

# Université Panthéon-Assas

École doctorale de droit international, droit européen,  
relations internationales et droit comparé

Thèse de doctorat en droit  
soutenue le 14 octobre 2016

## Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne

Thèse de Doctorat / octobre 2016



UNIVERSITÉ PARIS II  
PANTHÉON-ASSAS

**Ioanna PAPADAMAKI**

Sous la direction de Monsieur le Professeur Dominique BERLIN

Membres du jury :

**Monsieur Dominique BERLIN**

Professeur à l'Université Paris II – Panthéon-Assas, Directeur de thèse

**Monsieur Jean-Yves CHÉROT**

Professeur à l'Université d'Aix-Marseille, Rapporteur

**Monsieur Anthony M. COLLINS**

Juge au Tribunal de l'Union européenne

**Monsieur Michaël KARPENSCHIF**

Professeur à l'Université Jean Moulin – Lyon III, Rapporteur

**Monsieur Fabrice PICOD**

Professeur à l'Université Paris II – Panthéon-Assas

**Monsieur Piet Jan SLOT**

Professeur à l'Université de Leiden

### ***Avertissement***

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

## ***Remerciements***

Je tiens à exprimer ma profonde gratitude à Monsieur le Professeur Dominique Berlin pour avoir accepté de diriger cette thèse et l'intérêt sincère qu'il a porté à mes recherches. Sa disponibilité, sa patience et ses conseils m'auront permis de mener à bien ce travail.

Je remercie également Messieurs les Professeurs Jean-Yves Chérot, Michaël Karpenschif, Fabrice Picod, Piet Jan Slot et Monsieur le Juge Anthony M. Collins, de l'honneur qu'ils m'ont fait en acceptant de participer à ce jury.

Pour m'avoir dirigée vers la recherche lorsqu'il fut directeur de mon mémoire en Master 2 Droit public approfondi et pour les opportunités qu'il m'a offertes en dehors de la thèse, j'adresse à Monsieur le Professeur Fabrice Picod ma sincère reconnaissance.

Mes remerciements vont aussi à tous ceux qui ont contribué à la réalisation de cette thèse. À Guillaume Lethuillier pour sa relecture attentive. À Emma Chenillat et Christos Kaloudas pour avoir accepté de regarder mon travail et pour leurs conseils. À Alexandra Giannopoulou pour son amitié et confiance durant cette épreuve.

La réalisation de ce travail doit beaucoup à ma famille. Merci à ma sœur Christina pour ses encouragements. Merci à mes parents, Adam et Eleni, pour leur patience et leur soutien indéfectible. Cette thèse leur est dédiée.



## ***Résumé : Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne***

L'étude repose sur l'hypothèse que les aides d'État fiscales sont autonomes, se singularisant par rapport aux autres règles du droit fiscal de l'Union. Cela est dû au fait que la véritable nature de l'intégration, la véritable finalité du contrôle des aides fiscales, n'est pas facilement perceptible. Le régime des aides fiscales dépasse son cadre initial de contrôle des systèmes fiscaux pour intégrer celui d'élaboration de règles juridiques communes. Les autorités de l'Union, par le biais du régime des aides fiscales, contrôlent les systèmes fiscaux nationaux ; en même temps, elles parviennent à jouer un rôle important pour la coopération interétatique au regard de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Plus important encore, elles réussissent à coordonner les systèmes fiscaux nationaux, procédant d'une instrumentalisation du contrôle des aides fiscales, contrôle étant conçu comme un succédané de l'harmonisation fiscale. La démonstration des finalités protéiformes de ce contrôle repose d'abord sur la méthode d'identification d'une aide fiscale, identification qui correspond aux finalités recherchées. La vérification de l'hypothèse initiale de singularisation des aides fiscales pose également la question de sa finalité. Ce contrôle est-il susceptible de façonner la structure même du droit fiscal de l'Union et, d'une manière plus substantielle, la répartition des compétences entre les autorités européennes et nationales ? Une technique comme celle du contrôle des aides fiscales peut-elle potentiellement contribuer à redéfinir la ligne de démarcation entre souveraineté fiscale des États membres et limitation tolérable de celle-ci par le droit de l'Union ?

*Descripteurs : Aide d'État, critère de sélectivité, principe d'égalité devant l'impôt, affectation de la concurrence et des échanges, droit fiscal de l'Union, souveraineté fiscale, répartition des compétences, compétences retenues, harmonisation, coordination, concurrence fiscale dommageable, interventionnisme fiscal.*

## ***Abstract: Tax State Aids in the European Union Law***

This thesis is based on the premise that tax state aids differentiate themselves from other tax law-related rules of the European Union. This is due to the fact that the true nature of the integration, the true purpose of the regulation of tax state aids, is not so easily discernible. The legal status of tax state aids outreaches its original scope—the scrutiny of fiscal systems—to integrate that of creation of common legal rules. The authorities of the Union, through the tax aids regime, monitor domestic tax systems; at the same time, they come to play an important role in the context of the interstate cooperation tackling harmful tax competition. More importantly, they manage to coordinate domestic tax systems as a result of the “instrumentalization” of the regulation of tax aids. The latter is then regarded as a substitute to tax harmonization. This manifestation of the multifarious objectives of tax state aids regulation is firstly based on the technique of characterization of a tax aid, a characterization corresponding ultimately to the goals as expected. The proof of the initial hypothesis of the self-containment of tax aids raises the question of its purpose. Is this regulation likely to weave the very structure of Union tax law and, more substantially, the division of competences between European and domestic authorities? Is a technique like the one related to tax state aids regulation likely to contribute to redefining the dividing line between member States tax sovereignty and its tolerable limitation by Union law?

*Keywords: State aid, selectivity criterion, principle of equality before taxation, effect on competition and trade between Member States, European Union tax law, tax sovereignty, division of competences, powers retained by the Member States, harmonization, coordination, harmful tax competition, fiscal interventionism.*

## ***Principales abréviations***

ACCIS	Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés
act.	Actualité
aff.	Affaire (s)
<i>AJDA</i>	<i>Actualité juridique – Droit administratif</i>
al.	Alinéa
<i>Arch. phil. droit</i>	<i>Archives de philosophie du droit</i>
art.	Article
Ass.	Assemblée du contentieux du Conseil d'État
BCE	Banque centrale européenne
<i>Bull. CE</i>	<i>Bulletin des Communautés européennes</i>
c.	Contre
CAA	Cour administrative d'appel
CC	Conseil constitutionnel
<i>CDE</i>	<i>Cahiers de droit européen</i>
CE	Conseil d'État
CECA	Communauté européenne du charbon et de l'acier
CEDH	Cour européenne des droits de l'homme
CEE	Communauté économique européenne
CGI	Code général des impôts
chron.	Chronique
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
<i>CJEG</i>	<i>Cahiers juridiques de l'électricité et du gaz (jusqu'en 2001)</i>
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
<i>CMLR</i>	<i>Common Market Law Review</i>
collab.	Collaboration de
comm.	Commentaire
concl.	Conclusions
consid.	Considérant(s)
<i>D.</i>	<i>Recueil Dalloz</i>
DDHC	Déclaration des droits de l'homme et du citoyen

dir.	Sous la direction de
<i>Dr. adm.</i>	<i>Droit administratif</i>
<i>Dr. fisc.</i>	<i>Revue de droit fiscal</i>
<i>Ecofin</i> (Conseil)	Economie et finance
<i>ECLR</i>	<i>European Competition Law Review</i>
éd.	Éditions / éditeur (s)
<i>EDCE</i>	<i>Études et documents du Conseil d'État</i>
<i>EL Rev.</i>	<i>European Law Review</i>
<i>Europe</i>	<i>Revue Europe</i>
fasc.	Fascicule
<i>ibid.</i>	<i>Ibidem</i>
in	Dans
<i>infra</i>	Plus bas, au-dessous
<i>JCl.</i>	<i>Encyclopédie JurisClasseur</i>
<i>JCP A</i>	<i>JurisClasseur périodique (Semaine juridique) – Édition Administrations et collectivités territoriales</i>
<i>JCP G</i>	<i>JurisClasseur périodique (Semaine juridique) – Édition générale</i>
<i>JO</i>	<i>Journal officiel des Communautés européennes</i> puis <i>Journal officiel de l'Union européenne</i> (à partir du 1 <sup>er</sup> février 2003)
<i>JORF</i>	<i>Journal officiel de la République française</i>
<i>JTDE</i>	<i>Journal des tribunaux – Droit européen</i>
jtes	Jointes
L.	Loi
LGDJ	Librairie générale de droit et de jurisprudence
<i>LPA</i>	<i>Les petites affiches</i>
LPF	Livre des procédures fiscales
n <sup>o(s)</sup>	Numéro(s)
obs.	Observations
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
OMC	Organisation mondiale du commerce
<i>op. cit.</i>	<i>Opere citato</i>



OPOCE	Office des publications officielles des Communautés européennes
p(p).	Page (s)
<i>préc.</i>	Précité (e) (s)
<i>RAE</i>	<i>Revue des affaires européennes</i>
<i>RDP</i>	<i>Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger</i>
<i>Rec.</i>	<i>Recueil (Recueil de jurisprudence de la Cour de justice ; Recueil Lebon ; Recueil des décisions du Conseil constitutionnel)</i>
req.	Requête
<i>Rev. adm.</i>	<i>Revue administrative</i>
<i>RDAI-IBLJ</i>	<i>Revue de droit des affaires internationales – International business law journal</i>
<i>RFDA</i>	<i>Revue française de droit administratif</i>
<i>RFDC</i>	<i>Revue française de droit constitutionnel</i>
<i>RFFP</i>	<i>Revue française de finances publiques</i>
<i>RGDIP</i>	<i>Revue générale de droit international public</i>
<i>RJEP</i>	<i>Revue juridique de l'économie publique</i>
<i>RJF</i>	<i>Revue de jurisprudence et des conclusions fiscales</i>
<i>RLC</i>	<i>Revue Lamy de la concurrence</i>
<i>RLDA</i>	<i>Revue Lamy droit des affaires</i>
<i>RMC</i>	<i>Revue du marché commun</i>
<i>RMCUE / RUE</i>	<i>Revue du marché commun et de l'Union européenne devenue Revue de l'Union européenne</i>
<i>RMUE / RDUE</i>	<i>Revue du marché unique européen devenue Revue du droit de l'Union</i>
<i>RRJ</i>	<i>Revue de recherche juridique – Droit prospectif</i>
<i>RTDC</i>	<i>Revue trimestrielle de droit civil</i>
<i>RTDE</i>	<i>Revue trimestrielle de droit européen</i>
Sect.	Section du contentieux du Conseil d'État

SIEG	Service d'intérêt économique général
spéc.	Spécialement
suiv.	Suivant (e) (s)
suppl.	Supplément
<i>supra</i>	Plus haut, au-dessus
TA	Tribunal administratif
TCE (ou traité CE)	Traité instituant la Communauté européenne
TCEE (ou traité CEE)	Traité instituant la Communauté économique européenne
TFUE	Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
TPICE	Tribunal de première instance des Communautés européennes
Trib. UE	Tribunal de l'Union européenne
TUE	Traité sur l'Union européenne
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne
V.	Voir
vol.	Volume
<i>YEL</i>	<i>Yearbook of European Law</i>

## ***Sommaire***

### **Partie I. L'identification de l'aide fiscale**

#### **Titre I. L'aide fiscale, dérogation à la normalité fiscale**

Chapitre I. Le présupposé de l'existence d'une normalité fiscale

Chapitre II. La constatation d'une dérogation à la normalité fiscale

#### **Titre II. L'aide fiscale, rupture d'égalité dans la concurrence**

Chapitre I. Une rupture d'égalité dans la concurrence présumée

Chapitre II. Le renversement de la présomption de la rupture d'égalité dans la concurrence

### **Partie II. Le régime des aides fiscales**

#### **Titre I. Le contenu du contrôle : entre intégration négative et coordination politique**

Chapitre I. L'efficacité du contrôle procédural

Chapitre II. L'efficacité du contrôle matériel

#### **Titre II. L'instrumentalisation du contrôle : de l'intégration négative à l'intégration positive**

Chapitre I. Les conséquences sur la politique fiscale des États membres

Chapitre II. Les conséquences sur la politique fiscale de l'Union



## Introduction

---

1. Le phénomène d'interventionnisme étatique dans l'économie par le biais de la fiscalité est « *quasiment aussi ancien que l'impôt lui même* »<sup>1</sup>. Il appelle à un dépassement des considérations financières intrinsèques à tout système d'imposition et à la redécouverte de l'impôt comme moyen de politique économique et sociale pouvant guider le comportement des acteurs économiques-contribuables et des consommateurs. Tantôt pour protéger ou conforter l'économie nationale de manière conjoncturelle, tantôt pour diriger d'une façon plus systématique les politiques publiques et les structures économiques et sociales en pénalisant ou en encourageant un comportement donné, l'utilisation de la fiscalité a toujours été un moyen d'action traditionnel des pouvoirs publics.

2. L'utilisation de la fiscalité pour des objectifs extrabudgétaires peut déjà être constatée sous l'Empire romain où l'imposition a été conçue dans certains cas comme un instrument d'incitation à l'exploitation des terres, dans d'autres cas comme un moyen susceptible de frapper le luxe<sup>2</sup>. Sous l'Ancien Régime, Jean-Baptiste Colbert a utilisé la fiscalité pour promouvoir la production nationale, procédant à cette fin à l'augmentation des taxes sur les produits importés en provenance d'Angleterre et des Pays-Bas<sup>3</sup>. À la même époque, l'Angleterre a adopté une mesure similaire en instaurant des droits de douane élevés pour les produits étrangers et par conséquent favorables à la consommation des produits nationaux<sup>4</sup>. Sous la Révolution, la patente

---

<sup>1</sup> G. ORSONI, « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal », in M. LEROY (dir.), *Regards croisés sur le système fiscal. Allemagne, France, Italie, Russie*, Paris, L'Harmattan, 2005, p. 135.

<sup>2</sup> V. G. ORSONI, *L'interventionnisme fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 1995, p. 25.

<sup>3</sup> T. WIEDER, « Protectionnisme : la tentation permanente », *Le Monde*, 4 décembre 2008 cité par C. MICHEAU, *La réglementation des aides d'État et des subventions en fiscalité directe – Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Thèse, Université Paris I – Panthéon-Sorbonne, 2010, p. 108.

<sup>4</sup> V. G. ORSONI, *L'interventionnisme fiscal*, *op. cit.*, p. 26.

– une forme de taxe professionnelle – était utilisée pour inciter l’activité des boulangers, ces derniers n’étant contraints de payer qu’une somme beaucoup moins importante que celle due par les marchands de vin<sup>5</sup>.

3. Les pratiques plus contemporaines confortent ces fonctions extrabudgétaires de la fiscalité. À titre d’exemple, et sans aucune prétention d’exhaustivité, on peut citer la loi espagnole de 1971 qui procédait à l’instauration d’exonérations fiscales réservées aux institutions publiques de crédit<sup>6</sup>, ou encore l’allègement fiscal prévu par la législation allemande en faveur des entreprises qui n’emploient pas plus de 250 salariés et dont le siège social et la direction se trouvent dans les nouveaux Länder ou à Berlin-Ouest<sup>7</sup>. Dans le même sens, l’article 44 *septies* du CGI en France prévoyait une exonération temporaire de l’impôt sur les sociétés au profit de celles créées pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté<sup>8</sup>.

4. Parmi les différentes techniques employées par les pouvoirs publics afin de réaliser leur politique interventionniste (fiscale), l’aide publique constitue un instrument privilégié<sup>9</sup>. Celle-ci renvoie, d’une manière générale, à toute « *mesure de l’autorité publique tendant à encourager ou à soutenir une personne physique ou morale,*

---

<sup>5</sup> P.-M. GAUDEMET, « Un mode d’intervention économique : les dépenses fiscales », in *L’interventionnisme économique de la puissance publique : études en l’honneur du doyen Georges Péquignot*, Montpellier, Centre d’études et de recherches administratives de Montpellier, 1984, p. 322.

<sup>6</sup> CJCE, 15 mars 1994, *Banco Exterior de España SA c. Ayuntamiento de Valencia*, aff. C-387/92, *Rec.*, 1994, p. I-877, point 4. Sur ce point, il faut préciser que, dans le cadre de cette étude, des commentaires et notes de jurisprudence seront précisés uniquement pour les arrêts les plus importants et là où cela est nécessaire pour le développement. Dans tous les autres cas, il ne sera précisé que le(s) point(s) de l’arrêt pertinent(s) pour la démonstration ; pour plus d’approfondissement, on renvoie à la rubrique « Note de doctrine aux arrêts » du site de la Cour de justice qui contient les références des notes de doctrine depuis la création de l’institution.

<sup>7</sup> CJCE, 19 septembre 2000, *République fédérale d’Allemagne c. Commission*, aff. C-156/98, *Rec.*, 2000, p. I-6857, point 13.

<sup>8</sup> Décision 2004/343/CE de la Commission du 16 décembre 2003 concernant le régime d’aide mis à exécution par la France concernant la reprise d’entreprises en difficulté, *JO L 108* du 16 avril 2004, p. 38.

<sup>9</sup> D’une manière schématique l’OCDE identifie trois types d’interventions publiques sur les marchés : « *les interactions financières (transferts financiers aux entreprises, investissements, prêts, achats, ventes et impôts) ; les règles et la réglementation (politiques de réglementation) ; et la fourniture directe des biens et de services (infrastructures et autres biens publics)* » (OCDE, Directorate for financial affairs and entreprises affaires, Committee on competition law and policy, *Competition policy in subsidies and state aid*, DAF/CLP(2001) 24, 12 novembre 2001, p. 12). La présente étude sera exclusivement consacrée aux interventions par le biais d’aides publiques. Pour une analyse d’autres types d’actions publiques sur l’économie, v. J.-P. COLSON, P. IDOUX, *Droit public économique*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, Lextenso éd., 7<sup>ème</sup> éd., 2014.

*privée ou publique* »<sup>10</sup>. D'une manière plus circonscrite, l'aide économique publique « est une aide publique accordée à un acteur de la vie économique dans un but de politique économique »<sup>11</sup>. Dans ce sens, l'État libéral qui ne souhaite pas ou n'a pas le pouvoir d'imposer un comportement donné dans le cadre de sa politique économique ou de promouvoir une activité économique déterminée, a la possibilité d'engager les opérateurs économiques à prendre cette direction par le biais d'aides<sup>12</sup>, c'est-à-dire par l'octroi d'avantages sans contrepartie.

5. En matière fiscale ces avantages prennent la forme d'une *dépense fiscale*, concept apparu en 1967 en droit fiscal américain et étudié en France pour la première fois par le Conseil des impôts dans son quatrième rapport en 1979<sup>13</sup>. C'est un concept qui englobe « toutes les dispositions fiscales à caractère dérogatoire à une norme fiscale, qui ont pour effet de diminuer le montant des impôts dus par certains contribuables »<sup>14</sup>. Autrement dit, la dépense fiscale représente un allègement de la charge fiscale qui peut emprunter une pluralité de techniques<sup>15</sup>, parmi lesquelles on peut citer les réductions de l'assiette imposable, les réductions du montant de l'impôt, les ajournements ou annulations de la dette fiscale<sup>16</sup>.

6. Ces pratiques fiscales sont particulièrement chères aux États membres de l'Union<sup>17</sup> ; en effet, suite à l'instauration de l'Union monétaire et l'adoption du Pacte de stabilité et de croissance, il peut être constaté une relance de l'interventionnisme

---

<sup>10</sup> M. FROMONT, A. CARTIER-BRESSON, « Aides économiques. – Notion. Typologie », *JCl. Administratif*, fasc. 256, n° 1.

<sup>11</sup> *Ibidem*.

<sup>12</sup> J.-Y. CHEROT, *Les aides d'État dans les Communautés européennes*, Paris, Economica, 1998, p. 1.

<sup>13</sup> France, Conseil des impôts, 4<sup>e</sup> rapport au Président de la République relatif à l'impôt sur le revenu, 1979, p. 267.

<sup>14</sup> L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, LGDJ, 2000, p. 79.

<sup>15</sup> G. ORSONI, « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal », *op. cit.*, pp. 139-140.

<sup>16</sup> V. communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, JO C 384 du 10 décembre 1998, p. 3, point 9.

<sup>17</sup> Avec l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne, le 1<sup>er</sup> décembre 2009, l'Union européenne a succédé à la Communauté européenne et l'a remplacée. Les termes « Union » ou « de l'Union » seront ainsi employés à la place de « Communauté(s) » ou « communautaire » mais, à des fins de clarté, ils ne seront pas réservés uniquement aux situations actuelles ou futures mais ils s'étendront également à celles du passé. Les termes « Communauté » ou « communautaire » apparaîtront cependant dans les citations relatives à la documentation et la jurisprudence intervenues avant le traité de Lisbonne. Le terme « européen » sera également considéré comme synonyme de l'expression « de l'Union » dans le cadre de cette étude malgré le fait qu'il puisse correspondre à un domaine plus extensif, tant géographiquement que juridiquement, que celui régi par le droit de l'Union.

économique par le biais de la fiscalité au détriment des subventions directes. Cela s'explique par le fait que la monnaie unique a privé les gouvernements nationaux des moyens d'intervention relevant de la politique monétaire, et la réglementation du Pacte de stabilité et de croissance a limité considérablement l'utilisation de l'instrument budgétaire au service de l'ajustement de l'économie<sup>18</sup>. Dans ces conditions, il est logique d'affirmer que « *la fiscalité reste le seul instrument directement accessible aux gouvernements pour améliorer l'attractivité et la compétitivité de leur territoire économique national* »<sup>19</sup>, le seul instrument pour intervenir tout simplement sur le tissu économique du pays.

7. Les raisons sous-jacentes à l'intervention de la puissance publique dans l'économie, y compris par le biais des dépenses fiscales, sont multiples<sup>20</sup>. Sans aucune prétention d'exhaustivité, l'instrument fiscal – comme toute autre aide financière – peut être utilisé comme un moyen de soutien et de régulation de l'économie encourageant un certain comportement des opérateurs économiques (incitation à l'investissement) ou un certain secteur de l'activité économique d'une importance particulière pour l'intérêt national. Il peut être employé dans le contexte de l'aménagement du territoire favorisant certaines régions en incitant, par exemple, les entreprises à s'y implanter. Il s'agit d'un instrument susceptible de promouvoir des politiques sociales (technique de progressivité, allègements pour les revenus les plus faibles), encourager des pratiques protectrices pour l'environnement ainsi que favoriser certaines activités culturelles. D'une manière générale, on peut dire que les États interviennent principalement afin de relancer, soutenir ou orienter leur

---

<sup>18</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, Paris, LGDJ, 2005, pp. 3-4.

<sup>19</sup> Sénat, Commission des Finances, Rapport d'information n° 483, *La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat*, séance du 30 juin 1999, enregistré le 26 juillet 1999.

<sup>20</sup> En ce sens, Gilbert Orsoni (*L'interventionnisme fiscal, op. cit.*, pp. 57 et suiv.) identifie trois politiques d'interventionnisme fiscal selon les finalités des mesures employées. Il y a ainsi : *i*) l'interventionnisme à caractère économique qui peut revêtir une dimension conjoncturelle (utilisation de la fiscalité comme moyen d'action anti-inflationniste ou d'incitation à l'épargne ou à l'investissement) ou structurelle (par exemple incitations fiscales à l'aménagement du territoire ou pour promouvoir des restructurations des entreprises) ; *ii*) l'interventionnisme à caractère social (politiques fiscales qui tendent à réduire les inégalités entre les contribuables ou prendre en compte les exigences familiales) ; *iii*) l'interventionnisme catégoriel qui associe des mesures tant à but économique qu'à but social afin de maintenir le particularisme fiscal d'une catégorie sociale ou de certains territoires. V. aussi, OCDE, Directorate for financial fiscal and enterprises affairs, Committee on competition law and policy, *Competition policy in subsidies and state aid*, DAF/CLP(2001) 24, 12 novembre 2001, pp. 11-12.



économie nationale en favorisant certains comportements, certaines entreprises ou certains secteurs<sup>21</sup>.

8. Les raisons du recours à l'interventionnisme fiscal par le biais d'aides économiques ne manquent alors pas au niveau national. Le droit de l'Union ne reste pas non plus insensible, admettant que les actions interventionnistes des gouvernements peuvent, dans certaines occasions, avoir des effets positifs, lorsqu'elles sont aptes par exemple à « *corriger ou atténuer les dysfonctionnements des mécanismes du marché* »<sup>22</sup>. Toutefois, en règle générale, ces interventions sont perçues de manière négative en raison notamment des externalités qu'elles peuvent provoquer, sachant que les décisions d'un gouvernement sont susceptibles d'avoir des conséquences potentiellement néfastes sur d'autres États membres. Plus précisément, les aides financières, y compris fiscales, faussent les conditions de compétition de l'entreprise bénéficiaire ; par conséquent, les entreprises concurrentes subissent un préjudice, résultat de la nature discriminatoire de l'aide<sup>23</sup>. À côté de cette conséquence plutôt directe, d'autres peuvent être constatées à moyen ou à long terme. Les aides peuvent alors contribuer à « *l'émergence d'un pouvoir de marché* »<sup>24</sup> ce qui peut avoir des répercussions sur l'activité et la compétitivité des entreprises qui n'ont pas bénéficié d'une telle aide. Plus encore, les aides peuvent provoquer des perturbations dans le « *contexte concurrentiel* » d'une manière générale, ce qui pourrait entraîner des conséquences sur l'allocation des ressources souhaitée<sup>25</sup>.

9. Ces externalités sont ainsi responsables de la mise en échec de la concurrence au niveau de l'Union. Les aides risquent de menacer le bon fonctionnement du système

---

<sup>21</sup> En prenant l'exemple français, Martin Collet note que plusieurs dispositions du Code général des impôts « *visent à favoriser le développement économique de zone urbaines défavorisées, à encourager le recours à des modes de chauffage écologiques, à faciliter l'embauche de personnels de maison, à inciter les dons en faveur des associations caritatives, à susciter les investissements dans le parc immobilier locatif, à œuvrer pour l'investissement des entreprises françaises dans la recherche et le développement, etc.* » (*Droit fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 5<sup>ème</sup> éd., 2015, p. 175). V. aussi J. LAMARQUE, O. NEGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, Paris, LexisNexis, 3<sup>ème</sup> éd., 2014, pp. 37-43.

<sup>22</sup> R. BLASSELLE, *Traité de droit européen de la concurrence*, tome II B (Les restrictions de concurrence imputables aux États membres), Paris, Publisud, 2005, p. 17. V. aussi *infra* §§ 467 et suiv.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 19.

<sup>24</sup> *Ibid.*

<sup>25</sup> *Ibid.*

de concurrence libre et non faussée, pierre angulaire de la construction européenne et dont la mise en place et le maintien constituent l'un des objectifs essentiels du droit de l'Union. Déjà, dès l'époque du traité CECA, la Cour de justice prenait soin d'affirmer que le marché commun a été fondé sur le principe selon lequel les conditions de concurrence entre les opérateurs économiques doivent résulter des conditions naturelles de production et que les effets artificiels des aides d'État enfreignent ce principe<sup>26</sup>.

**10.** Il faut alors protéger la libre concurrence au sein du marché et pour cela les pères fondateurs de l'édifice communautaire ont mis en place un contrôle strict des aides d'État nationales en vertu de la pensée ordolibérale que les aides qui peuvent fausser la concurrence entre les entreprises et affecter les échanges entre les États membres sont incompatibles avec le marché intérieur, sous réserve des dérogations prévues dans le texte du traité<sup>27</sup>. Il s'agit de la politique la « *plus originale* »<sup>28</sup> dans le droit européen de la concurrence en ce qu'elle est exclusive dans l'ordre juridique de l'Union<sup>29</sup>, se présentant comme la « *contrepartie de l'établissement d'un Marché*

---

<sup>26</sup> V. à titre indicatif CJCE, 10 mai 1960, *Compagnie des hauts fourneaux et fonderies de Givors e.a. c. Haute Autorité*, aff. jtes 27/58 à 29/58, *Rec.*, 1960, p. 503 et spéc. p. 532 ; CJCE, 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Haute Autorité*, aff. 30/59, *Rec.*, 1961, p. 3 et spéc. pp. 39-40.

<sup>27</sup> Il y a une littérature abondante sur le droit des aides d'État ; v. à titre indicatif : C. BAUDENBACHER, *A Brief Guide to European State Aid Law*, London, The Hague, Boston, Kluwer Law International, 1997 ; J.-Y. CHEROT, *Les aides d'État dans les Communautés européennes*, op. cit. ; J.-M. COMMUNIER, *Le droit communautaire des aides d'État*, Paris, LGDJ, 2000 ; M. DONY, F. RENARD, C. SMITS (collab.), *Contrôle des aides d'État*, Commentaire J. Mégret, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 3<sup>ème</sup> éd., 2007 ; M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005 ; L. HANCHER, P. J. SLOT, T. OTTERVANGER, *EC State Aids*, London, Sweet & Maxwell, 3<sup>ème</sup> éd., 2006 ; M. HEIDENHAIN (éd.), *European State Aid Law*, München, Verlag C. H. Beck, 2010 ; M. KARPENSCHIF, *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, 2015 ; J.-P. KEPPELNE, *Guide des aides d'État en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, Bruxelles, Bruylant, 1999 ; *Les aides d'État en droit communautaire et en droit national*, Séminaire organisé à Liège : jeudi 14 et vendredi 15 mai 1998, Bruxelles, Bruylant, 1999 ; C. QUIGLEY, *European State Aid Law and Policy*, Oxford Portland Or., Hart Publishing, 2<sup>ème</sup> éd., 2009 ; C. QUIGLEY, A. COLLINS, *EC State Aid Law and Policy*, Oxford Portland Or., Hart Publishing, 2003 ; A. SANTA MARIA (dir.), *Competition and State Aid. An Analysis of the EC Practice*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2007 ; C. M. VON QUITZOW, *State Measures Distorting Free Competition in the EC*, The Hague, London, New York, Kluwer Law International, 2001, spéc. pp. 139-172. Pour les textes et les règles en vigueur applicables en matière d'aides d'État, v. le recueil très complet de la Commission : *Droit de la concurrence des Communautés européennes. Règles applicables aux aides d'État (situation au 15 avril 2014)*, Luxembourg, L'Office des publications de l'Union européenne, 2014.

<sup>28</sup> M. CINI, L. MCGOWAN, *Competition policy in the European Union*, New York, St. Martin's Press, 1998, p. 135.

<sup>29</sup> V. C.-D. EHLERMANN, « State Aid Control in the European Union : Success or Failure ? », *Fordham International Law Journal*, 1995, vol. 18, pp. 1213-1214. Cette politique inspirera le régime

*commun* »<sup>30</sup>. Ce contrôle était déjà présent dans le traité CECA dont l'article 4, point c), a introduit l'incompatibilité avec le marché commun du charbon et de l'acier et par conséquent la prohibition des « *subventions ou aides accordées par les États ou les charges spéciales imposées par eux, sous quelque forme que ce soit* ». Aujourd'hui ce sont les articles 107 à 109 du TFUE qui soumettent les aides d'État aux règles de la concurrence et au contrôle souverain de la Commission quant à leur incompatibilité potentielle<sup>31</sup>.

**11.** L'aide d'État de nature fiscale, ne constituant qu'une forme particulière d'aide d'État – celle-ci étant conçue d'une manière extensive – fait naturellement partie du contrôle précité. L'appréhension des aides fiscales dans le cadre général du droit des aides d'État, tel qu'il ressort des règles du droit primaire consacrées à la concurrence (chapitre 1 du titre VII du TFUE), ne peut que paraître comme une évidence (**Section I**).

**12.** En même temps, le contrôle des aides d'État de nature fiscale s'inscrit également dans un cadre plus spécialisé, celui du droit fiscal de l'Union. Apportant des limitations à l'exercice des compétences fiscales étatiques, le droit fiscal de l'Union procède à l'élimination des obstacles fiscaux issus des droits nationaux, contribuant ainsi à l'achèvement du marché intérieur et au maintien du régime de concurrence non faussée<sup>32</sup>. Ce domaine n'a pas vraiment d'ancrage textuel explicite dans le droit primaire mais son existence, résultant d'une combinaison de plusieurs dispositions du traité, dont l'article 107, ne soulève guère de doute aujourd'hui (**Section II**).

**13.** Suite à cette présentation des différents contextes dans lesquels on peut apercevoir d'une manière plus ou moins traditionnelle les aides fiscales, on

---

du contrôle des subventions dans le cadre de l'OMC tel qu'il est aménagé par l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires (ASMC).

<sup>30</sup> F. SOUTY, *Le droit et la politique de la concurrence de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien Lextenso éd., 4<sup>ème</sup> éd., 2013, p. 87.

<sup>31</sup> La Commission bénéficie d'une compétence de principe au sujet de la compatibilité d'une aide. Elle peut toutefois être concurrencée dans cette tâche par le Conseil, selon les modalités prévues dans l'article 108, paragraphe 2, alinéa 3 du TFUE.

<sup>32</sup> V. D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, Paris, Presses Universitaires de France, 1988, pp. 51-52 ; A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, pp. 2-3.

s'attachera à la démonstration de l'intérêt d'une étude consacrée exclusivement à ces dernières (**Section III**).

### **Section I. L'inscription traditionnelle des aides fiscales dans le cadre du droit des aides d'État**

**14.** L'intervention étatique sous la forme d'aides publiques est soumise au droit de la concurrence en vertu de l'article 107 du TFUE qui dispose dans son premier paragraphe que « [s]auf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ». Cette disposition ne vise pas explicitement les aides fiscales ; or l'appréhension extensive de la notion d'aide d'État ne laisse aucun doute sur le fait que ces dernières y sont bien incluses (§ I) et qu'elles sont ainsi concernées par le principe d'incompatibilité qui revêt une valeur relative (§ II).

#### **§ I. La notion extensive d'aide d'État**

**15.** L'article 107 du TFUE donne moins une définition précise de la notion d'aide d'État qu'un faisceau d'indices permettant de caractériser une aide publique comme aide d'État au sens du droit de l'Union<sup>33</sup>. Les indices cumulatifs indiquant qu'une mesure entre dans le champ du droit des aides d'État sont au nombre de quatre : *i*) la mesure en cause doit procurer un avantage sans contrepartie ; *ii*) elle doit être accordée par l'État ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit ; *iii*) elle doit avoir un caractère sélectif, l'avantage étant réservé à certaines entreprises

---

<sup>33</sup> Cette imprécision quant à la définition de l'aide d'État en droit de l'Union est critiquée et regrettée par la doctrine. On peut citer sur ce point Jean-Yves Chérot qui affirme à cet égard que « *le commentaire de l'article 92, paragraphe 1 (aujourd'hui 107) est sans doute d'un point de vue juridique une des questions parmi les plus difficiles du droit des aides d'État. Le texte du traité est laconique, bien qu'il contienne beaucoup de précisions. La position de Commission a erré sur beaucoup de points, elle a parfois été condamnée par la Cour, elle continue d'être problématique et lacunaire, encore dominée par la casuistique, et l'on ne peut donc se fier ou reprendre sans recul les présentations qu'elle fait elle-même de l'article 92, § 1* » (*Les aides d'État dans les Communautés européennes, op. cit.*, p. 16).

ou productions et enfin, *iv*) elle doit affecter les échanges entre États membres et fausser la concurrence. Cette double affectation est parfois présentée comme constituant deux critères de qualification bien distincts donnant une présentation des critères légèrement différente. En ce sens, la Cour de justice affirme que pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide, elle doit répondre aux conditions suivantes : « *Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence* »<sup>34</sup>. Dans cette énumération, la troisième condition correspond bien tant au critère de l'avantage qu'à celui de sélectivité (« à son bénéficiaire »). Leur confusion possible est aussi remarquée par la doctrine lorsqu'elle estime qu'il n'y a pas vraiment de différence entre les deux : « [p]our qu'une mesure étatique puisse véritablement être considérée comme un avantage, il faut qu'elle présente une certaine spécificité »<sup>35</sup>. Malgré ces nuances dans leur présentation, les indices pour l'identification d'une aide d'État restent substantiellement les mêmes<sup>36</sup>.

**16.** Dans un effort de recensement plus systématique, certains auteurs optent pour une distinction entre les critères nécessaires pour la qualification d'une mesure en tant qu'aide et ceux qui contribuent à affirmer le caractère incompatible de cette aide avec le marché intérieur<sup>37</sup>. C'est à cette fin que Louis Dubouis et Claude Blumann notent que pour la qualification d'une mesure en tant qu'aide, deux critères sont requis : *i*) un organique, soulignant le fait que la mesure doit être impérativement imputable à l'État et *ii*) un financier, exigeant que l'avantage provienne de ressources étatiques<sup>38</sup>. Quant à l'affectation des échanges et de la concurrence et la condition de sélectivité,

---

<sup>34</sup> CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark Trans GmbH et Regierungspräsidium Magdeburg c. Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH* (ci-après *Altmark*), aff. C-280/00, *Rec.*, p. I-7747, point 75.

<sup>35</sup> J.-P. KEPPELNE, *Guide des aides d'État en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, *op. cit.*, p. 23.

<sup>36</sup> Dans le cadre de l'introduction, ces critères ne seront pas analysés en détail mais uniquement dans la mesure où ils démontrent le caractère extensif de la notion. Pour une analyse détaillée, v. M. DONY, F. RENARD, C. SMITS (collab.), *Contrôle des aides d'État*, *op. cit.*, pp. 18 et suiv.

<sup>37</sup> V. A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Paris, Bruylant, LGDJ, 2009, pp. 399-400.

<sup>38</sup> L. DUBOUIIS, C. BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ-Lextenso éd., 7<sup>ème</sup> éd., 2015, pp. 676 et suiv.

elles sont traitées sous le prisme du principe d'incompatibilité<sup>39</sup>. Cette association entre critères de sélective et d'affectation de la concurrence est aussi partagée par d'autres auteurs, parmi lesquels Conor Quigley lorsqu'il les traite comme une seule condition. Selon lui, une aide qui fausse ou menaçant de fausser la concurrence, est alors *a priori* incompatible, car sélective<sup>40</sup>.

**17.** Il semble logique de suivre la distinction précitée pour la démonstration du caractère extensif de la notion d'aide d'État et de se focaliser uniquement sur les éléments qui définissent une mesure en tant qu'aide d'État, sans se préoccuper à ce stade de l'étude de l'incompatibilité éventuelle de cette aide<sup>41</sup>. En effet, ce sont les premiers – et surtout leur interprétation extensive – qui permettent de soumettre le plus large éventail possible de mesures étatiques, dont fiscales, au contrôle de la Commission afin de déterminer s'il s'agit d'aides d'État.

**18.** S'agissant tout d'abord du critère organique, celui-ci exige que la mesure en cause soit imputable à l'État, ce dernier étant conçu au sens large du terme, comme c'est souvent le cas dans le cadre du droit de l'Union en général<sup>42</sup>. Cette conception devrait permettre de prendre en considération les cas de décentralisation territoriale ou fonctionnelle. Une aide peut ainsi être accordée tant par les autorités publiques nationales que locales<sup>43</sup>. Plus précisément, l'exclusion des autorités publiques locales conduirait à des discriminations entre les États pour des raisons politico-administratives et elle mettrait en péril l'effet utile du contrôle des aides d'État : les États pourraient opter pour une décentralisation artificielle afin d'éviter tout contrôle<sup>44</sup>. Dans la même logique, mais cette fois-ci sous le prisme de la décentralisation fonctionnelle, une aide peut être accordée également par des organismes publics ou privés qui ont un lien de dépendance avec l'État de sorte que ces organismes, désignés ou institués par l'État, agissent en pratique pour le compte

---

<sup>39</sup> *Ibidem*, pp. 685 et suiv.

<sup>40</sup> C. QUIGLEY, « The Notion of State Aid in the EEC », *EL Rev.*, 1988, vol. 13 (4), p. 242.

<sup>41</sup> *Ibidem*, pp. 242-243.

<sup>42</sup> F. BERROD, « Aides (Notion) », *Répertoire Dalloz de droit européen*, n° 16.

<sup>43</sup> CJCE, 14 octobre 1987, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. 248/84, *Rec.*, 1987, p. 4013, point 17.

<sup>44</sup> L. DUBOIS, C. BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 677.

de l'État pour octroyer l'aide<sup>45</sup>, sous son contrôle et avec ses ressources. Il incombe aux autorités de l'Union de déterminer un tel lien et confirmer l'imputabilité à l'État au cas par cas en utilisant divers indices afin d'apprécier le degré d'implication des pouvoirs publics dans la mesure contestée<sup>46</sup>.

**19.** Concernant ensuite le critère financier, il impose que la mesure soit accordée par des ressources d'État et cela « *sous quelque forme que ce soit* » (article 107, paragraphe 1 du TFUE). Cette disposition trouve écho dans la jurisprudence de la Cour de justice lorsqu'elle affirme, déjà en 1961, que la notion d'aide d'État « *est plus générale que la notion de subvention parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui, normalement, grèvent le budget d'une entreprise* »<sup>47</sup>. La Cour de justice affermit donc le principe de l'indifférence de la forme de l'aide<sup>48</sup> pourvu que celle-ci provienne de ressources étatiques.

**20.** Sur ce dernier point, certaines interrogations ont pu être évoquées concernant des mesures qui accordent bien un avantage sous quelque forme que ce soit mais non au moyen de ressources d'État. C'est le cas par exemple lorsque l'État décide d'assouplir des contrôles environnementaux sur certaines entreprises réduisant ainsi leurs coûts sans pour autant employer des ressources publiques<sup>49</sup>. Ou encore lorsque la loi confère un avantage à certaines entreprises en instaurant un système d'achat de l'électricité produite à partir de sources d'énergies renouvelables à un prix supérieur à celui du marché, avantage qui ne provient pas de ressources étatiques<sup>50</sup>. *Quid* de la

---

<sup>45</sup> CJCE, 22 mars 1977, *Steinike & Weinlig*, aff. 78/76, *Rec.*, 1997, p. 595, point 21.

<sup>46</sup> CJCE, 16 mai 2002, *République française c. Commission (affaire Stardust Marine)*, aff. C-482/99, *Rec.*, 2002, p. I-4397, points 55 à 57. Pour des exemples jurisprudentiels sur ce sujet, v. C. QUIGLEY, *European State Aid Law and Policy*, *op. cit.*, pp. 14-17.

<sup>47</sup> CJCE, 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Haute Autorité*, aff. 30/59, *préc.*, p. 39 ; CJCE, 15 mars 1994, *Banco Exterior de España SA c. Ayuntamiento de Valencia*, aff. C-387/92, *préc.*, point 13 ; CJCE, 11 juillet 1996, *Syndicat français de l'Express International (SFEI) e.a.*, aff. C-39/94, *Rec.*, p. I-3547, point 58.

<sup>48</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, pp. 402-403.

<sup>49</sup> V. M. SLOTBOOM, « State Aid in Community Law : a Broad or Narrow Definition ? », *EL Rev.*, 1995, vol. 20 (3), p. 289.

<sup>50</sup> CJCE, 13 mars 2001, *PreussenElektra AG*, aff. C-379/98, *Rec.*, 2001, p. I-2099, points 59 à 62. À comparer avec : CJUE, 19 décembre 2013, *Association Vent De Colère ! Fédération nationale e.a.*,

qualification de ces mesures en tant qu'aides d'État ? Consultée sur cette question, la Cour de justice est catégorique : elle reste fidèle à la lettre du traité et exclut alors de la qualification les mesures qui accordent un avantage mais qui ne sont pas accompagnées d'une aggravation des charges publiques<sup>51</sup>. La condition à remplir est que l'avantage soit financé directement ou indirectement au moyen de ressources d'État<sup>52</sup> ; autrement-dit, que l'avantage provoque une charge pour les finances publiques, charge qui peut prendre la forme d'une dépense ou d'une recette en moins<sup>53</sup>, comme c'est le cas par exemple pour les exonérations fiscales<sup>54</sup>.

**21.** Même avec cette jurisprudence restrictive par rapport à la notion d'aide d'État<sup>55</sup>, il y a une pluralité de mesures qui peuvent constituer des aides, passant tant le test de l'imputabilité à l'État, au sens large du terme, que celui du financement, présentant alors un coût pour les ressources publiques<sup>56</sup>. Sont ainsi susceptibles d'être considérées comme des aides tous les allègements et exonérations fiscaux, subventions, reports d'impôts, aides sous forme de garanties (garanties de prêts à des conditions préférentielles), prises de participation publiques dans le capital des entreprises, *etc.* La Commission apporte en ce sens un classement des aides selon les modalités de financement, ce qui donne un regroupement en quatre catégories : « *subventions et allègements fiscaux ; prises de participations publiques ; prêts à*

aff. C-262/12, *Rec. numérique*, points 19 à 36 (v. L. IDOT, « Notion d'aide et recours à des ressources d'État », obs. sous CJUE, 19 déc. 2013, *Association Vent De Colère*, aff. C-262/12, *Europe*, 2014, n° 2, comm. 87, pp. 38-39).

<sup>51</sup> CJCE, 24 janvier 1978, *Jacobus Philippus van Tiggele*, aff. 82/77, *Rec.*, 1978, p. 25, points 24 et 25 ; CJCE, 17 mars 1993, *Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG*, aff. jtes C-72/91 et C-73/91, *Rec.*, 1993, p. I-887, points 18 à 22 ; CJCE, 30 novembre 1993, *Petra Kirsammer-Hack*, aff. C-189/91, *Rec.*, 1993, p. I-6185, points 16 à 19 ; CJCE, 7 mai 1998, *Epifanio Viscido e.a.*, aff. jtes C-52/97 à C-54/97, *Rec.*, 1998, p. I-2629, point 13 ; CJCE, 1<sup>er</sup> décembre 1998, *Ecotrade Srl*, aff. C-200/97, *Rec.*, 1998, p. I-7907, point 35 ; CJCE, 13 mars 2001, *PreussenElektra AG*, aff. C-379/98, *préc.*, point 58 ; CJCE, 5 mars 2009, *UTECA*, aff. C-222/07, *Rec.*, 2009, p. I-1407, point 43 ; Trib. UE, 15 janvier 2013, *Aiscat c. Commission*, aff. T-182/10, *Rec. numérique*, points 102 à 106.

<sup>52</sup> V. à ce sujet, A. BIONDI, « Some Reflections on the Notion of "State Resources" in European Community State Aid Law », *Fordham International Law Journal*, 2006, vol. 30, n° 5, p. 1426 ; M. MEROLA, « Le critère de l'utilisation des ressources publiques », in M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, p. 15.

<sup>53</sup> Conclusions de l'avocat général F. CAPOTORTI présentées le 13 décembre 1977 sous CJCE, 24 janvier 1978, *Jacobus Philippus van Tiggele*, aff. 82/77, *Rec.*, 1978, p. 25, point 8.

<sup>54</sup> CJCE, 22 juin 2006, *Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL c. Commission*, aff. jtes C-182/03 et C-217/03, *Rec.*, 2006, p. I-5479, point 129.

<sup>55</sup> Pour une critique de cette position jurisprudentielle : M. SLOTBOOM, « State Aid in Community Law : a Broad or Narrow Definition ? », *op. cit.*, pp. 295 et suiv.

<sup>56</sup> J.-Y. CHEROT, *Les aides d'État dans les Communautés européennes*, *op. cit.*, pp. 37-45.



*taux réduits et différés de règlement d'impôts ; garanties publiques accordées, notamment en vue d'emprunts sur le marché bancaire »<sup>57</sup>.*

22. Les mesures fiscales peuvent alors rentrer aisément dans la catégorie d'aides d'État remplissant tant le critère organique que financier. Le caractère fiscal d'une mesure suppose *a priori* son origine étatique – le droit fiscal étant fondé sur le principe de la légalité fiscale – ainsi que l'implication de ressources étatiques<sup>58</sup> et cela malgré le fait que la mesure en cause accorde un avantage indirect : elle ne comporte pas un transfert proprement dit mais impose une perte budgétaire pour l'État qui renonce à percevoir des recettes fiscales<sup>59</sup>. De surcroît, toute considération relative aux effets potentiellement positifs sur le long terme d'une mesure fiscale sur les recettes budgétaires est indifférente quant à sa qualification en tant qu'aide. À cet égard, la Commission précise que « *le fait qu'un régime d'aide sous forme fiscale ait un impact global positif en termes de recettes budgétaires ne suffit pas pour écarter la présence de ressources de l'État* »<sup>60</sup>. Une position partagée par la Cour de justice<sup>61</sup>.

23. En raison de cette pluralité et variété de mesures qui peuvent tomber dans le champ de la notion d'aide d'État, la doctrine a considéré que l'aide d'État est une notion fonctionnelle, c'est-à-dire une notion difficile à définir mais qui permet finalement de soumettre à une règle commune diverses mesures étatiques<sup>62</sup>. Dans le

<sup>57</sup> F. SOUTY, *Le droit et la politique de la concurrence de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 88.

<sup>58</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, Commentaire J. Mégret, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 3<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 190.

<sup>59</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 10. V. également CJCE, 15 mars 1994, *Banco Exterior de España SA c. Ayuntamiento de Valencia*, aff. C-387/92, *préc.*, point 14 ; CJCE, 19 mai 1999, *République italienne c. Commission*, aff. C-6/97, *Rec.*, 1999, p. I-2981, point 16 ; CJCE, 17 juin 1999, *Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA c. International Factors Italia SpA (Ifitalia) e.a.*, aff. C-295/97, *Rec.*, 1999, p. I-3735, point 35. Pour une présentation de la pluralité des mesures qui peuvent constituer des avantages fiscaux sans contrepartie, v. A. MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État sous forme fiscale. – Champ du contrôle communautaire », *JCl. Fiscal Impôts directs Traité*, fasc. 1160, n<sup>os</sup> 34 à 103.

<sup>60</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 20. La Commission souligne que la notion de ressources d'État doit être appréciée en référence à la situation du bénéficiaire de l'aide, et non en tenant compte des effets induits de la mesure en termes économiques ou budgétaires.

<sup>61</sup> CJCE, 22 juin 2006, *Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL c. Commission*, aff. jtes C-182/03 et C-217/03, *préc.*, points 127 à 129.

<sup>62</sup> M. FROMONT, A. CARTIER-BRESSON, « Aides économiques. – Notion. Typologie », *op. cit.*, n<sup>o</sup> 6. C'est ainsi que la doctrine affirme depuis un moment qu'« [i]l n'est pas possible, ni utile de chercher à décrire les diverses formes que peut revêtir l'aide d'État, non plus que de tenter d'en donner une

même sens, Édouard Dubout considère que la notion d'aide d'État est une notion « *inclusive* »<sup>63</sup> et les considérations exposées permettent de le confirmer. Il s'agit d'une notion assez large pour inclure une diversité d'interventions étatiques, y compris fiscales, donc. L'intérêt de cette appréhension extensive de l'aide d'État réside dans le fait que chaque mesure accordée d'une manière sélective par l'État et par les ressources étatiques est susceptible de porter atteinte à la concurrence car elle aboutit à un changement de la position concurrentielle de son bénéficiaire. Ce n'est pas la forme de la mesure et moins encore ses finalités (sociales, économiques, fiscales) qui bloqueront une possible qualification, mettant éventuellement en péril l'effet utile du droit de l'Union. Le juge l'affirme lorsqu'il précise que « *l'article 92 a pour objectif de prévenir que les échanges entre États membres soient affectés par des avantages consentis par les autorités publiques qui, sous des formes diverses, faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ; qu'ainsi l'article 92 ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions visées, mais les définit en fonction de leurs effets ; que, dès lors, ni le caractère fiscal, ni le but social éventuels d'une mesure prise par un État ne suffirait à le mettre à l'abri de la règle de l'article 92* »<sup>64</sup>. Si donc la notion d'aide d'État est une notion extensive, c'est parce qu'elle se veut aussi une notion objective<sup>65</sup>, position constante qui sera confirmée à plusieurs reprises par la jurisprudence<sup>66</sup>.

---

*définition. Ce serait faire œuvre d'imagination là où l'expérience doit prévaloir* » (A. SACLE, « Les aides d'État dans la Communauté économique européenne », *RMC*, 1965, n° 78, p. 140 cité par M. KARPENSCHIF, *Droit européen des aides d'État*, *op. cit.*, p. 11).

<sup>63</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'Etat sous forme fiscale », *Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008, Dr. fisc.*, 2008, n° 48, p. 10.

<sup>64</sup> CJCE, 2 juillet 1974, *République italienne c. Commission*, aff. 173/73, *Rec.*, 1974, p. 709, points 26 à 28.

<sup>65</sup> V. aussi CJCE, 16 mai 2000, *République française c. Ladbroke Racing Ltd et Commission*, aff. C-83/98 P, *Rec.*, 2000, p. I-3271, point 25.

<sup>66</sup> V. à titre indicatif CJCE, 26 septembre 1996, *République française c. Commission*, aff. C-241/94, *Rec.*, 1996, p. I-4551, point 20 ; CJCE, 17 juin 1999, *Royaume de Belgique c. Commission (opération Maribel bis/ter)*, aff. C-75/97, *Rec.*, 1999, p. I-3671, point 25 ; CJCE, 29 avril 2004, *Royaume des Pays-Bas c. Commission*, aff. C-159/01, *Rec.*, 2004, p. I-4461, point 51 ; CJCE, 22 décembre 2008, *British Aggregates Association c. Commission*, aff. C-487/06 P, *Rec.*, 2008, p. I-10515, points 84 et 85.

24. La même objectivité ne se rencontre cependant pas en ce qui concerne la compatibilité et par conséquent la prohibition d'une mesure qualifiée d'aide d'État. Si le droit de l'Union veut contrôler l'intervention étatique dans sa totalité, il se montre ensuite compréhensif envers celle-ci.

## **§ II. La prohibition relative des aides d'État**

25. Le droit primaire pose que les aides publiques « [s]auf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur » (article 107, paragraphe 1 du TFUE). Le fait que ces mesures bénéficient sélectivement à certaines entreprises<sup>67</sup> ou productions étant alors susceptibles de fausser la concurrence qui se veut équitable entre les opérateurs économiques et les échanges interétatiques est la raison pour laquelle le traité consacre leur incompatibilité.

26. Il faut toutefois noter que cette incompatibilité n'est « *ni absolue ni inconditionnelle* »<sup>68</sup> et c'est le traité lui-même qui prévoit dans les paragraphes 2 et 3 de l'article 107 certaines exceptions, certaines d'office et d'autres conditionnelles<sup>69</sup>. Concernant les premières, sont considérées comme compatibles les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, celles destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou autre événement extraordinaire et enfin les aides réservées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne affectées par la division du pays. Quant à celles qui peuvent potentiellement être

---

<sup>67</sup> Le bénéficiaire de la mesure, pour que celle-ci entre dans le champ d'application du droit des aides d'État, doit être une *entreprise* au sens du droit de l'Union. La notion d'entreprise en droit de l'Union « *comprend toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement* » (CJCE, 23 avril 1991, *Klaus Höfner e.a.*, aff. C-41/90, *Rec.*, 1991, p. I-1979, point 21). Pour compléter cette définition, est considérée comme activité économique toute activité « *consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné* » (CJCE, 16 juin 1987, *Commission c. République italienne*, aff. 118/85, *Rec.*, 1987, p. 2599, point 7 ; CJCE, 24 octobre 2002, *Aéroports de Paris c. Commission*, aff. C-82/01 P, *Rec.*, 2002, p. I-9297, point 79).

<sup>68</sup> CJCE, 22 mars 1977, *Iannelli & Volpi SpA*, aff. 74/76, *Rec.*, 1977, p. 557, point 11.

<sup>69</sup> Concernant le traité CECA, il semble que cette prohibition soit absolue puisque l'article 4, point *c)* n'est pas complété par des exceptions. La Haute Autorité, et ensuite la Commission, ont eu cependant recours à l'article 95, alinéa 1 du traité CECA afin de relativiser la prohibition et autoriser certaines aides avec l'accord du Conseil. Le Tribunal de première instance formalise cette pratique en affirmant que « *dans l'économie du traité, l'article 4, c), ne s'oppose donc pas à ce que la Commission autorise, à titre dérogatoire, des aides envisagées par les États membres et compatibles avec les objectifs du traité en se fondant sur l'article 95 premier et deuxième alinéas, en vue de faire face à des situations imprévues* » (TPICE, 24 octobre 1997, *Association des aciéries européennes indépendantes (EISA) c. Commission*, aff. T-239/94, *Rec.*, 1997, p. II-1839, point 63).

compatibles, il s'agit des aides relatives au développement économique de certaines régions ou activités, celles qui sont destinées à la réalisation d'un projet européen ou pour remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre ou encore celles ayant comme finalité la promotion de la culture et la conservation du patrimoine. Il faut ajouter à ces exceptions celle qui découle de l'article 106 du TFUE qui, dans son deuxième paragraphe, justifie l'atteinte à la concurrence qui résulte de l'octroi d'une aide lorsque celle-ci permet, d'une manière proportionnelle, l'accomplissement d'une mission particulière de service d'intérêt économique général.

27. Malgré ces dispositions du traité relativisant la prohibition des aides, la doctrine a décidé de s'interroger sur la portée du principe d'incompatibilité et plus précisément d'examiner si ce dernier peut être assimilé à une interdiction systématique des mesures qualifiées d'aides d'État. D'un côté, une partie de la doctrine adopte une position sévère en considérant que la prohibition des aides d'État est une question de principe<sup>70</sup>. Plus précisément, la disparition ou la modification des aides publiques afin qu'elles deviennent compatibles sont les seules solutions envisageables et les seules conformes à l'esprit du marché intérieur. De l'autre côté, il a été avancé qu'on ne peut pas affirmer que l'incompatibilité signifie interdiction absolue<sup>71</sup>. Cela ressort bien du texte du traité qui prévoit des dérogations au principe d'incompatibilité apportant ainsi « *la preuve que le jugement a priori négatif porté sur les aides n'est ni définitif ni absolu* »<sup>72</sup>.

28. La deuxième position est plus conforme à la lettre du traité qui répond à l'idée que la concurrence au sein du marché intérieur n'est pas une fin en soi mais plutôt un moyen pour accomplir les finalités de l'Union. Selon Mario Monti, le contrôle des aides d'État correspond à la reconnaissance « *d'une approche pragmatique d'économie de marché, et non une approche "religieuse" qui verrait dans le marché*

---

<sup>70</sup> V. A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 392 et notamment la bibliographie y citée.

<sup>71</sup> V. J.-Y. CHEROT, *Les aides d'État dans les Communautés européennes*, op. cit., pp. 62 et suiv. ; J.-P. KEPPELNE, *Guide des aides d'État en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, op. cit., pp. 8-9 ; M. WAELBROECK, A. FRIGNANI, *Le droit de la CE*, Commentaire J. Mégret, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2<sup>ème</sup> éd., 1997, p. 324.

<sup>72</sup> L. DUBOIS, C. BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, op. cit., p. 686.

*la perfection du fonctionnement de l'économie. Ce contrôle est bien plus pertinent qu'une interdiction systématique des aides »<sup>73</sup>.*

**29.** De surcroît, il s'agit d'une position qui crée une distinction bienvenue par rapport aux dispositions relatives aux règles de concurrence applicables aux entreprises. Comme la Commission le précise, la disposition de l'article 107 du TFUE « *ne prévoit expressément que l'incompatibilité de principe des aides avec le marché commun. Il n'y ajoute en revanche pas d'interdiction, se distinguant en cela d'autres dispositions contenues dans le chapitre concernant la politique de la concurrence, telles que l'article 85. Le résultat du principe d'incompatibilité est cependant largement identique à celui qui découlerait d'une interdiction, sauf en ce qui concerne la question de l'effet direct, étant donné que le concept d'incompatibilité avec le marché commun implique une évaluation de caractère économique qui doit être effectuée en vue de l'intérêt communautaire »<sup>74</sup>. Ainsi que l'évoquent Louis Dubouis et Claude Blumann, cette différence sémantique relève d'une différence de nature encore plus importante entre les destinataires de chaque règle : d'un côté il y a des entreprises privées, de l'autre les États membres<sup>75</sup>. Ces deux catégories ne sont pas traitées de la même manière et ne le devraient pas, du fait du rôle de l'État sur l'économie.*

**30.** L'intervention de l'État dans l'économie est un phénomène constant dont l'intensité varie selon les circonstances politiques et économiques. Les États balancent ainsi traditionnellement entre libéralisme et interventionnisme<sup>76</sup>. D'un côté, dans les conditions de libéralisme économique, le rôle de l'État dans l'économie devient particulièrement circonscrit, cantonné principalement aux fonctions régaliennes. Cela ressort des fondements mêmes de la doctrine économique du libéralisme – posés solennellement par Adam Smith dans la *Richesse des nations* –,

---

<sup>73</sup> M. MONTI, « Discours d'ouverture » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), *Concurrences*, 2008, n° 3, p. 4.

<sup>74</sup> M. MEROLA, *Droit de la concurrence dans les Communautés européennes*, vol. II B, Explication des règles applicables aux aides d'État, Luxembourg, OPOCE, 1997, p. 7, note 4.

<sup>75</sup> L. DUBOUIS, C. BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 686.

<sup>76</sup> V. S. NICINSKI, *Droit public des affaires*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, Lextenso éd., 4<sup>ème</sup> éd., 2014, pp. 23 et suiv.

doctrine « *qui érige en système l'abandon de l'économie à la loi du marché* »<sup>77</sup>. Toutefois même dans ce contexte « hostile » envers l'intervention étatique, celle-ci n'est pas totalement absente ; parfois, elle est même nécessaire. De fait, la nécessité d'existence d'un « *État minimal* »<sup>78</sup> est reconnue par la doctrine comme la seule pouvant garantir le bon fonctionnement du marché et par conséquent protéger les libertés. De l'autre, l'intervention étatique devient beaucoup plus importante lorsque le libre jeu du marché présente des insuffisances (comme c'est le cas en périodes de crises économiques<sup>79</sup>) exigeant alors une participation plus active de la part de l'État qui dépasse le cadre du libéralisme pour intégrer celui de l'interventionnisme. Afin de corriger les défaillances du marché, l'État voit son rôle s'élargir pour s'immiscer dans les affaires propres au secteur privé<sup>80</sup> : il intervient d'une manière plus active – et donc pas uniquement en tant que garant – pour diriger l'économie, encadrer et orienter le marché<sup>81</sup>, en somme pour procéder à « *une véritable administration de l'économie* »<sup>82</sup>.

**31.** Ceci dit, il semble que cette distinction traditionnelle entre libéralisme et interventionnisme est un peu dépassée ; comme le remarque Sophie Nicinski, cette distinction donne sa place à un compromis, à une synthèse entre les deux, ce qui conduit à un renouveau de la fonction de l'État dans l'économie qui « [t]antôt libéral, tantôt interventionniste, [...] est désormais régulateur au sens large du terme »<sup>83</sup>. La question qui se pose naturellement est de savoir en quoi consiste ce nouveau rôle de l'État et quelle est la signification du terme « régulateur ». Toujours selon Sophie Nicinski, ce terme n'est pas sans rappeler la fonction de régulation : parmi ses objectifs on trouve « *en premier lieu l'impératif de contrôle du respect de la liberté de la concurrence afin que le marché puisse produire tous les effets que l'on attend mais aussi, en second lieu, l'objectif de rétablir l'équilibre des pouvoirs ou de rééquilibrer les forces en présence, soit par des interventions préventives, soit par la*

---

<sup>77</sup> G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Paris, Presses Universitaires de France, 10<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 608.

<sup>78</sup> S. NICINSKI, *Droit public des affaires*, op. cit., p. 23.

<sup>79</sup> V. à ce sujet V. CHRISTIANOS, « Les aides d'État à la lumière de la crise économique », in C. BLUMANN, F. PICOD (dir.), *L'Union européenne et les crises*, Bruxelles, Bruylant, 2010, p. 295.

<sup>80</sup> G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., pp. 569-570.

<sup>81</sup> S. NICINSKI, *Droit public des affaires*, op. cit., p. 32.

<sup>82</sup> *Ibidem*.

<sup>83</sup> *Ibid.*, p. 23.

*mise en place d'un mécanisme répressif*»<sup>84</sup>. L'État régulateur participe à ces objectifs par les missions qui lui sont propres : d'une manière préventive, il intervient afin d'assurer le respect des règles de la concurrence et le bon fonctionnement du marché parfois en procédant au soutien des opérateurs économiques de manière sélective afin de les orienter, de les inciter à un certain comportement sans pour autant les contraindre ; d'une manière répressive, il intervient afin de sanctionner les opérateurs qui n'ont pas respecté les lois du marché<sup>85</sup>.

**32.** On voit donc comment ce renouveau du rôle de l'État se situe entre les deux : l'État intervient sur le marché, se rapprochant de sa conception interventionniste, mais il fait cela uniquement et de manière proportionnelle pour protéger le libre jeu de la concurrence et la loi du marché, fondement de la tradition ordolibérale. Cette participation s'avère nécessaire afin de remédier à certaines défaillances du marché. Ces dernières se rencontrent lorsque « *le marché ne fonctionne pas d'une manière efficiente du point de vue économique* »<sup>86</sup>, lorsque les marchés ne peuvent pas atteindre leurs objectifs d'intérêt commun seuls<sup>87</sup>.

**33.** Le droit de l'Union européenne cristallise parfaitement ce rôle de l'État avec la prohibition relative des aides, y compris fiscales. Comme le note Frédérique Berrod, les aides constituent « *l'expression de cette fonction régulatrice réduite et non activiste de l'État* »<sup>88</sup>. Certaines défaillances du marché doivent être corrigées et les soutiens (fiscaux) des États ne sont pas négligeables à cette fin<sup>89</sup>, lorsque bien évidemment elles sont nécessaires et proportionnelles, revêtant une forme « *d'accompagnement des mécanismes du marché, pour en réduire les*

---

<sup>84</sup> *Ibid.*, p. 36.

<sup>85</sup> V. par rapport aux prérogatives de l'État régulateur, S. NICINSKI, *Droit public des affaires, op. cit.*, pp 36-37.

<sup>86</sup> Communication de la Commission du 7 juin 2005, Plan d'action dans le domaine des aides d'État. Des aides d'État moins nombreuses et mieux ciblées : une feuille de route pour la réforme des aides d'État 2005-2009, COM (2005) 107 final, point 23.

<sup>87</sup> V. *infra* §§ 468 et suiv.

<sup>88</sup> F. BERROD, « Aides (Notion) », *op. cit.*, n° 7.

<sup>89</sup> Pour une analyse du rôle et des résultats des interventions de l'État dans le cas d'une défaillance du marché et plus précisément dans les cas de rendements croissants, d'externalités, de réalisation d'un bien public, d'imperfection de l'information et de mobilité imparfaite de facteurs, v. J.-L. LEVET (dir.), *Les aides publiques : une gouvernance, une stratégie*, Paris, La Documentation française, 2003, pp. 34-41.

*imperfections* »<sup>90</sup>. Dans cette perspective, les aides – au lieu de constituer uniquement un gaspillage de ressources publiques et au lieu de fausser la concurrence d’une façon excessive – contribuent justement au bon fonctionnement d’une « *concurrence réelle* »<sup>91</sup>.

**34.** Le droit de l’Union semble alors reconnaître un effet positif à certaines aides dites « *appropriées* »<sup>92</sup>, savoir celles qui peuvent provoquer des « *externalités positives* »<sup>93</sup> tout en générant la moindre distorsion possible à la concurrence. Les aides ne sont pas uniquement bénéfiques au niveau national, pour l’État membre qui les accorde, mais aussi pour les autres d’une manière globale lorsqu’elles poursuivent des objectifs d’intérêt commun, des objectifs compatibles avec l’intérêt de l’Union. Le raisonnement derrière les exceptions à la règle d’interdiction repose sur l’idée que certaines aides d’État peuvent contribuer à la réalisation des objectifs d’intérêt commun européen, objectifs que le marché ne peut pas atteindre seul. Cela peut être le cas pour les aides qui favorisent les activités de recherche et de développement, la protection de l’environnement, la croissance économique, l’emploi et la compétitivité de l’Union<sup>94</sup>. Comme la Commission le note en ce sens, « *les interventions de l’État représentent un instrument de politique structurelle nécessaire lorsque, à lui seul, le jeu du marché ne permet pas (ou ne permet pas dans des délais acceptables) d’accéder à certaines finalités de développement légitimées par le souci d’une meilleure croissance quantitative ou qualitative, ou lorsqu’il conduirait à des tensions sociales intolérables* »<sup>95</sup>.

**35.** La relativité du principe d’incompatibilité signifie qu’il faut trouver un équilibre entre la protection du marché et la protection d’autres intérêts fondamentaux. D’un côté, il faut protéger le caractère libéral du marché intérieur et la sanction de l’intervention étatique apparaît comme une contrepartie essentielle. De fait,

---

<sup>90</sup> F. BERROD, « Aides (Notion) », *op. cit.*, n° 7.

<sup>91</sup> R. BLASSELLE, *Traité de droit européen de la concurrence*, *op. cit.*, p. 415.

<sup>92</sup> Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au comité des régions du 8 mai 2012, Modernisation de la politique de l’Union européenne en matière d’aides d’État, COM (2012) 209 final, point 12.

<sup>93</sup> R. BLASSELLE, *Traité de droit européen de la concurrence*, *op. cit.*, p. 18.

<sup>94</sup> Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au comité des régions du 8 mai 2012, *op. cit.*, point 12.

<sup>95</sup> 1<sup>er</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1971), n° 132.



l'achèvement du marché intérieur passe nécessairement par un contrôle plus ou moins strict des interventions étatiques par le biais d'aides. D'un autre côté, il faut reconnaître les prérogatives des États membres pour intervenir dans leur propre économie ; ces interventions peuvent, sous certaines conditions, être aussi bénéfiques pour l'intérêt de l'Union européenne.

**36.** Il devient alors évident que « *la politique et le juridique se mêlent étroitement dans le principe d'incompatibilité, et celui-ci possède bien une spécificité par rapport à l'interdiction pure et simple* »<sup>96</sup>. Il y a des enjeux économiques et sociaux à prendre en compte. Le rôle de l'analyse économique est primordial dans ce contexte de recherche d'équilibre. C'est l'analyse économique qui va permettre d'identifier les bonnes aides<sup>97</sup>, savoir celles qui peuvent « *participer au bon fonctionnement des politiques et actions de l'Union européenne* »<sup>98</sup>, qui va permettre d'effectuer un contrôle de proportionnalité, une balance des effets négatifs et positifs d'une aide. Au final, elle permettra d'atteindre une rationalisation du contrôle : se concentrer sur les interventions qui faussent le plus la concurrence tout en acceptant celles susceptibles de contribuer d'une manière proportionnelle aux intérêts communs.

**37.** L'autorité qui mettra en œuvre ce contrôle est bien la Commission. Chaque intervention est examinée par la Commission avec la participation des États membres dans le cadre d'une négociation. C'est elle qui va déterminer si une aide est compatible ou non – sous réserve de la compétence accordée au Conseil selon les modalités de l'article 108, paragraphe 2, alinéa 3 du TFUE –, bénéficiant ainsi d'une large marge d'appréciation et n'étant soumise qu'au contrôle restreint de la Cour de justice. L'objectivité quant à la forme de l'aide persiste toutefois pour l'appréciation de sa compatibilité ; en ce sens, « *la Commission n'a pas de préjugés particuliers,*

---

<sup>96</sup> L. DUBOUIS, C. BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, op. cit., p. 686. V. aussi C. MICHEAU, *La réglementation des aides d'État et des subventions en fiscalité directe – Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, op. cit., pp. 11-12.

<sup>97</sup> Communication de la Commission du 7 juin 2005, Plan d'action dans le domaine des aides d'État, op. cit., point 23.

<sup>98</sup> F. BERROD, « Aides (Notion) », op. cit., n° 8.

*positifs ou négatifs, à l'égard des aides versées sous forme fiscale vis-à-vis des aides versées sous d'autres formes (subventions, garanties, etc.) »<sup>99</sup>.*

\*\*\*

**38.** La première appréhension des aides fiscales montre qu'elles ne se distinguent pas des autres types d'aides, intégrant alors parfaitement le cadre général du droit des aides d'État. Ce dernier met l'accent sur les effets néfastes pour la concurrence d'une mesure, restant ainsi indifférent quant à la forme de l'aide. Dans ce contexte, le droit des aides d'État ne distingue qu'entre aides incompatibles et aides compatibles avec le marché intérieur. Une mesure fiscale peut alors être considérée comme une aide d'État au sens de l'article 107 du TFUE et être soumise à une prohibition, sous réserve d'appréciation contraire de la Commission.

## **Section II. La redécouverte du contrôle des aides d'État comme fondement de mise en œuvre du droit fiscal de l'Union**

**39.** Les aides d'État de nature fiscale, à côté de leur cadre « naturel » relatif au contrôle des aides d'État en général, s'inscrivent aussi dans le contexte plus spécialisé du droit fiscal de l'Union. Pour mieux appréhender leur (nouvelle) place parmi les différents piliers de mise en œuvre de cette matière (§ II), il conviendra au préalable d'apporter quelques précisions quant à l'objet du droit fiscal de l'Union (§ I).

### **§ I. L'objet du droit fiscal de l'Union**

**40.** Au niveau national, le droit fiscal est construit autour du concept d'impôt. En ce sens, cette branche du droit « désigne tout simplement l'ensemble des règles de droit relatives aux impôts »<sup>100</sup>. C'est le droit qui « régit les relations qui unissent l'administration fiscale et les contribuables »<sup>101</sup>, autrement dit le droit qui « règle les

---

<sup>99</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 44.

<sup>100</sup> M. COLLET, *Droit fiscal*, op. cit., p. 1.

<sup>101</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 2011, p. 21.

*droits du fisc et leurs prérogatives d'exercice* »<sup>102</sup>. Ces définitions sont révélatrices de l'objet du droit fiscal tel qu'il est conçu au plan national : il s'agit de l'impôt – condition *sine qua non* de l'existence d'un droit fiscal – ainsi que de toutes les règles qui l'accompagnent régissant la répartition des charges publiques entre les contribuables et les rapports de ces derniers avec le fisc.

41. Au niveau de l'Union, ces définitions du droit fiscal national sont difficilement transposables, ce qui a incité la doctrine à s'interroger sur la possibilité de l'existence même d'un droit fiscal de l'Union. Selon les termes de Dominique Berlin résumant les objections possibles sur ce point, « *il ne saurait exister de droit fiscal communautaire puisqu'il ne saurait exister d'impôts communautaires* »<sup>103</sup>. Et il poursuit : « *L'objection est importante, car il est vrai que l'impôt semble lié à la notion de souveraineté, donc à première vue, à l'État. La Communauté européenne n'ayant pas le statut d'État, comment imaginer que puisse exister un droit fiscal communautaire ?* »<sup>104</sup>. Si on considère alors comme indispensable l'existence d'un impôt propre aux Communautés européennes ou aujourd'hui à l'Union européenne, parler d'un droit fiscal communautaire ou de l'Union ne peut être envisageable et serait même abusif car cette dernière ne dispose pas d'un système fiscal.

42. Un regard sur les dispositions du droit primaire conforte – au moins dans un premier temps – les objections de la doctrine. Les traités constitutifs n'envisagent pas la création d'un impôt européen, même si la possibilité en tant que telle n'est pas niée. L'article 311, alinéa 3 du TFUE relatif aux ressources propres de l'Union prévoit en effet qu'il est possible « *d'établir de nouvelles catégories de ressources propres* » renvoyant alors implicitement à la création d'un impôt européen. À ce jour cependant, chaque proposition relative à la création d'un tel impôt se heurte aux considérations tant techniques que politiques conduisant à son rejet<sup>105</sup>. Au surplus, ce n'est pas uniquement l'absence d'impôt qui milite contre l'existence d'un droit fiscal de l'Union mais également l'absence d'une quelconque compétence fiscale accordée

---

<sup>102</sup> L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 8<sup>ème</sup> éd., 1997, p. 12.

<sup>103</sup> D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, *op. cit.*, p. 12.

<sup>104</sup> *Ibidem*.

<sup>105</sup> V. M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ-Lextenso éd., 13<sup>ème</sup> éd., 2016, pp. 161-162.

à l'Union comme cela résulte de la lettre des articles 3 à 6 du TFUE. Ce délaissement de la fiscalité du champ des compétences est corroboré par le fait que la fiscalité ne figure pas dans les objectifs de l'Union présentés dans l'article 3 du TUE.

**43.** Dans un second temps cependant on peut observer que le droit primaire ne reste pas totalement silencieux en ce qui concerne la fiscalité. Certes, il ne crée ni une compétence fiscale générale en faveur de l'Union ni un impôt propre à celle-ci ; il comporte toutefois un chapitre intitulé « *Dispositions fiscales* » dans le titre VII du TFUE où il prévoit certaines règles afin de neutraliser autant que possible les effets de la fiscalité (surtout indirecte) nationale sur les échanges entre les États membres.

**44.** S'il n'existe donc pas d'impôt européen, cela n'empêche pas le droit de l'Union de développer un droit fiscal dont l'objet ne sera pas l'impôt européen mais bien les impôts nationaux. On peut alors accepter la transposition des définitions précitées du droit national tout en leur donnant une dimension supranationale. Plus précisément, le droit fiscal de l'Union existe et il se concrétise en l'ensemble des règles de droit applicables aux impôts des États membres. De cette manière on surmonte l'obstacle de l'absence d'impôts au niveau de l'Union pour faire des droits fiscaux nationaux l'objet du droit fiscal même au niveau européen<sup>106</sup>. Par conséquent, le droit fiscal de l'Union régit aussi les relations entre le fisc national et ses contribuables. Cela ne signifie guère un changement de nature : les impôts restent bien nationaux tout comme les relations entre l'Administration fiscale et les contribuables. Il y a tout simplement une superposition d'ordres juridiques, superposition bien logique compte tenu de l'intégration du droit de l'Union dans l'ordre juridique interne et de sa supériorité normative<sup>107</sup>. Si la fiscalité ne fait donc pas l'objet du traité (ou très peu), la fiscalité des États membres reste soumise à l'ensemble du droit de l'Union.

**45.** Une similitude d'objet peut alors être constatée entre le droit fiscal national et le droit fiscal de l'Union. Or cette similitude n'est qu'apparente. Un examen des finalités sous-jacentes aux règles des deux ordres juridiques régissant la fiscalité nationale révélera leurs différences. D'un côté, le droit fiscal national se trouve

---

<sup>106</sup> D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, op. cit., p. 13.

<sup>107</sup> *Ibidem*, pp. 13-14.

concentré sur la répartition des charges publiques entre les contribuables, offrant « *en quelque sorte une application particulière d'un droit plus général de réquisition des biens* »<sup>108</sup>. De l'autre, l'appréhension de la fiscalité en droit de l'Union n'est pas une fin en soi mais répond aux autres finalités fortement liées à l'évolution de la construction européenne, construction qui s'analyse en plusieurs branches : la réalisation du marché commun et aujourd'hui l'achèvement du marché intérieur ou encore l'instauration d'une concurrence non faussée au sein du marché intérieur. Selon la Commission, « *la contribution de la politique fiscales aux objectifs de la Communauté a de manière croissante été associée au développement du marché intérieur, à l'Union économique et monétaire et au renforcement de l'intégration économique* »<sup>109</sup>. De surcroît, la position du chapitre intitulé « *Disposition fiscales* » placé juste après le chapitre relatif aux règles de concurrence n'est pour certains auteurs pas le fruit du hasard : « *En effet, les auteurs du traité ont été conscients, dès le départ, de la nécessité de prévoir quelques dispositions dans cette matière, en raison notamment de l'influence que celle-ci peut avoir pour assurer la libre concurrence dans les échanges dans la Communauté* »<sup>110</sup>. Dans ce contexte, la fiscalité nationale est appréhendée d'une manière « négative », étant censée créer des obstacles fiscaux à la réalisation des finalités précitées, obstacles qui doivent par conséquent être éliminés.

**46.** Selon Patrick Dibout, la fiscalité européenne correspond « *à un système de règles européennes à portée fiscale ayant une incidence sur la structure et l'évolution des fiscalités nationales des États membres pour l'accomplissement des buts de la construction européenne* »<sup>111</sup>. L'élimination des obstacles fiscaux en tant qu'objet du droit fiscal de l'Union traduit dans la pratique une limitation de la souveraineté fiscale des États membres, résultat du contrôle permanent des systèmes fiscaux. Or, ce contrôle n'est pas suffisant. Le droit de l'Union, afin d'éliminer les obstacles

---

<sup>108</sup> *Ibid.*, p. 40.

<sup>109</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social du 23 mai 2001, Politique fiscale de l'Union européenne : Priorités pour les prochaines années, COM (2001) 260 final, JO C 284 du 10 octobre 2001, p. 6, point 1.

<sup>110</sup> D. CALLEJA, D. VIGNES, R. WÄGENBAUR, *Le droit de la CEE*, Commentaire J. Mégret, Bruxelles, Éd. de l'Université de Bruxelles, 2<sup>ème</sup> éd., 1993, p. 3. V. aussi J.-M. COMMUNIER, *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, Bruylant, 2001, p. 1.

<sup>111</sup> P. DIBOUT, « Fiscalité et construction européenne : Un paysage contrasté », *RAE*, 1995, n° 2, p. 5.

fiscaux, doit aussi procéder à l'élaboration des règles communes supranationales qui s'imposent aux États membres<sup>112</sup>.

47. L'objet du droit fiscal de l'Union est bien relatif aux fiscalités nationales et plus précisément aux obstacles que celles-ci posent à la construction du marché intérieur. Le droit de l'Union intervient à cette fin pour les contrôler ou pour élaborer les règles communes ; pour réaliser « *l'intégration européenne des fiscalités nationales* » en éliminant les obstacles fiscaux<sup>113</sup>. Les piliers de mise en œuvre du droit fiscal répondent à cet objectif : d'une part, ils posent un cadre général rapprochant les législations nationales et que les autorités nationales doivent respecter afin d'éliminer les obstacles fiscaux ; d'autre part, les autorités nationales doivent vérifier que les obstacles fiscaux ne posent pas de problème pour le marché intérieur et n'interfèrent pas sur les décisions des opérateurs économiques.

## **§ II. La mise en œuvre du droit fiscal de l'Union**

48. Il peut être remarqué à titre préliminaire que plusieurs dispositions du droit primaire permettent à l'Union de contrôler les systèmes fiscaux nationaux en imposant aux États membres des prohibitions et des obligations « *de ne pas faire* »<sup>114</sup>. Quant aux dispositions qui offrent des moyens rendant possible le rapprochement des systèmes fiscaux des États membres, elles sont moins importantes en quantité mais non pas en qualité. Les deux catégories se rangent au service des objectifs du traité et entretiennent un rapport de complémentarité pour parvenir à une neutralité fiscale favorable et surtout nécessaire au maintien d'une concurrence non faussée et pour contribuer à l'achèvement du marché intérieur.

49. En ce qui concerne de prime abord le contrôle des systèmes fiscaux nationaux, le droit de l'Union dispose de plusieurs moyens qui lui permettent de contrôler tant la fiscalité nationale indirecte que directe. En cas de non-conformité, les États membres

---

<sup>112</sup> Sur la distinction entre *contrôle* et *élaboration*, v. D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, *op. cit.*, pp. 51-53.

<sup>113</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, pp. 2-3.

<sup>114</sup> On reprend la distinction faite par Melchior Wathelet entre obligation *de faire* ou harmonisation et obligation *de ne pas faire* : M. WATHELET, « Direct Taxation and EU Law: integration or disintegration? », *EC Tax Review*, 2004, n° 1, p. 2 (« *There is therefore no obligation to do something, more precisely, no obligation to harmonize, but an obligation non to do* »).

sont obligés d'abroger les dispositions nationales concernées. Ces moyens contribuent à ce que la doctrine appelle l'intégration négative des droits fiscaux nationaux<sup>115</sup>. Leur finalité est de délimiter l'exercice des compétences fiscales nationales en imposant aux États membres certaines obligations *de ne pas faire* et certaines prohibitions tout en respectant et conservant leur pouvoir de fixer leur système fiscal, sous réserve que celui-ci ne porte pas atteinte au droit de l'Union.

**50.** Dans le cadre d'un marché intérieur où la concurrence se veut non faussée et équitable, il fallait prévoir des règles concernant la libre circulation des marchandises et donc protéger les échanges. La suppression des droits de douane ou des taxes d'effet équivalent entre les États membres à partir du 1<sup>er</sup> juillet 1968 et la création d'un système uniforme de taxation à l'importation (articles 28 à 33 du TFUE) serait privée de son effet utile si elle n'était pas complétée par le titre consacré à la fiscalité. L'exigence de neutralité de la fiscalité sur les échanges se réalise par l'interdiction tant des discriminations fiscales que du protectionnisme fiscal. Il en ressort ainsi que les États membres ne doivent pas traiter au sein de leur territoire, au sein du même marché national, d'une manière différente les produits locaux et les produits similaires importés, en taxant plus ces derniers (article 110, paragraphe 1 du TFUE). Dans le même sens, les taxations protectrices des productions nationales au détriment des productions concurrentes des autres États membres (article 110, paragraphe 2 du TFUE) ainsi que toute pratique qui consiste à subventionner fiscalement les produits exportés vers le territoire d'un des États membres (article 111 du TFUE) sont interdites.

**51.** L'interdiction des discriminations aux échanges relevant de la fiscalité indirecte est prévue par le texte du traité lui-même. Ce n'est pas le cas pour les discriminations résultant de la fiscalité directe. Au moment de la signature du traité de Rome en 1957, la fiscalité directe n'était pas conçue comme un obstacle assez important pour le marché commun, comme c'était le cas pour la fiscalité indirecte. Cette attitude est résumée parfaitement par Pierre Beltrame et Gabriel Montagnier lorsqu'ils notent

---

<sup>115</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, pp. 44-46. V. aussi B. TERRA, P. WATTEL, *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn NL, Wolters Kluwer Law & Business, 6<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 4.

concernant les impôts directs qu'ils « *pesaient moins directement sur la mise en place du marché commun que les impôts sur les biens qui permettaient, eux, de peser plus lourdement sur les échanges transnationaux – ou, à tout le moins, que leur harmonisation s'avérait moins prioritaire que celle des impôts directs* »<sup>116</sup>. Au surplus, les États membres n'ont pas voulu se dessaisir de cet instrument de politique économique et sociale si important que constitue la fiscalité directe.

**52.** Bien surprenant, le contrôle des mesures relevant de la fiscalité directe existe. De fait, le droit de l'Union, notamment par le biais du contrôle du juge, va « *s'immiscer dans un domaine qui ne fait pas intrinsèquement partie du droit fiscal européen* »<sup>117</sup> et donner une portée fiscale à certaines dispositions qui ne concernent pas la fiscalité (directe) en tant que telle<sup>118</sup>. Les raisons de cette immixtion ne manquent certainement pas : le juge doit assurer l'effet utile du droit de l'Union et à cette fin il doit interpréter les dispositions du traité à la lumière des objectifs du marché intérieur et des exigences relatives à l'instauration et la sauvegarde d'une concurrence non faussée.

**53.** Il en est ainsi pour les dispositions relatives à la libre circulation des personnes et, son corollaire, le droit d'établissement, des services et des capitaux, dispositions qui – avec celle des marchandises – posent les libertés-piliers du marché intérieur. C'est le juge de l'Union qui interdit les entraves fiscales, savoir toute mesure fiscale discriminatoire fondée sur la nationalité, ou sur tout autre critère susceptible d'aboutir au même résultat, empêchant par conséquent les contribuables européens d'exercer leurs libertés fondamentales<sup>119</sup>. Il a inauguré un tel contrôle avec un arrêt de 1986 où il a jugé le régime français de l'avoir fiscal contraire à la liberté d'établissement<sup>120</sup>. En l'espèce, la réglementation française traitait d'une manière identique les sociétés nationales et les succursales étrangères en France aux fins de l'imposition des bénéficiaires mais pas en ce qui concerne l'octroi de l'avantage de

<sup>116</sup> P. BELTRAME, G. MONTAGNIER, « L'Europe des impôts », *AJDA*, 1990, n° 4, p. 250.

<sup>117</sup> P. MARCHESSOU, « Droit fiscal européen et droit fiscal international », *Répertoire Dalloz de droit européen*, n° 21.

<sup>118</sup> D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, *op. cit.*, pp. 177, 201 et suiv.

<sup>119</sup> Pour une présentation de la jurisprudence du juge de l'Union en la matière, v. D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. I, Commentaire J. Mégret, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 3<sup>ème</sup> éd., 2012, pp. 28 et suiv.

<sup>120</sup> CJCE, 28 janvier 1986, *Commission c. République française*, aff. 270/83, *Rec.*, 1986, p. 273.



l'avoir fiscal<sup>121</sup>. Le juge a ainsi étendu l'interdiction des discriminations fiscales, réservée auparavant à la libre circulation des marchandises, aux autres libertés, dont les discriminations relèvent de la fiscalité directe.

**54.** L'autre grand axe du droit fiscal relatif au contrôle de la fiscalité directe relève du contrôle des aides fiscales. Comme il a été déjà exposé, le fait que la notion d'aide d'État soit conçue d'une manière extensive permet de soumettre un large éventail des mesures étatiques, dont fiscales, au contrôle de la Commission afin de déterminer s'il s'agit d'une aide d'État compatible ou non avec le marché intérieur. Par conséquent, les réglementations fiscales des États membres instaurant des allègements des charges fiscales au profit de certaines entreprises-contribuables se mettent automatiquement sous le contrôle du droit de l'Union. Malgré la consécration jurisprudentielle des aides fiscales en 1961<sup>122</sup>, dans la pratique leur contrôle apparaîtra de manière plus systématique vers la fin des années quatre-vingt-dix<sup>123</sup>, ce qui justifie le terme « redécouverte » pour décrire l'emploi du contrôle des aides fiscales comme moyen d'intégration de la fiscalité nationale<sup>124</sup>.

**55.** Concernant ensuite l'élaboration des règles juridiques, elle rend possible la création d'un droit européen de la fiscalité<sup>125</sup> – autonome par rapport au droit national. L'objectif est d'introduire un régime juridique supranational – qui est défini en plus au niveau européen – pour certains impôts. L'élaboration donne lieu à une intégration positive<sup>126</sup> des systèmes fiscaux nationaux imposant des obligations « *de faire* »<sup>127</sup> ; plus précisément, elle « *repose sur l'instauration d'un système institutionnel d'encadrement des politiques ou d'actions communes, l'objectif étant*

<sup>121</sup> *Ibidem*, point 20.

<sup>122</sup> V. CJCE, 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Haute Autorité*, aff. 30/59, *préc.* où le juge a reconnu que la notion d'aide d'État est « *plus générale que la notion de subvention parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise* » (p. 39), faisant donc référence pour la première fois aux aides dites négatives ou indirectes, parmi lesquelles figurent les aides de nature fiscale.

<sup>123</sup> V. *infra* §§ 638 et suiv.

<sup>124</sup> Cela peut expliquer l'absence de contrôle des aides fiscales dans certains ouvrages traitant, avant les années quatre-vingt-dix, du droit fiscal européen. V. par exemple L. CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, 2<sup>ème</sup> ed., 1986 où l'auteur présente le contrôle du juge sur les entraves fiscales mais reste silencieux concernant les aides fiscales.

<sup>125</sup> D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, *op. cit.*, p. 52.

<sup>126</sup> V. B. TERRA, P. WATTEL, *European Tax Law*, *op. cit.*, p. 4.

<sup>127</sup> M. WATHELET, « Direct Taxation and EU Law: integration or disintegration? », *op. cit.*, p. 2.

*de permettre à des économies intégrées de fonctionner selon des conditions égales* »<sup>128</sup>.

**56.** L'harmonisation fiscale est très avancée dans le domaine de la fiscalité indirecte. Il arrive qu'environ 80% des règles en la matière soient identiques d'un État à l'autre<sup>129</sup>. Plus précisément, sous le fondement juridique de l'article 113 du TFUE, plusieurs directives ont été adoptées pour la mise en place d'un système commun de taxe sur la valeur ajoutée, pour l'harmonisation des droits d'accises procédant notamment à l'introduction d'un niveau minimal de charge fiscale, ou encore pour l'harmonisation des droits d'apport aux sociétés de capitaux<sup>130</sup>. Parmi ces directives, la plus connue est indéniablement la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, dite « sixième directive », qui a été abrogée et remplacée par la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 portant sur le système commun de taxe sur la valeur ajoutée<sup>131</sup>. Elle parvient à harmoniser son champ d'application ainsi que son régime résultant en une harmonisation achevée des règles d'assiette tout en permettant des ajustements au niveau des taux. Quant aux droits d'accises, ils ont fait l'objet d'une activité législative abondante de la part du Conseil. À titre d'exemple, on peut citer la directive du 21 juin 2011 qui prévoit une structure commune pour les accises frappant les produits du tabac<sup>132</sup>, les deux directives du 19 octobre 1992 relatives aux accises sur les alcools<sup>133</sup>, ou encore celle du 27 octobre 2003 qui définit les structures fiscales et les taux de taxe minimum applicables aux produits

---

<sup>128</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 46.

<sup>129</sup> P. MARCHESSOU, « Droit fiscal européen et droit fiscal international », *op. cit.*, n° 13.

<sup>130</sup> Pour une présentation analytique de différents textes adoptés pour l'harmonisation de la fiscalité indirecte, v. D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. I, *op. cit.*, pp. 109 et suiv.

<sup>131</sup> Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JO L 347* du 11 décembre 2006, p. 1. Ce texte constitue une reprise de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, *JO L 145* du 13 juin 1977, p. 1. Plus précisément la dernière directive, sans apporter des modifications importantes par rapport au fond de la réglementation en vigueur, abroge et remplace à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007 la sixième directive « TVA », codifie les dispositions de cette dernière qui ont subi de multiples modifications ainsi que la jurisprudence de la Cour de justice y afférente.

<sup>132</sup> Directive 2011/64/UE du Conseil du 21 juin 2011 concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, *JO L 176* du 5 juillet 2011, p. 24.

<sup>133</sup> Directive 92/83/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, *JO L 316* du 31 octobre 1992, p. 21 ; Directive 92/84/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, *JO L 316* du 31 octobre 1992, p. 29.

énergétiques et à l'électricité<sup>134</sup>. De surcroît, le droit de l'Union a aussi établi un régime commun pour les échanges relatif aux produits soumis aux droits d'accises<sup>135</sup>. Quant aux droits d'apport, ils ont fait l'objet d'une harmonisation depuis 1969 avec la directive 69/335/CE du Conseil<sup>136</sup>.

**57.** L'harmonisation de la fiscalité directe relève de la procédure prévue à l'article 115 du TFUE qui vise le rapprochement « *des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur* ». Les législations relatives à la fiscalité directe ne sont donc pas mentionnées expressément mais l'application de l'article 115 comme fondement pour leur harmonisation découle logiquement, compte tenu du caractère propre à la fiscalité indirecte de l'article 113 et l'exclusion de la fiscalité du champ d'application de l'article 114.

**58.** Malgré les efforts des institutions européennes pour l'aboutissement d'une harmonisation en matière de fiscalité directe<sup>137</sup>, il n'y aura au final que quatre directives<sup>138</sup> et une convention<sup>139</sup> ; il s'agit d'une harmonisation « *minimale* » dans la

---

<sup>134</sup> Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JO L* 283 du 31 octobre 2003, p. 51.

<sup>135</sup> Directive 92/12/CEE du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à l'accise, *JO L* 76 du 23 mars 1992, p. 1 abrogée et remplacée à compter du 1<sup>er</sup> avril 2010 par la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise, *JO L* 9 du 14 janvier 2009, p. 12.

<sup>136</sup> Directive 69/335/CEE du Conseil du 17 juillet 1969 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, *JO L* 249 du 3 octobre 1969, p. 25 remplacée par la directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008, *JO L* 46 du 21 février 2008, p. 11.

<sup>137</sup> Sur ce sujet, v. notamment *infra* §§ 357 et suiv.

<sup>138</sup> Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 relative aux fusions, scissions, apports d'actifs, échanges d'actions, *JO L* 225 du 20 août 1990, p. 1 abrogée et remplacée par la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JO L* 310 du 25 novembre 2009, p. 34 ; Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 relative aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JO L* 225 du 20 août 1990, p. 6 abrogée et remplacée par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JO L* 345 du 29 décembre 2011, p. 8 ; Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JO L* 157 du 26 juin 2003, p. 38 abrogée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 par la directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015, *JO L* 301 du 18 novembre 2015, p. 1 ; Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *JO L* 157 du 26 juin 2003, p. 49.

<sup>139</sup> Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées, *JO L* 225 du 20 août 1990, p. 10.

mesure où elle ne concerne pas l'harmonisation des règles d'assiette ou des taux d'imposition des entreprises mais elle veille à la mise en place de régimes fiscaux communs applicables aux situations transfrontalières<sup>140</sup>. L'étape la plus aboutie vers cette direction concerne le projet de la Commission lancé en 2004 portant sur l'Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) dont l'objectif est d'uniformiser les règles de calcul du bénéfice imposable des sociétés effectuant des opérations interétatiques<sup>141</sup>. La Commission a présenté en 2011 une proposition de directive à cette fin<sup>142</sup>. Malgré le fait que cette initiative a rencontré l'hostilité de certains États membres<sup>143</sup>, la Commission n'a pas hésité à revenir récemment sur ce projet afin de le relancer, s'engageant à proposer courant 2016 une nouvelle proposition de directive<sup>144</sup>.

**59.** L'harmonisation n'est pas la seule méthode d'intégration positive de fiscalité nationale mais elle est la seule prévue par le traité. Quant aux autres<sup>145</sup>, on peut citer la concurrence fiscale (méthode susceptible – en théorie – de conduire d'une manière spontanée à l'alignement des systèmes fiscaux nationaux), la coopération (méthode qui consiste à l'adoption de différents accords entre les États membres afin de lutter contre les effets dommageables provenant de leurs disparités fiscales) ou encore la méthode de l'uniformisation qui correspond à une intégration si aboutie qu'elle résulte en une substitution du droit national par le droit de l'Union. Ces méthodes ne conduisent pas toutes forcément à l'élaboration d'une règle unique et contraignante pour tous les États membres mais elles contribuent, chacune à sa façon, à la mise en œuvre du droit fiscal de l'Union et donc à l'intégration de la fiscalité nationale.

---

<sup>140</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, pp. 241-242.

<sup>141</sup> Non-paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 du 7 juillet 2004, A common consolidated EU corporate tax base, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/ctbwpnon\\_paper.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ctbwpnon_paper.pdf)

<sup>142</sup> Proposition de directive du Conseil du 16 mars 2011 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 121.

<sup>143</sup> V. L. IDOT, « La concurrence fiscale dans l'Union : des progrès vers l'ACCIS ? », *Europe*, 2001, n° 7, p. 2.

<sup>144</sup> Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil du 17 juin 2015, Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires, COM (2015) 302 final, p. 9.

<sup>145</sup> V. A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, pp 47-48.

\*\*\*

**60.** Malgré le fait que le droit de l'Union ne dispose pas d'impôts ni d'un système fiscal propre, la fiscalité tombe dans son champ d'application. Le droit de l'Union s'intéresse de la manière dont les États membres utilisent la fiscalité et cela afin que cette dernière ne constitue pas un obstacle à l'achèvement du marché intérieur et à l'établissement et au maintien d'un régime de concurrence non faussée et équitable pour parvenir ultérieurement à une neutralité fiscale au sein du marché intérieur. Il dispose à cette fin de plusieurs moyens, plusieurs dispositions du traité dont uniquement certaines concernent expressément la fiscalité : condamnations des discriminations fiscales et des pratiques protectionnistes, rapprochement des législations fiscales nationales mais aussi contrôle des aides fiscales.

### **Section III. L'intérêt d'une étude propre aux aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union**

**61.** L'inscription des aides fiscales dans des thématiques plus générales, d'un côté celle des aides d'État, de l'autre celle du droit fiscal de l'Union, a conduit à leur étude au sein de ces contextes sans pour autant que la doctrine essaie de les rendre autonomes. S'agissant alors d'un sujet très peu étudié en tant que tel, l'intérêt d'une étude consacrée aux aides d'État de nature fiscale s'impose comme une évidence en raison de son originalité (§ I). À côté de son originalité, et d'une manière plus substantielle, l'intérêt d'une telle étude ressort de son contenu même, relatif à un sujet d'actualité avec des implications importantes tant sur le plan juridique et politique qu'au niveau national et celui de l'Union (§ II). Reste à voir comment l'intérêt du sujet se concrétise dans la problématique choisie pour la thèse ainsi que dans le plan de sa démonstration (§ III).

#### ***§ I. Originalité du sujet***

**62.** *« Alors que le financement direct des entreprises est avéré être un dispositif d'aide publique efficace mais assez grossier et un peu trop flagrant, les États membres tournent*

leur attention vers les “incitations fiscales”, plus élégantes et indirectes »<sup>146</sup>. C’est en ces termes que Wolfgang Schön a voulu mettre en évidence l’utilisation accrue des aides fiscales en s’appuyant pour cela sur la cinquième enquête (*survey*) de la Commission relative aux aides d’État et qui révèle que 30% du total des aides publiques est accordé par le biais de mesures fiscales<sup>147</sup>. La fréquence d’utilisation des aides fiscales conduit naturellement à une augmentation de leur contrôle ce qui nourrit par la suite le contentieux respectivement au niveau national et devant les juridictions de l’Union. Dans ce contexte, la Commission a publié en avril 2006 les conclusions d’une étude sur l’application au niveau national de la réglementation des aides d’État<sup>148</sup>. Cette étude, qui ne couvrait que l’Union des quinze, a constaté que non seulement le contentieux relatif aux aides d’État est de plus en plus riche (le nombre de jugements relatifs aux aides a triplé entre 1999 et 2006) mais que plus de la moitié de ces affaires concernait des mesures fiscales prétendument discriminatoires<sup>149</sup>.

**63.** Depuis les années quatre-vingt-dix, au moment où la Commission a entamé une approche plus systématique quant au suivi des aides fiscales, l’utilisation de l’imposition comme moyen d’octroi d’aides publiques n’a cessé de croître. Or, d’une manière paradoxale, cette « banalisation » des aides fiscales n’a pas été accompagnée d’un apport doctrinal significatif. De fait, les aides d’État de nature fiscale ont été peu étudiées et surtout d’une façon peu structurée.

**64.** Plus précisément, les ouvrages consacrés aux aides d’État comportent parfois un chapitre ou quelques paragraphes pour présenter les aides fiscales comme une forme – parmi d’autres – d’aide d’État et exposer d’une manière plus ou moins succincte les spécificités et les difficultés qui découlent de l’application du cadre général des aides d’État à celles de nature fiscale<sup>150</sup>. Le même constat s’applique aux ouvrages portant

---

<sup>146</sup> W. SCHÖN, « Taxation and state aid law in the EU », *CMLR*, 1999, vol. 36, p. 911. Nous traduisons.

<sup>147</sup> *Ibidem* et spéc. note 2.

<sup>148</sup> T. JESTAEDT, J. DERENNE, T. OTTERVANGER (dir.), *Study on the enforcement of state aid law at national level*, Competition studies 6, Luxembourg, Office for Official Publications of the European Communities, 2006.

<sup>149</sup> *Ibidem*, pp. 35 et suiv. et spéc. pp. 35 et 43. V. aussi Communiqué de presse de la Commission du 7 avril 2006, n° IP/06/477.

<sup>150</sup> L. HANCHER, P. J. SLOT, T. OTTERVANGER, *EC State Aids*, *op. cit.*, pp. 241-276 ; M. HEIDENHAIN (éd.), *European State Aid Law*, *op. cit.*, pp. 118-130 ; J.-P. KEPPELNE, *Guide des aides d’État en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, *op. cit.*, pp. 74-77 ; C.

sur le droit fiscal de l'Union<sup>151</sup>. Ils offrent une présentation complète de la réglementation relative aux aides fiscales sans pour autant les distinguer du reste des piliers du droit fiscal de l'Union, leur complémentarité pour l'intégration des systèmes fiscaux nationaux étant mise en exergue.

65. Les deux ouvrages qui, à notre connaissance, sont consacrés aux aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union, sont celui de Geoffroy Renard<sup>152</sup> et la thèse de Claire Micheau<sup>153</sup>. Le premier offre une présentation générale des grandes lignes régissant la matière, traitant tant la notion de l'aide fiscale que les règles procédurales qui entourent son contrôle. Quant au deuxième, il examine les aides d'État de nature fiscale dans une approche comparatiste avec les subventions en fiscalité directe relevant du droit de l'OMC ayant comme finalité de démontrer de quelle manière ces deux cadres juridiques s'entremêlent et si leurs réglementations respectives sont en cohérence avec les systèmes fiscaux nationaux.

66. Par contraste, concernant les articles de fond et contributions aux ouvrages collectifs, le nombre de contributions consacrées exclusivement aux aides fiscales est

---

QUIGLEY, *European State Aid Law and Policy*, *op. cit.*, pp. 65-100 ; C. QUIGLEY, A. COLLINS, *EC State Aid Law and Policy*, *op. cit.*, pp. 53-57.

<sup>151</sup> D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, *op. cit.*, pp. 201-204 ; D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, pp. 185-234 ; J.-M. COMMUNIER, *Droit fiscal communautaire*, *op. cit.*, pp. 134-139 ; A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, pp. 231-311 ; B. TERRA, P. WATTEL, *European Tax Law*, *op. cit.*, pp. 26-28 et 242-251. V. aussi les ouvrages qui traitent uniquement de la question de la fiscalité directe dans le droit de l'Union : F. C. DE HOSSON, « Tax Facilities for State-Induced Costs under the State Aid Rules », in D. WEBER (éd.), *The Influence of European Law on Direct Taxation : Recent and Future Developments*, Alphen aan den Rijn NL, Kluwer Law International, 2007, pp. 187-198 ; É. GINTER, É. CHARTIER, B. MICHAUD, *Droit communautaire et impôts directs*, Paris, Groupe Revue Fiduciaire, 1<sup>ère</sup> éd., 2011, pp. 134 et suiv. ; M.-A. KRONTHALER, Y. TZUBERY, « The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters », in M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUCH, C. STARINGER (éd.), *Introduction to European Tax Law : Direct Taxation*, London, Spiramus Press, 3<sup>ème</sup> éd., 2013, pp. 93-129 ; A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, *op. cit.*, pp. 84-103 et 155-156. V. aussi l'ouvrage traitant du droit fiscal de l'Union sous le prisme de la concurrence fiscale et qui consacre un titre aux aides fiscales : A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, pp. 389-541.

<sup>152</sup> G. RENARD, *Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité*, Paris, L'Harmattan, 2005.

<sup>153</sup> C. MICHEAU, *La réglementation des aides d'État et des subventions en fiscalité directe – Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*

important<sup>154</sup>. Ces articles identifient plusieurs enjeux résultant de l'application du cadre général des aides d'État aux mesures fiscales, dont notamment la mise en œuvre

---

<sup>154</sup> M.-C. BERGERES, « De quelques difficultés aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire », *D.*, 2002, n° 30, p. 2394 ; J. BOURGEOIS, « State Aids, Taxation Measures and Specificity. Some Thoughts », in M. DONY, A. DE WALSCHE (éd.), *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. II, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 765 ; A. CARLOS DOS SANTOS, « Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », *Revue Internationale de Droit Économique*, 2004, p. 9 ; J.-P. KEPPELNE, « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État », *JTDE*, 2000, n° 66, p. 25 ; H. E. KUBE, « Competence Conflicts and Solutions : National Tax Exemptions and Transnational Controls », *Columbia Journal of European Law*, 2002, vol. 9, n° 1, p. 79 ; T. LAMBERT, « Les aides fiscales nationales au sein de l'Union européenne ou la liberté sous surveillance », in M. LEROY (dir.), *Regards croisés sur le système fiscal. Allemagne, France, Italie, Russie*, Paris, L'Harmattan, 2005, p. 205 ; K. LENAERTS, « State Aid and Direct Taxation », in H. KANNINEN, N. KORJUS, A. ROSAS (éd.), *EU Competition Law in Context : Essays in Honour of Virpi Tiili*, Oxford Portland Or., Hart Publishing, 2009, p. 291 ; T. LÜBBIG, « L'application de l'article 87 du traité : de Rome aux aides fiscales : un coup d'État communautaire ? », *RMCUE*, 2003, n° 465, p. 124 ; R. H. C. LUJA, « Harmful Tax Policy : When Political Objectives Interfere with Stat Aid Rules », *Intertax*, 2003, vol. 31, n° 12, p. 484 ; R. H. C. LUJA, « Tax Related Difficulties of State Aid Rules », EATLP Helsinki 2007 Conférence – Discussion paper, <http://www.eatlp.org/uploads/public/Luja%20EATLPHelsinki2007Conferencev2.pdf> ; A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008, *op. cit.*, pp. 9-25 ; P. MARTIN, C. LAMBERT, M.-C. LEPETIT, E. GINTER, « Comment traite-t-on des aides fiscales ? » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), *Concurrences*, 2008, n° 3, pp. 39-46 ; E. MEIER, T. PERROT, « Les aides d'État comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *Dr. fisc.*, 2002, n° 3, p. 136 ; M. MEROLA, L. CAPPELLETTI, « Une analyse des derniers développements en matière d'aides fiscales et de sélectivité régionale dans le cadre des tendances actuelles du contrôle des aides d'État », in P. DE METS *et alii*, *Fiscalité européenne : actualités et points sensibles*, Actes du colloque du 23 avril 2009, organisé à l'occasion du cinquantième anniversaire de l'École supérieure des sciences fiscales, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2009, p. 96 ; C. MICHEAU, « Tax selectivity in State aid review : a debatable case practice » *EC Tax Review*, 2008, n° 6, p. 276 ; C. H. PANAYI, « State Aid and Tax : the Third Way ? », *Intertax*, vol. 32, n°s 6-7, p. 283 ; C. PINTO, « EC State Aid Rules and Tax Incentives : A U-Turn in Commission Policy ? » (Part I et II), *European Taxation*, August 1999 et September 1999, p. 295 et p. 343 ; C. QUIGLEY, « General Taxation and State Aid », in A. BIONDI, P. EECKHOUT, J. FLYNN (éd.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2004, p. 207 ; C. QUIGLEY, « Direct Taxation and State Aid : Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity », *Intertax*, 2012, vol. 40, n° 2, p. 112 ; P. ROSSI-MACCANICO, « The specificity criterion in fiscal aid review : proposals for state aid control of direct business tax measures », *EC Tax Review*, 2007, n° 2, p. 90 ; P. ROSSI-MACCANICO, « The Gibraltar Judgment and the Point on Selectivity in Fiscal Aids », *EC Tax Review*, 2009, n° 2, p. 67 ; P. ROSSI-MACCANICO, « Community Practice in the Application of State Aid Rules to Direct Business Tax Measures », in P. DE METS *et alii*, *Fiscalité européenne : actualités et points sensibles*. Actes du colloque du 23 avril 2009, organisé à l'occasion du cinquantième anniversaire de l'École supérieure des sciences fiscales, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2009, p. 61 ; P. ROSSI-MACCANICO, « Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distortions », *Intertax*, 2012, vol. 40, n° 2, p. 92 ; A. RUST, C. MICHEAU (éd.), *State Aid and Tax Law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2012 ; M. SANCHEZ RYDELSKI, « Distinction between State aid and General Tax Measures », *EC Tax Review*, 2010, n° 4, p. 149 ; W. SCHÖN, « Taxation and State Aid Law in the European Union », *op. cit.*, p. 911 ; D. TRIANTAFYLLOU, « La fiscalité façonnée par la discipline des aides d'État », in G. C. RODRIGUEZ IGLESIAS *et alii*, *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 409 ; K.-J. VISSER, « Commission expresses its view on the relation between state aid and tax measures », *EC Tax Review*, 1999, n° 4, p. 224 ; D. WAELBROECK, « La compatibilité de systèmes fiscaux généraux avec les règles en matière d'aides d'État dans le traité CE », in *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles,



du critère de sélectivité ou encore le rapport avec la concurrence fiscale dommageable. Cependant, par leur nature, ils ne peuvent avoir la prétention d'offrir une conception globale du sujet.

## **§ II. Délimitation du contenu de l'étude**

**67.** Malgré l'étude peu systématique des aides fiscales, quelques problématiques générales peuvent se dessiner. En effet, la plupart des auteurs s'accorde à constater que l'application du cadre général des aides d'État sur les aides fiscales n'est pas exempte de difficultés et soulève des interrogations quant à sa pertinence. Plus précisément, d'un côté l'application des critères de qualification – et surtout celui relevant de la nature sélective de la mesure – présente des enjeux propres au contexte fiscal, et cela malgré l'acceptation du caractère extensif de la notion d'aide d'État. De l'autre, la pertinence de la disposition même des aides d'État pour l'intégration des systèmes fiscaux nationaux est remise en cause. Les critiques portant sur la reconnaissance de la portée fiscale des règles relevant des aides d'État ne manquent pas. La Commission, au cœur de celles-ci, est accusée d'avoir utilisé la réglementation des aides d'État comme moyen de contrôle des choix des politiques fiscales nationales, comme moyen de détermination de la politique fiscale nationale. Une application excessive des règles relatives aux aides fiscales est alors remarquée par la doctrine qui considère que ce contrôle aboutit *in fine* à une « *harmonisation indirecte* » de la fiscalité<sup>155</sup> ; cela n'est guère prévu par les dispositions en question qui classifient le contrôle des aides d'État, dont fiscales, dans le cadre de l'intégration négative.

**68.** Ces problématiques offrent un point de départ pour la délimitation du contenu de notre étude. En ce sens, l'ambition première de cette thèse consiste en un recensement systématique de toutes les difficultés relatives à l'application de la réglementation des aides d'État en matière fiscale. L'intérêt pratique d'une telle tâche est indéniable ;

---

Bruylant, 2004, p. 1023 ; J. WOUTERS, B. VAN HEES, « Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe : quelques observations critiques », *CDE*, 2001, n<sup>os</sup> 5-6, p. 647.

<sup>155</sup> C. MICHEAU, *La réglementation des aides d'État et des subventions en fiscalité directe – Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, op. cit., p. 99. V. aussi C. PANAYI, « State Aid and Tax : the Third Way ? », op. cit., p. 304.

Pasquale Pistone le résume parfaitement lorsqu'il affirme que la thématique des aides fiscales « *est une zone fortement excitante du droit (fiscal) qui doit être encore étudiée et élucidée avant qu'elle devienne un champ de mines des règles et réglementations obscures et contradictoires* »<sup>156</sup>. Le but du présent travail est alors de contribuer à cette entreprise de clarification.

**69.** Il ne faut pas toutefois confiner cette thèse à un travail de clarification mais se pencher aussi sur un objectif d'approfondissement afin d'essayer d'apporter une réponse aux critiques doctrinales précitées. Le contrôle des aides fiscales constitue-t-il un dispositif pertinent pour l'intégration des systèmes fiscaux nationaux ? Et plus important encore, quelle est la véritable nature de cette intégration : négative, se contentant d'imposer des prohibitions et des obligations *de ne pas faire* dans le but d'éliminer des obstacles fiscaux, ou positive en imposant des obligations *de faire*, résultat de l'adoption des règles communes relevant du droit de l'Union ?

**70.** Lors d'un colloque consacré aux aides d'État, Jean-Marc Sauvé a remarqué que « [1]a question des aides d'État est au croisement de plusieurs sources ou influences qui en soulignent l'importance et la sensibilité »<sup>157</sup>. En interprétant ces termes, on peut affirmer que la question des aides d'État se situe au croisement de plusieurs confrontations : confrontation entre les courants interventionnistes et libéraux, confrontation entre les effets positifs de certaines aides pour corriger les défaillances du marché et leur impact potentiellement néfaste sur la concurrence, mais surtout confrontation entre les intérêts nationaux et ceux de l'Union. Au final, toutes ces confrontations se concrétisent en un enjeu principal et parmi les plus sensibles relativement à la réglementation des aides d'État, savoir la détermination « *des marges de manœuvre que le droit communautaire consent ou non à laisser aux pouvoirs publics nationaux* »<sup>158</sup>.

---

<sup>156</sup> P. PISTONE, « The Growing Importance of the Prohibition of State Aids in Tax Matters », *Intertax*, 2012, vol. 40, n° 2, p. 84. Nous traduisons.

<sup>157</sup> J.-M. SAUVÉ, « Discours d'ouverture » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), *Concurrences*, 2008, n° 3, p. 3.

<sup>158</sup> M. COLLET, « Le juge administratif et le contrôle des aides d'État : de la réception à l'instrumentalisation du droit communautaire », *RDP*, 2009, n° 5, p. 1312.

71. Cet enjeu devient encore plus sensible lorsque les confrontations précitées s'appliquent en matière fiscale. Il a été affirmé à maintes reprises que le droit fiscal est « *le symbole par excellence des pouvoirs régaliens de l'État* »<sup>159</sup>. Il se trouve au cœur de la souveraineté des États et notamment au cœur de la légitimité des Parlements nationaux, le pouvoir fiscal étant intimement lié au pouvoir politique<sup>160</sup>. Même si l'existence de compétences fiscales propres à l'Union ne soulève guère de doutes, comme l'existence d'un droit fiscal de l'Union le témoigne, les oppositions des États membres relatives à la création d'une « *Europe fiscale* »<sup>161</sup> persistent toujours. Les États membres reconnaissent bien la nécessité de l'intégration de leurs systèmes fiscaux, leurs disparités en la matière pouvant effectivement remettre en cause le bon fonctionnement et l'achèvement du marché intérieur. Ils sont néanmoins réticents quant à l'ampleur de cette intégration, craignant une remise en cause trop importante de leur souveraineté fiscale, de leur pouvoir souverain de déterminer les grandes lignes de leur politique fiscale. La matière des aides fiscales s'inscrit alors au milieu de cette confrontation : d'un côté, il y a la nécessité de l'intégration des systèmes fiscaux nationaux ; de l'autre, il y a des oppositions étatiques qui souhaitent défendre leur souveraineté fiscale pour des raisons symboliques mais aussi pratiques, la fiscalité restant le seul instrument pour intervenir dans l'économie.

72. La fiscalité est par excellence le domaine régalien de l'État ; dans une approche diamétralement opposée, elle est aussi « *par excellence un domaine où la Commission peut difficilement "forcer la main" aux États membres de l'Union européenne* »<sup>162</sup>. Comme le note Jean-Baptiste Geffroy, « *l'expansion du droit fiscal communautaire a pour conséquence de rendre plus sensible la confrontation entre l'ordre fiscal communautaire et les souverainetés nationales* »<sup>163</sup>. Si finalement les accusations portant sur un détournement possible de la finalité du traité en matière de contrôle d'aides fiscales s'avéraient, cela aurait des répercussions tant au niveau national

---

<sup>159</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, *op. cit.*, p. 1 et note 1.

<sup>160</sup> *Ibidem*, pp. 39-40.

<sup>161</sup> *Ibid.*, p. 1.

<sup>162</sup> C. PONCELET, « Souveraineté des États membres et égalisation des conditions de concurrence », *RAE*, 1995, n° 2, p. 50.

<sup>163</sup> J.-B. GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, Paris, Presses Universitaires de France, 1993, p. 272.

qu'européen et rendrait les débats relatifs à la confrontation entre souveraineté fiscale et compétences fiscales de l'Union encore plus vifs.

**73.** Le contenu et par conséquent l'intérêt de cette étude se situent dans la clarification des difficultés relatives à l'application du cadre général des aides d'État sur les aides fiscales d'un côté, et sur l'examen de la confrontation entre la souveraineté fiscale nationale et les pouvoirs accordés à l'Union en matière de contrôle des mesures fiscales susceptibles de constituer des aides, de l'autre.

**74.** Il faut préciser sur ce point que les mesures fiscales auxquelles on fera référence dans le cadre de notre analyse relèveront de la fiscalité directe<sup>164</sup>, domaine « naturel » des dépenses fiscales. De fait, « [l]'impôt vers lequel convergent volontiers les dépenses fiscales est l'impôt sur le revenu. Il est, en effet, le domaine privilégié des mesures économiques conjoncturelles, des mesures de justice fiscale »<sup>165</sup>. Plus important encore, les considérations sur la fiscalité directe présentent plus d'intérêt pour la souveraineté fiscale. En effet, cette dernière y est plus marquante s'agissant d'impôts « pour lesquels, par essence, la relation entre le fisc et le contribuable est directe »<sup>166</sup>.

**75.** Toutefois, cela ne devrait pas donner l'impression que la fiscalité indirecte n'est pas soumise à la réglementation relative aux aides d'État ou que les mesures relevant de la fiscalité indirecte ne peuvent pas constituer des aides d'État au sens du traité<sup>167</sup>. Certes, en raison de l'harmonisation assez aboutie – bien qu'incomplète – des systèmes fiscaux indirects, le nombre d'arrêts traitant de la question de la fiscalité indirecte par rapport aux aides d'État<sup>168</sup> est assez limité ; la possibilité néanmoins

---

<sup>164</sup> Le droit de l'Union ne donne pas une définition de la fiscalité directe. La jurisprudence toutefois inclut dans cette catégorie « l'impôt sur le revenu des personnes physiques, y compris sur les dividendes, l'impôt sur la fortune, l'impôt sur les successions, l'impôt sur les transactions immobilières, et l'impôt sur les sociétés dans toutes ses composantes : taux d'imposition sur les bénéfices réalisés, retenue à la source sur les dividendes versés, assiette de l'impôt sur les bénéficiaires et dividendes reçus, montant des dividendes reçus et avoir fiscal, crédit d'impôt, régime de groupe ou d'intégration » (D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, pp. 21-22 et jurisprudences citées aux notes 4 à 14).

<sup>165</sup> L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, *op. cit.*, p. 80.

<sup>166</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, *op. cit.*, p. 4.

<sup>167</sup> V. sur cette question B. TERRA, « Value Added Tax and State Aid Law in the EU », *Intertax*, 2012, vol. 40, n° 2, pp. 101 et suiv.

<sup>168</sup> *Ibidem*, pp. 101-102 et surtout la jurisprudence citée aux notes 3 et 4.

pour une mesure relevant de la fiscalité indirecte de constituer une aide d'État n'est pas niée dans son principe.

**76.** Concernant d'abord la TVA, les réductions y afférentes sont strictement encadrées par des règles européennes, résultat de l'harmonisation assez aboutie en la matière ; par conséquent et en règle générale, elles ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 107 du TFUE<sup>169</sup>. Cela cependant n'est pas impossible : il est significatif à cet effet qu'un arrêt de la Cour de justice a appliqué les éléments constitutifs de l'aide d'État à une mesure fiscale relevant de la TVA<sup>170</sup>. Plus précisément, le juge de l'Union a été interrogé par le juge national afin de savoir si la dispense de régularisation des déductions dont ont bénéficié les médecins autrichiens lorsqu'ils ont été exonérés de la TVA (dont la régularisation est prévue par l'article 20 de la sixième directive) était considérée comme une aide d'État. La Cour de justice a répondu positivement une fois qu'elle a appliqué les critères de qualification d'une mesure (fiscale) en tant qu'aide<sup>171</sup>.

**77.** Quant aux réductions de la taxation en matière d'accises, celles-ci sont plus aptes de constituer des aides d'État en ce qu'elles frappent directement les entreprises<sup>172</sup>. C'était ainsi le cas dans l'affaire *Adria-Wien Pipeline* où la Cour de justice a été confrontée à une législation autrichienne prévoyant le remboursement des taxes énergétiques aux seules entreprises de production de biens corporels, à l'exclusion des entreprises prestataires de services<sup>173</sup>. Le juge a appliqué les critères de qualification et a conclu à l'existence d'une aide fiscale incompatible avec le marché intérieur.

**78.** L'application du régime d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité indirecte ne soulève alors pas de doutes et cela malgré le fait que la Commission,

---

<sup>169</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 72.

<sup>170</sup> CJCE, 3 mars 2005, *Wolfgang Heiser*, aff. C-172/03, *Rec.*, 2005, p. I-1627.

<sup>171</sup> V. L. IDOT, « Mesure fiscale et changement de régime de TVA », obs. sous CJCE, 3 mars 2005, *Heiser*, aff. C-171/03, *Europe*, mai 2005, n° 5, comm. 172, p. 22.

<sup>172</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 72.

<sup>173</sup> CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH*, aff. C-143/99, *Rec.*, 2001, p. I-8365.

lorsqu'elle a adopté sa communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité a bien précisé que ces mesures sont propres à la fiscalité directe des entreprises<sup>174</sup>. Il s'agit cependant d'une limite plutôt formelle et terminologique puisque c'est la Commission elle-même qui n'a pas hésité à appliquer les principes énoncés dans le texte de cette communication aux cas relevant de la fiscalité indirecte<sup>175</sup>. Au surplus, elle a même exprimé son souhait de prévoir un cadre spécifique à la fiscalité indirecte et son rapport avec les aides d'État, une communication distincte qui pourra appréhender toutes les spécificités propres aux mesures relevant de la fiscalité indirecte<sup>176</sup>. Toutefois, et à notre connaissance, la Commission ne s'est pas prononcée sur cette question. Il semble alors logique d'en rester à la lettre de la présente communication et d'exclure de la présente étude de telles considérations. Référence sera faite pour autant aux affaires à l'occasion desquelles la Commission et la Cour ont interprété et appliqué les principes énoncés dans la communication alors même que ces affaires traitaient de mesures relevant de la fiscalité indirecte<sup>177</sup>.

### ***§ III. Problématique et plan de la thèse***

**79.** Comme le choix et la délimitation du contenu du sujet le laissent présager, la problématique de la thèse tourne autour d'une idée de singularisation des aides fiscales. Mais en quoi consiste cette singularisation ? Les aides fiscales méritent-elles d'être rendues autonomes du reste des autres types d'aide, par rapport aux autres règles relatives à l'intégration de la fiscalité nationale, ou les deux ?

**80.** S'interroger sur le degré d'autonomie dont pourrait bénéficier la catégorie des aides fiscales par rapport aux autres types d'aide n'est pas sans évoquer la problématique d'une analyse comparative sur l'efficacité des interventions fiscales (indirectes par principe) par rapport aux subventions directes. Elle a été introduite en

---

<sup>174</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*

<sup>175</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 71.

<sup>176</sup> *Ibidem*, points 71 et suiv. Sur la question de l'adaptabilité des critères de qualification d'une aide d'État aux spécificités des taxes indirectes, v. J. ENGLISCH, « EU State Aid Rules Applied to Indirect Tax Measures », *EC Tax Review*, 2013, n° 1, p. 9.

<sup>177</sup> V. à titre d'exemple CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH*, aff. C-143/99, *préc.*

droit national des finances publiques vers les années soixante quand les États ont commencé à s'interroger sur l'utilisation de différents moyens d'intervention en établissant des rapports de recensement et d'évaluation.<sup>178</sup> Il s'agit alors d'une problématique classique pour les droits nationaux qui confinent l'étude du sujet à une recherche d'une plus grande efficacité économique entre les subventions directes et des dépenses fiscales, indirectes par principe. Cette problématique sera cependant écartée, et cela pour deux raisons.

**81.** Tout d'abord, il s'agit d'une question qui ne peut pas être évoquée en droit de l'Union qui ne fait pas de distinction entre les aides par rapport à leur efficacité mais uniquement par rapport à leurs effets. Le droit des aides d'État, mettant l'accent sur les effets néfastes pour la concurrence d'une mesure et restant ainsi indifférent quant à la forme de l'aide, ne distingue qu'entre aides compatibles avec le marché intérieur et aides incompatibles. La question de la compatibilité d'une aide avec le marché intérieur évoque sans conteste des questions relatives à l'efficacité d'une aide par rapport à son objectif. Mais ce contrôle de compatibilité est totalement indifférent par rapport à la nature ou la forme de l'aide.

**82.** Dans un second temps et dans l'hypothèse où cette problématique est transposée au droit de l'Union, parvenir à un résultat certain et mesurer l'impact réel des incitations fiscales est peu probable. En droit national les efforts se sont heurtés aux difficultés pour évaluer le coût de ces interventions indirectes tout en mettant en exergue l'efficacité discutable et incertaine des dépenses fiscales<sup>179</sup>. On peut se demander alors s'il serait opportun de procéder à une recherche analogue dans le domaine des aides fiscales. La réponse ne peut qu'être négative, une telle recherche exigerait des considérations mathématiques et économiques complexes et cela pourrait conduire à estomper la frontière entre une thèse juridique et une thèse en économie politique.

---

<sup>178</sup> C'était le cas aux Etats-Unis (v. S. SURREY, « Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy : a Comparison with Direct Government expenditures », *Harvard Law Review*, 1970, vol. 83, n° 4, pp. 705 et suiv.) mais aussi en Europe (v. P.-M. GAUDEMET, « Un mode d'intervention économique : les dépenses fiscales », *op. cit.*, pp. 321 et suiv. et spéc. pp. 322-324).

<sup>179</sup> V. P.-M. GAUDEMET, « Un mode d'intervention économique : les dépenses fiscales », *op. cit.*, pp. 327 et suiv. ; G. ORSONI, « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal », *op. cit.*, p. 147.

**83.** L'analyse comparative étant écartée, on va se concentrer uniquement sur les interventions fiscales en tant que telles dans une approche principalement juridique consistant à déceler les particularités mais aussi les difficultés qui découlent de l'application du cadre général des aides d'État aux mesures fiscales nationales<sup>180</sup>. Toutefois, les considérations relatives à l'analyse économique ne manqueront pas, dans la mesure où celles-ci sont nécessaires, et évoquées de plus en plus souvent en la matière, afin de démontrer le véritable impact d'une aide (fiscale) sur la concurrence. Au final, les particularités qui seront identifiées ne découlent pas d'une quelconque différence quant à l'efficacité d'intervention entre subventions et aides indirectes mais tout simplement du fait que les aides fiscales s'intègrent simultanément dans le droit fiscal de l'Union, poursuivant alors leurs objectifs propres, savoir l'intégration de la fiscalité nationale.

**84.** Le contrôle des aides fiscales n'est pas le seul moyen d'intégration des systèmes fiscaux nationaux. Il fait partie d'un ensemble d'instruments qui contribuent à la mise en œuvre du droit fiscal de l'Union et poursuivent les mêmes objectifs. Peut-on alors singulariser les aides fiscales par rapport aux autres piliers du droit fiscal de l'Union ?

**85.** Pour répondre à cette question il faut d'abord remarquer que chaque pilier, chaque moyen de mise en œuvre du droit fiscal de l'Union répond à une méthode d'intégration bien précise : soit une intégration négative, soit une intégration positive. Autrement dit, les compétences fiscales reconnues aux autorités de l'Union conduisent d'un côté à un contrôle des systèmes fiscaux nationaux par le biais de prohibitions des mesures incompatibles avec les exigences du bon fonctionnement du marché intérieur ; de l'autre, elles permettent l'élaboration positive des règles fiscales communes pour les États membres. Le contrôle des aides fiscales se distingue du reste des piliers du droit fiscal de l'Union en ne rentrant pas facilement dans une des catégories précitées : si, par définition, il devrait s'insérer dans le cadre de l'intégration négative, la pratique démontrera son dépassement.

---

<sup>180</sup> L'étude ne se focalise pas sur un droit national en particulier car son objectif est d'englober plusieurs exemples, tant de la jurisprudence du juge de l'Union que de la pratique décisionnelle de la Commission, relevant d'une pluralité de systèmes fiscaux. Toutefois certains développements seront limités au droit français.



**86.** L'hypothèse initiale qu'on va essayer de démontrer dans le cadre de cette thèse est alors que les aides fiscales se distinguent du reste des règles du droit fiscal de l'Union car elles sont les seules à dépasser leur cadre initial tel qu'il est posé dans le droit primaire. Empruntant un chemin inverse à la technique de l'entonnoir – cette dernière étant privilégiée pour l'instant en ce que l'étude des aides fiscales exclusivement dans les contextes plus généraux précités le montre –, il sera démontré de quelle manière le contrôle des aides fiscales devient autonome par rapport aux autres piliers du droit fiscal de l'Union. Ce contrôle est-il susceptible de façonner la structure même du droit fiscal de l'Union et, d'une manière plus substantielle, la politique fiscale de l'Union et la répartition des compétences entre les autorités européennes et nationales ? Et pour aller plus loin, une technique comme celle du contrôle des aides fiscales peut-elle potentiellement contribuer à redéfinir la ligne de démarcation entre souveraineté fiscale des États membres et limitation tolérable de celle-ci par le droit de l'Union ?

**87.** Pour prouver notre hypothèse et apporter une réponse à ces questions il faut dans un premier temps déterminer de quelle manière on identifie une aide fiscale (**Partie I**). Les critères employés pour cette identification sont communs à toutes les aides ; leur application en matière fiscale présente cependant certaines difficultés justifiant son étude approfondie. Une fois la question d'identification clarifiée, on va se pencher sur l'étude du régime des aides fiscales afin de déterminer la véritable nature de l'intégration poursuivie (**Partie II**). L'interdépendance entre identification et régime sera mise en exergue tout au long de la thèse : de fait, la manière dont on identifie une mesure fiscale en tant qu'aide est parfaitement adaptée aux résultats recherchés par le contrôle des aides fiscales.

\*\*\*

**Partie I. L'identification de l'aide fiscale**

**Partie II. Le régime des aides fiscales**



## Partie I. L'identification de l'aide fiscale

---

88. Selon une jurisprudence constante du juge de l'Union<sup>181</sup>, une mesure nationale – sous quelque forme que ce soit – pour être qualifiée d'aide d'État doit réunir cumulativement les conditions visées par l'article 107, paragraphe 1 du TFUE : « *Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence* »<sup>182</sup>. La Commission, dans sa communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises<sup>183</sup> (ci-après communication de 1998), emploie une terminologie légèrement différente que celle employée par la Cour de justice sans pour autant pouvoir affirmer qu'il existe là une variation de ces conditions<sup>184</sup>. Selon la Commission, une mesure fiscale pour être qualifiée d'aide doit satisfaire

---

<sup>181</sup> V. à titre indicatif CJCE, 14 novembre 1984, *SA Intermills c. Commission*, aff. 323/82, *Rec.*, 1984, p. 3809, point 31 ; CJCE, 21 mars 1990, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Tubemeuse)*, aff. C-142/87, *Rec.*, 1990, p. I-959, point 25 ; CJCE, 14 septembre 1994, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. jtes C-278/92 à C-280/92, *Rec.*, 1994, p. I-4103, point 20 ; CJCE, 16 mai 2002, *République française c. Commission (affaire Stardust Marine)*, aff. C-482/99, *préc.*, point 68 ; CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark*, aff. C-280/00, *préc.*, point 74.

<sup>182</sup> CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark*, aff. C-280/00, *préc.*, point 75.

<sup>183</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.* Pour une présentation et une critique générale du contenu de la Communication, v. K.-J. VISSER, « Commission expresses its view on the relation between state aid and tax measures », *EC Tax Review*, *op. cit.*, pp. 224 et suiv. En 2004 la Commission a rendu un rapport d'application de cette communication : Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434. Pour une présentation des points essentiels de ce rapport, v. M. OWSIANY-HORNUNG, M. HOCINE, « La Commission dresse un bilan de son action dans le domaine des aides fiscales », *Competition Policy Newsletter*, 2004, n° 1, pp. 1-3 ; « Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », *Dr. fisc.*, 2004, n° 29, étude 30, pp. 1162 et suiv.

<sup>184</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, pp. 241-242 et spéc. notes 571 à 574.

cumulativement quatre critères : il faut (i) qu'existe un avantage économique (ii) ayant une origine étatique et (iii) un caractère sélectif, (iv) qui affecte la concurrence et les échanges entre les États membres<sup>185</sup>. L'application de ces critères aux mesures relevant de la fiscalité directe nationale présente indéniablement certaines spécificités qui méritent d'être signalées au préalable.

**89.** Parmi ces critères, celui de l'origine étatique de l'aide, étant propre aux mesures fiscales, ne pose pas de difficultés particulières ; de fait, le caractère fiscal d'une mesure suppose *a priori* son origine étatique ainsi que l'implication de ressources étatiques<sup>186</sup>. En ce qui concerne les trois autres critères, il apparaît qu'ils se situent autour du critère de sélectivité qui présente un intérêt particulier en matière d'aides fiscales, de sorte qu'une corrélation importante entre ces critères peut être constatée. Dans un premier temps, les limites entre les notions de profit et de sélectivité n'étant pas clairement définies, il semble que le critère de l'avantage économique est étroitement lié à celui de sélectivité<sup>187</sup>. En effet, l'existence d'un avantage suppose un bénéficiaire qui le reçoit au détriment d'autres, renvoyant ainsi au critère de sélectivité. Mais le critère de sélectivité, supposant un traitement différencié entre les entreprises et secteurs d'activités se trouvant dans une situation juridique et factuelle comparable, renvoie pour sa part à l'existence d'un avantage, fait générateur du traitement différencié. Ensuite, la condition de l'affectation de la concurrence et des échanges entre les États membres est assez souvent présumée lorsque le critère de sélectivité se trouve rempli, lorsqu'une entreprise (ou un secteur) exerçant une activité économique bénéficie d'un avantage fiscal.

**90.** Le critère de sélectivité est ainsi d'une importance décisive pour la désignation d'une mesure fiscale en tant qu'aide. Partant du principe qu'une mesure fiscale est censée être une aide lorsqu'elle accorde un avantage à certains bénéficiaires allégeant ainsi les charges qui *normalement* grèveraient leur budget, la notion d'aide fiscale sera dans un premier temps conçue comme une mesure dérogatoire à la *normalité*

---

<sup>185</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, points 8 à 12.

<sup>186</sup> V. *supra* § 22.

<sup>187</sup> V. J.-P. KEPPELNE, « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État », *op. cit.*, p. 26.

*fiscale (Titre I)*. Il faut préciser que cette conception de l'aide fiscale n'englobe pas les taxes parafiscales ou affectées, c'est-à-dire les taxes dont le produit est affecté au budget d'une personne de droit public ou privé autre que l'État<sup>188</sup>. Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, ces taxes sont considérées comme des aides d'État et suivent le même régime lorsqu'elles « *constituent le mode de financement d'une mesure d'aide, de sorte qu'elles font partie intégrante de cette mesure* »<sup>189</sup>. Pour cela, un lien d'affectation contraignant est exigé entre la taxe et la mesure d'aide en question de sorte à ce que le produit de la taxe soit nécessairement affecté au financement de l'aide<sup>190</sup>. Cependant, il serait erroné de considérer qu'il s'agit d'une *aide fiscale proprement dite* car l'avantage lui-même n'est pas de nature fiscale<sup>191</sup> ; autrement dit, l'avantage n'est pas le résultat d'un allègement des charges fiscales mais le produit d'une taxe affectée revêtant ainsi la forme d'une aide directe, d'une subvention.

**91.** L'acception de l'aide fiscale en tant que mesure dérogatoire à la *normalité fiscale* n'est pas pour autant suffisante pour présenter toutes les implications que la notion engendre. Le concept de normalité fiscale, renvoyant à la fois aux charges qui *normalement* grèveraient le budget du ou des bénéficiaire(s) mais aussi à l'exigence d'un système fiscal le plus neutre possible, fait apparaître une assimilation de l'aide

---

<sup>188</sup> En droit fiscal français, la définition de la taxe parafiscale a été donnée par l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 (ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finance, *JORF* du 3 janvier 1959, p. 180). Aux termes de son article 4, les taxes parafiscales sont « *perçues dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'État, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs [et] sont établies par décret en Conseil d'État, pris sur le rapport du ministre des finances et du ministre intéressé* » (Pour une analyse des éléments de définition des taxes parafiscales, v. B. MARTIN LAPRADE, « Aspects juridiques des taxes parafiscales », *RFFP*, 1988, n° 21, pp. 15 et suiv. ; D. VILLEMOT, « Les taxes parafiscales en France : cadre générale », *RFFP*, 1988, n° 21, pp. 5 et suiv.) Le régime parafiscal a été supprimé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 par la loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances (*JORF* n° 177 du 2 août 2001, p. 12480, article 67) qui ne reconnaît la possibilité d'une affectation directe d'une imposition de toute nature à un tiers qu'à raison des missions de service public confiées à lui et sous certaines conditions (article 2). Pour une approche critique des raisons justifiant la suppression de ces taxes, v. J.-L. ALBERT, « Quelques réflexions sur la "mort" de la parafiscalité », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 1 et suiv.

<sup>189</sup> V. à titre indicatif, CJCE, 27 octobre 2005, *Distribution Casino France SAS*, aff. jtes C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-324/04 à C-325/04, *Rec.*, 2005, p. I-9481, point 34 ; CJCE, 22 décembre 2008, *Société Régie Networks*, aff. C-333/07, *Rec.*, 2008, p. I-10807, point 44.

<sup>190</sup> V. CJCE, 20 novembre 2003, *GEMO SA*, aff. C-126/01, *Rec.*, 2003, p. I-13769, points 7, 17 et suiv. ; CJCE, 27 novembre 2003, *Enirisorse SpA*, aff. jtes C-34/01 à C-38/01, *Rec.*, 2003, p. I-14243, points 22 et suiv. ; CJCE, 13 janvier 2005, *F. J. Pape*, aff. C-175/02, *Rec.*, 2005, p. I-127, point 15.

<sup>191</sup> J.-P. KEPPELNE, « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État », *op. cit.*, p. 25.

fiscale à une rupture d'égalité devant l'impôt. Or, cette rupture n'est guère suffisante au regard de la prohibition de l'aide en droit de l'Union européenne. Selon Alexandre Maitrot de la Motte, « *l'existence d'une discrimination n'est que l'un des quatre critères de l'aide d'État sous forme fiscale. Ce n'est donc pas parce qu'elle est discriminatoire qu'une aide fiscale peut être prohibée, mais parce qu'elle affecte la concurrence et les échanges* »<sup>192</sup>. L'affectation des échanges et de la concurrence qui constitue à la fois un critère de qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide ainsi que la raison d'être de sa prohibition résulte en une rupture d'égalité des chances entre les opérateurs économiques, corollaire du libre jeu de la concurrence. C'est ainsi la rupture d'égalité dans la concurrence, conséquence de la double affectation précitée et élément constitutif d'une aide fiscale, qui doit être traitée dans un second temps (**Titre II**).

---

<sup>192</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 144.

## TITRE I. L'AIDE FISCALE, DEROGATION A LA NORMALITE FISCALE

92. Le critère de sélectivité est d'une importance décisive pour la désignation d'une mesure fiscale en tant qu'aide. Or, paradoxalement, son application s'avère extrêmement complexe : la distinction entre mesures générales et mesures sélectives est difficile à opérer<sup>193</sup>, notamment dans le domaine de la fiscalité directe. La caractéristique principale de la législation fiscale relative à la fiscalité directe est la nature générale de son application (sous réserve d'un pouvoir discrétionnaire laissé à l'Administration fiscale pour l'appliquer), sans toutefois négliger le fait qu'elle contient assez souvent des règles particulières mais qui ne constituent pas dans tous les cas des mesures sélectives au sens de l'article 107, paragraphe 1 du TFUE, se justifiant au regard de la nature ou de l'économie du régime d'imposition en cause. Comme le note l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer, « *il peut être parfois difficile de tracer la ligne de démarcation entre les mesures qui peuvent constituer des subventions publiques et les mesures qui relèvent de l'économie fiscale générale d'un État. Tout système de bonification fiscale a pour effet d'exonérer un ensemble ou une catégorie de contribuables des obligations que comporte le régime commun* »<sup>194</sup>.

93. Pour faire face à cette difficulté, les institutions de l'Union ont construit un raisonnement qui repose sur la détermination préalable d'un traitement fiscal *normal* qui permettra de distinguer à un stade ultérieur la règle d'application générale par la dérogation de nature sélective. L'avantage économique accordé par l'État à certaines

---

<sup>193</sup> V. K. BACON, « State Aids and General Measures », *YEL*, 1997, vol. 17, pp. 269 et suiv. ; B. KURCZ, D. VALLINDAS, « Can General Measures Be ... Selective? Some Thoughts on the Interpretation of a State Aid Definition », *CMLR*, 2008, vol. 45, n° 1, pp. 159 et suiv. ; C. QUIGLEY, « General Taxation and State Aid », *op. cit.*, pp. 207 et suiv. ; M. SANCHEZ RYDELSKI, « Distinction between State Aid and General Tax Measures », *op. cit.*, pp. 149 et suiv. ; W. SCHÖN, « Taxation and State Aid Law in the European Union », *op. cit.*, p. 916 ; D. WAELBROECK, « La compatibilité de systèmes fiscaux généraux avec les règles en matière d'aides d'État dans le traité CE », *op. cit.*, pp. 1023 et suiv. ; D. WAELBROECK, « La condition de "sélectivité" de la mesure », in M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, p. 79 et spéc. pp. 80-82. Pour une approche critique concernant la pertinence et la nécessité de cette distinction, v. J. BOURGEOIS, « State Aids, Taxation Measures and Specificity. Some Thoughts », *op. cit.*, pp. 765 et suiv.

<sup>194</sup> Conclusions de l'avocat général D. RUIZ-JARABO COLOMER présentées le 17 septembre 1998 sous CJCE, 19 mai 1999, *République italienne c. Commission*, aff. C-6/97, *Rec.*, 1999, p. I-2981, point 27.

entreprises ou certains secteurs d'activité est ainsi évalué en fonction du traitement fiscal *normal* appliqué dans l'État membre en cause. Une aide fiscale existe quand la Commission constate une dérogation, une *anomalie* pour reprendre l'expression de Bernard Castagnède<sup>195</sup>, par rapport à *l'application normale du système fiscal*, par rapport à la *norme*, telle qu'elle sera identifiée par les institutions de l'Union.

94. Pour un exemple indicatif appliquant ce raisonnement, on peut évoquer un arrêt de la Cour de justice du 18 juillet 2013 dans lequel le juge a eu l'occasion de réaffirmer les étapes suivies afin d'identifier le caractère sélectif d'une mesure fiscale. Selon la Cour, « *qualifier une mesure fiscale nationale de "sélective" suppose, dans un premier temps, l'identification et l'examen préalables du régime fiscal commun ou "normal" applicable dans l'État membre concerné. C'est par rapport à ce régime fiscal commun ou "normal" qu'il convient, dans un second temps, d'apprécier et d'établir l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause en démontrant que celle-ci déroge audit système commun, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre les opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable* »<sup>196</sup>.

95. L'exception au système fiscal *normal* renvoie principalement à la constatation (quantitative) du critère de l'avantage, distinct de celui de sélectivité<sup>197</sup>. Néanmoins, vu la corrélation importante entre les critères d'avantage et de sélectivité<sup>198</sup>, cette exception peut correspondre également au critère de sélectivité, de manière plus subtile, en signifiant le fait qu'une mesure fiscale est un avantage justement parce qu'elle n'est accordée qu'à certaines entreprises ou productions au détriment d'autres. En ce sens, le terme dérogation sera utilisé pour signifier à la fois l'octroi d'un avantage extraordinaire et le fait que cet avantage est de nature sélective ne

<sup>195</sup> B. CASTAGNEDE, « Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne », *RFFP*, 2000, n° 72, p. 221. V. aussi, J.-Y. CHEROT, *Les aides d'État dans les Communautés européennes*, *op. cit.*, p. 46.

<sup>196</sup> CJUE, 18 juillet 2013, *P. Oy*, aff. C-6/12, *Rec. numérique*, point 19.

<sup>197</sup> J.-P. KEPPELNE, « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État », *op. cit.*, p. 26 ; P. ROSSI-MACCANICO, « The specificity criterion in fiscal aid review : proposals for state aid control of direct business tax measures », *op. cit.*, pp. 94 et suiv. ; P. ROSSI-MACCANICO, « Community Practice in the Application of State Aid Rules to Direct Business Tax Measures », *op. cit.*, p. 74.

<sup>198</sup> C. MICHEAU, « Tax selectivity in State aid review : a debatable case practice », *op. cit.*, p. 281.



concernant que certains bénéficiaires bien identifiables. C'est la coexistence de ces deux éléments, savoir la détermination de l'avantage et la concrétisation de ses bénéficiaires, qui caractérise le critère de sélectivité dans son ensemble.

**96.** C'est ainsi à partir de l'idée selon laquelle l'aide fiscale constitue une aide économique dérogatoire à la normalité fiscale qu'il semble pertinent d'examiner la notion d'aide sous forme fiscale. Suivant la méthode des institutions de l'Union qui identifient dans un premier temps la *norme* afin de se prononcer dans un second temps sur la dérogation effective d'une mesure fiscale, les deux axes du premier titre comprendront d'un côté le présupposé de l'existence d'une normalité fiscale (**Chapitre I**), de l'autre la constatation d'une dérogation à cette normalité (**Chapitre II**).



## Chapitre I. Le présupposé de l'existence d'une normalité fiscale

97. La première étape de la qualification par la Commission d'une mesure fiscale en tant qu'avantage sélectif est « *l'identification et l'examen préalables par elle du régime commun ou "normal" du système fiscal applicable dans la zone géographique constituant le cadre de référence pertinent* »<sup>199</sup>. La zone géographique une fois établie et le régime commun ou normal identifié, la Commission peut vérifier si la mesure fiscale en cause y déroge, révélant ainsi son caractère d'avantage sélectif.

98. Cette pratique, consistant à distinguer la norme par la dérogation, communément appelée méthode dérogatoire de qualification – mais également de déqualification – d'une mesure fiscale en tant qu'aide, est analogue à celle suivie dans le cadre des aides d'État en général. Une aide est un avantage qui réduit les charges qui *normalement* grèveraient le budget d'une entreprise-bénéficiaire<sup>200</sup> ; une aide fiscale est alors un avantage fiscal que le bénéficiaire-contribuable n'aurait pas obtenu en application du système fiscal normal. La détermination du concept de normalité fiscale semble être ainsi primordiale pour la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'avantage sélectif, voire éventuellement une aide fiscale.

99. Dans le cadre du droit des aides fiscales de l'Union européenne<sup>201</sup>, l'expression « normalité fiscale » peut revêtir une double interprétation. Dans un premier temps, elle peut désigner le système fiscal commun ou de référence dans un État membre qui est utilisé comme fondement par les institutions de l'Union pour apprécier tant le caractère favorable que sélectif d'une mesure fiscale (**Section I**). Dans un second temps, le caractère dérogatoire et donc sélectif d'une telle mesure n'est pas sans évoquer le principe d'égalité<sup>202</sup>. De fait, l'avantage fiscal est accordé à certaines

---

<sup>199</sup> TPICE, 18 décembre 2008, *Government of Gibraltar c. Commission*, aff. jtes T-211/04 et T-215/04, *Rec.*, 2008, p. II-3745, point 143. V. également, Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 16.

<sup>200</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, p. 458 et spéc. note 61.

<sup>201</sup> Pour une signification de l'expression « normalité fiscale » en droit fiscal interne, v. J.-J. BIENVENU, T. LAMBERT, *Droit fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 4<sup>ème</sup> éd., 2010, pp. 197 et suiv.

<sup>202</sup> A. CORDEWENER, « Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Control », *EC Tax Review*, 2012, n° 6, p. 288 (« *what is often seen as a quest for a specific deviation from a certain "benchmark" actually boils down to a non-discrimination test* »). V. aussi D. WAELBROECK, « La condition de

entreprises ou certains secteurs d'activité au détriment d'autres résultant en une atteinte au principe d'égalité<sup>203</sup>, sauf justification éventuelle de celle-ci. Si les autorités étatiques doivent s'abstenir d'octroyer ces avantages sélectifs, c'est aussi au nom du respect du principe d'égalité devant l'impôt. Dans le cas de l'octroi d'un avantage fiscal sélectif, le comportement est dérogoire par rapport à ce principe, conçu comme la *norme*. Même si ce principe n'est pas évoqué, au moins explicitement, par la Commission comme base de référence pour la mise en œuvre de sa méthode dérogoire, sa prise en compte n'est pas moins perceptible, surtout au regard des dernières avancées jurisprudentielles. Dans sa seconde acception, la normalité fiscale peut ainsi être conçue comme expression équivalente à l'égalité devant l'impôt (**Section II**). Bien qu'il s'agisse de deux acceptions distinctes par principe<sup>204</sup>, il sera démontré que leur superposition est inévitable.

### Section I. La normalité fiscale, système fiscal de référence

**100.** La signification de la normalité fiscale comme système fiscal de référence a été mise en exergue par la méthode dite dérogoire de la Commission européenne. Il s'agit d'une méthode qui n'est pas totalement inconnue des États membres, s'agissant d'une pratique employée par plusieurs gouvernements nationaux pour établir si une

«sélectivité» de la mesure », *op. cit.*, p. 81 (« *le concept de sélectivité est étroitement lié à celui des discriminations* »).

<sup>203</sup> K. BACON, « State Aids and General Measures », *op. cit.*, p. 290.

<sup>204</sup> V. aussi A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, pp. 501 et suiv. D'un côté, l'auteur présente la sélectivité sous « *l'approche de la discrimination* » (non justifiée) entre les bénéficiaires et les non-bénéficiaires d'une mesure fiscale, de l'autre sous « *l'approche de la dérogoire* » qui met en exergue le caractère dérogoire d'une mesure donnée par rapport à un système législatif cohérent. Si les deux approches sont présentées comme étant distinctes l'une de l'autre, l'auteur conclut qu'elles ne s'excluent pas mutuellement : la première consiste en la distinction entre entreprises bénéficiaires et non-bénéficiaires concernant alors plus l'élément « sélectivité », tandis que la seconde concerne plutôt l'élément « avantage ». Si une dualité similaire est reprise dans le cadre de cette étude, on n'adoptera pas la même interprétation – surtout en ce qui concerne la distinction entre sélectivité et avantage (v. *supra* §§ 15, 89). Il sera en plus démontré que les deux approches – telles que retenues dans les deux sections suivantes – ne seront pas seulement non exclusives mais aussi et surtout superposées s'agissant de deux aspects de la même approche, c'est-à-dire celle de la détermination du contenu de la normalité fiscale comme élément préalable à l'identification d'un avantage fiscal sélectif. Plus important encore, la deuxième acception de la normalité fiscale est apte à corriger l'indétermination inhérente à la première : au lieu d'un système de référence difficilement identifiable, le principe d'égalité devant l'impôt, en tant que norme de rang supérieur, contribue à l'organisation d'un « *ensemble fiscal cohérent* » (M. DE WOLF, *Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence et la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, Bruxelles, Paris, Bruylant, LGDJ, 2005, p. 13) qui constituera le fondement pour la méthode dérogoire (v. *infra* § 169).

mesure fiscale préférentielle constitue ou non une dépense fiscale. Elle se trouve au cœur même de la définition de dépense fiscale qui «  *vise à mettre en lumière les recettes fiscales auxquelles un gouvernement doit renoncer par l'intermédiaire de certaines mesures fiscales, peu importent leurs formes, par une dérogation au système d'imposition dit normal* »<sup>205</sup>.

**101.** Ce sera ainsi à partir de l'idée selon laquelle l'aide fiscale constitue une aide économique dérogatoire à la normalité fiscale qu'il paraît logique de proposer de conceptualiser cette notion. Il s'agit d'un choix naturel compte tenu de l'analogie existant entre la notion d'aide fiscale en droit de l'Union européenne et celle de dépense fiscale en droit national. La question de l'interdépendance des notions d'aide fiscale et de dépense fiscale se pose alors à travers la procédure de qualification selon cette méthode. Même s'il ne s'agit pas d'une problématique nouvelle – Bernard Castagnède a déjà mis en évidence l'analogie importante entre les deux notions<sup>206</sup> – il semble judicieux d'examiner les concepts propres au droit des dépenses fiscales en réponse à l'objectif de conceptualisation de la notion d'aide fiscale.

**102.** À cette fin, il importe dans un premier temps de confronter les catégories du droit fiscal national avec les qualifications juridiques opérées par la Cour de justice et la Commission européenne de manière à faire ressortir les interpénétrations entre ces ordres juridiques respectifs concernant la signification de l'expression du système fiscal de référence (§ I). Le fait que la qualification du système fiscal de référence s'effectue au niveau national, en raison de l'absence d'harmonisation significative de la fiscalité directe, peut remettre en cause l'effectivité de cette méthode. Il y a ainsi des difficultés quant à cette détermination qui méritent d'être étudiées dans un second temps (§ II).

---

<sup>205</sup> L. GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, Etats-Unis, France*, Paris, Economica, 2006, p. 45.

<sup>206</sup> B. CASTAGNEDE, « Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne », *op. cit.*, p. 220. Comme l'auteur le note, au cœur des restrictions apportées par le droit des aides fiscales se trouvent «  *des mesures nationales qui ont pour objet, ou pour effet, de modifier ou d'altérer, par le biais d'une modulation de la charge fiscale, le comportement des agents ou les conditions de l'échange économiques. De telles mesures correspondent en règle générale à ce que la science des finances contemporaines désigne comme "dépenses fiscales"*  ».

### **§ I. La signification de l'expression « système fiscal de référence »**

**103.** La pratique de la détermination préalable du système fiscal de référence pour la qualification d'une mesure fiscale en tant que dépense fiscale a été introduite en droit national ; elle se trouve également dans le droit de l'Union européenne dans le contexte de la qualification d'un avantage fiscal, en tant qu'aide sélective cette fois-ci. Il convient d'examiner tout d'abord la conception accordée à l'expression « système fiscal de référence » par le droit national des dépenses fiscales (A) pour étudier ensuite la conception appropriée par la réglementation des aides fiscales (B).

#### **A. Une conception issue du droit national des dépenses fiscales**

**104.** La notion de dépenses fiscales est apparue en 1967 dans le droit fiscal américain grâce aux travaux de Stanley Surrey ; toutefois, elle a connu un intérêt académique et une plus grande acceptation dans les pays européens<sup>207</sup>. D'une façon générale, dans ces derniers, une dépense fiscale est définie « *comme une mesure dérogatoire à la structure du système fiscal généralement admise ou réputée comme étant la norme, qui accorde un régime fiscal favorable à certains types d'activités ou groupes de contribuables* »<sup>208</sup>.

**105.** L'identification du système fiscal de référence est au cœur de préoccupations portant sur la qualification d'une mesure fiscale en tant que dépense fiscale. Même si la théorie ne présente pas de définition pour ce système de référence, des lignes directrices peuvent émerger à travers les pratiques des droits nationaux. Il est intéressant de voir que cette notion, présente dans la plupart des droits des États membres (1), a connu une mise en œuvre caractérisée par de nombreuses divergences. Malgré cela, la pratique permet de dégager les caractéristiques principales qu'un système fiscal de référence devrait posséder (2).

---

<sup>207</sup> S. SURREY, P. MCDANIEL, *Tax Expenditures*, Cambridge, Mass., Harvard University Press, 1985, pp. 177-181 cité par L. GOUBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, États-Unis, France, op. cit.*, p. 51.

<sup>208</sup> OCDE, Comité des affaires fiscales, *Dépenses fiscales : problèmes et pratiques suivies par les pays*, Paris, Éditions OCDE, 1984, p. 7.

### 1. Le renvoi systématique à la notion de système fiscal de référence

**106.** L'apparition de l'expression *système fiscal de référence* coïncide avec la genèse de la notion de dépense fiscale. Il s'agit en effet d'une notion constitutive du concept même de dépense fiscale. Stanley Surrey, père de l'expression ainsi que de la théorie des dépenses fiscales, fut le premier à évoquer cette notion tout en essayant de la définir<sup>209</sup>. À cette fin, il a distingué les mesures fiscales en deux catégories : d'un côté, il y a des mesures inhérentes au système d'imposition ayant un rôle purement financier afin de constituer une structure fiscale équilibrée ; de l'autre, il y a des mesures qui y dérogent dans le but d'atteindre divers objectifs sociaux et économiques et touchant un certain nombre de destinataires<sup>210</sup>.

**107.** Par la suite, il a apporté quelques précisions concernant la notion de dépense fiscale. Dans un premier temps, il a souligné le caractère spécial de ces dispositions par rapport au système d'imposition<sup>211</sup> ; dans un second temps, il a mis en exergue leur caractère dérogatoire en tant qu'« *écarts au système fiscal normal* »<sup>212</sup>. Dès le début, il était ainsi évident que « *l'identification [...] des dépenses fiscales est un exercice de classification qui revient à établir une distinction, dans les dispositions fiscales en vigueur, entre celles qui relèvent d'un système fiscal de référence et une série de dispositions qui dérogent à ce système* »<sup>213</sup>. De fait, la notion « système fiscal de référence » présente un rôle constitutif pour la détermination de l'existence même d'une dépense fiscale.

---

<sup>209</sup> L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, *op. cit.*, p. 79.

<sup>210</sup> S. SURREY, « The United States Income Tax System—The Need for a Full Accounting », extraits du discours tenu devant *The Money Marketeers* le 15 novembre 1967, *Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances for the Fiscal Year Ended June 30, 1968*, Washington DC, Government Printing Office, 1969, pp. 323-324 ; S. SURREY, *Pathways to Tax Reform. The Concept of Tax Expenditures*, Cambridge, Mass., Harvard University Press, 1973, p. 6.

<sup>211</sup> S. SURREY, « Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: a Comparison with Direct Government Expenditures », *op. cit.*, p. 706.

<sup>212</sup> S. SURREY, P. MCDANIEL, *Tax expenditures*, *op. cit.*, p. 3 cité par L. GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, États-Unis, France*, *op. cit.*, p. 48.

<sup>213</sup> D.-J. KRAAN, « Dépenses hors budget et dépenses fiscales », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, 2004, vol. 4, n° 1, p. 154.

**108.** L'objectif de Stanley Surrey en introduisant ce concept était de comparer les deux types d'interventions étatiques<sup>214</sup> : les subventions directes et les dépenses fiscales, indirectes par principe, pour vérifier le coût de ces dernières sur le budget étatique<sup>215</sup>. Il a soutenu également, à la lumière de renonciation des recettes publiques que cette politique implique pour le gouvernement, que les dépenses fiscales deviennent analogues à des dépenses budgétaires et qu'elles devraient par conséquent faire l'objet des mêmes mécanismes de rapport et de contrôle<sup>216</sup>.

**109.** Le gouvernement a choisi de suivre Surrey, à l'époque secrétaire adjoint au Trésor chargé de la politique fiscale. Même si une analyse des incitations prévues par la législation fiscale avait été effectuée en 1960 par le Département du Trésor, le premier budget de dépenses fiscales n'a été publié qu'en 1968 par le gouvernement des États-Unis et il a été inclus dans le rapport annuel du Département<sup>217</sup>. Quelques années plus tard, la loi américaine sur le budget, le *Congressional Budget and Impoundment Control Act* de 1974, va définir les dépenses fiscales comme des « *pertes de recettes pour le Trésor ayant pour origine des dispositions de la législation fiscale fédérale qui autorisent une exonération particulière ou une exclusion ou une déduction spéciale de certains éléments de l'assiette de l'impôt ou qui prévoient l'octroi d'un crédit d'impôt, d'un taux préférentiel ou d'un taux différé d'imposition* »<sup>218</sup>. Selon le rapport de l'OCDE sur les dépenses fiscales de 1984, la notion de dépense fiscale définie de la sorte « *devait couvrir l'ensemble des dispositions constituant des exceptions à la structure normale de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés* »<sup>219</sup> tout en supposant la notion de dérogation.

**110.** Naturellement, avec l'apparition de la théorie des dépenses fiscales dans les États membres de l'Union européenne, la notion de système fiscal de référence a été également reprise. Les gouvernements nationaux de l'OCDE partagent cette notion de

---

<sup>214</sup> L. GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, États-Unis, France, op. cit.*, p. 43.

<sup>215</sup> L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal, op. cit.*, p. 79 ; J.-J. BIENVENU, T. LAMBERT, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 196.

<sup>216</sup> L. GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, États-Unis, France, op. cit.*, p. 45.

<sup>217</sup> OCDE, Comité des affaires fiscales, *Dépenses fiscales. Problèmes et pratiques suivies par les pays, op. cit.*, p. 81.

<sup>218</sup> *Ibidem.*

<sup>219</sup> *Ibid.*



système fiscal ou norme fiscale de référence<sup>220</sup>. Plus particulièrement, le gouvernement allemand fut le premier, parmi ceux de l'Union, à publier en 1967 un rapport portant sur les aides directes et indirectes<sup>221</sup>. Même si le gouvernement allemand a donné une définition très large de la notion de dépenses fiscales en les présentant comme « *des dispositions particulières s'écartant du concept central d'un impôt* »<sup>222</sup>, leur caractère dérogatoire est bien présent. En France, le Conseil des impôts a traité pour la première fois de la question des dépenses fiscales dans son quatrième rapport en 1979<sup>223</sup>. L'année suivante il a inscrit une définition de cette notion dans le fascicule annexé à la loi des finances de 1980 tout en mettant en exergue l'existence d'une norme fiscale correspondant aux principes généraux du droit fiscal français<sup>224</sup>. Selon cette définition, « *peut être qualifiée de dépense fiscale toute disposition législative ou réglementaire dont la mise en œuvre entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui serait résulté de l'application de la norme, c'est-à-dire des principes généraux du droit fiscal français* »<sup>225</sup>.

**111.** En ce qui concerne les autres États membres de l'Union européenne, une analyse exhaustive de tous les droits nationaux ne fait pas partie des objectifs de cette étude. Il semble judicieux cependant de faire référence à titre d'exemple à la réglementation de certains États et surtout à la terminologie employée afin de démontrer l'ampleur de l'utilisation de la notion de système fiscal de référence. Ainsi, en Belgique le concept de dépense fiscale renvoie à une « *dérogation au système général d'un impôt*

<sup>220</sup> OCDE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, Paris, Éditions OCDE, 2010, p. 16.

<sup>221</sup> Même si des rapports sur les aides sont bien présents en Allemagne depuis 1959, l'obligation de les publier a été instituée en 1967 par l'article 12 de la Loi destinée à promouvoir la stabilité et la croissance économique. V. OCDE, Comité des affaires fiscales, *Dépenses fiscales. Problèmes et pratiques suivies par les pays*, op. cit., p. 64 ; OCDE, *Dépenses fiscales. Expériences récentes*, Paris, Éditions OCDE, 1996, p. 19.

<sup>222</sup> OCDE, Comité des affaires fiscales, *Dépenses fiscales. Problèmes et pratiques suivies par les pays*, op. cit., p. 64.

<sup>223</sup> France, Conseil des impôts, *4<sup>e</sup> rapport au Président de la République relatif à l'impôt sur le revenu*, 1979, pp. 267 et suiv.

<sup>224</sup> L'importance de l'existence d'un système de référence a été également soulignée en France par plusieurs auteurs. D'une façon indicative on peut renvoyer à : P. BELTRAME, *La fiscalité en France*, Paris, Hachette supérieur, 20<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 158 (« *mesures fiscales à caractère dérogatoire qui ont pour conséquence de diminuer les recettes d'impôt* ») ; J.-J. BIENVENU, T. LAMBERT, *Droit fiscal*, op. cit., p. 196 (« *mesures à caractère dérogatoire* ») ; B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses Universitaires de France, 5<sup>ème</sup> éd., 2015, p. 76 (« *dispositions dérogatoires à la structure de normes logiquement inhérente à chaque impôt* »).

<sup>225</sup> L. GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, Etats-Unis, France*, op. cit., p. 53.

déterminé »<sup>226</sup>. Selon le droit des Pays-Bas, une dépense fiscale est « *une disposition qui déroge au système d'imposition de base prévu par la loi* »<sup>227</sup>. Selon la loi autrichienne sur le budget fédéral, une dépense fiscale résulte « *de dispositions dérogatoires à la règle d'imposition générale* »<sup>228</sup>. Enfin, il y a certains États comme le Royaume-Uni ou l'Espagne qui n'ont pas attribué une définition à la notion de dépense fiscale. Cependant, l'existence d'un système fiscal servant de base de distinction entre mesures faisant partie de celui-ci ou dérogatoires est souvent évoquée dans leur processus de qualification<sup>229</sup>.

## 2. Les caractéristiques principales d'un système fiscal de référence

**112.** Quoique présente dans presque tous les droits des États membres de l'Union européenne, la notion de système fiscal de référence manque de précision. Comme le note Luc Godbout, il s'agit plutôt d'« *une abstraction basée sur l'idée qu'on se fait d'un régime fiscal en l'absence de toute mesure fiscale préférentielle* »<sup>230</sup>. Dans ce contexte, l'OCDE a essayé de donner une définition à ce terme. Selon son rapport sur les dépenses fiscales de 1996, le système fiscal de référence inclut « *des dispositions concernant les obligations fiscales internationales, les conventions comptables, et la déductibilité des paiements obligatoires, ainsi que des dispositions visant à faciliter l'administration et la structure des taux.* »<sup>231</sup> Le système fiscal de référence peut se définir ainsi « *comme l'ensemble des caractéristiques structurelles d'un régime d'imposition* »<sup>232</sup>. Cependant, il n'y a pas consensus en ce qui concerne ces caractéristiques structurelles et il y a ainsi un désaccord sur les types de dispositions appartenant au système fiscal de référence et celles y dérogeant.

**113.** Malgré l'ambiguïté du terme, la doctrine a retracé deux approches différentes pour déterminer le système fiscal de référence : une approche « *puriste ou*

<sup>226</sup> OCDE, *Dépenses fiscales. Expériences récentes*, op. cit., p. 38.

<sup>227</sup> *Ibidem*, p. 104.

<sup>228</sup> *Ibid.*, p. 33.

<sup>229</sup> *Ibid.*, pp. 60 et 116.

<sup>230</sup> L. GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, Etats-Unis, France*, op. cit., p. 60.

<sup>231</sup> OCDE, *Dépenses fiscales. Expériences récentes*, op. cit., p. 9.

<sup>232</sup> L. GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, Etats-Unis, France*, op. cit., p. 60.

*théorique* »<sup>233</sup> et une approche « *pragmatique* »<sup>234</sup>. Un élément commun de ces deux approches est constitué par le fait que chaque impôt doit être étudié séparément. Toutefois, les exemples ne porteront que sur l'imposition relative aux sociétés puisqu'elle est celle qui intéresse principalement le droit des aides fiscales au regard du droit de l'Union européenne.

**114.** En ce qui concerne l'approche puriste, certains gouvernements nationaux ont essayé de déterminer la notion de système fiscal de référence en utilisant à cette fin la base d'imposition comme norme. La base d'imposition renvoie dans ce contexte à la notion de revenu global économique de Haig-Simons, défini comme « *la somme de la consommation et de la variation de la richesse nette* »<sup>235</sup>. Ainsi, la base d'un système fiscal de référence pour l'impôt des sociétés est « *la valeur monétaire découlant de l'augmentation nette de son [la société] pouvoir économique entre deux points de temps* »<sup>236</sup>. Il s'agit d'une approche dénommée également « *approche par le haut* »<sup>237</sup> où le système fiscal de référence est défini explicitement et tout allègement par rapport à ce système est considéré comme une dépense fiscale. Les États-Unis sont un exemple d'État utilisant cette approche<sup>238</sup>.

**115.** Les États membres de l'Union européenne n'utilisent pas une approche puriste mais plutôt pragmatique pour la mise en œuvre de la notion du système fiscal de référence. Dans ce cadre, les gouvernements européens n'ont pas tenté d'utiliser une approche par le revenu global pour définir la norme de référence. Ils ont essayé de définir d'une façon plus précise la notion de dépense fiscale ; de cette façon, les caractéristiques de la norme peuvent être dégagées *a contrario*. Selon la Commission

---

<sup>233</sup> *Ibidem*, p. 68.

<sup>234</sup> *Ibid.*, p. 75.

<sup>235</sup> R. M. HAIG, « The Concept of Income – Economic and Legal Aspects », in R. M. HAIG (éd.), *The Federal Income Tax*, New York, Columbia University Press, 1921, p. 7 (« *Income is the money value of the net accretion to one's economic power between two points of time* »). V. aussi Sénat, Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur les allègements de prélèvements obligatoires, n° 553, enregistré le 25 mai 2011, p. 14.

<sup>236</sup> L. GOUBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, États-Unis, France, op. cit.*, p. 63.

<sup>237</sup> Sénat, Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur les allègements de prélèvements obligatoires, *op. cit.*, pp. 14 et suiv.

<sup>238</sup> *Ibidem*, pp. 19-20. V. aussi L. GOUBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, États-Unis, France, op. cit.*, pp. 73-74 ; OCDE, *Dépenses fiscales. Expériences récentes, op. cit.*, pp. 66-67, 74.

des finances du Sénat, cette approche se nomme également « *approche par le bas* »<sup>239</sup>.

**116.** En France, la notion de système fiscal de référence renvoie aux principes généraux du droit fiscal en tant que norme. Or, cette norme résulte d'une observation des faits et d'une interprétation *a posteriori* des intentions du législateur<sup>240</sup>. Elle est ainsi susceptible d'évoluer dans le temps<sup>241</sup>. À cette fin, le Conseil des impôts a dégagé en 1979 quatre critères afin de déterminer l'existence d'une dépense fiscale ; il s'agissait des critères de l'ancienneté, du degré d'utilisation, de l'objectif tout en prenant également en compte l'appréciation de la doctrine<sup>242</sup>. Une mesure fiscale ainsi établie depuis plusieurs années s'appliquant à la majorité des contribuables et non dans le but de modifier leur comportement n'est pas considérée comme une dépense fiscale<sup>243</sup>. Il peut être déduit ainsi que cette mesure, en n'étant pas une dépense fiscale, fait partie de la norme de référence. La norme de référence peut être déduite dans ce cas de manière négative.

**117.** Parmi les autres États membres de l'Union, le gouvernement finlandais utilise une méthode pour définir le système fiscal de référence méritant une attention particulière. Il définit son système comme « *étant une comparaison de la législation en vigueur par rapport à un système qui permettrait de recouvrer le même montant de recettes de manière la plus neutre possible* »<sup>244</sup>. Il semble que le gouvernement finlandais opère une comparaison entre le système fiscal en vigueur et un système fiscal hypothétique, supposé norme de référence. Le gouvernement a même pris des mesures dans cette direction par rapport à l'impôt sur les sociétés, essayant de rapprocher ce système de référence à la base avec le système en vigueur<sup>245</sup>.

---

<sup>239</sup> Sénat, Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur les allègements de prélèvements obligatoires, *op. cit.*, pp. 21 et suiv.

<sup>240</sup> L. GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, Etats-Unis, France*, *op. cit.*, p. 75.

<sup>241</sup> V. P.-M. GAUDEMET, « Un mode d'intervention économique : les dépenses fiscales », *op. cit.*, pp. 324-325.

<sup>242</sup> L. GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, Etats-Unis, France*, *op. cit.*, p. 76 et note 6.

<sup>243</sup> *Ibidem*. V. aussi J.-P. JOUYET, B. GIBERT, P. MOUTIÉ, « Les dépenses fiscales... tour d'horizon », *RFFP*, 1987, n° 18, p. 22.

<sup>244</sup> OCDE, *Dépenses fiscales. Expériences récentes*, *op. cit.*, p. 78.

<sup>245</sup> *Ibidem*, pp. 78-79.

**118.** Même si cette approche pragmatique est plus incertaine, elle permet de dégager quelques caractéristiques principales d'un système fiscal de référence. D'une manière schématique et non exhaustive, il semble que le système fiscal de référence reflète le régime d'imposition en vigueur, un régime neutre, d'application générale.

### ***B. Une conception appropriée par la réglementation des aides fiscales***

**119.** Les prémices de la méthode dérogatoire en droit de l'Union européenne se trouvent déjà en 1974 dans le fameux arrêt *République italienne c. Commission*<sup>246</sup>. La Cour de justice a reconnu pour la première fois dans cette affaire qu'une mesure accordant « *un dégrèvement partiel des charges sociales à titre d'allocation familiale incombant aux employeurs dans le secteur textile est une mesure destinée à exempter partiellement les entreprises d'un secteur industriel particulier des charges pécuniaires découlant de l'application normale du système de prévoyance sociale* »<sup>247</sup>. Bien que cette affaire porte sur les contributions de nature sociale, elle pourrait s'appliquer naturellement aux contributions de nature fiscale.

**120.** Cette affaire a constitué la base pour la méthode dérogatoire, telle que décrite par la Commission dans sa communication de 1998. Comme elle le précise, « *ce qui est avant tout pertinent pour l'application de l'article 92 [aujourd'hui 107], paragraphe 1, à une mesure fiscale, c'est que cette mesure instaure, en faveur de certaines entreprises de l'État membre, une exception à l'application du système fiscal. Il convient donc de déterminer le régime commun applicable.* »<sup>248</sup> Pour l'application de cette méthode, le point de départ s'identifie en une comparaison entre la situation factuelle des bénéficiaires de la mesure fiscale présumée en tant qu'aide et le système fiscal de référence<sup>249</sup>. La notion clef dans ce contexte est le système fiscal de référence qui constituera la norme permettant de comparer les différents

<sup>246</sup> CJCE, 2 juillet 1974, *République italienne c. Commission*, aff. 173/73, *préc.*

<sup>247</sup> *Ibidem*, point 33.

<sup>248</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 16.

<sup>249</sup> Conclusions de l'avocat général N. JÄÄSKINEN, présentées le 7 avril 2011 sous CJCE, 15 novembre 2011, *Commission et Royaume d'Espagne c. Gouvernement of Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *Rec.*, 2011, p. I-11113, point 121.

traitements fiscaux. Une fois que les institutions de l'Union, et surtout la Commission, ont affirmé la nécessité de la détermination d'un système fiscal de référence (1), elles ont ensuite défini son contenu en lui donnant une double signification (2).

### *1. La nécessité de la détermination d'une norme de référence*

**121.** La notion de système fiscal de référence n'apparaît pas explicitement en tant que telle au début de la pratique décisionnelle de la Commission en matière de qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide. Plus encore, il semble que la politique des aides fiscales ne figurait pas parmi les priorités de la Commission quand elle a commencé à s'interroger sur les aides d'État de manière générale<sup>250</sup>. Cependant, la nécessité de l'existence d'un tel système précède sa détermination. De fait, la nécessité d'un système de référence pour la distinction entre mesures générales et mesures sélectives, donc probablement des aides, était une question qui fut traitée assez tôt par la Commission mais d'une façon très succincte et en dehors de tout contexte fiscal. Suite à l'examen des premiers rapports de la Commission portant sur la concurrence, quelques indices préalables à la méthode dérogatoire peuvent être dégagés.

**122.** Plus particulièrement, il semble apparaître que la gardienne des traités a posé les fondements de la méthode dérogatoire, peut-être d'une manière inconsciente, dans le cadre des aides dites *générales*. Selon Louis Dubouis et Claude Blumann, les aides générales « *également qualifiées d'aides horizontales ou transversales, [...] sont accordées aux entreprises, indépendamment de leur région d'implantation ou de leur secteur d'activité. Elles soulèvent nombre de difficultés, car l'article 107 les ignore totalement* »<sup>251</sup>. En ce sens, dans le deuxième rapport sur la politique de concurrence, la Commission a précisé qu'« *il existe dans les États membres des régimes que l'on qualifie d'«aides générales», du fait que, dans le cadre du pouvoir discrétionnaire des autorités nationales compétentes, ces aides peuvent bénéficier aux*

<sup>250</sup> En effet, l'intérêt des institutions européennes quant aux aides fiscales s'exprimera surtout suite à l'achèvement du marché unique, de la libéralisation des mouvements de capitaux et la mise en place de l'Union économique et monétaire. V. Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 3.

<sup>251</sup> L. DUBOUIS, C. BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne, op. cit.*, p. 697.

*investissements des entreprises quels que soient la localisation géographique ou le secteur d'appartenance de celles-ci.* »<sup>252</sup> Cette généralité étant parfois purement formelle, ce n'est que la mise en œuvre de ces aides qui laisse dévoiler une sélectivité cachée.

**123.** Ce type d'aides échappe normalement au contrôle de la Commission : s'agissant de mesures générales, elles relèvent de la compétence des États membres d'intervenir dans leur vie économique. Cependant, la Commission ne sous-estime pas les effets de ces interventions qui dans la pratique ne peuvent que concerner certaines entreprises. Dans ce contexte, elle opte pour une position assez nuancée, car conciliée avec les compétences des États membres en la matière, mais bien claire par rapport à la méthode choisie. La Commission a ainsi choisi de ne pas supprimer ces régimes dotés d'une généralité de façade mais elle a demandé aux États membres, selon la procédure de l'article 108, paragraphe 2 du TFUE, de lui communiquer préalablement ces aides horizontales ou les cas concrets d'application les plus significatifs de ces mesures<sup>253</sup>.

**124.** Il devient évident que la comparaison entre la situation factuelle des bénéficiaires et la norme est très importante pour la qualification d'une mesure en tant qu'aide. La Commission dans le cas des aides générales veut bien procéder à une telle comparaison. Même s'il est possible que la mesure soit effectivement d'application générale, la Commission demande aux États membres de lui communiquer les cas significatifs d'application. Ces derniers démontreront si ce régime est vraiment général, autrement dit le système de référence. La relation entre le système de référence et un avantage extraordinaire dérogeant à ce système est une relation de réciprocité. Pour décerner l'existence de cet avantage sélectif, il est important de déterminer le système de référence et *vice versa*, c'est-à-dire qu'un système fiscal de référence est défini en tant que tel par rapport à son application.

---

<sup>252</sup> II<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1972), n° 116.

<sup>253</sup> *Ibidem*, n° 117. V. aussi III<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1973), n° 112 qui confirme la position de principe prise en 1972.

**125.** Sans aucune prétention d'exhaustivité, la procédure précitée a été entamée en 1972 par la Commission par rapport à une loi italienne prévoyant des avantages fiscaux en faveur de la restructuration de certaines entreprises<sup>254</sup>. L'année suivante, la Commission a souhaité obtenir communication de cas significatifs d'application par le gouvernement grand-ducal s'agissant d'un projet de loi octroyant des aides fiscales sous la forme d'exemption des bénéficiaires dans le but de l'amélioration structurelle de l'économie nationale. Le projet de loi ne comportait aucun indice d'une application sectorielle. Cependant, la Commission ne pouvait pas écarter le pouvoir discrétionnaire des autorités responsables de l'application de ce projet. Ainsi, elle n'a pas supprimé ce régime supposé général mais le gouvernement national était tenu de l'informer de chaque cas significatif d'application<sup>255</sup>. Le gouvernement belge était également concerné par cette procédure en 1975 s'agissant d'une loi favorisant l'expansion économique et prévoyant des exonérations fiscales. À défaut d'une application sectorielle, la Commission a demandé la communication des cas significatifs d'application de ce régime<sup>256</sup>.

**126.** Depuis 1989, la Commission européenne a commencé à présenter les mesures fiscales susceptibles de constituer des aides dans une section qui leur est propre<sup>257</sup>. Deux ans plus tard, dans son rapport sur la politique de concurrence de 1991, la Commission présente pour la première fois l'aide fiscale en tant qu'avantage sélectif dérogatoire au système fiscal général d'un État membre<sup>258</sup>. Mais c'est en 1998, avec la communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, que la méthode dérogatoire deviendra officielle avec sa consécration textuelle. De fait, dans ce texte l'institution européenne va préciser d'emblée que l'avantage soupçonné de constituer une aide fiscale allège les charges qui *normalement* grèvent le budget de ses bénéficiaires<sup>259</sup>.

---

<sup>254</sup> II<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1972), n° 119.

<sup>255</sup> III<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1973), n°s 120 à 123.

<sup>256</sup> V<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1975), n°s 135 à 136.

<sup>257</sup> XIX<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1989), n° 200.

<sup>258</sup> XXI<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1991), n° 273. Selon ses propres termes : « *La Commission peut, en particulier, décider que des mesures fiscales prises en faveur d'entreprises individuelles ou de catégories d'entreprises et qui représentent des dérogations au système fiscal général de l'État membre sont des aides d'État affectant les échanges intracommunautaires.* »

<sup>259</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 9.



L'avantage constitue ainsi une « *exception à l'application du système fiscal* » défini par la Commission en tant que « *régime commun applicable* » dont la détermination s'impose au préalable<sup>260</sup>.

**127.** Un avantage fiscal peut découler « *d'une exception aux dispositions fiscales de nature législative, réglementaire ou administrative* »<sup>261</sup> et en même temps il peut revêtir des formes très diverses parmi lesquelles une réduction de l'assiette imposable (déduction dérogatoire, amortissement extraordinaire ou accéléré) ou du montant de l'impôt (exonération, crédit d'impôt), un ajournement ou une annulation de la dette fiscale<sup>262</sup>. Cependant, un point commun de départ pour la qualification de l'avantage sélectif en tant qu'aide sera la détermination du système fiscal de référence<sup>263</sup>.

---

<sup>260</sup> *Ibidem*, point 16.

<sup>261</sup> *Ibid.*, point 12.

<sup>262</sup> *Ibid.*, point 9. V. aussi le rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, points 8 à 16. Pour une présentation de la très grande diversité des mesures qui peuvent constituer des avantages fiscaux sans contrepartie, v. A. MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État sous forme fiscale. – Champ du contrôle communautaire », *op. cit.*, n<sup>os</sup> 34 à 103. Cette diversité est également soulignée par le juge de l'Union : v. en ce sens CJCE, 15 décembre 2005, *République italienne c. Commission*, aff. C-66/02, *Rec.*, 2005, p. I-10901, points 79 et 80.

<sup>263</sup> Les institutions de l'Union s'appuient sur une terminologie diversifiée (v. C. MICHEAU, *La réglementation des aides d'État et des subventions en fiscalité directe – Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, pp. 45-46) mais qui renvoie toujours à la nécessité de la définition d'un système fiscal de référence. À titre d'exemple, la Commission dans sa communication de 1998 emploie les expressions « *application du système fiscal* » et « *régime commun applicable* » (point 16). Parfois elle considère que l'existence d'un avantage pour certaines entreprises doit être évaluée « *par rapport à d'autres se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable* » (Décision 2009/809/CE de la Commission du 8 juillet 2009 concernant le régime du *Groepsrentebox* C 4/07 que les Pays-Bas ont l'intention de mettre à exécution, *JO L* 288 du 4 novembre 2009, p. 26, point 75). La Cour de justice s'appuie également sur une terminologie diversifiée dans le cadre de son contrôle. Il semble que le juge européen privilégie la comparaison entre entreprises ayant obtenu une aide et celles ne l'ayant pas obtenue en essayant de démontrer si finalement les premières sont favorisées par rapport aux autres se situant dans une situation factuelle et juridique comparable (CJCE, 26 septembre 1996, *République française c. Commission*, aff. C-241/94, *préc.*, point 24 ; CJCE, 1<sup>er</sup> décembre 1998, *Ecotrade Srl*, aff. C-200/97, *préc.*, point 41 ; CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH*, aff. C-143/99, *préc.*, point 41 ; CJCE, 29 avril 2004, *GIL Insurance Ltd e.a.*, aff. C-308/01, *Rec.*, 2004, p. I-4777 ; CJCE, 3 mars 2005, *Wolfgang Heiser c. Finanzamt Innsbruck*, aff. C-172/03, *préc.* ; CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *Rec.*, 2006, p. I-7115 ; CJCE, 22 décembre 2008, *British Aggregates Association c. Commission*, aff. C-487/06 P, *préc.*). Cependant, elle utilise également la formule plus classique présentant l'avantage comme une exception « *découlant de l'application normale du système général* » (CJCE, 2 juillet 1974, *République italienne c. Commission*, aff. 173/73, *préc.*). Malgré cette diversité terminologique, la signification est commune : il s'agit d'un système fiscal, point de référence, ou de situations comparables, point de référence également.

## 2. La double signification de l'expression « système fiscal de référence »

**128.** La conception du système fiscal de référence présente un double aspect en droit de l'Union. Tout d'abord – et contrairement à la pratique suivie en droit national – les institutions européennes doivent choisir le système fiscal de référence par rapport à la circonscription fiscale, autrement dit la zone géographique constituant la zone de référence **(a)**. Ensuite, elles doivent également déterminer le système fiscal de référence par rapport au taux d'imposition sur les sociétés en vigueur, se rapprochant ainsi de la conception telle qu'elle existe en droit des dépenses fiscales **(b)**.

**129.** Il faut préciser que la détermination de la signification du système fiscal de référence se situe de prime abord dans le contexte de la pratique décisionnelle de la Commission puis dans le cadre du contrôle de cette pratique par le juge de l'Union. Bien que la Commission dispose d'un large pouvoir d'appréciation en matière de contrôle des aides d'État, notamment par rapport à leur compatibilité avec le marché intérieur limitant ainsi le pouvoir du juge à un contrôle restreint, concernant la qualification d'une mesure nationale en tant qu'aide le juge exerce un contrôle maximum<sup>264</sup>. Cette différenciation s'explique par le fait qu'au stade de la qualification, la Commission s'appuie sur des éléments objectifs et juridiques ; en revanche, lorsqu'elle statue sur la compatibilité, elle s'appuie sur des appréciations complexes d'ordre économique ou social et par conséquent le juge n'exerce qu'un contrôle restreint<sup>265</sup>. Se situant au stade de la qualification, la double signification de la conception du système fiscal de référence sera ainsi examinée à travers la pratique décisionnelle de la Commission ainsi que le contrôle exercé par le juge de l'Union.

### a. Le cadre de référence géographique

**130.** Parmi les premières questions posées par les institutions européennes, on retrouve celle de savoir si l'expression *système fiscal de référence* renvoie au système fiscal appliqué dans le territoire d'un État membre donné ou à un système fiscal de référence *commun* reprenant les principes généraux du droit fiscal communs aux États

<sup>264</sup> L. VOGEL, *Contrôle des aides d'État*, Paris, LawLex, 2010, pp. 134-135.

<sup>265</sup> *Ibidem*, p. 781.

membres<sup>266</sup>. Cette question ne suscite plus de difficultés aujourd'hui ; la Commission utilise le terme de système fiscal de référence de manière restrictive. Ainsi, l'avantage économique accordé est évalué en fonction du traitement fiscal normal appliqué aux entreprises situées sur le territoire d'un État membre dans son ensemble. Il faut préciser que l'application de ce critère n'inclut pas une comparaison entre le régime fiscal qui s'applique à l'entreprise bénéficiaire et les systèmes fiscaux s'appliquant aux entreprises concurrentes dans d'autres États membres. De plus, la Commission ne prend pas en considération directement le fait que d'autres entreprises soumises au régime normal d'imposition sont concurrentes ou non par rapport à la société bénéficiaire<sup>267</sup>.

**131.** Le juge de l'Union a néanmoins adopté une approche plus extensive par rapport au cadre de référence géographique. Bien que la Commission prenne comme cadre géographique de référence la circonscription fiscale du territoire d'un État membre considérant ainsi que les mesures fiscales même adoptées par une autorité régionale et ayant des effets dans ce territoire limité doivent être *a priori* considérées comme dérogatoires par rapport à la circonscription fiscale centrale<sup>268</sup>, la Cour de justice a donné une appréciation plus extensive à ce terme. Même si en principe le juge accepte le raisonnement de la Commission<sup>269</sup>, il apportera cependant une atténuation qui n'est pas négligeable. Selon l'appréciation du juge, le cadre géographique de référence peut être également un territoire infra-étatique lorsque certaines conditions sont remplies<sup>270</sup>. Dans ce cas, « *le cadre de référence ne doit plus être défini par*

---

<sup>266</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, p. 525.

<sup>267</sup> L'existence de telles entreprises est cependant sous-entendue ou du moins est reportée au stade de l'examen de la condition de l'affectation de la concurrence et des échanges entre États membres à raison de la mesure fiscale (v. *infra* §§ 378 et suiv.).

<sup>268</sup> M. MEROLA, L. CAPPELLETTI, « Une analyse des derniers développements en matière d'aides fiscales et de sélectivité régionale dans le cadre des tendances actuelles du contrôle des aides d'État », *op. cit.*, p. 96.

<sup>269</sup> CJCE, 19 septembre 2000, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. C-156/98, *préc.*, point 23.

<sup>270</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008, *op. cit.*, p. 14.

*rapport au territoire national mais par rapport à la zone géographique où l'entité infra-étatique conduit une politique générale* »<sup>271</sup>.

**132.** La question a été posée en 2000 devant la Cour de justice au sujet de certaines mesures adoptées par les collectivités basques<sup>272</sup>. Ces dernières, bénéficiant d'une autonomie en matière de fiscalité directe sur leur territoire, ont ainsi établi certains allègements et exonérations fiscaux réservés aux entreprises ayant leur résidence fiscale sur le territoire en cause. En l'espèce, l'avocat général Antonio Saggio n'a pas infirmé la position de la Commission en considérant qu'un tel système ne pouvait pas être considéré comme le cadre de référence ; il s'agissait d'un système dérogatoire qui « *ne pouvait être justifié par le fait que le système constitutionnel espagnol avait réservé cette compétence exclusive aux collectivités locales* »<sup>273</sup>. Le juge national ayant retiré la question préjudicielle en l'espèce suite à la suppression des mesures en cause par les autorités basques, la Cour de justice n'a pas eu l'occasion de statuer sur l'affaire<sup>274</sup>.

**133.** Le revirement jurisprudentiel aura lieu en 2006 dans l'affaire *République portugaise c. Commission*<sup>275</sup> où la Cour de justice a admis pour la première fois que le cadre géographique de référence pouvait être un territoire infra-étatique. En l'espèce, il s'agissait de mesures fiscales prises par la région autonome des Açores. La Cour de justice a développé sa position, en accord avec son avocat général, en

---

<sup>271</sup> L. AZOULAI, « Chronique de jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes » (sous la responsabilité de Loïc Azoulai et Dominique Ritleng), *Annuaire de droit européen*, 2008, p. 784.

<sup>272</sup> CJCE, ord. du Président, 16 février 2000, *Administración General del Estado c. Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales d'Alava et Diputación Foral d'Alava et Juntas Generales de Vizcaya*, aff. jtes C-400 à 402/97, *Rec.*, 2000, p. I-1073.

<sup>273</sup> Conclusions de l'avocat général A. SAGGIO présentées le 1<sup>er</sup> juillet 1999 sous CJCE, ord. du Président, 16 février 2000, *Administración General del Estado c. Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales d'Alava et Diputación Foral d'Alava et Juntas Generales de Vizcaya*, aff. jtes C-400/97 à C-402/97, *Rec.*, 2000, p. I-107, points 36 et 37.

<sup>274</sup> CJCE, ord. du Président, 16 février 2000, *Administración General del Estado c. Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales d'Alava et Diputación Foral d'Alava et Juntas Generales de Vizcaya*, aff. jtes C-400/97 à C-402/97, *préc.*

<sup>275</sup> CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *préc.* (V. L. IDOT, « Mesures fiscales, sélectivité et qualification d'aide », obs. sous CJCE, 6 sept. 2006, *Portugal c. Espagne*, aff. C-88/03 ; TPICE, 13 sept. 2006, *British Aggregates*, aff. T-210/02, *Europe*, 2006, n° 11, comm. 325, p. 26 ; C. URRACA CAVIEDES, « La sélectivité régionale », in G. C. RODRIGUEZ IGLESIAS *et alii*, *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 125.)

soulignant que le système de référence pertinent n'est pas toujours le territoire d'un État membre mais celui d'une entité infra-étatique<sup>276</sup>. Cependant, la Cour a tout de suite nuancé cette position. En effet, pour qu'une entité infra-étatique puisse être prise en compte en tant que cadre géographique de référence et bénéficiaire d'une autonomie fiscale, il faut qu'elle occupe un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique dans lequel opèrent les entreprises présentes sur le territoire. Pour cela elle doit répondre à trois conditions qui constituent le « test d'autonomie » : elle doit bénéficier d'une autonomie *institutionnelle* ; il faut qu'elle jouisse d'une autonomie *procédurale* ; enfin, elle doit bénéficier d'une autonomie *économique*<sup>277</sup>.

**134.** Plus précisément<sup>278</sup>, une entité infra-étatique possède une autonomie institutionnelle lorsque selon la Constitution nationale elle bénéficie d'un statut politique et administratif distinct de celui du gouvernement central. Ensuite, l'autonomie procédurale renvoie à la capacité de cette entité locale ou régionale de prendre des décisions sans pour autant qu'il soit possible au gouvernement central d'intervenir dans le contenu qu'entend en donner l'entité infra-étatique. Enfin, une entité dispose d'une autonomie économique qui porte sur les conséquences financières ; ces dernières sont supportées par la collectivité locale ou régionale elle-même et ne doivent pas être compensées par des subventions accordées par l'État ou d'autres régions.

**135.** La Cour de justice a eu l'occasion de confirmer sa position précédente à plusieurs reprises<sup>279</sup>. Elle a précisé ainsi en 2008 les conditions posées dans une affaire portant sur les collectivités régionales espagnoles<sup>280</sup>. Dans la même lignée

---

<sup>276</sup> B. PEETERS, « European Guidelines for Federal Member States Granting Fiscal Competences c.q. Tax Autonomy to Sub-national Authorities », *EC Tax Review*, 2009, n° 2, p. 50.

<sup>277</sup> D. BERLIN, « Jurisprudence fiscale européenne. 1<sup>er</sup> janvier 2008 – 31 décembre 2009 », *RTDE*, 2010, n° 1, p. 159, n<sup>os</sup> 33 et 34.

<sup>278</sup> CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *préc.*, point 67.

<sup>279</sup> V. par rapport à cette jurisprudence : K. LENAERTS, N. CAMBIEN, « Regions and the European Courts: Giving Shape to the Regional Dimension of Member States », *EL Rev.*, 2010, vol. 35, pp. 629-633.

<sup>280</sup> CJCE, 11 septembre 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) e.a. c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya e.a.*, aff. jtes C-428/06 à C-434/06, *Rec.*, 2008, p. I-6747 (V. J. DERENNE, « Caractère sélectif de mesures fiscales adoptées par une collectivité régionale ou locales » (in « chronique aides d'État »), *Concurrences*, 2008, n° 4, pp. 118-121 ; L. IDOT,

jurisprudentielle, le Tribunal de première instance a adopté un arrêt en 2009 portant encore une fois sur la région autonome des Açores<sup>281</sup>. En 2009, la Cour de justice a confirmé sa jurisprudence avec un arrêt rendu sur renvoi préjudiciel de la Cour constitutionnelle italienne<sup>282</sup>. Ensuite, en 2011, le juge de l'Union est revenu encore une fois sur cette question : il s'agissait de deux affaires, l'une portant sur les entités infra-étatiques espagnoles<sup>283</sup> et l'autre sur le statut de Gibraltar<sup>284</sup>.

**136.** À partir du revirement jurisprudentiel de 2006 opéré avec l'affaire *République portugaise c. Commission*<sup>285</sup>, le droit de l'Union reconnaît – sous conditions – le territoire d'une entité infra-étatique ou d'une région autonome comme cadre de référence parallèle à celui du territoire de l'État central. Il ressort que la conception du cadre de référence géographique n'est pas indifférente à la diversité des systèmes fiscaux nationaux respectant l'aménagement institutionnel de chaque État membre en prenant en compte les particularités de l'organisation du pouvoir à l'intérieur de son territoire<sup>286</sup>. Ce respect de l'aménagement institutionnel se trouve désormais consacré dans l'article 4, paragraphe 2 du TUE relatif à la protection de l'identité nationale dont font partie « *les structures fondamentales politiques et constitutionnelles, y compris en ce qui concerne l'autonomie locale et régionale* ». L'acception large du

« Mesures adoptées par des communautés *infra-étatiques* et conditions de sélectivité », obs. sous CJCE, 11 sept. 2008, *UGT-Rioja et Comunidad Autonoma de la Rioja*, aff. jtes C-428/06 à C-434/06, *Europe*, 2008, n° 11, comm. 378, p. 38 ; J.-P. KOVAR, « La prise en compte des autonomies locales dans la qualification d'aide d'État », *Dr. adm.*, 2008, n° 12, comm. 161, pp. 38-42 ; C. VAUTROT-SCHWARZ, « Appréciation de la sélectivité d'une mesure fiscale régionale », *Dr. fisc.*, 2008, n° 48, comm. 599, p. 49). En application de cette jurisprudence, la Commission a considéré que les mesures fiscales comportant des réductions du taux d'imposition à Saint-Martin adoptées par le conseil territorial de la collectivité française d'outre-mer étaient dépourvues d'un caractère sélectif, y compris régional (Décision C (2009) 4026 final de la Commission du 3 juin 2009, *JO C* 264 du 6 novembre 2009, p. 3, points 20 et suiv).

<sup>281</sup> TPICE, 10 septembre 2009, *Banco Comercial dos Açores c. Commission*, aff. T-75/03, *Rec.*, p. II-143.

<sup>282</sup> CJCE, 17 novembre 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*, aff. C-169/08, *Rec.*, 2009, p. I-10821, points 59 et 60.

<sup>283</sup> CJUE, 9 juin 2011, *Territorio Historico de Vizcaya-Diputacion Foral de Vizcaya e.a.*, aff. jtes C-465/09 P à C-470/09 P, *Rec.*, 2011, p. I-83.

<sup>284</sup> CJUE, 15 novembre 2011, *Commission c. Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *Rec.*, 2011, p. I-11113. V. P. ROSSI-MACCANICO, « Gibraltar and the Unsettled Limits of Selectivity in Fiscal Aids », *European State Aid Law Quarterly*, 2009, n° 1, pp. 63 et suiv.

<sup>285</sup> CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *préc.*

<sup>286</sup> M. MEROLA, L. CAPPELLETTI, « Une analyse des derniers développements en matière d'aides fiscales et de sélectivité régionale dans le cadre des tendances actuelles du contrôle des aides d'État », *op.cit.*, p. 96.

cadre géographique finalement adoptée constitue justement une « *manifestation[] du respect de l'identité constitutionnelle des États membres* »<sup>287</sup>.

*b. Le cadre de référence matériel*

**137.** Une fois le cadre géographique défini, il faut s'interroger sur le cadre de référence matériel et cela même dans le cas où la circonscription fiscale coïncide avec le territoire d'une collectivité infra-étatique<sup>288</sup>. Encore une fois les institutions de l'Union ne restent pas indifférentes à la diversité des systèmes fiscaux nationaux quant à la conception d'un cadre de référence matériel. En ce sens, le choix d'opter pour un système fiscal de référence commun basé sur les principes communs de droit fiscal des États membres a été très tôt écarté. Cela semble judicieux prenant en compte le fait qu'en matière fiscale, notamment directe, l'harmonisation n'est pas encore significative<sup>289</sup>. Même si certains principes liés aux traditions constitutionnelles des États membres peuvent être dégagés, au stade actuel de l'intégration il est encore trop tôt pour parler d'une *norme*, d'un système d'imposition qui constituerait la règle pour tous les États membres<sup>290</sup>.

**138.** Cette approche caractérisée par la doctrine comme *positive* car fondée sur le système national, et ainsi *non-normative* car non fondée sur le système européen dans le choix du système de référence<sup>291</sup>, ne peut qu'être accueillie, démontrant une volonté de la part des institutions européennes de respecter la souveraineté fiscale des

---

<sup>287</sup> D. RITLENG, « De l'utilité du principe de primauté du droit de l'Union », *RTDE*, 2009, n° 4, p. 684. Sur cette question, v. aussi *infra* §§ 728 et suiv.

<sup>288</sup> CJCE, 11 septembre 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) e.a. c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya e.a.*, aff. jtes C-428/06 à C-434/06, *préc.*

<sup>289</sup> La création d'un système de référence européen quant au taux d'imposition sur les sociétés est ainsi une démarche difficilement réalisable. Quoique plus facile à mettre en œuvre lorsque les systèmes fiscaux sont harmonisés, comme c'est le cas pour la fiscalité indirecte, en l'absence d'harmonisation dans le champ de la fiscalité directe où les systèmes nationaux portant sur l'imposition des sociétés sont encore très hétérogènes, il n'existe pas de système qui pourra être considéré comme étant *la* règle sans porter atteinte aux compétences souveraines des États membres en matière de fiscalité directe (V. A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, p. 526 ; W. SCHÖN, « Taxation and State Aid Law in the European Union », *op. cit.*, p. 923).

<sup>290</sup> F. ENGELLEN, A. GUNN, « State Aid: Towards a Theoretical Assessment Framework », in A. RUST, C. MICHEAU (éd.), *State Aid and Tax Law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2012, pp. 140-141.

<sup>291</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, p. 527.

États membres<sup>292</sup>. Néanmoins, elle ne semble pas pertinente pour établir un modèle conceptuel relatif à la signification du cadre de référence matériel.

**139.** De fait, la politique des institutions de l'Union est assez ambiguë en la matière et l'apport de la communication de 1998 sur ce point n'est pas significatif en ne donnant que quelques exemples qui ne permettent pas de dégager des lignes directrices par rapport à la signification du système fiscal matériel de référence. Selon ce texte, les mesures fiscales faisant partie de la norme sont les mesures « *ouvertes à tous les acteurs économiques opérant sur le territoire d'un État membre* », « *les mesures de pure technique fiscale* » ou « *les mesures poursuivant un objectif de politique générale en réduisant la charge fiscale liée à certains coûts de production* »<sup>293</sup>. À part ces précisions liminaires, la Commission et la Cour de justice distinguent entre normes et mesures dérogatoires sur la base des cas concrets qui se présentent à elles.

**140.** Il est alors évident que le système fiscal de référence par rapport à l'impôt, au taux normal en vigueur, est difficile à définir. Comment en effet déterminer la situation comparable entre les entreprises bénéficiaires et les autres entreprises se situant dans le même cadre géographique par rapport à leur taux d'imposition ? Il semble que la politique de la Commission est assez ambivalente sur ce point<sup>294</sup>. À côté de la Commission, les juridictions de l'Union effectuent également une comparaison entre les entreprises concernées par une mesure fiscale et d'autres se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable. Partant du principe que « *le droit communautaire n'a pas de conception a priori de ce que devrait être le*

---

<sup>292</sup> L. HANCHER, P. J. SLOT, T. OTTERVANGER, *EC State Aids*, *op. cit.*, p. 257.

<sup>293</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 13.

<sup>294</sup> À titre d'exemple, le régime d'imposition irlandais appliqué aux entreprises dans le secteur manufacturier a retenu l'intérêt de la gardienne des traités. Dans ce cas, le taux d'imposition sur les bénéfices était de 10 %. Après avoir examiné la loi de finances irlandaise de 1998, la Commission a comparé ce taux à celui sur les bénéfices des entreprises d'autres secteurs et notamment des services – sans donner plus de justifications – qui était de 25 %, concluant à l'existence d'une aide fiscale en faveur des entreprises dans le domaine manufacturier (Aides d'État, E/2/98, Irlande, Proposition de mesures utiles en vertu de l'article 93, paragraphe 1, du traité CE concernant l'impôt sur les sociétés irlandaises, *JO C 395* du 18 décembre 1998, p. 19).



niveau “normal” de charges ou d’avantages »<sup>295</sup>, la jurisprudence est également assez ambiguë et appliquée chaque fois *in concreto*. Il semble donc très difficile d’arriver à des conclusions certaines concernant la définition du cadre de référence matériel.

**141.** À titre d’exemple, dans l’affaire *Adria-Wien Pipeline*, la Cour de justice a été confrontée à une législation autrichienne prévoyant le remboursement des taxes énergétiques aux seules entreprises de production de biens corporels<sup>296</sup>. Afin d’arriver à la constatation d’une dérogation du cadre de référence matériel, le juge a procédé à une comparaison avec des entreprises prestataires de services<sup>297</sup>, une approche qui n’est pas exempte de critiques<sup>298</sup>. En effet, « [c]omparer le secteur industriel avec le secteur des services peut être considéré comme une analogie excessive de situations fiscales. En d’autres termes, on peut se demander si deux secteurs différents, à la fois englobant un nombre très élevé d’acteurs économiques, peuvent être assez similaires afin de faire l’objet d’une comparaison fiscale. Les entreprises en cause n’ont pas exercé leurs activités dans les mêmes secteurs, par conséquent elles ne sont pas intervenues dans des situations de marché comparables »<sup>299</sup>.

**142.** L’avocat général Georges Cosmas avait suggéré que le traitement fiscal *normal* d’une entreprise devrait être examiné « *par rapport à celui appliqué aux opérateurs (concurrents) se trouvant dans la même situation factuelle et juridique que la société prétendument favorisée et qui exercent une activité de même nature que celle de cette dernière* »<sup>300</sup>. Cependant, il s’agit d’une méthode dont la mise en œuvre présente

---

<sup>295</sup> Conclusions de l’avocat général N. FENNELLY présentées le 21 septembre 2000 sous CJCE, 20 septembre 2001, *H.J. Banks & Co. Ltd c. The Coal Authority et Secretary of State for Trade and Industry*, aff. C-390/98, *Rec.*, 2001, p. I-6117, point 19.

<sup>296</sup> CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH*, aff. C-143/99, *préc.*, point 8.

<sup>297</sup> *Ibidem*, point 50.

<sup>298</sup> À comparer avec les conclusions de l’avocat général J. MISCHO présentées le 8 mai 2001 sous CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH*, aff. C-143/99, *Rec.*, 2001, p. I-8365, points 41 et suiv. V. aussi F. P. SUTTER, « The *Adria Wien Pipeline* Case and the State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters », *European Taxation*, 2001, p. 239 et spéc. p. 248.

<sup>299</sup> C. MICHEAU, « Tax selectivity in State aid review : a debatable case practice », *op. cit.*, p. 281. Nous traduisons.

<sup>300</sup> Conclusions de l’avocat général G. COSMAS présentées le 13 mai 1997 sous CJCE, 9 décembre 1997, *Tiercé Ladbroke SA c. Commission*, aff. C-353/95 P, *Rec.*, p. I-7007, point 30. Pour l’utilisation du critère de compétition entre opérateurs afin d’évaluer leur compatibilité en droit économique en général, v. T. TRIDIMAS, « The Application of the Principle of Equality to Community Measures », in

certaines difficultés. Comme cela est évoqué par Jan Wouters et Bruno Van Hees, lorsqu'un État octroie des allègements fiscaux à « *toutes les entreprises qui sont exposées à la concurrence internationale, l'on pourrait soutenir que toutes ces entreprises se trouvent dans une situation de fait et de droit identique* »<sup>301</sup> et conclure ainsi à l'absence d'une aide fiscale. Or, dans le même cas, si les entreprises sont regroupées en secteurs les résultats seront différents : la comparaison s'effectuera entre secteurs et non entre entreprises ; par conséquent, s'il s'agit de deux secteurs de même nature et qu'un seul parmi eux est bénéficiaire d'un allègement, cet allègement sera assimilé à une aide<sup>302</sup>. Pour ces raisons, certains auteurs remarquent que pour les besoins de la comparaison il n'est pas requis que les entreprises exercent une activité de même nature que l'entreprise aidée<sup>303</sup>. La question demeure ainsi devant le juge de l'Union : comment définir le point de référence matériel qui permettra de comparer les différents traitements fiscaux pour conclure à l'existence d'un avantage sélectif ?

**143.** Dans sa thèse, Claire Micheau, afin de démontrer le fait que la frontière entre dérogation et régime général est à la fois *ténue* et *dynamique*, utilise l'exemple suivant. Selon elle, « *on peut imaginer qu'un État membre s'appuie sur des études scientifiques qui montrent que les voitures pourvue d'un moteur diesel émettent des émissions réduites de gaz à effet de serre et, partant, se révèlent plus écologiques que les voitures fonctionnant à l'essence. Dans une optique de préservation de l'environnement, cet État membre peut décider d'instaurer un dispositif fiscal avantageux pour les constructeurs de voitures qui utilisent un moteur diesel. Dès lors, la question se pose de savoir si un tel dispositif peut constituer une aide sélective en vertu de l'article 107 du TFUE. Or, dans la mesure où le marché est également réparti entre les constructeurs de voiture diesel et de voitures essence, en quoi consiste le régime général ? Peut-on ainsi faire valoir que les mesures appliquées aux constructeurs de voitures diesel constituent des exceptions au système*

---

A. DASHWOOD, S. O'LEARY, *The Principle of Equal Treatment in EC Law*, London, Sweet & Maxwell, 1997, pp. 223-225.

<sup>301</sup> J. WOUTERS, B. VAN HEES, « Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe : quelques observations critiques », *op. cit.*, p. 659.

<sup>302</sup> *Ibidem*. V. aussi CJCE, 17 juin 1999, *Royaume de Belgique c. Commission (Opération Maribel bis/ter)*, aff. C-75/97, *préc.*, points 32 et suiv.

<sup>303</sup> J.-P. KEPPELNE, *Guide des aides d'État en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, *op. cit.*, pp. 23-24.

*général alors qu'elles s'appliquent à près de la moitié du marché des voitures ? En outre, ce marché doit-il être limité au marché des voitures, ou ne doit-il pas être étendu à l'ensemble des véhicules à moteur ? »<sup>304</sup>.*

**144.** La seule réponse claire de la part du juge de l'Union sur cette question est le fait que la solution n'est pas quantitative. En effet, comme l'avocat général Nial Fennelly l'a évoqué, « *l'application du régime des aides d'Etat prévu par le traité CE ne porte pas nécessairement sur le point de savoir si les opérateurs économiques bénéficient d'avantages spécifiques sont en minorité par rapport à ceux soumis au régime "normal" ou général* »<sup>305</sup> de sorte que « *la distinction entre exception et régime fiscal ne doit pas être confondue avec la délimitation entre majorité et minorité* »<sup>306</sup>.

**145.** La conception du système fiscal de référence – dans son acception matérielle – en matière d'aides d'État n'est pas assez concrète. Les institutions de l'Union européenne n'ont donc pas établi un modèle conceptuel pour la détermination du système fiscal de référence matériel, expression qui constitue finalement une notion indéterminée.

**146.** Le choix d'opter pour des notions indéterminées, à contenu variable, est assez commun dans le cadre du droit de l'Union européenne. Ce droit est caractérisé par une pluralité de notions indéterminées<sup>307</sup> ; la notion même d'aide d'État constitue une

---

<sup>304</sup> C. MICHEAU, *La réglementation des aides d'État et des subventions en fiscalité directe – Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, op. cit., p. 44.

<sup>305</sup> Conclusions de l'avocat général N. FENNELLY présentées le 21 septembre 2000 sous CJCE, 20 septembre 2001, *H.J. Banks & Co. Ltd c. The Coal Authority et Secretary of State for Trade and Industry*, préc., point 19. V. également CJCE, 17 juin 1999, *Royaume de Belgique c. Commission (Opération Maribel bis/ter)*, aff. C-75/97, préc., point 32 ; TPICE, 29 septembre 2000, *Confederación Española de Transporte de Mercancías c. Commission*, aff. T-55/99, Rec., 2000, p. II-3207, point 40.

<sup>306</sup> C. MICHEAU, *La réglementation des aides d'État et des subventions en fiscalité directe – Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, op. cit., p. 44.

<sup>307</sup> V. à sujet E. BERNARD, *La spécificité du standard juridique en droit communautaire*, Bruxelles, Bruylant, 2010. Le fait que les notions indéterminées étudiées par Elsa Bernard constituent des standards juridiques ne signifie pas que ces standards juridiques ne sont pas des notions indéterminées. En effet, un standard juridique est une catégorie subsumée par celle de notions indéterminées. Un standard juridique sera ainsi toujours une notion indéterminée mais pas l'inverse comme c'est le cas pour le système fiscal *normal*. Pour écarter la qualification de standard en l'espèce, il faut se pencher sur la définition de cette notion, sujet qui a préoccupé tant la doctrine française qu'étrangère. À titre indicatif, on peut se référer à Roscoe Pound qui définit le standard comme « *une mesure moyenne de conduite sociale correcte* » (A. TUNC, « Standards juridiques et unification du droit », *Revue internationale de droit comparé*, 1970, vol. 22, n° 2, p. 248) ou encore à Stéphane Rials qui conçoit le standard comme « *un pur instrument de mesure des comportements et*

telle notion<sup>308</sup> dont la nature indéterminée fait d'ailleurs obstacle à l'effet direct de l'article 107, paragraphe 1 du TFUE<sup>309</sup>. Ce choix de privilégier de telles notions est compréhensible en prenant en considération le fait que le droit de l'Union est un droit en plein développement qui devrait nécessairement rester adaptable : cette adaptabilité est particulièrement précieuse considérant la difficulté liée à la modification des traités. Comme le note à cet égard Hélène Bauer-Bernet, « *la théorie générale des systèmes nous enseigne qu'un certain flou est nécessaire pour éviter les blocages* »<sup>310</sup>.

**147.** Il peut alors être soutenu que la méthode de la détermination préalable du système fiscal de référence matériel, notion floue, a justement cet objectif : éviter les blocages en raison des systèmes fiscaux nationaux fortement hétérogènes et en mutation constante. Ces notions indéterminées introduisent une flexibilité dans l'appréhension d'une situation de fait qui n'est pas appréhendable *a priori*. C'est dans leur concrétisation, qu'il s'agisse du contrôle exercé par la Commission ou du contrôle juridictionnel de la qualification opérée par cette dernière, qu'advient leur

---

*des situations en termes de normalité* » (S. RIALS, *Le juge administratif français et la technique du standard : essai sur le traitement juridictionnel de l'idée de normalité*, Paris, LGDJ, 1980, p. 72). Elsa Bernard, dans son ouvrage précité, a systématisé la définition du standard en identifiant quatre critères : un standard juridique présente « *un caractère indéterminé a priori [; il appelle à] une appréciation des situations et des comportements en terme de normalité, qui favorise le recours à des références externes au droit [...]. Enfin, le standard se caractérise par l'intention de l'auteur de la norme de laisser à son interprète une marge de manœuvre lui permettant de déterminer le contenu de la norme en fonction des cas d'espèce, et sa conception de la normalité* » (p. 31). La première intuition serait de considérer le système fiscal de référence comme un standard en raison de l'utilisation du terme « normal » par les autorités de l'Union pour le décrire. Il ne s'agit cependant que d'une tautologie sémantique. Le critère de normalité pour identifier un standard relève de la détermination d'un comportement ou d'une situation acceptable en utilisant des références, par exemple sociales ou morales et donc exogènes au droit. En matière d'aides fiscales on ne peut pas déterminer ce qui est *normal* en employant des critères sociaux mais en effectuant une comparaison entre le système appliqué aux opérateurs en situation juridique ou factuelle comparable et le système appliqué aux opérateurs présumés favorisés. Comme il sera expliqué dans la section suivante, cette comparabilité n'est pas sans évoquer le principe d'égalité devant l'impôt selon lequel les situations similaires doivent être traitées de la même manière. Du reste, entrer dans les détails de la qualification du standard juridique ne fait pas partie de cette étude. Prenant en compte le caractère sociologique du standard et son aptitude à adapter le droit aux avancées sociales, il est possible de l'exclure de notre étude pour la détermination de la normalité fiscale. Pour une analyse plus approfondie de cette question, on ne peut que renvoyer aux ouvrages précités et à leur bibliographie.

<sup>308</sup> H. BAUER-BERNET, « Notions indéterminées et droit communautaire », in C. PERELMAN, R. VANDER ELST, *Les notions à contenu variable en droit : études publiées*, Bruxelles, Bruylant, 1984, p. 270.

<sup>309</sup> CJCE, 19 juin 1973, *Carminé Capolongo c. Azienda Agricola Maya*, aff. 77/72, *Rec.*, 1973, p. 611 et spéc. p. 614.

<sup>310</sup> H. BAUER-BERNET, « Notions indéterminées et droit communautaire », *op. cit.*, p. 269 (aussi 270).

sens. Toutefois, cette position bien que pragmatique demeure perfectible et d'une « *objectivité douteuse* »<sup>311</sup> ; elle contribue aussi à l'accentuation de l'insécurité juridique quant à la qualification d'une mesure fiscale comme aide en application du critère de sélectivité. Il semble donc que les considérations d'efficacité des institutions de l'Union l'emportent sur celles de prévisibilité.

## **§ II. Les difficultés dans la détermination du système fiscal de référence**

**148.** La méthode dérogatoire suivie par la Commission européenne pour la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide, bien qu'utilisée avec ampleur par les États membres dans le cadre des dépenses fiscales, présente des inconvénients particulièrement frappants au niveau de l'Union européenne. Il s'agit de difficultés facilement discernables au niveau national mais qui sont revêtues d'une nouvelle dimension dans le cadre de l'Union. Les difficultés dans l'identification préalable du système fiscal de référence ont conduit à une mise en œuvre caractérisée par des divergences parmi les États membres. Ces divergences sont encore plus étonnantes considérant le fait qu'en droit de l'Union européenne, c'est *a priori* une seule institution, la Commission, qui doit vérifier vingt-huit systèmes fiscaux nationaux, sous le contrôle de la Cour de justice.

**149.** Parmi les objectifs de la Commission européenne pour l'adoption de sa communication de 1998, figuraient la clarification et le renforcement de l'application des règles des aides d'État en matière fiscale ainsi que la promotion de la transparence et de la prévisibilité de ses décisions<sup>312</sup>. Même si la Commission a réussi à clarifier sa méthode et la rendre transparente en l'appliquant à maintes reprises à des mesures fiscales nationales, elle n'a pas pour autant réussi à répondre aux exigences de prévisibilité ouvrant le débat sur une éventuelle révision de la communication de 1998 à cette fin<sup>313</sup>. Des obstacles tant quantitatifs que qualitatifs empêchent l'admission d'une éventuelle grille de lecture pour la détermination du

---

<sup>311</sup> T. LÜBBIG, « L'application de l'article 87 du traité de Rome aux aides fiscales : un coup d'État communautaire ? », *op. cit.*, p. 128.

<sup>312</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, points 3 et 4.

<sup>313</sup> F. ENGELN, A. GUNN, « State Aid: Towards a Theoretical Assessment Framework », *op.cit.*, p. 137.

système fiscal de référence, surtout dans son aspect matériel : la Commission statue au cas par cas et par conséquent le contrôle de la Cour de justice est également casuistique. Les difficultés rencontrées par les institutions de l'Union sont d'emblée d'ordre quantitatif. Prenant en compte le fait que la qualification s'effectue au niveau national, elle est soumise à la diversité des systèmes fiscaux nationaux (A). En même temps, ces systèmes présentent une « *forte mutabilité* »<sup>314</sup> remettant en cause l'exigence de prévisibilité. Le deuxième obstacle est ainsi d'ordre qualitatif (B).

### *A. Les obstacles d'ordre quantitatif*

**150.** La qualification s'effectuant au niveau national, la Commission opère un contrôle *in concreto* pour déterminer le système fiscal de référence. Or, la diversité des systèmes fiscaux nationaux, conséquence de la souveraineté fiscale des États membres, qui relève tant de la structure politico-administrative (1) que de la pression fiscale (2) complique cette tâche.

#### *1. Les divergences résultant de la structure politico-administrative*

**151.** Dans le cadre de la mise en œuvre de la méthode dérogatoire, il est essentiel de discerner dans un premier temps la circonscription fiscale, le cadre géographique portant système fiscal de référence. Cependant, la répartition du pouvoir de décision en matière fiscale diffère d'un État membre à un autre. Cela dépend de la structure politico-administrative de l'État : fédéral, régional, décentralisé ou non décentralisé (État unitaire)<sup>315</sup>. En prenant en compte cette diversité, la détermination du cadre géographique pertinent n'est guère évidente mais elle est indispensable pour la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide.

**152.** En ce qui concerne les États fédéraux ou décentralisés, la question qui se pose est de savoir si un taux d'impôt inférieur au taux national ou fédéral applicable aux entreprises situées sur les territoires décentralisés ou fédérés constitue un avantage révélateur d'une aide fiscale. Si c'est le gouvernement central ou fédéral qui a décidé

---

<sup>314</sup> J. GUEZ, *L'interprétation en droit fiscal*, Paris, LGDJ, 2007, p. 192.

<sup>315</sup> P. DI MALTA, *Droit fiscal européen comparé*, Paris, Presses Universitaires de France, 1995, p. 23.

l'application de ce taux, il n'y pas de difficultés particulières car c'est bien le cadre géographique national ou fédéral qui portera système fiscal de référence<sup>316</sup>. En revanche, si l'imposition a été décidée de manière autonome par l'entité infra-étatique (locale ou fédérale), le système fiscal de référence se définit avec moins d'évidence. Pour résoudre ce problème, la Cour de justice a introduit le « test d'autonomie » pour déterminer si la décision a été prise « *de manière réellement autonome par rapport au gouvernement central de l'État membre* »<sup>317</sup>. Si c'est le cas, le territoire de l'entité constitue le cadre géographique pertinent et non celui de l'État central. Il incombe ainsi à la Commission, sous le contrôle de la Cour de justice, d'examiner les structures nationales parfois complexes afin de déterminer le territoire géographique pertinent.

**153.** Parmi les États membres de l'Union, l'Espagne présente un fort degré de décentralisation ; sa structure a retenu l'intérêt de la Commission et a fait l'objet d'une jurisprudence importante de la Cour de justice. L'État espagnol coexiste avec dix-sept Communautés autonomes, cinquante provinces et plusieurs communes et collectivités territoriales<sup>318</sup>. Même si toutes ces entités bénéficient d'une autonomie constitutionnelle, seules les Communautés autonomes, et l'État central bien évidemment, exercent les pouvoirs législatif et exécutif<sup>319</sup>. En matière fiscale, c'est l'État central, selon l'article 157 de la Constitution espagnole de 1978, qui établit *a priori* la législation et la réglementation pertinentes tout en assurant l'application sur son territoire. Toutefois, les Communautés autonomes bénéficient du droit de disposer de recettes propres en instituant certains impôts particuliers<sup>320</sup>. Parmi ces Communautés, celles du Pays Basque et de Navarre méritent un intérêt particulier en ce que pour des raisons historiques elles bénéficient d'une autonomie fiscale quasi complète. De fait, selon le législateur national, dans le cadre de l'autonomie qui leur est accordée, elles disposent de la prérogative de fixer le taux d'impôt sur les sociétés établies sur leur territoire. C'est justement cette prérogative qui a suscité l'intérêt du

---

<sup>316</sup> Conclusions de l'avocat général L.A. GEELHOED présentées le 20 octobre 2005 sous CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *Rec.*, 2006, p. I-7119, point 51.

<sup>317</sup> *Ibidem*, point 54.

<sup>318</sup> Dossiers Internationaux Francis Lefebvre, *Espagne : juridique, fiscal, social, comptable*, Levallois, éd. Francis Lefebvre, 7<sup>ème</sup> éd., 2008, p. 41.

<sup>319</sup> *Ibidem*.

<sup>320</sup> P. DI MALTA, *Droit fiscal européen comparé, op. cit.*, p. 25.

droit des aides d'État car instrumentalisées par ces Communautés afin d'alléger la pression fiscale des entreprises situées sur leur territoire<sup>321</sup>.

**154.** En Allemagne<sup>322</sup>, chaque *Land* bénéficie d'une autonomie fiscale en certaines matières ; pour d'autres il est concurrencé par l'État fédéral (*Bund*)<sup>323</sup>. Il y a ainsi une répartition des compétences fiscales tant législatives qu'administratives consacrée par les dispositions des articles 105 et 106 de la Loi fondamentale, d'application complexe : certains impôts sont perçus conjointement par l'État fédéral et les *Länder*<sup>324</sup>, d'autres sont perçus dans une logique de séparation soit par l'État fédéral<sup>325</sup>, soit par les *Länder*<sup>326</sup>. En ce qui concerne les impôts sur les sociétés, ceux-ci sont établis et perçus conjointement respectivement selon l'alinéa 2 de l'article 105 et l'alinéa 3 de l'article 106 de la Loi fondamentale. En effet, les *Länder*, faute d'autonomie fiscale importante en matière d'imposition sur les sociétés, ne sont pas considérés comme des circonscriptions fiscales distinctes du *Bund*. Cependant la question de l'absence d'autonomie fiscale a été posée dans le cadre de la deuxième réforme du fédéralisme allemand de 2009 (Réforme du fédéralisme allemand II, *Föderalismusreform II*) dont l'objectif était de réviser les règles budgétaires au sein de l'État fédéral et de moderniser les relations financières entre celui-ci et les *Länder*<sup>327</sup>. Les revendications de certains des États fédérés pour plus d'autonomie

---

<sup>321</sup> Dossiers internationaux Francis Lefebvre, *Espagne : juridique, fiscal, social, comptable, op.cit.*, pp. 188-189.

<sup>322</sup> Concernant un autre État fédéral, la Belgique, v. A. DECOSTER, C. VALENDUC, M. VERDONCK, « L'autonomie fiscale des Régions en Belgique : Évaluation et perspectives », Service Public Fédéral Finances – Belgique, *Bulletin de documentation*, 69<sup>ème</sup> année, n° 4, 4<sup>ème</sup> trimestre 2009, pp. 186-187 ; Dossiers internationaux Francis Lefebvre, *Belgique : juridique, fiscal, social*, Levallois, éd. Francis Lefebvre, 2010, pp. 14-16 et 204 ; E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 50-67.

<sup>323</sup> Pour cette répartition des recettes fiscales entre l'État fédéral allemand et les États fédérés V. Dossiers internationaux Francis Lefebvre, *Allemagne : juridique, fiscal, social*, Levallois, éd. Francis Lefebvre, 2007, p. 173 et P. DI MALTA, *Droit fiscal européen comparé, op. cit.*, p. 24.

<sup>324</sup> Selon l'article 106, paragraphe 3 de la Loi fondamentale, il s'agit des impôts sur le revenu des personnes physiques et des sociétés et sur le chiffre d'affaires.

<sup>325</sup> Les impôts exclusivement fédéraux sont énumérés dans l'article 106, paragraphe 1 de la Loi fondamentale ; parmi ces impôts figurent les droits de douane, les impôts sur les transports routiers de marchandises, les impôts sur les mouvements de capitaux, etc.

<sup>326</sup> Parmi ces impôts on peut citer les impôts sur le patrimoine, sur les successions, sur la bière. V. article 106, paragraphe 2 de la Loi fondamentale.

<sup>327</sup> V. Y. VILAIN, « Bilan et perspectives de la réforme du fédéralisme allemand », in H. MIARD-DELACROIX, G. GARNER, B. VON HIRSCHHAUSEN (éd.), *Espaces de pouvoir, espaces d'autonomie en Allemagne*, Villeneuve d'Ascq, Presses Universitaires du Septentrion, 2010, p. 215 et spéc. pp. 239-241.



fiscale trouveront donc écho dans les dispositions de cette réforme, ceux-ci bénéficiant désormais de plus de compétences fiscales<sup>328</sup>. En même temps, il faut bien relativiser la portée de la réforme car finalement les grands impôts de l'État demeurent soumis à la règle constitutionnelle d'exercice conjoint sans pour autant pouvoir exclure une réforme postérieure à cette fin.

**155.** Les difficultés portant sur la détermination du cadre géographique de référence concernent par conséquent plus les États fédéraux ou unitaires décentralisés<sup>329</sup> et moins les États unitaires disposant d'une structure fiscale défavorable aux collectivités territoriales. Il faut cependant nuancer ce propos au moins en ce qui concerne le Portugal et le Royaume-Uni, États faiblement décentralisés en principe<sup>330</sup> mais qui ont pourtant retenu l'intérêt des institutions européennes. En effet, ces États ont pour point commun le fait de disposer de territoires semi-autonomes ne se situant pas dans le territoire étatique central, notamment l'archipel des Açores et Gibraltar. Les îles des Açores bénéficient du statut de région autonome selon la Constitution de la République portugaise de 1976 qui dispose de plus que les assemblées législatives de ces régions exercent un pouvoir fiscal propre ainsi que d'une compétence d'adaptation des impôts d'État aux spécificités régionales<sup>331</sup>. Cet exemple fut

---

<sup>328</sup> V. G. FÄRBER, « Fiscal Equalization in Germany : Facts, Conflicts and Perspectives », in G. POLA (éd.), *Principles and Practices of Fiscal Autonomy. Experiences, Debates and Prospects*, London, New York, Routledge, 2016, p. 113.

<sup>329</sup> La France fait partie des États unitaires ayant adopté à partir de 1982 une organisation administrative décentralisée. Ses collectivités territoriales ne semblent pas disposer d'une véritable autonomie de décision fiscale, tout pouvoir en la matière étant délégué par le législateur en vertu de l'article 72-2, alinéa 2 de la Constitution. Dans le cadre de leur libre administration mais toujours dans les limites posées par la loi, elles peuvent préciser la législation concernant les impositions perçues au profit des collectivités territoriales, comme par exemple la détermination des taux des taxes foncières, des taxes d'habitation, *etc.* (sur la question de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales, v. L. TARTOUR, *L'autonomie financière des collectivités territoriales en droit français*, Paris, LGDJ, 2012 et notamment la première partie pp. 17 et suiv.). La France dispose cependant, à côté d'autres structures, de collectivités d'outre-mer à statut spécial dotées d'une autonomie fiscale susceptible de satisfaire aux critères du test d'autonomie de la Cour de justice. Parmi les collectivités d'outre-mer, six font partie de l'Union européenne résultant en l'application des dispositions des traités sur leur territoire : il s'agit de la Guadeloupe, de la Guyane française, de la Martinique, de la Réunion, du Saint-Barthélemy et du Saint-Martin (v. article 355 du TFUE). Interrogée sur la question des mesures fiscales comportant des réductions de taux d'imposition à Saint-Martin adoptées par le conseil territorial de la collectivité française d'outre-mer, la Commission a considéré qu'elles étaient dépourvues de caractère sélectif régional (Décision C (2009)4026 final de la Commission du 3 juin 2009, *op. cit.*, points 20 et suiv.).

<sup>330</sup> P. DI MALTA, *Droit fiscal européen comparé, op.cit.*, pp. 26-28.

<sup>331</sup> CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *préc.*, points 8 et 9. V. aussi à ce sujet, *Dossiers internationaux Francis Lefebvre, Portugal : juridique, fiscal, social*, Levallois, éd. Francis Lefebvre, 1996, pp. 125-126.

l'occasion pour la Cour de justice d'introduire son « test d'autonomie » dans l'arrêt *République portugaise c. Commission* de 2006. Cependant, l'autonomie exigée par le droit de l'Union ne coïncide pas forcément avec l'autonomie accordée par le droit national. Dans le même arrêt, le juge a conclu à l'absence d'une autonomie suffisante de la région portugaise en cause, infirmant ainsi la possibilité pour elle de constituer un cadre géographique propre pour les besoins de la méthode dérogatoire<sup>332</sup>. La même question a été posée quelques années plus tard en 2008 devant le Tribunal de première instance portant sur le statut de Gibraltar, ancienne colonie de la Couronne britannique mais qui, *selon le juge européen*, ne fait pas partie du Royaume-Uni. La question ainsi posée devant le juge était de savoir si « *le Royaume-Uni et Gibraltar formaient un ensemble, ou s'il devait être admis que Gibraltar constituait le cadre de référence approprié* »<sup>333</sup>. Le Tribunal, en application du « test d'autonomie » dégagé en 2006, a statué en faveur de l'autonomie du territoire de Gibraltar, écartant de cette façon l'existence d'une sélectivité régionale<sup>334</sup>.

## 2. Les divergences résultant de la pression fiscale

**156.** Les difficultés dues à la pluralité de forme des États membres ne portent pas uniquement sur la détermination du cadre géographique pertinent mais également sur celle du cadre matériel. Il y a une forte divergence en ce qui concerne la pression fiscale parmi les États membres en matière d'impôt sur les sociétés<sup>335</sup>. Dans ce contexte, le rapport Neumark abordait déjà en 1962 la question de l'harmonisation de l'imposition sur les sociétés tant en ce qui concerne l'assiette imposable que les taux nominaux d'imposition<sup>336</sup>. Ces efforts initiaux et les efforts postérieurs<sup>337</sup> ayant

---

<sup>332</sup> CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *préc.*, points 70 à 78.

<sup>333</sup> Conclusions de l'avocat général N. JÄÄSKINEN, présentées le 7 avril 2011, sous CJCE, 15 novembre 2011, *Commission et Royaume d'Espagne c. Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *préc.*, point 54.

<sup>334</sup> TPICE, 18 décembre 2008, *Government of Gibraltar c. Commission*, aff. jtes T-211/04 et T-215/04, *préc.*, points 80 et suiv. Cet arrêt sera annulé en pourvoi mais pas sur le moyen portant sur le « test d'autonomie ».

<sup>335</sup> J.-M. TIRARD, *La fiscalité des sociétés dans l'UE*, Paris, Groupe revue fiduciaire, 8<sup>ème</sup> éd., 2010, pp. 40-42. Pour un tableau comparatif des taux d'impôt applicables à certains États membres, v. Eura-Audit International, *Les impôts en Europe*, Paris, Dalloz Delmas, 21<sup>ème</sup> éd., 2013, p. 13.

<sup>336</sup> Rapport du comité fiscal et financier de 1962 (Rapport Neumark).

<sup>337</sup> Il faut surtout noter le rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, dit « Rapport Ruding » (Luxembourg, OPOCE, 1992). V. aussi *infra* §§ 357 et suiv.

échoué, les convergences quant au poids de l'impôt sur les sociétés demeurent<sup>338</sup>. Il est ainsi envisageable qu'un taux nominal d'impôt puisse être considéré à la fois comme le système fiscal de référence et un système dérogatoire dans deux États membres à un moment donné et pour la même catégorie d'entreprises.

**157.** Les divergences découlent aussi d'une manière plus générale du droit des sociétés et des règles comptables ; en ce sens, elles portent sur l'assiette de l'impôt sur les sociétés, le bénéfice effectivement imposable. En règle générale, le bénéfice imposable est obtenu à partir du bénéfice brut, autrement dit du résultat comptable, ajustable suite à certaines déductions et opérations, comme le traitement fiscal des amortissements, des provisions et des plus-values<sup>339</sup>. Il s'agit là d'un régime de détermination complexe car il incombe aux États membres de déterminer souverainement les opérations particulières affectant l'assiette de l'impôt. Il y a des déductions-avantages susceptibles de constituer des aides fiscales lorsqu'elles ne sont pas compensées par une éventuelle augmentation du taux nominal d'imposition. Ainsi, même si le principe de la détermination du bénéfice net effectivement imposable est partagé parmi les États membres, la mise en œuvre de celui-ci révèle des divergences, surtout quant aux charges déductibles. Parmi ces charges, les provisions sont d'un intérêt particulier puisque variant considérablement d'un pays à l'autre et présentant le caractère de mesures d'interventionnisme<sup>340</sup>.

**158.** Face à ces difficultés, la Commission a lancé en 2004 son projet portant sur l'Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS)<sup>341</sup>. Son objectif étant de créer un régime optionnel de calcul du résultat imposable des sociétés effectuant des opérations interétatiques (uniformiser les règles de calcul du bénéfice imposable) ; le taux d'imposition restera quant à lui de la compétence exclusive des

---

<sup>338</sup> V. à ce sujet M. LEROY, « Quelle convergence pour les politiques fiscales en Europe ? », *RMCUE*, 1995, n° 393, pp. 669 et suiv. ; A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit. pp. 19-22. V. également Commission européenne (Eurostat), *Taxation trends in the European Union*, Luxembourg, Publications Office of the European Union, 2013.

<sup>339</sup> J.-M. TIRARD, *La fiscalité des sociétés dans l'UE*, op. cit., p. 31.

<sup>340</sup> *Ibidem*, pp. 37-38. V. aussi P. DI MALTA, *Droit fiscal européen comparé*, op. cit., p. 256.

<sup>341</sup> Non-paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 du 7 juillet 2004, A Common Consolidated EU Corporate Tax Base, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/ctbwpnon\\_paper.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ctbwpnon_paper.pdf)

États membres<sup>342</sup>. Ce système facilitera la tâche de la Commission quant à la détermination du cadre matériel normal car désormais elle pourra se concentrer sur la différence de taux nominal au lieu des méthodes incitatives de déduction de la base imposable qui sont plus discrètes. La Commission présenta le 16 mars 2011 une proposition de directive à cette fin<sup>343</sup>. Même si le projet a rencontré les hostilités de certains États membres<sup>344</sup>, les efforts de la Commission ne peuvent qu'être salués<sup>345</sup>. De plus, elle a décidé en juin 2015 de relancer ce projet s'engageant à présenter courant 2016 une nouvelle proposition de directive qui proposera, entre autres, de rendre le régime d'ACCIS obligatoire<sup>346</sup>.

### ***B. Les obstacles d'ordre qualitatif***

**159.** Les diverses structures fiscales qui viennent d'être expliquées sont soumises à une « forte mutabilité »<sup>347</sup>. Les institutions de l'Union doivent donc rester attentives à ces changements. Même si la mutabilité est une caractéristique commune à toute règle de droit, elle apparaît beaucoup plus pertinente en matière fiscale. Cette mutabilité concerne davantage la structure matérielle d'un impôt et moins sa territorialité ; il s'avère plus simple de modifier le taux d'imposition ou la détermination de l'assiette fiscale plutôt que la structure politico-administrative qui peut nécessiter une révision constitutionnelle.

---

<sup>342</sup> K. ANDERSSON, « An optional and competitive common consolidated corporate tax base – a comprehensive measure towards a better functioning internal market », *EC Tax Review*, 2008, n° 3, pp. 98-99. Pour une présentation critique de ce projet v. N. MUNIN, « Tax in Troubled Time: Is It the Time for A Common Corporate Tax Base in the EU ? », *EC Tax Review*, 2011, n° 3, pp. 121 et suiv.

<sup>343</sup> Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), 16 mars 2011, COM(2011) 121. V. également, D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, pp. 343 et suiv. ; « La Commission européenne propose la création d'une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) », *Dr. fisc.*, 2011, n° 12, act. 104, pp. 9-10 ; E. MEIER, B. AUBERT, « L'ACCIS : réalité proche ou projet trop ambitieux ? », *Dr. fisc.*, 2011, n° 15, act. 120, pp. 3-4.

<sup>344</sup> V. L. IDOT, « La concurrence fiscale dans l'Union : des progrès vers l'ACCIS ? », *op. cit.*, p. 2.

<sup>345</sup> O. COURJON, « Combien de guichets uniques dans l'Union européenne ? », in M. CHADEFaux, F. DEBOISSY, C. (de) LA MARDIERE (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises : études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, 2009, p. 607.

<sup>346</sup> Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil du 17 juin 2015, Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires, COM (2015) 302 final, p. 9. Afin de mieux déterminer les éléments à inclure dans la nouvelle proposition, la Commission a lancé le 8 octobre 2015 une consultation publique qui a pris fin le 8 janvier 2016 (v. Communiqué de presse de la Commission du 8 octobre 2015, n° IP/15/5796).

<sup>347</sup> J. GUEZ, *L'interprétation en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 192.

**160.** De manière générale, une règle de droit, correspondant à une société donnée, est en mutation constante dans l'objectif de répondre en permanence aux exigences sociales<sup>348</sup>. Il incombe ainsi au législateur, responsable pour veiller à la bonne adaptation de la loi à un moment donné, de la modifier si besoin. Cette obligation relève également du rôle de l'Administration à travers son pouvoir réglementaire, celle-ci étant tenue d'adopter des actes normatifs correspondant aux exigences de l'intérêt général, notion indéfinie par nature<sup>349</sup>.

**161.** Ce phénomène de mutabilité est particulièrement vrai pour le droit fiscal qui est « *sensible aux transformations sociales et aux contraintes variables de l'économie* »<sup>350</sup>. Cependant, cela ne fut pas toujours le cas. La fonction principale de l'impôt est de nature financière, c'est-à-dire de couvrir les recettes budgétaires tout en étant « *économiquement et socialement neutre* »<sup>351</sup>. C'est cette conception de l'impôt qui est cristallisée en droit français par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui énonce que « *pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable* » et dans la définition donnée par Gaston Jèze selon laquelle l'impôt est une « *prestation pécuniaire [...] en vue de la couverture des charges publiques* »<sup>352</sup>. Il s'agissait alors d'un impôt à objectif strictement financier et régaliens, correspondant à la conception de l'État à l'époque : l'État-gendarme<sup>353</sup>.

**162.** Le passage au début du XX<sup>e</sup> siècle de l'État-gendarme à l'État-providence va modifier profondément la conception du rôle de l'État et par conséquent celui de l'impôt. L'État-providence va étendre son champ d'intervention aux domaines autres que régaliens et surtout dans des matières économique et sociale : l'État assurera désormais la justice sociale, la solidarité, la redistribution des ressources et des

<sup>348</sup> J.-L. BERGEL, *Théorie générale du droit*, Paris, Dalloz, 5<sup>ème</sup> éd., 2012, pp. 124 et suiv.

<sup>349</sup> Pour une analyse plus approfondie de la question de la mutabilité des règles juridiques, son apparition ainsi que son application en droit public français, v. J. GUEZ, *L'interprétation en droit fiscal*, *op. cit.*, pp. 185-190.

<sup>350</sup> *Ibidem*, p. 194.

<sup>351</sup> P. M. GAUDEMET, J. MOLINIER, *Finances publiques. Fiscalité*, Tome 2, Paris, Montchrestien, 6<sup>ème</sup> éd., 1997, p. 40.

<sup>352</sup> V. O. NEGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *RDP*, 2008, n° 1, p. 139.

<sup>353</sup> L. PHILIP, *Finances publiques. Les recettes publiques. Le droit fiscal*, Tome 2, Paris, éd. Cujas, 2000, p. 129.

richesses. Dans ce contexte, l'impôt constituera son instrument privilégié pour la réalisation de ces tâches.

**163.** En effet, le rôle de l'impôt ne se limite plus aux objectifs financiers en tant que source principale de recouvrement des dépenses publiques ; les fonctions sociales, économiques mais également politiques ont gagné du terrain. Comme le note Georges Vedel pour décrire cette évolution des finalités de l'impôt, « à l'impôt-réponse [...] s'est substitué au moins partiellement l'impôt-projet »<sup>354</sup>. Dans ce contexte, l'impôt contribue à la réalisation de divers objectifs de la politique économique du gouvernement d'un pays et assiste à la réalisation de diverses fins de politique sociale<sup>355</sup>. En principe, les fonctions de l'impôt se superposent sans pour autant pouvoir exclure la possibilité que l'une soit favorisée par rapport aux autres. À titre d'exemple, l'octroi d'exemptions fiscales portant sur l'impôt des sociétés peut viser à stimuler ces dernières à effectuer des investissements productifs répondant aux exigences économiques (inciter la productivité au sein du pays) et sociales (créer des emplois). En même temps ce même octroi implique une perte de recettes budgétaires de l'État mettant ainsi en cause la conception financière de l'impôt. Ainsi, même si l'un des principaux objectifs de la politique budgétaire devrait être de parvenir à une maîtrise des recettes fiscales pour couvrir la totalité des dépenses publiques<sup>356</sup>, il y a certaines exceptions portant sur les cas où la suffisance des recettes fiscales est susceptible paradoxalement de provoquer des effets néfastes sur l'économie nationale ou des impacts sociaux négatifs ; autrement dit, lorsque la fonction financière a des conséquences préjudiciables sur les fonctions économiques ou sociales. Dans ce cas, il faudrait sacrifier l'objectif de recettes fiscales suffisantes pour poursuivre les fins

---

<sup>354</sup> G. VEDEL, « Présentation » [du premier numéro de la Revue Française de Finances Publiques intitulé « Où en est l'impôt ? »], *RFFP*, 1983, n° 1, p. 2.

<sup>355</sup> P. M. GAUDEMET, J. MOLINIER, *Finances publiques. Fiscalité*, Tome 2, *op.cit.*, pp. 42-44. En ce sens, comme le note Loïc Philip, « [l]'utilisation de l'impôt comme moyen d'action sur l'économie donne lieu à de nombreux débats. Certains doutent de l'efficacité réelle de ces mesures et considèrent que bien souvent elles entraînent des pertes de recettes pour l'État, rompent l'égalité entre les contribuables sans modifier véritablement les comportements des agents économiques. D'autres estiment au contraire que l'utilisation de l'impôt est indispensable pour mener une politique économique efficace. » in L. PHILIP, *Finances publiques. Les recettes publiques. Le droit fiscal*, Tome 2, *op. cit.*, p. 132. V. également M. LAURE, *Traité de politique fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, 1956, p. 112 et pp. 320-321.

<sup>356</sup> Sur la question du conflit entre les différentes fonctions de l'impôt et sur la prééminence éventuelle de la fonction financière, v. P. M. GAUDEMET et J. MOLINIER, *Finances publiques. Fiscalité*, Tome 2, *op. cit.*, pp. 45-48.

économiques ou sociales de l'impôt. Par conséquent, l'adaptation du système fiscal aux conditions économiques et sociales est une préoccupation majeure des États membres : le fardeau fiscal dépend de l'économie nationale et de la politique sociale.

**164.** À la lumière de ces *nouveaux* objectifs de l'impôt, les États membres modifient en permanence leurs systèmes fiscaux, parfois en les multipliant avec l'introduction des systèmes *spéciaux* ou *dérogatoires*, afin de répondre aux exigences sociales et économiques particulièrement évolutives, hétérogènes et circonstanciées<sup>357</sup>. Dans ce contexte, le système fiscal s'instrumentalise en tant que « *correcteur d'inégalités* »<sup>358</sup> entre les contribuables tant personnes physiques que morales. En même temps, le droit fiscal s'adapte à la réalité économique, donnant naissance au phénomène d'interventionnisme fiscal, un phénomène qui s'attache souvent aux orientations politiques d'un gouvernement donné.

**165.** Cette instrumentalisation est particulièrement pertinente dans le cadre de l'Union européenne en prenant en compte le fait qu'aujourd'hui la politique monétaire a été transférée à la BCE et la politique budgétaire est encadrée par la réglementation du Pacte de stabilité et de croissance<sup>359</sup>. Il paraît donc logique que les États membres utilisent la fiscalité, le seul « levier » restant (encore) à leur disposition, pour la régulation de leur économie.

**166.** Il faudrait pour autant préciser que la flexibilité du système fiscal est principalement garantie par l'imposition directe en raison de l'harmonisation poussée de l'imposition indirecte. Les impôts sur le revenu ont un rendement relativement élevé et présentent l'avantage de l'adaptabilité, leur taux d'imposition pouvant être facilement modifié<sup>360</sup>. Quant à l'impôt sur les sociétés, celui-ci n'échappe

---

<sup>357</sup> J. GUEZ, *L'interprétation en droit fiscal*, op. cit., p. 194.

<sup>358</sup> M. DE VILLIERS, T. DE BERRANGER, *Droit public général*, Paris, LexisNexis, 6<sup>ème</sup> éd., 2015, p. 858.

<sup>359</sup> V. A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, op. cit., pp. 3-4.

<sup>360</sup> V. P. M. GAUDEMET, J. MOLINIER, *Finances publiques. Fiscalité*, Tome 2, op. cit., p. 85 qui notent par rapport à l'imposition directe que « *la personnalisation de l'impôt entraîne généralement des exonérations qui compromettent le rendement de l'impôt : pour tenir compte des situations individuelles, le législateur a tendance à accorder des réductions d'impôt aux contribuables dont la situation personnelle lui paraît digne d'intérêt* ». En revanche, en ce qui concerne les impôts indirects, c'est bien la fonction financière qui prévaut, présentant une forte rentabilité car pesant sur

naturellement guère au principe de mutabilité. Les aides fiscales accordées aux entreprises sont susceptibles de répondre aux exigences économiques et sociales ainsi qu'aux objectifs poursuivis par l'État membre. L'importance de l'impôt sur les sociétés en tant qu'instrument de contrôle du marché a déjà été signalée en 1958 par Lamberto Dini qui exposait l'instrumentalisation de cette imposition dans le but « *de contrôler la croissance des grandes entreprises [...] de réduire les désavantages des petites entreprises [...] la concentration de la richesse [...] de stimuler ou d'encourager la formation des réserves, d'influencer la consommation et l'investissement pour entraîner la croissance et la stabilité économique* »<sup>361</sup>.

**167.** La mutabilité caractérisée des règles fiscales justifie l'instabilité de la législation en la matière qui se trouve de surcroît liée au principe d'annualité budgétaire, qui connaît cependant plusieurs aménagements<sup>362</sup>. Selon ce principe, la loi de finances est votée tous les ans, fixant pour une année la durée de l'exercice budgétaire et donnant ainsi la possibilité au législateur de revenir sur le système fiscal<sup>363</sup>. En effet, le budget est un acte d'estimation des recettes et des dépenses de l'État pour l'année à venir répondant ainsi aux exigences du principe d'antériorité. Plus l'intervalle entre l'autorisation de la perception et sa réalisation est court, plus l'estimation des recettes et des dépenses est précise. En revanche, un long intervalle inséré entre le moment de la rédaction et de l'exécution du budget entraîne un risque d'intrusion d'éléments impondérables, de changements politiques et économiques de nature nationale ou

---

tous les acteurs économiques avec peu d'exceptions. V. aussi L. PHILIP, *Finances publiques. Les recettes publiques. Le droit fiscal*, op. cit., p. 131.

<sup>361</sup> L. DINI, « L'impôt sur les sociétés comme instrument de politique économique », *Revue de science financière*, 1958, n° 3, p. 490.

<sup>362</sup> M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Finances publiques*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ-Lextenso éd., 14<sup>ème</sup> éd., 2015, pp. 299 et suiv.

<sup>363</sup> En règle générale, les pays européens reconnaissent ce principe, leurs seules différences portent sur la date de début de l'année financière et si celui-ci coïncide avec l'année civile. En droit français, selon l'article 1<sup>er</sup> de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001, la perception des impôts doit être autorisée chaque année civile par la loi de finances initiale. Ce principe est susceptible de modifier l'assiette fiscale ou de prévoir de dérogations tous les ans. En Allemagne est également instituée l'annualité de l'impôt sur les sociétés : « *Pour toutes les sociétés qui sont dans l'obligation de tenir une comptabilité c'est-à-dire soumises à l'impôt sur les sociétés (donc notamment toutes les AG et les GmbH), le bénéfice est calculé d'après les résultats de l'exercice clos au cours de l'année civile d'imposition* » (Dossiers internationaux Francis Lefebvre, *Allemagne : juridique, fiscal, social*, op. cit., p. 183). De même pour le Royaume-Uni où « *les taux de la corporation tax sont fixés annuellement pour chaque année fiscale* » (Dossiers internationaux Francis Lefebvre, *Royaume-Uni : juridique, fiscal, social, comptable*, Levallois, éd. Francis Lefebvre, 4<sup>e</sup> éd., 2008, p. 143).



internationale, qui vont bouleverser les conditions initiales et les besoins étatiques tels qu'ils se présentaient au moment de l'adoption du budget.

**168.** L'annualité de la loi de finances correspond alors, entre autres choses<sup>364</sup>, aux nécessités économiques et sociales, son objectif étant d'adapter d'une manière périodique mais en même temps conjoncturelle la législation fiscale à ces nécessités. De surcroît, le taux d'imposition nominal peut être modifié même en cours d'année<sup>365</sup> lorsque des considérations économiques ou sociales l'exigent.

## **Section II. La normalité fiscale, expression de l'égalité devant l'impôt**

**169.** La recherche d'un système fiscal de référence, surtout sous sa forme matérielle, qui constituera la base pour la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide est une tâche empreinte de pragmatisme et la pratique européenne fait écho à l'hétérogénéité et la mutabilité caractérisée des règles fiscales. Cette flexibilité permet l'adaptation permanente de l'application de cette méthode dérogatoire à des environnements sociaux et économiques distincts et mouvants. En effet, le système fiscal de référence repose « *sur des principes généraux fruits d'une vision idéologique partagée à un moment donné par la majorité d'un peuple sur ce qu'est l'équité fiscale, et exprimée par le vote de ses représentants* »<sup>366</sup>. La réalisation de l'équité fiscale passe par le respect du principe d'égalité devant l'impôt. Ce dernier, faisant partie d'un corps de normes de rang supérieur et plus précisément de nature constitutionnelle au sein des États membres, est-il suffisant pour organiser un « *ensemble fiscal cohérent* »<sup>367</sup> qui pourrait constituer la norme fiscale de référence pour la qualification d'une mesure fiscale comme aide ?

**170.** Considérer la normalité fiscale comme expression de l'égalité devant l'impôt ne soulève pas d'interrogations, du moins dans un premier temps. La prohibition des aides d'État renvoie nécessairement à l'idée d'une discrimination non justifiée entre

---

<sup>364</sup> M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Finances publiques*, op. cit., pp. 299 et suiv.

<sup>365</sup> L. PHILIP, *Finances publiques. Les recettes publiques. Le droit fiscal*, Tome 2, op. cit., p. 117.

<sup>366</sup> É. PICHET, « Contribution à une théorie de la dépense fiscale, pour la réforme du système français des "niches" fiscales », *Dr. fisc.*, 2012, n° 14, p. 29.

<sup>367</sup> M. DE WOLF, *Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence et la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, op. cit., p. 13

les bénéficiaires et les non-bénéficiaires des mesures sélectives<sup>368</sup>. Cependant, dans un second temps, l'expression particulière du principe de non-discrimination évoquée lors de la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide peut animer certains débats. S'agissant de l'expression spécifique de l'égalité devant l'impôt, la question de son appropriation dans l'ordre juridique de l'Union émerge. Parler de l'égalité devant l'impôt en tant qu'expression de la normalité fiscale semble, en effet, paradoxal car, en raison de l'harmonisation particulièrement minime notamment en matière de fiscalité directe et encore inachevée concernant la fiscalité indirecte, ce principe « *n'a pas encore eu à s'affirmer en tant que tel en droit communautaire* »<sup>369</sup>.

**171.** Malgré cette absence d'harmonisation, le juge de l'Union européenne semble poser une nouvelle piste pour la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide. De fait, l'affaire *Commission c. Gouvernement of Gibraltar*<sup>370</sup> fut l'occasion pour le juge de rompre avec la pratique précédente en validant un raisonnement de la Commission qui a conclu au caractère avantageux et sélectif des mesures en question sans identifier préalablement le système fiscal normal, voire le système fiscal de référence au sens matériel, mais en constatant simplement leur caractère « *intrinsèquement discriminatoire* »<sup>371</sup>. Si effectivement l'égalité devant l'impôt est élevée en tant que base de référence pour l'évaluation du caractère dérogatoire d'une mesure fiscale, est-ce que cela est suffisant pour admettre l'affirmation d'un tel principe dans l'ordre juridique de l'Union ? Avant de procéder à l'analyse de cette affaire et du rôle particulier du principe en matière d'aides fiscales (§ II), une analyse de la reconnaissance éventuelle du principe d'égalité devant l'impôt en droit de l'Union européenne s'impose (§ I).

---

<sup>368</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op.cit., pp. 501-502.

<sup>369</sup> D. TRIANTAFYLLOU, « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Athènes, Bruxelles, Ant. N. Sakkoulas, Bruylant, 2004, p. 383.

<sup>370</sup> CJUE, 15 novembre 2011, *Commission c. Gouvernement of Gibraltar*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, préc.

<sup>371</sup> *Ibidem*, point 101.

### **§ I. L'affirmation improbable du principe d'égalité devant l'impôt en droit de l'Union**

172. En droit national le principe d'égalité devant l'impôt constitue une déclinaison du principe plus général d'égalité devant la loi. À titre d'exemple, en droit constitutionnel allemand la Loi fondamentale énonce dans son article 3, alinéa 1, l'égalité devant la loi en disposant que « [t]ous les êtres humains sont égaux devant la loi » et c'est la Cour constitutionnelle allemande qui va concrétiser ce principe en matière fiscale<sup>372</sup>. En droit constitutionnel belge, c'est la Constitution qui affirme les deux principes : d'un côté, l'article 10 qui dispose que « [l]es Belges sont égaux devant la loi » ; de l'autre, l'article 172 qui dispose qu'« [i]l ne peut être établi de privilège en matière d'impôts », matérialisant ainsi le principe d'égalité en matière fiscale. En droit fiscal français, le principe d'égalité bénéficie d'une application privilégiée, étant même considéré « au cœur »<sup>373</sup> de ce droit. Fondé notamment sur l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789<sup>374</sup> qui dispose que l'impôt est « une contribution commune [...] également répartie entre tous les citoyens en raison de leur faculté », sa conception s'appuie sur le principe d'égalité reconnu en tant que principe général du droit par le Conseil d'État<sup>375</sup>. Cette conception du principe d'égalité, reprise également par le Conseil constitutionnel, correspond à une « égalité catégorielle »<sup>376</sup>, c'est-à-dire que les personnes se trouvant dans la même catégorie ou situation font l'objet, soit par l'Administration soit par le législateur, du même traitement. *A contrario*, les personnes qui se trouvent dans des situations non semblables peuvent faire l'objet d'un traitement différencié. Ce

---

<sup>372</sup> A. STEICHEN, *La justice dans l'impôt*, Luxembourg, Centre universitaire de Luxembourg, 1994, pp. 146-147.

<sup>373</sup> M. COLLET, *Droit fiscal*, op. cit., p. 33.

<sup>374</sup> Même si l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen constitue la référence principale utilisée par le Conseil constitutionnel lors de son contrôle de la loi fiscale, le Conseil évoque également l'article 6 du même texte qui consacre le principe d'égalité devant la loi en disposant que la loi « doit être la même pour tous », dont le corollaire est celui de l'égalité devant l'impôt. V. B. CASTAGNEDE, « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *LPA*, 1<sup>er</sup>- 2 mai 2001, n<sup>os</sup> 86-87, pp. 4 et suiv.

<sup>375</sup> CE, Sect., 4 février 1944, *Sieur Guieysse*, n<sup>o</sup> 62929, *Rec.*, p. 45. Comme le note le commissaire du Gouvernement Bernard Chenot à l'égard du raisonnement du juge administratif en l'espèce : « Aucune texte constitutionnel, aucune loi n'affirment l'égalité des contribuables devant l'impôt. Votre jurisprudence ne se fonde pas sur le texte de la Déclaration des Droits de 1789 pour donner une valeur juridique à cette règle. Elle y voit néanmoins l'un de ces principes fondamentaux de notre organisation politique qui, sans être inscrits dans aucun texte, ont pénétré, depuis 150 ans, toutes nos institutions et ont dominé notre législation. » (concl., *RDP*, 1944, p. 166).

<sup>376</sup> P. BELTRAME, *La fiscalité en France*, op. cit., p. 105.

principe, transposé en matière fiscale, « *interdit que des contribuables se trouvant dans des situations analogues soient traités différemment. En revanche, lorsque des contribuables se trouvent – au regard notamment de leurs capacités contributives – dans des situations différentes, le législateur peut les soumettre à l’impôt selon les règles différentes* »<sup>377</sup>.

**173.** Le principe d’égalité étant également reconnu en tant que principe général du droit par la Cour de justice, il peut être déduit, certainement de manière rapide, que l’égalité devant l’impôt constitue une expression particulière de ce principe général, même en droit de l’Union. Il faut pour autant prendre en compte le fait que la consécration du principe d’égalité en tant que principe général du droit européen répond à certaines conditions (**A**) ; conditions qui ne permettent pas l’affirmation du principe tel qu’il s’applique en matière fiscale (**B**).

#### ***A. La conception structurelle du principe général d’égalité en droit de l’Union***

**174.** L’affirmation de l’égalité de traitement en tant que principe général du droit a été admise de manière plutôt *anodine* et, mis à part quelques objections sémantiques, sans contestation de la part de la doctrine (**1**). C’est par contre le contenu du principe qui a éveillé l’intérêt des juristes<sup>378</sup>. Les principes généraux du droit s’adosent, de manière générale, sur un « *fonds commun de valeurs* »<sup>379</sup> ; or l’absence d’un tel fonds dans l’ordre juridique de l’Union européenne a contraint le juge à rechercher des bases bien diverses mais pas moins délimitées aux emprunts des ordres juridiques national et international ainsi qu’aux principes contenus dans les traités constitutifs. Le principe d’égalité ne fait pas d’exception : son affirmation conditionnée à des sources bien délimitées et précises crée des interrogations quant à son application générale (**2**).

---

<sup>377</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal, op. cit.*, pp. 136-137.

<sup>378</sup> S. ROBIN-OLIVIER, *Le principe d’égalité en droit communautaire. Étude à partir des libertés économiques*, Aix-en-Provence, Presses universitaires d’Aix-Marseille, 1999, p. 330.

<sup>379</sup> D. SIMON, « Y a-t-il des principes généraux du droit communautaire ? », *Droits*, 1991, n° 14, p. 74.

### 1. *L'affirmation du principe d'égalité en tant que principe général du droit*

**175.** Au sein de l'Union européenne le principe d'égalité constitue un principe fondamental, voire « *cardinal* »<sup>380</sup>. Figurant, depuis le traité de Lisbonne, dans le premier alinéa de l'article 2 du TUE, il fait également partie des valeurs fondatrices de l'Union. Cependant, l'égalité en tant que valeur fondatrice ne doit pas être confondue avec l'égalité en tant que principe général du droit. De fait, « *tandis que les valeurs peuvent être utilisées comme élément d'interprétation des traités, les principes généraux du droit sont des règles juridiques qui constituent l'un des instruments du contrôle de légalité* »<sup>381</sup>. Ceci dit, le fait que l'égalité soit reconnue explicitement en tant que principe général du droit de l'Union, s'imposant à la fois à ses institutions et aux États membres lorsqu'ils agissent dans le champ du droit européen, peut avoir contribué à sa consécration textuelle en tant que valeur fondatrice.

**176.** L'égalité est reconnue en tant que principe général du droit par la Cour de justice dans un arrêt de 1977 relatif à la politique agricole commune<sup>382</sup>. Le juge, après avoir affirmé que le principe général d'égalité appartient aux principes fondamentaux du droit communautaire<sup>383</sup>, a précisé son contenu en soulignant que « *ce principe veut que les situations comparables ne soient pas traitées de manière différente, à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée* »<sup>384</sup>. L'arrêt de 1977 « *institue donc par la voie jurisprudentielle une règle de droit supérieure non écrite*

---

<sup>380</sup> C. BLUMANN, L. DUBOIS, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, 5<sup>ème</sup> éd., 2013, p. 620.

<sup>381</sup> J. P. JACQUE, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, 8<sup>ème</sup> éd., 2015, p. 557.

<sup>382</sup> CJCE, 19 octobre 1977, *Albert Ruckdeschel & Co e.a. c. Hauptzollamt Hamburg – St. Annen*, aff. jtes 117/76 et 16/77, *Rec.*, 1977, p. 1753.

<sup>383</sup> La Cour de justice semble utiliser indifféremment les expressions *principe général du droit communautaire* ou *principe fondamental du droit communautaire*, s'agissant d'une diversité terminologique dépourvue de signification juridique. Selon Denys Simon, « *sont alternativement ou cumulativement employées les expressions de "principes généraux de/du droit", "principes généraux du droit communautaire", "principes fondamentaux du droit communautaire", "principe élémentaire du droit", "dispositions juridiques fondamentales de la Communauté", "exigence fondamentale", voire les formules plus laconiques de "principe général", ou seulement de "principe", sans que ce foisonnement sémantique n'ai de véritable signification juridique.* » (D. SIMON, « Y a-t-il des principes généraux du droit communautaire ? », *op. cit.*, p. 74.)

<sup>384</sup> CJCE, 19 octobre 1977, *Albert Ruckdeschel & Co e.a. c. Hauptzollamt Hamburg – St. Annen*, aff. jtes 117/76 et 16/77, *préc.*, point 7.

*d'application générale* »<sup>385</sup>. Ce n'est pas un cas isolé ; le principe dégagé ainsi que son contenu ont été confirmés à maintes reprises par la jurisprudence<sup>386</sup>. Son contenu sera ensuite complété, exigeant non seulement que les situations comparables ne soient pas traitées d'une manière différente, mais aussi que « *des situations différentes ne soient pas traitées de manière identique* »<sup>387</sup>, s'alignant ainsi sur la jurisprudence antérieure relative à la notion de discrimination<sup>388</sup>.

177. Le langage du juge se référant au principe général d'égalité présente quelques variations qui ne sont pas restées inaperçues par la doctrine ; les termes « *principe général d'égalité* »<sup>389</sup> ou « *principe de l'égalité de traitement* »<sup>390</sup> ainsi que « *principe général de non-discrimination* »<sup>391</sup> figurent dans la jurisprudence, créant un sentiment de synonymie. Les principes généraux d'égalité ou de non-discrimination sont étroitement voisins, le premier étant le « *corollaire* »<sup>392</sup> du second ; ils « *sont les deux facettes d'une même réalité, mais qui est formulée tantôt de manière positive, tantôt de façon négative* »<sup>393</sup>. Si la discrimination consiste « *à traiter soit de manière*

---

<sup>385</sup> K. LENAERTS, « L'égalité de traitement en droit communautaire. Un principe unique aux apparences multiples », *CDE*, 1991, p. 6.

<sup>386</sup> V. à titre indicatif CJCE, 19 octobre 1977, *SA Moulins et Huileries de Pont-à-Mousson e.a. c. Office nationale interprofessionnel des céréales*, aff. jtes 124/76 et 20/77, *Rec.*, 1977, p. 1795, points 16 et 17 ; CJCE, 25 octobre 1978, *Royal Scholten-Honig e.a. c. Intervention Board for Agricultural Produce*, aff. jtes 103/77 et 145/77, *Rec.*, 1978, p. 2037, points 26 et 27 ; CJCE, 8 octobre 1980, *Peter Überschär c. Bundesversicherungsanstalt für Angestellte*, aff. 810/79, *Rec.*, 1980, p. 2747, point 16 ; CJCE, 25 novembre 1986, *Marthe Klensch e.a. c. Secrétaire d'État à l'Agriculture et à la Viticulture*, aff. jtes 201/85 et 202/85, *Rec.*, 1986, p. 3477, point 9 ; CJCE, 21 février 1990, *Gustave Wuidart e.a. c. Laiterie coopérative eupenoise, société coopérative e.a.*, aff. jtes C-267/88 à C-285/88, *Rec.*, 1990, p. I-435, point 13 ; CJCE, 10 janvier 1992, *Ralf-Herbert Kühn c. Landwirtschaftskammer Weser-Ems*, aff. C-177/90, *Rec.*, 1992, p. I-35, point 18 ; CJCE, 24 mars 1994, *The Queen contre Ministry of Agriculture, Fisheries and Food, ex parte Dennis Clifford Bostock*, aff. C-2/92, *Rec.*, 1994, p. I-955, point 23.

<sup>387</sup> CJCE, 7 juillet 1993, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. C-217/91, *Rec.*, 1993, p. I-3923, point 37 ; CJCE, 29 février 1996, *République française et Irlande c. Commission*, aff. jtes C-296/93 et C-307/93, *Rec.*, 1996, p. I-795, point 49.

<sup>388</sup> V. J. SCHWARZE, *Droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, 2<sup>ème</sup> éd., 2009, pp. 596-608.

<sup>389</sup> V. la jurisprudence inaugurale CJCE, 19 octobre 1977, *Albert Ruckdeschel & Co e.a. c. Hauptzollamt Hamburg – St. Annen*, aff. jtes 117/76 et 16/77, *préc.*, point 7.

<sup>390</sup> V. TPICE, 26 septembre 1990, *Fernando Beltrante e.a. c. Conseil des Communautés européennes*, aff. T-48/89, *Rec.*, 1990, p. II-493, points 13 et 34 ; CJCE, 19 novembre 1998, *Royaume-Uni c. Conseil de l'Union européenne*, aff. C-150/94, *Rec.*, 1998, p. I-7235, points 94 et 97.

<sup>391</sup> CJCE, 13 novembre 1986, *Nederlandse Bakkerij Stichting e.a. c. Edah BV*, aff. jtes 80 et 159/85, *Rec.*, 1986, p. 3359, points 21 ; CJCE, 10 mars 1998, *République fédérale d'Allemagne c. Conseil de l'Union européenne*, aff. C-122/95, *Rec.*, 1998, p. I-973, point 53.

<sup>392</sup> T. DEBARD, B. LE BAUT-FERRARESE, C. NOURISSAT, *Dictionnaire du droit de l'Union européenne*, Paris, Ellipses, 2<sup>ème</sup> éd., 2007, p. 140.

<sup>393</sup> M. BOSSUYT, *L'interdiction de la discrimination dans le droit international des droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, 1976, p. 37. V. aussi F. PERALDI LENEUF, « L'interprétation des principes fondamentaux d'égalité de traitement et de non-discrimination par la Cour de justice des

*différente des situations similaires, soit de manière identique des situations différentes* »<sup>394</sup>, la finalité du principe général d'égalité est de prohiber ces traitements discriminatoires.

**178.** Cependant, une partie de la doctrine soutient que les deux expressions, malgré leur complémentarité, ne doivent pas être confondues, fonctionnant parfois de manière autonome. Pour Rémy Hernu, les principes d'égalité et celui de non-discrimination « *présentent à la fois des fonctions similaires [...] et des fonctions distinctes, l'égalité débordant la non-discrimination et la non-discrimination fournissant des solutions opératoires auxquelles l'égalité seule ne pourrait parvenir* »<sup>395</sup>. Dans le même sens, Jürgen Schwarze met en avant la fonction pratique du principe de non-discrimination, telle qu'elle est dégagée par la jurisprudence, quant au contenu du principe d'égalité en remarquant que « *toute interdiction de discrimination est un cas d'application du principe d'égalité (substantiel)* »<sup>396</sup>.

**179.** La question d'une différenciation éventuelle de nature en matière fiscale entre les deux principes, d'un côté celui d'égalité, de l'autre celui de non-discrimination, sera évoquée plus bas dans le cadre de cette étude<sup>397</sup>. À un stade préalable il est important de poser la question des sources utilisées par la Cour de justice pour fonder la consécration du principe général d'égalité (ou de non-discrimination). Partant du postulat que « *les principes généraux du droit sont censés préexister à leur "révélation" par le juge* »<sup>398</sup> et du fait que « *les traités instituant les Communautés européennes n'énoncent pas un précepte général d'égalité de traitement* »<sup>399</sup>, *quid* des fondements préexistant à l'affirmation du principe ?

Communautés européennes », in G. GUILLERMIN, H. OBERDORFF (dir.), *La cohésion économique et sociale : une finalité de l'Union européenne*, vol. I : Le cadre et les acteurs, Actes du colloque de Grenoble, 19-21 octobre 1998, Paris, La documentation française, p. 103.

<sup>394</sup> CJCE, 17 juillet 1963, *République italienne c. Commission*, aff. 13/63, *Rec.*, 1963, p. 337 (v. spéc. p. 360).

<sup>395</sup> R. HERNU, *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, Paris, LGDJ, 2003, p. 18.

<sup>396</sup> J. SCHWARZE, *Droit administratif européen, op.cit.*, p. 595.

<sup>397</sup> V. *infra* §§ 193 et suiv.

<sup>398</sup> J. P. JACQUE, *Droit institutionnel de l'Union européenne, op. cit.*, p. 556.

<sup>399</sup> K. LENAERTS, « L'égalité en droit communautaire. Un principe unique aux apparences multiples », *op. cit.*, pp. 3-4.

## 2. Une affirmation conditionnée par des sources délimitées

**180.** La Cour de justice consacre les principes généraux du droit en se fondant sur une diversité de sources : par des emprunts soit aux droits des États membres ou de l'ordre juridique international, soit aux traités constitutifs<sup>400</sup>. Ces fondements combinés, ils peuvent donner lieu aux principes généraux relevant de plusieurs sources, comme cela s'avère être le cas pour le principe général d'égalité ; il s'agit d'un principe commun aux droits nationaux mais en même temps, des expressions particulières de ce principe se trouvent dans les traités constitutifs ainsi que dans les textes du droit international<sup>401</sup>.

**181.** Lors de l'élaboration du principe général d'égalité, il apparaît que les stipulations des traités occupent une place privilégiée<sup>402</sup>, justifiant le caractère « *endogène* »<sup>403</sup> et « *structurel* »<sup>404</sup> du principe. La jurisprudence en la matière manifeste cette pratique, le raisonnement du juge étant centré sur les différents articles qui consacrent des expressions spécifiques du principe de non-discrimination interdisant l'application d'un critère de distinction déterminé. L'examen de la jurisprudence inaugurale de 1977 confirme ces propos. En l'espèce, la constatation du principe général d'égalité a eu comme origine l'article 40, paragraphe 3, alinéa 2 du traité CEE qui prévoyait que l'organisation commune des marchés agricoles doit « *exclure toute discrimination entre producteurs ou consommateurs de la Communauté* ». En prenant en compte cette application particulière du principe de non-discrimination, le juge a dégagé un principe général en concluant que la

<sup>400</sup> C. BLUMANN, L. DUBOIS, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 612.

<sup>401</sup> S. ROBIN-OLIVIER, *Le principe d'égalité en droit communautaire. Étude à partir des libertés économiques*, *op. cit.*, pp. 329-330.

<sup>402</sup> F. CAPOTORTI, « Le principe d'égalité en droit économique : rapport communautaire », in *Rapports* (11<sup>ème</sup> Congrès de la Fédération internationale pour le droit européen, La Haye, 19-22 septembre 1984), *Le principe d'égalité en droit économique* (vol. 2), La Haye, F.I.D.E., 1984, p. 3.

<sup>403</sup> S. ROBIN-OLIVIER, *Le principe d'égalité en droit communautaire. Étude à partir des libertés économiques*, *op. cit.*, p. 328. V. également, J. VERGES, « Droits fondamentaux de la personne et principes généraux du droit communautaire », in *L'Europe et le droit. Mélanges en l'hommage à Jean Boulouis*, Paris, Dalloz, 1991, p. 516.

<sup>404</sup> Il s'agit d'un terme introduit par Pierre Pescatore pour désigner des principes généraux qui émanent des traités constitutifs comme ceux de la libre circulation ou de non-discrimination. (P. PESCATORE, « Les objectifs de la CEE comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de justice », in *Miscellanea W.J. Ganshof Van Der Meersch*, Bruxelles, Paris, Bruylant, LGDJ, 1972, vol. II, p. 325.)



prohibition de la discrimination de l'article 40 « *n'est que l'expression spécifique du principe général d'égalité qui appartient aux principes fondamentaux du droit communautaire* »<sup>405</sup>.

**182.** L'expression spécifique du principe d'égalité en matière de politique agricole commune a donné l'occasion à la Cour de justice d'affermir sa pratique jurisprudentielle<sup>406</sup> ; cependant, elle n'est pas la seule expression spécifique à cette fin. Comme l'a noté Denys Simon, « *les règles écrites des traités, consacrant un principe de non-discrimination à raison de la nationalité des ressortissants communautaires ou de l'origine des marchandises en libre pratique, ou encore le principe de non-discrimination à raison du sexe, ne sont considérées que comme l'expression spécifique du principe général d'égalité* »<sup>407</sup>. À titre d'exemple, dans un litige relatif à la fonction publique communautaire où étaient en cause les conditions d'octroi d'une indemnité d'expatriation en fonction de la nationalité, la Cour de justice a affirmé le caractère spécifique de l'interdiction de discrimination en raison de la nationalité par rapport au principe général d'égalité<sup>408</sup>.

**183.** Il convient pour autant de noter que le juge, en interprétant une disposition du traité qui emploie une expression particulière du principe de non-discrimination prohibant l'application d'un critère de distinction déterminé, utilise implicitement le « *fonds commun de l'idée de discrimination et de son contraire* »<sup>409</sup> des droits nationaux ou du droit international, parfois même explicitement.

---

<sup>405</sup> CJCE, 19 octobre 1977, *Albert Ruckdeschel & Co e.a. c. Hauptzollamt Hamburg – St. Annen*, aff. jtes 117/76 et 16/77, *préc.*, point 7.

<sup>406</sup> CJCE, 19 octobre 1977, *SA Moulins et Huileries de Pont-à-Mousson e.a. c. Office nationale interprofessionnel des céréales*, aff. jtes 124/76 et 20/77, *préc.*, point 16 ; CJCE, 25 octobre 1978, *Royal Scholten-Honig e.a. c. Intervention Board for Agricultural Produce*, aff. jtes 103/77 et 145/77, *préc.*, point 26 ; CJCE, 15 juillet 1982, *Edeka Zentrale AG c. République fédérale d'Allemagne*, aff. 245/81, *Rec.*, 1982, p. 2745, point 11 ; CJCE, 17 juin 1987, *Coöperatieve Melkproducentenbedrijven Noord-Nederland BA (Frico) e.a. c. Voedselvoorzienings In- en Verkoophureau*, aff. jtes 424/85 et 425/85, *Rec.*, 1987, p. 2755, point 11.

<sup>407</sup> D. SIMON, « Y a-t-il des principes généraux de droit communautaire ? », *op. cit.*, p. 83.

<sup>408</sup> CJCE, 16 octobre 1980, *René Hochstrass c. Cour de justice*, aff. 147/79, *Rec.*, 1980, p. 3005, point 7.

<sup>409</sup> F. CAPOTORTI, « Le principe d'égalité en droit économique : rapport communautaire », *op. cit.*, p. 3. V. également J. VERGES, « Droits fondamentaux de la personne et principes généraux du droit communautaire », *op. cit.*, p. 519.

**184.** À cet égard, et en évoquant le droit national plus particulièrement, le juge a transposé ce principe pour l'interprétation des normes communautaires qui ne consacrent aucune interdiction de discrimination<sup>410</sup>. Ce fut le cas dans deux affaires portant sur le système des dispositions financières du traité de Rome où la Cour de justice a affirmé que ce système, « *tout comme ceux correspondant dans les États membres, est dominé par le principe général d'égalité* »<sup>411</sup>. Ainsi, « *les redevances qui alimentent le budget communautaire et les avantages financiers à charge de ce budget doivent être réglés et appliqués de façon à grever uniformément, ou à faire bénéficier de façon uniforme, tous ceux qui se trouvent dans les conditions déterminées par la réglementation communautaire pour en être frappés ou pour en bénéficier* »<sup>412</sup>.

**185.** Dans le même sens, le fait que des expressions particulières du principe se trouvent également dans des conventions relatives à la protection des droits de l'homme comme par exemple dans la Convention européenne des droits de l'homme<sup>413</sup> ainsi que dans le Pacte relatif aux droits civils et politiques du 16 décembre 1966 dont l'article 26 consacre le droit d'égalité devant la loi tout en citant quelques motifs de discrimination prohibés<sup>414</sup>, peut également avoir contribué à la consécration du principe, surtout en prenant en compte le fait que les principes généraux du droit sont des instruments privilégiés pour la protection des droits de l'homme dans l'ordre juridique de l'Union<sup>415</sup>.

---

<sup>410</sup> J. SCHWARZE, *Droit administratif européen, op.cit.*, pp. 674 et suiv.

<sup>411</sup> CJCE, 5 mars 1980, *H. Ferwerda BV*, aff. 265/78, *Rec.*, 1980, p. 617, point 7 ; CJCE, 27 mars 1980, *Amministrazione delle Finanze c. Srl Meridionale Industria Salumi e.a.*, aff. jtes 66, 127 et 128/79, *Rec.*, 1980, p. 1237, point 14.

<sup>412</sup> CJCE, 5 mars 1980, *H. Ferwerda BV*, aff. 265/78, *préc.*, point 8 ; CJCE, 27 mars 1980, *Amministrazione delle Finanze c. Srl Meridionale Industria Salumi e.a.*, aff. jtes 66, 127 et 128/79, *préc.*, point 15.

<sup>413</sup> L'article 14 intitulé « *Interdiction de discrimination* » stipule que « *La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation.* »

<sup>414</sup> Selon l'article 26, « *Toutes les personnes sont égales devant la loi et ont droit sans discrimination à une égale protection de la loi. À cet égard, la loi doit interdire toute discrimination et garantir à toutes les personnes une protection égale et efficace contre toute discrimination, notamment de race, de couleur, de sexe, de langue, de religion, d'opinion politique et de toute autre opinion, d'origine nationale ou sociale, de fortune, de naissance ou de toute autre situation.* »

<sup>415</sup> V. sur ce sujet, C. BLUMANN, L. DUBOIS, *Droit institutionnel de l'Union européenne, op. cit.*, pp. 615-619 ; L. DUBOIS, « Les principes généraux du droit, un instrument périmé de protection des droits fondamentaux ? » in *Les mutations contemporaines du droit public : mélanges en l'honneur de*

**186.** Cette pluralité de fondements répond certes aux critiques exprimées que le principe d'égalité est d'une valeur « *“sectorielle” plutôt que générale* »<sup>416</sup>. Le principe d'égalité de traitement est bien un principe général dont l'application se décline en plusieurs formes et dans divers secteurs. Comme le remarque Koen Lenaerts, il s'agit d'un principe « *dont le contenu est unique à travers toutes ses applications, malgré des apparences multiples dues aux fonctions diverses assumées par ce principe* »<sup>417</sup>. Le principe, ainsi, n'est pas limité dans sa valeur mais dans ses domaines d'application.

**187.** L'élaboration d'un principe général en droit national suit la technique de l'entonnoir, du général vers le particulier : « *le plus souvent, la Constitution reconnaît le principe d'égalité et celui-ci est consacré par la suite par des lois particulières imposant des contraintes spécifiques dans certains domaines* »<sup>418</sup>. Or en droit de l'Union « *on retrouve la démarche inductive, consistant à extraire d'un ensemble de dispositions précises une règle fondamentale* »<sup>419</sup>. Ces dispositions provenant *stricto sensu* des traités constitutifs ou d'une manière plus large des ordres juridiques surtout national mais également international cantonnent la mise en œuvre du principe dans certains domaines. La fiscalité fait-elle partie des domaines d'application du principe d'égalité ? La réponse n'étant pas évidente, une analyse des sources s'impose.

### ***B. L'application restrictive du principe d'égalité en matière fiscale***

**188.** La reconnaissance du principe d'égalité devant l'impôt par les ordres juridiques nationaux soulève une première interrogation quant à l'éventuelle transposition de

Benoît Jeanneau, Paris, Dalloz, 2002, pp. 78 et suiv. ; J. GERKRATH, « Les principes généraux du droit ont-ils encore un avenir en tant qu'instruments de protection des droits fondamentaux dans l'Union européenne ? », *RAE*, 2006, pp. 31 et suiv.

<sup>416</sup> F. CAPOTORTI, « Le principe d'égalité en droit économique : rapport communautaire », *op. cit.*, p. 3.

<sup>417</sup> K. LENAERTS, « L'égalité de traitement en droit communautaire. Un principe unique aux apparences multiples », *op. cit.*, p. 3.

<sup>418</sup> S. ROBIN-OLIVIER, *Le principe d'égalité en droit communautaire. Étude à partir des libertés économiques*, *op. cit.*, 1999, p. 331.

<sup>419</sup> D. SIMON, « Y a-t-il des principes généraux du droit communautaire ? », *op. cit.*, p. 79.

cette affirmation en droit de l'Union. Cependant, et nonobstant le fait que tous les droits fiscaux des États membres utilisent comme source ce principe, son inaptitude à intégrer l'ordre juridique européen soulève peu d'objections (1). En revanche, cette inaptitude qui ne concerne que le principe d'égalité devant l'impôt, n'a pas pour conséquence de nier toute application du principe d'égalité en matière fiscale mais dans des expressions bien plus restrictives que celle devant l'impôt et prenant la forme d'une interdiction de discriminations. En effet, le domaine des libertés de circulation constitue un terrain d'application privilégié du principe d'égalité ; c'est ce dernier qui assure la libre circulation en prohibant les discriminations et contribuant ainsi à la réalisation du marché intérieur. Or, la prohibition de ces discriminations n'est pas suffisante pour affirmer le principe d'égalité devant l'impôt, leur constatation exigeant un contrôle beaucoup plus restreint (2).

*1. L'intégration contingente du principe d'égalité devant l'impôt dans l'ordre juridique de l'Union*

**189.** Le principe d'égalité devant l'impôt étant consacré dans l'ordre juridique national, la question qui émerge est celle de savoir si la Cour de justice peut éventuellement se fonder sur les emprunts aux droits nationaux pour la transposition du principe dans l'ordre juridique européen. Le fait que ce principe soit commun au droit des États membres ne signifie pas pour autant sa reconnaissance automatique en tant que principe du droit de l'Union. Il faut prendre en considération la préoccupation principale du juge pour la consécration d'un principe général, c'est-à-dire l'aptitude du principe en cause à intégrer l'ordre juridique européen et qui doit, à cette fin, passer « *le test de la compatibilité avec "le cadre et la structure des objectifs" de l'Union* »<sup>420</sup>.

**190.** À la lumière du « *test de la compatibilité* », il peut être remarqué que le principe d'égalité devant l'impôt n'est pas apte à intégrer l'ordre juridique de l'Union ; en effet, l'application du principe présupposant l'existence d'un impôt semble être contrecarrée par le fait que l'Union européenne ne dispose pas d'un tel impôt. Dans ce contexte, les traités constitutifs n'envisagent pas la création d'un impôt européen,

---

<sup>420</sup> J. P. JACQUE, *Droit institutionnel de l'Union européenne, op. cit.*, p. 559.

même si la possibilité éventuelle n'est pas niée en tant que telle : l'article 311, alinéa 3 du TFUE relatif aux ressources propres de l'Union prévoit en effet qu'il est possible « *d'établir de nouvelles catégories de ressources propres* » renvoyant alors implicitement à la création d'un impôt européen ainsi qu'à sa contribution aux ressources propres de nature fiscale<sup>421</sup>.

**191.** À ce stade, la création d'un impôt européen est difficilement envisageable. Selon une définition juridique devenue classique, l'impôt est une « *prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques* »<sup>422</sup>. Ces critères transposés à un éventuel impôt européen, on se trouve devant l'impossibilité du bien-fondé de certains d'entre eux. Dans un premier temps, les caractères pécuniaire, définitif, sans contrepartie et destiné à couvrir les charges publiques (en l'espèce européennes) du prélèvement ne suscitent pas d'objections<sup>423</sup>. Néanmoins, dans un second temps, il conviendra de se concentrer sur l'existence d'une voie d'autorité apte à effectuer le prélèvement et l'imposer aux particuliers, c'est-à-dire aux contribuables européens. C'est donc le caractère obligatoire de l'impôt qui soulève des interrogations, caractère qui émane de l'exercice d'une prérogative de puissance publique de la part de l'autorité qui crée et recouvre l'impôt. En droit national, cette prérogative est attribuée au législateur qui « *fait unilatéralement peser une dette sur les contribuables concernés* »<sup>424</sup>. De manière analogue, la création d'un impôt européen « *doit nécessairement résulter de l'exercice d'une compétence européenne auquel ni les États membres, ni les contribuables européens pourraient s'opposer* »<sup>425</sup>. Or l'Union européenne n'est pas dotée d'une telle compétence et n'a les moyens nécessaires ni pour créer, ni pour recouvrer un tel impôt par les personnes physiques ou morales européennes. Par conséquent, l'égalité devant l'impôt qui doit être prise en compte par l'autorité lors de l'élaboration d'une imposition, n'est pas apte à être transposée en droit de l'Union car en ce sens elle est dépourvue d'utilité.

---

<sup>421</sup> F.-X. PRIOLLAUD, D. SIRITZKY, *Le traité de Lisbonne. Texte et commentaire article par article des nouveaux traités européens (TUE-TFUE)*, Paris, La Documentation française, 2008, p. 381.

<sup>422</sup> V. O. NEGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *op. cit.*, p. 139.

<sup>423</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 34.

<sup>424</sup> M. COLLET, *Droit fiscal*, *op. cit.*, p. 22.

<sup>425</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 34.

**192.** Le fait qu'il existe en droit européen des impôts harmonisés ou affectés au budget de l'Union n'est pas suffisant pour modifier le constat précédent concernant l'inaptitude du principe. En effet, les impôts harmonisés ou affectés ne remplissent pas les conditions requises pour être qualifiés d'impôts au sens de la définition précitée. À titre d'exemple, la TVA qui fait partie des impôts harmonisés est une créance dont l'Union européenne dispose mais qui est non fiscale et en plus elle ne concerne que les États membres et donc pas les contribuables<sup>426</sup>. Quant aux impôts affectés au budget de l'Union, leur prélèvement reposant sur le traité (c'était le cas pour le prélèvement prévu par l'article 49 du traité de Paris qui prévoyait l'établissement de prélèvements sur la production du charbon et de l'acier) souligne le fait qu'ils ont été créés par les États membres et donc non par l'Union européenne par voie d'autorité<sup>427</sup>.

*2. La mise en œuvre restrictive du principe d'égalité fiscale en matière de libre circulation*

**193.** Le fait que le principe d'égalité n'est pas affirmé dans ce contexte ne dément pas toute application du principe en matière fiscale. En effet, la réalisation du marché intérieur et l'élimination des obstacles fiscaux à cette fin reposent en grande partie sur le principe d'égalité. Les libertés fondamentales de circulation s'appliquant en matière fiscale<sup>428</sup>, le droit de l'Union contrôle des restrictions causées par les choix fiscaux discriminatoires des États membres. En ce sens, le principe d'égalité en matière fiscale semble avoir deux corollaires : le principe de non-discrimination en raison de la nationalité des ressortissants de l'Union<sup>429</sup> et le principe de non-discrimination en raison de l'origine des marchandises en libre circulation.

**194.** En ce qui concerne le premier corollaire, le contrôle effectué se rapproche effectivement du contrôle de l'égalité devant l'impôt ; la conjugaison du principe de

---

<sup>426</sup> *Ibidem*, p. 35.

<sup>427</sup> *Ibid.*, pp. 37-38.

<sup>428</sup> V. à ce sujet, M. WATHELET, « Refus d'harmonisation fiscale et condamnations de la Cour de justice : cohabitation diabolique », *RJF*, 2007, n° 5, pp. 469 et suiv.

<sup>429</sup> V. par rapport à la non-discrimination quant à la fiscalité des personnes, M. DE WOLF, *Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence et la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, *op. cit.*, pp. 194 et suiv.

non-discrimination pour la prohibition des restrictions fiscales sur les libertés fondamentales de libre circulation des personnes, des services et des capitaux causés par des impôts directs, milite en faveur de cette direction<sup>430</sup>. Il s'agit cependant d'une similitude qui doit être relativisée : après l'examen de la jurisprudence, il peut être constaté que ce contrôle est plus restreint que celui exigé par l'égalité devant l'impôt car il est fondé soit sur le critère prohibé de distinction selon la nationalité soit sur un autre critère, pas interdit en tant que tel, mais qui équivaut de manière indirecte à une discrimination fondée sur la nationalité.

**195.** La première tentative de la Cour de justice pour contrôler des entraves fiscales aux libertés de circulation dues à la fiscalité directe des États membres fut en 1986<sup>431</sup> dans le cadre de « *l'affaire de l'avoir fiscal* »<sup>432</sup>. En l'espèce, la réglementation fiscale française mettait sur le même plan, aux fins de l'imposition de leurs bénéficiaires, les sociétés d'assurances ayant leur siège social sur son territoire national et les succursales et agences situées sur son territoire national de sociétés ayant leur siège à l'étranger. Or, en ce qui concerne l'octroi de l'avantage de l'avoir fiscal, l'article 158 *ter* du CGI a créé une rupture de l'égalité « *en refusant aux succursales et agences en France de sociétés d'assurances ayant leur siège dans un autre État membre le bénéfice de l'avoir fiscal pour les dividendes de sociétés françaises que les succursales et agences perçoivent* »<sup>433</sup>. S'agissant d'une discrimination fondée sur la nationalité (discrimination indirecte, car la différence reposait sur la forme sociale et la résidence des sociétés) qui mettait en cause la liberté d'établissement des sociétés d'assurances ayant leur siège dans un autre État membre, le juge a combiné l'article 52 du traité CEE (aujourd'hui article 49 du TFUE) avec l'article 7 du traité CEE

---

<sup>430</sup> Les restrictions fiscales causées par les impôts directs peuvent être attribuées soit aux actes unilatéraux des États membres soit aux actes conventionnels, voire des conventions fiscales internationales. Le contrôle de la Cour de justice peut s'étendre à ces dernières qui sont assimilées au droit interne à cette fin, reprenant également les mêmes motifs discriminatoires prohibés, fondés sur la nationalité ou la résidence (V. CJCE, 21 septembre 1999, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland c. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, aff. C-307/97, *Rec.*, 1999, p. I-6161, points 57 et suiv.). V. à ce sujet, J. MALHERBE, D. BERLIN, « Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire », *RTDE*, 1995, n° 2 et n° 3, p. 245 et p. 509.

<sup>431</sup> CJCE, 28 janvier 1986, *Commission c. République française*, aff. 270/83, *préc.*

<sup>432</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, *op. cit.*, pp. 50-51.

<sup>433</sup> CJCE, 28 janvier 1986, *Commission c. République française*, aff. 270/83, *préc.*, point 27.

(aujourd'hui article 18 du TFUE) quoique de manière implicite. En effet, l'article 7 n'est pas mentionné dans l'arrêt ; cependant, lorsque le juge parle d'une discrimination fiscale fondée sur la nationalité, il renvoie nécessairement à cet article qui se trouve concrétisé dans l'article 49 lorsque ce dernier mentionne que les restrictions interdites concernent « *des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre* ».

**196.** La nationalité n'est pas le seul motif prohibé à cette fin. Comme l'avait remarqué le juge dans l'arrêt *Sotgiu*, « *les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent au même résultat* »<sup>434</sup>. En application de cette jurisprudence, la Cour de justice va confirmer et étendre son contrôle sur les entraves fiscales dans le domaine de la libre circulation des personnes<sup>435</sup>, notamment à partir de 1990 et l'affaire *Biehl*. Était en cause une réglementation luxembourgeoise qui autorisait le remboursement du trop-perçu au titre de l'impôt sur le revenu dans le cadre d'un système fiscal de retenue à la source sous la condition de résidence durant toute l'année fiscale. Le ressortissant allemand en l'espèce était contribuable-résident à Luxembourg pour une partie uniquement de l'année et pour cela il s'est vu refuser ce remboursement. Selon la Cour de justice, il s'agit d'une discrimination dissimulée

---

<sup>434</sup> CJCE, 12 février 1974, *Giovanni Maria Sotgiu c. Deutsche Bundespost*, aff. 152/73, *Rec.*, 1974, p. 153, point 11. En ce sens Albert Bleckmann fait une distinction entre « *discriminations ouvertes* » et « *discriminations cachées* », les premières concernant la nationalité tandis que les deuxièmes, sans faire référence à la nationalité, aboutissent au même résultat (A. BLECKMANN, « *Considérations sur l'interprétation de l'article 7 du Traité C.E.E* », *RTDE*, 1976, pp. 471-478). V. également E. CEREXHE, « *L'égalité de traitement dans l'ordre juridique communautaire* », in *Études de droit des Communautés européennes : mélanges offerts à Pierre-Henri Teitgen*, Paris, A. Pedone, 1984, pp. 47-51 (pour une distinction entre « *discrimination directes* » fondées sur le critère de la nationalité et « *discrimination indirectes* » qui, par application d'autres critères, aboutissent au même résultat).

<sup>435</sup> La liaison du principe de non-discrimination fiscale fondée sur la nationalité, ou sur des motifs qui aboutissent au même résultat, avec les libertés de circulation a donné naissance à une jurisprudence constante et abondante. V. à titre indicatif CJCE, 28 janvier 1992, *Hanns-Martin Bachmann c. État belge*, aff. C-204/90, *Rec.*, 1992, p. I-249 ; CJCE, 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec.*, 1995, p. I-225 ; CJCE, 11 août 1995, *G.H.E.J. Wielockx c. Inspecteur des directe belastingen*, aff. C-80/94, *Rec.*, 1995, p. I-2493 ; CJCE, 8 juillet 1999, *Société Baxter e.a. c. Premier Ministre e.a.*, aff. C-254/97, *Rec.*, 1999, p. I-4809 ; CJCE, 10 mars 2005, *Laboratoires Fournier SA c. Direction des vérifications nationales et internationales*, aff. C-39/04, *Rec.*, 2005, p. I-2057. V. aussi F. LAYER, « *La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de fiscalité directe* », *LPA*, 29 novembre 2001, n° 238, p. 12 ; P. MARTIN, « *La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestation de services, capitaux) : réflexions au regard du droit interne* », *Dr. fisc.*, 2000, n° 44, p. 1444.



fondée sur la nationalité : la réglementation litigieuse bien qu'elle « *s'applique indépendamment de la nationalité du contribuable concerné, le critère de résidence permanente sur le territoire nationale [...] risque de jouer, en particulier, au détriment des contribuables ressortissants d'autres États membres* »<sup>436</sup>.

**197.** Quant au second corollaire du principe d'égalité en matière fiscale, c'est-à-dire l'interdiction de discrimination en raison de l'origine des marchandises, il porte sur le contrôle des restrictions fiscales causées par la fiscalité indirecte. Ce contrôle repose d'un côté sur l'article 30 du TFUE, qui prohibe les droits des douanes même à caractère fiscal mais surtout les taxes d'effet équivalent à des droits de douane, de l'autre sur l'article 110 du TFUE qui prévoit qu'une fois que les marchandises ont franchi la frontière elles ne font l'objet d'aucun traitement fiscal défavorable. Plus particulièrement, la prohibition prévue par l'article 30 du TFUE concerne les législations fiscales qui prévoient des taxes uniquement pour les produits étrangers, savoir les produits importés<sup>437</sup>, franchissant une frontière<sup>438</sup>. Une fois que les marchandises ont franchi la frontière, le traité dans l'article 110 prévoit qu'elles ne font l'objet d'aucun traitement fiscal défavorable en mettant en cause toute réglementation qui instaurerait des discriminations fiscales à l'encontre des produits étrangers, condamnant ainsi des impositions intérieures discriminatoires et protectionnistes. Comme c'était le cas pour les entraves causées par la fiscalité directe, en matière d'égalité de traitement fiscal des marchandises on retrouve les mêmes critères de discrimination, modifiés bien évidemment pour approprier la libre circulation des marchandises : ainsi, au lieu d'une discrimination fondée sur la nationalité, il y a une discrimination fondée sur l'origine nationale de la marchandise.

**198.** Le contrôle de l'application du principe d'égalité en matière fiscale dans le domaine de la libre circulation n'est pas suffisant pour construire solidement les bases d'une affirmation en droit européen d'un principe d'égalité devant l'impôt. Ce contrôle est effectivement plus restreint que celui exigé par l'égalité devant l'impôt ;

---

<sup>436</sup> CJCE, 8 mai 1990, *Klaus Biehl c. Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg*, aff. C-175/88, *Rec.*, 1990, p. I-1779, point 14.

<sup>437</sup> CJCE, 14 février 1962, *Commission c. Grand-Duché de Luxembourg et Royaume de Belgique*, aff. jtes 2/62 et 3/62, *Rec.*, 1962, p. 813 et spéc. p. 828.

<sup>438</sup> CJCE, 2 juillet 1969, *Commission c. République italienne*, aff. 24/68, *Rec.*, 1969, p. 193, point 9.

il repose sur « *la règle du traitement national* »<sup>439</sup> imposant aux États membres d'accorder aux non-nationaux ou non-résidents le même traitement que celui des nationaux ou résidents, impliquant un élément d'extranéité et « *transfrontalier* »<sup>440</sup> qui diffère en ce sens du principe d'égalité devant l'impôt qui ne prend pas en compte uniquement cette dualité de catégories (nationaux et non-nationaux, résidents et non-résidents), mais qui « *s'applique aussi à des situations purement internes* »<sup>441</sup>.

## **§ II. L'apparition du concept de principe d'égalité devant l'impôt dans le contexte des aides fiscales**

**199.** Quoique le principe d'égalité devant l'impôt ne soit pas affirmé en tant que tel en droit de l'Union européenne, il n'est pas pour autant dépourvu de toute évocation. Ce principe devient d'intérêt dans le contexte de qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide, notamment en ce qui concerne la manière de vérifier le bien-fondé du critère de sélectivité<sup>442</sup>. Ce nouvel élan du principe de l'égalité devant l'impôt n'annonce pas son affirmation au niveau de l'Union ; il signifie néanmoins l'élévation du principe en tant que base de référence pour l'appréciation du caractère sélectif d'une mesure fiscale.

**200.** Cette expression du principe semble émerger suite à une affaire portant sur le régime fiscal des sociétés de Gibraltar (ci-après jurisprudence *Gibraltar*) et qui est caractérisée par deux arrêts de raisonnement contradictoire (A). Les contradictions concernant le raisonnement du juge se déplacent également sur la question de la portée de cette jurisprudence qui reste ambiguë (B).

### **A. Les contradictions de la jurisprudence Gibraltar**

**201.** Les régimes successifs relatifs à l'imposition sur les sociétés appliqués à Gibraltar ont suscité l'intérêt de la Commission à plusieurs reprises. À cet égard, elle

---

<sup>439</sup> CJCE, 21 juin 1974, *J. Reyners c. État belge*, aff. 2/74, *Rec.*, 1974, p. 631, point 24.

<sup>440</sup> H. GILLIAMS, « Discrimination en raison de la nationalité (Interdiction de -) », in A. BARAV, C. PHILIP, *Dictionnaire juridique des Communautés européennes*, Paris, Presses Universitaires de France, 1993, p. 369.

<sup>441</sup> D. TRIANTAFYLLOU, « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », *op. cit.*, p. 384.

<sup>442</sup> *Ibidem*, pp. 383 et suiv.

a ouvert le 11 juillet 2001 la procédure formelle d'examen prévue dans l'article 108, paragraphe 2 du TFUE (à l'époque 88 du TCE) à l'encontre de deux réglementations portant d'un côté sur les *qualifying companies* et de l'autre sur les *exempt companies*. Le gouvernement de Gibraltar a décidé d'attaquer ces ouvertures devant le Tribunal de première instance qui a finalement statué, dans un arrêt du 30 avril 2002<sup>443</sup>, pour l'annulation de la procédure relative aux *exempt companies*. En revanche, il a rejeté la demande en ce qui concerne les *qualifying companies*. Le 27 avril 2002, le gouvernement de Gibraltar a exprimé son intention d'instaurer un nouveau régime fiscal pour les sociétés abrogeant, ainsi, l'ancien.

**202.** Le nouveau régime ne reprend plus la distinction entre les sociétés, envisageant d'instaurer un régime fiscal commun, applicable à la totalité des sociétés établies à Gibraltar. Il se composera de trois prélèvements : un impôt sur le nombre de salariés et un impôt sur l'occupation de locaux professionnels dont l'assujettissement sera plafonné à 15% des bénéficiaires et d'une taxe d'enregistrement ; il sera complété par un impôt supplémentaire (ou de pénalité) portant sur les bénéfices de certaines activités, notamment des services financiers ou de réseau<sup>444</sup>. Suite à la notification de cette réglementation à la Commission, cette dernière a adopté le 30 mars 2004 une décision constatant que la réforme envisagée constitue un régime d'aide d'État incompatible avec le marché commun<sup>445</sup>.

**203.** C'est cette décision qui a ouvert la porte à un contentieux particulièrement pédagogique, comportant paradoxalement deux arrêts contradictoires dans leur raisonnement. Le nouveau régime constituera l'occasion pour la Commission d'opérer une évolution dans sa pratique quant à la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide ; une évolution contestée par le Tribunal de première instance (1) mais finalement accueillie par la Cour de justice (2).

---

<sup>443</sup> TPICE, 30 avril 2002, *Government of Gibraltar c. Commission*, aff. jtes T-195/01 et T-207/01, *Rec.*, 2002, p. II-2309.

<sup>444</sup> Pour une présentation de la réforme fiscale envisagée, v. TPICE, 18 décembre 2008, *Government of Gibraltar c. Commission*, aff. jtes T-211/04 et T-215/04, *préc.*, points 17 à 25.

<sup>445</sup> Décision 2005/261/CE de la Commission du 30 mars 2004 relative au régime d'aides que le Royaume-Uni envisage de mettre à exécution concernant la réforme de l'impôt sur les sociétés par le gouvernement de Gibraltar, *JO L 85* du 2 avril 2005, p. 1.

### *1. La position conventionnelle du Tribunal de première instance*

**204.** Dans sa décision du 30 mars 2004 relative à la réforme de l'impôt sur les sociétés par le gouvernement de Gibraltar, la Commission a conclu en faveur de l'existence d'un régime d'aides incompatible avec le marché commun. L'application du critère de sélectivité constituait l'élément clef dans son appréciation déclarant finalement que la réforme en cause était sélective sur le plan tant régional que matériel. Suite à la demande d'annulation de cette décision par le gouvernement de Gibraltar, le Tribunal va constater que la Commission avait effectivement commis des erreurs de droit et d'appréciation concernant l'application du critère de sélectivité, annulant ainsi la décision attaquée.

**205.** Le raisonnement du Tribunal est divisé en deux parties, l'une sur l'application du critère de sélectivité régionale et l'autre sur celle du critère de sélectivité matérielle. La première partie ne présentant pas d'intérêt particulier s'agissant d'une confirmation d'une jurisprudence constante<sup>446</sup>, la portée de l'arrêt se trouve dans l'examen du bien-fondé du critère de sélectivité matérielle. À cet égard, le Tribunal a conclu que « *la Commission n'avait pas procédé à un examen adéquat car elle n'avait pas identifié le régime général ; or, une dérogation possible à ce dernier aurait pu être considérée comme sélective et donc comme une aide d'État* »<sup>447</sup>.

**206.** En effet, la Commission dans son appréciation de la sélectivité matérielle du régime en cause s'est éloignée de sa méthode dérogatoire. Elle a conclu que trois aspects de la réforme envisagée, à savoir (i) l'obligation de dégager des bénéficiaires avant d'être assujetti à l'impôt, (ii) le plafond de 15% appliqué à l'assujettissement

---

<sup>446</sup> Il s'agit d'une confirmation de l'arrêt CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *préc.* La Commission, ne considérant pas le territoire de Gibraltar comme cadre de référence approprié pour l'application du critère de sélectivité mais celui du Royaume-Uni, a opéré une comparaison entre le régime britannique de l'impôt sur les sociétés et celui envisagé à Gibraltar et a conclu, dans le point 127 de sa décision (2005/261/CE du 30 mars 2004, *op. cit.*), que la réforme serait sélective sur le plan régional dans la mesure où les entreprises à Gibraltar seraient imposées à un taux moindre que les entreprises britanniques. En revanche, le Tribunal (TPICE, 18 décembre 2008, *Government of Gibraltar c. Commission*, aff. jtes T-211/04 et T-215/04, *préc.*, points 83 à 116) va considérer que le cadre de référence correspond exclusivement au territoire de Gibraltar au motif que les trois critères évaluant le degré d'autonomie d'une entité infra-étatique énoncés dans la jurisprudence relative au régime fiscal des Açores se trouvent bien fondés.

<sup>447</sup> Rapport de la Commission sur la politique de concurrence 2008, n° 128.

aux impôts sur le nombre de salariés et sur l'occupation de locaux professionnels ainsi que (iii) l'assiette de ces mêmes impôts dans sa nature, constituaient des exonérations fiscales sélectives. Cependant, pour arriver à ce constat la Commission n'a pas suivi le raisonnement imposé par la méthode dérogatoire et n'a pas identifié le régime fiscal commun ou *normal* introduit par la réforme à Gibraltar. Par conséquent, elle n'a pas pu démontrer que les trois aspects litigieux constituaient des dérogations à ce système<sup>448</sup>.

**207.** La question qui se pose alors est de savoir de quelle manière la Commission est arrivée au constat d'une sélectivité matérielle. Il semble ainsi que l'objectif de la Commission était de démontrer « *le caractère intrinsèquement sélectif du système fiscal proposé* »<sup>449</sup> ; à cet égard, elle a considéré que l'obligation de dégager des bénéfices avant d'être assujetti à l'impôt sur le nombre de salariés et à celui sur l'occupation de locaux professionnels ainsi que le plafond de 15% des bénéfices appliqué à l'assujettissement aux impôts précités favorisent respectivement les entreprises qui ne dégagent pas de bénéfices et celles qui ont des bénéfices peu élevés par rapport à leur nombre de salariés et à l'occupation de locaux professionnels<sup>450</sup>. Il convient de noter que sur ce point le Tribunal précise que la Commission est arrivée à ce constat en considérant ces deux aspects litigieux comme dérogatoires par rapport à l'impôt sur le nombre de salariés et à l'occupation de locaux professionnels qui forment « *implicitement mais nécessairement [...] le régime commun ou "normal" introduit par la réforme* »<sup>451</sup>. Cependant, c'est le raisonnement de la Commission lui-même qui réfutera ce constat. S'interrogeant sur la nature de ce régime censé *normal*, elle a conclu qu'il favorise des entreprises qui ne sont pas réellement présentes à Gibraltar et, de ce fait, ne sont pas redevables de l'impôt sur les sociétés<sup>452</sup>.

---

<sup>448</sup> TPICE, 18 décembre 2008, *Government of Gibraltar c. Commission*, aff. jtes T-211/04 et T-215/04, *préc.*, point 185. V. également L. IDOT, « Appréciation de la sélectivité d'un régime fiscal adopté par une autorité *infra-étatique* », obs. sous TPICE, 18 déc. 2008, *Government of Gibraltar c. Commission*, aff. jtes T-211/04 et T-215/04, *Europe*, 2009, n° 2, comm. 87, p. 36.

<sup>449</sup> Décision 2005/261/CE de la Commission du 30 mars 2004 relative au régime d'aides que le Royaume-Uni envisage de mettre à exécution concernant la réforme de l'impôt sur les sociétés par le gouvernement de Gibraltar, *op. cit.*, point 148.

<sup>450</sup> *Ibidem*, points 128 à 141.

<sup>451</sup> TPICE, 18 décembre 2008, *Government of Gibraltar c. Commission*, aff. jtes T-211/04 et T-215/04, *préc.*, point 172.

<sup>452</sup> Décision 2005/261/CE de la Commission du 30 mars 2004 relative au régime d'aides que le Royaume-Uni envisage de mettre à exécution concernant la réforme de l'impôt sur les sociétés par le gouvernement de Gibraltar, *op. cit.*, points 142 à 144.

**208.** Pour la Commission, les mesures en cause sont sélectives dans leur nature en créant des discriminations entre les sociétés de Gibraltar ; elles ne peuvent pas constituer des mesures générales ouvertes à toutes les entreprises sur la base d'une égalité d'accès qui ne peut être autre que celle devant l'impôt. Selon les conclusions de l'avocat général Niilo Jääskinen, la Commission s'écarte de sa méthode dérogatoire consacrée dans sa communication de 1998, caractérisée comme « *méthode ad hoc* », pour consacrer le concept de système fiscal « *intrinsèquement discriminatoire* »<sup>453</sup>. Par rapport à ce concept, l'avocat général précise que « *la Commission entend un régime fiscal qui par sa structure même procurerait un avantage à une ou plusieurs catégories d'entreprises par le biais d'une sélection des critères à appliquer dans le système d'imposition prétendument "normal"* »<sup>454</sup>.

**209.** Le Tribunal a cependant sanctionné la carence méthodologique de la Commission, en restant fidèle à la position conventionnelle. Aux points 176 et suivants de son jugement, il a constaté que la référence implicite de la Commission à un système général afin d'identifier l'exigence de faire du profit et le plafonnement de ce dernier en tant que dérogations, était fautive dans la mesure où ces deux caractéristiques présumées dérogatoires peuvent être considérées comme des éléments constitutifs d'un système général. En effet, compte tenu de l'argument du gouvernement de Gibraltar qui impose des ressources telles que la terre et l'emploi, qui sont rares à Gibraltar, tout en évitant de taxer les contribuables percevant un faible revenu pour éviter la répression de l'activité économique, il était légitime pour lui d'utiliser l'emploi et l'occupation de la propriété rentables en tant que bases d'imposition au lieu d'utiliser le travail et l'occupation de la propriété en général. De même, le Tribunal a considéré que la Commission a eu tort de conclure que le système d'imposition basé sur la main-d'œuvre et la terre est une exception du système approprié d'imposition des bénéfices des sociétés. D'une part, il n'existe aucun autre système d'impôt sur les sociétés qui serait applicable en l'absence de celui proposé par Gibraltar, et, d'autre part, compte tenu de la spécificité de la

---

<sup>453</sup> Conclusions de l'avocat général N. JÄÄSKINEN présentées le 7 avril 2011 sous CJUE, 15 novembre 2011, *Commission c. Gouvernement of Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *préc.*, point 4.

<sup>454</sup> *Ibidem*, note 4.

situation économique de Gibraltar, le manque d'harmonisation des impôts sur les sociétés et les prérogatives des États membres dans le domaine de la fiscalité, le système fiscal conçu par Gibraltar peut être considéré comme un système d'application générale convenant le mieux à l'économie du territoire.

**210.** Comme l'a justement remarqué Pierpaolo Rossi-Maccanico, le raisonnement du Tribunal ne nie pas la possibilité de l'existence d'une aide mais uniquement le fait que la Commission n'a pas réussi à la prouver<sup>455</sup>. Le fait que le régime litigieux crée des discriminations entre les entreprises en imposant uniquement celles qui ont une présence physique sur le territoire de Gibraltar en exonérant les autres, comporte certes un pressentiment de sélectivité mais qui n'est pas suffisant pour conclure au bien-fondé du critère selon la méthode dérogatoire. Toutefois, la Cour de justice semble adopter une position différente.

## *2. La position imprévue de la Cour de justice*

**211.** La Commission a fait appel de l'arrêt du Tribunal devant la Cour de justice qui a partagé sa position en constatant dans son raisonnement que le régime fiscal en cause « opère en fait, une discrimination entre des sociétés se trouvant dans une situation comparable au regard de l'objectif poursuivi par le projet de réforme fiscale »<sup>456</sup>. La Cour de justice, comme la Commission, fait une interprétation téléologique du critère de sélectivité. La Commission dans son appel avait reproché au Tribunal d'adopter une approche trop conventionnelle et centrée sur la technique de la dérogation qui « méconnaît la possibilité, pour un État membre, d'instaurer un système fiscal intrinsèquement discriminatoire du fait même de sa structure »<sup>457</sup>. Le juge de l'Union en analysant l'argument de la Commission consacrera une conception large de la sélectivité en soulignant l'importance des effets de la mesure et si cette dernière est de nature à favoriser certaines entreprises ou certaines productions.

---

<sup>455</sup> P. ROSSI-MACCANICO, « The Gibraltar Judgment and the Point of Selectivity in Fiscal Aids », *préc.*, p. 71.

<sup>456</sup> CJUE, 15 novembre 2011, *Commission c. Government of Gibraltar*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *préc.*, point 101. (V. note J.-Y. CHEROT, *Concurrences*, 2012, n° 1, pp. 162-164).

<sup>457</sup> *Ibidem*, point 49.

**212.** La Cour de justice va à cet égard opérer une distinction entre les effets sélectifs aléatoires d'une mesure et ceux inéluctables ; seuls les effets sélectifs inéluctables d'une mesure même générale sont susceptibles de signaler le bien-fondé du critère de sélectivité<sup>458</sup>. Ainsi, « [d]es règles fiscales formellement générales peuvent se révéler par leurs seuls effets sources de situations avantageuses et relèvent de ce fait du droit des aides d'État »<sup>459</sup>. Appliquant ce raisonnement en l'espèce, la Cour va donner raison au Tribunal concernant son appréciation de la condition de dégager des bénéficiaires et le plafonnement de l'imposition. Il s'agit de mesures générales et si elles conduisent à favoriser certaines entreprises comme la Commission le soutient, il s'agit d'une « conséquence du fait aléatoire que l'opérateur en cause est peu ou très rentable au cours de la période d'imposition »<sup>460</sup>. En revanche, ce n'est pas le cas pour les sociétés *offshore* qui sont favorisées de manière sélective par la nature même du système fiscal en cause qui, bien que général, comporte les mêmes effets qu'un système sélectif *per se*. Comme l'a noté en ce sens Bernard Castagnède, en l'espèce la Cour de justice a considéré que « le même régime d'imposition des sociétés faisait apparaître une sélectivité matérielle, caractérisée non par l'énonciation de dérogations aux règles générales en faveur de certaines entreprises, mais par une combinaison des règles fiscales conduisant à une charge fiscale différenciée selon les catégories d'entreprises : l'imposition ayant pour seules bases le nombre de salariés et la taille des locaux professionnels occupés, les sociétés "offshore" qui, par leur nature, n'emploient pas de salariés et n'occupent pas de locaux professionnels,

---

<sup>458</sup> L. GRARD, « Droit des pratiques étatiques anticoncurrentielles », *Annuaire de droit de l'Union européenne*, 2011, p. 466. Sur ce point, la Cour de justice s'aligne sur la Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État relevant de la fiscalité directe des entreprises qui prévoit dans son point 14 que « Le fait que certaines entreprises ou certains secteurs bénéficient plus que d'autres de certaines de ces mesures fiscales [générales] n'a pas nécessairement pour conséquence de les faire entrer dans le champ d'application des règles de concurrence en matière d'aides d'État. Ainsi, les mesures visant à alléger la fiscalité du travail pour toutes les entreprises ont un effet relativement plus important pour les industries à forte intensité en capital, sans nécessairement pour autant constituer des aides d'État. De même des incitants fiscaux en faveur d'investissements environnementaux, en recherche-développement ou en formation, ne favorisent que les entreprises qui entreprennent de tels investissements, sans non plus nécessairement constituer des aides d'État. »

<sup>459</sup> L. GRARD, « Droit des pratiques étatiques anticoncurrentielles », *op. cit.*, p. 467.

<sup>460</sup> CJUE, 15 novembre 2011, *Commission c. Government of Gibraltar*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *préc.*, point 83.



*bénéficient de l'avantage sélectif constitué par l'absence d'imposition en résultant* »<sup>461</sup>.

**213.** Il s'agit d'une position imprévue de la Cour de justice surtout si on prend en compte les conclusions de l'avocat général, particulièrement denses en l'espèce, ayant pour objectif de dissuader le juge de partager le raisonnement de la Commission, ainsi que de suivre la pratique jurisprudentielle constante. Comme l'a remarqué Conor Quigley, environ deux mois avant le présent jugement, le juge de l'Union avait affirmée dans l'affaire *Paint Graphos* la position conventionnelle du Tribunal par rapport à l'interprétation du critère de sélectivité et la nécessité de la détermination préalable du système fiscal commun ou *normal*<sup>462</sup>, mettant encore plus en exergue l'intérêt mais aussi les ambiguïtés de la jurisprudence *Gibraltar*.

### ***B. Les ambiguïtés de la jurisprudence Gibraltar***

**214.** La première impression dégagée par la jurisprudence *Gibraltar* milite en faveur d'une « *révolution méthodologique* », comme l'avocat général Niilo Jääskinen l'a exprimé dans ses conclusions<sup>463</sup>. De fait, la Commission et le juge de l'Union européenne semblent adopter une nouvelle méthode de qualification d'une mesure fiscale sélective en tant qu'aide (1). Néanmoins, on peut soutenir que cette nouvelle approche repose encore sur la méthode dérogatoire mais cette fois-ci en se référant implicitement à la substance même du système fiscal de référence matériel en étant un système neutre qui respecte l'égalité devant l'impôt (2).

---

<sup>461</sup> B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, *op. cit.*, pp. 55-56. V. également A. I. SANTAMARIA DACAL, « Gibraltar, le régime fiscal des sociétés "offshore" et la sélectivité », *RJF*, 2012, n° 2, p. 89.

<sup>462</sup> C. QUIGLEY, « Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity », *op. cit.*, p. 117. V. également CJUE, 8 septembre 2011, *Ministero dell'Economica e delle Finanze et Agenzia dell Entrate c. Paint Graphos Soc. coop. arl a.e.*, aff. jtes C-78/08 à C-80/08, *Rec.*, 2011, p. I-7611, point 48.

<sup>463</sup> Conclusions de l'avocat général N. JÄÄSKINEN présentées le 7 avril 2011 sous CJUE, 15 novembre 2011, *Commission et Royaume d'Espagne c. Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *préc.*, point 202. V. aussi M. BAZEX, « Application du régime des aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », *Dr. adm.*, 2012, n° 1, comm. 3, p. 38.

### 1. *L'impression initiale d'une novation méthodologique*

**215.** C'est l'avocat général qui va exprimer des objections quant à l'approche adoptée par la Commission en proposant à la Cour de justice de rejeter l'appel concernant la sélectivité matérielle, donnant ainsi raison au Tribunal. Selon lui, le raisonnement de la Commission conduit à une « *révolution méthodologique* » : désormais « *l'existence d'un avantage ne serait plus appréciée sur la base d'une comparaison entre le régime fiscal tel qu'il se présente et un autre système, hypothétique et inexistant* »<sup>464</sup>. Il soutient que la Commission invite la Cour à abandonner un système établi jusqu'à présent sur la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide ; système qui implique une comparaison entre, d'une part, la situation des entreprises concernées en cas d'application de ces mesures et, d'autre part, un critère de référence, savoir un standard objectif, tel que le système fiscal de droit commun<sup>465</sup>.

**216.** En ce sens, Édouard Dubout et Alexandre Maitrot de la Motte remarquent que « *la Cour a considéré que si la méthode traditionnelle peut être pertinente, elle n'est pas exclusive et [...] il convient, dans certaines circonstances, d'envisager une méthode alternative d'appréciation de la sélectivité d'un régime fiscal* »<sup>466</sup>. Cette possibilité paraît logique en prenant en compte la valeur des communications qui ne constituent pas des règles de droit. Leur rôle se limite en une règle de conduite indicative de la pratique à suivre, s'agissant d'une sorte de mesure dont la Commission peut s'écarter mais en donnant des raisons suffisantes et compatibles avec l'égalité de traitement<sup>467</sup>. Le juge en interprétant de manière extensive la communication de 1998 va conclure qu'il ne résulte pas de son texte « *que l'existence d'avantages ne saurait être démontrée autrement que par le constat d'une dérogation à un régime normal d'imposition* »<sup>468</sup>.

---

<sup>464</sup> Conclusions de l'avocat général N. JÄÄSKINEN présentées le 7 avril 2011 sous CJUE, 15 novembre 2011, *Commission et Royaume d'Espagne c. Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *préc.*, point 202.

<sup>465</sup> *Ibidem*, point 121.

<sup>466</sup> É. DUBOUT, A. MAITROT DE LA MOTTE, « Normalité, sélectivité et légitimité des régimes fiscaux dans l'Union européenne : les paradis fiscaux au purgatoire des aides d'État ? », *Dr. fisc.*, 2012, n° 5, comm. 126, p. 51.

<sup>467</sup> L. IDOT, « Mesures fiscales et sélectivité matérielle », obs. sous CJUE, 15 nov. 2011, *Commission européenne c. Government of Gibraltar*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *Europe*, 2012, n° 1, comm. 39, p. 38. V. aussi *infra* §§ 779 à 781.

<sup>468</sup> CJUE, 15 novembre 2011, *Commission c. Government of Gibraltar*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *préc.*, point 131.

**217.** Cependant, l'apparition d'une nouvelle méthode de qualification soulève certaines interrogations. Comme cela a été remarqué par Laurence Idot en ce sens, s'agit-il d'une « *révolution ou spécificité liée au cas d'espèce ?* »<sup>469</sup>. Existera-t-il désormais deux méthodes alternatives pour qualifier une mesure fiscale en tant qu'aide ou alors la nouvelle méthode remplacera-t-elle l'ancienne ? Il nous semble que la réponse se trouve au milieu ; en effet, ces méthodes et par conséquent les deux acceptions présentées de la normalité fiscale se superposent en relativisant ainsi l'importance de cette « *révolution* ».

## *2. La relativisation de la novation méthodologique*

**218.** Ce qui n'est pas examiné par l'avocat général est la possibilité que le système « *hypothétique et inexistant* » qu'il critique soit bien le système fiscal de référence matériel qui ne se présente pas comme tel mais par le biais de sa principale caractéristique exigée qui est sa généralité, liée aux objectifs financiers de l'impôt. Cette généralité renvoie à l'exigence de neutralité au sein d'un système fiscal faisant, ainsi, la liaison avec le principe d'égalité devant l'impôt.

**219.** Il s'agit effectivement d'une révolution quant à l'expression du raisonnement des autorités européennes mais pas vraiment par rapport à la méthode, ou mieux par rapport au fond de cette méthode. Encore une fois, il y a une dérogation, or cette fois-ci la mesure ne déroge pas à un système général mais au principe d'égalité de traitement (plus particulièrement son acception en tant qu'égalité devant l'impôt), principe hiérarchiquement supérieur à la mesure en cause, bénéficiant d'une portée constitutionnelle au sein des États membres et du statut de principe général au sein du droit de l'Union européenne.

**220.** Mettant alors de côté les arguments relatifs à une révolution méthodologique ou encore les critiques exposées reprochant à la Commission un dépassement de ses compétences – considérant que sa nouvelle méthode est propre à l'identification

---

<sup>469</sup> L. IDOT, « Mesures fiscales et sélectivité matérielle », *op. cit.*, comm. 39.

d'une mesure fiscale dommageable et donc pas d'une aide fiscale<sup>470</sup> – on peut affirmer que l'affaire *Gibraltar* ne constitue que l'occasion de créer une grille de lecture. Une grille de lecture qui irrigue tant la jurisprudence antérieure que la jurisprudence postérieure. Le fait que les arrêts du juge de l'Union qui ont suivi ne reprennent pas la nouvelle formulation pour apprécier la sélectivité, mais reprennent le modèle traditionnel d'identification du régime fiscal commun ou « normal » puis l'appréciation du caractère sélectif par dérogation à ce système<sup>471</sup>, ne diminue pas la portée de l'affaire *Gibraltar*. Le même constat peut être formulé concernant la pratique décisionnelle de la Commission. Parmi les décisions les plus récentes et les plus anticipées on peut citer celle relative à l'aide d'État accordée sous la forme de *ruling* par le Luxembourg en faveur de Fiat<sup>472</sup>. La Commission en l'espèce a pris le soin de bien identifier les trois étapes pour l'appréciation de la mesure contestée, savoir la détermination du système de référence, le caractère dérogatoire de la mesure par rapport à ce système et, enfin, l'examen de la justification éventuelle du caractère dérogatoire par la nature ou l'économie générale du système de référence<sup>473</sup>.

**221.** On peut accepter que la décision de la Cour de justice dans l'affaire *Gibraltar* relève d'une « *spécificité liée au cas d'espèce* »<sup>474</sup> mais même dans ce cas on peut apprécier le fait que cet arrêt « *reflète bien les limites du raisonnement employé par*

---

<sup>470</sup> Conclusions de l'avocat général N. JÄÄSKINEN présentées le 7 avril 2011 sous CJUE, 15 novembre 2011, *Commission et Royaume d'Espagne c. Government of Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *préc.*, points 170, 220 et 221. V. aussi E. BROUSSY, « L'arrêt Gibraltar de la CJUE : la fin des paradis fiscaux au sein de l'Union européenne ? » (colloque « Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises : état des lieux et perspectives »), *Dr. fisc.*, 2013, n° 25, art. 335, p. 50 ; P. ROSSI-MACCANICO, « Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distortions », *op. cit.*, p. 96.

<sup>471</sup> Trib. UE, 7 mars 2012, *British Aggregates Association c. Commission*, aff. T-210/02 RENV, *Rec. numérique*, point 49 ; CJUE, 18 juillet 2013, *P. Oy*, aff. C-6/12, *préc.*, point 19 (v. L. IDOT, « Mesures fiscales antérieures à l'adhésion d'un État membre », obs. sous CJUE, 18 juill. 2013, *P Oy*, aff. C-6/12, *Europe*, 2013, n° 10, comm. 414, p. 35) ; CJUE, 9 octobre 2014, *Navantia SA*, aff. C-522/13, non encore publié, point 35 ; Trib. UE, 4 février 2016, *Heitkamp BauHolding GmbH c. Commission*, aff. T-287/11, non encore publié, point 91 ; Trib. UE, 4 février 2016, *GFKL Financial Services AG c. Commission*, aff. T-620/11, non encore publié, point 100.

<sup>472</sup> Décision de la Commission du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur de Fiat, C(2015) 7152 final. V. aussi *infra* § 241.

<sup>473</sup> *Ibidem*, points 191 et suiv.

<sup>474</sup> L. IDOT, « Mesures fiscales et sélectivité matérielle », *op. cit.*, comm. 39.

*la Cour* »<sup>475</sup>. Plus important encore, cet arrêt constitue l'occasion d'apporter des réflexions sur la méthode dérogatoire et de présenter une autre acception à l'expression « normalité fiscale ». Cette acception soulève certaines interrogations quant à sa pertinence et son caractère respectueux vis-à-vis des États membres : en effet, avec la nouvelle interprétation, il semble que les États membres ne seront plus libres de fixer leur propre système dit *normal*, incombant à la Commission de le déterminer<sup>476</sup>, prenant en considération le rôle de l'impôt en tant que pourvoyeur de ressources. Avec la nouvelle méthode, c'est la Commission qui examinera les objectifs d'une mesure fiscale en cause afin de déterminer l'existence d'une rupture du principe d'égalité. Malgré ces objections, il s'agit d'une interprétation qui offre plus de prévisibilité que la méthode dérogatoire sous sa première acception ; elle est plus pragmatique en prenant en compte les effets d'une mesure et offre, ainsi, une grille de lecture plus stable de l'approche dérogatoire de la Commission.

**222.** Cette grille de lecture pour la détermination du cadre de référence matériel doit s'appliquer bien évidemment une fois le cadre de référence géographique déterminé, à savoir soit le territoire de l'État central soit celui d'une entité infra-étatique. D'un côté, concernant le cadre de référence géographique, les institutions européennes reconnaissent les particularités dans l'organisation administrative des États membres et notamment ceux présentant une structure fédérale ou décentralisée. De l'autre, concernant le cadre de référence matériel qui peut se situer également au sein d'une entité infra-étatique, les institutions de l'Union adoptent une position audacieuse distinguant la norme par la dérogation en se basant sur les effets intrinsèquement discriminatoires d'une mesure fiscale.

**223.** Finalement, le droit de l'Union ne se limite plus à une expression formelle du système fiscal de référence mais essaie de définir ce système, de délimiter son contenu : le système fiscal de référence est celui qui respecte le principe d'égalité devant l'impôt. Même s'il n'y pas d'affirmation du principe, on peut conclure que le contrôle opéré pour vérifier le critère de sélectivité sera bien un contrôle d'égalité

---

<sup>475</sup> C. MICHEAU, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité. Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 115.

<sup>476</sup> V. É. DUBOUT, A. MAITROT DE LA MOTTE, « Normalité, sélectivité et légitimité des régimes fiscaux dans l'Union européenne : les paradis fiscaux au purgatoire des aides d'État ? », *op. cit.*, pp. 52-53.

devant l'impôt, plus exigeant que celui mis en œuvre pour les restrictions fiscales portant sur les libertés de circulation où la discrimination est prohibée sur la base de critères bien identifiables à l'avance (nationalité, résidence, *etc.*). À cet égard, rien n'empêche qu'une mesure fiscale puisse en même temps être supposée constituer tant une entrave à la libre circulation qu'une aide fiscale<sup>477</sup> : c'est le cas par exemple lorsque les avantages en cause sont accordés sélectivement à certaines entreprises clairement désignées comme étant nationales<sup>478</sup>.

---

<sup>477</sup> M. O'BRIEN, « Company Taxation, State Aid and Fundamental Freedoms: Is the Next Step Enhanced Co-operation? », *EL Rev.*, 2005, vol. 30, pp. 209 et suiv.

<sup>478</sup> V. CJCE, 7 mai 1985, *Commission c. République française*, aff. 18/84, *Rec.*, 1985, p. 1339, point 13 ; CJCE, 19 septembre 2000, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. C-156/98, *préc.*, points 72 à 88. V. également P. ROSSI-MACCANICO, « Community Practice in the Application of State Aid Rules to Direct Business Tax Measures », in P. DE METS *et alii*, *Fiscalité européenne : actualités et points sensibles*, *op. cit.*, p. 77 et note 42. V. aussi *infra* § 478.

## Conclusion du Chapitre I

**224.** La condition de sélectivité est à la fois la plus importante et la plus complexe à mettre en œuvre pour la qualification d'une mesure fiscale comme aide d'État. La Commission, dans un effort de clarification dans l'application de cette condition, a consacré dans sa pratique la méthode dite dérogatoire. Selon cette méthode, une mesure fiscale est un avantage sélectif lorsqu'elle déroge à la normalité fiscale, savoir l'application normale du système fiscal de référence. Les efforts de clarification de la Commission semblent néanmoins être amoindris par les difficultés relevant de la détermination du système fiscal de référence.

**225.** Dans un premier temps, la normalité fiscale en tant que système fiscal de référence – expression utilisée dans le droit national des dépenses fiscales – peut revêtir une double signification dans le droit de l'Union. D'un côté, il y a le système fiscal de référence en tant que zone géographique de circonscription fiscale nationale ou infra-étatique. De l'autre, il y a le système fiscal de référence matériel correspondant au taux d'imposition sur les sociétés en situation juridique et factuelle comparable avec celle(s) bénéficiaire(s) et constituant la norme au sein de la circonscription fiscale identifiée préalablement. Toutefois, tout effort de clarification de l'application du critère de sélectivité se heurte à la difficulté pour déterminer dans la pratique ce système, notamment dans son acception matérielle.

**226.** C'est ainsi que dans un second temps tant la pratique décisionnelle de la Commission que la jurisprudence de la Cour de justice semblent vouloir laisser apparaître l'élément qui se trouve à la base d'un système fiscal de référence, savoir le principe d'égalité devant l'impôt. Malgré le fait que ce principe n'est pas reconnu en tant que tel dans le droit de l'Union – la conception structurelle du principe général d'égalité ne le permet pas –, il est utilisé comme modèle conceptuel pour le cadre matériel de la normalité fiscale, et par conséquent comme fondement d'identification d'une aide fiscale.

**227.** Les deux approches décrites pour déterminer la normalité fiscale et affirmer ensuite la sélectivité d'une mesure fiscale ne sont ni alternatives ni antinomiques. Elles sont plutôt superposées, s'agissant de deux facettes de la même problématique,

c'est-à-dire de la détermination du contenu de la normalité fiscale comme élément préalable à l'identification d'un avantage fiscal sélectif. Au final, la détermination de la normalité fiscale dans un cas donné relève de deux éléments d'utilisation simultanée : l'un formel, l'autre substantiel. Autrement dit, la normalité fiscale peut être conçue comme une expression équivalente à l'égalité devant l'impôt (la substance du cadre de référence matériel) tel qu'il s'applique au sein d'une circonscription fiscale donnée (cadre de référence géographique).



## Chapitre II. La constatation d'une dérogation à la normalité fiscale

228. La constatation du caractère sélectif d'une mesure fiscale équivaut à une dérogation à la *normalité fiscale*, expression qui renvoie à la généralité du système fiscal de référence dans un cadre géographique, fondé sur le principe d'égalité devant l'impôt, mettant ainsi en œuvre un traitement différencié entre les opérateurs économiques. La constatation de ce traitement différencié n'est pas pour autant suffisante pour affirmer le bien fondé du critère de sélectivité. Le traitement différencié préjuge certes une rupture devant l'égalité fiscale mais *in fine* est censé contribuer à mettre en œuvre cette égalité dans le cas où les catégories traitées différemment sont inégales. La sélectivité présumée, quelle que soit son origine ou sa nature, n'est ainsi qu'apparente et cette apparence n'est guère suffisante pour affirmer le bien-fondé du critère.

229. En ce sens, la doctrine et la jurisprudence de la Cour de justice opèrent une distinction entre égalité formelle et égalité matérielle pour justifier ce paradoxe, de sorte « *qu'une apparence de discrimination formelle peut donc correspondre, en fait, à une absence de discrimination matérielle* »<sup>479</sup>. Si l'égalité formelle « *est respectée dès lors que la règle est indistinctement applicable aux situations qu'elle vise* »<sup>480</sup> exigeant ainsi la généralité de la règle en cause, l'égalité matérielle ne résulte pas d'une application mécanique d'une règle générale mais en revanche exige une règle *personnalisée* qui va traiter de manière différente des catégories inégales ; autrement dit, il s'agit selon l'expression de Jean Rivero d'une « *égalité par la différenciation* »<sup>481</sup>. Dans ce contexte, lorsqu'une mesure fiscale n'est pas indistinctement applicable à tous les opérateurs économiques, l'affirmation du caractère sélectif d'une règle normative annonce dans un premier temps une dérogation à l'égalité formelle (**Section I**). Néanmoins, son affirmation effective est subordonnée à la comparabilité de nature entre ces opérateurs économiques ; il faut

---

<sup>479</sup> CJCE, 17 juillet 1963, *République italienne c. Commission*, aff. 13/63, *préc.*, p. 360 et spéc. point 4A.

<sup>480</sup> R. HERNU, *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, *op. cit.*, p. 11.

<sup>481</sup> J. RIVERO, « Rapport sur les notions d'égalité et de discrimination en droit public français », *Travaux de l'association Henri Capitant des amis de la culture juridique française*, vol. 14, 1961-1962, éd. en 1965, p. 351.

donc que la dérogation à l'égalité formelle soit complétée par une dérogation à l'égalité matérielle, conséquence d'un traitement différent des situations pour autant identiques (**Section II**).

### Section I. Une dérogation à l'égalité formelle

**230.** En matière d'aides fiscales, un traitement différencié consiste exclusivement en l'accord d'un avantage fiscal par le biais, par exemple, d'une exonération ou d'un allègement d'imposition, et non pas d'une sanction ou d'une charge fiscale affectant uniquement certains contribuables comme cela peut être le cas dans le cadre du droit national<sup>482</sup>. L'avocat général Antonio Tizzano, confronté à cette question, précisera que « *ce n'est pas la mesure fiscale en elle-même qui constitue une mesure de soutien illégale mais l'exonération en faveur de certains contribuables. Et c'est alors précisément cette exonération – et uniquement cet aspect de la mesure fiscale – qui doit être contestée par les requérants qui se plaignent de l'existence d'une aide* »<sup>483</sup>. La différence de traitement est ainsi dotée d'un sens plus restrictif en droit de l'Union européenne afin de faire respecter la condition de l'octroi d'un avantage. Malgré ce caractère restrictif quant à la nature du traitement différencié, les aides fiscales sont caractérisées par une forte diversité qui se rattache à « *l'évolution des méthodes*

---

<sup>482</sup> La Cour de justice a considéré que « *les redevables d'une contribution obligatoire ne sauraient exciper de ce que l'exonération dont bénéficient d'autres personnes constitue une aide d'État pour se soustraire au paiement de ladite contribution* » ou « *pour en obtenir le remboursement* » (V. CJCE, 20 septembre 2001, *H. J. Banks & Co. Ltd c. The Coal Authority et Secretary of State for Trade and Industry*, aff. C-390/98, *Rec.*, 2001, p. I-6117, point 80 ; CJCE, 27 octobre 2005, *Distribution Casino France SAS e.a.*, aff. jtes C-266/04 à C-270/04, C-276/04, C-321/04 à C-325/04, *préc.*, points 42 à 44). Il y a cependant une nuance à cette jurisprudence permettant le remboursement d'une imposition acquittée dans le cas d'un assujettissement asymétrique à une taxe « *lorsqu'une seule des deux catégories d'opérateurs en situation concurrentielle est assujetti à une taxe spécifique et que le non-assujettissement d'une catégorie d'opérateurs constitue un objectif de la taxe en cause [...]. Ce remboursement est subordonné à la preuve que l'avantage résultant pour l'autre catégorie d'opérateurs du non-assujettissement à la taxe excède les surcoûts supportés pour l'accomplissement de mission de service public* » (P. DEROUIN, P. MARTIN, *Droit communautaire et fiscalité : sélection d'arrêts et de décisions*, Paris, Litec, 2<sup>ème</sup> éd., 2008, p. 927). En ce sens, v. CJCE, 7 septembre 2006, *Laboratoires Boiron SA*, aff. C-526/04, *Rec.*, 2006, p. I-7529, notamment points 27 à 48.

<sup>483</sup> Conclusions de l'avocat général A. TIZZANO présentées le 30 mars 2006 sous CJCE, 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium SA c. Ville de Seraing e.a.*, aff. jtes C-393/04 et C-41/05, *Rec.*, 2006, p. I-5293, point 70.

*d'imposition et de l'ingénierie fiscale* »<sup>484</sup> des États membres. Cette variété des traitements différenciés concerne tant leurs origines (§ I) que leurs formes (§ II).

### **§ I. Les origines des traitements fiscaux différenciés**

**231.** C'est la Commission européenne, de prime abord, qui reconnaît un caractère extensif aux fondements possibles d'un traitement différencié puisqu'elle note qu'un « *avantage sélectif peut résulter aussi bien d'une exception aux dispositions fiscales de nature législative, réglementaire ou administrative que d'une pratique discrétionnaire de l'Administration fiscale* »<sup>485</sup>. Partant de l'exigence que « *l'essentiel des règles qui forment le droit fiscal soit posé par la loi* »<sup>486</sup> garantissant – au moins en théorie – leur application uniforme grâce au caractère général de la loi, la considération qu'une rupture d'égalité résulte d'un texte législatif peut surprendre. Cependant, ce constat doit être relativisé lorsqu'on prend en considération le phénomène d'inflation législative<sup>487</sup> et surtout l'apparition de « *lois réglementaires* »<sup>488</sup> bien précises rentrant donc en contradiction avec leur nature par définition générale. Le législateur n'est ainsi pas dispensé du contrôle des institutions européennes, ces dernières ayant relevé la possibilité d'existence de traitements fiscaux différenciés d'origine législative (**B**). Si une rupture d'égalité prévue par le législateur lui-même peut paraître étrange, c'est moins le cas lorsqu'une telle rupture provient de l'Administration fiscale. En raison de la prééminence du législateur, constitutionnellement garantie en matière fiscale, le rôle du pouvoir réglementaire ne peut qu'être secondaire et confiné à l'exécution de la loi. Ce rôle restreint du fisc cédera face aux exigences pragmatiques d'application discrétionnaire d'une règle générale et abstraite au cas par cas entraînant ainsi le risque d'un traitement différencié entre les opérateurs économiques (**A**).

---

<sup>484</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 6.

<sup>485</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 12.

<sup>486</sup> M. COLLET, *Droit fiscal*, *op. cit.*, p. 20.

<sup>487</sup> G. CARBONNIER, « L'inflation des lois », *Revue des sciences morales et politiques*, 1982, p. 687. Sur la question relative à la qualité de loi d'une manière générale, v. P. RRAPI, *L'accessibilité et l'intelligibilité de la loi en droit constitutionnel. Étude du discours sur la « qualité de la loi »*, Paris, Dalloz, 2014.

<sup>488</sup> G. RIPERT, *Le déclin du droit. Études sur la législation contemporaine*, Paris, LGDJ, 1949, p. 70.

### *A. Les traitements différenciés relevant du pouvoir discrétionnaire de l'Administration fiscale*

**232.** L'affirmation de l'existence d'un pouvoir discrétionnaire de l'Administration en matière fiscale peut paraître dans un premier temps étonnante. Dans le domaine fiscal le législateur bénéficie d'une compétence constitutionnelle exclusive lui permettant tant d'instituer un impôt que d'autoriser sa perception par le fisc ; autrement dit c'est au législateur de déterminer unilatéralement le fait générateur dont découle une créance d'impôt<sup>489</sup>. Dans ce contexte le rôle de l'Administration fiscale se trouve assez limité : elle n'est tenue que d'appliquer fidèlement la loi<sup>490</sup> – de caractère général en principe – écartant ainsi tout risque de traitement différencié. Cependant, la pratique est révélatrice d'un pouvoir discrétionnaire de la part de l'Administration<sup>491</sup> qui bien que liée par la volonté du législateur doit intervenir pour interpréter et assurer la *correcte* (selon elle) application au cas par cas. « *L'égalité devant les charges publiques, telle que l'a envisagée le législateur, ne risque-t-elle pas alors de se trouver atteinte et modifiée ?* », s'interroge Pierre Delvolvé<sup>492</sup>. La réponse ne peut qu'être positive, une telle atteinte dite *de fait*<sup>493</sup> car provenant de la pratique, peut être due à l'action unilatérale de l'Administration (1) ou suite à une sorte de *coopération* avec les contribuables résultant alors en une application quasi-unilatérale des normes fiscales législatives (2).

---

<sup>489</sup> À titre d'exemple, certaines dispositions constitutionnelles peuvent être citées afin de démontrer la compétence exclusive du législateur en la matière. Ainsi, la Constitution française dans son article 34, alinéa 4, dispose que la loi fixe des règles concernant « *l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* » ; la Constitution grecque prévoit dans son article 78, alinéa 4 que « *L'assiette, le taux de l'imposition, les exonérations ou exemptions d'impôts et l'allocation de pensions ne peuvent faire l'objet d'une délégation législative* » ; enfin, selon l'article 99 alinéa 1 de la Constitution luxembourgeoise, « *Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi* ».

<sup>490</sup> Il faut distinguer sur ce point la compétence réglementaire d'application de la loi du pouvoir réglementaire autonome portant sur certaines matières qui ne sont pas réservées au législateur comme c'est le cas pour la procédure fiscale contentieuse ou non contentieuse et l'organisation de l'Administration fiscale. Par rapport à la question de répartition entre pouvoirs législatif et réglementaire en matière fiscale, v. M. COLLET, *Droit fiscal, op. cit.*, pp. 82-85 ; L. PHILIP, « Le partage de la loi et du règlement en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 1981, n° 6, pp. 161 et suiv.

<sup>491</sup> V. M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, op. cit.*, pp. 36 et suiv.

<sup>492</sup> P. DELVOLVÉ, *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, Paris, LGDJ, 1969, p. 32. V. aussi P.-M. GAUDEMET, « Réflexions sur le principe d'égalité devant les charges publiques. Grandeur et misères d'un principe », in *Mélanges en l'honneur du professeur Michel Stassinopoulos*, Paris, Athènes, LGDJ, Revue du droit public, 1974, pp. 339-341.

<sup>493</sup> E. CEREXHE, « L'égalité de traitement dans l'ordre juridique communautaire », *op. cit.*, p. 53.

### 1. *L'application unilatérale des normes fiscales législatives*

**233.** Le caractère général et impersonnel de la loi nécessite l'intervention de l'Administration qui va procéder unilatéralement à l'édiction d'actes de portée générale ou individuelle qui vont contribuer à mettre en œuvre les prescriptions législatives. Dans la mesure où le fisc ne méconnaît pas la volonté du législateur il s'agit « *d'une intervention normale [...] d'application des lois* »<sup>494</sup>. Néanmoins les risques d'une altération du champ d'application de la loi restent accrus et la pratique est confirmative sur ce point démontrant dans certains cas une utilisation abusive de la marge d'appréciation de la part de l'autorité réglementaire qui aboutit à la mise en cause du principe d'égalité fiscale tel que posé par le législateur.

**234.** L'Administration fiscale peut procéder à une application erronée des dispositions législatives en adoptant des actes en contradiction avec le texte de la loi ou à une application inexacte en étendant le champ d'application d'un avantage prévu par la loi elle-même<sup>495</sup>. Ainsi, l'autorité réglementaire peut intervenir afin de soumettre à un régime d'allégement « *certaines entreprises ou certaines productions* », dans le sens du traité, qui *a priori* ne rentrent pas dans les situations visées par le législateur. En ce sens, elle peut aussi prévoir des prescriptions dans le temps afin de retarder l'application de la loi fiscale pour certaines entreprises bénéficiaires, facilitant ainsi leur trésorerie. Mais le fisc peut aller encore plus loin dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire, qui deviendra même arbitraire en dépassant le cadre fixé par le législateur, en prévoyant des catégories d'exemption qui ne sont pas du tout prévues par la loi.

**235.** La volonté du législateur peut être aussi modifiée pas uniquement par une application inexacte et erronée de la part de l'Administration mais aussi par la doctrine de cette dernière dont la fiscalité, en raison de sa complexité, constitue un domaine de prédilection<sup>496</sup>. Les instructions ou les circulaires d'allégement, « *sous*

---

<sup>494</sup> P. DELVOLVE, *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, op. cit., p. 35.

<sup>495</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal*, op. cit., p. 88. V. aussi P. DELVOLVE, *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, op. cit., pp. 38-41.

<sup>496</sup> L'interprétation fiscale est un sujet qui intéresse la doctrine. À titre indicatif on peut citer : G. DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation en droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2010 ; P. MARCHESSOU,

*prétexte d'interprétation et de précision des modalités d'application [...] arrivent à modifier la portée de la loi fiscale* »<sup>497</sup> accordant – malgré l'exigence de rester délimitées à l'interprétation – des avantages à certains contribuables non prévus par le législateur<sup>498</sup>. On trouve un exemple récent de dépassement du cadre législatif par une circulaire dans la décision de la Commission concernant l'aide d'État octroyée à Fiat par le Luxembourg<sup>499</sup>. En l'espèce, le gouvernement du Grand-Duché avait édicté une circulaire au visa de l'article 164, alinéa 3, de la loi concernant l'impôt sur le revenu posant le principe de pleine concurrence<sup>500</sup>. Sous couvert de son interprétation, cette circulaire a toutefois confirmé<sup>501</sup> de larges pouvoirs non prévus par le législateur à l'Administration en l'habilitant à adopter des *rulings*, ouvrant la voie à des traitements discrétionnaires et éventuellement discriminatoires<sup>502</sup>. Le législateur n'est intervenu qu'en 2014 pour donner une base légale explicite à ce système<sup>503</sup>.

**236.** Cette application ou interprétation *contra legem* des textes législatifs lorsque l'Administration bénéficie d'une large marge d'appréciation n'est pas passée inaperçue des institutions européennes. C'est ainsi que la Commission a signalé le rôle du pouvoir discrétionnaire pour l'identification d'une mesure fiscale sélective dans sa communication de 1998<sup>504</sup>. Même si elle reconnaît la compétence des Administrations nationales pour interpréter une mesure fiscale générale afin de l'appliquer au cas par cas, ces interprétations ne sauraient avoir comme effet un

« Réflexions contemporaines sur l'interprétation des textes fiscaux », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 551 et suiv. ; L. VAPAILLE, *La doctrine administrative fiscale*, Paris, L'Harmattan, 1999.

<sup>497</sup> P. DELVOLVE, *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, *op. cit.*, p. 44.

<sup>498</sup> Pour un exemple d'une aide fiscale régie par une instruction administrative, v. décision 2003/883/CE de la Commission du 11 décembre 2002 concernant le régime d'aide d'État C 46/2001 – Centrales de trésorerie mis à exécution par le France, *JO L 330* du 18 décembre 2003, p. 23.

<sup>499</sup> Décision de la Commission du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur de Fiat, C(2015) 7152 final.

<sup>500</sup> *Ibidem*, point 75 (« Cette disposition établit le principe de pleine concurrence en droit fiscal luxembourgeois, selon lequel les transactions entre sociétés d'un même groupe doivent être rémunérées comme si elles avaient été acceptées par des sociétés indépendantes négociant dans des circonstances comparables dans des conditions de pleine concurrence »).

<sup>501</sup> V. circulaire L.G./N.S. no 3 du 21 août 1989.

<sup>502</sup> V. *infra* § 241.

<sup>503</sup> Loi du 19 décembre 2014 relative à la mise en œuvre du paquet d'avenir – première partie (2015), Recueil de législation, A – N° 257, pp. 5475 et suiv.

<sup>504</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, points 21 et 22.

traitement différencié des entreprises. Comme elle le souligne, « *toute décision administrative qui s'écarte des règles fiscales généralement applicables pour favoriser des entreprises individuelles donne lieu à une présomption d'aide d'État et doit être analysée en détail* »<sup>505</sup>. En ce sens, lorsqu'un avantage est prévu de manière et d'application générales par une loi fiscale, il ne s'agit pas d'une aide sélective. Cependant, lorsque l'Administration fiscale a la faculté de l'octroyer ou de le refuser à certaines entreprises de manière discrétionnaire, il s'agit là d'une présomption de sélectivité qui réside dans l'acte de l'Administration et non pas dans la loi elle-même. La Commission consacre ainsi une présomption au sens large qui ne concerne pas uniquement une application erronée ou inexacte mais toute pratique administrative qui repose sur une large marge d'appréciation laissant pressentir une remise en cause du principe d'égalité.

**237.** Le fait qu'une pratique discrétionnaire puisse donner lieu à une présomption de rupture devant l'égalité fiscale découle d'un raisonnement de la Commission qui a été présenté de prime abord dans le contexte des régimes sociaux qui peuvent s'appliquer de manière différenciée pour des raisons de pouvoir discrétionnaire. C'était ainsi le cas d'une affaire relative à une demande en annulation de la part de la France d'une décision de la Commission qui qualifiait d'aide d'État la participation financière du Fonds national de l'emploi à la mise en œuvre d'un plan social par la société Kimberly Clark Sopalin<sup>506</sup>. Cette dernière, suite à une réorientation de ses activités, a procédé au licenciement pour motif économique de certains salariés. L'intervention du Fonds national de l'emploi faisait partie des actions prévues dans le plan social qui a suivi le licenciement. À l'appui de sa requête, le gouvernement français a avancé l'argument selon lequel les dispositifs de l'intervention précitée ne constituaient en aucun cas une aide sélective mais qu'en revanche ils « *sont applicables, sans aucune exception, à toutes les entreprises [...] aux conditions définies par les textes législatifs et réglementaires* »<sup>507</sup>. La Cour de justice, confirmant dans un premier temps l'absence d'une sélectivité sectorielle ou géographique, s'alignera ensuite sur

---

<sup>505</sup> *Ibidem*, point 22.

<sup>506</sup> CJCE, 26 septembre 1996, *République française c. Commission*, aff. C-241/94, *préc.* V. par rapport à cette jurisprudence H. CHAVRIER, E. HONORAT, G. DE BERGUES, « Actualité du droit communautaire », *AJDA*, 1997, n° 4, p. 342.

<sup>507</sup> CJCE, 26 septembre 1996, *République française c. Commission*, aff. C-241/94, *préc.*, point 16.

la position de la Commission en affirmant que « *le Fonds national de l'emploi dispose d'un pouvoir discrétionnaire qui lui permet de moduler l'intervention financier en fonction de diverses considérations telles que, notamment, le choix des bénéficiaires, le montant de l'intervention financière et les conditions de l'intervention. [...] Dans ces conditions, il convient de constater que, par sa finalité et son économie générale, le système de participation du Fonds national de l'emploi à l'accompagnement des plans sociaux est susceptible de placer certaines entreprises dans une situation plus favorable que d'autres et de remplir ainsi les conditions d'une aide au sens de l'article 92, paragraphe 1, du traité* »<sup>508</sup>. Même si les dispositions législatives relatives aux licenciements s'appliquent en théorie d'une manière générale et indistinctement à toutes les entreprises et à tous les secteurs, leur application individuelle dans un cas précis incombe à l'appréciation discrétionnaire de l'Administration donnant ainsi lieu à une présomption de sélectivité<sup>509</sup>.

## *2. L'application quasi-unilatérale des normes fiscales législatives*

**238.** « *Le privilège du préalable est omniprésent en droit fiscal* »<sup>510</sup>, excluant ainsi en principe toute forme de contractualisation, voire même de coopération, dans le domaine de la fiscalité entre l'Administration et le contribuable. Étant donné que la loi fiscale est d'ordre public posant les conditions d'imposition quant à l'assiette ou le taux, « *au nom de quoi l'Administration pourrait-elle faire varier ces éléments en fonction de considérations subjectives (c'est-à-dire liées au contribuable sujet de l'impôt) ?* »<sup>511</sup>. Une telle pratique de la part du fisc pourrait porter atteinte au principe de l'égalité devant l'impôt. Néanmoins cela n'a pas été suffisant pour nier toute forme de coopération entre l'Administration fiscale et les contribuables quant à l'application des normes fiscales législatives. C'est surtout l'extension du rôle de la fiscalité en matière économique et sociale qui a conduit à une certaine systématisation du procédé de coopération. Nonobstant les avantages que cette pratique peut

<sup>508</sup> *Ibidem*, points 23 et 24.

<sup>509</sup> L'importance du pouvoir discrétionnaire de l'autorité réglementaire quant à l'application d'une disposition législative pour l'examen du critère de sélectivité a été soulignée par la Cour de justice en matière d'aide d'État indépendamment de leur nature fiscale ou non. V. CJCE, 1<sup>er</sup> décembre 1998, *Ecotrade Srl*, aff. C-200/97, *préc.*, point 40.

<sup>510</sup> P. DELVOLVE, *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, *op. cit.*, p. 91.

<sup>511</sup> M. COLLET, *Droit fiscal*, *op. cit.*, p. 188.



présenter – ses partisans citent comme exemples la réduction du contentieux fiscal ou l'accroissement de la sécurité juridique des contribuables<sup>512</sup> – elle demeure un outil redoutable du point de vue du respect du principe d'égalité fiscale.

**239.** Les différents procédés de coopération ont retenu naturellement l'intérêt de la Commission européenne dans le cadre de sa recherche sur les aides fiscales sélectives. Les transactions, les *rulings* ou encore les agréments fiscaux se trouvent parmi les mesures soupçonnées d'une rupture d'égalité entre les opérateurs économiques compte tenu du pouvoir discrétionnaire, caractérisé par une certaine opacité voire même confidentialité, du pouvoir réglementaire quant à leur conclusion.

**240.** En ce sens, les transactions, visant à obtenir un accord entre le fisc et le contribuable au sujet d'un litige<sup>513</sup> en atténuant par exemple une pénalité fiscale et évitant une saisine contentieuse, incitent le fisc à un traitement casuistique et discrétionnaire portant par conséquent atteinte au principe d'égalité. La Commission européenne a eu l'occasion d'affirmer la possibilité du caractère sélectif, même si ce n'était pas le cas en l'espèce, d'une transaction entre l'Administration fiscale belge et une entreprise au sujet d'une dette fiscale de cette dernière<sup>514</sup>.

**241.** En ce qui concerne les *rulings*<sup>515</sup>, leur objet consiste à adresser au contribuable une décision individuelle et anticipée quant à l'application d'une disposition fiscale générale dans un cas précis relative à la manière dont son imposition sera calculée,

---

<sup>512</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008, *op. cit.*, p. 16.

<sup>513</sup> Le droit fiscal reprend la notion de transaction comme elle est posée par le Code civil dans l'article 2044 qui dispose que « *la transaction est un contrat par lequel les parties terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître* ». Sur la notion de transaction telle qu'appliquée en droit fiscal v. C. DE LA MARDIERE, « La transaction, regard fiscal », in B. MALLET-BRICOUT, C. NOURISSAT (dir.), *La transaction dans toutes ses dimensions*, Paris, Dalloz, 2006, pp. 169 et suiv.

<sup>514</sup> Décision 2011/276/UE de la Commission du 26 mai 2010 concernant l'aide d'État sous la forme d'un accord fiscal transactionnel mise à exécution par la Belgique en faveur de la société Umicore SA (ex- « Union Minière SA »), JO L 122 du 11 mai 2011, p. 76. V. par rapport à cette décision, É. GINTER, É. CHARTIER, B. MICHAUD, *Droit communautaire et impôts directs*, *op. cit.*, pp. 196-199.

<sup>515</sup> Sur la notion de *ruling* ainsi que ses acceptions rencontrées dans différents ordres juridiques, parmi lesquels la France, v. Association fiscale internationale, *Advance rulings – Les agréments préalables*, The Hague, London, Kluwer Law International, 1999. V. aussi la thèse de Carlo ROMANO, *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation Academic Council, 2002.

les rapprochant ainsi des rescrits fiscaux en droit français<sup>516</sup>. Cette pratique peut constituer une aide<sup>517</sup> dans la mesure où elle « *avalise un résultat qui ne reflète pas de manière fiable le résultat qui aurait été obtenu en appliquant le régime de droit commun* »<sup>518</sup>. Cela est souligné par le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises de 1997<sup>519</sup> et également dans la pratique décisionnelle de la Commission lorsqu'elle a statué sur le caractère sélectif des mesures fiscales adoptées par la Belgique sous la forme d'un régime fiscal de *ruling* applicable uniquement aux sociétés de vente américaines<sup>520</sup>. Les pratiques des États membres en matière de *rulings* fiscaux constituent une question d'actualité<sup>521</sup>. Il en est ainsi depuis juin 2013, date à laquelle la Commission a lancé une collecte de renseignements portant sur des *rulings* accordés par six États membres (Chypre, l'Irlande, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas et le Royaume-Uni), entreprise étendue à l'ensemble des États membres en décembre 2014<sup>522</sup>. Dans ce contexte, la Commission a considéré que les accords de fixation des prix de transfert validés par des *rulings* (« *décisions anticipatives* ») constituent des aides d'État – en ce qu'elles entraînent des réductions artificielles des bénéfices imposables – incompatibles au profit des entreprises Starbucks<sup>523</sup>, Fiat<sup>524</sup> et

---

<sup>516</sup> V. M. COLLET, « Le développement du rescrit », in N. GUILLET (dir.), *Les transformations de l'Administration fiscale : actes du colloque organisé le 20 mai 2010 à l'Université du Havre*, Paris, L'Harmattan, 2011, pp. 95 et suiv. V. également l'étude du Conseil d'État adoptée le 14 novembre 2013 : *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets* (Paris, La Documentation française, 2014) et notamment pp. 45 et suiv. pour une analyse comparée du rescrit fiscal. Il arrive cependant que parfois des *rulings* se rapprochent plus de la catégorie des agréments : v. D. BERLIN, « Agrément fiscal et droit communautaire », *EDCE* 2008 (Rapport public 2008 – Le contrat, mode d'action publique et de production de normes), p. 297 et note 3.

<sup>517</sup> V. à ce sujet, A. MAITROT DE LA MOTTE, « L'Union européenne et les décisions anticipées en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2015, n° 27, p. 31. V. aussi l'étude du Conseil d'État adoptée le 14 novembre 2013 : *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, *op. cit.*, pp. 88-90.

<sup>518</sup> Communication de la Commission du 19 mai 2016 relative à la notion d'aide d'État visée à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, p. 56, point 170.

<sup>519</sup> V. A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'État sous forme fiscale », *Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008*, *op. cit.*, p. 17.

<sup>520</sup> Décision 2004/77/CE de la Commission du 24 juin 2003 concernant le régime d'aides mis à exécution par la Belgique sous la forme d'un régime fiscal de *ruling* applicable aux US Foreign Sales Corporations, *JO L* 23 du 28 janvier 2004, p. 14.

<sup>521</sup> V. C. PRIETO, « Du Luxleaks au plan d'action de lutte contre l'évasion fiscale des multinationales », *RTDE*, 2016, n° 1, p. 3. V. aussi la communication récente de la Commission sur la notion d'aide du 19 mai 2016 qui consacre quelques pages à la pratique des *rulings*, résumant la jurisprudence et la pratique décisionnelle en la matière (Communication de la Commission du 19 mai 2016 relative à la notion d'aide d'État visée à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, pp. 55-59).

<sup>522</sup> Communiqué de presse de la Commission du 17 décembre 2014, n° IP/14/2742.

<sup>523</sup> Décision de la Commission du 21 octobre 2015, State aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks, C(2015) 7143 final. Un recours en annulation a été introduit devant le Tribunal : aff. T-760/15.

Apple<sup>525</sup> accordées, respectivement, par les autorités fiscales néerlandaise, luxembourgeoise et irlandaise. D'autres décisions de la Commission seront attendues dans la même logique<sup>526</sup> suite à plusieurs enquêtes qu'elle a entamées ; on peut citer en ce sens les décisions d'ouvrir une procédure formelle d'examen de l'article 108, paragraphe 2 du TFUE concernant les aides présumées en faveur d'Amazon<sup>527</sup> et de McDonald's<sup>528</sup>.

**242.** Parmi les procédés coopératifs susceptibles de provoquer un traitement différencié entre les opérateurs économiques, les agréments fiscaux suscitent également des doutes quant à leur caractère sélectif<sup>529</sup> et la pratique décisionnelle de la Commission est particulièrement riche sur ce point. Les agréments sont des « *décisions administratives autorisant l'application de régimes fiscaux particuliers pour la réalisation d'opérations déterminées* »<sup>530</sup>. Qualifiés parfois de « *quasi-contrats économiques* »<sup>531</sup>, ils ont suscité l'intérêt de la doctrine quant à leur nature contractuelle. Ce débat ne rentrant pas dans le contexte de la présente étude, il suffit

<sup>524</sup> Décision de la Commission du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur de Fiat, C(2015) 7152 final. Des recours en annulation ont été introduits devant le Tribunal : aff. T-755/15 et T-759/15.

<sup>525</sup> La décision de la Commission en date du 30 août 2016 concluant à l'illégalité et la récupération d'avantages illégaux accordés à Apple n'a pas encore été rendue publique pour des raisons de confidentialité. On renvoie donc au communiqué de presse de la Commission du 30 août 2016 (n° IP/16/2923) ainsi qu'à la décision de la Commission du 11 juin 2014 d'ouvrir une procédure formelle d'examen concernant l'aide en cause : State aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014 CP) – Ireland, Alleged aid to Apple, C(2014) 3606 final (JO C 369 du 17 octobre 2014, p. 22).

<sup>526</sup> Dans un exemple récent, la Commission a considéré que constitue une aide d'État, qui doit être récupérée, le régime belge d'exonération des bénéficiaires excédentaires qui a permis à plusieurs sociétés multinationales d'en bénéficier sur la base des décisions fiscales anticipées (Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aide d'État concernant l'exonération des bénéficiaires excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), C(2015) 9837 final). Des recours en annulation ont été introduits devant le Tribunal : aff. T-133/16, T-201/16, T-266/16, T-278/17 et T-371/16.

<sup>527</sup> Décision de la Commission du 7 octobre 2014, Aide d'État SA.38944 (2014/C) (2014/NN) – Luxembourg, Aide présumée en faveur d'Amazon sous la forme d'une décision fiscale anticipative, C(2014) 7156 final (JO C 44 du 6 février 2015, p. 13).

<sup>528</sup> Décision de la Commission du 3 décembre 2015, Aide d'État n° SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) – Luxembourg, Aide présumée en faveur de McDonald's, C(2015) 8343 final.

<sup>529</sup> V. D. BERLIN, « Agrément fiscal et droit communautaire », *op. cit.*, pp. 301 et suiv.

<sup>530</sup> J. MAIA, « L'agrément fiscal : instrument d'intervention économique ou de sécurité juridique ? », *RJF*, 2001, n° 2, p. 99. Sur la notion d'agrément en droit fiscal français, v. G. TOURNIE, *Les agréments fiscaux : la fiscalité au service du plan*, Toulouse, Imprimerie Maurice Espic, 1970 ; M. DE SAINT-PULGENT, « Le droit français des agréments fiscaux », *EDCE*, 1989, n° 41, pp. 185 et suiv.

<sup>531</sup> P. QUERTAINMONT, *Droit public économique : interventionnisme économique des pouvoirs publics*, Waterloo, Kluwer, 4<sup>ème</sup> éd., 2007, p. 268.

de mettre en exergue que malgré les ambiguïtés sur leur nature contractuelle<sup>532</sup>, les agréments fiscaux constituent une forme de coopération entre le fisc et les contribuables, nonobstant le fait que leur délivrance repose sur une décision unilatérale de l'Administration. En effet, le fisc accorde un allègement fiscal à un contribuable en contrepartie d'activités et d'opérations que ce dernier peut entreprendre, bénéfiques à la politique économique nationale. L'agrément se présente ainsi comme un « *impôt conditionné* »<sup>533</sup>, pour reprendre l'expression de Thierry Lambert, laissant une marge d'appréciation à l'Administration fiscale quant à son octroi suite à la demande de l'entreprise intéressée.

**243.** Même si c'est avec l'Administration fiscale que le contribuable doit coopérer pour l'octroi d'un agrément, c'est le législateur qui doit préalablement définir l'objet de ces exonérations fiscales et les conditions de leur délivrance. Il doit prendre en compte le fait que l'allègement accordé par l'autorité administrative doit être conditionné aux activités du bénéficiaire, bénéfiques à l'économie nationale, et doit être délimité quant à ses objets : les agréments peuvent être délivrés afin d'améliorer les structures ou les moyens des entreprises, améliorer les structures agricoles ou immobilières, développer l'aménagement du territoire<sup>534</sup>.

**244.** Malgré cette intervention du législateur, l'octroi d'un agrément reste parfois subordonné à l'appréciation discrétionnaire de l'Administration. En effet, il arrive que le législateur « *ne pose pas clairement des conditions, ou pas de conditions suffisamment précises pour que la compétence de l'Administration soit elle aussi suffisamment encadrée* »<sup>535</sup> et cela malgré le fait que le Conseil constitutionnel, manquant de pragmatisme, nie toute possibilité de pouvoir discrétionnaire du fisc en la matière, admettant pour autant que les critères d'octroi d'un agrément peuvent

---

<sup>532</sup> Concernant l'ordre juridique français, il semble que le Conseil d'État réfute implicitement la nature contractuelle dans une jurisprudence du 10 mars 1967, *Ministre de l'économie et des finances c. Société Samat et Cie*, req. n° 64509, *Rec.*, p. 113 où il a accepté le recours pour excès de pouvoir contre une décision de retrait d'agrément sans poser comme obstacle l'exigence d'un plein contentieux, propre en matière contractuelle.

<sup>533</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'Etat sous forme fiscale », *Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008*, *op. cit.*, p. 16.

<sup>534</sup> V. P. DELVOLVE, *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, *op. cit.*, pp. 121-128.

<sup>535</sup> D. BERLIN, « L'agrément fiscal : en sursis du droit communautaire ? », in *Regards critiques et perspectives sur le droit de la fiscalité : liber amicorum Cyrille David*, Paris, LGDJ, 2005, p. 307.

résulter de l'objectif poursuivi par le législateur<sup>536</sup>. Dans la pratique, le pouvoir réglementaire afin de vérifier si une entreprise contribuable rentre dans le cas décrit par le législateur, doit parfois procéder à l'interprétation des termes non définis mais bien contenus dans la loi, comme par exemple « *participation à l'intérêt économique général* » ou « *contribuer à l'expansion et à l'amélioration structurelle de l'économie* »<sup>537</sup> ; c'est justement cette imprécision dans les dispositions législatives qui donne un véritable pouvoir d'appréciation à l'Administration fiscale qui mérite d'être étudié sous le prisme du critère de sélectivité.

**245.** Une affaire qui peut retenir l'attention en ce sens et celle relative à la loi *Pons* de 1986 qui avait introduit un régime de défiscalisation autorisant des allègements fiscaux accordés sous forme d'agrément pour les investissements réalisés dans les départements et territoires français d'outre-mer. Bien que le régime a été autorisé par la Commission en 1992<sup>538</sup>, celle-ci sera de nouveau intéressée par une mesure prise dans le cadre de ce régime : il s'agissait d'allègements fiscaux consentis aux investisseurs ayant financé la construction du paquebot *Le Levant*. Cet exemple est illustratif de l'intérêt du droit des aides d'État pour les agréments. En revanche, le raisonnement de la Commission fut particulièrement lacunaire quant à l'identification de cette mesure en tant qu'aide, ce qui entrainera finalement l'annulation de sa décision par le Tribunal de première instance pour manque de motivation<sup>539</sup>. En effet, la Commission n'a fondé sa décision que sur la directive du Conseil du 21 décembre 1990 portant sur les aides à la construction navale afin de démontrer qu'il ne s'agit pas d'une aide au développement, sans pour autant s'intéresser ensuite à l'application des conditions de l'article 107, paragraphe 1 du TFUE, donc à celle de sélectivité<sup>540</sup>.

---

<sup>536</sup> V. CC, 30 décembre 1987, n° 87-237 DC, *Loi de finances pour 1988, Rec.*, p. 63, consid. 11 ; CC, 29 décembre 1999, n° 99-424 DC, *Loi de finances pour 2000, Rec.*, p. 156, consid. 29 à 32 où le juge contraint le législateur d'encadrer d'une manière suffisante l'action de l'Administration en cas de délivrance d'agréments fiscaux. V. aussi L. PHILIP, « La jurisprudence constitutionnelle en matière d'agréments fiscaux », *Dr. fisc.*, 1988, n° 43, p. 129.

<sup>537</sup> A. STEICHEN, *La justice dans l'impôt, op. cit.*, p. 249 et surtout note 202.

<sup>538</sup> Décision 2001/882/CE de la Commission du 25 juillet 2001 concernant l'aide d'État mise à l'exécution par la France sous forme d'aide au développement pour le paquebot *Le Levant* construit par Alstom Leroux Naval et destiné à être exploité à Saint-Pierre-et-Miquelon, *JO L 327* du 12 décembre 2001, p. 37, point 6.

<sup>539</sup> TPICE, 22 février 2006, *EUR L Le Levant 001 c. Commission*, aff. T-34/02, *Rec.*, 2006, p. II-267, points 112 et suiv. V. par rapport à cet arrêt L. IDOT, « Procédure et droits de la défense », obs. sous TPICE, 22 févr. 2006, *EUR L Le Levant 001*, aff. T-34/02, *Europe*, 2006, n° 4, comm. 120, p. 22.

<sup>540</sup> Décision de la Commission du 25 juillet 2001, *op. cit.*, points 16 à 34.

246. La nature éventuellement sélective des agréments a retenu l'intérêt de la Commission à maintes reprises<sup>541</sup>. Elle a ainsi conclu que le régime fiscal mis à exécution par la France en faveur des quartiers généraux et centres de logistique<sup>542</sup> ou le régime fiscal des centres de coordination belges<sup>543</sup> constituent des mesures sélectives créant une rupture d'égalité en raison du pouvoir discrétionnaire de l'Administration quant à la délivrance de l'agrément conditionnant l'accès à l'avantage prévu par le régime en question. Dans le même sens, la Commission a choisi d'entamer une enquête sur le régime fiscal français du « Groupement d'intérêt économique » (GIE) qui prévoyait un dispositif fiscal de financement de biens mis en location avantageux pour ses membres sur agrément ministériel délivré sous conditions discrétionnaires<sup>544</sup> ; l'enquête a finalement conduit à l'affirmation de la nature sélective de la mesure en raison du caractère discrétionnaire de ses conditions d'octroi<sup>545</sup>. Enfin, la pratique décisionnelle de la Commission sur le caractère sélectif de la délivrance d'un agrément est assez riche également dans le cas d'agréments qui conditionnent l'accès au régime d'un groupe de sociétés. Selon Benoît Delaunay, ces groupes de sociétés « *sont courtisés par la majorité des États qui, pour les attirer, multiplient les régimes en faveur* »<sup>546</sup> ; ces derniers sont accordés de manière discrétionnaire par l'édiction d'un agrément.

---

<sup>541</sup> Exemples tirés de : A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, pp. 276-277.

<sup>542</sup> Décision 2004/76/CE de la Commission du 13 mai 2003 concernant le régime d'aide d'État mis à exécution par la France en faveur des quartiers généraux et centres de logistique, n° C (2003) 1483, JO L 23 du 28 janvier 2004, p. 1.

<sup>543</sup> CJCE, 22 juin 2006, *Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL c. Commission*, aff. jtes C-182/03 et C-217/03, *préc.*

<sup>544</sup> Communiqué de presse de la Commission du 15 décembre 2004, n° IP/04/1484. V. également Rapport de la Commission sur la politique de concurrence 2004, vol. 1, n°s 485 à 488.

<sup>545</sup> Communiqué de presse de la Commission du 20 décembre 2006, n° IP/06/1852.

<sup>546</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008, *op. cit.*, p. 17.

### ***B. Les traitements différenciés édictés par le législateur fiscal***

**247.** Considérer dans un premier temps qu'une rupture d'égalité peut résulter d'un texte législatif mérite examen. La réservation du domaine fiscal au législateur fait respecter, au moins en théorie, l'égalité formelle découlant du caractère général de la loi. Effectivement, « [l]e principe de légalité fait participer l'impôt aux caractères essentiels de la loi et, notamment, aux caractères de généralité et d'impersonnalité, qui commandent l'égalité devant l'impôt comme devant la loi »<sup>547</sup>. Un système d'imposition législatif grâce à son caractère général et abstrait se trouve donc *a priori* en conformité avec le principe d'interdiction de toute sélectivité. Cependant, l'affaiblissement du caractère général de la loi fiscale afin que le législateur puisse prendre en considération des exigences économiques et sociales conduit à un infléchissement du précédent constat. De fait, il n'est pas inhabituel que le législateur « ne statue plus en imposant à tous les impératifs d'une même raison, mais en fonction de situations, de besoins, d'intérêts infiniment diversifiés »<sup>548</sup>. Une sélectivité dite *formelle*<sup>549</sup>, ayant sa source dans une norme juridique, peut donc désormais résulter d'une disposition législative, comme cela a été démontré par la pratique des institutions européennes.

**248.** Il a été avancé dans la doctrine que « l'idée d'un système fiscal homogène traitant les contribuables également appartient au passé ; à l'heure actuelle, il n'y a plus guère qu'une pluralité de sous-systèmes traitant chaque catégorie de contribuables différemment »<sup>550</sup>. Cette évolution quant à la nature de la loi fiscale qui de norme générale et abstraite devient une norme de plus en plus personnalisée est une conséquence du renouvellement du rôle de l'impôt dont la portée s'étend aux matières économique et sociale. Ce renouvellement, de façon simplifiée, « permet d'expliquer pourquoi l'agriculteur paie moins d'impôts que les autres contribuables, pourquoi certaines entreprises contribuant particulièrement à l'expansion économique du pays bénéficient d'exemptions fiscales temporaires »<sup>551</sup>.

---

<sup>547</sup> L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, op. cit., p. 80.

<sup>548</sup> G. BURDEAU, « Le déclin de la loi », *Arch. phil. droit*, 1963, p. 38.

<sup>549</sup> E. CEREXHE, « L'égalité de traitement dans l'ordre juridique communautaire », op. cit., p. 51.

<sup>550</sup> A. STEICHEN, *La justice dans l'impôt*, op. cit., p. 48.

<sup>551</sup> *Ibidem*.

**249.** Si finalement tant le législateur que l'Administration fiscale peuvent introduire des traitements différenciés, ces derniers se distinguent quant à leur nature en fonction de leur auteur. Si l'avantage sélectif qui provient du fisc ressemble à une « véritable faveur »<sup>552</sup> accordée discrétionnairement aux contribuables, le traitement différencié prévu par le législateur et caractérisé parfois comme un « dégrèvement d'office »<sup>553</sup> implique son application automatique. Dans ce cas, le fisc n'est tenu que d'appliquer fidèlement la loi accordant l'avantage prévu mais cette fois-ci le traitement différencié découle directement de la loi et ressemble non pas à une faveur mais à un droit reconnu aux bénéficiaires<sup>554</sup>.

**250.** Les agréments dits « de plein droit »<sup>555</sup>, c'est-à-dire les agréments pour lesquels le texte législatif prévoit avec précision les modalités de leur délivrance ne laissant ainsi qu'une compétence liée au pouvoir réglementaire, peuvent constituer un exemple de dégrèvement d'office accordé presque automatiquement une fois les conditions remplies<sup>556</sup>. Même si leur octroi n'est plus subordonné au pouvoir discrétionnaire du fisc, écartant alors la présomption de sélectivité posée par la communication de 1998, le contrôle du texte législatif est toujours possible afin de vérifier qu'il n'introduit pas un régime d'aides fiscales<sup>557</sup> ; dans ce cas-là, le contrôle de la Commission doit intervenir au moment de l'adoption du régime lui-même présumé créateur des traitements différenciés et non au moment de l'adoption des mesures d'application.

**251.** Dans le cas où la Commission examinera un traitement différencié institué par le législateur, il ne s'agira pas d'une aide sélective mais bien d'un régime d'aides sélectif. Ce régime consiste en « toute disposition sur la base de laquelle, sans qu'il soit besoin de mesures d'application supplémentaires, des aides peuvent être octroyées individuellement à des entreprises, définies d'une manière générale et abstraite dans ladite disposition et toute disposition sur la base de laquelle une aide

---

<sup>552</sup> P. DELVOLVE, *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, op. cit., p. 77.

<sup>553</sup> *Ibidem*.

<sup>554</sup> *Ibid.*, pp. 77-81.

<sup>555</sup> M. COLLET, *Droit fiscal*, op. cit., p. 181.

<sup>556</sup> D. BERLIN, « L'agrément fiscal : en sursis du droit communautaire ? », op. cit., p. 305 et spéc. note

56.

<sup>557</sup> *Ibidem*, pp. 309-310.



*non liée à un projet spécifique peut être octroyée à une ou plusieurs entreprises pour une période indéterminée et/ou pour un montant indéterminé »*<sup>558</sup>.

**252.** L'article 44 *septies* du Code général des impôts<sup>559</sup> est un exemple de régime d'aide prévu par le législateur. Le régime en cause accordait un traitement fiscal favorable en France pour les entreprises en difficulté prévoyant une exonération totale de deux ans des bénéfices pour les entreprises nouvellement créées afin de reprendre les actifs de sociétés liquidées. À cet égard, la Commission a conclu que ce régime fiscal français ne constitue pas une mesure générale – bien que prévu par une disposition législative – car il ne s'applique qu'aux sociétés nouvellement créées remplissant certaines conditions, introduisant de cette manière une rupture d'égalité entre les opérateurs économiques<sup>560</sup>. Dans le cas de l'affaire *Adria-Wien Pipeline*, la Cour de justice a été confrontée à une législation autrichienne prévoyant le remboursement des taxes énergétiques aux seules entreprises de production de biens corporels, à l'exclusion des entreprises prestataires de services<sup>561</sup>. Malgré le fait que la mesure en cause était prévue par le législateur, le juge a conclu qu'elle constituait une aide sélective.

**253.** Il est intéressant de préciser sur ce point que si l'application discrétionnaire d'une mesure législative par le fisc donne lieu à une présomption simple de sélectivité, dans le cas où le traitement différencié provient du législateur lui-même, il semble que les institutions européennes sont plus attentives pour identifier les bénéficiaires spécifiques de la mesure afin de contrebalancer sa nature législative, en principe générale. Les origines d'une mesure ne sont parfois pas suffisantes pour affirmer l'existence d'un traitement différencié, il faut s'intéresser à ses bénéficiaires spécifiques et donc à sa forme.

---

<sup>558</sup> Règlement (CE) 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 [aujourd'hui 107] du Traité CE, JO L 83 du 27 mars 1999, p. 1 et spéc. p. 3, article 1<sup>er</sup> d.

<sup>559</sup> Cet article est modifié par la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 (art. 29 V).

<sup>560</sup> Décision 2004/343/CE de la Commission du 16 décembre 2003 concernant le régime d'aide mis à exécution par la France concernant la reprise d'entreprises en difficulté, *op. cit.* V. par rapport à ce régime : É. GINTER, É. CHARTIER, B. MICHAUD, *Droit communautaire et impôts directs, op. cit.*, pp. 188-190 ; M. KARPENSCHIF, « Exonérations fiscales et droit de l'Union, ou les liaisons dangereuses illustrées par l'article 44 *septies* du CGI » in J.-L. ALBERT (dir.), *Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Lassale, Gabriel Montagnier et Luc Saïdj*, Paris, L'Harmattan, 2012, p. 181.

<sup>561</sup> CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH*, aff. C-143/99, *préc.*

## § II. La typologie des traitements fiscaux différenciés

**254.** La formulation du traité concernant les formes des traitements différenciés reste assez générale en prévoyant que la mesure, en l'espèce fiscale, doit favoriser « *certaines entreprises ou certaines productions* ». Dans la pratique, il s'agit d'opérateurs économiques qui peuvent se distinguer par rapport aux autres car étant établis dans une certaine région géographique (A) ou étant caractérisés par certaines qualités les singularisant matériellement (B). Cette distinction entre sélectivité matérielle et sélectivité géographique illustre les deux niveaux selon lesquels la Commission apprécie le caractère spécifique d'une mesure fiscale<sup>562</sup>. Dans ce cadre, elle est bien obligée d'identifier les bénéficiaires qui se distinguent des autres ; autrement dit, de déterminer si la mesure en question – dérogatoire par rapport à la normalité fiscalité préalablement définie – vise dans la pratique une certaine catégorie d'entreprises ou de productions, singularisée soit en raison de son implantation sur un territoire donné soit en raison de la nature de son activité et de certaines caractéristiques qui lui sont propres<sup>563</sup>.

### A. Les traitements fiscaux différenciés relevant d'une sélectivité régionale

**255.** La sélectivité régionale, également connue sous les vocables *sélectivité géographique* ou *territoriale*, consiste en « *l'application spécifique d'une mesure d'aide au profit d'opérateurs économiques qui en bénéficient en fonction de leur établissement dans une région géographique prédéfinie* »<sup>564</sup>. Des mesures fiscales introduisant une rupture d'égalité selon des critères régionaux peuvent émaner tant du gouvernement central d'un État membre (1) que des autorités réglementaires des territoires infra-étatiques dans le cadre d'une décentralisation symétrique ou

<sup>562</sup> Rapport de la Commission sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, *op. cit.*, point 25.

<sup>563</sup> D'ailleurs, le juge n'hésite pas à annuler les décisions de la Commission lorsque celles-ci n'ont pas identifié suffisamment les entreprises favorisées par une mesure fiscale et dont elle n'a pas suffisamment prouvé sa sélectivité. V. à titre indicatif pour quelques exemples récents : Trib. UE, 7 novembre 2014, *Autogrill España c. Commission*, aff. T-219/10, non encore publié, points 34 et suiv ; Trib. UE, 7 novembre 2014, *Banco Santander e.a. c. Commission*, aff. T-399/11, non encore publié, points 38 et suiv. ; Trib. UE, 17 décembre 2015, *Royaume d'Espagne et Lico Leasing e.a. c. Commission*, aff. jtes T-515/13 et T-719/13, non encore publié, points 115 et suiv.

<sup>564</sup> C. MICHEAU, *La réglementation des aides d'État et des subventions en fiscalité directe – Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 55.

asymétrique (2). Dans le cas où la mesure en question est adoptée par le gouvernement central, il existe une présomption de sélectivité ; dans le cas d'une décentralisation et lorsque l'entité régionale bénéficie d'une véritable autonomie il existe une présomption inverse de non-sélectivité mais qui peut céder facilement suite au contrôle de l'autonomie de la part de la Commission ou de la Cour de justice.

*1. Une sélectivité régionale résultant d'une décision du gouvernement central*

**256.** Lorsque le gouvernement central d'un État membre décide d'appliquer dans une zone géographique déterminée un taux d'impôt inférieur que celui appliqué au niveau national, la rupture d'égalité au profit d'opérateurs économiques situés dans cette zone ne soulève guère de doute. Le manque d'ambiguïté quant à la constatation du critère de spécificité a été souligné par l'avocat général Leendert Geelhoed à l'occasion de l'affaire *Açores* quand il a affirmé qu'« *une telle mesure est clairement sélective puisqu'elle est prise par un organe unique et ne s'applique qu'à une partie du territoire qui relève de sa compétence* »<sup>565</sup>. Cette affirmation vient confirmer le raisonnement de la Commission lorsqu'elle indique que « *seules les mesures dont la portée s'étend à l'ensemble du territoire de l'État échappent au critère de spécificité* »<sup>566</sup>. Par conséquent, dans le cas où un État membre adopte des mesures applicables uniquement dans une certaine partie du territoire, il crée un traitement différencié au profit des entreprises situées sur ces territoires.

**257.** Le traité lui-même reconnaît implicitement l'existence de la sélectivité régionale dans le cas des mesures destinées à favoriser certaines régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas (article 107, paragraphe 3, points *a*) et *c*) du TFUE) et faciliter ainsi leur développement. En ce sens, la rupture d'égalité découle du fait qu'un avantage fiscal est réservé à certains opérateurs économiques opérant ou ayant leur siège dans une zone géographique précise, comme par exemple dans des

---

<sup>565</sup> Conclusions de l'avocat général L.A. GEELHOED présentées le 20 octobre 2005, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *préc.*, point 51.

<sup>566</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 17.

zones ultra-marines ou périphériques ou dans des régions défavorisées<sup>567</sup>. Il est important de préciser sur ce point que cette affirmation implicite de la sélectivité régionale découle du fait que ces mesures sont susceptibles d'être considérées comme étant compatibles avec le marché intérieur ; or, en posant la question de leur compatibilité, le traité pose implicitement mais nécessairement leur caractère sélectif pour des motifs régionaux.

**258.** La question de sélectivité régionale lorsqu'elle découle du gouvernement central est ainsi posée en termes de compatibilité avec le marché intérieur ; ceci explique le fait que les mesures en cause ont intéressé la pratique de la Commission et la jurisprudence de la Cour de la justice moins pour l'identification de la rupture d'égalité que pour leur caractère compatible ou non avec le marché intérieur<sup>568</sup>. La politique de la Commission imprégnée par une clarification des conditions de compatibilité de ces aides régionales laissant ainsi sous-entendu le fait que ces mesures remplissent en principe le critère de sélectivité et constituent ainsi des aides d'État, est significative à cet égard. Dans ce contexte, la Commission a adopté en 1998 des lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale<sup>569</sup>, actualisées en 2006 pour la période 2007-2013 et en 2013 pour la période 2014-2020<sup>570</sup> afin de « *définir les principes et les règles auxquels doivent se conformer les États membres lorsqu'ils instituent de telles aides* »<sup>571</sup> y compris les aides régionales de nature fiscale. Il existe ainsi une présomption de sélectivité irréfragable mais qui peut être justifiée et donc conduire à la compatibilité de la mesure en question avec le marché intérieur.

---

<sup>567</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., pp. 272-273.

<sup>568</sup> V. *infra* §§ 485 et suiv.

<sup>569</sup> Lignes directrices de la Commission concernant les aides d'État à finalité régionale, JO C 74 du 10 mars 1998, p. 9.

<sup>570</sup> Lignes directrices de la Commission concernant les aides d'État à finalité régionale pour la période 2007-2013, JO C 54 du 4 mars 2006, p. 13 ; Lignes directrices de la Commission concernant les aides d'État à finalité régionale pour la période 2014-2020, JO C 209 du 23 juillet 2013, p. 1.

<sup>571</sup> É. GINTER, É. CHARTIER, B. MICHAUD, *Droit communautaire et impôts directs*, op. cit., p. 150.

## 2. Les cas particuliers des décentralisations symétrique et asymétrique

**259.** Si le caractère sélectif d'une mesure fiscale bénéficiant à certaines zones délimitées et accordée par le gouvernement central ne pose pas de difficulté quant à son identification, tel n'est pas le cas lorsque cette mesure est adoptée par les autorités des entités infra-étatiques<sup>572</sup>. Dans le cadre d'une décentralisation symétrique des compétences fiscales, c'est-à-dire d'un « *modèle de répartition des compétences fiscales dans lequel toutes les autorités locales d'un même niveau (régions, communes ou autres) disposent du pouvoir de décider librement [...] du taux de l'impôt applicable dans le territoire qui relève de leur compétence* »<sup>573</sup>, la question de sélectivité régionale ne se pose pas ; l'autorité infra-étatique est libre d'appliquer une imposition plus favorable sur le territoire sous sa juridiction indépendamment des choix des autres entités. Par conséquent, il peut être remarqué qu'il s'agit là d'une présomption inverse de non-sélectivité.

**260.** La situation est plus complexe dans le cas d'une décentralisation asymétrique, lorsqu'une autorité locale suffisamment autonome instaure des mesures fiscales exonératoires applicables uniquement aux entreprises présentes sur le territoire de celle-ci. En ce sens, la Cour de justice a considéré qu'un territoire infra-étatique bénéficiant d'une autonomie *institutionnelle, procédurale et économique* par rapport au gouvernement central peut établir certaines allègements et exonérations fiscaux réservés aux opérateurs économiques ayant leur résidence fiscale sur le territoire en cause et sans pour autant que ces mesures soient considérées comme sélectives géographiquement<sup>574</sup>. Dans le cas où cette entité passe le « test d'autonomie » prémentionné et est ainsi réellement autonome au sens du droit de l'Union, « *il n'y a aucune raison doctrinale de faire une distinction entre décentralisation "symétrique"* »

---

<sup>572</sup> V. B. PEETERS, « European Guidelines for Federal Member States Granting Fiscal Competences c.q. Tax Autonomy to Sub-national Authorities », *op. cit.*, pp. 50 et suiv.; E. TRAVERSA, « Is There Still Room Left in the EU Law for Tax Autonomy of Member States' Regional and Local Authorities ? », *EC Tax Review*, 2011, n° 11, pp. 11-12.

<sup>573</sup> CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *préc.*, point 64.

<sup>574</sup> *Ibidem*, points 52 et suiv.

*des compétences fiscales [...] et la décentralisation “asymétrique” des compétences fiscales »<sup>575</sup>.*

**261.** C'est cette autonomie suffisante de l'entité infra-étatique en cause qui crée une présomption d'absence de sélectivité régionale. Cependant, « *on ne saurait non plus considérer, inversement, que les avantages qu'une collectivité territoriale accorde à certaines entreprises sur le territoire relevant de sa compétence seraient d'emblée dépourvus de sélectivité et, partant, du caractère d'aide* »<sup>576</sup>. D'un côté, la possibilité de mesures introduisant une sélectivité régionale – même dans le cadre d'une entité dont l'autonomie pour instituer son propre système d'imposition est constitutionnellement garantie – ne devrait pas être écartée. À titre d'exemple, une loi régionale de Sardaigne a créé une taxe régionale ayant comme objectif d'imposer les exploitants d'aéronefs et de bateaux de plaisance faisant escale en Sardaigne. Prenant en compte l'autonomie de la région, il n'y a pas de sélectivité apparente. Il y a pour autant une particularité quant au champ d'application de cette taxe : elle s'applique uniquement à ces exploitants qui ne sont pas résidents de l'île et dont le domicile fiscal se situe en dehors du territoire régional. Cette distinction entre résidents et non-résidents était suffisante pour la Cour de justice pour affirmer l'existence d'une sélectivité régionale entre opérateurs qui se trouvaient pour autant dans une situation objectivement comparable eu regard de la finalité environnementale de la taxe<sup>577</sup>. De l'autre, l'existence éventuelle d'une sélectivité matérielle doit être déterminée et cela indépendamment du fait que la mesure en cause intervient au sein d'une entité autonome<sup>578</sup> ou non.

---

<sup>575</sup> Conclusions de l'avocat général L.A. GEELHOED présentées le 20 octobre 2005, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *préc.*, point 60.

<sup>576</sup> Conclusions de l'avocat général J. KOKOTT présentées le 2 juillet 2009 sous CJCE, 17 novembre 2009, *Presidente del Consigio dei Ministri c. Regione Sardegna*, aff. C-169/08, *Rec.*, 2009, p. I-10821, point 132.

<sup>577</sup> CJCE, 17 novembre 2009, *Presidente del Consigio dei Ministri c. Regione Sardegna*, aff. C-169/08, *préc.*, points 59 à 66. V. M. AUBERT, E. BROUSSY, F. DONNAT, « Chronique de jurisprudence communautaire », *AJDA*, 2010, n° 5, p. 248 ; C. BLUMANN, « Extension des libertés communautaires (services, aides d'État) grâce à une taxe régionale incompatible », *JCP G*, 2010, n° 3, p. 46 ; A.-L. MOSBRUCKER, « Entrave fiscale à la libre prestation de services et aide fiscale », *Europe*, 2010, n° 1, comm. 23, p. 23. Il faut noter que la même mesure en l'espèce constituait également une entrave à la libre circulation des services. V. aussi sur cette question R. H. C. LUJA, « (Re)shaping Fiscal State Aid : Selected Recent Cases and Their Impact », *Intertax*, 2012, vol. 40, n° 2, pp. 124 et suiv.

<sup>578</sup> Décision 2000/795/CE de la Commission du 22 décembre 1999 concernant l'aide d'État mise à exécution par l'Espagne en faveur de Ramondín SA et de Ramondín Cápsulas SA, *JO L 318* du 16 décembre 2000, p. 36 ; Décision 2003/192/CE de la Commission du 20 décembre 2001 concernant un

## ***B. Les traitements fiscaux différenciés relevant d'une sélectivité matérielle***

**262.** La sélectivité matérielle consiste dans un premier temps en une spécificité sectorielle, terme qui fait référence aux mesures favorisant certains secteurs d'activité, certaines formes d'entreprises. Il s'agit d'une sélectivité qualifiée de « *classique* »<sup>579</sup> par la Commission (1) en comparaison avec une autre acception plus discrète concernant les mesures en apparence ouvertes à tous les secteurs et formes d'entreprises mais pour lesquelles finalement ce sont les « *conditions d'éligibilité* »<sup>580</sup> à ces mesures qui sont censées restreindre le champ des bénéficiaires. Il s'agit d'un type de sélectivité qualifié par la doctrine de « *régime préférentiel attractif* »<sup>581</sup> et concerne les mesures horizontales ou « *intersectorielles* »<sup>582</sup> (2).

### *1. La sélectivité « classique » résultant de mesures sectorielles*

**263.** « *Selon une pratique et une jurisprudence désormais bien établies, il est acquis qu'une mesure fiscale dont l'effet essentiel est de favoriser un ou plusieurs secteurs d'activités constitue une aide* »<sup>583</sup> ; c'est en ces termes que la Commission décrit la sélectivité sectorielle dans la communication de 1998. Cette forme de sélectivité est caractérisée comme « *classique* » par la même institution en 2004 dans son rapport sur la mise en œuvre de la communication de 1998, sans doute en raison de plusieurs exemples d'aides fiscales caractérisées en tant que telles à cause de leur nature sectorielle.

**264.** La Cour de justice a confirmé à plusieurs reprises la pratique décisionnelle de la Commission quant à la détermination de l'existence d'une sélectivité sectorielle. Le

régime d'aide mis à exécution par l'Espagne en 1993 en faveur de certaines entreprises nouvellement créées dans la province de Guipuzcoa, JO L 77 du 24 mars 2003, p. 1.

<sup>579</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 26.

<sup>580</sup> *Ibidem*, encadré n° 5.

<sup>581</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 277.

<sup>582</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 516.

<sup>583</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, op. cit., point 18.

caractère sélectif ne soulevait guère de doute dans le cas de dégrèvement des charges sociales applicable à l'industrie textile italienne<sup>584</sup> ou réservé aux entreprises françaises du secteur textile, de l'habillement et du cuir et de la chaussure<sup>585</sup>. La sélectivité sectorielle a été également affirmée dans le cas d'un taux de réescompte préférentiel pour les créances à l'exportation<sup>586</sup>, des réductions majorées des cotisations de sécurité sociale pour des secteurs exposés le plus à la concurrence internationale<sup>587</sup>, des mesures relatives au remboursement partiel des taxes sur l'énergie réservées aux entreprises qui ont pour activité principale la fabrication de biens corporels<sup>588</sup>.

**265.** Même si le cadre de référence est le territoire d'une région autonome, il convient d'examiner si certaines mesures bien que dépourvues de sélectivité régionale, peuvent toutefois bénéficier à certains secteurs au sein de cette région. Les mesures matériellement sélectives peuvent effectivement se trouver dans le cadre d'une région autonome. À cet égard, la Commission européenne a décidé que les incitations fiscales en faveur de certains secteurs en Sicile constituaient des aides. Dans son communiqué de presse relatif à cette affaire, elle a identifié la matérialité de la mesure comme étant réservée aux « *nouvelles entreprises qui, en 2004, ont commencé à exercer des activités dans les secteurs du tourisme, de l'hôtellerie, des biens culturels, de l'agro-alimentaire, des technologies de l'information et de l'artisanat* » ou « *ayant démarré leur activité dans un secteur industriel à partir de 2004 et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 10 millions d'euros* »<sup>589</sup>.

## 2. La sélectivité discrète résultant de mesures horizontales

**266.** C'est la Commission européenne qui a mis en exergue ce type de sélectivité matérielle dans son rapport de 2004 sur la mise en œuvre de la communication de 1998 en précisant que « *les mesures qui sont ouvertes à tous les secteurs peuvent*

---

<sup>584</sup> CJCE, 2 juillet 1974, *République italienne c. Commission*, aff., 173/73, *préc.*

<sup>585</sup> CJCE, 5 octobre 1999, *République française c. Commission*, aff. C-251/97, *Rec.*, 1999, p. I-6639.

<sup>586</sup> CJCE, 10 décembre 1969, *Commission c. République française*, aff. jtes 6/69 et 11/69, *Rec.*, 1969, p. 523.

<sup>587</sup> CJCE, 17 juin 1999, *Royaume de Belgique c. Commission (Opération Maribel bis/ter)*, aff. C-75/97, *préc.*

<sup>588</sup> CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH*, aff. C-143/99, *préc.*

<sup>589</sup> Communiqué de presse de la Commission du 8 février 2007, n° IP/07/159.



*néanmoins être qualifiées de sélectives lorsque les conditions d'éligibilité à ces mesures restreignent, en fait, le nombre des bénéficiaires potentiels*»<sup>590</sup>. Il y a effectivement certains régimes dits préférentiels ou attractifs<sup>591</sup> ouverts à tous les secteurs, qui attirent les opérateurs économiques d'une manière générale mais qui dans la pratique restreignent leur champ d'application aux entreprises en raison de leurs fonctions, leur forme ou statut<sup>592</sup>.

**267.** La Commission, confrontée à des mesures d'une telle nature, a affirmé à plusieurs reprises leur caractère sélectif. Une mesure fiscale de sélectivité horizontale peut être par exemple limitée aux entreprises exerçant une activité relative à la recherche et au développement, à l'environnement, à l'emploi. Elle peut être également réservée aux entreprises d'une certaine forme comme c'est le cas pour les entreprises publiques<sup>593</sup>, multinationales<sup>594</sup>, celles disposant d'une taille suffisamment importante ou ayant une certaine forme juridique<sup>595</sup>.

## **Section II. Une dérogation à l'égalité matérielle**

**268.** La constatation d'un traitement différencié entre des opérateurs économiques n'est pas suffisante pour affirmer le bien fondé du critère de sélectivité. Le principe d'égalité, dans son acception matérielle, justifie le traitement différencié lorsque les catégories se trouvent dans une situation inégale. Ainsi, la dérogation à l'égalité formelle dans un premier temps n'est qu'apparente et cette apparence n'est guère suffisante pour affirmer le bien-fondé du critère de sélectivité. Pour cela il faut affirmer que la dérogation à l'égalité formelle est accompagnée par une dérogation à

---

<sup>590</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, encadré n° 5.

<sup>591</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 277.

<sup>592</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, points 19 et 20.

<sup>593</sup> CJCE, 15 mars 1994, *Banco Exterior de España SA c. Ayuntamiento de Valencia*, aff. C-387/92, *préc.*

<sup>594</sup> Décision 2003/515/CE de la Commission du 17 février 2003 concernant le régime d'aide mis à exécution par les Pays-Bas pour les activités de financement internationales, *JO L 180* du 18 juillet 2003, p. 52.

<sup>595</sup> Décision 2002/937/CE de la Commission du 10 juillet 2002 relative à l'aide d'État accordée par la Finlande en faveur des compagnies d'assurances captives de la région d'Åland, *JO L 329* du 5 décembre 2002, p. 22, point 52.

l'égalité matérielle, ce qui exige une comparaison entre les opérateurs économiques traités différemment pour vérifier s'ils sont ou non dans une situation comparable.

**269.** Cette distinction entre discriminations formelle et matérielle vaut encore plus pour le principe d'égalité devant l'impôt ; le principe d'égalité, notamment dans son acception fiscale, étant partagé entre l'exigence d'une « *généralité de la règle et [la] nécessité de la différenciation de traitement* »<sup>596</sup>, pose avec plus de force la question de l'affirmation effective de la dérogation qui est subordonnée ainsi à la comparabilité de nature des opérateurs économiques. Il y a donc une exigence d'une dérogation à l'égalité matérielle, qui semble être propre à la matière fiscale (§ I). Cette exigence est pleinement prise en considération par le droit des aides d'État de forme fiscale (§ II).

### ***§ I. L'exigence d'une dérogation à l'égalité matérielle en matière fiscale***

**270.** L'acception du principe d'égalité dans un sens matériel présente un intérêt particulier en matière fiscale, ce principe étant étroitement lié à celui, plus général, de justice fiscale. Il s'agit d'une conception substantielle du principe dont la mise en œuvre passe par un stade préalable qui demande la vérification de la comparabilité de nature entre deux opérateurs économiques. À cet égard, le principe d'égalité « *ne dit pas ce qui est égal, mais définit seulement que ce qui est égal doit être traité de manière égale et, dans la mesure du possible, que ce qui est inégal doit être traité de manière inégale* »<sup>597</sup>. Une fois que le fondement de l'exigence d'une dérogation à l'égalité matérielle particulièrement forte en matière fiscale a été étudié (A), on s'intéressera aux conséquences de cette exigence qui pose la complexe mais inévitable question de la comparabilité de nature entre les opérateurs économiques (B).

---

<sup>596</sup> R. HERNU, *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, op. cit., p. 17.

<sup>597</sup> C. STARCK, « L'égalité en tant que mesure du droit », in C. PERELMAN, R. VANDER ELST, *Les notions à contenu variable en droit : études publiées*, Bruxelles, Bruylant, 1984, p. 184.

### ***A. Le fondement de l'exigence d'une dérogation à l'égalité matérielle***

**271.** « *On aurait pu imaginer, au moins théoriquement, que le principe d'égalité en matière fiscale donnerait lieu à une application mécanique et figée, niant toute forme de "privilège" »*<sup>598</sup>. C'est en ces termes que Laurent Fonbaustier entame une réflexion autour du principe d'égalité devant l'impôt prenant en compte l'importance particulière du principe durant la période révolutionnaire. Cette dernière lui a donné finalement naissance en le consacrant dans l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Malgré cette importance constatée, l'auteur conclut que les traitements différenciés en matière fiscale « *loin de n'être que des exceptions au principe d'égalité, sont en effet la condition de sa réalisation »*<sup>599</sup>. Cette singularité du principe de l'égalité devant l'impôt qui se réalise paradoxalement par une mise en œuvre « *inégalitaire »*<sup>600</sup> **(2)** est une conséquence de la confusion conceptuelle entre égalité fiscale et justice fiscale **(1)**.

#### *1. La confusion conceptuelle entre égalité fiscale et justice fiscale*

**272.** La liaison étroite entre droit et justice ne fait guère de doute : « *c'est la justice qui explique le droit, qui justifie sa force obligatoire »*<sup>601</sup>. Traduisant ces propos en matière fiscale, c'est le rapport avec la justice qui attribue au droit fiscal son caractère contraignant, ce dernier étant ancré dans une juste répartition des charges publiques entre les contribuables. En effet, « *la puissance du droit fiscal et son respect par le contribuable dépendent assez largement des relations que celui-ci entretient avec la justice. Lorsqu'elles ne sont pas suffisamment étroites, elles provoquent le rejet du droit, c'est-à-dire la fuite devant l'impôt »*<sup>602</sup>.

---

<sup>598</sup> L. FONBAUSTIER, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », *Arch. phil. droit*, tome 46, L'impôt, 2002, p. 81.

<sup>599</sup> *Ibidem*, pp. 82-83.

<sup>600</sup> Sur l'application de ce terme au droit fiscal : v. O. FOUQUET, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, n° 33, p. 8.

<sup>601</sup> A. STEICHEN, *La justice dans l'impôt*, *op. cit.*, p. 21.

<sup>602</sup> *Ibidem*, p. 19.

**273.** Le respect du principe d'égalité devant l'impôt contribue naturellement à la réalisation de la juste répartition des charges publiques. Selon une conception *stricto sensu* de la justice fiscale, sa mise en œuvre se cantonne à l'analyse du principe d'égalité. En revanche, conçue dans une acception extensive, la justice fiscale présuppose à côté du principe d'égalité le respect d'autres principes comme ceux de l'opportunité et de la sécurité juridique<sup>603</sup>. Malgré cette distinction de nature concernant la justice fiscale, il peut être affirmé que cette dernière constitue *a priori* une notion plus large que celle de l'égalité devant l'impôt. En effet, dans les deux cas l'égalité devant l'impôt est considérée comme un instrument de la réalisation de la justice fiscale ; par conséquent, l'idée d'une confusion conceptuelle entre les deux notions ne peut paraître, dans un premier temps, que paradoxale. Néanmoins une éventuelle coïncidence est possible mais son affirmation dépend de la forme de la justice fiscale retenue, soulevant ainsi la question de différentes représentations de la justice fiscale et le choix de celle qui correspondra le mieux au principe d'égalité fiscale lié aux préoccupations économiques et sociales.

**274.** Comme le note Michel Bouvier, « *il est différentes manières de se représenter la justice fiscale* »<sup>604</sup>. Prenant en compte la distinction tripartite opérée par l'auteur entre justice fiscale *commutative*, *distributive* et *redistributive*<sup>605</sup>, il peut être avancé que seule cette dernière peut se confondre conceptuellement avec l'égalité fiscale retenue dans le contexte des aides d'État. En effet, la justice fiscale commutative se caractérise par une égalité stricte ou arithmétique entre les contribuables : chacun doit payer la même cotisation, non influencée par des raisons économiques et sociales. Même si cette représentation de la justice fiscale peut paraître attirante lorsque l'impôt n'a qu'une fonction financière, ce n'est pas le cas lorsqu'il intervient en matière économique et sociale ; ces dernières fonctions de l'impôt exigent la prise en compte de la situation individuelle du contribuable pour la détermination de l'imposition. Quant à la justice distributive, elle consiste à établir un système proportionnel où chacun est taxé en proportion de la contrepartie qu'il reçoit de la richesse produite. Même si dans ce cas l'imposition devient plus personnelle, il s'agit

---

<sup>603</sup> *Ibid.*, p. 63.

<sup>604</sup> M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 240.

<sup>605</sup> *Ibidem*, pp. 295-297.

désormais d'un prélèvement lié à une contrepartie. Or, parmi les éléments constitutifs de l'impôt on trouve celui d'absence de contrepartie directe et immédiate signifiant que le contribuable n'est en mesure ni de contester une imposition à cause de cette absence ni de revendiquer une contrepartie en raison de son imposition<sup>606</sup>. Il n'y a pas de lien de causalité entre imposition et contrepartie ; la justice distributive qui favorise la création d'un tel lien ne devrait donc pas être privilégiée. La troisième représentation de la justice fiscale, celle qualifiée de redistributive, repose sur le principe de progressivité de l'impôt qui permet de redistribuer des richesses, réduisant de cette manière *personnalisée* les inégalités qui peuvent apparaître en raison de revenus. Étant étroitement liée à l'idée d'équité et aux préoccupations de l'État-providence, elle est considérée par Michel Bouvier comme « *la solution la plus juste économiquement et socialement* »<sup>607</sup>, la rapprochant ainsi de l'égalité fiscale telle qu'elle est exprimée au sein des aides d'État.

**275.** L'idée d'une coïncidence de leur fond et leurs objectifs entre justice fiscale et égalité fiscale se confirme dans l'analyse de Louis Troabas et Jean-Marie Cotteret lorsqu'ils précisent que « *dans l'ordre des préoccupations économiques et sociales, l'égalité fiscale se confond avec la justice fiscale entendue conformément à la Déclaration de 1789, non pas comme une égalité pure et simple, ou une égalité numérique, mais comme une égalité de sacrifice, une égalité dans les rapports, conformément à la notion traditionnelle de justice* »<sup>608</sup>. C'est en raison de cette confusion conceptuelle entre les deux notions que l'égalité fiscale ne peut se réduire à une application uniforme et universelle, s'éloignant ainsi de l'égalité formelle pour se rapprocher de la matérielle<sup>609</sup>. La conception économique et sociale de l'impôt exige l'établissement de traitements différenciés au nom de la justice fiscale, plus concrètement « *des aménagements nécessaires et des adaptations multiples [...] afin d'adapter chaque impôt à la diversité des facultés contributives* »<sup>610</sup>, mais aussi,

---

<sup>606</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 27.

<sup>607</sup> M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, op. cit.*, p. 242.

<sup>608</sup> L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 81.

<sup>609</sup> L'idée de justice pour justifier l'exigence d'une égalité matérielle a été évoquée par la doctrine : V. notamment C. PERELMAN, « Égalité et valeurs », in *L'égalité*, Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, vol. I, Bruylant, Bruxelles, 1971, p. 319 ; C. PERELMAN, « Égalité et justice », in *L'égalité*, Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, vol. V, Bruylant, Bruxelles, 1977, p. 324.

<sup>610</sup> L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 81.

d'une manière plus générale, à la diversité de situations entre les contribuables. Dans le contexte des préoccupations économiques et sociales, la différenciation est nécessaire afin de prendre en compte et respecter les particularités de chaque contribuable, achevant de cette manière une égalité fiscale au sens matériel du terme.

**276.** Même dans le cadre de l'impôt sur les sociétés où le taux d'impôt progressif est substitué par un taux proportionnel du bénéfice net imposable, des dérogations sont fréquentes pour des raisons économiques ou sociales, illustrant la préoccupation des services publics de favoriser certains secteurs sensibles ou essentiels pour l'intérêt général, économique ou pas. C'est justement cette exigence de *personnalisation* de l'impôt<sup>611</sup> imposée par la recherche de la justice fiscale qui donne toute sa singularité au principe d'égalité fiscale, ce dernier se réalisant désormais par une mise en œuvre *inégalitaire*.

## *2. Une mise en œuvre inégalitaire du principe d'égalité fiscale*

**277.** En raison de la confusion conceptuelle entre justice fiscale et égalité devant l'impôt, cette dernière – bien que faisant partie de l'égalité générale devant la loi – bénéficie d'une certaine autonomie ; autonomie cristallisée dans une longue série d'allègements fiscaux pour des raisons de justice fiscale. Il s'agit d'une singularité du principe d'égalité fiscale qui trouve écho dans ses dispositions constitutionnelles fondatrices et qui a été prise en compte par le législateur ou le juge, tenus de le mettre en œuvre.

**278.** La singularité du principe d'égalité devant l'impôt est de prime abord soulignée par les normes constitutionnelles qui le consacrent. Prenant comme modèle de référence l'ordre juridique français – le premier à introduire un fondement textuel de valeur constitutionnelle pour l'égalité devant l'impôt –, il peut être remarqué que l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen pose le principe d'universalité de l'impôt tout en incluant une nuance déterminante pour la nature du principe d'égalité : la contribution commune doit être répartie en raison des facultés

---

<sup>611</sup> P. BELTRAME, *La fiscalité en France*, op. cit., p. 153. V. aussi, A. STEICHEN, *La justice dans l'impôt*, op. cit., p. 48.

des citoyens. Il s'agit là d'une acceptation, voire autorisation, d'un traitement différencié<sup>612</sup>. À la différence d'autres domaines, la discrimination fiscale – et dans la mesure où le terme « discrimination » n'est aucunement péjoratif<sup>613</sup> – semble être constitutionnellement garantie. Cela est dû principalement à la nature même de la loi fiscale qui, « à la différence d'un rapport à la loi qui propose (les services publics) ou qui interdit (la loi pénale), organise un rapport d'une modalité particulière entre les citoyens et les pouvoirs publics, à travers l'exigence d'une "contribution" matérielle. Cette dernière met immédiatement l'accent sur les différences de situations concrètes. »<sup>614</sup>

**279.** Restant toujours dans le contexte des fondements constitutionnels du principe, mais cette fois-ci selon une approche négative, les discriminations fiscales ne sont pas *a priori* interdites explicitement<sup>615</sup>. Par exemple, l'article 1<sup>er</sup> de la Constitution n'interdit que les discriminations fondées sur l'origine, la race ou la croyance. Ainsi, lorsque les traitements différenciés fiscaux n'utilisent pas un des critères précités, en principe ils ne sont pas prohibés. Dans le même sens, l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen affirme une égalité formelle devant la loi qui protège ou qui punit. La loi fiscale fait-elle partie de ces catégories de lois ? Une partie de la doctrine répond négativement<sup>616</sup> et nie la valeur de cette disposition comme fondement d'examen d'une discrimination fiscale, soulignant encore plus la nature particulière de l'égalité devant l'impôt<sup>617</sup>.

**280.** Mis à part les dispositions constitutionnelles cristallisant la singularité du principe d'égalité fiscale, le juge et le législateur contribuent à sa mise en œuvre *inégalitaire*. En ce qui concerne la jurisprudence en la matière, elle est qualifiée

---

<sup>612</sup> L. FONBAUSTIER, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », *op. cit.*, p. 84.

<sup>613</sup> V. en ce sens M. COLLET, *Droit fiscal*, *op. cit.*, pp. 34-35 (« "discriminer" signifie ici seulement "distinguer, différencier" »).

<sup>614</sup> L. FONBAUSTIER, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », *op. cit.*, p. 85.

<sup>615</sup> *Ibidem*, p. 83.

<sup>616</sup> *Ibid.* et spec. note 23.

<sup>617</sup> V. L. PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel. Évolution d'une jurisprudence*, Paris, Economica, 2014, pp. 67 et suiv.

souvent de « *comprehensive* »<sup>618</sup> car elle se montre favorable à la prescription inhérente au principe d'égalité devant l'impôt pour un traitement juridique différencié des situations inégalitaires d'un côté, pour des raisons d'intérêt général de l'autre<sup>619</sup>. Quant au législateur, il est bien sensible aux éventuelles différences de nature entre les contribuables en favorisant des contribuables économiquement ou socialement dans une situation préjudiciable mais aussi en privilégiant pour des raisons d'intérêt général certains secteurs d'activité, économiquement plus rentables que d'autres<sup>620</sup>.

**281.** D'une manière générale, c'est la recherche de la justice fiscale qui conduit à cette mise en œuvre du principe par la différenciation : les différenciations fiscales acceptées par les dispositions constitutionnelles et appliquées par le législateur ou le juge créent des inégalités entre les contribuables mais qui ne sont – au moins dans un premier temps – que d'apparence. Ces inégalités constituent des exceptions nécessaires censées réaliser le principe d'égalité devant l'impôt *par l'impôt*. Il y a cependant un risque dans l'application du principe d'égalité au sens matériel : la recherche de la justice fiscale engendre l'apparition d'« *inégalités réelles c'est-à-dire définitivement établies au profit, ou à la charge, d'une catégorie de contribuables* »<sup>621</sup>. Afin de faire la distinction entre les dérogations au principe d'égalité fiscale contribuant à sa réalisation et celles qui équivalent à une rupture injustifiée du principe, l'appréciation – bien que complexe – de la comparabilité des situations traitées inégalement s'impose.

### ***B. Les conséquences de l'exigence d'une dérogation à l'égalité matérielle***

**282.** La constatation de la comparabilité de nature entre les opérateurs économiques est déterminante pour l'affirmation du critère de sélectivité en tant que dérogation au principe d'égalité fiscale : si la situation des opérateurs économiques est similaire, un traitement identique s'impose ; dans le cas inverse, il y aura une différenciation dans leur traitement. Ce contrôle de comparabilité demeure une tâche complexe tant pour

---

<sup>618</sup> L. FONBAUSTIER, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », *op. cit.*, p. 86.

<sup>619</sup> *Ibidem*, pp. 86-88.

<sup>620</sup> *Ibid.*, pp. 88-89.

<sup>621</sup> L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 82.



la Commission que pour le juge de l'Union européenne en raison de « *l'indétermination des notions de similarité et de singularité* »<sup>622</sup>. Pour Jürgen Schwarze, la question de comparabilité, c'est-à-dire la sélection des propriétés et des relations qu'il convient de prendre en compte pour déterminer l'égalité ou l'inégalité, bien qu'au cœur du principe d'égalité, apparaît problématique dans la mesure où ces propriétés ou relations, qualifiées d'essentielles par l'auteur, ne peuvent pas être déterminées objectivement<sup>623</sup>. Il s'agit là d'une position partagée par le Conseil d'État français lorsqu'il remarque que « *même si le juge cherche toujours à arrêter sa position à la lumière de critères objectifs, il reste toujours une part de subjectivité dans une appréciation de telle nature* »<sup>624</sup>. Traduisant cette problématique en matière fiscale, le contrôle de comparabilité de nature entre les opérateurs économiques afin d'être autant objective que possible devra être subordonné à l'objectif du système fiscal instituant le traitement différencié qui s'identifie principalement en la récolte de ressources pour l'État (1). Cependant, ce contrôle devient très lacunaire dans le cas où la mesure présumée sélective intervient en matière d'interventionnisme fiscal, c'est-à-dire la matière où interviennent principalement les aides fiscales (2).

*1. Un contrôle de comparabilité subordonné à l'objectif de la source à l'origine du traitement différencié*

**283.** La pertinence des critères utilisés afin d'apprécier la comparabilité de nature entre les différents opérateurs économiques est subordonnée aux objectifs de la mesure introduisant un traitement différencié. Selon une jurisprudence constante du Conseil constitutionnel, « *le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui*

---

<sup>622</sup> R. HERNU, *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, op. cit., p. 9.

<sup>623</sup> J. SCHWARZE, *Droit administratif européen*, op. cit., p. 581. À ce propos, Chaïm Perelman note que « [l]e problème serait facile à résoudre s'il s'agissait d'êtres ou de situations identiques, mais comme ce n'est jamais le cas, nous voyons le problème d'égalité (de traitement) déboucher sur un problème de valeur, à savoir quelles différences sont négligeables ou non pour le traitement égal des objets pris en considération » (C. PERELMAN, « Égalité et valeurs », op. cit., p. 319).

<sup>624</sup> Rapport public du Conseil d'État, 1996, « Considérations générales : Sur le principe d'égalité », EDCE, 1997, n° 48, p. 32.

*l'établit* »<sup>625</sup>. Pour déterminer alors si les opérateurs se trouvent « *dans une situation factuelle et juridique comparable* »<sup>626</sup> – dans le sens de la Cour de justice – pour des raisons d'égalité devant l'impôt, des critères pertinents doivent naturellement être puisés en matière de fiscalité.

**284.** L'imposition intervient traditionnellement dans un but principalement financier visant à récolter des ressources nécessaires afin de couvrir les recettes budgétaires ; en ce sens, l'imposition demeure « *économiquement et socialement neutre* »<sup>627</sup> et son taux doit être modulable selon les capacités contributives des assujettis. Le législateur ou l'Administration fiscale respectent ainsi le principe d'égalité en déterminant les capacités contributives et en imposant le taux d'impôt correspondant. Par conséquent, un traitement différencié devrait avoir comme fondement une capacité contributive différente qui peut être déterminée d'une manière plutôt objective : dans la plupart des États européens cette appréciation repose sur des critères objectifs et facilement identifiables comme la richesse, le revenu, la dépense, le bénéfice. En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, il existe un taux unique mais dépendant du bénéfice net ou imposable, obtenu d'une manière générale à partir du bénéfice brut, autrement dit du résultat comptable, ajustable suite à certaines déductions<sup>628</sup>. Dans les deux cas du calcul du taux d'impôt, progressif ou proportionnel, ce sont les facultés contributives qui constituent un critère déterminant et objectif.

---

<sup>625</sup> V. à titre indicatif CC, 29 décembre 1998, n° 98-405 DC, *Loi de finances pour 1999, Rec.*, p. 326, consid. n° 20. V. également CC, 29 décembre 2009, n° 2009-599 DC, *Loi de finances pour 2010, Rec.*, p. 218 où le juge constitutionnel, après avoir rappelé que « *le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs* » (consid. n° 80), a jugé que « *les régimes d'exemption totale institués par l'article 7 de la loi déférée sont contraires à l'objectif de lutte contre le réchauffement climatique et créent une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* » (consid. n° 82). Il faut préciser que le Conseil constitutionnel ne censure pas le caractère en soi discriminatoire d'une telle mesure, mais uniquement l'absence de lien direct entre les différenciations de traitement opérées par la loi et l'objectif qu'elle poursuit.

<sup>626</sup> CJCE, 26 septembre 1996, *République française c. Commission*, aff. C-241/94, *préc.*, point 24 ; CJCE, 1<sup>er</sup> décembre 1998, *Ecotrade Srl*, aff. C-200/97, *préc.*, point 41 ; CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH*, aff. C-143/99, *préc.*, point 41 ; CJCE, 29 avril 2004, *GIL Insurance Ltd e.a.*, aff. C-308/01, *préc.* ; CJCE, 3 mars 2005, *Wolfgang Heiser c. Finanzamt Innsbruck*, aff. C-172/03, *préc.* ; CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *préc.* ; CJCE, 22 décembre 2008, *British Aggregates Association c. Commission*, aff. C-487/06 P, *préc.*

<sup>627</sup> P. M. GAUDEMET, J. MOLINIER, *Finances publiques. Fiscalité*, tome 2, *op. cit.*, p. 40.

<sup>628</sup> J.-M. TIRARD, *La fiscalité des sociétés dans l'UE*, *op. cit.*, p. 31.

**285.** La liaison entre le critère utilisé pour déterminer la comparabilité de nature entre deux contribuables et l'objectif de la source instituant le traitement différencié est ainsi indispensable. Prenant à titre d'exemple un système fiscal dont le fondement se trouve dans le principe des facultés contributives, impliquant l'imposition de chaque contribuable selon son revenu ou son bénéfice, il est prudent de considérer « *qu'un allègement (ou une exonération) des petites et moyennes entreprises de l'impôt sur les sociétés, du seul fait qu'elles sont petites et moyennes, n'est pas vraiment conforme au principe de l'imposition selon les facultés contributives qui veut que chaque entreprise paie l'impôt qui revient aux bénéfices qu'elle a réalisés. Sous l'angle dudit principe du système fiscal, une différence de traitement fiscal entre ces deux groupes d'entreprises ne serait pas justifiée au regard du principe d'égalité de traitement.* »<sup>629</sup>

**286.** Toujours à la lumière de l'objectif financier, il peut être affirmé qu'il y a certains traitements différenciés qui peuvent être effectivement justifiés car les contribuables ne se trouvent pas dans une situation comparable au regard de l'objectif financier poursuivi par l'imposition. Un exemple topique offert par la jurisprudence de la Cour de justice est celui relatif aux exonérations fiscales accordées aux sociétés coopératives italiennes<sup>630</sup>. Saisi à titre préjudiciel, le juge devrait trancher sur l'existence, ou non, d'une aide fiscale. Pour cela, il devrait procéder à une comparaison entre sociétés coopératives-bénéficiaires du régime plus avantageux et sociétés commerciales « *au regard de l'objectif poursuivi par le régime de l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire l'imposition des bénéfices des sociétés* »<sup>631</sup>. Il se lance alors à un exposé des caractéristiques particulières propres aux sociétés coopératives – caractéristiques mises par ailleurs en exergue par le législateur de l'Union avec le règlement 1435/2003 – afin de démontrer qu'elles se distinguent des autres opérateurs économiques<sup>632</sup>. Il conclut à une différence de nature entre sociétés coopératives et sociétés commerciales, les premières « *ne sauraient, en principe être considérées*

---

<sup>629</sup> D. TRIANTAFYLLOU, « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », *op. cit.*, p. 379.

<sup>630</sup> CJUE, 8 septembre 2011, *Ministero dell'Economica e delle Finanze et Agenzia dell Entrate c. Paint Graphos Soc. coop. arl a.e.*, aff. jtes C-78/08 à C-80/08, *préc.*

<sup>631</sup> *Ibidem*, point 54.

<sup>632</sup> *Ibid.*, points 55 à 60.

*comme se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable* »<sup>633</sup> à celle des secondes. Dans un autre sens mais toujours selon le même objectif, la Commission a estimé qu'au regard du système général de l'impôt sur les sociétés du Luxembourg – qui pose le principe de pleine concurrence concernant les transactions de financement intra-groupe – les sociétés intégrées et les sociétés non intégrées (soit : autonomes) sont dans une situation comparable<sup>634</sup>.

**287.** Dans le même sens, il y a une différence de nature entre les contribuables lorsque certaines catégories de personnes physiques ou morales sont susceptibles d'échapper plus facilement à l'imposition que d'autres ou lorsque pour des raisons de praticabilité du droit fiscal certaines catégories de contribuables, comme les petits commerçants ou les petits agriculteurs, ne peuvent pas être imposées sur la base de leur faculté contributive<sup>635</sup>. Dans ces cas, la différence de nature entre les opérateurs économiques étant établie selon l'objectif principal de l'impôt et du régime fiscal en cause, les pouvoirs publics sont libres de procéder à une différence de traitement en adoptant des mesures plus sévères dans le premier cas afin d'éviter l'évasion ou la fraude fiscale, et, dans le deuxième cas, pour utiliser une base de système forfaitaire, plus réaliste<sup>636</sup>. La différenciation entre les opérateurs économiques pour des raisons de facultés contributives constitue ainsi une sorte d'obligation pour le législateur fiscal facilitant l'appréciation de la comparabilité. Ce n'est pas le cas lorsque les contribuables sont imposés en fonction de critères étrangers à la faculté contributive où le législateur pour des raisons économiques et sociales a la faculté et donc non plus l'obligation d'un traitement différencié<sup>637</sup>.

---

<sup>633</sup> *Ibid.*, point 61.

<sup>634</sup> Décision de la Commission du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur de Fiat, C(2015) 7152 final, points 193 et suiv.

<sup>635</sup> D. TRIANTAFYLLOU, « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », *op. cit.*, pp. 380-381.

<sup>636</sup> *Ibidem*.

<sup>637</sup> V. D. RIBES, « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », *RJEP*, 2008, n° 650, pp. 4-5.

## 2. *Un contrôle de comparabilité lacunaire dans le cas d'un interventionnisme fiscal*

**288.** L'interventionnisme fiscal, étant « *une donnée essentielle dans la définition et la perception contemporaine de l'impôt* »<sup>638</sup>, permet des différenciations fiscales sous la forme d'incitations pour des raisons externes à la faculté contributive comme par exemple pour privilégier une certaine branche de l'économie, promouvoir le développement de certaines régions ou la réalisation de certains investissements, adopter, par le biais d'impositions, une politique favorable à la protection de l'environnement ou de la recherche.

**289.** Revenant sur l'exemple précité sur l'exclusion des petites et moyennes entreprises d'un système d'imposition et prenant en compte la liberté d'appréciation dont dispose le législateur lorsqu'il utilise l'impôt dans un contexte incitatif, l'appréciation de comparabilité n'est plus possible sur des critères objectifs en raison de l'intervention de l'imposition dans un domaine autre que financier et beaucoup plus politique. L'impôt dans ce contexte intervient dans des buts économiques et sociaux ne prenant pas uniquement en compte les capacités contributives mais d'autres critères plus subjectifs et difficilement identifiables. Encore une fois il faut partir de l'idée que « *les situations sont similaires ou différentes [...] eu égard à l'objet de la règle et à l'objectif poursuivi par celle-ci* »<sup>639</sup>. Autrement dit l'appréciation est subordonnée à l'objectif de la source à l'origine du traitement différencié mais dans ce cas-là l'appréciation de l'objet est plus complexe en raison de la large marge d'appréciation dont dispose leur auteur, malgré le fait que ce dernier doit procéder à ces différenciations sur le fondement de critères objectifs et rationnels<sup>640</sup>.

**290.** C'est la marge d'appréciation de l'auteur de l'acte qui incite les juges nationaux, particulièrement les juges constitutionnels, à présenter une tolérance excessive face à la plupart des choix opérés par le législateur en les jugeant conformes au principe

---

<sup>638</sup> *Ibidem*, p. 4. V. à ce sujet G. ORSONI, *L'interventionnisme fiscal*, op. cit., 1995.

<sup>639</sup> R. HERNU, *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, op. cit., p. 9.

<sup>640</sup> V. G. EVEILLARD, « L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel », *LPA*, 28 janvier 2000, n° 20, p. 8.

d'égalité et cela malgré leur effet discriminatoire. Le Conseil constitutionnel en France refuse systématiquement de substituer sa propre appréciation à celle du législateur relativement à l'application du principe d'égalité en matière fiscale<sup>641</sup> mettant ainsi en péril les droits des contribuables<sup>642</sup>, jouant même « *au détriment du contribuable* »<sup>643</sup>. La jurisprudence en la matière se contente d'une appréciation superficielle de comparabilité de nature entre les opérateurs économiques afin de légitimer le pouvoir discrétionnaire du législateur en matière d'interventionnisme fiscal, sans pour autant examiner si le législateur a agi en conformité avec les objectifs du système fiscal en cause. D'une manière schématique, on peut remarquer que le contrôle du juge constitutionnel français en matière d'égalité se partage entre deux degrés d'intensité. D'une part, le juge opère un contrôle strict dans le cas où il doit examiner des discriminations expressément prohibées par la Constitution ou encore celles susceptibles de remettre en cause l'exercice des droits fondamentaux. D'autre part, le juge semble exercer un contrôle normal (voire restreint, se rapprochant du contrôle d'erreur manifeste exercé par le juge administratif) lorsqu'il est en présence de simples différences de traitement entre situations de droit ou de fait comparables. Dans cette dernière hypothèse, le contrôle s'apparente à un contrôle d'erreur manifeste, à un contrôle de proportionnalité cantonné à la vérification de l'adéquation entre les moyens employés et les fins poursuivies.

**291.** Même s'il doit être reconnu au pouvoir politique un large pouvoir d'appréciation en ce qui concerne le règlement de questions fiscales, cela ne devrait pas conduire à anéantir totalement la portée du contrôle du juge constitutionnel. Il est certain qu'un contrôle d'égalité strict de la part du juge peut potentiellement réduire considérablement et même censurer systématiquement les choix effectués par le

---

<sup>641</sup> V. à titre indicatif CC, 19 décembre 2013, n° 2013-682 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, Rec., p. 1094 où le Conseil constitutionnel affirme qu'il « *n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement [...] que la différence qui en résulte entre les différents gains provenant de produits de placement exonérés d'impôt sur le revenu ne méconnaît pas le principe d'égalité* » (consid. n° 12). V. aussi concernant le contrôle du Conseil constitutionnel du principe d'égalité en matière fiscale dans le cadre de la question prioritaire de constitutionnalité, M. COLLET, « La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale », *RJEP*, 2011, pp. 5-10.

<sup>642</sup> V. E. JOANNARD-LARDANT, « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal. – À propos de Cons. const., déc. 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, *Loi de financement de la sécurité sociales pour 2014* », *Dr. fisc.*, 2014, n° 10, étude 191 et spéc. p. 13.

<sup>643</sup> L. PHILIP, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 1990, n° 12, p. 465.

Parlement, dans la mesure où l'activité législative qui comporte nécessairement l'établissement de différenciations de traitement selon les catégories est, par essence, discriminatoire, terme utilisé en dehors de toute connotation péjorative<sup>644</sup>. Cela toutefois ne saurait pas conduire à une tolérance excessive dans le cas d'adoption par le législateur de privilèges inacceptables et incompatibles avec le principe d'égalité fiscale au sens matériel. Cette carence quant à la reconnaissance des failles du législateur fiscal lorsqu'il est influencé par des préoccupations économiques et sociales ne se rencontre pas dans l'ordre juridique de l'Union. Il sera alors démontré que le principe d'égalité fiscale au sens matériel trouve son plein respect en droit de l'Union et plus précisément dans le contexte des aides fiscales.

## *§ II. L'exigence d'une dérogation à l'égalité matérielle pour la qualification d'une aide fiscale*

**292.** Si les applications différentielles fiscales constituent, de manière paradoxale, des conditions nécessaires à la réalisation du principe d'égalité fiscale tel qu'il est conçu dans l'ordre des préoccupations économiques et sociales, le droit national semble plutôt réticent à reconnaître à cette singularité toute son ampleur. C'est dans ce contexte que le droit des aides d'État sous forme fiscale intervient pour offrir une protection inattendue mais pas moins considérable du principe d'égalité fiscale. Dans un premier temps c'est le droit de l'Union européenne en général qui favorise le développement d'une conception extensive quant au contenu du principe d'égalité, reconnaissant un droit au traitement différencié, contrairement au droit national **(A)**. Cependant cette conception extensive du principe d'égalité au sens matériel n'équivaut pas à une acception inconditionnelle mais doit passer par le stade préalable de comparabilité. Le droit des aides fiscales prévoit une réserve quant au droit au traitement différencié qui doit être en conformité avec la nature ou l'économie du système fiscal en cause, offrant ainsi une garantie quant à la comparabilité des situations et par conséquent une protection efficace du principe d'égalité fiscale au sens matériel **(B)**.

---

<sup>644</sup> V. M. COLLET, *Droit fiscal*, *op. cit.*, pp. 34-35.

### *A. Une conception extensive du contenu du principe d'égalité*

**293.** Le principe d'égalité étant conçu d'une manière pragmatique tant au niveau national qu'au niveau européen, présentant classiquement deux aspects – d'un côté le traitement identique de situations comparables, de l'autre le traitement différent de situations inégales –, comporte clairement l'exigence d'une dérogation au sens matériel. Néanmoins, ce sera dans le contexte du droit de l'Union que cette exigence sera dotée d'un apport beaucoup plus substantiel, indispensable en matière fiscale, passant par la reconnaissance d'un droit au traitement différencié.

**294.** À l'occasion d'un litige concernant un recours en annulation de l'État italien à l'encontre d'une décision de la Commission, la Cour de justice s'est prononcée pour la première fois sur l'article 7 du traité CEE (aujourd'hui article 18 du TFUE), clarifiant sa portée et posant ainsi les fondements d'une discrimination au sens matériel<sup>645</sup>. En l'occurrence, la décision attaquée autorisait le gouvernement français à adopter des mesures de sauvegarde uniquement contre l'importation de certains produits en provenance d'Italie en excluant ainsi de cette réglementation les produits d'autres États membres. Le gouvernement italien a avancé un moyen de violation du principe d'égalité en faisant valoir une discrimination uniquement au sens formel : la réglementation de la Commission introduit en effet un traitement différencié entre les produits italiens et les produits originaires d'autres États membres. La Cour de justice ne partageant pas la même acception du terme discrimination a précisé dans son arrêt du 17 juillet 1963 que « *le traitement différent de situations non comparables ne permet pas de conclure automatiquement à l'existence d'une discrimination ; qu'une apparence de discrimination formelle peut donc correspondre, en fait, à une absence de discrimination matérielle ; que la discrimination matérielle aurait consisté à traiter soit de manière différente des situations similaires, soit de manière identique des situations différentes* »<sup>646</sup>.

**295.** À l'instar de l'ordre juridique national, le droit de l'Union conçoit le principe d'égalité d'une manière qui met en exergue une « *égalité catégorielle* »<sup>647</sup> faisant la

---

<sup>645</sup> CJCE, 17 juillet 1963, *République italienne c. Commission*, aff. 13/63, *préc.*

<sup>646</sup> *Ibidem*, point 4A (p. 360).

<sup>647</sup> P. BELTRAME, *La fiscalité en France*, *op. cit.*, p. 105.



distinction entre situations-catégories comparables et situations-catégories non semblables. Dans un premier temps, ce constat n'a rien d'étonnant, étant en toute conformité avec la définition de la notion de discrimination, c'est-à-dire le fait de « *traiter de manière différente des situations qui sont identiques, ou de manière identique des situations qui sont différentes* »<sup>648</sup>. Cependant, dans un second temps, la protection accordée au principe d'égalité au niveau de l'ordre juridique européen est plus étendue que celle prévue par l'ordre juridique français, permettant ainsi de respecter d'une manière globale le principe d'une dérogation au sens matériel.

**296.** Bien que le traitement différent de situations comparables soit sanctionné d'une manière solennelle, la différence de traitement lorsqu'est en cause une différence de situation suscite certaines interrogations quant à son caractère facultatif ou obligatoire. Dans le premier cas, lorsqu'il s'agit de situations comparables, il y a une obligation de traitement identique indistinctement de l'ordre juridique en cause ; dans le deuxième, même si la position du droit européen est claire sur ce point, exigeant que le même traitement soit proscrit<sup>649</sup>, celle du droit français par exemple s'en distingue. Le juge administratif français, adoptant « *un modèle d'égalité par la généralité* »<sup>650</sup>, consacre une acception plutôt formelle du principe dont la mise en œuvre est assurée par une application générale, indifférente de l'existence de situations particulières sollicitant un traitement différencié. Dans le cas de situations particulières, l'Administration n'est pas obligée d'adopter un traitement cristallisant

---

<sup>648</sup> CJCE, 23 février 1983, *Kommanditgesellschaft in der Firma Hans-Otto Wagner GmbH Agrarhandel c. Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung*, aff. 8/82, *Rec.*, 1983, p. 371, point 18. V. en ce sens CJCE, 13 décembre 1984, *Sermide SpA c. Cassa conguaglio zucchero e.a.*, aff. 106/83, *Rec.*, 1984, p. 4209, point 28 ; CJCE, 26 mars 1987, *Coopérative agricole d'approvisionnement des Avirons c. Receveur des douanes de Saint-Denis e.a.*, aff. 58/86, *Rec.*, 1987, p. 1525, point 15 ; CJCE, 13 février 1996, *Joan Gillespie e.a. c. Northern Health and Social Services Boards e.a.*, aff. C-342/93, *Rec.*, 1996, p. I-475, point 16 ; CJCE, 30 juin 1998, *Mary Brown c. Rentokil Ltd*, aff. C-394/96, *Rec.*, 1998, p. I-4185, point 30. Il s'agit d'une définition partagée également par la Cour européenne des droits de l'homme (v. à titre indicatif CEDH, 6 avril 2000, *Thlimmenos c. Grèce*, req. n° 34369/97, point 43).

<sup>649</sup> La jurisprudence étant particulièrement riche sur ce point, v. à titre indicatif CJCE, 19 octobre 1977, *Albert Ruckdeschel & Co e.a. c. Hauptzollamt Hamburg – St. Annen*, aff. jtes 117/76 et 16/77, *préc.*, point 7 ; CJCE, 7 juillet 1993, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. C-217/91, *préc.*, point 37 ; CJCE, 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, aff. C-279/93, *préc.*, point 30 ; CJCE, 29 février 1996, *République française et Irlande c. Commission*, aff. jtes C-296/93 et C-307/93, *préc.*, point 49 ; CJCE, 30 juin 1998, *Brown c. Rentokil Ltd*, aff. C-394/96, *préc.*, point 30.

<sup>650</sup> A. ILIOPOULOU-PENOT, « Le principe d'égalité et de non-discrimination », in J.-B. AUBY, J. DUTHEIL DE LA ROCHERE (dir.), *Traité de droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, 2<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 605.

cette particularité mais uniquement la faculté<sup>651</sup>. En revanche, d'autres droits nationaux s'alignent sur la position adoptée par le droit de l'Union : c'est le cas, par exemple, pour le droit allemand où le juge constitutionnel considère qu'il a l'obligation de traiter de manière inégale des situations différentes<sup>652</sup>.

297. Revenant sur le principe d'égalité en droit français et comme l'a relevé Anastasia Iliopoulou, sa « *conception formelle [...] est une conséquence de la "laïcité", au-delà de sa signification religieuse, caractérisant le modèle français de société. Elle traduit la volonté d'exclure la possibilité pour l'individu de revendiquer sa différence pour parvenir à la création d'une catégorie à laquelle des droits particuliers seraient reconnus* »<sup>653</sup>. On peut néanmoins observer que la singularité du principe d'égalité devant l'impôt qui se réalise parfois par une mise en œuvre inégalitaire semble le faire démarquer de cette conception formelle du principe d'égalité. Est-ce que cela est suffisant pour affirmer l'existence d'une obligation de différenciation fiscale ? Il semble que la jurisprudence du Conseil constitutionnel a fait quelques pas vers cette direction sans pour autant pouvoir affirmer qu'il s'écarte clairement de la conception formelle précitée du principe d'égalité.

---

<sup>651</sup> CE, Ass. 28 mars 1997, *Société Baxter e.a.*, req. n° 179049, 179050, 179054, *Rec.*, p. 114 (V. F. MELIN-SOUCRAMANIEN, « Le contrôle de l'ordonnance du 24 janvier 1996 relative aux mesures urgentes tendant au rétablissement de l'équilibre financier de la sécurité sociale », Observations sous Conseil d'État, Assemblée, 25 mars 1997, *Société Baxter et autres*, *RFDA*, 1997, n° 3, p. 460) ; CE, 22 novembre 1999, *Rolland*, req. n° 196437, *Rec. tables*, p. 842 (V. R. SCHWARTZ, « Principe d'égalité : pas d'obligation de traiter différemment les situations différentes », note sous CE, 22 nov. 1999, *Rolland*, req. n° 196437, *Dr. adm.*, 2000, n° 1, comm. 15, p. 19) ; CE, 20 avril 2005, *Union des familles en Europe*, req. n° 266572 et *Syndicat national des entreprises artistiques e.a.*, req. n° 264348, 264349, 264601, 266449, *Rec. tables*, p. 710 (V. L. BURGORGUE-LARSEN, « Du principe d'égalité en droit interne et communautaire », *AJDA*, 2005, n° 40, p. 2233). V. aussi N. BELLOUBET-FRIER, « Le principe d'égalité », *AJDA*, 1998, n° hors-série, pp. 161-162.

<sup>652</sup> V. O. JOUANJAN, « L'égalité dans la jurisprudence constitutionnelle allemande », *EDCE* 1996 (Rapport public 1996 – Sur le principe d'égalité), n° 48, pp. 411 et suiv. et spéc. pp. 413-414 (« [...] d'après cette formulation de l'égalité devant la loi, c'est tant la différence de traitement que l'identité de traitement qui sont susceptibles de violer le principe. Le principe allemand signifie donc bien : à ce qui est semblable, traitement semblable ; à ce qui est différent, traitement différent, là où la jurisprudence française n'impose que la première de ces deux règles, refusant de reconnaître une obligation de différenciation qui pourrait résulter de la seule égalité »).

<sup>653</sup> A. ILIOPOULOU-PENOT, « Le principe d'égalité et de non-discrimination », *op. cit.*, p. 605. Il faut relativement atténuer ces propos en précisant que cette acception d'égalité formelle n'est pas absolue. D'un côté, le juge administratif français s'aligne sur la position retenue par la Cour de justice lorsque le litige est régi par le droit de l'Union européenne car la persistance de sa position traditionnelle équivaldrait à sa non-conformité au principe de primauté. De l'autre, il a été avancé par la doctrine que le contrôle de l'erreur manifeste d'appréciation opéré par le juge administratif peut garantir le droit à un traitement différent. V. en ce sens J.-M. GALLARDO, « La garantie indirecte du droit à un traitement différent dans la jurisprudence du Conseil d'État », *AJDA*, 2003, n° 5, pp. 219 et suiv.

**298.** C'était ainsi le cas dans une décision relative à une loi qui soumettait tous les médecins conventionnés à une contribution fiscale (la même) bien qu'ils relevaient de situations différentes<sup>654</sup>. La question ainsi posée était de savoir si ce traitement identique de situations différentes devrait être proscrit et cela malgré la position catégoriquement négative du juge administratif sur ce point. En application de cette conception formelle du principe d'égalité, le juge constitutionnel devrait par conséquent écarter facilement cet argument : en effet, il n'a jamais posé le principe que lorsque les situations sont différentes le législateur a l'obligation de les traiter différemment. Or, il en est autrement. Dans le considérant 19 de la décision, le juge constate l'inconstitutionnalité des dispositions relatives avec, pour reprendre les termes de Ferdinand Mélin-Soucramanien, une « *motivation [...] particulièrement ambiguë car pourrait laisser entendre qu'il a admis que le législateur a l'obligation et non pas seulement la faculté de traiter différemment des situations différentes* »<sup>655</sup>. La manque de clarté du juge sur ce point rend impossible une quelconque confirmation de principe : « *En réalité, il semble qu'ici le juge constitutionnel n'ait pas fait droit aux prétentions injustifiées des requérants [...]. Mais [...] il a contrôlé comme à l'accoutumée en matière fiscale si la mesure envisagée était bien justifiée par des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi* »<sup>656</sup>.

**299.** Dans le même sens, dans deux décisions en 1999 et 2000, le juge constitutionnel a sanctionné le législateur car ce dernier n'a pas pris en compte la différence de situation entre les contribuables (selon leurs facultés contributives) et n'a donc pas établi une différenciation dans leur imposition<sup>657</sup>. Bien que ces décisions confirment la singularité du principe d'égalité devant l'impôt, leur portée doit être nuancée ; comme la doctrine le remarque par rapport à ces jurisprudences, elles « *soulignent [...] que le principe constitutionnel d'égalité fiscale impose un traitement juridique*

---

<sup>654</sup> CC, 18 décembre 1998, n° 98-404 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999, Rec.*, p. 315.

<sup>655</sup> F. MELIN-SOUCRAMANIEN, in « Chronique Jurisprudence du Conseil constitutionnel 1<sup>er</sup> octobre – 31 décembre 1998 », *RFDC*, 1999, n° 37, p. 128.

<sup>656</sup> *Ibidem*, p. 129.

<sup>657</sup> CC, 29 décembre 1999, n° 99-424 DC, *Loi de finances pour 2000, préc.*, consid. 46 à 49 ; CC, 19 décembre 2000, n° 2000-437 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2001, Rec.*, p. 190, consid. 5 à 10.

*différencié des situations fiscales substantiellement différentes* »<sup>658</sup> mais « *elles ne comportent pas d'affirmation de principe* »<sup>659</sup>.

**300.** La protection du principe d'égalité en droit de l'Union reste ainsi plus complète et en toute conformité avec la définition accordée à la notion de discrimination, c'est-à-dire « *traiter soit de manière différente des situations similaires, soit de manière identique des situations différentes* ». Lorsque la question de l'interprétation de l'article 7 du traité de Rome (aujourd'hui article 18 du TFUE) a été posée pour la première fois devant la Cour de justice à l'occasion d'un recours en annulation d'une décision de la Commission autorisant la France à prendre des mesures de sauvegarde uniquement contre l'importation de produits italiens excluant ainsi l'importation de produits originaires d'autres États membres, la juge sans aucune hésitation a choisi de garantir le droit à un traitement différencié<sup>660</sup>. Une fois la différence de situation établie, en l'espèce entre les produits, la Cour de justice a conclu que la Commission devait les traiter différemment. Dans le même sens, la Cour de justice a accepté la possibilité pour une personne requérante de se prévaloir du principe d'égalité afin d'obtenir un traitement différencié mais adapté à sa situation<sup>661</sup>.

**301.** Le juge de l'Union semble ainsi retenir « *le concept de "discrimination au sens matériel" comme base d'une sanction juridictionnelle d'une éventuelle violation du principe d'égalité* »<sup>662</sup> sans pour autant pouvoir affirmer que le juge remet en cause la théorie dualiste de l'égalité ; il opère plutôt une « *unification conceptuelle* » vu que l'acception matérielle de discrimination englobe l'acception formelle<sup>663</sup>. Cette interprétation du principe est plus en conformité avec son acception particulière en matière fiscale qui se réalise par une mise en œuvre *inégalitaire* mais ayant le mérite d'une application concrète et substantielle.

---

<sup>658</sup> D. RIBES, « Le progrès de l'égalité devant l'impôt. À propos des décisions du Conseil constitutionnel 99-424 DC et 2000-437 DC », *RFFP*, 2000, n° 76, p. 276.

<sup>659</sup> *Ibidem*.

<sup>660</sup> CJCE, 17 juillet 1963, *République italienne c. Commission*, aff. 13/63, *préc.*

<sup>661</sup> CJCE, 2 octobre 2003, *Carlos Garcia Avello c. État belge*, aff. C-148/02, *Rec.*, 2003, p. I-11613, points 34 et suiv.

<sup>662</sup> K. LENAERTS, « L'égalité de traitement en droit communautaire, un principe unique aux apparences multiples », *op. cit.*, p. 9.

<sup>663</sup> J. BROTTES, *Du principe de non-discrimination au principe d'égalité en droit communautaire*, Thèse, Lyon III, 2007, pp. 34-35.

### ***B. Une application efficace du principe d'égalité fiscale***

**302.** La conception du contenu du principe d'égalité en général et par conséquent du principe d'égalité fiscale apparaît plus complète au niveau de l'Union en consacrant un droit au traitement différencié. Mais l'affirmation d'un droit au traitement différencié ne serait pas efficace si elle n'était pas complétée par une garantie que les situations traitées d'une manière différente sont effectivement inégalitaires. On revient ainsi à la question épineuse de la comparabilité de nature entre les opérateurs économiques et la réticence du juge national de procéder à une véritable appréciation lorsque le législateur intervient dans le contexte de l'interventionnisme fiscal créant de cette manière une brèche dans la protection du principe d'égalité fiscale. Sur ce point, le droit des aides fiscales se montre plus inventif en introduisant une nouvelle étape dans la détermination du caractère sélectif d'une mesure fiscale : celle du principe de la justification par la nature ou l'économie du système fiscal. Si les institutions européennes utilisent ce principe comme une *justification* du caractère sélectif d'une mesure fiscale (1), il faut pour autant accepter que cette formulation n'est pas très heureuse ; de fait, il s'agit plus d'une *déqualification* du caractère sélectif qu'une justification (2).

#### *1. La justification par la nature ou l'économie du système fiscal*

**303.** Le principe de la justification par la nature ou l'économie du système fiscal est apparu pour la première fois dans la jurisprudence de la Cour de justice et plus particulièrement dans l'arrêt *République italienne c. Commission* de 1974. Le juge a affirmé en espèce que le dégrèvement des charges sociales applicable à l'industrie textile italienne constitue une « *mesure destinée à exempter partiellement les entreprises d'un secteur industriel particulier des charges pécuniaires découlant de l'application normale du système général [...], sans que cette exemption se justifie par la nature ou l'économie de ce système* »<sup>664</sup>. Bien que cette affaire porte sur les allègements sociaux, le même raisonnement s'applique naturellement en matière d'allègements fiscaux.

---

<sup>664</sup> CJCE, 2 juillet 1974, *République italienne c. Commission*, aff. 173/73, *préc.*, point 33.

**304.** L'affirmation de cette justification, quoiqu'importante, doit tout de même être nuancée. Suite à une lecture plus attentive de l'arrêt de 1974, l'affirmation précitée n'est guère un attendu de principe<sup>665</sup>. Pour rappel, dans le système italien, les contributions des employeurs sont calculées en fonction de la charge salariale de chaque entreprise. Le fait qu'une partie relativement réduite de la main d'œuvre employée par une entreprise peut, en tant que chef de famille, prétendre au paiement effectif de ces allocations, ne saurait constituer une justification pour que cette entreprise soit traitée différemment. La charge de paiement des allocations est égalisée pour toutes les entreprises de toutes les branches, peu importe si dans une entreprise donnée il y a une proportion plus grande d'employés qui perçoit ces allocations. En l'espèce donc, la nature dérogatoire et sélective de la mesure en faveur du secteur textile apparaissait évidente, s'agissant d'une mesure qui opérerait une rupture d'égalité devant les charges sociales. Le système normal reconnu par le juge pour établir cette rupture dispose clairement que les contributions sont établies en fonction du nombre de salariés sans aucune distinction entre les secteurs dépendant de la main d'œuvre occupée. Néanmoins, le juge a souhaité poser les prémisses d'une telle justification ; une justification caractérisée par la doctrine comme un simple *obiter dictum*<sup>666</sup>, qui finalement n'est pas essentielle pour le cas d'espèce et ne constitue pas un motif pertinent pour le jugement rendu, mais laisse transparaître une position évolutive et pédagogique de la part de la Cour de justice quant à la qualification d'une mesure fiscale comme étant véritablement sélective.

**305.** Cette position évolutive semble être délaissée dans la jurisprudence postérieure de la Cour de justice et elle ne réapparaîtra qu'en 1999<sup>667</sup>. La raison de cette

---

<sup>665</sup> V. J. WOUTERS, B. VAN HEES, « Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe : quelques observations critiques », *op. cit.*, p. 661.

<sup>666</sup> *Ibidem*. V. aussi C. MICHEAU, *La réglementation des aides d'État et des subventions en fiscalité directe – Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 47.

<sup>667</sup> CJCE, 17 juin 1999, *Royaume de Belgique c. Commission (Maribel bis/ter)*, aff. C-75/97, *préc.*, p. I-3671. Auparavant, en 1996, la Commission dans une décision concernant une aide fiscale en matière d'amortissement au profit des compagnies aériennes allemandes a eu l'occasion d'éloigner cette justification d'un contexte incident, comme c'était le cas dans l'arrêt de 1974, et de l'élever en tant que stade complémentaire, en tant que règle générale, pour la vérification de la sélectivité d'une mesure fiscale. Comme le note la Commission, « en matière fiscale, [...] échappent à la qualification d'aides d'État les mesures comportant une dérogation à la règle générale à condition que leur rationalité économique les rende nécessaires ou fonctionnelles par rapport à l'efficacité du système » (Décision 96/369/CE de la Commission du 13 mars 1996, JO L 146 du 20 juin 1996, p. 42 et spéc. p. 46).

réapparition tardive est liée sans doute à l'importance accordée à cette justification par la Commission européenne dans sa communication de 1998 sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises<sup>668</sup>. La Commission en présentant la méthode dérogatoire pour la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide précise qu'il est « *nécessaire d'examiner si l'exception ou des différenciations à l'intérieur de ce régime sont justifiées "par la nature ou l'économie du système fiscal", c'est-à-dire, si elles résultent directement des principes fondateurs ou directeurs du système fiscal de l'État membre concerné* »<sup>669</sup>. Après avoir établi qu'il s'agit désormais d'une nécessité de vérifier cette justification car inhérente au critère de sélectivité et donc indispensable pour la vérification de son bien-fondé, la Commission va apporter des éléments d'approfondissement de cette notion<sup>670</sup>.

---

<sup>668</sup> Entre la jurisprudence *République italienne c. Commission* de 1974 (aff. 173/13) et la Communication de la Commission de 1998, la Cour de justice a rendu un arrêt important qui semble avoir contribué à la réapparition de la justification par nature ou l'économie du système. Cet arrêt a admis pour la première fois qu'une atteinte à la libre circulation des travailleurs peut être justifiée « *par la nécessité de préserver la cohérence du régime fiscal* » applicable (CJCE, 28 janvier 1992, *Hanns-Martin Bachmann c. État belge*, aff. C-204/90, *préc.*, point 28). Il semble ainsi que le juge de l'Union reconnaît l'existence de certains principes directeurs inhérents à un système d'imposition qui permettent de justifier le caractère restrictif des mesures nationales au regard des libertés fondamentales. La justification par la nature ou l'économie du système fiscal repose elle aussi sur l'existence de certains principes directeurs qui vont déterminer si une mesure fiscale est ou non dotée d'un caractère sélectif. Sur la jurisprudence *Bachmann* et la question de la cohérence du système fiscal, v. à titre indicatif D. BERLIN, « *Jurisprudence fiscale européenne. 1<sup>er</sup> mai 1990 – 1<sup>er</sup> mai 1992* », *RTDE*, 1992, n° 2, p. 333 ; M. DE WOLF, « *Du législateur belge à la Cour de justice des Communautés européennes : dialogue et pluralité en droit fiscal* », in *Liber amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 365 ; F. LAYER, « *La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de fiscalité directe* », *op. cit.*, p. 12 ; P. MARCHESSOU, « *L'apport de la jurisprudence de la CJCE en matière d'imposition des entreprises* », in M. CHADEFaux, F. DEBOISSY, C. (de) LA MARDIERE (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises : études à la Mémoire du professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, 2009, pp. 628-629.

<sup>669</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 16.

<sup>670</sup> *Ibidem*, points 23 à 27. V. aussi M. KARPENSCHIF, *Droit européen des aides d'État*, *op. cit.*, pp. 50-51 où l'auteur procède à un exposé des mesures susceptibles de faire partie – selon la Commission – « *des principes fondateurs ou directeurs du système fiscal* » : « *Entrent dans cette catégorie la progressivité d'un barème d'imposition sur les revenus ou sur les bénéfices qui traduit la logique plus ou moins redistributive de la fiscalité choisie, l'exonération des entreprises à but non lucratif ou la fixation d'un impôt forfaitaire pour de petits contribuables qui témoignent de la volonté d'alléger les formalités administratives et d'optimiser les recettes fiscales. Sont également visés des éléments plus techniques comme des modalités de calcul des amortissements, des critères d'identification du résident fiscal, des méthodes de valorisation et de dépréciation des stocks, etc. [...]. À l'inverse, les mécanismes dérogatoires qui se fondent sur des critères étrangers au système fiscal (comme le maintien de l'emploi, le développement régional ou la cohésion sociale, la sauvegarde d'un secteur économique ou de certaines entreprises) et/ou laissent à l'administration un pouvoir discrétionnaire pour leur mise en œuvre sont jugés sélectifs et donc constitutifs d'aides d'État* ».

**306.** Suite à la communication de 1998 la Cour de justice est revenue sur sa position jurisprudentielle de 1974 afin d'affirmer encore une fois, mais cette fois-ci en tant qu'attendu de principe, cette justification. En statuant en 1999 sur des réductions de cotisations sociales supplémentaires accordées par le gouvernement belge aux entreprises relevant de certains secteurs en 1993 et 1994 (opérations *Maribel bis* et *Maribel ter* respectivement), la Cour de justice a affirmé qu'une mesure sélective doit être considérée comme une aide lorsque cette sélectivité ne se trouve pas justifiée par la nature ou l'économie du système<sup>671</sup>.

**307.** Désormais cette justification fait partie d'une pratique décisionnelle et jurisprudentielle constante. À titre d'exemple, peut être citée la décision de la Commission d'ouvrir en 2001 la procédure prévue par l'article 108, paragraphe 2 du TFUE à l'encontre d'une taxe de changement climatique instituée par les autorités britanniques. Pour décider l'ouverture de cette procédure, la Commission procède à un examen analytique de cette taxe présumée sélective et surtout à sa justification éventuelle « *sur la base de la nature et de la logique du régime fiscal* »<sup>672</sup>. De la même manière, la Cour de justice mais également le Tribunal de première instance ont eu l'occasion d'appliquer à plusieurs reprises l'attendu de principe consacré par la jurisprudence de 1999<sup>673</sup>.

**308.** Il n'y a pas de doute aujourd'hui que l'examen de la justification par la nature ou l'économie du système fiscal, élevée « *au rang d'élément constitutif de la notion communautaire d'aide d'État* »<sup>674</sup>, constitue la dernière étape dans le processus de

---

<sup>671</sup> CJCE, *Royaume de Belgique c. Commission (Maribel bis/ter)*, aff. C-75/97, *préc.*, points 33 et 34.

<sup>672</sup> Commission, Invitation à présenter des observations conformément à l'article 88, paragraphe 2, du traité CE au sujet de l'aide C 18/2001 – Taxe de changement climatique, *JO C 185* du 30 juin 2001, p. 22 et spéc. p. 23.

<sup>673</sup> Concernant la Cour de justice les arrêts suivants peuvent être cités à titre indicatif : CJCE, 5 octobre 1999, *République française c. Commission*, aff. C-251/97, *préc.*, point 36 ; CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH e.a.*, aff. C-143/99, *préc.*, point 42 ; CJCE, 15 décembre 2005, *Unicredito Italiano SpA c. Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1*, aff. C-148/04, *Rec.*, 2005, p. I-11137, point 51 ; CJCE, 22 décembre 2008, *British Aggregates Association c. Commission*, aff. C-487/06 P, *préc.*, points 76 et 88. Quant au Tribunal de première instance : TPICE, 29 septembre 2000, *Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) c. Commission*, aff. T-55/99, *préc.*, points 51 suiv. ; TPICE, 6 mars 2002, *Territorio Histórico de Álava e.a. c. Commission*, aff. jtes T-92/00 et T-103/00, *Rec.*, p. II-1385, points 56 suiv. ; TPICE, 4 septembre 2009, *République italienne c. Commission*, aff. T-211/05, *Rec.*, p. II-2777, points 125 suiv.

<sup>674</sup> J. WOUTERS, B. VAN HEES, « Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe : quelques observations critiques », *op. cit.*, p. 661.



vérification de la sélectivité d'une mesure fiscale. Essayant d'offrir une grille de lecture d'application du principe, la Commission précise que dans le cadre de cette dernière étape, référence doit être faite à la nature des objectifs poursuivis par le système de taxation en cause<sup>675</sup>. Elle opère à cet égard une distinction entre objectifs extérieurs au système (sociaux ou régionaux) et objectifs strictement fiscaux. La fonction principale de l'impôt étant financière, il semble logique de considérer qu'une exception à cet objectif strictement fiscal de collecter les recettes pour les dépenses étatiques soit difficilement justifiable. Comme le note la Commission, « *chaque entreprise est supposée payer l'impôt une seule fois. La prise en compte des impôts payés à l'État dans lequel se trouve la résidence fiscale de l'entreprise est donc inhérente à la logique du système fiscal. Certaines exceptions aux règles fiscales sont par contre difficiles à justifier par la logique d'un système fiscal. C'est par exemple le cas si les entreprises non résidentes sont traités de façon plus favorable que les entreprises résidentes ou si des avantages fiscaux sont octroyés aux sièges ou aux entreprises qui fournissent certains services (financier par exemple) à l'intérieur d'un groupe* »<sup>676</sup>. Par contre, lorsque les objectifs sont de nature sociale ou régionale et donc pas inhérents à la logique financière du système fiscal il est plus facile de justifier les mesures présumées sélectives.

**309.** La détermination du cadre fiscal de référence opérée dans un premier temps pour la détermination de l'existence d'un avantage sélectif sera également utile pour la justification de la sélectivité. Or à ce stade le contrôle sera plus poussé, plus important. Comme l'ont remarqué Édouard Dubout et Alexandre Maitrot de la Motte par rapport à la méthode cherchant à dégager la normalité d'un système, elle est « *objective au stade de l'appréciation de la sélectivité d'un régime (car fondée sur la normalité du régime fiscal), et subjective au stade de la qualification éventuelle de*

---

<sup>675</sup> Afin de clarifier sa politique décisionnelle, la Commission donne quelques exemples de mesures sélectives mais justifiées ainsi que quelques indices qui peuvent conduire à l'infirmité par principe de la justification (Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, points 24 à 27). Il s'agit d'un côté des « *présomptions favorables aux États* », de l'autre « *défavorables* » (A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, pp. 281-282). Malgré les clarifications, les difficultés persistent quant à la mise en œuvre de cette justification : v. C. PANAYI, « *State Aid and Tax : the Third Way ?* », *op. cit.*, p. 294.

<sup>676</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 26.

*cette sélectivité (car fondée sur les objectifs poursuivis par le régime fiscal) »<sup>677</sup>. De fait, pour la qualification d'une mesure en tant qu'avantage sélectif la Commission ne prend pas en compte les objectifs poursuivis par le système. Or, pour la justification par la nature ou l'économie du système fiscal, il faut les prendre en compte et c'est justement l'État membre qui va offrir les preuves. Comme le précise la Commission, « la nature différentielle de certaines mesures ne doit pas nécessairement les faire considérer comme des aides d'État [...] il appartient cependant à l'État membre de fournir une telle justification »<sup>678</sup>.*

## *2. La déqualification par la nature ou l'économie du système fiscal*

**310.** Même si la Commission pose le principe qu'il est plus facile de justifier des mesures présumées sélectives lorsque les objectifs poursuivis par le système de taxation en cause sont de nature sociale ou régionale et donc pas inhérents à sa logique financière, cela ne devrait pas conduire à l'établissement d'une quelconque présomption. Lorsque les mesures interviennent dans le cadre de l'interventionnisme fiscal, la Commission et la Cour de justice doivent par conséquent vérifier que la différence de nature entre les opérateurs est pertinente pour justifier la différence de traitement et cela dans le contexte plus général des objectifs poursuivis par le système fiscal en question.

**311.** L'objectif de cette justification est d'apporter une réponse claire quant à la comparabilité de nature entre les opérateurs économiques qui sont traités d'une manière différente<sup>679</sup>. L'objectif dans le cadre de cette appréciation de comparabilité est d'établir si le critère de distinction entre les opérateurs est conforme au système fiscal en cause, à sa conception, à ses « *principes fondateurs ou directeurs* » dans le

---

<sup>677</sup> É. DUBOUT, A. MAITROT DE LA MOTTE, « Normalité, sélectivité et légitimité des régimes fiscaux dans l'Union européenne : les paradis fiscaux au purgatoire des aides d'État ? », *op. cit.*, p. 51. Nous soulignons. V. aussi, C. MICHEAU, « Tax selectivity in State aid review : a debatable case practice », *op. cit.*, p. 282.

<sup>678</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 23.

<sup>679</sup> V. D. TRIANTAFYLLOU, « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », *op. cit.*, pp. 388-390.

sens de la Commission<sup>680</sup>. Il s'agit d'un contrôle effectif de la pertinence du lien justificateur invoqué entre la différence existant entre deux catégories et la différence dans leur traitement fiscal lorsque cette dernière intervient en matière d'interventionnisme fiscal. Là où le juge national restera réticent quant à son appréciation concluant en principe que le législateur ne porte pas atteinte au principe d'égalité fiscale, les institutions européennes seront plus attentives afin de constater que dans un cas précis le législateur n'a pas respecté les objectifs du système fiscal en cause<sup>681</sup>, le traitement différencié n'étant pas pertinent pour l'achèvement de ces objectifs<sup>682</sup>.

**312.** Suite à cette appréciation et dans le cas où il est constaté une différence de nature entre les opérateurs, la rupture d'égalité au sens matériel ne peut pas être établie. Malgré la valeur ajoutée du principe de justification par la nature ou l'économie du système fiscal, le choix du terme « justification » n'est pas correct. Il ne s'agit pas d'une justification de l'aide mais d'une justification du caractère dérogatoire de la mesure fiscale<sup>683</sup> conduisant finalement à une déqualification de la sélectivité et à la disparition de la qualité d'aide. En ce sens, « *soit la mesure spécifique est véritablement "dérogatoire" par rapport à un régime général, et elle est susceptible de constituer une aide d'État, soit elle résulte des principes mêmes sur lesquels se fonde ce système général (auquel cas elle n'est pas véritablement "dérogatoire") et elle ne devrait pas relever de l'interdiction de l'article 87, paragraphe 1, CE* »<sup>684</sup>.

**313.** Le fait que cette déqualification ne figure pas dans les dispositions du traité portant sur les aides d'État a incité la doctrine à s'interroger sur sa conformité avec l'article 107, paragraphe 1 du TFUE<sup>685</sup>. Selon la lettre du traité, cette justification ne

---

<sup>680</sup> *Ibidem*, p. 389.

<sup>681</sup> V. D. TRIANTAFYLLOU, « La fiscalité façonnée par la discipline des aides d'État », in G. C. RODRIGUEZ IGLESIAS *et alii*, *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, *op. cit.*, pp. 416-418.

<sup>682</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, points 38-42.

<sup>683</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, p. 203.

<sup>684</sup> J. WOUTERS, B. VAN HEES, « Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe : quelques observations critiques », *op. cit.*, p. 662.

<sup>685</sup> *Ibidem*, pp. 665 et suiv.

constitue ni une étape supplémentaire à la qualification d'une mesure en tant qu'aide ni une justification d'une aide. Mais il s'agit d'une démonstration d'une politique inventive des institutions européennes afin d'offrir une protection plus efficace du principe d'égalité en matière fiscale.

## Conclusion du Chapitre II

**314.** Si la normalité fiscale signifie un système fiscal respectant le principe d'égalité devant l'impôt au sein d'une zone géographique déterminée, toute autre norme y dérogeant peut être conçue comme une rupture d'égalité devant l'impôt. Ces normes peuvent résulter de pratiques tant législatives qu'administratives qui vont provoquer une brèche au principe d'égalité en accordant des avantages fiscaux uniquement à certains opérateurs économiques. Ces derniers se trouvent singularisés par rapport aux autres – non-bénéficiaires – en raison de certains attributs qui leurs sont propres, régionaux ou matériels.

**315.** Ces attributs sont-ils pertinents afin de mettre les bénéficiaires dans une position factuelle et juridique non comparable par rapport aux non-bénéficiaires ? La réponse est importante pour pouvoir affirmer le bien-fondé du critère de sélectivité. L'existence d'un traitement différencié entre les opérateurs économiques est suffisante pour constater une dérogation à l'égalité formelle qui se fonde sur la généralité de la règle ; or cette dérogation doit être complétée par une dérogation à l'égalité matérielle. Si finalement les différents opérateurs bénéficiaires et non-bénéficiaires se trouvent dans une situation inégale au regard de leurs attributs, le traitement différencié (autrement dit la rupture à l'égalité formelle) est justifié, voire nécessaire lorsqu'on se situe dans le cadre d'application du droit de l'Union.

**316.** L'exigence d'une dérogation à l'égalité matérielle est encore plus importante en matière fiscale où le principe d'égalité devant l'impôt se distingue par une mise en œuvre *inégalitaire*. Le contrôle du principe d'égalité devant l'impôt devrait ainsi passer nécessairement par l'appréciation de la comparabilité entre les opérateurs économiques. Cette appréciation, souvent délaissée en droit national au nom du respect du pouvoir d'appréciation du législateur mais au détriment des droits des contribuables, trouvera toute son ampleur dans le cadre de l'identification du caractère sélectif d'une aide fiscale. Cela résulte, d'un côté, de la conception extensive du contenu du principe d'égalité en droit de l'Union qui reconnaît un droit au traitement différencié lorsque des situations ne sont pas comparables. De l'autre, et pour garantir que les situations traitées d'une manière différentes sont

effectivement inégalitaires, le droit des aides fiscales prévoit une étape-verrou de comparabilité de nature entre les opérateurs économiques afin d'affirmer le caractère sélectif d'une mesure fiscale : celle du principe de la justification ou plutôt déqualification du caractère sélectif par la nature ou l'économie du système fiscal. En guise de conclusion, on peut alors remarquer que l'absence de reconnaissance juridique du principe d'égalité devant l'impôt dans le droit de l'Union ne constitue pas un obstacle à son encadrement juridique, encadrement plus complet que celui au niveau national.

## Conclusion du Titre I

**317.** L'importance du critère de sélectivité pour la qualification d'une mesure fiscale nationale en tant qu'aide d'État au sens de l'article 107 du TFUE ne fait guère de doute. Cependant, son rôle crucial dans cette procédure d'identification semble être contrecarré par les difficultés quant à sa mise en œuvre. Les autorités de l'Union ont opté pour une méthode dite dérogatoire consistant à considérer une aide comme étant une exception par rapport à l'application normale du système fiscal. Les efforts de clarification des autorités de l'Union se heurtent cependant à une approche trop casuistique notamment en ce qui concerne la détermination d'un tel système sous son acception matérielle.

**318.** La jurisprudence de la Cour de justice semble remplacer partiellement la méthode dérogatoire en laissant apparaître – d'une manière implicite – l'élément qui se trouve à la base d'un système fiscal de référence, savoir le principe d'égalité devant l'impôt. Si l'application commune de la méthode dérogatoire signifiant que la normalité fiscale est l'équivalent d'un système fiscal de référence met en évidence une « *dérogation formelle* »<sup>686</sup> censée constituer un avantage sélectif, sa « nouvelle » mise en œuvre met en exergue une dérogation *substantielle* ou *matérielle*, s'alignant sur le contrôle de l'égalité en général et plus particulièrement celui devant l'impôt. En examinant la pratique de la Commission en la matière, même celle antérieure à la jurisprudence *Gibraltar*, quant à la constatation de la dérogation par rapport à la normalité fiscale ainsi définie, il peut être vérifié qu'il s'agit d'un tel contrôle d'égalité devant l'impôt, parfois même plus complet que celui effectué au niveau national.

**319.** Il peut être observé que les institutions de l'Union opéraient un tel contrôle sans le préciser explicitement. La « nouvelle » méthode ne signifie pas une substitution à l'ancienne. Il s'agit de la même méthode, les notions se superposent. Utiliser le principe d'égalité devant l'impôt comme fil conducteur pour étudier la pratique des institutions relative au critère de sélectivité contribue à lever les inconvénients d'une approche trop casuistique. Il donne une certaine cohérence à la pratique des

---

<sup>686</sup> L. GRARD, « Droit des pratiques étatiques anticoncurrentielles », *op. cit.*, p. 466.

institutions, il conceptualise la méthode dérogatoire et donc la notion d'aide fiscale. Lorsqu'une mesure fiscale adoptée par des autorités publiques dans un cadre géographique défini au préalable (*normalité fiscale-cadre de référence géographique*) déroge par rapport au principe de l'égalité devant l'impôt (*normalité fiscale-cadre de référence matériel*), elle remplit le critère de sélectivité et franchit la première étape en vue de sa qualification en tant qu'aide.



## TITRE II. L'AIDE FISCALE, RUPTURE D'ÉGALITE DANS LA CONCURRENCE

**320.** Si la notion d'aide fiscale se matérialise dans un premier temps en une rupture d'égalité devant l'impôt, égalité qui caractérise le fond de l'expression de la normalité fiscale, cela n'est guère suffisant au regard de sa prohibition en droit de l'Union européenne. La prohibition des aides d'État, de manière générale, « *n'est pas une disposition qui a été prise dans l'absolu, pour une quelconque raison de principe* »<sup>687</sup>. Une mesure fiscale sélective censée constituer une aide doit nécessairement répondre également à la condition de la distorsion de la concurrence et de l'affectation des échanges. En effet, « *l'existence d'une discrimination n'est que l'un des quatre critères de l'aide d'État sous forme fiscale. Ce n'est donc pas parce qu'elle est discriminatoire qu'une aide fiscale peut être prohibée, mais parce qu'elle affecte la concurrence et les échanges* »<sup>688</sup>. Cette double affectation qui sera présentée comme une autre forme de rupture de l'égalité<sup>689</sup>, cette fois-ci dans la concurrence (égalité concurrentielle), constitue ainsi à la fois un critère de qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide et la raison d'être de sa prohibition<sup>690</sup>. En d'autres termes, il s'agit du *ratio legis* de l'article 107 du TFUE, savoir « *maintenir des conditions de concurrence égales entre opérateurs économiques se trouvant en situation de compétition* »<sup>691</sup>.

**321.** La condition de la distorsion de la concurrence et de l'affectation des échanges est assez souvent présumée une fois le critère de sélectivité établi, lorsqu'une entreprise ou un secteur exerçant une activité économique bénéficie d'un avantage, en l'espèce fiscal. Il s'agit ainsi d'une condition délaissée mais qui reviendra sur le devant de la scène suite à l'intérêt doctrinal pour une analyse économique plus fine

---

<sup>687</sup> É. GINTER, É. CHARTIER, B. MICHAUD, *Droit communautaire et impôts directs*, op. cit., p. 142.

<sup>688</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal*, op. cit., p. 144.

<sup>689</sup> En ce sens, l'avocat général Georges Cosmas soulignait que la prohibition même des aides d'État était une application du principe de non-discrimination (conclusions présentées le 13 mai 1997 sous CJCE, 9 décembre 1997, *Tiercé Ladbroke SA c. Commission*, aff. C-353/95, *préc.*, point 30).

<sup>690</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, op. cit., p. 188.

<sup>691</sup> Conclusions de l'avocat général M. DARMON présentées le 17 mars 1992 sous CJCE, 17 mars 1993, *Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG*, aff. jtes C-72/91 et C-73/91, *Rec.*, 1993, p. I-887, point 40.

des effets néfastes sur la concurrence d'une mesure étatique discriminatoire<sup>692</sup>. Cet intérêt est suscité par le plan d'action dans le domaine des aides d'État de la Commission qui souligne la nécessité d'une analyse économique tant au stade d'identification d'une mesure en tant qu'aide qu'au stade de sa compatibilité avec le marché intérieur<sup>693</sup>. Plus précisément en matière fiscale, cette question bénéficie d'un nouvel élan considérant la volonté de la Commission européenne d'établir un contrôle mieux ciblé des aides qui présentent la plus forte incidence sur le marché intérieur parmi lesquelles « *notamment les aides fiscales* »<sup>694</sup>. Une telle analyse économique, plus fine, est indispensable afin de mieux apprécier les effets concrets d'une aide sur la concurrence et, par conséquent, afin de mieux distinguer les « mauvaises » des « bonnes » aides.

**322.** Même s'il y a alors une présomption justifiée qu'une mesure fiscale sélective porte atteinte à l'égalité dans la concurrence – ce qui expliquera le délaissement du critère – (**Chapitre I**), il faut souligner que cette présomption ne devrait être que simple. Elle est levée en cas de mesures fiscales qui, bien que sélectives, soit n'affectent pas la concurrence, soit l'affectent mais d'une manière légitime. (**Chapitre II**).

---

<sup>692</sup> V. à titre indicatif, C. AHLBORN, C. BERG, « Can State Aid Control Learn from Antitrust ? The Need for a Greater Role for Competition Analysis under the State Aid Rules », *op. cit.*, p. 41 ; J.-Y. CHEROT, « Le “plan d'action” de la Commission dans le domaine des aides d'État. Progrès et limites de l'analyse économique dans le contrôle communautaire des aides d'État », *AJDA*, 2007, n° 44, p. 2412 ; J. DERENNE, M. MEROLA (éd.), *Economic Analysis of State Aid Rules – Contributions and Limits*, Berlin, Lexxion, 2007 ; H. LEGAL, « Quelle place pour l'analyse économique des aides d'État ? », *Concurrences*, 2006, n° 1, p. 69 ; P. SEABRIGHT, « Une approche économique plus fine des aides d'État ? Le plan d'action de la Commission », *RLC*, 2006, n° 8, p. 164.

<sup>693</sup> Communication de la Commission du 7 juin 2005, Plan d'action dans le domaine des aides d'État, *op. cit.*, point 19.

<sup>694</sup> Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au comité des régions du 8 mai 2012, Modernisation de la politique de l'Union européenne en matière d'aides d'État, *op. cit.* V. par rapport à ce texte, M.-C. DE MONTECLER, « Bruxelles veut moderniser le contrôle des aides d'État », *AJDA*, 2012, n° 17, p. 919.

## Chapitre I. Une rupture d'égalité dans la concurrence présumée

**323.** La condition de l'affectation de la concurrence ainsi que des échanges entre les États membres est assez souvent présumée lorsque le critère de sélectivité se trouve rempli, savoir lorsqu'une entreprise (ou un secteur) exerçant une activité économique bénéficie d'un avantage fiscal. La rupture d'égalité devant l'impôt constatée à un stade préalable sera ainsi déterminante pour l'affirmation quasi-automatique d'une *rupture d'égalité dans la concurrence* cette fois-ci, expression qui caractérise le contenu de cette double affectation de la concurrence et des échanges. Afin de démontrer les fondements de cette présomption (**Section II**), on se bornera dans un premier temps à déterminer la signification du principe d'égalité dans le contexte de la concurrence (**Section I**).

### Section I. La signification du principe d'égalité dans la concurrence

**324.** L'affirmation de la corrélation entre le principe d'égalité et la concurrence (§ II) suppose une étude préalable du contenu du terme *concurrence* au regard du droit des aides d'État de nature fiscale (§ I).

#### § I. La concurrence au regard du droit des aides d'État

**325.** Au sens de l'article 107, paragraphe 1 du TFUE, une mesure fiscale sélective constitue une aide d'État lorsqu'elle fausse, même potentiellement, la concurrence. Une fois les différentes acceptions dont peut revêtir le terme *concurrence* examinées (**A**), on s'attachera à préciser laquelle est employée dans le cadre de la disposition précitée (**B**).

#### A. Le caractère « polysémique »<sup>695</sup> de la concurrence

**326.** Si la concurrence dans sa signification la plus courante est indissociable de l'activité économique des entreprises renvoyant à la concurrence existant entre elles

---

<sup>695</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 16.

au sein du marché, elle peut également revêtir une autre acception. Dans ce cas, il est question d'une concurrence dite *institutionnelle* ou *normative* qui ne se cantonne pas à l'activité des entreprises mais relève plutôt de l'action des États. Il s'agit ainsi d'une concurrence entre les États « *qui se manifeste sur le plan des institutions, en particulier de l'ordre juridique lui-même, et qui aide, souvent, à la création de conditions de compétitivité* »<sup>696</sup>. On examinera successivement la concurrence qui se rencontre d'un côté entre les entreprises (1), de l'autre entre les États (2).

### *1. La concurrence économique ou interentreprises*

**327.** La concurrence économique évoque de prime abord la concurrence existant entre les entreprises qui exercent leurs activités sur le marché dans le but d'attirer de la clientèle par le biais de leurs produits ou services<sup>697</sup>. La concurrence dans cette acception est intrinsèquement liée à l'idée de marché, c'est-à-dire « *le mécanisme à travers lequel [...] s'effectue une partie importante de la satisfaction des besoins collectifs et individuels, se règle l'utilisation des facteurs de production, se poursuit la croissance économique et se détermine la distribution et la répartition du revenu* »<sup>698</sup>. Dans cette dimension économique<sup>699</sup> l'idée de marché renvoie à un « *lieu d'échanges commerciaux* »<sup>700</sup>, à un lieu de rencontre de l'offre et de la demande.

**328.** En droit de l'Union européenne ce lieu de rencontre prend place au sein du marché intérieur<sup>701</sup> qui est un espace sans frontières intérieures qui assure les libertés fondamentales de circulation. Au sein de ce marché intérieur, la concurrence entre les entreprises et le droit y afférant sont soumis au principe de l'économie de marché. Il s'agit d'un principe qui relève d'une politique économique de caractère libéral étant fortement corrélé à la liberté de la concurrence entre les entreprises. De fait, ce sont

---

<sup>696</sup> *Ibidem*, p. 21.

<sup>697</sup> G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, *op. cit.*, p. 225.

<sup>698</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, p. 16.

<sup>699</sup> Sur les différentes dimensions qui caractérisent la notion de marché, v. P. BOUSTANY, *La notion de marché en droit européen de la concurrence*, Thèse, Université Paris II – Panthéon-Assas, 2004, pp. 17 et suiv.

<sup>700</sup> G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, *op. cit.*, p. 641.

<sup>701</sup> Il s'agit d'un terme introduit par l'Acte unique qui a remplacé celui de « marché commun », propre au traité de Rome. Sur le passage entre les deux expressions, v. A. MATTERA, *Le marché unique européen : ses règles, son fonctionnement*, Paris, Jupiter, 2<sup>ème</sup> éd., 1990, pp. 11 et suiv.

les traités successifs qui font cette liaison entre économie de marché et liberté de la concurrence<sup>702</sup>, soit implicitement – ce fut le cas avec le traité de Rome qui faisait référence à l’instauration d’une concurrence non faussée sans la lier explicitement avec l’économie de marché – soit d’une manière expresse avec le traité de Maastricht qui a ajouté au traité de Rome l’article 4, paragraphe 1 prônant le « *respect du principe d’une économie de marché où la concurrence est libre* ».

**329.** Le traité actuel de Lisbonne fait toujours cette liaison mais en empruntant une terminologie légèrement différente. Il est ainsi précisé dans l’article 3, paragraphe 3 du TUE, que l’économie de marché<sup>703</sup> est « *hautement compétitive* ». Cette renonciation aux expressions *concurrence non faussée* ou *concurrence libre* et par conséquent l’omission volontaire d’inclure la concurrence parmi les objectifs de l’Union n’est pas dénuée de considérations politiques<sup>704</sup>. Toutefois sa répercussion juridique doit être relativisée<sup>705</sup> : la concurrence demeure toujours un objectif non en soi mais pour atteindre les finalités du marché intérieur, constituant même un des piliers de ce marché<sup>706</sup>. De surcroît, le protocole sur le marché intérieur et la concurrence précise qu’au sein du marché intérieur la concurrence n’est pas faussée réitérant donc la terminologie antérieure. Dans le même sens et dans le contexte de la politique économique et monétaire, le traité dans son article 119, paragraphe 1 reprend l’article 4 du TCE affirmant le principe d’une économie de marché où la concurrence est libre.

---

<sup>702</sup> V. A. DECOCQ, G. DECOCQ, *Droit de la concurrence : droit interne et droit de l’Union européenne*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ Lextenso éd., 6<sup>ème</sup> éd., 2014, pp. 19 et suiv.

<sup>703</sup> Le texte du traité précise qu’il s’agit d’une économie de marché *sociale*. L’ajout de cet adjectif ne semble pas apporter quelque chose par rapport au fond en ce que les préoccupations sociales étaient présentes aussi dans les traités antérieurs (A. DECOCQ, G. DECOCQ, *Droit de la concurrence : droit interne et droit de l’Union européenne*, *op. cit.*, pp. 21-22).

<sup>704</sup> F.-X. PRIOLLAUD, D. SIRITZKY, *Le traité de Lisbonne. Texte et commentaire article par article des nouveaux traités européens (TUE-TFUE)*, *op. cit.*, p. 236. V. aussi R. BARENTS, « Constitutional Horse Trading: Some Comments on the Protocol on the Internal Market and Competition », in M. BULTERMAN, L. HANCHER, A. MCDONNELL, H. SEVENSTER (éd.), *Views of European Law from the Mountain. Liber Amicorum Piet Jan Slot*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2009, p. 123.

<sup>705</sup> V. M. MALAURIE-VIGNAL, *Droit de la concurrence interne et européen*, Paris, Sirey Dalloz, 6<sup>ème</sup> éd., 2014, pp. 15-16.

<sup>706</sup> J. STUYCK, « Libre circulation et concurrence : les deux piliers du Marché commun », in *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. II, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 1477.

**330.** Afin que la liberté de la concurrence entre les entreprises puisse dévoiler ses promesses et arriver à une allocation efficace des ressources protégeant en fin de compte le consommateur, il a été avancé dans un premier temps que les conditions d'exercice de la concurrence économique devraient être celles d'une concurrence pure et parfaite. Si on part alors du principe que la libre concurrence entre entreprises revêt la signification d'une concurrence pure et parfaite, il s'agirait d'une concurrence caractérisée « *par l'existence d'une pluralité d'agents économiques avec un poids sensiblement identique du côté de l'offre et de la demande [;] par l'homogénéité des produits, la totale mobilité des facteurs de production, la transparence de l'information* »<sup>707</sup>. Les caractéristiques d'une telle concurrence garantissent l'accès libre à tous les acteurs économiques qui vont interagir ensuite sur un pied d'égalité, les positions de monopole ou d'oligopole étant interdites. Autrement dit, la finalité de l'instauration d'une concurrence pure et parfaite est de « *neutraliser toutes les situations de domination économique* »<sup>708</sup>.

**331.** Il est toutefois accepté depuis longtemps que cette théorie de la concurrence pure et parfaite « *ne correspond plus à l'activité économique contemporaine* »<sup>709</sup>. Effectivement, les éléments constitutifs d'une concurrence parfaite ne se rencontrent plus dans la pratique et cela parce que « *les marchés ont perdu deux importantes caractéristiques : celle de l'interaction entre des sujets de pouvoir identique et celle d'un caractère éminemment privé* »<sup>710</sup>. On ne peut pas admettre l'abolition totale des monopoles ou considérer que les opérateurs économiques bénéficient tous des mêmes moyens. La différenciation de leurs produits, les carences dans la transparence de l'information, les comportements anticoncurrentiels des États membres sont des indications d'une réalité économique suffisantes pour contredire la théorie de la concurrence parfaite.

---

<sup>707</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 17.

<sup>708</sup> M. MALAURIE-VIGNAL, *Droit de la concurrence interne et européen*, op. cit., p. 30.

<sup>709</sup> P. BOUSTANY, *La notion de marché en droit européen de la concurrence*, op. cit., p. 44. V. aussi, P. SALIN, « Concurrence », in C. JESSUA, C. LABROUSSE, D. VITRY, D. GAUMONT (dir.), *Dictionnaire des sciences économiques*, Paris, Presses Universitaires de France, 2001, p. 186.

<sup>710</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 18.

**332.** Si la libre concurrence continue donc toujours d'exister au sein du marché intérieur s'agissant du meilleur moyen d'affectation de ressources, ses caractéristiques et ses exigences ont connu un renouveau. De fait, on ne parle plus d'une concurrence parfaite mais imparfaite ou encore suffisante, effective ou praticable (*workable competition*). C'est dans ce sens que la libre concurrence entre entreprises s'exerce au sein du marché intérieur. Il s'agit d'une concurrence « *existant sur un marché qui reste ouvert, où les modifications de l'offre et de la demande se traduisent dans les prix, où la production et les échanges ne sont pas limités artificiellement et où les offrants et les demandeurs de produits et de services jouissent d'une liberté suffisante d'action et de choix* »<sup>711</sup>.

**333.** Les acteurs économiques interagissent alors dans le cadre d'une concurrence imparfaite où des situations de domination économique (concurrence monopolistique, position dominante) peuvent se rencontrer ; en même temps, cette concurrence imparfaite doit rester bien effective et donc capable d'assurer que les opérateurs, tant offreurs que demandeurs, puissent bénéficier de l'accès au marché dans des conditions comparables et que les produits ou services offerts sont substituables<sup>712</sup>. De surcroît, il faut assurer que les opérateurs économiques soient libres dans leurs choix, leurs décisions ne devraient pas être déterminées voire même influencées notamment par des interventions étatiques. Les agents économiques doivent pouvoir accéder au marché sur un pied d'égalité et décider librement de leur action. L'élément central de cette concurrence se trouve dans le fait que « *de multiples opérateurs puissent agir sans contrainte* »<sup>713</sup> tant pour leur entrée sur le marché que pour l'exercice de leurs activités, s'agissant de la seule exigence qui puisse garantir que les agents économiques au sein du marché intérieur soient en mesure d'adopter « *un comportement [véritablement] concurrentiel* »<sup>714</sup>.

---

<sup>711</sup> G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 225.

<sup>712</sup> A. DECOCQ, G. DECOCQ, *Droit de la concurrence : droit interne et droit de l'Union européenne*, op. cit., p. 26.

<sup>713</sup> *Ibidem*.

<sup>714</sup> *Ibid.*

## 2. La concurrence institutionnelle ou interétatique

**334.** Il n'y a pas que les entreprises qui peuvent se mettre en état de concurrence ; de fait, il est admis que les États aussi peuvent se lancer dans le jeu concurrentiel. Les termes concurrence institutionnelle ou normative<sup>715</sup> sont justement employés pour décrire la concurrence existant entre les États, voire entre les juridictions au sens large du terme. Il faut préciser que « *par juridiction, on comprend une communauté à caractère public (un système juridique et politique) dotée de capacité de décisions sur ses propres finances (ses recettes et ses dépenses) dans un espace territorial donné* »<sup>716</sup>. Selon cette définition, la concurrence institutionnelle ou normative ne s'épuise pas entre les États au sens strict du terme mais elle peut aussi se manifester entre les régions au sein d'un État (concurrence horizontale) ou dans le cas où les différentes juridictions ne sont plus au même niveau, comme c'est le cas entre le gouvernement central et les diverses entités infra-étatiques au sein du même État (concurrence verticale)<sup>717</sup>. L'existence de cette dernière forme de concurrence verticale est bien naturellement subordonnée au degré d'indépendance accordé aux entités autres que centrale.

**335.** Au fond, cette concurrence normative signifie l'existence d'une concurrence entre des systèmes juridiques différents : les États ou les différentes juridictions entrent en compétition par le biais de l'aménagement de leur environnement juridique pour le rendre plus attractif économiquement afin d'attirer les différents opérateurs (agents économiques) sur leur territoire et faire progresser de cette manière leur développement économique. Il semble alors que deux conditions doivent être remplies pour pouvoir affirmer l'existence d'une concurrence normative<sup>718</sup> : d'un

---

<sup>715</sup> Sur les différentes terminologies employées pour désigner ce type de concurrence, v. L. USUNIER, « La concurrence normative, un mode de représentation des rapports entre les systèmes juridiques en vogue », in R. SEFTON-GREEN, L. USUNIER (dir.), *La concurrence normative. Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2013, p. 18 ainsi que les références bibliographiques y citées. Sur la question de la concurrence institutionnelle, v. C.-D. EHLERMANN, « Compétition entre systèmes réglementaires », *RMCUE*, 1995, n° 387, pp. 220 et suiv. ; P. NICOLAIDES, « Competition Among Rules », *World Competition : law and economics review*, 1992, vol. 16, n° 2, pp. 113 et suiv. ; N. REICH, « Competition between Legal Orders: a New Paradigma of EC Law ? », *CMLR*, 1992, vol. 29, pp. 861 et suiv.

<sup>716</sup>A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 22.

<sup>717</sup>*Ibidem*, pp. 25-27.

<sup>718</sup> L. USUNIER, « La concurrence normative, un mode de représentation des rapports entre les systèmes juridiques en vogue », op. cit., pp. 30-31.



côté, il faut une pluralité de juridictions et par conséquent une pluralité de droits applicables ; de l'autre, pour que les différents agents économiques puissent être « attirés » par un système juridique en cause il faut préalablement accepter leur mobilité ce qui leur permet finalement de choisir librement l'ordre juridique où ils vont exercer ses activités.<sup>719</sup>

**336.** Si la concurrence entre les entreprises est perçue d'une manière positive, constituant le meilleur moyen pour l'affectation de ressources, il en est autrement pour la concurrence interétatique dont les effets sont incertains. Ces derniers dépendent notamment des moyens que les États vont mettre en œuvre afin d'influencer la mobilité géographique des agents économiques et les attirer sur leur territoire.

**337.** Dans un premier temps, une concurrence normative peut conduire à une amélioration (*race to the top*), à une progression des systèmes juridiques parfois d'une manière involontaire et afin d'être plus « accueillants » pour les agents économiques. António Carlos Dos Santos donne quelques exemples de moyens susceptibles de créer une image favorable du pays bénéfique tant pour ses agents ressortissants que pour les autres ; parmi ces moyens il cite plusieurs instruments comme « *l'idée de stabilité politique, [...] la stabilité du cadre réglementaire, [...] l'attitude des administrations, [le] degré de flexibilité du marché du travail, [...] la prestation des biens et de services* »<sup>720</sup>.

---

<sup>719</sup> La liberté de choix quant au droit applicable dont bénéficient les différents agents économiques n'est pas sans évoquer l'idée de marché, lieu de rencontre de l'offre et de la demande, en l'espèce offre et demande de droit. Peut-on ainsi assimiler la concurrence normative à un marché de systèmes juridiques ? Si la doctrine reconnaît que les deux conditions d'affirmation de l'existence d'une concurrence normative militent en faveur d'une assimilation avec le concept d'un marché des systèmes juridiques, certains éléments essentiels pour un marché manquent comme c'est le cas pour l'absence d'une contrepartie directe de la part de l'agent économique pour l'offre de droit qu'il reçoit ; l'État peut profiter de l'activité économique des entreprises qui ont choisi son territoire mais il ne s'agit pas de bénéfices liés directement à l'offre de droit. V. à ce sujet l'analyse de H. BOUTHINON-DUMAS, « Existe-t-il un marché des systèmes juridiques ? », in R. SEFTON-GREEN, L. USUNIER (dir.), *La concurrence normative. Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2013, p. 35 et notamment pp. 53 et suiv.

<sup>720</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 24.

**338.** Cependant, dans un second temps, une telle « amélioration » peut avoir des effets pervers (*race to the the bottom*) : afin de rendre son système juridique plus attractif pour des investissements économiques, l'État membre peut procéder le plus souvent aux incitations fiscales attirant certes l'implantation des agents économiques mais sacrifiant d'autres besoins, comme l'intérêt général<sup>721</sup>, conséquence de la diminution des dépenses publiques.

**339.** Finalement il peut être affirmé que l'existence en tant que telle d'une diversité de systèmes juridiques n'est pas suffisante pour affirmer la dangerosité des effets de la concurrence normative ; en effet, la concurrence interétatique est la conséquence naturelle de la pluralité des systèmes juridiques, comme c'est le cas dans le cadre du marché intérieur. Les problèmes deviennent apparents lorsque les États se lancent dans une concurrence démesurée caractérisée par une certaine « *agressivité* »<sup>722</sup> et susceptible de créer des tensions entre eux<sup>723</sup>. Comme il sera démontré par la suite<sup>724</sup>, la concurrence normative en matière fiscale peut constituer un tel exemple de concurrence dommageable.

### ***B. Le caractère économique de la concurrence en matière d'aides d'État***

**340.** Le droit primaire, afin de maintenir la libre concurrence au sein du marché intérieur, apporte quelques limitations tant aux activités des entreprises qu'aux activités des États membres. Il opère ainsi une distinction entre règles de concurrence applicables aux entreprises et règles applicables aux États membres. Cette distinction ne correspond guère à celle décrite précédemment entre concurrence économique et concurrence normative. Au contraire, la concurrence protégée par le droit primaire dans les deux cas est celle entre les entreprises. Point commun de ces dispositions est le maintien de l'équilibre entre les entreprises se trouvant en concurrence au sein du marché intérieur.

---

<sup>721</sup> L. USUNIER, « La concurrence normative, un mode de représentation des rapports entre les systèmes juridiques en vogue », *op. cit.*, p. 31.

<sup>722</sup> *Ibidem*, p. 32.

<sup>723</sup> *Ibid.*

<sup>724</sup> V. *infra* §§ 657 et suiv.

**341.** D'un côté, s'agissant des règles applicables aux entreprises, il n'y a aucun doute qu'elles relèvent de la protection de la concurrence entre les entreprises, leur objectif étant d'empêcher certaines d'entre elles d'avoir un pouvoir sur le marché trop important au détriment d'autres, donc éviter les situations d'ententes ou de domination.

**342.** De l'autre, la question de la signification du terme *concurrence* dans l'article 107 du TFUE mérite d'être posée avec plus d'acuité notamment lorsque les mesures d'intervention des États membres sont de nature fiscale. La concurrence institutionnelle est très souvent une concurrence fiscale, conséquence d'une politique incitative des États membres afin d'attirer la localisation des entreprises sur leur territoire. Cependant, et malgré cette corrélation, la concurrence en tant que critère de qualification d'une mesure fiscale comme aide revêt une conception strictement économique et cela peu importe si la même mesure peut être considérée comme un instrument d'attractivité du territoire contribuant à la création d'une concurrence normative<sup>725</sup>. La concurrence entre les entreprises peut certes résulter d'une manière indirecte en une concurrence entre les États membres dans le cas où les mesures fiscales sont réservées aux agents économiques non-nationaux influençant leur mobilité géographique. Cependant ce n'est pas ce type de concurrence qui est protégé par le principe d'interdiction de l'article 107, paragraphe 1 du TFUE. Si cela est correct en théorie, cela sera par contre nuancé dans la pratique. Il peut arriver en effet que, par le biais des aides d'État, on peut protéger la concurrence normative. Mais cela n'a pas d'influence sur la qualification d'une mesure en tant qu'aide mais uniquement sur sa compatibilité avec le marché intérieur<sup>726</sup>. La condition d'affectation de la concurrence doit être ainsi étendue comme l'affectation de la concurrence entre entreprises.

**343.** Lorsque les aides sont réservées aux entreprises nationales, elles empêchent l'exercice des libertés de circulation. En effet, « *les aides d'État peuvent fausser la libre concurrence, non seulement en empêchant l'allocation optimale des ressources, mais aussi en étant utilisées avec les mêmes effets que les barrières douanières et*

---

<sup>725</sup> V. D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, p. 186. V. aussi *infra* §§ 649 et suiv.

<sup>726</sup> V. *infra* § 682.

*autres formes de protectionnisme* »<sup>727</sup>. Cela est encore plus vrai à partir du moment où ces barrières dans le cadre de création d'un marché sans frontières ont été graduellement éliminées, les aides d'État étant parmi les derniers moyens d'interventionnisme dont disposent encore les gouvernements nationaux<sup>728</sup>.

344. Les aides peuvent aussi être réservées aux entreprises étrangères, et plus particulièrement aux entreprises qui exercent une activité économique interétatique, dans plusieurs juridictions fiscales, impliquant le déplacement de leur matière imposable. Opérant dans le contexte d'un environnement fiscal international, ces entreprises vont adopter une gestion particulière « *caractérisée par l'inflexion, pour des motifs fiscaux, des choix relatifs à leur organisation ou à leur financement* »<sup>729</sup>. Motivées par la recherche « *d'une économie d'impôts* »<sup>730</sup>, pour reprendre l'expression de Bernard Castagnède, elles se lancent dans divers procédés de fuite devant l'impôt, parmi lesquels on trouve la planification fiscale<sup>731</sup>. Cette technique permet aux entreprises de gagner un avantage concurrentiel par rapport aux autres en profitant des avantages fiscaux offerts par les différents États. La recherche de la voie la moins imposée est achevée en conformité avec l'intention du législateur ; le

---

<sup>727</sup> Premier rapport de la Commission sur les aides d'État dans la Communauté européenne, Luxembourg, OPOCE, 1989, p. 1.

<sup>728</sup> C.-D. EHLERMANN, « Les entreprises publiques et le contrôle des aides d'État », *RMCUE*, 1992, n° 360, p. 616.

<sup>729</sup> B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, op. cit., p. 92.

<sup>730</sup> *Ibidem*, p. 90.

<sup>731</sup> Si la planification fiscale est un procédé bien légitime de fuite devant l'impôt, il y en a d'autres plus contestables et condamnables qui ne résultent pas d'interventions étatiques (qui ne feront donc pas partie de cette étude) mais du comportement des opérateurs économiques. Il s'agit des pratiques de l'évasion ou de la fraude fiscale (v. M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., pp. 149 et suiv.). Dans ce contexte, les entreprises recourent à des procédés qui ne se sont pas prévus par le texte de la loi et la fuite devant l'impôt ainsi réalisée n'est plus conforme à l'intention du législateur. Cependant, il y a une infraction directe et intentionnelle des dispositions législatives uniquement dans le cas de la fraude fiscale. Plus précisément, une entreprise qui cherche à pratiquer une évasion fiscale sans commettre des infractions *stricto sensu* par rapport à la loi a recours « *à des procédés consistant à déguiser la réalité de ses opérations sous une apparence dont est induite la qualification fiscale produisant l'effet recherché [et conduisant ainsi à une] inadéquation entre la situation réelle du contribuable et le régime fiscal dont il prétend abusivement bénéficier* » (G. GEST, G. TIXIER, *Droit fiscal international*, Paris, Presses Universitaires de France, 2<sup>ème</sup> éd., 1990, p. 34). Par contre, la fraude fiscale suppose « *au-delà d'une violation de l'esprit de la loi et de l'intention du législateur, une infraction directe et délibérée aux règles posées pour l'établissement et le paiement de l'impôt* » (G. GEST, G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 34). Quant à la régulation de ces phénomènes, elle est « *normalement effectuée bilatéralement, par des conventions de double imposition, de la coopération administrative et de l'échange d'informations ou unilatéralement par l'intermédiation des régimes de prix de transfert, l'utilisation de clauses anti-abus, le renforcement des activités de contrôle ou, dans le cas de la fraude, par des sanctions de nature pénale* » (A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 33).

contribuable se place « *dans une situation de fait telle qu'elle lui permette d'échapper à une règle fiscale défavorable ou de remplir les conditions auxquelles est suspendu l'octroi d'un avantage fiscal* »<sup>732</sup>. Les entreprises réussissent ainsi à diminuer leurs coûts fiscaux, renforçant de la sorte leur rentabilité et par conséquent leur compétitivité internationale.

**345.** En raison de l'intervention publique, certaines entreprises n'agissent plus sur la base de la rationalité économique mais sont « guidées » par la volonté des autorités publiques. Ces entreprises se voient donc dans une position favorisée par rapport aux autres ce qui porte finalement atteinte à l'égalité entre les opérateurs économiques qui se trouvent dans un rapport de concurrence. Or, dans le cadre de l'économie de marché et de la libre concurrence, les opérateurs économiques doivent agir sans contrainte et en toute liberté. Il est ainsi naturel que le droit de l'Union condamne les aides d'État.

**346.** Il ressort ainsi qu'une mesure fiscale sélective porte atteinte à la concurrence entre entreprises et doit être interdite. Cette interdiction prescrite par le principe de l'économie de marché s'oppose naturellement à la pratique d'une « *économie administrée* »<sup>733</sup> que les États membres mettent en avant en la matière, provoquant une rupture de l'égalité des chances entre les opérateurs économiques au sein du marché intérieur.

## **§ II. La corrélation fondamentale entre la concurrence et le principe d'égalité**

**347.** Condition *sine qua non* pour assurer une concurrence non faussée au sein du marché intérieur<sup>734</sup>, l'égalité des chances au regard de la loi entre les opérateurs économiques concurrents se présente comme un corollaire du principe de liberté<sup>735</sup> : les agents économiques ont un libre accès à un marché répondant aux conditions de la

---

<sup>732</sup> G. GEST, G. TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 34. V. aussi B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, op. cit., p. 92.

<sup>733</sup> A. DECOCQ, G. DECOCQ, *Droit de la concurrence : droit interne et droit de l'Union européenne*, op. cit., p. 22.

<sup>734</sup> V. à ce sujet, J. P. COLIN, M. SINKONDO, « Principe de non-discrimination et protection de la concurrence en droit international et communautaire », *RMCUE*, 1993, n° 364, p. 36.

<sup>735</sup> P. MARTIN, « Le droit social communautaire : droit commun des États membres de la Communauté européenne en matière sociale ? », *RTDE*, 1994, n° 4, p. 628.

loi de l'offre et de la demande justement en raison de l'égalité de droit qui existe entre eux. Le principe d'égalité apparaît ainsi comme un instrument pour la réalisation de la libre concurrence<sup>736</sup>, élément essentiel pour le fonctionnement du marché intérieur. En ce sens, le principe d'égalité fait partie des règles du droit de la concurrence qui s'inscrivent dans le cadre d'une intégration négative en prévoyant certaines interdictions ainsi que leur respect – sous la surveillance principalement de la Commission – afin d'éliminer les comportements discriminatoires provenant tant des États que des entreprises (B). Cependant, cette égalité dans la concurrence peut passer également par le rapprochement des législations dont la fin ultime est un marché intérieur intégré et par conséquent une concurrence non faussée entre les entreprises (A). Dans ce dernier cas, le changement de nature vers une intégration positive est avéré : la finalité du rapprochement des législations n'est pas de poser certaines interdictions mais d'imposer un « *système institutionnel permanent de prise de décision et d'encadrement des politiques ou des actions communes* »<sup>737</sup> afin que les différentes juridictions éliminent leurs disparités fiscales et traitent par conséquent les agents économiques, pour autant qu'ils soient dans des situations similaires, de la même manière, sur un pied d'égalité.

### ***A. Le principe d'égalité en tant qu'objectif de rapprochement des législations***

**348.** La mise en œuvre du principe d'égalité passe par l'égalisation de la charge fiscale ; la méthode d'harmonisation qui assure le rapprochement de ces charges imposées aux agents économiques peut contribuer à égaliser les conditions de concurrence et, d'une manière générale, concourir au bon fonctionnement et à l'achèvement du marché intérieur<sup>738</sup> (1). L'harmonisation, bien qu'elle pourrait en théorie contribuer efficacement à l'affermissement de la neutralité fiscale au sein du

---

<sup>736</sup> Pour une définition de la notion de libre concurrence, v. G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 226 (« *Compétition, sur un marché dont la structure et le fonctionnement répondent aux conditions du jeu de la loi de l'offre et de la demande, d'une part entre offrants, d'autre part entre utilisateurs ou consommateurs de produits ou de services qui y ont libre accès et dont les décisions ne sont pas déterminées par des contraintes ou des avantages juridiques particuliers* »).

<sup>737</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 315.

<sup>738</sup> Pour une démonstration de l'interaction entre le principe d'égalité et celui d'établissement du marché intérieur en matière fiscale (notamment indirecte), v. C. QUIGLEY, « Equal Treatment, the Internal Market and Indirect Taxation », in A. DASHWOOD, S. O'LEARY, *The Principle of Equal Treatment in EC Law*, London, Sweet & Maxwell, 1997, pp. 168 et suiv.

marché intérieur, voit en pratique sa valeur fortement remise en cause, notamment en matière d'impôts directs (2).

### *1. La finalité de la méthode de l'harmonisation fiscale*

**349.** L'harmonisation ou le rapprochement des législations<sup>739</sup> constitue un instrument primordial de la construction du marché intérieur. Il s'agit d'une méthode d'intégration introduite par le traité de Rome, actuellement prévue par les articles 113 à 118 du TFUE. Selon ces dispositions, il advient que l'harmonisation résulte dans la pratique en l'adoption d'une « *règle communautaire unique et contraignante, décidée par la totalité ou une partie seulement des États membres qui agissent en tant qu'autorité communautaire (le Conseil)* »<sup>740</sup>.

**350.** Le caractère unique et contraignant de cette règle constitue une réponse efficace à la disparité que présentent les différentes réglementations nationales censées parfois avoir une incidence sur le marché intérieur. Cette méthode d'intégration « *présuppose donc l'existence de certaines disparités ou de différences qui doivent être éliminées ou diminuées pour ne pas entraver la réalisation des objectifs communautaires* »<sup>741</sup>.

**351.** Les disparités des systèmes fiscaux nationaux ont incité les auteurs des traités à prévoir explicitement l'harmonisation en matière de fiscalité indirecte mais uniquement implicitement pour la fiscalité directe. Elle est prévue expressément en matière d'impôts indirects dans la mesure où elle est nécessaire « *pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de*

---

<sup>739</sup> La dénomination de cette méthode peut provoquer quelques incertitudes sémantiques. Le TFUE semble utiliser les deux expressions, harmonisation et rapprochement, sans distinction apparente comme c'était le cas depuis le traité de Rome. La doctrine, abondante sur cette question, a confirmé cette lecture du traité : elle affirme la coïncidence des deux expressions en les utilisant sans distinction. V. à titre indicatif, V. CONSTANTINESCO, J.-P. JACQUE, R. KOVAR, D. SIMON, *Traité instituant la CEE : Commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, pp. 549 et suiv. ; F.-X. PRIOLLAUD, D. SIRITZKY, *Le traité de Lisbonne. Texte et commentaire article par article des nouveaux traités européens (TUE-TFUE)*, op. cit., pp. 243 et suiv. ; D. VIGNES, « Le rapprochement des législations », in D. CALLEJA, D. VIGNES, R. WÄGENBAUR, *Le droit de la CEE*, commentaire J. Mégret, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2<sup>ème</sup> éd., 1993, pp. 301 et suiv.

<sup>740</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, op. cit., p. 276.

<sup>741</sup> E. ASSIMACOPOULOU, *L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la communauté*, Paris, LGDJ, 2000, p. 120 cité par A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, op. cit., p. 278.

*concurrence* » dans le sens de l'article 113 du TFUE. En dehors du cadre de la fiscalité indirecte, l'article 115 du TFUE prévoit « *le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur* ». Cette disposition s'applique à différentes matières, y compris fiscale comme prévu par l'article 114, paragraphe 2 du TFUE.

**352.** L'harmonisation fiscale est un dispositif essentiel pour la construction de l'ordre fiscal commun au sein du marché intérieur et pour la suppression des conséquences néfastes provoquées par les disparités fiscales des États membres. Même s'il ne s'agit pas de la seule méthode d'intégration positive fiscale, elle est la seule qui soit prévue par les traités, ce qui démontre son efficacité par rapport à la concurrence fiscale, la coopération et l'uniformisation<sup>742</sup>. Les deux premières sont des méthodes peu contraignantes juridiquement : la concurrence fiscale est considérée comme un moyen qui conduira éventuellement à l'alignement des systèmes fiscaux nationaux<sup>743</sup> et la coopération consiste en l'adoption de différents accords entre les États membre mais qui n'ont souvent qu'une valeur politique. Quant à la méthode de l'uniformisation (ou *substitution*<sup>744</sup>), elle correspond à une intégration si aboutie qu'elle résulte en une substitution totale du droit national par le droit de l'Union<sup>745</sup> ; elle présuppose ainsi que les États membres se défaussent de leur souveraineté fiscale. Une telle unification des législations fiscales ne correspond pas aux objectifs de l'Union et n'est pas nécessaire au bon fonctionnement du marché intérieur<sup>746</sup>.

**353.** La finalité de l'harmonisation fiscale est le partage de la souveraineté fiscale entre les États membres et les institutions européennes et le rapprochement des législations y résultant sera l'œuvre des États membres agissant au nom de l'Union. Cela ne signifie pas que les droits nationaux n'existent plus comme c'est le cas dans le cadre de l'uniformisation ou de la substitution ; simplement ces droits doivent

---

<sup>742</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 316.

<sup>743</sup> V. en ce sens C. EMONNOT, *Intégration financière européenne et fiscalité des revenus du capital*, Paris, Economica, 1998, pp. 87 et suiv. et spéc. pp. 103-112.

<sup>744</sup> J. BOULOUIS, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, 6<sup>ème</sup> éd., 1997, p. 253.

<sup>745</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 48.

<sup>746</sup> V. G. MONTAGNIER, « L'harmonisation communautaire des impôts directs », *RFFP*, 1983, n° 4, p. 121.



respecter certaines finalités communes imposées par le droit de l'Union et de cette manière ils arrivent à « *un certain degré d'homogénéité et de cohérence* »<sup>747</sup> entre eux. Pour mettre en exergue la distinction entre les deux méthodes dans la perspective d'intégration, la finalité de l'harmonisation « *réside dans l'achèvement d'un marché commun et non pas d'un système juridique unique* »<sup>748</sup>.

**354.** L'objectif de l'harmonisation fiscale est l'achèvement d'une neutralité fiscale au sein du marché intérieur qui passe à la fois par la « *neutralité de l'impôt sur les échanges [et la] neutralité de l'impôt sur la concurrence* »<sup>749</sup>. Si la première s'inscrit dans le prolongement des libertés de circulation, dont notamment celle des échanges (faisant alors écho à l'harmonisation de la fiscalité indirecte), la deuxième « *peut être résumé[e] dans la recherche de la plus grande neutralité possible de l'impôt sur les conditions de concurrence* »<sup>750</sup>, neutralité réalisable par l'harmonisation de la fiscalité directe. L'harmonisation est alors favorable à l'égalité des chances entre les opérateurs économiques concurrents, susceptible d'assurer à ces derniers « *un environnement juridique avec le moins de disparités possible* »<sup>751</sup>.

**355.** Il est indéniable que les disparités fiscales des États membres créent des distorsions de concurrence ; par conséquent, les opérateurs économiques les moins taxés sont naturellement dans une position plus compétitive<sup>752</sup>. Ces distorsions peuvent être créées tant par l'imposition indirecte que directe. En effet, « *les impôts indirects, payés au cours d'un processus de production étant, par définition, répercutés dans le prix de vente des biens ou des services qui résultent de ce processus, le prix d'un bien ayant fait l'objet d'importants prélèvements obligatoires est nécessairement plus élevé que celui du bien qui a été faiblement taxé [...]. De même, les impôts directs qui frappent les entreprises sont susceptibles d'être répercutés dans les prix de leurs produits ou de leurs services, et peuvent contribuer*

---

<sup>747</sup> J. BOULOUIS, *Droit institutionnel de l'Union européenne, op. cit.*, p. 254.

<sup>748</sup> P. J. SLOT, « Harmonisation », *EL Rev.*, 1996, vol. 21, p. 379. Nous traduisons.

<sup>749</sup> D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire, op. cit.*, p. 231.

<sup>750</sup> *Ibidem*, p. 232.

<sup>751</sup> F. DINTILHAC, « Rapprochement des législations », *Répertoire Dalloz de droit européen*, n° 278.

<sup>752</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, p. 24.

à les renchérir voire à pénaliser les entreprises qui ont été le plus fortement taxées »<sup>753</sup>.

**356.** Plus précisément en ce qui concernent les disparités portant sur la fiscalité directe, elles sont responsables de perturbations dans les conditions d'établissement des entreprises<sup>754</sup> : une faible taxation au profit de certains opérateurs économiques provoque une mobilité accrue des capitaux censée bouleverser le fonctionnement du marché intérieur qui ne se base plus sur le principe de libre concurrence. Le rapprochement des législations constitue ainsi la méthode la plus appropriée pour faire face à cette situation, se mettant ainsi au service de la neutralité de l'impôt par rapport à la concurrence. Néanmoins, très peu achevée en matière de fiscalité directe, elle a démontré assez tôt ses limites dans la pratique<sup>755</sup>.

## *2. L'application limitée de la méthode de l'harmonisation fiscale*

**357.** L'efficacité de l'harmonisation fiscale pour la création des conditions d'égalité entre les opérateurs économiques concurrents ne laisse aucun doute. Néanmoins, certaines limites – manifestations de la souveraineté fiscale des États membres – empêchent la méthode d'avoir plein effet et de parvenir à une neutralité fiscale au sein du marché intérieur. L'harmonisation fiscale connaît aujourd'hui une évolution à double vitesse : bien avancée en matière de fiscalité indirecte mais « *embryonnaire voire inexistante* »<sup>756</sup> concernant la fiscalité directe. Les avancées en matière d'impôts indirects ont été déjà présentées en introduction<sup>757</sup>, on se bornera à un examen des raisons qui n'ont pas permis l'harmonisation des impôts directs, surtout ceux frappant les sociétés.

**358.** Bien que plusieurs tentatives de rapprochement des législations en matière de fiscalité directe portant sur les règles d'assiette et les taux d'imposition des

---

<sup>753</sup> *Ibidem*, pp. 323-324.

<sup>754</sup> *Ibid.*, p. 324.

<sup>755</sup> V. à ce sujet D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II., *op. cit.*, pp. 240 et suiv.

<sup>756</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 325.

<sup>757</sup> V. *supra* § 56.

entreprises<sup>758</sup> ont fait leur apparition à partir des années soixante, elles n'ont pas été accueillies par les États membres, ces derniers démontrant une réticence importante justifiée pour des raisons de sauvegarde de leur souveraineté fiscale. Face à cette situation, les institutions européennes ont progressivement adopté une orientation beaucoup plus modeste mais qui rencontrait toujours, même encore aujourd'hui, une certaine méfiance.

**359.** Le point de départ de l'harmonisation de la fiscalité directe est indéniablement constitué par l'adoption du rapport Neumark en 1962 par le comité fiscal et financier institué par la Commission des Communautés européennes ayant comme finalité de présenter les différentes étapes au but d'un rapprochement graduel des législations fiscales au profit de la réalisation du marché commun<sup>759</sup>. Parmi ces étapes, la Commission préconisait l'harmonisation des impôts sur les sociétés. Les propositions du rapport Neumark n'ont pas été suivies ainsi que celles du rapport Werner qui, adopté en 1970, s'inscrivait dans la même logique d'une harmonisation assez aboutie des impôts ayant une influence directe sur le fonctionnement du marché, donc y compris celui sur les sociétés<sup>760</sup>.

**360.** Suite à ces tentatives avortées, les institutions des Communautés européennes ont adopté une position plus modeste : elles ont mis de côté l'harmonisation de l'assiette et des taux des impôts sur les sociétés précisant qu' « *il est préférable de s'en tenir à l'essentiel et donc de limiter l'action de la Communauté aux mesures absolument indispensables* »<sup>761</sup> pour le bon fonctionnement du marché intérieur. La Commission a eu l'occasion d'inaugurer cette transformation de sa politique en 1980 avec le rapport Burke où elle a exclu l'harmonisation fiscale de ses missions actuelles<sup>762</sup>.

---

<sup>758</sup> Pour une présentation des différentes tentatives initiées par les institutions de l'Union, v. A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., pp. 173 et suiv.

<sup>759</sup> Rapport du comité fiscal et financier de 1962 (Rapport Neumark).

<sup>760</sup> Rapport au Conseil et à la Commission du 8 octobre 1970 concernant la réalisation par étapes de l'Union économique et monétaire dans la Communauté (rapport Werner), JO C 136 du 11 novembre 1970, p. 1.

<sup>761</sup> Communication de la Commission au Conseil transmise le 30 juillet 1975 relative à un programme d'action en matière fiscale, Bull. CE, 9-1975, p. 110.

<sup>762</sup> Rapport de la Commission et du Conseil du 27 mars 1980 sur les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté, COM (80) 139 final (Rapport Burke).

**361.** La politique d'harmonisation fiscale redevient un peu plus ambitieuse en 1992<sup>763</sup> avec le rapport du comité Ruding qui a mis en lumière les effets néfastes des disparités fiscales sur la concurrence. Le texte adopté soulignait l'importance de l'élimination des doubles impositions et revenait sur la nécessité de l'harmonisation des règles applicables aux impôts sur les sociétés<sup>764</sup> ; l'harmonisation se justifie « dans la mesure où elle élimine les distorsions majeures affectant la répartition des ressources et la concurrence et, dans une moindre mesure, améliore l'équité, la faisabilité administrative, la simplicité, la certitude et la transparence de la fiscalité dans les États membres »<sup>765</sup>. En ce sens, parmi les recommandations proposées par le rapport on trouve celle relative à la fixation d' « un niveau minimal pour le taux nominal de l'impôt sur les sociétés et des règles communes pour la base d'imposition »<sup>766</sup>. C'est la Commission européenne qui remettra en cause ces propositions dans une communication le 24 juin 1992, adoptant de nouveau une position réservée et considérant que les recommandations du comité Ruding « vont souvent au-delà de ce qui est strictement nécessaire au plan communautaire »<sup>767</sup>. Néanmoins sa position évoluera en 1996 lorsque Mario Monti, à l'époque commissaire européen responsable du secteur du marché intérieur, présenta deux memoranda afin d'initier les travaux d'harmonisation fiscale<sup>768</sup>. Il a incité le Conseil des ministres *Ecofin* à prendre une mesure commune dans ce domaine menant à l'adoption d'un « paquet fiscal » le 1<sup>er</sup> décembre 1997<sup>769</sup>.

---

<sup>763</sup> Concernant la période entre 1985 et 1992, on peut faire référence à l'adoption du livre blanc sur l'achèvement du marché intérieur de 1985 (Livre blanc de la Commission, L'achèvement du marché intérieur, COM (85) 310 final), initiative pas assez suffisante pour soutenir une relance en matière d'harmonisation de la fiscalité directe.

<sup>764</sup> Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Luxembourg, OPOCE, 1992 (Rapport Ruding). V. également Sénat, Commission des Finances, Rapport d'information n° 483, *La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat*, séance du 30 juin 1999, enregistré le 26 juillet 1999.

<sup>765</sup> Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Luxembourg, OPOCE, 1992 (Rapport Ruding), p. 214.

<sup>766</sup> *Ibidem*, p. 216.

<sup>767</sup> V. « Les orientations européennes en matière de fiscalité directe des entreprises (rapport Ruding et Communication au Conseil des CE du 24 juin 1992) », *Dr. fisc.*, 1992, n° 30, p. 1288.

<sup>768</sup> Communication de la Commission du 20 mars 1996, La fiscalité dans l'Union européenne, SEC (96) 487 ; Rapport de la Commission du 22 octobre 1996, La fiscalité dans l'Union européenne – Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux, COM (96) 546 final.

<sup>769</sup> Ce paquet consiste « en une directive du Conseil destinée à assurer une imposition effective des intérêts sur les placements d'épargne transfrontaliers qui sont versés à des particuliers au sein de l'UE ; un code de conduite relatif à la fiscalité des entreprises ; et une directive du Conseil visant à supprimer les retenues à la source pour les paiements d'intérêts et de redevances entre entreprises ».

**362.** Malgré les efforts des institutions européennes pour l'aboutissement d'une harmonisation en matière de fiscalité directe, il n'y aura au final que quatre directives<sup>770</sup> et une convention<sup>771</sup> dont l'objet est d'harmoniser les régimes fiscaux lorsqu'ils s'appliquent aux opérations transfrontalières et non pas de procéder à une harmonisation de l'assiette ou des taux d'imposition. La conception retenue de l'harmonisation est alors plutôt celle d'une « *harmonisation minimale* »<sup>772</sup> : elle se réduit à ce qui est indispensable, l'objectif étant non pas de neutraliser les *causes* des disparités entre les systèmes fiscaux nationaux mais les *différences* entre eux<sup>773</sup>, autrement dit les *symptômes* provoqués par ces disparités<sup>774</sup>.

**363.** L'étape la plus aboutie dirigée vers l'attaque des causes des disparités des fiscalités nationales concerne le projet de la Commission lancé en 2004 portant sur l'Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) dont l'objectif est d'uniformiser les règles de calcul du bénéfice imposable des sociétés réalisant des opérations interétatiques. Malgré les efforts de la Commission<sup>775</sup>, aucune directive n'a été adoptée pour l'instant.

**364.** Les raisons de cette application limitée de la méthode de l'harmonisation en matière de fiscalité directe relèvent, dans un premier temps, de la réticence des auteurs du traité de Rome pour considérer les impôts directs comme de véritables

*associées de différents États membres* » (V. Communiqué de presse de la Commission du 3 juin 2003, n° IP/03/787).

<sup>770</sup> Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 relative aux fusions, scissions, apports d'actifs, échanges d'actions, *op. cit.* ; Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 relative aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *op. cit.* ; Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *op. cit.* ; Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *op. cit.*

<sup>771</sup> Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, *op. cit.*. Cette convention ne constitue pas une mesure d'harmonisation *stricto sensu* (elle a été adoptée sur le fondement de l'article 220, alinéa 2 du TCEE, devenu article 293 du TCE, non repris par le TFUE) mais elle concourt aux objectifs recherchés par l'harmonisation.

<sup>772</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, p. 241.

<sup>773</sup> *Ibidem*, pp. 241 et suiv.

<sup>774</sup> *Ibid.*, p. 342.

<sup>775</sup> V. *supra* § 158.

obstacles à la construction du marché intérieur. Résumant sur ce point la réticence des auteurs, Pierre Beltrame et Gabriel Montagnier affirment qu' « [o]n considèrerait en effet que ces impôts pesaient moins directement sur la mise en place du marché commun que les impôts sur les biens qui permettraient, eux, de peser plus lourdement sur les échanges transnationaux – ou, à tous le moins, que leur harmonisation s'avèrerait moins prioritaire que celle des impôts directs »<sup>776</sup>. Dans un second temps toutefois il ne faut pas sous-estimer la réticence des États membres pour partager leur souveraineté en matière de fiscalité directe. Cette réticence justifie – et non sans contestations<sup>777</sup> – la persistance de la règle de l'unanimité en tant que verrou de la souveraineté fiscale ; comme le note la Cour de justice en matière d'harmonisation fiscale : « il ne ferait aucun doute que des règles poursuivant un tel objectif empiètent sur la souveraineté fiscale des États membres, de sorte que leur adoption à l'unanimité s'imposerait »<sup>778</sup>. Malgré les différentes tentatives pour supprimer la règle de l'unanimité<sup>779</sup>, elle demeure toujours en matière de fiscalité, faisant là écho à la souveraineté des États membres et expliquant la mise en œuvre limitée de l'harmonisation.

**365.** Le rapprochement des législations est en principe le moyen le plus efficace pour achever une neutralité fiscale au sein du marché intérieur garantissant ainsi l'égalité des chances entre les opérateurs économiques. Cependant, les conditions contraignantes – signes du pouvoir régalién des États membres en matière fiscale – pour adopter de telles prescriptions font apparaître les limites et les faiblesses de cette pratique. Pour des raisons pragmatiques d'autres moyens seront utilisés, essentiellement fournis par le droit de la concurrence, consistant en des proscriptions cette fois-ci.

---

<sup>776</sup> P. BELTRAME, G. MONTAGNIER, « L'Europe des impôts », *op. cit.*, p. 250.

<sup>777</sup> V. D. GUTMANN, « Les lois de la construction communautaire : l'exemple de la fiscalité directe », *LPA*, 6 octobre 2004, n° 200, p. 31 et spéc. pp. 31-32.

<sup>778</sup> CJCE, 29 avril 2004, *Commission c. Conseil de l'Union européenne*, aff. C-338/01, *Rec.*, 2004, p. I-4829, point 51.

<sup>779</sup> V. à ce sujet A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, pp. 13-16.

## ***B. Le principe d'égalité en tant que fondement du droit de la concurrence***

**366.** La lecture des dispositions du traité portant sur les règles de concurrence fait apparaître la corrélation importante qui existe entre le principe d'égalité et celui de la libre concurrence au sein du marché intérieur. Le droit de l'Union interdit tant les comportements des entreprises que les comportements des États membres susceptibles de constituer une rupture d'égalité entre les opérateurs économiques. De cette manière, le principe d'égalité est élevé en tant que « *fondement de la politique de concurrence* »<sup>780</sup>. Suite à une brève présentation du rôle du principe d'égalité dans le contrôle des comportements des entreprises censées porter atteinte à la libre concurrence (1) on se concentrera sur les comportements des États membres (2).

### *1. Le principe d'égalité, fondement subsidiaire du contrôle des comportements des entreprises*

**367.** Le chapitre du traité relatif aux règles de concurrence est consacré dans un premier temps aux dispositions applicables aux entreprises. Plus précisément, le traité interdit d'une part « *tous accords entre entreprises, toutes décisions d'associations d'entreprises et toutes pratiques concertées* » (article 101, paragraphe 1 du TFUE), d'autre part « *le fait pour une ou plusieurs entreprises d'exploiter de façon abusive une position dominante sur le marché intérieur ou sur une partie substantielle de celui-ci* » (article 102, paragraphe 2 du TFUE). Ces pratiques attentatoires au principe de libre concurrence sont donc incompatibles avec le marché intérieur.

**368.** La raison sous-jacente à l'interdiction des comportements décrits réside d'un côté dans le dommage subi par le consommateur, de l'autre dans la rupture d'égalité entre entreprises qui se trouvent dans un rapport de concurrence. Les dispositions précitées mettent à cet égard en évidence que ces comportements interdits des entreprises consistent à « *appliquer, à l'égard de partenaires commerciaux, des conditions inégales à des prestations équivalentes en leur infligeant de ce fait un désavantage dans la concurrence* » (articles 101, paragraphe 1, point *d*) et 102,

---

<sup>780</sup> S. ROBIN-OLIVIER, *Le principe d'égalité en droit communautaire. Étude à partir des libertés économiques*, op. cit., p. 89.

paragraphe 1, point c) du TFUE). Ainsi, l'objectif de cette interdiction est d'« empêcher que la concurrence entre les acheteurs de biens de services, qui les utilisent pour les besoins d'une activité industrielle ou commerciale, soit faussée lorsque certains se voient imposer des prix ou autres conditions moins favorables »<sup>781</sup>.

**369.** Néanmoins, dans la pratique jurisprudentielle, le principe d'égalité n'est pas mentionné dans les affaires portant sur la mise en œuvre des articles 101 et 102 du TFUE donnant ainsi l'impression que finalement l'égalité entre les entreprises n'est qu'un fondement très subsidiaire<sup>782</sup>. Plus important encore, cette partie du droit de la concurrence est consacrée aux comportements des entreprises, ce qui finalement est peu pertinent pour la réglementation des discriminations posées par des règles fiscales, par définition relevant exclusivement des États membres. Ce sont ces derniers qui en raison de l'importance de leurs moyens financiers se placent dans une position privilégiée pour provoquer une telle rupture d'égalité entre les opérateurs économiques.

## *2. Le principe d'égalité, fondement principal du contrôle des interventions étatiques*

**370.** Le principe de neutralité fiscale au sein du marché intérieur imprègne le droit de la concurrence lorsque ce dernier interdit – en principe – les différenciations dans le traitement entre des agents économiques qui se trouvent dans un « rapport de concurrence »<sup>783</sup> provoquées par des interventions étatiques. À cet égard, le traité proscrit les comportements discriminatoires des États membres prenant la forme d'aides, y compris fiscales, favorisant certaines entreprises par rapport à d'autres se trouvant dans un rapport de concurrence (articles 107 à 109 du TFUE)<sup>784</sup>. La même interdiction concerne les mesures discriminatoires en faveur des entreprises publiques ou celles auxquelles les États membres accordent des droits spéciaux ou exclusifs

---

<sup>781</sup> *Ibidem*, p. 90 et note 354.

<sup>782</sup> *Ibid.*, p. 91 et notamment la jurisprudence citée à la note 359.

<sup>783</sup> *Ibid.*, p. 88.

<sup>784</sup> Il s'agit d'une conception « libérale » d'égalité qui restreint considérablement la politique interventionniste des États. V. à cet égard, A. EVANS, « Law Policy and Equality in the European Union : the Exemple of State Aid Control », *EL Rev.*, 1998, p. 439.



ainsi que celles chargées de la gestion de services d'intérêt économique général ou présentant le caractère d'un monopole fiscal (article 106 du TFUE)<sup>785</sup>. Il résulte d'après ces dispositions que le principe de neutralité fiscale au niveau du marché intérieur se traduit par l'interdiction d'une série de mesures dotées par nature d'un caractère discriminatoire, comme c'est le cas pour « *le soutien fiscal aux exportations ou la pénalisation des importations, les dispositions en faveur du déploiement extérieur des entreprises nationales ou, au contraire, celles tendant à renforcer l'attractivité d'un territoire* »<sup>786</sup>.

**371.** L'interdiction de l'affectation des échanges interétatiques et de la distorsion de la concurrence figurant au premier paragraphe de l'article 107 du TFUE s'inscrit dans cette logique de neutralité fiscale. Selon cette disposition, « *les entreprises devraient bénéficier de conditions égales de concurrence non faussée par des aides* »<sup>787</sup>. Le contrôle des aides d'État est ainsi institué « *au nom de l'égalité dans la concurrence* »<sup>788</sup> ; en prohibant la distorsion de la concurrence les auteurs du traité ont voulu ancrer le principe d'équité entre les opérateurs économiques comme fondement essentiel du marché intérieur. Ce principe est bouleversé lorsque les États décident d'accorder un soutien (fiscal) à certaines entreprises, soutien qui n'a aucun rapport avec les « *mérites de l'entreprise face à ses concurrents et ses clients, mais n'est que la conséquence d'une décision étatique* »<sup>789</sup>. Une aide fiscale résultant en un comportement discriminatoire étatique est donc proscrite car elle affecte la concurrence et les échanges et elle résulte en une rupture d'égalité des chances, au sein du commerce interétatique, des agents économiques.

**372.** Il faut préciser sur ce point que l'affectation des échanges interétatiques et la distorsion de la concurrence constituent deux conditions d'identification d'une aide fiscale bien distinctes textuellement. Néanmoins, l'une étant considérablement liée à

---

<sup>785</sup> V. C. GAVALDA, G. PARLEANI, B. LECOURT, *Droit des affaires de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, 7<sup>ème</sup> éd., 2015, pp. 546 et suiv.

<sup>786</sup> B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, *op. cit.*, p. 18.

<sup>787</sup> A. EVANS, « Law, policy and equality in the European Union : the exemple of state aid control », *op. cit.*, p. 434. Nous traduisons.

<sup>788</sup> M. CHAGNY, « Déclaration d'intention de soutien n'est pas aide d'État ! », *Communication, commerce électronique*, 2001, n° 1, comm. 4, p. 29.

<sup>789</sup> T. KLEINER, A. ALEXIS, « Politique des aides d'État : Une analyse économique plus fine au service de l'intérêt commun », *Concurrences*, 2005, n° 4, p. 46.

l'autre, la pratique des institutions de l'Union fait preuve de ce lien fort entre ces conditions de sorte qu'il est possible d'affirmer que dans la pratique il s'agit d'une seule condition, l'affectation du commerce étant la conséquence logique de la distorsion de la concurrence qui revêt ainsi une acception inclusive. En effet, avec l'aide s'améliore la position concurrentielle de l'entreprise bénéficiaire par rapport à celle de ses concurrents dans le marché intérieur. Quand un État membre fausse les conditions de la concurrence de cette manière, il est naturel que le commerce soit également influencé<sup>790</sup>.

**373.** Le fait que l'aide soit susceptible de fausser (ou même menacer de fausser) la concurrence semble être suffisant pour établir l'affectation des échanges et donc la rupture d'égalité des agents économiques au sein du marché intérieur. La Cour de justice a eu ainsi l'occasion d'indiquer en 1980 que « *lorsqu'une aide financière accordée par l'État renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide* »<sup>791</sup>. Suite à cette jurisprudence où le juge a bien démontré la corrélation interne entre les deux conditions, il a eu l'occasion de souligner à maintes reprises leur indissociable liaison. En 2000, le Tribunal de première instance a confirmé que « *les conditions relatives, respectivement, à l'incidence sur les échanges entre les États membres et à la distorsion de la concurrence sont, en règle générale, indissociablement liées* »<sup>792</sup>, position qui constitue une jurisprudence constante. On peut dire que ces critères n'en constituent qu'un seul intégrant deux sous-conditions<sup>793</sup>. Cette position est également partagée par la Commission qui les considère comme une seule condition sans les

---

<sup>790</sup> V. TPICE, 15 juin 2000, *Alzetta Mauro e.a. c. Commission*, aff. jtes T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 à 607/97, T-1/98, T-3/98 à T-6/98 et T-23/98, *Rec.*, 2000, p. II-2319.

<sup>791</sup> CJCE, 17 septembre 1980, *Philip Morris Holland BV c. Commission*, aff. 730/79, *Rec.*, p. 2671, point 11. V. également CJCE, 14 septembre 1994, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. jtes C-278/92 à C-280/92, *préc.*, point 40 ; TPICE, 30 avril 1998, *Het Vlaamse Gewest (Région flamande) c. Commission*, aff. T-214/95, *Rec.*, 1998, p. II-717, point 50.

<sup>792</sup> TPICE, 15 juin 2000, *Alzetta Mauro e.a. c. Commission*, aff. jtes T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 à 607/97, T-1/98, T-3/98 à T-6/98 et T-23/98, *préc.*, point 81. V. également TPICE, 4 avril 2001, *Regione autonoma Friuli Venezia Giulia c. Commission*, aff. T-288/97, *Rec.*, p. II-1871, point 41.

<sup>793</sup> G. RENARD, *Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité*, *op. cit.*, p. 69.

distinguer lorsqu'elle note que la mesure en cause doit « *affecter la concurrence et les échanges entre États membres* »<sup>794</sup>.

**374.** L'affectation de la concurrence et du commerce signifie finalement la rupture d'égalité entre des opérateurs économiques qui agissent au sein des marchés interdépendants entre eux. L'interdiction de cette double affectation repose ainsi sur le principe d'égalité qui doit être respecté par les États membres par leur abstention d'intervenir dans le fonctionnement du marché intérieur. Néanmoins, il peut être observé que cette rupture d'égalité dans la concurrence découle presque automatiquement de ce qu'une rupture d'égalité devant l'impôt a été constatée. Il résulte dans la pratique qu'une intervention dans l'ordre juridique interne présume une intervention interdite dans l'ordre juridique de l'Union<sup>795</sup>. Cette indivisibilité entre la rupture d'égalité devant l'impôt et celle dans la concurrence peut être dans un premier temps étonnante ; un examen des fondements de cette relation d'indivisibilité s'impose afin de démontrer sa rationalité.

## **Section II. Les fondements de la présomption d'une rupture d'égalité dans la concurrence**

**375.** La condition de la distorsion de la concurrence et de l'affectation des échanges en découlant est « *aisément remplie* »<sup>796</sup>, voire présumée<sup>797</sup>, lorsque le critère de sélectivité se trouve rempli, lorsqu'une entreprise (ou un secteur) exerçant une activité économique bénéficie d'un avantage fiscal. Il en résulte ainsi que dans le cas où une mesure fiscale provoque une rupture d'égalité entre des opérateurs

---

<sup>794</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État relevant de la fiscalité directe des entreprises, point 11. V. également L. VOGEL, *Contrôle des aides d'État*, op. cit., p. 55 où l'auteur considère que la condition de l'affectation des échanges « *est indissociable de celle de restriction de concurrence avec laquelle elle est généralement envisagé conjointement* ».

<sup>795</sup> Concernant la relation entre le principe d'égalité de traitement d'une manière générale et le principe de concurrence, v. B. DU MARAIS, A. SAKON, « Note sous CE, Ass., 8 février 2007, *Société Arcelor Atlantique et Lorraine*, n° 287110 », *Concurrences*, 2007, n° 2, p. 192 (spéc. p. 193).

<sup>796</sup> Conclusions de l'avocat général F. G. JACOBS présentées le 23 mars 1994 sous CJCE, 14 septembre 1994, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. jtes C-278/92 à C-280/92, *préc.*, point 33.

<sup>797</sup> V. les conclusions de l'avocat général G. COSMAS présentées le 28 mars 1996 sous CJCE, 24 octobre 1996, *République fédérale d'Allemagne e.a. c. Commission*, aff. jtes C-329/93, C-62/95 et C-63/95, *Rec.*, 1996, p. I-5151, points 48 à 52. V. aussi TPICE, 15 juin 2000, *Alzetta Mauro e.a. c. Commission*, aff. jtes T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 à 607/97, T-1/98, T-3/98 à T-6/98 et T-23/98, *préc.*, point 81.

économiques dans une situation juridique et factuelle comparable, elle provoque presque automatiquement une rupture d'égalité entre opérateurs qui se trouvent (même potentiellement) dans un rapport de concurrence au sein du marché intérieur. Cette corrélation importante entre les deux critères apparaît d'une part comme une suite logique de la pratique de la Commission et de la Cour de justice en la matière (§ I), d'autre part comme un précepte revendiqué dans l'application du droit de l'Union (§ II).

### *§ I. La présomption résultant de la pratique des institutions de l'Union*

**376.** La condition de l'affectation de la concurrence ainsi que son corollaire, l'affectation des échanges, sont interprétées d'une manière particulièrement souple par les institutions européennes (A). Il s'agit de conditions qui ne s'apprécient qu'au regard du bénéficiaire de l'aide<sup>798</sup>, résultant dans la pratique en une rupture d'égalité dans la concurrence quasi-automatique dès lors que le bénéficiaire de l'aide exerce, ou est susceptible d'exercer, une activité économique transfrontalière. En ce sens, la démarche simplifiée des institutions de l'Union en matière d'aides d'État se distingue de celle plus achevée, adoptée pour les autres pratiques anticoncurrentielles<sup>799</sup> (B).

#### *A. L'interprétation souple de la condition d'une rupture d'égalité dans la concurrence*

**377.** Pour la qualification d'une mesure accordant de manière sélective un avantage en tant qu'aide, le traité prévoit qu'elle doit affecter les échanges entre les États membres et fausser ou menacer de fausser la concurrence. Les deux conditions d'incompatibilité mentionnées, malgré qu'elles soient de fait traitées comme un critère unifié qui traduit la rupture d'égalité dans la concurrence, sont bien distinctes au moins textuellement. En effet, la doctrine les examine le plus souvent d'une manière séparée et met en exergue leur interprétation particulièrement extensive par

---

<sup>798</sup> G. RENARD, *Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité*, op. cit., p. 70.

<sup>799</sup> V. S. BISHOP, « The European Commission's policy towards state aid », *ECLR*, 1997, vol. 18, n° 2, p. 84 ; S. MARTIN, C. STRASSE, « La politique communautaire des aides d'État est-elle une politique de concurrence ? », *Concurrences*, 2005, n° 3, p. 52.

les institutions de l'Union<sup>800</sup> ; cette interprétation en combinaison avec la jurisprudence particulièrement rigoureuse en la matière<sup>801</sup> conduisent à l'affermissement de la présomption précitée. On se bornera à étudier d'abord l'interprétation du critère de la distorsion de la concurrence (1) et ensuite celui de l'affectation des échanges (2).

### 1. Le critère de la distorsion de la concurrence

**378.** Le critère de la distorsion de la concurrence se trouve rempli « *dès lors que l'aide aboutit à une prise en charge par les pouvoirs publics d'une partie des coûts qui incomberaient normalement à l'entreprise bénéficiaire* »<sup>802</sup>, comme c'est le cas pour les allègements fiscaux. L'atteinte à la concurrence se présente ainsi comme un « *effet de la sélectivité de l'aide* »<sup>803</sup> susceptible d'inciter des inégalités entre des entreprises concurrentes ; l'entreprise bénéficiaire voit sa position renforcée au détriment de ses concurrents portant par conséquent atteinte à la concurrence au sein du marché intérieur<sup>804</sup>. Comme le note Dominique Berlin, « *l'octroi d'un avantage, fiscal ou autre, à une ou plusieurs entreprises est par essence, de nature à influencer sur la concurrence que se livrent ces dernières et les autres sociétés, sur le même marché, puisqu'il procure au(x) bénéficiaire(s) un allègement de charges dont les autres ne bénéficient pas* »<sup>805</sup>.

**379.** La présomption de l'affectation de la concurrence est le résultat d'une interprétation extensive de cette condition par les institutions de l'Union. En ce sens, une incidence potentielle sur la concurrence est bien suffisante pour l'affirmation de

---

<sup>800</sup> V. à titre indicatif, J.-F. BELLIS, « Les critères de la distorsion de concurrence et de l'effet sur le commerce interétatique », in M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, pp. 97 et suiv. ; A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., pp. 446 et suiv. ; J.-P. KEPPELNE, *Guide des aides d'État en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, op. cit., pp. 120-121 ; L. VOGEL, *Contrôle des aides d'État*, op. cit., pp. 53 et suiv.

<sup>801</sup> V. J. BIANCARELLI, « Le contrôle de la Cour de justice des Communautés européennes en matière d'aides publiques », *AJDA*, 1993, n° 6, p. 412 et spéc. pp. 421 et suiv.

<sup>802</sup> L. DUBOIS, C. BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, op. cit., p. 688. V. également CJCE, 2 juillet 1974, *République italienne c. Commission*, aff. 173/73, préc. ; CJCE, 14 février 1990, *République française c. Commission (affaire Bousac Saint Frères)*, aff. C-301/87, *Rec.*, 1990, p. I-307.

<sup>803</sup> A. DECOCQ, G. DECOCQ, *Droit de la concurrence : droit interne et droit de l'Union européenne*, op. cit., p. 438.

<sup>804</sup> CJCE, 15 décembre 2005, *République italienne c. Commission*, aff. C-66/02, préc., point 148.

<sup>805</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, op. cit., p. 193.

son altération. Les institutions se bornent ainsi à démontrer que la mesure en cause est uniquement susceptible d'affecter la concurrence et les échanges sans se préoccuper de l'affectation effective ou de l'incidence réelle<sup>806</sup>. La manière dont cette condition est interprétée rend ainsi inutile la délimitation du marché en cause<sup>807</sup> ou la prise en considération du montant de l'aide, au moins en théorie<sup>808</sup>. Comme le remarque Jean-François Bellis, « toute aide, aussi faible soit-elle, est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence et cela même si le bénéficiaire de l'aide est en mesure de démontrer que l'opération faisant l'objet de l'aide aurait été réalisée même en l'absence de celle-ci »<sup>809</sup>.

**380.** La démarche audacieuse adoptée en matière d'aide d'État est résumée et justifiée par l'avocat général Francesco Capotorti lorsqu'il évoque que « la distorsion de la concurrence est une conséquence constante, et nécessaire du bénéfice accordé au moyen de l'aide de l'État à certaines entreprises ou à certaines productions. Cette interprétation trouve une confirmation dans la logique de l'économie : une intervention extérieure de caractère sélective ne peut qu'altérer le jeu de la concurrence. Il est donc permis de partir de la présomption que toute aide publique accordée à une entreprise fausse la concurrence – ou menace de la fausser si l'aide est seulement projetée et non encore accordée – à moins qu'il existe des circonstances exceptionnelles »<sup>810</sup>.

---

<sup>806</sup> CJCE, 15 mars 1994, *Banco Exterior de España c. Ayuntamiento de Valencia*, aff. C-387/92, préc., point 15 ; TPICE, 30 avril 1998, *Vlaams Gewest (Région flamande) c. Commission*, aff. T-214/95, préc., point 67 ; TPICE, 15 juin 2000, *Alzetta Mauro e.a. c. Commission*, aff. jtes T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 à 607/97, T-1/98, T-3/98 à T-6/98 et T-23/98, préc., points 78-79 ; CJCE, 29 avril 2004, *République italienne c. Commission*, aff. C-372/97, Rec., 2004, p. I-3679, point 44.

<sup>807</sup> TPICE, 6 septembre 2006, *République italienne et Wam SpA c. Commission*, aff. jtes T-304/04 et T-316/04, Rec., 2006, p. II-64, point 64 ; CJCE, 30 avril 2009, *Commission c. République italienne et Wam SpA*, aff. C-494/06 P, Rec., 2009, p. I-3639, point 58 ; Trib. UE, 8 janvier 2015, *Club Hotel Loutraki AE e.a. c. Commission*, aff. T-58/13, non encore publié, point 88. À cet égard, la Commission précise qu'elle n'as pas d'obligation « de procéder à une analyse économique approfondie du marché, de la part de marché, de la position sur le marché du bénéficiaire et de ses concurrents, des flux commerciaux entre les États membres ou encore de l'impact de l'aide sur les prix » (Rapport sur la politique de concurrence 2006, n° 147).

<sup>808</sup> V. *infra* §§ 413 et suiv.

<sup>809</sup> J.-F. BELLIS, « Les critères de la distorsion de la concurrence et de l'effet sur le commerce interétatique », *op. cit.*, p. 99. V. en ce sens, TPICE, 30 avril 1998, *Vlaams Gewest (Région flamande) c. Commission*, aff. T-214/95, préc., point 46.

<sup>810</sup> Conclusions de l'avocat général F. CAPOTORTI présentées le 18 juin 1980 sous CJCE, 17 septembre 1980, *Philip Morris Holland BV c. Commission*, aff. 730/79, Rec., p. 2671, point 4.

**381.** Finalement la seule contrainte imposée à la Commission, comme cela résulte de la jurisprudence de la Cour de justice, est de démontrer l'existence d'une relation de concurrence entre les entreprises bénéficiaires et des entreprises d'autres États membres – qui peuvent être des concurrents actuels ou même potentiels – en apportant un nombre suffisant d'indications afin de concrétiser la distorsion de la concurrence<sup>811</sup>. Une motivation précise de la Commission quant à l'appréciation de l'atteinte à la concurrence est ainsi exigée comme c'est également le cas pour toute appréciation relative à l'affectation des échanges entre États membres.

**382.** L'objectif de cette motivation destinée à faire apparaître une affectation de la concurrence est de présenter d'un côté l'existence d'une différence de traitement, de l'autre la similitude des conditions dans lesquelles se trouvent l'entreprise favorisée et ses concurrentes. À cet égard, le traité lui-même offre quelques exemples de mesures qui ne résultent pas en une affectation de la concurrence dans l'article 107, paragraphe 2. La formulation du traité sur ce point n'est pas très heureuse : ces dispositions ne posent pas des exemptions mais plutôt une règle complémentaire. En effet, « *ces dispositions apparaissent non pas comme des exceptions à l'incompatibilité de principe édicté par le paragraphe 1, mais comme des corollaires de l'un des critères d'incompatibilité. Le traité pose la présomption irréfragable que les trois catégories d'aides énumérées ne faussent ni ne menacent de fausser la concurrence* »<sup>812</sup>. Ces mesures sont ainsi compatibles avec le marché car elles ne faussent ni ne menacent de fausser la concurrence.

## 2. Le critère de l'affectation des échanges

**383.** La même logique d'une interprétation large s'applique également en ce qui concerne la condition de l'affectation des échanges. À cet égard, la démarche suivie par les institutions de l'Union pour vérifier cette condition est assez simple et

---

<sup>811</sup> V. à titre d'exemple CJCE, 19 octobre 2000, *République italienne e.a. c. Commission*, aff. jtes C-15/98 et C-105/99, *Rec.*, 2000, p. I-8855, point 65 et suiv. ; TPICE, 6 septembre 2006, *République italienne et Wam SpA c. Commission*, aff. jtes T-304/04 et T-316/04, *préc.*, points 60 et suiv. ; CJCE, 30 avril 2009, *Commission c. République italienne et Wam SpA*, aff. C-494/06 P, *préc.*, points 48 et suiv. Pour un exemple récent, v. aussi Trib. UE, 17 décembre 2015, *Royaume d'Espagne et Lico Leasing e.a. c. Commission*, aff. jtes T-515/13 et T-719/13, *préc.*, points 181 et suiv.

<sup>812</sup> A. DECOCQ, G. DECOCQ, *Droit de la concurrence : droit interne et droit de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 437.

consiste uniquement en l'identification de l'existence de concurrents par rapport aux entreprises qui ont bénéficié d'une aide. Il en résulte d'après l'avocat général Francesco Capotorti que le seul cas où l'affectation des échanges n'aura pas lieu est dans l'hypothèse extrêmement rare où il n'existe pas de concurrents tant dans le même État membre que dans les autres, ce qui implique qu'aucune production similaire à celle du secteur bénéficiaire n'existe dans le marché intérieur<sup>813</sup>. Dans le même sens, il n'y aura évidemment pas d'affectation lorsque l'État intervient dans un secteur non libéralisé<sup>814</sup>. Du reste, il faut préciser que, comme c'est le cas pour la condition de l'affectation de la concurrence, le juge écarte les justifications reposant sur le montant faible de l'aide (surtout lorsque le secteur en cause intervient dans un marché caractérisé par une vive concurrence) ou des considérations relevant de la taille de l'entreprise<sup>815</sup>.

**384.** Il existe ainsi encore une fois une présomption que la condition de l'affectation des échanges est toujours remplie, ce qui paraît logique « *lorsque les bénéficiaires des aides, ou certains d'entre eux, sont des entreprises multinationales, actives dans des secteurs ouverts à la concurrence* »<sup>816</sup>. Cependant, même l'effet potentiel sur le commerce au sein du marché intérieur est bien suffisant pour la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide<sup>817</sup>. En ce sens, Louis Vogel a souligné que

---

<sup>813</sup> Conclusions de l'avocat général F. CAPOTORTI, présentées le 18 juin 1980 sous CJCE, 17 septembre 1980, *Philip Morris Holland BV c. Commission*, aff. 730/79, *préc.*, point 4. Cette exception peut concerner des incitations fiscales dont la portée est limitée aux secteurs ou aux entreprises qui par leur nature ne sont pas impliqués dans les transactions entre les États membres.

<sup>814</sup> V. Décision 98/182/CE de la Commission du 30 juillet 1997 concernant les aides octroyées par la région Frioul-Vénétie Julienne (Italie) aux entreprises de transport routier de marchandises de la région, JO L 66 du 6 mars 1998, p. 18.

<sup>815</sup> V. à titre indicatif CJCE, 21 mars 1990, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Tubemeuse)*, aff. C-142/87, *préc.*, point 43 ; CJCE, 21 mars 1991, *République italienne c. Commission (affaire ENI-Lanerossi)*, aff. C-303/88, *Rec.*, p. I-1433, point 27 ; CJCE, 14 septembre 1994, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. jtes C-278/92 à C-280/92, *préc.*, point 42 ; TPICE, 15 juin 2000, *Alzetta Mauro e.a. c. Commission*, aff. jtes T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 à 607/97, T-1/98, T-3/98 à T-6/98 et T-23/98, *préc.*, point 84 ; CJCE, 19 septembre 2000, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. C-156/98, *préc.*, point 32.

<sup>816</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 22. V. également communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 11.

<sup>817</sup> TPICE, 6 juillet 1995, *AITEC e.a. c. Commission*, aff. jtes T-447/93 et T-449/93, *Rec.*, 1995, p. II-1971, points 130 et 141 ; TPICE, 15 juin 2000, *Alzetta Mauro e.a. c. Commission*, aff. jtes T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 à 607/97, T-1/98, T-3/98 à T-6/98 et T-23/98, *préc.*, points 76 à 80 ; CJCE, 29 avril 2004, *République italienne c. Commission*, aff. C-372/97, *préc.*, point 44 ;



« l'affectation des échanges intracommunautaires ne suppose pas qu'il y ait une participation effective aux échanges intracommunautaires stricto sensu »<sup>818</sup>. Plusieurs exemples jurisprudentiels consolident cette lecture élargie du traité. La Cour de justice a pu ainsi préciser qu'une aide à l'exportation est susceptible de porter atteinte aux échanges malgré le fait que l'activité des entreprises bénéficiaires ne concerne essentiellement que des pays tiers<sup>819</sup> ou malgré le fait que ces entreprises ne participaient pas avant l'octroi de l'aide à des échanges sur le marché intérieur<sup>820</sup>. Dans le même sens, un avantage étatique accordé à certains facteurs de productions exerçant une activité exclusivement locale peut affecter, malgré son caractère purement domestique, le commerce entre les États membres en réduisant les possibilités d'importation ou d'implantation. Comme la jurisprudence de la Cour de justice le souligne à maintes reprises, « lorsqu'un État membre octroie une aide à une entreprise, la production intérieure peut s'en trouver maintenue ou augmentée, avec cette conséquence que [...] les chances des entreprises établies dans d'autres États membres d'exporter leurs produits vers le marché de cet État membres en sont diminuées »<sup>821</sup>.

**385.** Au final, et pour citer Claude Blumann, il ressort que « toute aide, dans un marché très tendu, provoque un minimum de dérèglement et de perturbation. Il y a

CJCE, 15 décembre 2005, *République italienne c. Commission*, aff. C-66/02, *préc.* ; CJCE, 15 décembre 2005, *Unicredito Italiano SpA c. Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova I*, aff. C-148/04, *préc.*

<sup>818</sup> L. VOGEL, *Contrôle des aides d'État*, *op. cit.*, p. 55. V. également CJCE, 13 juillet 1988, *République française c. Commission*, aff. 102/87, *Rec.*, 1988, p. 4067, point 19.

<sup>819</sup> CJCE, 21 mars 1990, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Tubemeuse)*, aff. C-142/87, *préc.*, points 32 et 35 à 40.

<sup>820</sup> CJCE, 15 décembre 2005, *République italienne c. Commission*, aff. C-66/02, *préc.*, point 117 ; CJCE, 15 décembre 2005, *Unicredito Italiano SpA c. Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova I*, aff. C-148/04, *préc.*, point 58. V. également, CJCE, 13 juillet 1988, *République française c. Commission*, aff. 102/87, *préc.*, point 19 ; CJCE, 21 mars 1991, *République italienne c. Commission (affaire ENI-Lanerossi)*, aff. C-303/88, *préc.*, point 27 ; CJCE, 14 septembre 1994, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. jtes C-278/92 à C-280/92, *préc.*, point 40 ; CJCE, 7 mars 2002, *République italienne c. Commission*, C-310/99, *Rec.*, p. I-2289, point 84 ; CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark*, aff. C-280/00, *préc.*, point 77 ; CJCE, 10 janvier 2006, *Ministero dell'Economica et delle Finanze c. Cassa di Risparmio di Firenze SpA*, C-222/04, *Rec.*, p. I-289, point 143.

<sup>821</sup> CJCE, 13 juillet 1988, *République française c. Commission*, aff. 102/87, *préc.*, point 19. Pour une réaffirmation de cette jurisprudence v. à titre indicatif, CJCE, 14 septembre 1999, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. jtes C-278/92 à C-280/92, *préc.*, point 40 ; CJCE, 17 juin 1999, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Maribel bis/ter)*, aff. C-75/97, *préc.*, point 47 ; CJCE, 7 mars 2002, *République italienne c. Commission*, aff. C-310/99, *préc.*, point 84 ; CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark*, aff. C-280/00, *préc.*, points 77 et 78.

donc, à cet égard, au moins une présomption d'illicéité de l'aide que l'État peut, en théorie, renverser, mais dont la jurisprudence de la Cour, comme la pratique de la Commission attestent du caractère quasi irréfragable »<sup>822</sup>.

### ***B. Une interprétation distincte de celle adoptée en matière de pratiques anticoncurrentielles des entreprises***

**386.** La présomption d'une rupture d'égalité dans la concurrence semble être chose acquise dans la pratique des institutions de l'Union<sup>823</sup> et connaît très peu d'exceptions parmi lesquelles celle de la règle *de minimis*<sup>824</sup>. Le degré d'impact d'une mesure fiscale sélective sur la concurrence ne fait partie des préoccupations ni de la Commission ni de la Cour de justice. La double affectation de la concurrence et des échanges ne devrait donc pas être sensible pour qu'elle soit remplie. Une telle affirmation d'une affectation caractérisée demanderait une analyse systématique du marché en cause<sup>825</sup> afin de mesurer la nature de l'impact sur la concurrence, analyse pas totalement inconnue du droit des aides d'État<sup>826</sup> mais guère obligatoire – bien évidemment sous condition que la Commission apporte dans sa décision une motivation suffisante et évoquant les circonstances dans lesquelles l'aide a été accordée<sup>827</sup>. La pratique des institutions européennes en la matière reste ainsi un peu ambiguë et concentrée sur un contrôle plutôt préventif d'une rupture d'égalité dans la concurrence, pratique qui semble être propre au contrôle des interventions étatiques.

---

<sup>822</sup> C. BLUMANN, « Régime des aides d'État : jurisprudence récente de la Cour de justice (1989-1992) », *RMCUE*, 1992, n° 361, p. 726.

<sup>823</sup> À comparer avec le Conseil d'État français qui ne se limite pas à cette présomption (ou au moins il y a une volonté de ne pas rester sur cette présomption) mais procède à une appréciation effective, « s'agissant d'un critère indispensable à l'application de la règle » (G. MARSON, « Le juge fiscal, gardien communautaire de la neutralité concurrentielle des impôts nationaux : l'exemple des aides d'État », *Dr. adm.*, 2008, n° 6, étude 13, p. 15 et spéc. pp. 19-20).

<sup>824</sup> V. *infra* §§ 413 et suiv.

<sup>825</sup> Sur cette notion et ses différentes acceptions (marché de produits ou de services et marché géographique), v. A. DECOCQ, G. DECOCQ, *Droit de la concurrence : droit interne et droit de l'Union européenne*, *op. cit.*, pp. 85-110.

<sup>826</sup> V. à titre indicatif, TPICE, 28 février 2002, *Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE) c. Commission*, aff. T-155/98, *Rec.*, 2002, p. II-1179, points 44 à 71. En l'espèce, une décision de la Commission a été annulée par le Tribunal sur le fondement d'une erreur manifeste d'appréciation dans la définition du marché de référence. À cause de cette erreur, selon le juge, la Commission n'a pas pu apprécier le véritable impact de l'aide sur la concurrence et elle a donc conclu à tort à sa compatibilité. V. aussi L. VOGEL, *Contrôle des aides d'État*, *op. cit.*, pp. 56-57.

<sup>827</sup> V. à titre indicatif, CJCE, 13 mars 1985, *Royaume des Pays-Bas et Leeuwarder Papierwarenfabriek BV c. Commission*, aff. jtes 296/82 et 318/82, *Rec.*, 1985, p. 809, point 24.

**387.** Il résulte des articles 101 et 102 du TFUE que la même condition d'affectation de la concurrence et des échanges est exigée dans le cadre de l'interdiction des ententes et pratiques concentrées ainsi que des abus de position dominante par les entreprises. Cependant la similitude n'est que sémantique ; finalement cette même condition est interprétée d'une manière différente dans le contexte des pratiques anticoncurrentielles des entreprises<sup>828</sup>. Son appréhension dépend d'un stade préalable d'analyse économique du *marché pertinent* (pour apprécier les effets d'un comportement sur le marché, il faut d'abord identifier ce marché) et l'affectation du commerce doit répondre à la condition de sensibilité.

**388.** La délimitation du marché pertinent constitue la règle lorsque la Commission intervient dans le domaine du droit de la concurrence applicable aux entreprises. Grâce à cette analyse, la Commission apprécie notamment la nature caractérisée de ces comportements par rapport au commerce interétatique : seule une affectation sensible du commerce est appropriée pour l'application des dispositions des articles 101 et 102 du TFUE<sup>829</sup>. À cet égard, la Commission a exposé sous la forme de communications les outils économiques élaborés en la matière afin de clarifier sa politique<sup>830</sup>.

**389.** La même approche n'est pas toutefois suivie en matière d'aides d'État<sup>831</sup>. Cela est regrettable : l'analyse de la structure du marché permettrait une meilleure

---

<sup>828</sup> C. AHLBORN, C. BERG, « Can State Aid Control Learn from Antitrust ? The Need for a Greater Role for Competition Analysis under the State Aid Rules », in A. BIONDI, P. EECKHOUT, J. FLYNN (éd.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2004, p. 41 ; J.-F. BELLIS, « Les critères de la distorsion de la concurrence et de l'effet sur le commerce interétatique », *op. cit.*, p. 97 ; H. LEGAL, « Quelle place pour l'analyse économique des aides d'État ? », *op. cit.*, p. 70. V. aussi D. HILDEBRAND, *The Role of Economic Analysis in the EC Competition Rules*, The Hague, London, New York, Kluwer Law International, 2<sup>ème</sup> éd., 2002 où l'auteur exclut de sa démonstration les règles relatives aux aides d'État pour se concentrer uniquement sur les règles relevant du droit antitrust.

<sup>829</sup> L. VOGEL, *Droit européen de la concurrence*, Paris, LawLex, 2010, p. 38.

<sup>830</sup> V. notamment Lignes directrices de la Commission relatives à la notion d'affectation du commerce figurant aux articles 81 et 82 du traité, JO C 101 du 27 avril 2004, p. 81 et L. VOGEL, *Droit européen de la concurrence*, *op. cit.*, pp. 39-40. V. également, lignes directrices de la Commission sur l'appréciation des concentrations horizontales au regard du règlement du Conseil relatif au contrôle des concentrations entre entreprises, JO C 31 du 5 février 2004, p. 5 ; Communication de la Commission sur la définition du marché en cause aux fins du droit communautaire de la concurrence, JO C 372 du 9 décembre 1997, p. 5.

<sup>831</sup> Pour un exemple récent, v. à cet égard l'arrêt du Tribunal relatif à la restructuration de la compagnie Austrian Airlines (Trib. UE, 13 mai 2015, *Niki Luftfahrt GmbH c. Commission*, aff. T-162/10, non encore publié), restructuration examinée par la Commission au regard tant des

appréciation de l'impact de l'aide au niveau de la concurrence et des échanges, comme c'est le cas pour les comportements anticoncurrentiels des entreprises. D'ailleurs, cette carence des autorités de l'Union ne manque pas d'être rappelée par les requérants lorsqu'ils contestent des décisions de la Commission. C'était ainsi le cas en 1980 dans l'affaire *Philip Morris* où la requérante soutenait que la Commission, devrait « *déterminer d'abord le "marché en cause" et [...] examiner la structure du marché en cause afin de pouvoir apprécier dans quelle mesure l'aide en question affecte, le cas échéant, les rapports de concurrence* »<sup>832</sup>. Il en a été ainsi récemment dans une jurisprudence de 2015 où les requérants faisaient valoir que « *la définition du marché est une étape nécessaire dans l'évaluation des aides d'État* »<sup>833</sup>.

**390.** Cette différence dans l'approche adoptée par la Commission renvoie, d'une part, à la charge de la preuve qui est distincte d'une disposition à l'autre<sup>834</sup>. Dans le cas des règles de concurrence applicables aux entreprises c'est à la Commission d'établir l'existence d'un abus de position dominante, de prouver qu'une atteinte a des effets néfastes sur la concurrence ou même de démontrer la création ou le renforcement d'une position dominante suite à une concentration. La charge de la preuve incombant à la Commission, l'analyse approfondie du marché pertinent semble être indispensable. La même logique ne s'applique pas en matière d'aides d'État où le principe est que l'interdiction de la mesure présumée provoque une rupture d'égalité dans la concurrence et la charge de preuve appartient ainsi aux États membres afin de démontrer le contraire. Comme l'a souligné Hubert Legal, « *cette structuration du*

---

concertations que des aides d'État. La requérante, lorsqu'elle conteste la décision de la Commission sur le terrain des concentrations, invoque, parmi d'autres, un moyen d'erreur manifeste d'appréciation quant à la définition du marché pertinent (points 119 et suiv.). La Commission utilise l'approche dite « O & D » pour délimiter le marché en cause ; approche selon laquelle chaque combinaison d'un point d'origine et d'un point de destination forme un marché distinct (point 138). Parmi les arguments avancés à l'appui de sa demande, la requérante note une contradiction entre la décision attaquée et la décision de la Commission adoptée sur le terrain des aides d'État (point 145). Dans cette dernière, la Commission a opté pour une conception globale du marché, approche qui ne peut pas être assimilée à l'identification du marché *pertinent* proprement dit (v. point 146 : « *Les effets de cette aide ne se limitent donc pas à un marché particulier sur lequel Austrian serait présente, mais s'étendent à la situation globale de cette dernière* »). Le Tribunal, qui rejette le grief, ne manque pas de rappeler la distinction entre l'objet et le fondement juridique des deux contrôles (concentrations et aides d'État) ; distinction qui se traduit par une évaluation différenciée des atteintes à la concurrence (points 145 à 147).

<sup>832</sup> CJCE, 17 septembre 1980, *Philip Morris Holland BV c. Commission*, aff. 730/79, *préc.*, point 9.

<sup>833</sup> Trib. UE, 8 janvier 2015, *Club Hotel Loutraki AE e.a. c. Commission*, *préc.*, point 80.

<sup>834</sup> V. H. LEGAL, « Quelle place pour l'analyse économique des aides d'État ? », *op. cit.*, p. 70.

*raisonnement est davantage fondée sur le postulat de l'illégitimité de l'intervention des pouvoirs publics dans l'économie [...] par opposition au droit naturel des entreprises de faire usage de leur liberté économique »<sup>835</sup>.*

**391.** D'autre part, la différence dans la méthode d'analyse de la Commission n'est pas sans rappeler la différence dans l'objectif entre d'un côté les dispositions des articles 101 et 102, et celles de l'article 107 du TFUE<sup>836</sup>. La finalité dans le cas des règles applicables aux entreprises est de protéger les consommateurs, autrement dit la protection de la concurrence a lieu dans l'intérêt du consommateur ; pour déterminer l'impact de la restriction de concurrence sur les consommateurs, il faut passer par une analyse du marché<sup>837</sup>. Ce n'est pas le cas du contrôle des aides d'État dont l'objectif est principalement d'encadrer les comportements étatiques qui pourront avoir des effets néfastes sur la concurrence, garantir l'égalité des chances entre les opérateurs économiques au sein du marché intérieur, et donc protéger les entreprises concurrentes de celles qui ont bénéficié de la politique interventionniste, parfois sous forme d'allègements fiscaux<sup>838</sup>. Est donc « *sanctionnée une mesure de faveur au profit d'une entreprise et non un comportement anticoncurrentiel de l'entreprise ainsi favorisée* »<sup>839</sup>.

**392.** La pratique audacieuse des institutions de l'Union se justifie tant pour des raisons de charge de la preuve que par la finalité des dispositions de l'article 107 du TFUE. Toutefois, il y a une autre justification plus implicite qui ne porte plus sur des règles de fond mais sur des règles de compétence. Prenant en compte d'un côté « *le*

---

<sup>835</sup> *Ibidem*.

<sup>836</sup> J.-F. BELLIS, « Les critères de la distorsion de la concurrence et de l'effet sur le commerce interétatique », *op. cit.*, pp. 97-98 ; J.-Y. CHEROT, « Le "plan d'action" de la Commission dans le domaine des aides d'État. Progrès et limites de l'analyse économique dans le contrôle communautaire des aides d'État », *op. cit.*, pp. 2414-2415 ; V. RABASSA, « Quelle place pour l'analyse économique des aides d'État ? », *Concurrences*, 2006, n° 1, p. 65.

<sup>837</sup> S. MARTIN, C. STRASSE, « La politique communautaire des aides d'État est-elle une politique de concurrence ? », *op. cit.*, pp. 53-54. V. aussi T. KLEINER, A. ALEXIS, « Politique des aides d'État : Une analyse économique plus fine au service de l'intérêt commun », *op. cit.*, pp. 48-49.

<sup>838</sup> On dit principalement car finalement elle peut permettre la protection du consommateur pas à court mais à long terme. Selon les termes de Jean-Louis Colson, « *la politique des aides permet un meilleur fonctionnement du marché intérieur, et est donc en elle-même nécessaire pour mettre en place une politique anti-trust et de contrôle des concentrations* » (« La politique de la Commission en matière d'aides d'État » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), *Concurrences*, 2008, n° 3, p. 7). V. aussi D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, pp. 219 et suiv.

<sup>839</sup> M. MALAURIE-VIGNAL, *Droit de la concurrence interne et européen*, *op. cit.*, p. 294.

*postulat de l'illégitimité de l'intervention des pouvoirs publics dans l'économie* »<sup>840</sup> prôné par le droit de l'Union et de l'autre la difficulté pour prévoir les effets concrets et réels sur la concurrence suite à l'octroi d'une aide, on pourra s'interroger sur la conciliation entre les deux. Seule une affectation de la concurrence et des échanges permettra l'application du droit de l'Union ; ainsi, la présomption de l'existence d'une telle affectation s'inscrit dans cette logique.

## **§ II. La présomption, conséquence logique pour l'application du droit de l'Union**

**393.** La sélectivité, critère fondamental pour la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide, revêt un caractère purement interne. Une rupture d'égalité devant l'impôt ne concerne dans un premier temps que le droit interne (**A**). Cette prééminence de la condition de sélectivité semble être remise en cause par la condition de rupture d'égalité dans la concurrence, élément essentiel pour apporter l'extranéité demandée afin d'entrer le champ d'application du droit de l'Union. Le fait que les opérateurs soient concurrents au sein du marché et que l'aide soit ainsi susceptible d'affecter les échanges interétatiques où ces opérateurs sont affectés, provoque un changement de nature du principe d'égalité en lui donnant une dimension *externe* ; celui-ci est désormais conçu dans l'objectif de mise en œuvre d'une libre concurrence, un des objectifs pour la réalisation du marché intérieur (**B**).

### **A. La nature a priori interne du critère de sélectivité**

**394.** Le critère de sélectivité en matière d'aides fiscales se traduit dans la pratique par une rupture d'égalité devant l'impôt. Malgré le fait que ce principe d'égalité devant l'impôt ne soit pas reconnu en tant que tel en droit de l'Union, il n'est pas dépourvu de toute utilité. L'examen du bien-fondé du critère de sélectivité passe dans un premier temps par un contrôle relatif au respect du principe d'égalité devant l'impôt, contrôle effectué principalement par la Commission ; même si ce principe n'est pas évoqué, au moins explicitement, par les institutions de l'Union, sa prise en compte

---

<sup>840</sup> H. LEGAL, « Quelle place pour l'analyse économique des aides d'État ? », *op. cit.*, p. 70.

n'est pas moins perceptible pour la détermination du critère de sélectivité, critère fondamental pour la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide.

**395.** Toutefois la prééminence du critère de sélectivité doit être remise en cause et revêtir une portée nuancée car seul il ne dispose que d'une dimension interne. En effet, le principe d'égalité ne concerne le droit de l'Union que lorsqu'il s'applique aux situations relevant du marché intérieur. En ce sens, le critère de sélectivité qui traduit dans la pratique une rupture d'égalité devant l'impôt entre certains opérateurs économiques ne concerne pas le droit de l'Union mais porte – en règle générale mais pas toujours (les non-résidents peuvent être soumis à la fiscalité nationale ou être exclus d'allègements fiscaux) – sur des situations purement internes. Ces dernières relèvent des « *activités qui ne présentent aucun facteur de rattachement à l'une quelconque des situations envisagées par le droit communautaire et dont tous les éléments se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre* »<sup>841</sup>.

**396.** L'interdiction de la sélectivité de la mesure fiscale ne repose pas sur un critère de distinction prohibé en principe, comme c'est le cas des discriminations pour des raisons de nationalité. Ces dernières se trouvent dans le cadre de la libre circulation et elles prennent la forme d'une politique étatique protectionniste qui porte atteinte aux ressortissants, produits, services, capitaux des autres États membres réduisant ainsi la mobilité interétatique, objectif de la réalisation du marché intérieur. Il s'agit d'une « *conception unilatérale de la discrimination [...] dans le sens de la protection de certaines situations, seules saisies par le droit communautaire en raison de leurs conséquences pour la réalisation de ses objectifs* »<sup>842</sup>.

**397.** Lorsque la question de l'application du principe d'égalité fiscale repose sur un critère prohibé, l'extranéité de la situation et donc l'application du droit de l'Union va de soi. Les institutions contrôlent le respect du principe sur la base de « *la règle du traitement national* »<sup>843</sup> imposant aux États membres d'accorder aux non-nationaux ou non-résidents le même traitement fiscal que les nationaux ou résidents et cela au

---

<sup>841</sup> CJCE, 25 juillet 2008, *Blaise Baheten Metock e.a.*, aff. C-127/08, *Rec.*, 2008, p. I-6241, point 77.

<sup>842</sup> S. ROBIN-OLIVIER, *Le principe d'égalité en droit communautaire. Étude à partir des libertés économiques*, *op. cit.*, p. 129.

<sup>843</sup> CJCE, 21 juin 1974, *J. Reyners c. État belge*, aff. 2/74, *préc.*, point 24.

profit de la mobilité interétatique. Ce contrôle implique donc l'élément d'extranéité qui diffère en ce sens du principe d'égalité devant l'impôt qui ne prend pas en compte uniquement cette dualité de catégories (nationaux et non-nationaux, résidents et non-résidents), mais qui « *s'applique aussi à des situations purement internes* »<sup>844</sup>, lorsque l'avantage n'est accordé qu'à certaines entreprises nationales<sup>845</sup>. Cette application du principe d'égalité au sens général et non du principe de non-discrimination pour un motif expressément prohibé par le droit de l'Union crée une lacune dans l'application du droit des aides d'États mais qui sera complétée nécessairement par la condition de l'affectation de la concurrence et des échanges, présumée dans la pratique.

**398.** La situation devient plus complexe lorsque l'État membre accorde des avantages fiscaux qui ne concernent que des entreprises étrangères dans le cadre d'une politique offensive. Le fait que seules les entreprises d'autres États membres soient favorisées n'est pas sans rappeler le concept de la discrimination à rebours, en principe non sanctionnée par le droit de l'Union. Ce terme désigne « *l'effet paradoxal consistant en ce que le traitement réservé aux ressortissants d'un État membre de l'Union européenne est moins favorable que celui dont bénéficient ceux des autres États membres* »<sup>846</sup>.

**399.** La non-condamnation des discriminations à rebours, ou autrement dit des discriminations positives, constitue une limite à la conception du principe d'égalité de traitement au sein du droit de l'Union<sup>847</sup>. Comme l'ont noté Koen Lenaerts et Dirk

---

<sup>844</sup> D. TRIANTAFYLLOU, « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », *op. cit.*, p. 384.

<sup>845</sup> W. SCHÖN, « Taxation and State Aid Law in the European Union », *op. cit.*, p. 917.

<sup>846</sup> G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, *op. cit.*, p. 352.

<sup>847</sup> V. les conclusions de l'avocat général J. MISCHO présentées le 24 septembre 1986 sous CJCE, 13 novembre 1986, *Nederlandse Bakkerij Stichting e.a. c. Edah BV*, aff. jtes 80/85 et 159/85, *Rec.*, 1986, p. 3359 où il remarque par rapport aux discriminations à rebours qu'elles « *ne sont évidemment pas concevables à la longue au sein d'un véritable marché commun, qui doit nécessairement être fondé sur le principe de l'égalité de traitement* » (p. 3375). En revanche, sur le plan interne le juge constitutionnel français a récemment sanctionné, pour la première fois, une discrimination à rebours (CC, 3 février 2016, n° 2015-520 QPC, *Société Metro Holding France SA*, *JORF* n° 30 du 5 février 2016 texte n° 76). Saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité renvoyée par le Conseil d'État, le Conseil constitutionnel devait statuer sur la conformité à la Constitution d'une disposition du CGI. Cette disposition excluait du bénéfice du régime des sociétés mères et filiales les titres de capital auxquels ne sont pas attachés de droit de vote, exclusion seulement applicable aux sociétés mères françaises dont les filiales sont établies en France ou dans des États autres que les États membres de



Arts à cet égard, « [l]e droit communautaire ne s'oppose pas, en principe, à ce que les États membres traitent leurs propres ressortissants ou des situations nationales d'une manière moins favorable que les ressortissants d'autres États membres ou que des situations qui trouvent leur origine dans d'autres États membres »<sup>848</sup>. Dans le cadre d'une politique offensive par le biais d'avantages fiscaux en faveur d'entreprises exclusivement étrangères, les nationales sont soumises à un traitement moins favorable mais elles ne bénéficient pas du principe d'égalité de traitement. Une conséquence de cette limite au principe d'égalité est d'apporter « une disparité des réglementations applicables ; se trouvant dans une situation purement interne, le ressortissant peut être soumis à des mesures nationales plus rigoureuses »<sup>849</sup>.

**400.** La question qui émerge est si finalement, même dans le cas des discriminations positives, la présomption d'une rupture d'égalité dans la concurrence conduira à l'application du droit de l'Union. Selon une partie de la doctrine, la réponse peut être positive mais cela dépend de l'application du critère de sélectivité<sup>850</sup>. Si un incitatif fiscal est réservé à une entreprise étrangère, ou à des sociétés étrangères d'un certain secteur, ou – d'une manière générale – distinguées des autres en raison de certaines caractéristiques, l'incitation fiscale tombe dans le champ d'application de l'article 107

l'Union. La même condition cependant ne s'applique pas aux sociétés équivalentes dont les filiales sont établies dans un autre État membre, ce qui conduit au final à une discrimination à rebours, la disposition en cause pénalisant notamment les distributions de filiales françaises. Le juge constitutionnel a censuré cette disposition sur le fondement du principe d'égalité devant la loi et les charges publiques en considérant que la discrimination instituée n'était pas en rapport avec l'objet de la loi destiné à favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales. Sur cette jurisprudence, v. S. AUSTRY, D. GUTMANN, « Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ? », *RJF*, 2016, n° 4, p. 418 ; M. COLLET, « Le Conseil constitutionnel et les discriminations à rebours en matière fiscale », *JCP G*, 2016, n° 13, p. 634 ; G. PARLEANI, « Le Conseil constitutionnel censure une "discrimination à rebours" contenue dans le régime fiscal des sociétés mères-filles », *Revue des sociétés*, 2016, p. 388. Il faut également préciser qu'avant le juge constitutionnel, c'était le juge administratif qui avait sanctionné une discrimination à rebours pour la première fois. Le Conseil d'État, dans un arrêt du 6 octobre 2008 (*Compagnie des architectes en chef des monuments historiques e.a.*, req. n° 310146, *Rec.*, p. 341), a censuré sur le fondement du principe d'égalité un décret qui établissait une discrimination à rebours, en réservant des travaux de restauration aux architectes d'autres États membres au détriment de ceux installés en France (v. A. ILIOPOULOU, A. JAUREGUIBERRY, « La première condamnation d'une discrimination à rebours », *RFDA*, 2009, n° 1, p. 132).

<sup>848</sup> K. LENAERTS, D. ARTS, « La personne et le principe d'égalité en droit communautaire et dans la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales », in *La personne humaine, sujet de droit*, Paris, Presses Universitaires de France, 1994, p. 108.

<sup>849</sup> R. HERNU, *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, op. cit., p. 79.

<sup>850</sup> L. HANCHER, T. OTTERVANGER, P. J. SLOT, *EC State Aids*, op. cit., pp. 247-248.

du TFUE<sup>851</sup>. Cependant, la qualification en tant qu'aide sélective d'une règle fiscale qui offre un avantage aux investisseurs étrangers d'une manière générale et indépendamment de leurs activités est douteuse<sup>852</sup>.

***B. Le cantonnement nécessaire du critère de sélectivité à l'objectif de réalisation du marché intérieur***

**401.** Même si le critère de sélectivité est d'une nature interne, interdisant la différence de traitement fiscal entre les opérateurs économiques, cela évolue lorsque les opérateurs sont dans un rapport de concurrence et cette différence peut affecter éventuellement le commerce entre les États membres. Un comportement étatique sélectif et donc discriminatoire n'est prohibé que dans le cas où il affecte les échanges interétatiques. La *conception unilatérale de la discrimination* qui existe en matière de libre circulation se transpose dans le domaine de la libre concurrence conduisant à une acception du principe d'égalité délimitée par l'objectif de réalisation du marché intérieur. Il y a ainsi une sorte de « *médiatisation du principe d'égalité* »<sup>853</sup> qui doit respecter les objectifs du droit de l'Union.

**402.** Cette acception du principe d'égalité semble être indispensable afin de pouvoir appliquer les règles du traité en matière d'aide d'État. Il s'agit donc d'une exigence qui relève de la thématique de la répartition des compétences. La présomption d'une rupture d'égalité dans la concurrence suite à une aide fiscale sélective a comme finalité de délimiter les compétences respectives du droit de l'Union et des droits nationaux : une pratique anticoncurrentielle qui n'est pas susceptible d'affecter les échanges interétatiques relève en effet de la compétence exclusive des autorités nationales, et donc du droit national de la concurrence<sup>854</sup>.

**403.** L'élément d'extranéité né de la rupture d'égalité dans la concurrence est particulièrement nécessaire dans le cas où l'État membre accorde d'une manière

---

<sup>851</sup> *Ibidem*.

<sup>852</sup> *Ibid.*, p. 248.

<sup>853</sup> R. HERNU, *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, op. cit., p. 84.

<sup>854</sup> V. CJCE, 13 juillet 1966, *Établissements Consten S.à.R.L. e.a. c. Commission*, aff. 56/64 et 58/64, *Rec.*, 1966, p. 429 et spéc. p. 478.

sélective des avantages fiscaux surtout dans le cas où la discrimination ne relève pas d'un critère prohibé explicitement par le droit de l'Union. En revanche, l'élément d'extranéité semble être plus évident dans le cas où une mesure fiscale sélective porte atteinte tant aux règles de concurrence qu'aux règles de libre circulation<sup>855</sup>. En 1985 la Cour de justice a déclaré incompatible à la fois avec les articles 34 et 107 du TFUE une disposition fiscale française qui incitait par le biais d'avantages fiscaux les entreprises de presse nationales à conclure des contrats avec des imprimeries nationales au détriment de celles établies dans les autres États membres<sup>856</sup>. En l'espèce, le critère de sélectivité se trouve rempli car la France a choisi de favoriser les entreprises de presse par rapport aux autres se trouvant probablement dans une situation juridique et factuelle comparable ; la règle de non-discrimination en raison de nationalité se trouve également non respectée lorsque la disposition en cause favorise expressément les imprimeries nationales<sup>857</sup>. Ce second élément met indéniablement la mesure sous l'emprise du droit de l'Union.

---

<sup>855</sup> V. M. O'BRIEN, « Company Taxation, State Aid and Fundamental Freedoms: Is the Next Step Enhanced Co-operation ? », *op. cit.*, pp. 231-233.

<sup>856</sup> CJCE, 7 mai 1985, *Commission c. République française*, aff. 18/84, *préc.*, point 13.

<sup>857</sup> L. HANCHER, T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, *op. cit.*, p. 245.

## Conclusion du Chapitre I

**404.** Une mesure fiscale sélective afin de constituer une aide d'État susceptible d'être prohibée par le droit de l'Union doit affecter la concurrence et les échanges au sein du marché intérieur. Cette double affectation traduit dans la pratique une rupture d'égalité dans la concurrence censée exister entre les opérateurs économiques, rupture d'égalité qui suit presque automatiquement celle déjà constatée devant l'impôt au stade d'appréciation du critère de sélectivité. Quelles sont alors les raisons sous-jacentes à cette automaticité qui signifie dans la pratique qu'une mesure fiscale sélective résulte en une rupture d'égalité dans la concurrence ? Une fois la signification du principe d'égalité dans la concurrence étudiée, certains arguments ont été avancés afin d'expliquer la position des autorités de l'Union.

**405.** La concurrence protégée dans le cadre du droit des aides d'État est celle existant entre entreprises ; l'interdiction des aides signifie alors que le droit de l'Union considère que tous les opérateurs doivent agir sur un pied d'égalité. Cette égalité est remise en cause lorsque la mesure fiscale porte atteinte à l'égalité devant l'impôt, lorsque certaines entreprises-contribuables bénéficient d'un avantage fiscal.

**406.** Or, à la différence de la rupture d'égalité devant l'impôt qui nécessite un contrôle approfondi de la part des autorités de l'Union, celle devant la concurrence est très souvent présumée. Les raisons pour cela semblent être multiples. D'un côté, cette présomption découle de la manière souple dont les autorités de l'Union interprètent les critères de la distorsion de la concurrence et de l'affectation des échanges. De l'autre, et dans un effort de légitimation de cette présomption, elle résulte de la volonté des institutions de l'Union de porter sous le contrôle des aides d'État un nombre important de mesures fiscales de nature *a priori* interne. En effet, le critère de sélectivité ne concerne dans un premier temps que le droit interne ; la rupture d'égalité constatée devant l'impôt ne repose sur aucun critère prohibé par le droit de l'Union, de surcroît elle peut même déboucher sur une discrimination positive. La présomption de l'affectation de la concurrence et des échanges permet de contrôler plus facilement les mesures fiscales sélectives, au nom du bon fonctionnement du marché intérieur et d'une protection plus efficace de la libre concurrence.

## Chapitre II. Le renversement de la présomption de la rupture d'égalité dans la concurrence

**407.** Si la rupture d'égalité dans la concurrence est dans un premier temps présumée dans le cas d'une mesure fiscale sélective, écartant ainsi la nécessité de solliciter des considérations d'analyse des marchés pertinents, cela ne devrait pas déboucher sur la consolidation du caractère irréfragable de cette présomption. Cette présomption est simple et sera finalement renversée. Prenant en compte les résultats des efforts pour introduire une analyse économique plus fine tant au stade de l'identification d'une mesure fiscale en tant qu'aide, qu'au stade de sa compatibilité<sup>858</sup>, il sera démontré qu'une mesure fiscale sélective peut ne pas porter atteinte à l'égalité dans la concurrence. L'analyse ne va pas si loin, à savoir la détermination du marché pertinent, mais selon une partie de la doctrine – et non sans contestations<sup>859</sup> – cela ne semble pas nécessaire : l'article 107, paragraphe 1 du TFUE a « *vocation à s'appliquer à la plupart des soutiens financiers étatiques qui allègent les charges des entreprises, indépendamment de la position des entreprises bénéficiaires sur les marchés en cause. Dans ce cadre, la définition des marchés en cause n'est pas normalement nécessaire à l'appréciation des restrictions de concurrence* »<sup>860</sup>.

**408.** La nécessité d'introduire une analyse économique plus fine en matière d'aides d'État a suscité quelques interrogations quant à sa pertinence dans cet axe du droit de la concurrence<sup>861</sup>. La matière des aides d'État présente en effet quelques particularités : elle n'est pas uniquement une partie du droit de la concurrence mais

---

<sup>858</sup> V. L. IDOT, « Regards sur les “mutations” du droit des aides d'État », *Concurrences*, 2010, n° 1, p. 79. V. aussi J. KÜHLING, « The Need for a More Economic Approach », in J. BASEDOW, W. WURMNEST (éd.), *Structure and Effects in EU Competition Law. Studies on Exclusionary Conduct and State Aid*, Alphen Aan Den Rijn, Kluwer Law International, 2011, pp. 211 et suiv.

<sup>859</sup> V. en ce sens Dominique Berlin qui, à l'occasion d'un arrêt du Tribunal où le juge a réfuté la nécessité d'une analyse approfondie et préalable du marché concerné, s'interroge : « *On ne peut que continuer à s'étonner de ce qu'une mesure puisse affecter la concurrence sans envisager le marché sur lequel elle intervient ?* » (« Le contrôle des aides d'État fait-il toujours partie du droit de la concurrence ? », obs. sous Trib. UE, 8 janv. 2015, *Club Hotel Loutraki AE*, aff. T-58/13, *JCP G*, 2015, n° 3, veille 65, p. 104).

<sup>860</sup> T. KLEINER, A. ALEXIS, « Politique des aides d'État : Une analyse économique plus fine au service de l'intérêt commun », *op. cit.*, p. 47.

<sup>861</sup> J. L. BUENDIA SIERRA, B. SMULDERS, « The Limited Role of the 'Refined Economic Approach' in Achieving the Objectives of State Aid Control : Time for Some Realism », in G. C. RODRIGUEZ IGLESIAS *et alii*, *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, pp. 3 et suiv et bibliographie citée dans la note 6.

aussi du marché intérieur dans sa globalité ; elle ne joue pas uniquement un rôle pour la concurrence entre les entreprises mais aussi entre les États membres<sup>862</sup>. Malgré les interrogations que cela peut soulever, il sera démontré que cette analyse a finalement eu un rôle important.

**409.** Compte tenu du fait que la rupture d'égalité dans la concurrence constitue à la fois un critère de qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide ainsi que la raison d'être de sa prohibition, les fondements du renversement de la présomption doivent être recherchés tant au stade de la qualification d'une mesure fiscale sélective en tant qu'aide (**Section I**) qu'au stade de la compatibilité de l'aide fiscale avec le marché intérieur (**Section II**). Les exemptions à la présomption de la rupture d'égalité dans la concurrence qui seront présentées ne portent pas uniquement sur les aides fiscales proprement dites. Toutefois, l'étude sera focalisée naturellement sur ces dernières afin de mieux appréhender la pratique des institutions de l'Union en matière fiscale.

### **Section I. Le renversement au stade de la qualification**

**410.** La présomption qu'une mesure fiscale affecte la concurrence et les échanges au sein du marché intérieur en tant que condition de qualification d'aide d'État ne manque pas de justifications permettant l'ouverture au champ d'application du droit de l'Union. Cela ne devrait pas pour autant conduire à l'affermissement d'une présomption irréfragable ; la pratique des institutions européennes et la jurisprudence ont fait apparaître une série d'exceptions à la rupture quasi-automatique d'égalité dans la concurrence. Des éléments d'analyse économique seront avancés afin de démontrer qu'une mesure fiscale sélective n'affecte pas inévitablement la concurrence ou les échanges et n'acquière donc pas la qualification d'aide d'État. Il s'agit d'une application de la « doctrine des effets », présentée en introduction<sup>863</sup>, qui dispose que la *forme* de la mesure est indifférente pour sa qualification en tant qu'aide, compatible ou pas ; en revanche, une telle qualification est subordonnée aux *effets* de cette mesure pour la concurrence et les échanges interétatiques. Il ressort ainsi que lorsque la mesure ne produit pas des effets, ou au plus des effets pas

---

<sup>862</sup> *Ibidem*, pp. 9-10.

<sup>863</sup> *V. supra* § 23.

importants ou pas sensibles, elle ne devrait pas être qualifiée d'aide. C'est sur cette réflexion que Louis Vogel a parlé d'une redéfinition de l'aide d'État estimant que « *la définition juridique de l'aide cède sa place à une définition économique* »<sup>864</sup> ce qui contribue à donner à la notion d'aide d'État « *une vision plus réaliste* »<sup>865</sup>.

**411.** Des considérations économiques portent d'un côté sur l'appréciation de l'existence d'un véritable avantage pour l'entreprise concernée par la mesure fiscale (§ I), de l'autre des considérations consistent en la détermination de la fonction de l'État derrière une intervention fiscale, c'est-à-dire s'il a agi en tant qu'autorité publique ou en tant qu'entrepreneur (§ II).

### *§ I. Les considérations relatives à l'existence d'un avantage*

**412.** Une exonération d'impôt, bien qu'accordée sélectivement, peut ne pas affecter la concurrence et les échanges. C'est le cas lorsque l'avantage obtenu est d'une portée négligeable car d'un montant faible – sous un seuil prédéterminé – ce qui au final neutralise sa portée (A), ou lorsqu'il est suivi par une contrepartie résultant alors en sa disparition (B).

#### *A. La neutralisation de l'avantage*

**413.** Bien que selon une jurisprudence constante de la Cour de justice la faible importance de l'avantage ne soit pas suffisante pour considérer qu'une mesure fiscale sélective n'affecte pas les échanges ou la concurrence<sup>866</sup>, la Commission a depuis 2001 posé quelques exceptions quantitatives. Après avoir présenté le cadre réglementaire de la Commission relatif aux aides dites *de minimis* (1), il conviendra de s'intéresser à son application, parfois délicate, en matière d'aides fiscales (2).

---

<sup>864</sup> L. VOGEL, « Les nouveaux critères de définition des aides d'État en droit de la concurrence », *Revue de la concurrence et de la consommation*, 2003, n° 133, p. 8.

<sup>865</sup> *Ibidem*, p. 9.

<sup>866</sup> V. à titre indicatif CJCE, 21 mars 1990, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Tubemeuse)*, aff. C-142/87, *préc.*, point 43 ; CJCE, 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium SA c. Ville de Seraing e.a.*, aff. C-393/04, *Rec.*, 2006, p. I-5293, point 36.

### 1. La réglementation de *minimis*

**414.** L'idée d'une catégorie d'aides d'un montant si faible et donc exclue du champ d'application des dispositions du traité a été présentée par le Conseil en 1998 lorsqu'il a adopté le règlement 994/98 en vertu de l'article 109 du TFUE<sup>867</sup>. Ce texte habilitait la Commission à établir un cadre réglementaire pour ces aides dites *de minimis* qui échappent au contrôle de l'Union et sont surtout dispensées de la procédure de notification. En conséquence de cette habilitation la Commission a adopté le règlement 69/2001 relatif à l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*<sup>868</sup>. Selon le cadre réglementaire posé par la Commission, sous réserve de certaines aides sectorielles exclues de son champ d'application, les aides qui n'excèdent pas le seuil de 100 000 euros sur une période de trois ans n'affectent ni les échanges ni la concurrence. Ne satisfaisant pas tous les critères de l'article 107 du TFUE, ces interventions étatiques ne constituent pas des aides d'État au sens du traité et en tant que telles ne sont pas soumises à la procédure de notification à la Commission ou à la formalité d'autorisation par cette dernière.

**415.** La Commission en appréciant la fréquence avec laquelle il est en principe nécessaire de revenir et repenser sa politique en matière d'aides d'État a limité la durée de validité du règlement précité ; cela a résulté en deux révisions du cadre réglementaire relatif aux aides *de minimis*. Dans un premier temps le règlement 69/2001 a été remplacé par celui du 15 décembre 2006 qui, sans apporter des modifications majeures reprenant les principes généraux du texte abrogé<sup>869</sup>, adopte une position plus favorable pour les États membres par le biais d'une augmentation du plafond à 200 000 euros<sup>870</sup>. Ensuite, ce dernier texte a été de nouveau remplacé par

---

<sup>867</sup> Règlement (CE) 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales, *JO* L 142 du 14 mai 1998, p. 1.

<sup>868</sup> Règlement (CE) 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*, *JO*, L 10 du 13 janvier 2001, p. 30. Concernant les aides accordées à des entreprises fournissant des services d'intérêt économique général, la Commission a adopté en 2012 un règlement qui leur est propre : Règlement (UE) 360/2012 de la Commission du 25 avril 2012 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis* accordées à des entreprises fournissant des services d'intérêt économique général, *JO* L 114 du 26 avril 2012, p. 8.

<sup>869</sup> Pour une présentation des régimes de ces deux règlements, v. A. MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État sous forme fiscale. Champ du contrôle communautaire », *op. cit.*, n<sup>os</sup> 178 à 186.

<sup>870</sup> Règlement (CE) 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*, *JO* L 379 du 28 décembre 2006, p. 5.



le règlement 1407/2013, actuellement en vigueur et applicable jusqu'en 2020, qui maintient le seuil *de minimis* à 200 000 euros<sup>871</sup>.

**416.** L'objectif de cette réglementation est de faire échapper certaines interventions étatiques d'un montant faible d'un strict cadre procédural tant pour les États membres que pour les institutions de l'Union<sup>872</sup>. Ces interventions constituent bien des mesures sélectives mais cela n'est pas suffisant pour présumer l'affectation de la concurrence et des échanges. Cette condition n'est donc pas remplie en raison des considérations économiques relatives à l'importance quantitative de l'avantage. En ce sens, l'expression « aides *de minimis* » utilisée par les règlements n'est pas très heureuse car les avantages examinés ne sont finalement pas des aides au sens du traité<sup>873</sup>.

**417.** La *déqualification* de ces interventions en tant qu'aides accorde finalement une sorte de liberté aux États membres qui ne sont pas tenus de les notifier à la Commission et attendre son autorisation pour mettre les sommes à disposition des entreprises concernées. Néanmoins, cette liberté accordée aux États membres ne signifie pas pour autant un manque total de contrôle de la part de la Commission. Dans un premier temps, ce sont les mêmes États membres qui doivent veiller à la bonne application des règles énoncées par le cadre réglementaire en informant notamment les entreprises du caractère *de minimis* de certaines interventions (article 6, paragraphe 1 du règlement 1407/2013)<sup>874</sup>. Mais également la Commission qui, par des soucis d'efficacité du contrôle, peut à tout moment exiger la communication des documents lui permettant de vérifier que les conditions posées par sa réglementation sont pleinement respectées (article 6, paragraphe 5 du règlement 1407/2013).

---

<sup>871</sup> Règlement (UE) 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis*, JO, L 352 du 24 décembre 2013, p. 1.

<sup>872</sup> V. *infra* §§ 511 et suiv.

<sup>873</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, p. 194.

<sup>874</sup> En ce sens, afin de satisfaire les exigences d'information, la France a publié en 2006 par le biais d'une circulaire (Circulaire du 26 janvier 2006 relative à l'application au plan local des règles communautaires de concurrence relatives aux aides publiques aux entreprises, JORF n° 26 du 31 janvier 2006, p. 1602) une liste des aides relevant du régime *de minimis*. Parmi ces aides se trouvent des mesures fiscales qui seront intégrées un an plus tard dans le texte de la loi de finances rectificative pour 2007 dans sa version initiale (Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007, JORF n° 301 du 28 décembre 2007, p. 21482, art. 45). V. A. MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État sous forme fiscale. Champ du contrôle communautaire », *op. cit.*, n°s 189 à 192.

**418.** Dans le même souci d'efficacité du contrôle mais également pour des exigences de transparence et d'égalité de traitement, il était indispensable que la réglementation en la matière pose des règles communes concernant les modalités de calcul du seuil fixé. Selon la Commission, le plafond des aides *de minimis* porte sur une période de trois exercices fiscaux ; en ce sens, pour chaque nouvelle aide *de minimis* octroyée à une entreprise, le plafond est calculé en prenant en compte la totalité des aides *de minimis* accordées éventuellement au cours de l'exercice fiscal concerné ainsi qu'au cours des deux exercices fiscaux précédents (consid. 10 du règlement 1407/2013). La Commission note également que ces règles s'appliquent indifféremment de la forme ou de l'objectif de l'intervention étatique, précisant sur ce point que l'avantage accordé autrement que sous la forme d'une subvention – comme c'est le cas pour les allègements fiscaux<sup>875</sup> – doit être converti en équivalent-subvention brut (article 3, paragraphe 5 et 6 du règlement 1407/2013).

## *2. L'application de la réglementation de minimis en matière fiscale*

**419.** Les États membres profitent de l'exemption des aides *de minimis* en matière fiscale pour faire échapper certaines mesures des formalités du contrôle prévu par le droit de l'Union. Malgré le fait que la réglementation *de minimis* pose une méthode de calcul unique faisant même référence aux aides indirectes, comme les aides fiscales, qui doivent être converties en équivalent-subvention brut, son application n'est pas sans poser des difficultés. Quelques particularités liées à la nature fiscale de l'aide peuvent ainsi se constater.

**420.** De prime abord, le cadre réglementaire précité a posé successivement deux plafonds différents. Le respect de ces plafonds s'apprécie sur une période de trois ans (sur trois exercices fiscaux). Pour pouvoir calculer la somme et vérifier que le seuil

---

<sup>875</sup> Mis à part cette réglementation appliquée indistinctement de la forme de la mesure étatique, en matière fiscale la Commission a également autorisé l'institution d'un plafond supplémentaire applicable uniquement aux aides fiscales accordées aux entreprises afin de lutter contre les effets de la crise financière systémique déclenchée en 2008. En ce sens, l'article 14 de la loi de finances rectificative pour 2009 (L. n° 2009-122 du 4 février 2009, *JORF* du 5 février 2009) a institué un plafond temporaire de 500 000 euros sur la période 2008-2010. V. A. MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État sous forme fiscale. Champ du contrôle communautaire », *op. cit.*, n° 186.

n'a pas été dépassé, il faut déterminer la date d'octroi de la mesure fiscale et donc le règlement applicable. Si la détermination précise de la date d'octroi d'une subvention positive ne pose en principe pas de difficulté, ce n'est pas le cas pour les aides indirectes, voire fiscales. Malgré l'existence de modalités pour la détermination en théorie d'une telle date pour les aides fiscales<sup>876</sup>, leur mise en œuvre rencontre des obstacles pratiques ; de fait, « *la date d'une renonciation à taxation est très imprécise, le résultat fiscal d'une entreprise étant calculé après la clôture d'un exercice et le paiement de l'impôt étant encore postérieur* »<sup>877</sup>.

**421.** Au-delà de la complexité de l'appréciation du plafond prévu par la réglementation *de minimis*, des difficultés dans l'application de cette dernière peuvent résulter de la pratique étatique consistant à faire des liens entre les plafonds des avantages fiscaux octroyés et le plafond prévu par le règlement *de minimis*<sup>878</sup>. Si dans un premier temps une telle liaison « *permet aux États de respecter en apparence les exigences inhérentes au droit européen des aides d'État, elle peut parfois se révéler vaine, voire contreproductive* »<sup>879</sup> et également contraire à l'esprit des règlements de la Commission. En effet, les plafonds prévus par les règlements ne doivent qu'être « *appréhendés entreprise par entreprise* », ce qui permet de prendre en compte pour le calcul des autres avantages, pas nécessairement de nature fiscale, perçus par l'entreprise-contribuable<sup>880</sup>. Or la liaison décrite résulte en une appréhension des seuils « *impôt par impôt* », écartant alors, pour le plafonnement du montant d'un avantage fiscal, les autres avantages reçus par l'entreprise-contribuable<sup>881</sup>.

---

<sup>876</sup> « [...] pour les impôts recouvrés par voie de rôle (impôt sur le revenu ; impôts locaux : 30 août pour la taxe foncière et 30 octobre pour la taxe professionnelle), la date d'octroi correspond à la date de mise en recouvrement des rôles ; pour les impôts dont le montant est calculé par l'entreprise (impôt sur les sociétés), la date d'octroi correspond à la date légale de dépôt de la déclaration sur laquelle le montant de l'impôt dû est calculé (relevé de solde de liquidation) ; enfin, pour les crédits d'impôt, la date d'octroi correspond à la date légale de dépôt de la déclaration spéciale sur laquelle le montant du crédit est calculé » (A. MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État sous forme fiscale. Champ du contrôle communautaire », *op. cit.*, n° 200).

<sup>877</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 305.

<sup>878</sup> *Ibidem*.

<sup>879</sup> *Ibid.*, p. 306.

<sup>880</sup> *Ibid.*

<sup>881</sup> *Ibid.*

## ***B. La disparition de l'avantage***

**422.** Suite à l'octroi d'un avantage sélectif, les entreprises bénéficiaires se trouvent dans une position concurrentielle favorable au détriment de leurs concurrents dans le marché intérieur. Il peut cependant arriver qu'un avantage soit accordé à certaines entreprises en tant que compensation pour une obligation assumée de service public ou, pour reprendre la terminologie du droit de l'Union sur ce point, de service d'intérêt général<sup>882</sup>. La question qui se pose est ainsi de savoir si cette contrepartie, équitable à l'avantage accordé, et provenant d'une obligation de service public est susceptible d'écarter la qualification d'aide d'État d'une mesure pour autant sélective.

**423.** Aujourd'hui il est bien établi qu'une telle contrepartie contribue au maintien d'un certain équilibre financier entre l'État-intervenant et l'entreprise présumée bénéficiaire, écartant donc l'existence d'un avantage et par conséquent l'application des règles des aides d'État. La jurisprudence *Altmark* a bien apporté une réponse à cette question qui a préoccupé depuis quelques années la doctrine et la pratique des institutions en posant quatre critères pour qualifier un avantage en tant que compensation, avantage y compris fiscal (1). Néanmoins, la sévérité quant à l'applicabilité de ces conditions est susceptible de contrecarrer la portée de cette jurisprudence (2).

### *1. Les conditions de compensation d'un avantage*

**424.** La question de savoir si le soutien financier accordé aux entreprises chargées d'une mission de service public<sup>883</sup> constitue une aide d'État a concerné tant la

---

<sup>882</sup> M. DONY, « Aides d'État et sauvegarde du service public », in *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. II, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 881. V. aussi Communication de la Commission du 11 septembre 1996 sur les services d'intérêt général en Europe, *JO C 281* du 26 septembre 1996, pp. 3 et suiv. ; Communication de la Commission, Les services d'intérêt général en Europe, *JO C 17* du 19 janvier 2001, pp. 4 et suiv.

<sup>883</sup> Il faut préciser sur ce point que le droit de l'Union n'a pas vocation à s'appliquer à tous les services publics ou services d'intérêt général mais uniquement aux services qui constituent des activités économiques, appelés services d'intérêt économique général (SIEG) (v. A. ALEXIS, « Services publics et aides d'État. Évolution récente de la jurisprudence », *RDUE*, 2002, n° 1, p. 63). Selon la Commission, ces derniers « désignent les activités de service marchand remplissant des missions d'intérêt général, et soumises de ce fait par les États membres à des obligations spécifiques de service public » (Communication de la Commission du 11 septembre 1996 sur les services d'intérêt général en Europe, *op. cit.*). La distinction entre activités économiques et activités non-économiques relevant de l'exercice de l'autorité publique est essentielle pour l'application des règles relatives aux aides d'État. En ce sens, la Cour de justice considère comme activité économique toute

doctrine que la pratique des institutions de l'Union. Si le caractère justifié d'une telle intervention ne suscita pas de contestation, cela ne fut pas le cas à propos de la nature d'un tel soutien en tant qu'aide. Sur cette question, deux approches peuvent être constatées<sup>884</sup>. D'un côté, il y a « l'approche aide d'État » ou de « l'aide brute » qui soutient que le financement du service public est bien une aide d'État, même si elle peut être déclarée compatible sous l'article 106, paragraphe 2 du TFUE<sup>885</sup>. De l'autre, il y a « l'approche compensatoire » qui consiste à déqualifier un tel financement en tant qu'aide ; selon les partisans de cette approche, le financement se limitant à une stricte compensation de l'obligation de la mission de service public, cela ne donne finalement aucun avantage à l'entreprise présumée bénéficiaire<sup>886</sup>.

---

activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné (CJCE, 16 juin 1987, *Commission c. République italienne*, aff. 118/85, *préc.*, point 7 ; CJCE, 18 juin 1998, *Commission c. République italienne*, aff. C-35/96, *Rec.*, 1998, p. I-3851, point 36 ; CJCE, 12 septembre 2000, *Pavel Pavlov e.a.*, aff. jtes C-180/98 à C-184/98, *Rec.*, 2000, p. I-6451, point 75). S'agissant d'une définition un peu schématique, elle n'est pas suffisante pour dresser une liste des activités économiques et non-économiques ; comme cela dépend parfois de considérations politiques, la distinction se fait parfois au cas par cas. V. à ce sujet, communication de la Commission du 20 décembre 2011 relative à l'application des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État aux compensations octroyées pour la prestation de services d'intérêt économique général, C (2011) 9404 final, *JO* C 8 du 11 janvier 2012, pp. 5-8 ; A. ALEXIS, « Services publics et aides d'État. Évolution récente de la jurisprudence », *op. cit.*, pp. 69-81.

<sup>884</sup> J. DE BEYS, « Aide d'État et financement des services publics », *JTDE*, 2006, n° 125, p. 1 ; M. DONY, « Chronique Aides d'État 2002 », *JTDE*, 2003, n° 5, p. 135 ; M. DONY, « Les compensations d'obligations de service public », in M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, p. 109 ; V. S. KARAYANNIS, « À propos de l'affaire *Altmark*, Le financement des services d'intérêt général par des fonds publics », *JTDE*, 2004, n° 1, p. 6 ; M. KARPENSCHIF, « Qu'est-ce qu'une compensation de service public ? », *LPA*, 30 mars 2004, n° 64, p. 4 ; D. RITLENG, « Financement du service public et aides d'État », *AJDA*, 2004, n° 19, pp. 1012-1013 ; C. RIZZA, « The Financial Assistance Granted by Member States to Undertakings Entrusted with the Operation of a Service of General Economic Interest », in A. BIONDI, P. EECKHOUT, J. FLYNN (éd.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2004, pp. 67 et suiv. ; S. RODRIGUES, « Services publics et droit communautaire en 2001 : de la régulation à l'évaluation ? », *Europe*, 2002, n° 2, p. 5 ; P. THIEFFRY, « Contrôle des compensations de services publics : les propositions de la Commission européenne », *AJDA*, 2004, n° 19, p. 1021. V. également les conclusions de l'avocat général F. G. JACOBS présentées le 30 avril 2002 sous CJCE, 20 novembre 2003, *Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie c. GEMO SA*, aff. C-126/01, *Rec.*, 2003, p. I-13769, points 94 et 95.

<sup>885</sup> Cette approche est conforme à la position de la Cour de justice qui affirme l'application de cette disposition aux restrictions de la concurrence dans les domaines des ententes et des abus de position dominante. V. CJCE, 19 mai 1993, *Corbeau*, aff. C-320/91, *Rec.*, 1993, p. I-2533, points 13 et suiv. (V. A. WACHSMANN, F. BERROD, « Les critères de justification des monopoles : un premier bilan après l'affaire *Corbeau* », *RTDE*, 1994, n° 1, p. 39) ; CJCE, 27 avril 1994, *Almelo*, aff. C-393/92, *Rec.*, 1994, p. I-1508, points 46 et suiv.

<sup>886</sup> V. en ce sens CJCE, 22 mars 1977, *Steinike & Weinlig*, aff. 78/76, *préc.* où le juge pour définir l'aide utilise l'expression d' « avantage gratuit » (point 19). Cette gratuité est perdue lorsqu'en contrepartie de l'avantage, il y a eu l'exécution d'obligations de service public.

**425.** Les institutions de l'Union furent pendant longtemps partagées quant à l'approche à suivre. La jurisprudence de la Cour de justice, suivie ensuite par la pratique décisionnelle de la Commission, fut la première à poser les fondements de « l'approche compensatoire » en 1985 dans l'affaire *Association de défense des brûleurs d'huiles usagées (ADBHU)*<sup>887</sup>. Interrogée au sujet des indemnités accordées aux entreprises chargées de la collecte et l'élimination des huiles usagées, la Cour de justice considéra « *qu'il ne s'agit pas en l'espèce d'aides au sens des articles 92 et suivant du traité CEE, mais de prix représentant la contrepartie des prestations effectuées* »<sup>888</sup>. La Commission adoptera le même raisonnement en 1995 en examinant le régime d'allègements fiscaux accordés par l'État français à La Poste, chargée d'une mission de service d'intérêt économique général<sup>889</sup>. L'institution européenne suite à une analyse comptable détaillée en l'espèce, est arrivée à la conclusion que les mesures en cause ne peuvent pas être qualifiées d'aides au sens du traité étant donné que « *l'avantage fiscal pour La Poste ne va [...] pas au-delà de ce qui est justifié pour assurer l'accomplissement des missions d'intérêt public auxquelles La Poste est tenue en tant qu'exploitant public* »<sup>890</sup>.

**426.** Toutefois, cette position de la Commission ne sera pas partagée par le Tribunal de première instance qui, saisi sur cette même affaire, adoptera « l'approche aide d'État »<sup>891</sup>. Selon le Tribunal, une compensation pour des obligations de mission de service public constitue toujours un avantage et la Commission a commis une erreur d'appréciation en considérant qu'une telle mesure ne constitue pas une aide d'État. Il précise pour autant que la qualification de la mesure comme aide n'empêche pas sa justification ultérieure en vertu de l'article 86, paragraphe 2 du TCE (aujourd'hui 106, paragraphe 2 du TFUE). Dans le même sens, dans un arrêt du 10 mai 2000, le Tribunal restant fidèle à la notion objective de l'aide d'État a souligné « *que la circonstance qu'un avantage financier soit octroyé à une entreprise par les autorités publiques pour compenser le coût des obligations de service public prétendument*

<sup>887</sup> CJCE, 7 février 1985, *Procureur de la République c. Association de défense des brûleurs d'huiles usagées (ADBHU)*, aff. 240/83, *Rec.*, 1985, p. 531.

<sup>888</sup> *Ibidem*, point 18.

<sup>889</sup> Décision de la Commission n° 95/C 262/07 du 8 février 1995, *JO*, C 262 du 7 octobre 1995, p. 11.

<sup>890</sup> *Ibidem*, p. 15. V. aussi A. ALEXIS, « Services publics et aides d'État. Évolution récente de la jurisprudence », *op. cit.*, pp. 85-86.

<sup>891</sup> TPICE, 27 février 1997, *Fédération française des sociétés d'assurances (FFSA) e.a. c. Commission*, aff. T-106/95, *Rec.*, 1997, p. II-229. V. M. DONY, « Aides d'État et sauvegarde du service public », *op. cit.*, pp. 894-896.

*assumées par ladite entreprise est sans incidence sur la qualification de cette mesure d'aide au sens de l'article 92, paragraphe 1, du traité, sans préjudice de la prise en compte de cet élément dans le cadre de l'examen de la compatibilité de l'aide en cause avec le marché commun, au titre de l'article 90, paragraphe 2, du traité »<sup>892</sup>.*

427. Cette jurisprudence va connaître un infléchissement en 2001 lorsque la Cour de justice décida de réaffirmer son « approche compensatoire » dans une affaire concernant des avantages fiscaux accordés par l'État français à des grossistes répartiteurs de médicaments<sup>893</sup>. Le juge de l'Union a considéré la disposition nationale en cause comme une compensation pour l'accomplissement des obligations de service public, autrement dit comme une juste rémunération ou une contrepartie équivalente aux prestations effectuées neutralisant au final le caractère avantageux de la mesure en cause. Selon la Cour de justice, « *lorsque cette condition d'équivalence entre l'exonération accordée et les surcoûts exposés est remplie, les grossistes répartiteurs ne bénéficient pas, en réalité, d'un avantage au sens de l'article 92, paragraphe 1, du traité* »<sup>894</sup>. Le juge de l'Union a voulu ainsi poser la distinction entre avantage et compensation, une distinction qui sera affermie avec le fameux arrêt *Altmark* où la Cour de justice a posé quatre conditions pour qualifier un avantage éventuellement fiscal en tant que compensation<sup>895</sup>, ce qui résulte en la non-application des règles du traité<sup>896</sup>.

---

<sup>892</sup> TPICE, 10 mai 2000, *SIC - Sociedade Independente de Comunicação SA c. Commission*, aff. T-46/97, *Rec.*, 2000, p. II-2125, point 84.

<sup>893</sup> CJCE, 22 novembre 2001, *Ferring SA*, aff. C-53/00, *Rec.*, 2001, p. I-9067. V. L. IDOT, « Concurrence », obs. sous CJCE, 8 nov. 2001, *Adria Wien Pipeline*, aff. C-143/99 ; CJCE, 22 nov. 2001, *Ferring*, aff. C-53/00 ; TPICE, 22 nov. 2001, *Mitteldeutsche Erdoel-Raffinerie*, aff. T-9/98, *Europe*, 2002, n° 1, comm. 28, p. 23 ; C. LAMBERT, J.-M. BELORGEY, S. GERVASONI, « Actualité du droit communautaire », *AJDA*, 2002, n° 4, p. 326.

<sup>894</sup> CJCE, 22 novembre 2001, *Ferring SA*, aff. C-53/00, *préc.*, point 27. V. également les conclusions de l'avocat général A. TIZZANO présentées le 8 mai 2001 sous CJCE, 22 novembre 2001, *Ferring SA*, aff. C-53/00, *Rec.*, 2001, p. I-9067, points 33 et suiv.

<sup>895</sup> Même si le juge dans l'arrêt *Altmark* utilise la jurisprudence *Ferring* comme fondement dans son raisonnement, en raison de conditions posées il ne semble pas admettre totalement l'approche « compensatoire » ; en effet, certaines compensations de service public qui ne répondent pas aux critères posés rentrent bien dans le cadre de l'article 107 du TFUE (étant ensuite soumises à une justification éventuelle en vertu de l'article 106, paragraphe 2). C'est pour cela qu'il a été avancé dans la doctrine que la jurisprudence *Altmark* introduit une nouvelle approche « hybride » qui se situe entre les deux approches traditionnelles. V. J. L. BUENDIA SIERRA, « Finding the Right Balance : State Aid and Services of General Economic Interest », in G. C. RODRIGUEZ IGLESIAS *et alii*, *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 198.

<sup>896</sup> CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark*, aff. C-280/00, *préc.*, point 87. V. J.-M. BELORGEY, S. GERVASONI, C. LAMBERT, « Actualité du droit communautaire », *AJDA*, 2003, n° 40, p. 2146 ; S. BRACQ, « Droit

**428.** Ces conditions sont les suivantes<sup>897</sup> : *i)* l'entreprise bénéficiaire doit être effectivement chargée de l'exécution d'obligations de service public ; *ii)* les paramètres sur la base desquels est calculée la compensation doivent être préalablement établis de façon objective et transparente, afin d'éviter qu'elle ne comporte un avantage économique susceptible de favoriser l'entreprise bénéficiaire par rapport à des entreprises concurrentes ; *iii)* la compensation ne doit pas dépasser ce qui est nécessaire pour couvrir tout ou partie des coûts occasionnés par l'exécution des obligations de service public, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations ; *iv)* enfin, lorsque le choix de l'entreprise chargée de l'exécution d'obligations de service public n'est pas

---

communautaire matériel et qualification juridique : le financement des obligations de service public au cœur de la tourmente », *RTDE*, 2004, n° 1, p. 33 ; L. IDOT, « Concurrence », obs. sous CJCE, 24 juill. 2003, *Altmark Trans GmbH*, aff. C-280/00, *Europe*, 2003, n° 10, comm. 330, p. 26 ; S. RODRIGUES, « Les subventions aux entreprises de service public ne sont plus nécessairement des aides d'État », *AJDA*, 2003, n° 32, p. 1739.

<sup>897</sup> CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark*, aff. C-280/00, *préc.*, points 89 à 93. Si le juge de l'Union a posé les critères selon lesquels une compensation de service public ne constitue pas une aide d'État, il revient finalement à la Commission de les mettre en œuvre dans des cas concrets. Pour clarifier sa pratique en la matière et surtout les modalités d'obligation de notification, la Commission adoptera en 2005 une série des mesures annoncées dans le Livre blanc sur les services d'intérêt général (COM (2004) 374 final du 12 mai 2004). Cette série des mesures communément appelée « paquet *Altmark* » comporte une décision concernant l'application de l'article 86, paragraphe 2 du TCE aux aides d'État sous forme de compensations de service public (Décision 2005/842/CE de la Commission du 28 novembre 2005, *JO L 312* du 29 novembre 2005, p. 67) ; un encadrement sur le même thème (*JO C 297* du 29 novembre 2005, p. 4) ; une modification de la directive « transparence » (Directive 2005/81/CE de la Commission du 28 novembre 2005 modifiant la directive 80/723/CEE relative à la transparence des relations financières entre les États membres et les entreprises publiques ainsi qu'à la transparence financière dans certaines entreprises, *JO L 312* du 29 novembre 2005, p. 47). Sur le « paquet *Altmark* », v. J. DE BEYS, « Aide d'État et financement des services publics », *op. cit.*, pp. 4 et suiv. ; L. IDOT, « Le "paquet" de juillet 2005 sur les services d'intérêt économique général : "codification" de la jurisprudence *Altmark* ou reprise en main de la Commission ? », *Europe*, octobre 2005, p. 4 ; P. MADDALON, « Paquet *Altmark* : quelle sécurité juridique ? », *Contrats concurrence consommation*, 2006, n° 4, p. 5. Suite à une Communication du 23 mars 2011 (COM 2011 (146) final) la Commission a lancé le débat sur la question de la révision de la réglementation précitée. Le nouveau paquet (dit « *Almunia* ») a été adopté fin 2011 et a remplacé l'ancien à partir du 31 janvier 2012. Il est composé de quatre instruments : *i)* une communication de la Commission relative à l'application des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État aux compensations octroyées pour la prestation de services d'intérêt économique général (*JO C 8* du 11 janvier 2012, p. 4) ; *ii)* une décision de la Commission relative à l'application de l'article 106, paragraphe 2 TFUE aux aides d'État sous forme de compensations de service public octroyées à certaines entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général (décision 2012/21/UE du 20 décembre 2011, *JO L 7* du 11 janvier 2012, p. 3) ; *iii)* une communication d'encadrement applicable aux aides d'État sous forme de compensation de service public (*JO C 8* du 11 janvier 2012, p. 15) ; *iv)* un règlement *de minimis* (360/2012 du 25 avril 2012, *op. cit.*). Sur le « paquet *Almunia* », v. communiqué de presse de la Commission du 20 décembre 2011, n° IP/11/1571. Pour étude critique du même paquet, v. aussi G. KALFLECHE, J.-G. SORBARA, « Les compensations de service public du Paquet *Almunia*, une obscure clarté », *Europe*, 2012, n° 6, pp. 4-9.



effectué dans le cadre d'une procédure de marché public permettant de sélectionner le candidat capable de fournir ces services au moindre coût pour la collectivité, le niveau de la compensation nécessaire doit être déterminé sur la base d'une analyse des coûts qu'une entreprise moyenne, bien gérée et adéquatement équipée en moyens de transport afin de pouvoir satisfaire aux exigences de service public requises, aurait encourus pour exécuter ces obligations, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations.

**429.** L'arrêt *Altmark* réussit à trancher le débat doctrinal relatif à l'existence ou non d'une aide d'État dans le cas où le soutien financier est accordé aux entreprises chargées d'une mission de service public, adoptant à cet égard « l'approche compensatoire ». En ce sens, le juge impose un contrôle en deux temps<sup>898</sup> : dans un premier temps, il faut vérifier les quatre critères précités afin de répondre à la question de la *qualification* d'une mesure en tant qu'aide ; dans un second temps, et uniquement dans le cas où les critères ne sont pas remplis, on passe au contrôle de la *compatibilité* de l'aide au regard de l'article 106, paragraphe 2 du TFUE<sup>899</sup>.

**430.** De surcroît, la jurisprudence *Altmark* réussit aussi à promouvoir l'analyse économique en matière d'aides d'État concernant l'existence d'un véritable avantage qui conditionne finalement la rupture d'égalité dans la concurrence. Les interventions étatiques ayant comme objectif de compenser certaines entreprises pour leurs

---

<sup>898</sup> V. à titre indicatif la jurisprudence concernant la redevance audiovisuelle française : TPICE, 11 mars 2009, *Télévision française 1 SA (TF1) c. Commission*, aff. T-354/05, *Rec.*, 2009, p. II-471, points 124 et suiv. et spéc. point 135.

<sup>899</sup> Ce contrôle de compatibilité n'est pas toujours nécessaire. À part le règlement précité 360/2012 du 25 avril 2012 relatif aux aides *de minimis* accordées à des entreprises fournissant des services d'intérêt économique général, la Commission prévoit encore une possibilité où la notification, et par conséquent le contrôle de compatibilité, n'a pas à avoir lieu. Avec sa décision 2012/21/UE du 20 décembre 2011 (relative à l'application de l'article 106, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides d'État sous forme de compensations de service public octroyées à certaines entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général, *op. cit.*) elle a énoncé quelques conditions (v. notamment articles 2, 4, 5 et 6 de la décision) en vertu desquelles les aides d'État sous forme de compensations de service public sont compatibles avec le marché intérieur et exemptées de l'obligation de notification préalable. À titre dérogatoire, pour les aides qui ne tombent ni dans le champ d'application du règlement *de minimis* ni dans celui de la décision précitée, la Commission a posé quelques critères de compatibilité dans sa communication de 20 décembre 2011 (Encadrement de l'Union européenne applicable aux aides d'État sous forme de compensations de service public, C (2011) 9406 final, spéc. points 2.1 à 2.10). Dans ce cas, les autorités publiques sont bien obligées de notifier l'aide mais elles ont plus de chance de recevoir une décision positive de la part de la Commission si elles ont respecté les conditions posées à cette fin. Pour une présentation de ces réglementations, v. M. KARPENSCHIF, *Droit européen des aides d'État*, *op. cit.*, pp. 155 et suiv.

prestations de mission de service public n'apportent aucun avantage en rétablissant une « *situation normale* »<sup>900</sup>, sauf bien évidemment dans le cas d'une surcompensation. Finalement l'entreprise qui reçoit la compensation, une mesure certes sélective, n'est pas vraiment bénéficiaire par rapport aux autres entreprises concurrentes qui ne supportent pas les mêmes surcoûts liés à une mission de service public. À cet égard Dominique Ritleng note que « [l]a compensation de leur coût ne procure donc aucun avantage réel à l'entreprise qui en est chargée de nature à altérer les conditions de concurrence ; elle tend au contraire à la replacer dans une situation comparable à celle de ses concurrents »<sup>901</sup>.

## 2. Des conditions difficilement remplies

**431.** Les conditions posées par la jurisprudence *Altmark* ont été critiquées par la doctrine ; en effet, elles sont « *si rigoureuses qu'en pratique elles sont rarement remplies* »<sup>902</sup>. La sévérité dans l'applicabilité de ces conditions peut contrarier la portée de cette jurisprudence et remettre en cause l'effort de promouvoir l'analyse économique en matière d'aides d'État.

**432.** Cette appréciation stricte des critères précités semble être confirmée dans la jurisprudence ultérieure<sup>903</sup>, et ce même dès la première application jurisprudentielle de l'arrêt *Altmark* où le juge a considéré que les conditions requises n'étaient pas réunies<sup>904</sup>. Était en cause une taxe portuaire dont une partie importante était attribuée à une entreprise publique. Interrogé à titre préjudiciel sur la nature de cette taxe en tant qu'aide d'État, le juge de l'Union a eu l'occasion d'appliquer la jurisprudence *Altmark*. Il fallait alors déterminer si la mesure en question procure un véritable avantage ou s'il s'agit d'une compensation représentant la contrepartie des prestations effectuées par l'entreprise bénéficiaire pour exécuter des obligations de service

<sup>900</sup> A. ALEXIS, « Services publics et aides d'État. Évolution récente de la jurisprudence », *op. cit.*, p. 104.

<sup>901</sup> D. RITLENG, « Financement du service public et aides d'État », *op. cit.*, p. 1015.

<sup>902</sup> L. IDOT, « Le “paquet” de juillet 2005 sur les services d'intérêt économique général : “codification” de la jurisprudence *Altmark* ou reprise en main de la Commission ? », *op. cit.*, p. 4.

<sup>903</sup> M. DONY, F. RENARD, C. SMITS (collab.), *Contrôle des aides d'État*, *op. cit.*, pp. 163 et suiv. V. spéc. pp. 171-178 pour une présentation de la pratique décisionnelle de la Commission qui elle, de son côté, adopte une appréciation restrictive des conditions posées dans l'arrêt *Altmark*, résultant le plus souvent en leur non-satisfaction.

<sup>904</sup> CJCE, 27 novembre 2003, *Enirisorse SpA*, aff. jtes C-34/01 à C-38/01, *préc.*

public. Le juge a estimé qu'il y a bien un avantage après avoir examiné et écarté l'application de deux premières conditions, savoir l'existence d'obligations de service public et l'établissement préalable des paramètres permettant de calculer la compensation de manière objective et transparente<sup>905</sup>.

**433.** L'affaire *Enirisorse* sur la taxe portuaire ne constitue que le début d'une série jurisprudentielle qui donne une interprétation stricte des conditions de l'arrêt *Altmark*, les écartant d'une manière systématique. Sans aucune prétention d'exhaustivité, on peut citer quelques exemples récents qui s'inscrivent dans cette logique. Ainsi une affaire portée devant le Tribunal relative aux versements accordés à une association de droit public chargée de l'élimination des déchets animaux : le juge, suite à un examen approfondi, a conclu à la non-satisfaction des conditions requises pour réfuter l'existence d'un avantage<sup>906</sup>. Dans le même sens, le juge a statué sur une affaire portant sur des mesures de financement attribuées à la chaîne publique danoise de télévision TV2<sup>907</sup>, ou encore dans une affaire relative au financement mis en place par l'Espagne en faveur du déploiement de la télévision numérique terrestre dans des zones éloignées et moins urbanisées<sup>908</sup>, affirmant à chaque fois l'inapplicabilité de la jurisprudence *Altmark*.

**434.** Ces exemples ne devraient pas créer l'impression que finalement les conditions de l'arrêt *Altmark* deviendront « lettre morte ». Il y a des cas, certes peu nombreux, où leur applicabilité a été affirmée. À titre indicatif, on peut faire référence à l'affaire portant sur la compensation de charges de service publics pour l'établissement d'un réseau de fibre optique dans le département des Hauts-de-Seine. La Commission avait constaté l'absence d'aide, ayant estimé que les conditions étaient bien applicables en l'espèce, position confirmée par le Tribunal de l'Union<sup>909</sup>.

---

<sup>905</sup> *Ibidem*, points 29 à 40.

<sup>906</sup> Trib. UE, 16 juillet 2014, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. T-295/12, non encore publié, points 68 à 136. Cet arrêt a fait l'objet d'un pourvoi qui a été rejeté : CJUE, 18 février 2016, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. C-446/14 P, non encore publié.

<sup>907</sup> Trib. UE, 24 septembre 2015, *TV2/Danmark A/S c. Commission*, aff. T-674/11, non encore publié, points 50 à 73.

<sup>908</sup> Trib. UE, 26 novembre 2015, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. T-461/13, non encore publié, points 48 et suiv.

<sup>909</sup> Trib. UE, 16 septembre 2013, *Iliad, Free infrastructure et Free c. Commission*, aff. T-325/10, *Rec. numérique*, points 106 et suiv.

## *§ II. Les considérations relatives à la fonction de l'État*

**435.** La doctrine affirme que la distinction public/privé n'est pas pertinente pour l'application du droit de l'Union européenne<sup>910</sup>. À cet égard, la distinction dans le traitement entre propriétés publiques et privées<sup>911</sup> ou entre entreprises publiques et privées est interdite<sup>912</sup>. De surcroît, il ne faut pas interpréter les règles du traité d'une telle manière qui interdirait à l'autorité publique d'intervenir sur le marché en tant qu'entrepreneur. Il faut donc partir du principe que les États membres ont la possibilité de procéder à l'octroi d'avantages à certaines entreprises sans que leur comportement interventionniste donne lieu à la qualification d'une aide, à condition que ces États aient agi de la même manière qu'un agent économique normal.

**436.** La comparaison entre le comportement d'un État membre qui relève en principe de la fonction de l'autorité publique et le comportement hypothétique d'un opérateur économique privé qui caractérise la fonction de « l'État entrepreneur » forme ce que la doctrine appelle le principe de l'opérateur économique privé<sup>913</sup> ou critère de l'investisseur privé<sup>914</sup> ou encore théorie de l'opérateur normal en économie de marché<sup>915</sup>. Après avoir présenté ce principe et surtout son rôle en tant que critère de déqualification d'une mesure sélective présumée constituer une aide d'État (**A**), on s'intéressera à son applicabilité en matière fiscale (**B**).

---

<sup>910</sup> V. L. AZOULAI, « Sur un sens de la distinction public/privé dans le droit de l'Union européenne », *RTDE*, 2010, n° 4, p. 842.

<sup>911</sup> CJCE, 21 mars 1991, *République italienne c. Commission (affaire Alfa Romeo)*, aff. C-305/89, *Rec.*, 1991, p. I-1603, point 24. Sur la question de la neutralité relative au régime de la propriété dans les États membres, v. B. DELAUNAY, « Les limites de la neutralité de l'article 295 CE à l'égard du régime de la propriété dans les États membres », *RJEP*, 2009, étude 11, p. 3.

<sup>912</sup> CJCE, 21 mars 1991, *République italienne c. Commission (affaire ENI-Lanerossi)*, aff. C-303/88, *préc.*, points 16 et suiv.

<sup>913</sup> G. KARYDIS, « Le principe de l'«opérateur économique privé», critère de qualification des mesures étatiques, en tant qu'aides d'État, au sens de l'article 87 § 1 du traité CE », *RTDE*, 2003, n° 3, pp. 389-390 et n. 3.

<sup>914</sup> J. WOUTERS, B. VAN HEES, « Les entreprises publiques et les règles européennes en matière d'aides d'État », *RMUE*, 1999, n° 2, p. 61.

<sup>915</sup> J.-Y. CHEROT, « Financement des obligations de service public et aides d'État », *Europe*, 2009, n° 5, p. 6.

### *A. Le principe de l'investisseur privé en tant que critère de déqualification d'une aide d'État*

437. Même si les règles du traité relatives aux aides d'État ne doivent pas être interprétées de manière à interdire à l'État d'exercer une activité propre à un opérateur économique privé, par exemple en participant au capital d'une entreprise, cela n'est pas sans lever quelques objections. De fait, l'activité entrepreneuriale d'un État repose assez souvent plus sur des considérations principalement politico-sociales que commerciales, comme cela doit être le cas pour un opérateur économique privé. Le principe de l'investisseur privé contribue ainsi à tracer les limites de la liberté de l'intervention de l'État comme opérateur économique privé ou comme autorité publique qui résulte en une aide interdite en principe par le droit de l'Union (1). Ce rôle du principe a été démontré et élaboré à plusieurs occasions notamment par la jurisprudence de la Cour de justice (2).

#### *1. La fonction du principe de l'investisseur privé*

438. Bien qu'un investisseur privé puisse intervenir dans la vie économique sans que cela pose de difficulté par rapport aux règles de concurrence du droit de l'Union, ce n'est pas le cas en ce qui concerne les interventions de l'autorité publique. Dans un premier temps, cela peut paraître paradoxal compte tenu de l'exigence de neutralité au regard du régime de propriété prônée par l'article 345 du TFUE. La Commission, faisant application de cette exigence, a introduit l'expression de « *capitalisme d'État* »<sup>916</sup> afin de consacrer explicitement dans son deuxième rapport sur la politique de concurrence le droit pour les États membres d'intervenir dans la vie économique et cela nonobstant les règles libérales du traité. Cependant, dans un second temps, c'est la Commission elle-même qui va nuancer ces propos en précisant que ce droit ne donne en aucun cas aux États membres la possibilité, « *par la faculté qu'ils ont d'intervenir dans la propriété des moyens de productions, de développer des actions qui, poursuivies par d'autres techniques d'intervention, seraient incompatibles avec les articles 92 et suivants* »<sup>917</sup>.

---

<sup>916</sup> II<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1972), n° 124. V. aussi, M. KARPENSCHIF, « L'investisseur privé en économie de marché », *Concurrences*, 2011, n° 3, art. n° 37425, supplément électronique, p. 1.

<sup>917</sup> *Ibidem*.

**439.** Pour retracer la limite entre le « capitalisme d'État », autrement dit l'intervention bien légitime au regard du droit de l'Union de l'autorité publique, et l'intervention constitutive d'une aide d'État, la Commission a introduit dans les années 1980 le critère de l'investisseur privé<sup>918</sup>. Reflet du principe d'égalité de traitement entre les entreprises publiques et privées<sup>919</sup>, ce critère pose la question de savoir si « *dans un cas concret, l'intervention économique de l'État correspond au comportement d'un opérateur économique, bien avisé, agissant dans le même contexte et les mêmes circonstances et qui détermine sa stratégie et son comportement économique en tenant compte des exigences du marché* »<sup>920</sup>. Il s'agit d'une question cruciale dans le cadre de la réglementation des aides d'État ; en effet, savoir si une entreprise bénéficiaire reçoit un avantage économique exorbitant du droit commun, qu'elle n'aurait pas pu obtenir dans les conditions normales du marché, permet aux institutions de l'Union d'apprécier si une mesure étatique bien sélective constitue ou non une aide<sup>921</sup>.

**440.** La différenciation dans les motifs d'intervention, commerciaux pour l'investisseur privé mais parfois politico-sociaux pour l'autorité publique, est la raison principale qui explique pourquoi l'État ne peut pas toujours procéder aux

---

<sup>918</sup> La Commission a posé les fondements du critère en 1981 dans sa décision 2320/81/CECA du 7 août 1981 instituant des règles communautaires pour les aides à la sidérurgie (JO L 228 du 13 août 1981, p. 14 et spéc. p. 15 : « *La notion d'aide inclut les aides [...] qui ne relèvent pas de l'apport du capital à risque selon la pratique normale des sociétés en économie de marché* »). Elle fait référence explicitement à ce principe dans sa communication relative à la participation des autorités publiques dans les capitaux des entreprises (Bull. CE, 9-1984, p. 98 : « *apporteur de capital à risque dans des conditions normales d'une économie de marché* ») et notamment dans la communication de la Commission aux États membres – Application des articles 92 et 93 du traité CEE et de l'article 5 de la directive 80/723/CEE de la Commission aux entreprises publiques du secteur manufacturier (JO C 273 du 18 octobre 1991, p. 2, point 2 : « [...] *il y a aides d'État lorsque l'État procure des fonds à une entreprise à des conditions qui ne seraient pas acceptables pour un investisseur opérant dans les conditions normales d'une économie de marché* »).

<sup>919</sup> V. CJCE, 21 mars 1991, *République italienne c. Commission (affaire ENI-Lanerossi)*, aff. C-303/88, *préc.*, point 20 ; CJCE, 3 octobre 1991, *République italienne c. Commission*, aff. C-261/89, *Rec.*, 1991, p. I-4437, point 15 ; TPICE, 12 décembre 1996, *Compagnie nationale Air France c. Commission*, aff. T-358/94, *Rec.*, 1996, p. II-2109, point 70 ; Trib. UE, 21 mai 2010, *République française, France Télécom e.a. c. Commission*, aff. jtes T-425/04, T-444/04, T-450/04 et T-456/04, *Rec.*, 2010, p. II-2099, point 216.

<sup>920</sup> G. KARYDIS, « Le principe de l'«opérateur économique privé», critère de qualification des mesures étatiques, en tant qu'aides d'État, au sens de l'article 87 § 1 du traité CE », *op. cit.*, p. 390 et note 4.

<sup>921</sup> V. CJCE, 11 juillet 1996, *Syndicat français de l'Express international (SFEI)*, aff. C-39/94, *préc.*, point 60 ; CJCE, 29 avril 1999, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. C-342/96, *Rec.*, 1999, p. I-2459, point 41 ; CJCE, 29 juin 1999, *Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)*, aff. C-256/97, *Rec.*, 1999, p. I-3913, point 22.

mêmes actions qu'un opérateur économique privé et avec la même liberté<sup>922</sup>. Comme le note à cet égard la Commission, « *dans certains cas [...] l'État assure normalement le rôle d'entrepreneur ou d'investisseur de capitaux à risques. [...] Il en est autrement lorsque l'État, par l'intermédiaire d'organismes financiers créés à son initiative et grâce à son apport financier, se borne à prendre dans le capital de certaines entreprises des participations qui, par leur nature particulière (ex : durée, objet, conditions), indiquent clairement la volonté de l'État d'aider ces entreprises jusqu'au moment où elles auront surmonté une phase délicate de leur existence* »<sup>923</sup>.

**441.** On peut ainsi constater une sorte de « dédoublement fonctionnel » de l'État qui peut intervenir d'un côté en tant qu'autorité publique, de l'autre en tant qu'opérateur économique privé. Lorsque l'État intervient en tant qu'autorité publique, motivé par des considérations parfois exclusivement politico-sociales, il s'agit d'une intervention extérieure au libre jeu du marché. Cette extranéité qui constitue un élément intrinsèque de l'affectation des échanges et de la concurrence ne se constate pas dans le cas où l'État intervient en tant qu'entrepreneur motivé par des considérations commerciales. Malgré le fait que cette intervention apporte bien un avantage étatique à certains bénéficiaires, elle n'est pas susceptible de fausser la concurrence ; au contraire, il s'agit d'une application même du libre jeu du marché.

**442.** Afin de déterminer la fonction de l'État dans un cas concret, le critère introduit par la Commission repose sur une « *comparaison entre le comportement économique étatique et le comportement hypothétique d'un opérateur économique privé d'une taille comparable* »<sup>924</sup>. Si dans le même contexte un opérateur privé aurait agi de la même manière, l'intervention bien que sélective ne peut être qualifiée comme une

---

<sup>922</sup> G. KARYDIS, « Le principe de l'«opérateur économique privé», critère de qualification des mesures étatiques, en tant qu'aides d'État, au sens de l'article 87 § 1 du traité CE », *op. cit.*, p. 391.

<sup>923</sup> II<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1972), n° 124.

<sup>924</sup> G. KARYDIS, « Le principe de l'«opérateur économique privé», critère de qualification des mesures étatiques, en tant qu'aides d'État, au sens de l'article 87 § 1 du traité CE », *op. cit.*, p. 390. Sur les difficultés de déterminer dans quelle mesure un investisseur privé se trouve dans des circonstances comparables avec les organismes gérant le secteur public, v. J. WOUTERS, B. VAN HEES, « Les entreprises publiques et les règles européennes en matière d'aides d'État », *op. cit.*, p. 64. En ce sens, v. également N. KHAN, K.-D. BORCHARDT, « The Private Market Investor Principle : Reality Check or Distorting Mirror ? », in G. C. RODRIGUEZ IGLESIAS *et alii*, *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, pp. 113 et suiv.

aide. Cette comparaison n'est pas facile à mettre en œuvre : elle « renvoie en réalité à la recherche du comportement "normal" d'un agent économique pour déterminer si l'on est oui ou non en présence d'une aide d'État »<sup>925</sup>.

**443.** Cette idée de comportement normal n'est pas sans rappeler l'idée du standard juridique comme cela est remarqué par Michaël Karpenschif<sup>926</sup>. En effet, la pratique de la Commission en la matière a démontré que l'objectif de cette comparaison est de déterminer le comportement d'un investisseur « moyennement prudent »<sup>927</sup> ou « rationnel »<sup>928</sup>, transformant ce critère en ce que Stéphane Rials appelle « un pur instrument de mesure des comportements et des situations en termes de normalité »<sup>929</sup>.

**444.** Une telle conception du critère de l'opérateur économique privé conduit à des appréciations économiques complexes qui ne peuvent être effectuées qu'*in concreto*<sup>930</sup>. Elles reposent notamment sur une évaluation des perspectives de rentabilité qu'un agent économique privé prendrait en considération pour procéder à une opération économique comparable à celle réalisée dans un cas donné par les autorités publiques. La situation financière et les perspectives de développement d'une entreprise ayant bénéficié d'une intervention étatique, sa position sur le marché ou les perspectives d'évolution de ce marché, ou encore la perspective du rendement du capital investi au moyen de ressources étatiques sont parmi les facteurs à prendre en compte pour l'application du critère. À titre d'exemple, dans le cas d'une prise de participation au capital d'une entreprise, l'efficacité de la dépense effectuée se mesure par le retour que l'investisseur cherche ou espère recevoir du fait de son action. Cela signifie, très schématiquement, que si la performance des investissements est égale ou supérieure à la mise de fonds alors on peut considérer que l'autorité publique a agi comme un investisseur privé ; or, dans le cas où le rendement escompté est inférieur à

---

<sup>925</sup> M. KARPENSCHIF, « L'investisseur privé en économie de marché », *op. cit.*, p. 2.

<sup>926</sup> *Ibidem*, pp. 2 et suiv.

<sup>927</sup> *Ibid.*, p. 2, note 5.

<sup>928</sup> *Ibid.*, p. 2, note 6.

<sup>929</sup> S. RIALS, *Le juge administratif français et la technique du standard : essai sur le traitement juridictionnel de l'idée de normalité*, *op. cit.*, p. 72. V. aussi sur la notion de standard les références citées *supra* note 307.

<sup>930</sup> M. KARPENSCHIF, « L'investisseur privé en économie de marché », *op. cit.*, p. 3.



la mise de fonds, l'intervention étatique entre bien dans le champ d'application des règles du traité<sup>931</sup>.

## 2. La champ d'application du principe de l'investisseur privé

445. Le point de référence pour l'application du critère de l'investisseur privé constitue toujours un opérateur économique privé d'une taille comparable qui sous des circonstances similaires aurait pu être amené à agir comme l'État<sup>932</sup>. Cela implique que l'intervention publique soit motivée par des considérations de rentabilité<sup>933</sup>, ce qui n'est pas toujours facile à prouver, exigeant des appréciations économiques complexes. Le juge de l'Union, bien conscient de la nature complexe de ces estimations, s'autolimité à un contrôle restreint du pouvoir discrétionnaire dont bénéficie la Commission<sup>934</sup>, la seule institution susceptible de procéder au contrôle effectif de l'application du critère de l'investisseur privé. Le contrôle restreint du juge comprend toutefois « *celui de l'exactitude matérielle des faits, celui de l'erreur manifeste d'appréciation, celui de l'erreur de droit, celui de la régularité de la procédure et celui du détournement de pouvoir* »<sup>935</sup>. Si cette analyse est dans un premier temps propre à la gardienne des traités, le rôle de la Cour de justice ne doit

<sup>931</sup> TPICE, 12 décembre 2000, *Alitalia c. Commission*, aff. T-296/97, *Rec.*, 2000, p. II-3871, points 97 et suiv. V. également G. KARYDIS, « Le principe de l'«opérateur économique privé», critère de qualification des mesures étatiques, en tant qu'aides d'État, au sens de l'article 87 § 1 du traité CE », *op. cit.*, pp. 402-403.

<sup>932</sup> CJCE, 21 mars 1991, *République italienne c. Commission (affaire Alfa Romeo)*, aff. C-305/89, *préc.*, point 19 ; CJCE, 3 octobre 1991, *République italienne c. Commission*, aff. C-261/89, *préc.*, point 8 ; CJCE, 14 septembre 1994, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. jtes C-278/92 à C-280/92, *préc.*, point 21 ; CJCE, 14 septembre 1994, *Royaume d'Espagne c. Commission (affaire Merco)*, aff. C-42/93, *Rec.*, 1994, p. I-4175, point 13.

<sup>933</sup> G. KARYDIS, « Le principe de l'«opérateur économique privé», critère de qualification des mesures étatiques, en tant qu'aides d'État, au sens de l'article 87 § 1 du traité CE », *op. cit.*, p. 390.

<sup>934</sup> Il s'agit d'une jurisprudence constante qui s'applique dans les cas d'évaluation d'une situation économique complexe. V. à titre indicatif : CJCE, 29 octobre 1980, *SA Roquette Frères c. Conseil*, aff. 138/79, *Rec.*, 1980, p. 3333, point 25 ; CJCE, 17 novembre 1987, *British-American Tobacco Company Ltd e.a. c. Commission*, aff. jtes 142/84 et 156/84, *Rec.*, 1987, p. 4487, point 62 ; CJCE, 10 mars 1992, *Ricoh & Co. Ltd c. Conseil*, aff. C-174/87, *Rec.*, 1992, p. I-1335, point 68 ; CJCE, 15 juin 1993, *Matra SA c. Commission*, aff. C-225/91, *Rec.*, 1993, p. I-3203, point 25 ; CJCE, 29 février 1996, *Royaume de Belgique c. Commission*, aff. C-56/93, *Rec.*, 1996, p. I-723, point 11 ; TPICE, 12 décembre 2000, *Alitalia c. Commission*, aff. T-296/97, *Rec.*, 2000, p. II-3871, point 105. V. aussi CJUE, 2 septembre 2010, *Commission c. Scott SA*, aff. C-290/07 P, *Rec.*, 2010, p. I-7763, points 64 et suiv. : le juge a accueilli le pourvoi contre un arrêt du Tribunal au motif que ce dernier a outrepassé ses prérogatives dans l'exercice de son contrôle juridictionnel concernant l'appréciation de la décision de la Commission en l'espèce (obs. F. PICOD, « Appréciation excessive d'une décision de la Commission », *JCP G*, 2010, n° 37, veille 906, p. 1686).

<sup>935</sup> J. BIANCARELLI, « Le contrôle de la Cour de justice des Communautés européennes en matière d'aides publiques », *op. cit.*, p. 423.

pas être sous-estimé ; en effet, « *si la Cour reconnaît à la Commission une marge d'appréciation en matière économique, cela n'implique pas que le juge de l'Union doit s'abstenir de contrôler l'interprétation, par la Commission, de données de nature économique* »<sup>936</sup>.

**446.** C'est notamment la jurisprudence qui va mettre en exergue le fait que le principe de l'investisseur privé est applicable à toute sorte de transaction commerciale des autorités publiques. Comme le présente schématiquement Georges Karydis, le principe de l'investisseur privé peut être utilisé dans les cas où l'État intervient en tant qu'actionnaire par le biais de sa participation au capital d'une entreprise, lorsqu'il octroie un prêt ou un crédit voire même lorsqu'il aménage une créance et en dernier lieu quand il intervient en tant que contractant dans le cas d'une transaction commerciale, d'une passation de contrat de délégation de service public<sup>937</sup>. Son application repose toujours sur la comparaison précitée mais cela ne devrait pas créer l'impression d'une application mécanique. Sur ce point-là, l'apport de la jurisprudence de la Cour de justice est significatif puisqu'il apporte des précisions quant à la comparabilité et s'assure que l'appréciation de la Commission s'effectuera *in concreto*.

**447.** À l'origine, ce principe s'appliquait surtout dans le cas d'actionnaires publics, l'objectif étant de savoir si une prise de participation de l'État dans le capital d'une entreprise constituait une aide d'État<sup>938</sup>. Dans ce cas, le point de référence pour la comparaison était le comportement d'un investisseur privé qui vise à la rentabilisation à court ou à long terme de son investissement, abstraction faite de toute considération de caractère social ou de politique régionale ou sectorielle.

---

<sup>936</sup> Trib. UE, 7 décembre 2010, *Frucona Košice a.s. c. Commission*, aff. T-11/07, *Rec.*, 2010, p. II-5453, point 109.

<sup>937</sup> G. KARYDIS, « Le principe de l'«opérateur économique privé», critère de qualification des mesures étatiques, en tant qu'aides d'État, au sens de l'article 87 § 1 du traité CE », *op. cit.*, pp. 390, 400 et suiv. V. aussi, G. ABBAMONTE, « Market economy investor principle : a legal analysis of an economic problem », *ECLR*, 1996, vol. 17, n° 4, pp. 262 et suiv. ; C. SMITS, « La notion d'avantage et le critère de "l'opérateur en économie en marché" », in M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, p. 53 et spéc. pp. 57-77.

<sup>938</sup> V. CJCE, 10 juillet 1986, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Meura)*, aff. 234/84, *Rec.*, 1986, p. 2263, point 14 ; CJCE, 21 mars 1990, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Tubemeuse)*, aff. C-142/87, *préc.*, point 26 ; CJCE, 21 mars 1991, *République italienne c. Commission (affaire Alfa Romeo)*, aff. C-305/89, *préc.*, point 19.

**448.** La pratique va étendre le champ d'application du principe dans le cas où l'intervention étatique consiste en l'octroi d'un prêt ou d'un crédit à certaines entreprises<sup>939</sup> ; dans ce cas le point de référence est le comportement d'un « *créancier privé* » qui cherche à assurer la récupération de sa créance dans une période raisonnable et à réaliser des bénéfices par le taux d'intérêt appliqué<sup>940</sup>. Le critère s'applique également aux opérations contractuelles où un cocontractant est l'autorité publique, par exemple lors des concessions de travaux publics<sup>941</sup>. Dans ce cas-là si le prix payé par l'État à son cocontractant excède ou est inférieur au prix du marché ou si l'État n'agit pas sur la base de considérations commerciales mais plutôt économiques ou sociales, il est raisonnable de conclure que l'État intervient en tant qu'autorité publique.

**449.** La jurisprudence de la Cour de justice peut même aller à l'encontre de la Commission. Cette dernière, comme elle l'a souligné dans son rapport sur la politique de concurrence de 1972, appréciait le critère sur la base d'une connaissance de l'activité des organismes bénéficiaires *a posteriori*<sup>942</sup>. Néanmoins, le juge de l'Union a refusé cette pratique. Selon le juge, « *pour rechercher si l'État a adopté ou non le comportement d'un investisseur avisé dans une économie de marché, il y a lieu de se replacer dans le contexte de l'époque au cours de laquelle les mesures de soutien ont été prises pour évaluer la rationalité économique du comportement de l'État et donc de s'abstenir de toute appréciation fondée sur une situation postérieure* »<sup>943</sup>.

**450.** L'extension du champ d'application du principe de l'investisseur privé pose inévitablement la question de ses limites<sup>944</sup>. Encore une fois l'importance de la jurisprudence sera déterminante quant à l'applicabilité du principe. En effet, « *les*

---

<sup>939</sup> CJCE, 14 février 1990, *République française c. Commission (affaire Boussac Saint Frères)*, aff. C-301/87, *préc.*, points 38 à 41 ; TPICE, 30 avril 1998, *Cityflyer Express c. Commission*, aff. T-16/96, *Rec.*, 1998, p. II-757, points 8 et 51.

<sup>940</sup> G. KARYDIS, « Le principe de l'«opérateur économique privé», critère de qualification des mesures étatiques, en tant qu'aides d'État, au sens de l'article 87 § 1 du traité CE », *op. cit.*, pp. 404-407.

<sup>941</sup> *Ibidem*, pp. 408 et suiv.

<sup>942</sup> II<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1972), n° 124.

<sup>943</sup> CJCE, 16 mai 2002, *République française c. Commission (affaire Stardust Marine)*, aff. C-482/99, *préc.*, point 71.

<sup>944</sup> A. CARTIER-BRESSON, « Applicabilité à une mesure fiscale du critère de l'investisseur privé en économie de marché », *RFDA*, 2012, n° 6, p. 1189.

*juges ne vont pas hésiter à s'approprier ce standard juridique pour, parfois, en redessiner les contours* »<sup>945</sup> comme c'est le cas pour son applicabilité en matière fiscale. Profitant du champ d'application élargi du principe, les États membres tentent de l'utiliser même lorsqu'ils interviennent par des moyens exorbitants, comme c'est le cas pour la fiscalité. Cependant, son applicabilité en la matière n'est pas évidente.

### ***B. L'applicabilité du principe de l'investisseur privé en matière fiscale***

**451.** À la différence d'autres moyens d'intervention sur le marché, la fiscalité fait partie des fonctions régaliennes de l'État ; par conséquent, un investisseur privé ne peut pas avoir accès à cet instrument<sup>946</sup>. Cela a été déterminant dans un premier temps pour les institutions européennes pour exclure l'applicabilité du principe de l'investisseur privé au cas des créances fiscales **(1)**. Cependant, une évolution jurisprudentielle adopte une position plus positive à travers un élargissement du champ d'application de ce principe affirmant l'importance des considérations d'analyse économique même en matière d'aides fiscales **(2)**.

#### *1. L'exclusion initiale des mesures fiscales*

**452.** La Cour de justice a posé en 1994 dans sa jurisprudence une distinction importante entre « *les obligations que l'État doit assumer en tant que propriétaire actionnaire d'une société et les obligations qui peuvent lui incomber en tant que puissance publique* »<sup>947</sup> en précisant que ces dernières ne doivent pas être prises en considération pour l'application du critère de l'investisseur privé. Cette distinction sera ensuite reprise et développée par l'avocat général Philippe Léger dans ses conclusions sur l'affaire *Altmark*. En rappelant la distinction entre les interventions étatiques présentant un caractère économique et celles relevant des actes de puissance publique il a conclu que le critère de l'opérateur économique n'est pas pertinent pour ces dernières. À cet effet, il a présenté trois cas de figure où le principe de

<sup>945</sup> M. KARPENSCHIF, « L'investisseur privé en économie de marché », *op. cit.*, p. 4.

<sup>946</sup> L. HANCHER, P. J. SLOT, T. OTTERVANGER, *EC State Aids*, *op. cit.*, p. 74.

<sup>947</sup> CJCE, 14 septembre 1994, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. jtes C-278/92 à C-280/92, *préc.*, point 22. V. également CJCE, 28 janvier 2003, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. C-334/99, *Rec.*, 2003, p. I-1139, point 134.

l'investisseur privé n'est pas applicable, à savoir « *lorsque les autorités publiques versent une subvention directe à une entreprise, accordent une exonération fiscale ou consentent une réduction des charges sociales* »<sup>948</sup>. En revanche, lorsque les autorités publiques utilisent des moyens également disponibles pour un opérateur privé, l'application du principe va de soi comme c'est le cas pour les prises de participation, les prêts et garanties ou les ventes de biens.

**453.** La logique derrière cette exclusion d'application du principe dans le cas d'actions relevant de la puissance publique repose sur le fondement même du principe d'investisseur privé. Comme il a été indiqué plus haut, ce principe a été introduit afin d'éviter une inégalité de traitement entre le secteur public et le secteur privé. Or, dans le cas des obligations que l'État doit assumer en tant que puissance publique, comme c'est le cas lorsque le secteur public intervient par le biais d'exonérations fiscales, il y a bien une inégalité évidente : les mêmes actions ne sauraient être adoptées par un opérateur privé. L'application du critère aurait justement conduit à un traitement différencié entre le secteur public et le secteur privé, ce dernier ne pouvant pas intervenir en employant des moyens de puissance publique<sup>949</sup>.

**454.** Les fonctions de puissance publique, comme c'est le cas pour la politique fiscale, échappent à l'application du critère de l'investisseur privé. Lorsque l'État intervient dans le cadre de ses fonctions régaliennes, il ne peut pas s'appuyer sur l'argument de rentabilité car la politique fiscale n'est pas considérée comme une intervention de caractère économique<sup>950</sup>. La Cour de justice a affirmé cette position dans une affaire en 2003 lorsqu'elle a considéré qu'une entité qui intervient en tant que collecteur d'impôt n'intervient pas en tant qu'opérateur économique<sup>951</sup>.

**455.** S'appuyant sur ce raisonnement, la Commission a adopté le 16 décembre 2003 une décision relative à la restructuration du haut du bilan d'EDF opérée en

---

<sup>948</sup> Conclusions de l'avocat général P. LEGER présentées le 14 janvier 2003 sous CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark*, aff. C-280/00, *Rec.*, 2003, p. I-7747, point 22.

<sup>949</sup> V. CJUE, 5 juin 2012, *Commission c. Électricité de France (EDF)*, aff. C-124/10 P, *Rec. numérique*, points 54 et suiv. et spéc. points 61 et 65.

<sup>950</sup> A. CARTIER-BRESSON, « Applicabilité à une mesure fiscale du critère de l'investisseur privé en économie de marché », *op. cit.*, pp. 1188 et suiv.

<sup>951</sup> CJCE, 11 septembre 2003, *Altair Chimica SpA c. ENEL Distribuzione SpA*, aff. C-207/01, *Rec.*, 2003, p. I-8875, point 35.

application de la loi n° 97-1026 du 10 novembre 1997. En l'espèce, l'État a souhaité augmenter le capital de l'entreprise, dont il était l'unique actionnaire, en renonçant à une créance fiscale en soutenant que cette action était justifiée par les perspectives de rentabilité offerte par EDF à l'époque. La Commission a considéré que l'exonération d'impôt dont bénéficiait EDF suite à cette restructuration constituait une aide d'État incompatible avec le marché commun<sup>952</sup>. C'est justement cette décision qui va initier le débat quant à l'applicabilité du critère de l'opérateur économique en matière fiscale. En effet, cette décision a donné lieu à un contentieux d'une grande importance reposant la « *question de principe portant sur le champ d'application [...] d'un élément fondamental du droit de l'Union européenne en matière d'aides d'État, à savoir le principe de l'investisseur privé en économie de marché [...], dans une affaire dans laquelle l'État a exercé des prérogatives de puissance publique* »<sup>953</sup>.

**456.** La Commission a suivi sa pratique décisionnelle traditionnelle, caractérisée par la doctrine comme « *formaliste et objective* »<sup>954</sup>. En effet, elle a pris en compte les moyens utilisés par le gouvernement français, en l'espèce fiscaux, pour écarter l'application du principe de l'investisseur privé car l'intervention étatique était dépourvue de caractère économique. Elle a ainsi affirmé dans sa décision encore une fois que le critère de l'investisseur privé ne saurait s'appliquer à une mesure fiscale. Néanmoins, EDF a réussi à obtenir en 2009 l'annulation de cette décision.

## *2. Vers l'élargissement du champ d'application du principe de l'investisseur privé*

**457.** Dans une requête présentée devant le Tribunal de première instance, le juge a donné droit aux requérants en annulant la décision précitée de la Commission. Le raisonnement du juge est centré plus sur les objectifs de l'intervention du gouvernement français que sur les moyens utilisés pour celle-ci. Le Tribunal a

---

<sup>952</sup> Décision de la Commission du 16 décembre 2003 relative aux aides d'État accordées par la France à EDF et au secteur des industries électriques et gazières sous forme de non-paiement, en 1997, de l'impôt sur les sociétés sur une partie des provisions constituées pour le renouvellement du réseau d'alimentation générale (RAG), C (2003) 4637 final.

<sup>953</sup> Conclusions de l'avocat général J. MAZAK présentées le 20 octobre 2011 sous CJUE, 5 juin 2012, *Commission c. Électricité de France (EDF) e.a.*, aff. C-124/10 P, *Rec. numérique*, point 1.

<sup>954</sup> A. CARTIER-BRESSON, « Applicabilité à une mesure fiscale du critère de l'investisseur privé en économie de marché », *op. cit.*, p. 1189.

souhaité souligner l'importance de l'objectif poursuivi pour l'application du critère de l'investisseur privé. Il a ainsi constaté que « *pour apprécier si les mesures prises par l'État relèvent de ses prérogatives de puissance publique ou émanent des obligations qu'il doit assumer en tant qu'actionnaire, il importe d'apprécier ces mesures non en fonction de leur forme, mais bien en fonction de leur nature, de leur objet et des règles auxquelles elles sont soumises tout en tenant compte de l'objectif poursuivi par les mesures en cause* »<sup>955</sup>. Appliquant son raisonnement en espèce, le Tribunal a pris en compte l'objectif de recapitalisation d'EDF pour conclure que finalement la seule nature fiscale de la créance n'était pas suffisante pour écarter l'applicabilité du critère<sup>956</sup>.

**458.** Ce n'est pas la première fois que le Tribunal adopte une position « évolutive » afin d'annuler une décision de la Commission. Dans l'affaire *Ryanair*, en examinant les avantages accordés à la compagnie *low-cost* par la Région wallonne et par l'aéroport de Charleroi, la Commission a refusé de considérer l'application du critère de l'investisseur privé. Ces avantages ont été constitués par des réductions de redevances aéroportuaires. La Commission a justement employé le caractère fiscal de ces redevances pour refuser l'application du critère<sup>957</sup>. Le Tribunal en revanche a considéré qu'il s'agissait d'une activité économique parce que « *la fixation des taxes aéroportuaires se rattache étroitement à l'utilisation et à la gestion de l'aéroport de Charleroi, activité qui doit être qualifiée d'économique* »<sup>958</sup> en dissociant alors cette activité de l'exercice de prérogatives de puissance publique.

**459.** Toutefois, l'affaire relative à EDF est considérablement distincte de celle de *Ryanair*. Selon l'avocat général, « *à la différence de la fixation de ces frais, aucun*

---

<sup>955</sup> Trib. UE, 15 décembre 2009, *Électricité de France (EDF) c. Commission*, aff. T-156/04, *Rec.*, 2009, p. II-4503, point 229 (v. également points 233-237).

<sup>956</sup> *Ibidem*, point 247. V. par rapport à cette jurisprudence : J.-Y. CHEROT, « Note sous Trib. UE, 15 déc. 2009, *EDF c. Commission*, aff. T-156/04, *Concurrences*, 2010, n° 1, p. 149 ; L. IDOT, « Notion d'aide et critère de l'investisseur en économie de marché », obs. sous Trib. UE, 15 déc. 2009, *EDF*, aff. T-156/04, *Europe*, 2010, n° 2, comm. 81, p. 29 ; F. MARTUCCI, in L. CLEMENT-WILZ, F. MARTUCCI, C. MAYEUR-CARPENTIER, « Chronique – Droit de l'Union européenne et droit administratif français », *RFDA*, 2011, n° 2, p. 377.

<sup>957</sup> Décision 2004/393/CE de la Commission du 12 février 2004 concernant les avantages consentis par la Région wallonne et Brussels South Charleroi Airport à la compagnie aérienne Ryanair lors de son installation à Charleroi, *JO L 137* du 30 avril 2004, p. 1.

<sup>958</sup> TPICE, 17 décembre 2008, *Ryanair Ltd c. Commission*, aff. T-196/04, *Rec.*, 2008, p. II-3643, point 94.

*opérateur privé ne renoncerait à une créance fiscale »<sup>959</sup>. Si dans l'affaire *Ryanair* il n'y avait pas de pourvoi de la part de la Commission ce n'était le cas pour l'affaire *EDF*. Par conséquent cette dernière affaire présentait un plus grand intérêt. De fait, « une chose est d'appliquer le critère de l'investisseur privé [...] à des remises de redevances aéroportuaires destinées à attirer une compagnie low-cost. Une autre est de l'étendre à une exonération d'impôt, alors que les mesures fiscales semblaient être au cœur de l'activité de la puissance publique au sens du droit des aides d'État, et qu'elles ont toujours constitué le domaine d'élection du critère de sélectivité »<sup>960</sup>.*

**460.** Saisie sur pourvoi, la Cour de justice a validé le jugement du Tribunal et cela malgré l'opinion divergente de son avocat général<sup>961</sup>. Elle a ainsi admis qu'un « avantage économique, même accordé par des moyens de nature fiscale, doit être apprécié, notamment, au regard du critère de l'investisseur privé, s'il apparaît au terme de l'appréciation globale le cas échéant requise que l'État membre concerné a néanmoins, malgré l'emploi de tels moyens relevant de la puissance publique, accordé ledit avantage en sa qualité d'actionnaire de l'entreprise lui appartenant »<sup>962</sup>. Le juge accepte ainsi l'application de ce principe en matière fiscale dans le cas où l'État est actionnaire de l'entreprise bénéficiaire.

**461.** Cette position du juge de l'Union faisant partie du contexte plus général d'une « attitude compréhensive »<sup>963</sup> envers les politiques fiscales des États membres doit être saluée. De surcroît, elle s'inscrit dans la tendance plus générale constatée en matière d'aides d'État de « faire prévaloir [...] la réalité économique sur des critères formels »<sup>964</sup>. Ce revirement jurisprudentiel a été contesté notamment en raison de

---

<sup>959</sup> Conclusions de l'avocat général J. MAZAK présentées le 20 octobre 2011 sous CJUE, 5 juin 2012, *Commission c. Électricité de France (EDF) e.a.*, aff. C-124/10 P, *préc.*, point 76.

<sup>960</sup> A. CARTIER-BRESSON, « Applicabilité à une mesure fiscale du critère de l'investisseur privé en économie de marché », *op. cit.*, p. 1190.

<sup>961</sup> Conclusions de l'avocat général J. MAZAK présentées le 20 octobre 2011 sous CJUE, 5 juin 2012 *Commission c. Électricité de France (EDF) e.a.*, aff. C-124/10 P, *préc.*, point 50 et suiv.

<sup>962</sup> CJUE, 5 juin 2012, *Commission c. Électricité de France (EDF)*, aff. C-124/10 P, *préc.*, point 92 (v. note J.-Y. CHEROT, « Note sous CJUE, 5 juin 2012, *Commission c. EDF*, aff. C-124/10 P », *Concurrences*, 2012, n° 3, pp. 169-171 ; L. IDOT, « Notion d'aide et critère de l'investisseur privé en économie de marché », obs. sous CJUE, 5 juin 2012, *EDF*, aff. C-124/10 P, *Europe*, 2012, n° 8-9, comm. 335, pp. 46-47).

<sup>963</sup> A. CARTIER-BRESSON, « Applicabilité à une mesure fiscale du critère de l'investisseur privé en économie de marché », *op. cit.*, p. 1188.

<sup>964</sup> *Ibidem*, p. 1190.



l'importance excessive accordée par le juge aux objectifs de l'intervention étatique rentrant sur ce point en contradiction avec le caractère objectif de la notion d'aide<sup>965</sup>. Or, cette critique doit être relativisée : si l'application du principe de l'investisseur privé, peu importe le domaine, passe par le contrôle de l'existence d'un but de rentabilité, les considérations portant sur les finalités font partie intégrante de cette application<sup>966</sup>.

**462.** Il s'agit donc d'une position pragmatique, centrée sur les finalités d'une intervention et qui favorise en plus la prise en compte d'éléments d'analyse économique en matière d'aides d'État contribuant à la déqualification de certaines mesures en tant qu'aides. En effet, si l'État agit comme un opérateur privé, l'aide ne peut pas être constituée car la mesure en cause malgré son caractère sélectif ne pourra pas créer de distorsions de concurrence du fait d'une intervention étatique. Même si la mesure est d'origine étatique, l'État n'intervient pas en tant qu'autorité publique mais en tant qu'opérateur privé.

## **Section II. Le renversement au stade de la compatibilité**

**463.** La rupture d'égalité dans la concurrence est à la fois un critère de qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide et la raison d'être de la prohibition de cette mesure. La présomption ainsi existante porte également sur la prohibition d'une aide fiscale, cette dernière étant considérée *a priori* incompatible avec le marché intérieur. S'agissant d'une présomption simple, il est possible qu'une mesure fiscale sélective qui affecte la concurrence et les échanges constituant donc une aide d'État soit compatible avec le marché intérieur. Tant le traité dans le paragraphe 3 de l'article 107 que le droit dérivé en clarifiant l'application de cette disposition<sup>967</sup> ont posé des

---

<sup>965</sup> Conclusions de l'avocat général J. MAZAK présentées le 20 octobre 2011 sous CJUE, 5 juin 2012, *Commission c. Électricité de France (EDF) e.a.*, aff. C-124/10 P, *préc.*, points 55 et suiv.

<sup>966</sup> A. CARTIER-BRESSON, « Applicabilité à une mesure fiscale du critère de l'investisseur privé en économie de marché », *op. cit.*, p. 1190 et suiv.

<sup>967</sup> La Commission, sous habilitation du règlement du Conseil 994/98 (aujourd'hui abrogé et remplacé par le règlement (UE) 2015/1588 du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (texte codifié), *JO L 248* du 24 septembre 2015, p. 1), a adopté plusieurs règlements d'exemption par catégorie (v. C. BLUMANN, « L'émergence de l'exemption catégorielle en matière d'aides d'État : le règlement n° 994/98 du 7 mai 1998 », *RMCUE*, 1998, n° 428, p. 319). On peut citer notamment le règlement (CE) 68/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application

exemptions à la présomption d'incompatibilité d'une aide d'État, y compris fiscale, dans de nombreux domaines. Cela résulte de ce que les États membres peuvent procéder à l'octroi de ces aides sans autorisation préalable de la Commission ou, le cas échéant, avec une autorisation presque automatique. Ces exemptions, corollaires de l'exigence d'une analyse économique plus fine en la matière, ne concernent pas uniquement les aides fiscales mais reposent sur une logique commune à toutes les aides, peu importe leur forme. Cependant, cela ne signifie pas que certaines tendances ne peuvent être dégagées concernant les aides fiscales. Après avoir présenté la logique de renversement de la présomption d'incompatibilité, commune à toutes les aides (§ I), il conviendra de s'intéresser à une typologie éventuelle des exemptions lorsqu'elles portent sur les aides fiscales (§ II).

### *§ I. Une logique de renversement commune à toutes les aides*

**464.** Même si le droit primaire pose dans un premier temps le principe d'incompatibilité des aides d'État, dans un second temps il le relativise en reconnaissant explicitement des exceptions concernant certaines mesures, qui bien qu'elles constituent des aides au sens du traité, peuvent être déclarées compatibles avec le marché intérieur (article 107, paragraphe 3 du TFUE). De fait, le droit de l'Union européenne a adopté un modèle de *concurrence-moyen* refusant donc de

---

des articles 87 et 88 du traité CE aux aides à la formation (*JO L 10* du 13 janvier 2001, p. 20) ; le règlement (CE) 70/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'État en faveur des petites et moyennes entreprises (*JO L 10* du 13 janvier 2001, p. 33) ; le règlement (CE) 2204/2002 de la Commission du 12 décembre 2002 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides d'État à l'emploi (*JO L 337* du 13 décembre 2002, p. 3) ; le règlement (CE) 1628/2006 de la Commission du 24 octobre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale (*JO L 302* du 1<sup>er</sup> novembre 2006, p. 29). Pour des raisons de simplification, ces textes ont été abrogés et remplacés dans leur ensemble par le règlement (CE) 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie, *JO L 214* du 9 août 2008, p. 3) ; ce dernier a été remplacé, à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2014, par un nouveau règlement déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur (Règlement (UE) 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, *JO L 187* du 26 juin 2014, p. 1). Pour une présentation du règlement général d'exemption par catégorie de 2008 et sa contribution à une analyse économique plus fine, telle que prônée par le plan d'action de 2005 de la Commission, v. P. J. SLOT, « The General Block Exemption for State Aid », in J. BASEDOW, W. WURMNEST (éd.), *Structure and Effects in EU Competition Law. Studies on Exclusionary Conduct and State Aid*, Alphen Aan Den Rijn, Kluwer Law International, 2011, p. 193.

procéder à une condamnation automatique de chaque comportement susceptible de restreindre la concurrence, comme c'est le cas avec le modèle de *concurrence-condition* suivi par le droit américain<sup>968</sup>. De cela résulte que les objectifs du droit de la concurrence de l'Union doivent, selon François Souty, « être interprétés de manière téléologique, c'est-à-dire par rapport aux autres dispositions du Traité CE »<sup>969</sup>. Cela signifie que le droit de la concurrence ne cherche pas uniquement à assurer l'efficacité concurrentielle mais aussi l'efficacité économique. François Souty qui fait cette distinction, précise que l'efficacité économique est plus large que celle concurrentielle : en effet, le droit de la concurrence assure l'efficacité économique « à travers d'autres fonctions que de pure productivité, notamment en matière distributive [...], en particulier au profit de la croissance et surtout de l'emploi »<sup>970</sup>.

**465.** Le modèle suivi par l'Union signifie qu'un comportement anticoncurrentiel peut être accepté lorsque les objectifs propres à la construction du marché intérieur l'exigent, la concurrence contribuant en tant que moyen pour réaliser les objectifs poursuivis par le droit l'Union<sup>971</sup>. C'est cette conception de la concurrence qui est retenue lorsque la Cour de justice affirme que la concurrence non faussée au sens du traité « implique l'existence sur le marché d'une concurrence efficace (*workable competition*), c'est-à-dire de la dose de concurrence nécessaire pour que soient respectées les exigences fondamentales et atteints les objectifs du Traité »<sup>972</sup>.

**466.** Le raisonnement derrière les exceptions à la règle d'interdiction repose sur l'idée que certaines aides d'État peuvent contribuer à la réalisation des objectifs d'intérêt commun européen, objectifs (pas forcément économiques) que le marché ne peut pas atteindre seul. La réalisation d'un objectif d'intérêt commun constitue donc le fait générateur des exemptions à l'incompatibilité (A). Cependant, l'identification d'un

---

<sup>968</sup> P. BONASSIES, « Les fondements du droit communautaire de la concurrence : la théorie de la concurrence-moyen », in *Études dédiées à Alex Weill*, Paris, Dalloz, Litec, 1983, pp. 51 et 55. V. également M. MALAURIE-VIGNAL, *Droit de la concurrence interne et européen*, op. cit., pp. 12-13.

<sup>969</sup> F. SOUTY, *Le droit et la politique de la concurrence de l'Union européenne*, op. cit., p. 26.

<sup>970</sup> *Ibidem*.

<sup>971</sup> V. S. MARTIN, A. EVANS, « Socially acceptable distortion of competition : Community policy on state aid », *EL Rev.*, 1991, vol. 16, n° 2, p. 79 et notamment pp. 91 et suiv.

<sup>972</sup> CJCE, 25 octobre 1977, *Metro SB-Großmärkte GmbH & Co. KG c. Commission*, aff. 26/76, *Rec.*, 1977, p. 1875, point 20.

tel objectif n'est pas suffisante ; l'acceptabilité des exemptions nécessite le passage par un contrôle de proportionnalité reposant sur des considérations économiques (B).

### *A. Le fait générateur des exemptions : un objectif d'intérêt commun*

467. Le fait que les aides d'État puissent parfois avoir un effet bénéfique pour l'Union européenne est mentionné par le traité dans l'article 107, paragraphe 3 où les auteurs ont eu l'occasion d'indiquer quelques objectifs d'intérêt commun. La Commission a mis en exergue l'importance de ces objectifs et leur rôle pour le contrôle de compatibilité d'une aide d'État dans son plan d'action du 7 juin 2005<sup>973</sup>. Elle reviendra en 2009 sur cette question avec un *non-paper* adressé aux États membres afin d'apporter des clarifications quant à ces objectifs<sup>974</sup>. En interprétant la disposition précitée du traité, la Commission note que « *la contribution d'une aide à un objectif d'intérêt commun peut se mesurer à son efficacité ou à l'équité. Les États membres souhaitant octroyer des aides publiques devront par conséquent définir l'objectif qu'ils poursuivent, et notamment expliquer si ce dernier est plutôt d'accroître l'efficacité du marché ou de régler des problèmes d'équité* »<sup>975</sup>. Il conviendra ainsi d'examiner successivement les considérations d'efficacité (1) et celles d'équité (2) qui peuvent permettre d'identifier un objectif d'intérêt commun européen, notion interprétée largement par le juge de l'Union<sup>976</sup>.

#### *1. Les considérations d'efficacité*

468. Si les marchés fonctionnent en principe d'une manière efficace impliquant une allocation optimale de ressources dans l'économie<sup>977</sup>, il arrive parfois que des

---

<sup>973</sup> Communication de la Commission du 7 juin 2005, Plan d'action dans le domaine des aides d'État, *op. cit.*, point 10.

<sup>974</sup> Commission des Communautés européennes, Principes communs d'évaluation économique de la compatibilité des aides d'État en application de l'article 87, paragraphe 3, [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/reform/economic\\_assessment\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/reform/economic_assessment_fr.pdf), point 5.

<sup>975</sup> *Ibidem*, point 18. V. également, T. KLEINER, A. ALEXIS, « Politique des aides d'État : Une analyse économique plus fine au service de l'intérêt commun », *op. cit.*, pp. 50-51.

<sup>976</sup> C. BOUTAYEB, « Une recherche sur la place et les fonctions de l'intérêt général en droit communautaire », *RTDE*, 2003, n° 4, p. 587.

<sup>977</sup> Il est considéré que les marchés fournissent un résultat efficace et que les ressources sont efficacement employées « *lorsqu'il n'est pas possible d'améliorer l'utilité d'un agent sans dégrader*

défaillances puissent être constatées empêchant l'achèvement d'un résultat efficace en l'absence d'aide. Ces défaillances du marché sont bien diverses, cependant la Commission se focalise dans le document de 2009 sur deux grandes catégories : d'un côté les externalités et de l'autre l'imperfection et l'asymétrie de l'information, et les problèmes de coordination.

**469.** Concernant les externalités, selon la Commission elles « *s'observent lorsque les acteurs du marché n'internalisent pas l'intégralité des fruits ou du coût de leur action, en raison de droits de propriété incomplets* »<sup>978</sup>. À titre d'exemple, peut être évoqué le cas des entreprises dans le domaine de recherche et développement qui lorsqu'elles sont incapables de s'approprier l'entier bénéfice de leurs dépenses, peuvent voir leurs investissements rester à un niveau sous-optimal<sup>979</sup>. Les problèmes de coordination peuvent de leur côté entraîner des défaillances du marché lorsque l'incertitude qu'ils provoquent agit au détriment de la conclusion d'accords contractuels (efficaces) résultant en une production faible<sup>980</sup>. Quant à l'imperfection et l'asymétrie de l'information, elle aussi est tenue parfois responsable pour devancer un résultat efficace. À cet égard, la Commission cite un exemple propre au marché financier « *où les entreprises en démarrage éprouvent souvent des difficultés à obtenir un financement adéquat (en raison notamment de l'absence de garantie, de flux de trésorerie stables, de réputation sur le marché) en dépit d'un plan d'exploitation potentiellement très valable. De ce fait, des entreprises susceptibles de "pousser" efficacement l'activité économique risquent de n'obtenir qu'un financement insuffisant* »<sup>981</sup>.

**470.** Dans ce contexte, l'octroi des aides d'État peut avoir un impact positif sur l'accroissement de l'efficacité du marché par les incitations qu'elles offrent aux entreprises. Les États membres ont la charge de la preuve pour démontrer qu'il y a

---

*celle d'au moins un autre* », une situation qualifiée de Pareto-optimale ou d'optimum de Pareto (E. COMBE, *Précis d'économie*, Paris, Presses Universitaires de France, 13<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 95).

<sup>978</sup> Commission des Communautés européennes, Principes communs d'évaluation économique de la compatibilité des aides d'État en application de l'article 87, paragraphe 3, *op. cit.*, point 21.

<sup>979</sup> *Ibidem*.

<sup>980</sup> *Ibid.*

<sup>981</sup> *Ibid.*

une défaillance du marché – bien caractérisée – qui justifie leur intervention. Le fait qu'une entreprise rencontre des difficultés pour réaliser un certain projet ou une certaine opération sans avoir au préalable bénéficié d'une aide ne constitue pas nécessairement une défaillance du marché<sup>982</sup>. Cette dernière doit être bien importante, étant susceptible de bloquer la mise en place d'un projet pour des raisons d'efficacité, ainsi que quantifiable ce qui n'est pas toujours une chose aisée<sup>983</sup>.

**471.** La transposition des propos de la Commission à la lettre du traité peut présenter quelques ambiguïtés ; comme l'observe Dominique Berlin, la Commission quand elle parle de l'efficacité économique n'opère pas « *un lien très clair avec les différentes hypothèses de l'article 107, § 3 du TFUE* »<sup>984</sup>. Parmi les exemptions relatives aux aides à finalité régionale, aux aides à finalité culturelle et aux aides diverses à finalité économique, il semble que ces dernières et plus précisément celles horizontales ou sectorielles visées par le point *c)* sont liées principalement aux objectifs d'efficacité<sup>985</sup>. En revanche, les autres font plutôt appel aux considérations d'équité, sans pour autant exclure la possibilité qu'une intervention étatique soit prescrite tant pour des objectifs d'efficacité que d'équité<sup>986</sup>.

## 2. Les considérations d'équité

**472.** Mis à part le fait que les forces du marché peuvent ne pas réussir à fournir un résultat efficace, elles peuvent également provoquer, voire renforcer, certaines inégalités sociales ou régionales<sup>987</sup>. Dans ce cas, l'objectif des interventions étatiques

---

<sup>982</sup> En ce sens, la Commission a statué sur l'incompatibilité d'un avantage fiscal accordé aux entreprises espagnoles prenant une participation significative dans des entreprises étrangères après avoir rejeté les arguments avancés par les autorités espagnoles concernant l'existence d'une défaillance du marché, savoir des difficultés pour réaliser des fusions transfrontalières, justifiant les mesures en cause : v. décision 2011/5/CE de la Commission du 28 octobre 2009 relative à l'amortissement fiscal de la survalueur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne, JO L 7 du 11 janvier 2011, p. 48, points 146-150.

<sup>983</sup> V. Commission des Communautés européennes, Principes communs d'évaluation économique de la compatibilité des aides d'État en application de l'article 87, paragraphe 3, *op. cit.*, points 23 et 24.

<sup>984</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, p. 226.

<sup>985</sup> Sur le fondement de cette disposition, la Commission a autorisé le 1<sup>er</sup> décembre 2004 pour des raisons d'efficacité le régime d'aides (N 330/2004) à l'emploi au secteur HCR (hôtels, cafés et restaurants) en France. V. Rapport de la Commission sur la politique de concurrence 2004, vol. 1, n° 479 à 484.

<sup>986</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, p. 227 et notes 888 et 889.

<sup>987</sup> Commission des Communautés européennes, Principes communs d'évaluation économique de la compatibilité des aides d'État en application de l'article 87, paragraphe 3, *op. cit.*, point 26.

consiste principalement dans le rétablissement d'un certain équilibre revêtant donc une finalité d'équité. Encore une fois l'objectif d'équité doit être démontré et quantifié par des indications statistiques.

**473.** À cet effet, la Commission envisage plusieurs cas de figure où les aides sont administrées pour des motifs d'équité<sup>988</sup>. C'est ainsi le cas pour les aides régionales, ayant comme objectif de renforcer la cohésion économique et réduire les disparités entre les niveaux de développement des différentes régions de l'Union<sup>989</sup> ; les aides à la fourniture de services d'intérêt économique général qui peuvent être accordées pour des raisons d'équité ; les aides relatives à certaines catégories de travailleurs rencontrant des difficultés pour trouver un emploi ; les aides au sauvetage et à la restructuration accordées afin d'éviter des pertes d'emplois ; enfin, les aides relatives aux produits et services culturels dans la mesure où elles sont susceptibles de contribuer à la préservation de la diversité culturelle.

### ***B. L'acceptabilité des exemptions : le contrôle de proportionnalité***

**474.** L'identification d'un objectif d'intérêt commun recherché par l'aide d'État n'est pas suffisante pour l'acceptabilité des exemptions au principe d'interdiction. Une mesure nationale qualifiée d'aide au sens du traité répond à la condition de l'affectation de la concurrence et des échanges. Malgré la poursuite d'un objectif d'intérêt commun, ses effets néfastes sur la concurrence ne peuvent être automatiquement écartés. En ce sens, le contrôle de proportionnalité qui permettra d'affirmer la nécessité d'une mesure ou la mise en balance des effets négatifs et positifs d'une aide d'État constitue une étape essentielle au contrôle de la Commission. Il n'en pouvait pas être autrement. Reconnaître la nécessité d'une aide pour des raisons d'intérêt commun européen conduit à reconnaître implicitement une politique favorable à l'interventionnisme. C'est pour cela que cette politique doit rester au strict minimum et respecter les principes ordolibéraux sur lesquels reposent l'édifice du marché intérieur. C'est en ce sens que Clause Blumann parle d'une « *orientation des aides d'État en faveur d'une politique économique d'inspiration*

---

<sup>988</sup> *Ibidem*, point 28.

<sup>989</sup> V. F. WISHLADE, « Competition policy, cohesion and the co-ordination of regional aides in the European Community », *ECLR*, 1993, vol. 14, n° 4, p. 143.

*libérale* »<sup>990</sup>. C'est la Commission qui est tenue de réaliser un bilan coûts-avantages afin de mettre en balance les avantages et les inconvénients d'une mesure étatique, reconnue compatible avec le marché intérieur uniquement lorsque les premiers l'emportent sur les seconds.

**475.** Dans un premier temps, la Commission doit vérifier que l'intervention étatique dans un cas donné est bien appropriée et nécessaire afin d'atteindre l'objectif d'intérêt commun visé. Cela suppose que l'aide accordée est susceptible grâce à son « *effet incitatif* »<sup>991</sup> de modifier le comportement des opérateurs économiques bénéficiaires de manière à leur permettre d'atteindre l'objectif d'efficacité ou d'équité identifié préalablement. La charge de la preuve de cohérence et d'efficacité entre mesure et objectif repose sur les États membres qui doivent communiquer tout document utile afin que la Commission puisse procéder à son appréciation.

**476.** L'adéquation de la mesure doit être liée dans un second temps à son caractère proportionnel avec la réalisation du but poursuivi. Elle ne doit pas excéder ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif d'intérêt commun. Si finalement l'aide ne respecte pas les exigences de proportionnalité, les distorsions qu'elle provoque dans la concurrence, déraisonnablement excessives, ne peuvent pas être justifiées.

**477.** Les considérations évoquées ne concernent que la première étape du contrôle de proportionnalité. Une fois que les effets positifs de l'aide ont été démontrés, une mise en balance s'impose. Une mesure étatique qualifiée d'aide est également la source d'effets négatifs provoquant inévitablement des distorsions de concurrence. Si les résultats positifs de l'aide sont évalués en prenant en compte son effet incitatif afin d'atteindre le but recherché en modifiant le comportement de ses bénéficiaires, le même effet est examiné pour l'appréciation des conséquences négatives. Mais cette fois-ci la Commission doit examiner les effets du changement de comportement des

---

<sup>990</sup> C. BLUMANN, « Y a-t-il substitution de "régulations" communautaires aux "régulations" nationales en matière d'aides ? », in *L'entreprise dans le marché unique européen : acte du 7<sup>e</sup> Colloque international de la CEDECE, Paris, les 8 et 9 octobre 1992*, Paris, La documentation française, 1995, pp. 84 et suiv.

<sup>991</sup> Commission des Communautés européennes, Principes communs d'évaluation économique de la compatibilité des aides d'État en application de l'article 87, paragraphe 3, *op. cit.*, point 32.



destinataires d'une aide sur ses concurrents ainsi que sur les consommateurs<sup>992</sup>. Concernant les aides de nature fiscale, c'est à ce stade que la Commission doit également prendre en compte des effets provoqués sur la concurrence fiscale entre les États membres<sup>993</sup>. Encore une fois, il incombe aux États membres d'apporter tous les éléments utiles permettant la quantification des effets tant négatifs que positifs de la mesure examinée ; à défaut, la Commission écartera l'argument de compatibilité après avoir constaté que les informations fournies sont incomplètes<sup>994</sup>.

**478.** L'objectif de ce contrôle de proportionnalité est de prouver que les effets positifs de l'aide l'emportent sur les effets négatifs afin de déclarer la compatibilité de la mesure avec le marché intérieur. La Commission dispose dans le cadre de cette vérification qui nécessite parfois des appréciations économiques complexes une large marge d'appréciation. Il y a cependant une limitation importante au pouvoir d'appréciation de la Commission. Selon une jurisprudence constante du juge de l'Union, la procédure prévue aux articles 107 et 108 du TFUE « *ne doit jamais aboutir à un résultat qui serait contraire aux dispositions spécifiques du traité* »<sup>995</sup>. Cela ressort logiquement de l'économie générale du traité et de la nécessité de garder une certaine cohérence entre différentes règles qui veulent toutes protéger la liberté de circulation et la libre concurrence dans le marché intérieur. Cette limite signifie dans la pratique qu'une aide peut être compatible sous réserve qu'elle respecte aussi les autres règles du traité<sup>996</sup>. Une aide fiscale ne peut alors être compatible si elle constitue une mesure d'effet équivalent dans le sens de l'article 30 du TFUE ou si elle aboutit à une imposition intérieure discriminatoire interdite par l'article 95 du

---

<sup>992</sup> *Ibidem*, points 50 et 51.

<sup>993</sup> *Ibid.*, point 50. Sur la question de la concurrence fiscale dommageable et le rôle du contrôle des aides d'État de nature fiscale dans ce contexte, v. aussi *infra* §§ 656 et suiv.

<sup>994</sup> V. Décision 2010/402/UE de la Commission du 15 décembre 2009 concernant le régime d'aide « exonération des taxes environnementales accordée aux fabricants de céramique » que les Pays-Bas envisagent de mettre à exécution, C 5/09 (ex N 210/08), JO L 186 du 20 juillet 2010, p. 32, points 80 à 85.

<sup>995</sup> V. à titre indicatif : CJCE, 21 mai 1980, *Commission c. République italienne*, aff. 73/79, *Rec.*, 1980, p. 1533, point 11 ; CJCE, 15 juin 1993, *Matra SA c. Commission*, aff. C-225/91, *préc.*, point 41 ; CJCE, 12 décembre 2002, *République française c. Commission*, aff. C-456/00, *Rec.*, 2002, p. I-11949, point 30.

<sup>996</sup> V. J.-Y. CHEROT, *Les aides d'État dans les Communautés européennes*, *op. cit.*, pp. 114 et suiv. ; M. DONY, F. RENARD, C. SMITS (collab.), *Contrôle des aides d'État*, *op. cit.*, pp. 82 et suiv. Plus précisément, sur l'interaction entre contrôle des aides d'État et respect des libertés de circulation en matière fiscale, v. P. ROSSI-MACCANICO, « EU Review of Direct Tax Measures : Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control », *EC Tax Review*, 2013, n° 1, p. 19.

TFUE. La Commission a mis en exergue cette réserve en matière fiscale en confirmant dans sa communication de 1998 qu'elle ne pourrait « *autoriser des aides qui s'avéreraient contraires tant aux règles du traité, notamment celle relatives à l'interdiction de discriminations et au droit d'établissement, qu'aux dispositions du droit dérivé en matière fiscale* »<sup>997</sup>.

## **§ II. Essai de typologie des exemptions au principe d'incompatibilité des aides fiscales**

**479.** L'application des exemptions à l'incompatibilité, tributaire d'une large marge d'appréciation de la part de la Commission, se fait au cas par cas, rendant ainsi difficile de dégager les tendances de l'application de son contrôle concernant des types d'aides différentes, y compris fiscales. Toutefois, certains principes généraux peuvent être constatés. De prime abord, il faut souligner que « *la Commission n'a pas de préjugés particuliers, positifs ou négatifs, à l'égard des aides versées sous forme fiscale vis-à-vis des aides versées sous d'autres formes (subventions, garanties, etc.)* »<sup>998</sup>. Cependant, les aides fiscales sont *a priori* des aides au fonctionnement destinées à soutenir certains niveaux de production ou de prix sans avoir un lien avec un projet d'investissement (sauf dans les cas où les aides prennent la forme d'un *ruling* ou d'un agrément). Pour cette raison, il est ainsi probable que la Commission prendra une position négative quant à leur compatibilité. Il ressort ainsi que l'application de ces exemptions en matière fiscale ne peut qu'être exceptionnelle ou en tout cas conjoncturelle comme les aides fiscales sont en règle générale des aides au fonctionnement (A). Toutefois, il y a un domaine de prédilection des exemptions en matière fiscale relatif aux aides régionales (B).

### **A. L'applicabilité conjoncturelle des exemptions en matière fiscale**

**480.** S'interrogeant sur la question de la compatibilité des aides fiscales dans sa communication de 1998, la Commission va poser quelques principes généraux. Elle

---

<sup>997</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 29. V. aussi CJCE, 22 mars 1977, *Iannelli et Volpi SpA*, aff. 74/76, *préc.*, points 9 à 12.

<sup>998</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 44.

dispose ainsi que le plus souvent les aides fiscales « *ont un caractère continu : elles ne sont pas liées à la réalisation de projets spécifiques et réduisent les dépenses courantes de l'entreprise sans qu'il soit possible d'en évaluer le volume exact dans le cadre de l'examen ex ante effectué par la Commission. De telles mesures constituent des "aides au fonctionnement". Les aides au fonctionnement sont en principe interdites* »<sup>999</sup>.

**481.** Ces caractéristiques des aides fiscales les empêchent de passer le test de mise en balance. En raison de leur nature continue et à défaut d'un lien avec la réalisation d'un projet spécifique, les aides fiscales ne sont pas adaptées ou proportionnées à l'objectif à atteindre. En ce sens, la Commission saisie sur la question de la compatibilité du régime des sociétés de financement luxembourgeoises selon l'article 107, paragraphe 3, point c) du TFUE, va préciser que « *les avantages fiscaux accordés dans le cadre du régime précité ne sont pas liés à la réalisation d'investissements, à la création d'emploi ou de projets spécifiques. Ils constituent uniquement des allègements de charges continus et doivent, par conséquent, être qualifiés d'aides au fonctionnement. La Commission estime donc que les aides en question sont susceptibles d'altérer les échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun, et ne peuvent par conséquent bénéficier de la dérogation prévue à l'article 87, § 3, point c, du traité* »<sup>1000</sup>.

**482.** Cette décision de la Commission s'inscrit dans le cadre plus général de l'engagement posé par le code de conduite et accepté par la Commission dans sa communication de 1998 d'examiner, d'une part, les projets d'aides fiscales et les aides illégalement mises en œuvre et, d'autre part, de réexaminer les régimes fiscaux préalablement approuvés<sup>1001</sup>. Elle a donc initié le 11 juillet 2001 une procédure –

---

<sup>999</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 32.

<sup>1000</sup> Décision 2003/438/CE de la Commission du 16 octobre 2002 concernant le régime d'aide d'État – Sociétés de financement – mis à exécution par le Luxembourg, *JO L 153* du 20 juin 2003, p. 40, point 58. V. également décision 2004/77/CE de la Commission du 24 juin 2003 concernant le régime d'aides mis à exécution par la Belgique sous forme d'un régime fiscal de *ruling* applicable aux US Foreign Sales Corporations, *op. cit.*, point 72.

<sup>1001</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, points 4 et 37.

qualifiée parfois par la doctrine comme « *la grande offensive de 2001* »<sup>1002</sup> – relative au réexamen de l'application des régimes de taxation des entreprises dans plusieurs États membres ainsi qu'à l'examen de certaines mesures fiscales illégalement mises en œuvre. Pour toutes ces mesures la Commission a considéré qu'il s'agissait d'aides parfois illégales mais surtout incompatibles avec le marché intérieur<sup>1003</sup> mettant ainsi en exergue la nature des aides fiscales comme aides au fonctionnement. Dans le même sens, dans le cadre de plusieurs enquêtes entamées, depuis juin 2013, sur les pratiques des États membres en matière de *rulings* fiscaux, la Commission a eu l'occasion de réaffirmer à plusieurs reprises ce caractère d'aide au fonctionnement accordé aux aides fiscales en jugeant de l'incompatibilité des mesures en cause<sup>1004</sup>.

**483.** Si les aides au fonctionnement sont en principe interdites, elles peuvent pour autant être autorisées mais pour des cas exceptionnels<sup>1005</sup>. À titre d'exemple, on peut mentionner le domaine des aides à la recherche et au développement où la Commission a approuvé des régimes britanniques qui ont eu recours aux allègements fiscaux<sup>1006</sup>. En matière d'environnement la Commission a autorisé entre autres, les avantages fiscaux accordés par le gouvernement suédois afin d'inciter les entreprises grandes consommatrices d'énergie à réduire leur consommation d'électricité<sup>1007</sup> ou encore l'écotaxe allemande favorable aux gros consommateurs d'énergie dans l'industrie manufacturière<sup>1008</sup>.

---

<sup>1002</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, p. 439.

<sup>1003</sup> *Ibidem*, pp. 439-441.

<sup>1004</sup> V. Décision de la Commission du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur de Fiat, C(2015) 7152 final, points 348 à 351 ; Décision de la Commission du 21 octobre 2015, State aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks, C(2015) 7143 final, points 431 à 434 ; Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aide d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), C(2015) 9837 final, points 189 à 192.

<sup>1005</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 32.

<sup>1006</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 48, note 32. V. aussi Communication de la Commission du 4 juin 2003, Investir dans la recherche : un plan d'action pour l'Europe, COM (2003) 226 final/2 (le texte encourage explicitement une utilisation concertée des incitations fiscales pour résoudre des questions de politique de la recherche qui présentent un intérêt commun).

<sup>1007</sup> V. A. MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État sous forme fiscale. Champ du contrôle communautaire », *op. cit.*, n° 249.

<sup>1008</sup> *Ibidem*, n° 251.

**484.** Ces exemples démontrent une application conjoncturelle des exemptions de compatibilité en matière fiscale qui ne permet pas dans un premier temps de dégager quelques principes généraux. Néanmoins, il semble que les aides fiscales sont amplement utilisées pour accorder des aides régionales<sup>1009</sup>. Ces dernières sont principalement autorisées pour des raisons d'équité, ce qui les rapproche de l'aspect redistributif de l'impôt qui est plus proche de considérations d'équité<sup>1010</sup>.

### ***B. L'applicabilité de principe en matière d'aides fiscales régionales***

**485.** L'article 107, paragraphe 3 du TFUE fait mention de la finalité régionale tant dans le point *a)* que *c)*. Même si les deux mentions répondent au même objectif – favoriser le développement des régions – leur champ d'application n'est pas le même. Sous *a)* il faut prendre en compte les régions qui se trouvent dans une situation économique défavorable par rapport à l'ensemble de l'Union ; sous *c)* les régions qui sont défavorisées par rapport à la moyenne nationale<sup>1011</sup>.

**486.** Le fondement juridique offert par le traité est complété par le règlement général d'exemption de 2014<sup>1012</sup> ainsi que par des lignes directrices qui contribuent à la clarification de l'application de l'article 107 et donnent également des indications afin de déterminer si une région est défavorisée par rapport à la moyenne de l'Union ou par rapport à la moyenne nationale<sup>1013</sup>.

**487.** Dans le cadre de cette réglementation, la Commission a autorisé de nombreux régimes d'aides fiscales, parfois même en reconnaissant explicitement leur caractère d'aides au fonctionnement. Il s'agit à titre d'exemple de deux régimes d'aides

---

<sup>1009</sup> J.-P. KEPPELNE, « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État », *op. cit.*, pp. 32-33. V. aussi : rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 44.

<sup>1010</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.* p. 229.

<sup>1011</sup> CJCE, 14 octobre 1987, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. C-248/84, *préc.*, point 19.

<sup>1012</sup> Règlement (UE) 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, *op. cit.*, articles 13 à 16.

<sup>1013</sup> V. F. WISHLADE, « Competition policy, cohesion and the co-ordination of regional aides in the European Community », *op. cit.*, p. 143 ; F. WISHLADE, « Competition policy or cohesion policy by the back door ? The Commission Guidelines on National Regional Aid », *ECLR*, 1998, vol. 19, n° 6, p. 343.

régionales pour les îles Canaries : le régime économique et fiscal (REF) et la zone économique spéciale des Canaries (ZEC). Ces mesures consistaient en des incitations fiscales en faveur de l'investissement, de la création d'emplois et de diversification de la structure économique régionale. Malgré leur caractère d'aides au fonctionnement, la Commission a considéré qu'elles étaient bien proportionnelles par rapport à leur objectif<sup>1014</sup>. Le même raisonnement a été adopté pour les allègements fiscaux en faveur de la zone franche de Madère qui concernent les entreprises qui s'installeront dans la région. Explicitement reconnus par la Commission en tant qu'aides au fonctionnement, ils ont été autorisés car leur octroi était subordonné à l'obligation de créer de l'emploi et au respect de conditions d'utilisation strictes<sup>1015</sup>.

**488.** Ces deux régimes ne constituent pas les seuls autorisés par la Commission au titre d'exemption d'aides régionales. Sans prétention d'exhaustivité, on peut encore citer<sup>1016</sup> l'autorisation de la Commission d'une exonération de la taxe sur les mutations immobilières pour les sociétés de logement d'Allemagne de l'Est, l'approbation des dix régimes d'aides concernant des exemptions de taxes et de charges sociales en faveur des départements français d'outre-mer, l'autorisation des régimes des zones franches urbaines en France et en Italie, ou encore l'approbation d'un système régional de crédit d'impôt en faveur de nouveaux investissements en Sicile.

**489.** La Commission est alors bien attentive à l'autorisation des régimes en cause. Elle doit vérifier que les aides au fonctionnement sont bien proportionnelles par rapport à l'objectif à atteindre, savoir le développement régional. Les aides en question doivent aussi être bien ciblées par rapport à cet objectif et ainsi contribuer d'une manière active au développement et donc avoir une réelle incidence locale. À défaut, l'aide est prohibée lorsque la Commission constate qu'elle ne contribuerait

---

<sup>1014</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, points 45 et 46. V. aussi : communiqué de presse de la Commission du 20 décembre 2006, n° IP/06/1848.

<sup>1015</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 46. V. aussi : communiqué de presse de la Commission du 27 juin 2007, n° IP/07/891.

<sup>1016</sup> Exemples tirés de : A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, pp. 308-309 et les références y citées.

pas suffisamment au développement régional pour justifier les distorsions de la concurrence qu'elle entraînerait.

## Conclusion du Chapitre II

**490.** La présomption de la rupture d'égalité dans la concurrence par une mesure fiscale sélective, et par conséquent la présomption de son incompatibilité avec le marché intérieur, peut être levée en vertu de considérations relevant d'une analyse économique plus fine qui gagne du terrain en matière d'aides d'État de nature fiscale. La présomption est ainsi renversable et sera renversée tant au niveau de la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide, qu'au niveau de la compatibilité d'une aide fiscale avec le marché intérieur.

**491.** Au stade de la qualification, les considérations des autorités de l'Union se focalisent sur l'existence d'un véritable avantage apporté par la mesure octroyée ; à défaut, la mesure ne bénéficie pas suffisamment à son destinataire pour créer une rupture d'égalité avec ses concurrents. L'avantage peut par exemple être d'un montant particulièrement faible, sous un seuil prédéterminé, ou être accordé en contrepartie des obligations assumées de service public de la part de son destinataire ce qui, *in fine*, neutralise sa portée. Au surplus, les autorités de l'Union peuvent également examiner si l'État qui a accordé l'aide a agi en tant qu'opérateur économique. Dans ce cas-là, l'affectation de la concurrence et des échanges dans le sens de l'article 107 n'est pas remplie car il n'y a pas intervention étatique proprement dit, l'avantage ne provient pas de l'État agissant en tant que puissance publique.

**492.** Au stade de la compatibilité, il est possible que la rupture d'égalité dans la concurrence – provoquée par une mesure fiscale qui constitue bien une aide d'État – soit justifiée. C'est ainsi le cas lorsque la mesure en cause contribue à la réalisation des objectifs d'intérêt commun européen d'une manière proportionnelle, sans qu'elle provoque des distorsions dans la concurrence déraisonnablement excessives. Le fait que les aides fiscales revêtent souvent un caractère continu (« aides au fonctionnement ») soulève quelques interrogations quant à leur nature proportionnelle. Cependant cela n'est pas suffisant pour créer un quelconque préjugé de la part de la Commission qui procède à l'examen de la compatibilité d'une aide fiscale au cas par cas.



## Conclusion du Titre II

**493.** La rupture d'égalité dans la concurrence entre les opérateurs économiques provoquée par une mesure fiscale sélective est très souvent présumée dans la pratique. Cette présomption n'est pas dépourvue de fondements ; elle permet en effet de soumettre au contrôle des autorités de l'Union des mesures fiscales sélectives *a priori* de nature interne mais susceptibles d'affecter dans la pratique la concurrence et les échanges entre les États membres. Elle n'est toutefois pas non plus exempte d'objections de la part de la doctrine. L'automatisme de la constatation d'une affectation des échanges et de la concurrence d'une mesure sélective est critiquée par Jan Wouters et Bruno Van Hees qui considèrent qu' « *au lieu, comme c'est souvent le cas, de considérer que ces conditions sont automatiquement remplies, la Commission devrait [...] les examiner plus soigneusement et déterminer systématiquement la mesure dans laquelle les avantages fiscaux en cause sont susceptibles de fausser la concurrence dans le marché intérieur* »<sup>1017</sup>.

**494.** Si la pratique de l'Union en matière d'aides d'État reste toujours moins vigoureuse que celle appliquée en matière d'ententes et de concentrations au sujet d'appréciation de l'affectation des échanges et de la concurrence – notamment en ce qui concerne l'appréciation du marché pertinent –, le droit dérivé ainsi que la jurisprudence de l'Union ont trouvé des moyens pour contrebalancer cette lacune. Désormais il est bien établi que les institutions de l'Union doivent prendre en compte les éventuelles circonstances qui peuvent donner lieu soit à la justification de la double affectation – lorsque l'aide par exemple poursuit d'une manière proportionnelle un objectif d'intérêt commun –, soit à la constatation que cette double affectation n'est même pas remplie en premier lieu, comme c'est le cas en absence d'un véritable avantage. Pour parvenir à ces conclusions les institutions de l'Union, mais surtout la Commission, doivent évaluer une série de considérations économiques disposant à cet effet d'une large marge d'appréciation.

---

<sup>1017</sup> J. WOUTERS, B. VAN HEES, « Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe : quelques observations critiques », *op. cit.*, p. 658.

## CONCLUSION DE LA PARTIE I

495. Les critères d'identification d'une aide d'État, tels qu'ils se posent dans le traité et confirmés à maintes reprises dans la jurisprudence, sont communs pour toutes les aides. Ils ne bénéficient pas tous cependant de la même importance lorsque la mesure à identifier en tant qu'aide relève de la matière fiscale. En effet, le caractère fiscal d'une mesure suppose *a priori* son origine étatique ainsi que l'implication de ressources étatiques. L'affirmation est moins évidente cependant pour les autres critères, savoir l'existence d'un avantage accordé d'une manière sélective et étant susceptible d'affecter la concurrence et les échanges entre les États membres. Mais s'il fallait désigner un seul critère déterminant pour l'identification d'une aide fiscale, ce serait indéniablement celui de sélectivité.

496. Le caractère sélectif d'une mesure fiscale a ainsi constitué le point de départ pour l'étude portant sur l'identification d'une aide fiscale. Ce critère réunit autour de lui tant le critère de l'avantage que celui de l'affectation de la concurrence et des échanges. De fait, le lien entre avantage et sélectivité ressort logiquement ; « [p]our qu'une mesure étatique puisse véritablement être considérée comme un avantage, il faut qu'elle présente une certaine spécificité »<sup>1018</sup> étant réservée à certains bénéficiaires et donc au détriment d'autres en situation juridique et factuelle comparable. Quant à la liaison avec l'affectation de la concurrence et des échanges, cette dernière se présuppose une fois que le critère de sélectivité se trouve rempli.

497. L'importance décisive du critère de sélectivité se heurte toutefois dans la pratique à une application particulièrement complexe. Dans le domaine de la fiscalité directe il est difficile de procéder en toute confiance à la distinction entre mesures générales et mesures sélectives. Par conséquent, cette difficulté est susceptible de remettre en cause le mécanisme de prohibition des aides d'État et son effet utile pour la protection de la concurrence : si la sélectivité n'est pas constatée, l'affectation de la concurrence et des échanges ne le sera pas non plus.

---

<sup>1018</sup> J.-P. KEPPELNE, *Guide des aides d'État en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, op. cit., p. 23.

**498.** Afin de faire face à ces difficultés, les institutions de l'Union ont construit un raisonnement en deux temps qui permet d'affirmer la nature sélective d'une mesure fiscale. La première étape consiste en l'identification du régime fiscal commun ou *normal* applicable dans l'État membre concerné. Quant à la seconde, elle consiste en l'appréciation de la nature sélective de la mesure en cause en démontrant que celle-ci déroge au régime préalablement identifié étant donné qu'elle introduit des différenciations entre opérateurs en situation juridique et factuelle comparable.

**499.** Ce raisonnement ne permet toutefois pas de résoudre les difficultés, créant ainsi des problématiques nouvelles, cette fois-ci portant sur la détermination du système fiscal normal-système de référence pour apprécier la sélectivité et par la suite la rupture dans la concurrence qu'elle crée pour les opérateurs économiques. Bien correct dans sa construction, ce raisonnement est propice à une pratique casuistique n'offrant donc pas la transparence mais surtout la sécurité juridique exigée pour identifier une mesure fiscale en tant qu'aide.

**500.** L'ambition de la première partie de cette étude était de systématiser le contrôle du critère de sélectivité. Pour cela, on a essayé de déceler le fondement derrière la méthode dérogatoire de la Commission qui semble reposer finalement sur un contrôle du principe d'égalité devant l'impôt. Plus précisément, dans un premier temps, la Commission – dont les appréciations au stade de la qualification sont soumises au contrôle du juge de l'Union – doit identifier le cadre de référence géographique qui peut être celui de la circonscription fiscale (centrale) du territoire d'un État membre ou celui d'un territoire infra-étatique disposant d'une autonomie institutionnelle, procédurale et économique. Ensuite elle procède à un contrôle d'égalité devant l'impôt opérant à cette fin un contrôle approfondi de comparabilité entre les opérateurs bénéficiaires et ceux en situation juridique et factuelle comparable toujours à la lumière de l'objectif de la mesure fiscale en question.

**501.** La rupture d'égalité devant l'impôt affirmée, elle résulte en une seconde rupture d'égalité, cette fois-ci dans la concurrence entre les opérateurs économiques, ouvrant donc la porte à l'affectation de la concurrence et des échanges. Malgré le délaissement de ce dernier critère qui se trouve le plus souvent présumé rempli dans

le cas d'une mesure fiscale sélective, il serait erroné de considérer que le contrôle de la Commission s'arrête là. Une mesure sélective peut très bien ne pas porter atteinte à la concurrence ; la Commission en employant de plus en plus souvent des critères d'analyse économique et bénéficiant d'une large marge d'appréciation, notamment lorsqu'elle décide sur la compatibilité, doit en dernier lieu vérifier le bien-fondé de cette présomption.

**502.** L'objectif de cette première partie n'est pas de présenter une liste exhaustive de toutes les mesures fiscales susceptibles d'être qualifiées d'aides d'État ou ayant été déjà qualifiées en tant que telles. À la place, on a décidé de dresser une théorie d'identification d'une aide fiscale en interprétant la manière dont les autorités de l'Union affirment son existence et de repérer les lignes directrices derrière leur approche casuistique. Un tel essai de clarification et de conceptualisation de la méthode d'identification ne présente pas uniquement un intérêt académique. En effet, il sera démontré dans la seconde partie que cette méthode d'identification correspond aux finalités recherchées par le contrôle des aides fiscales.

## Partie II. Le régime des aides fiscales

---

**503.** Le processus d'intégration, « classiquement défini[] comme l'élimination graduelle des frontières économiques entre des États indépendants en vue de faire fonctionner leurs économies comme une seule et même entité »<sup>1019</sup> comporte traditionnellement deux phases<sup>1020</sup>. La première est celle de l'intégration négative, consistant en « l'élimination des obstacles résultant des frontières entre États membres, qui constituent autant d'entraves à la libre circulation des marchandises et des facteurs de production »<sup>1021</sup>. La seconde, dite positive, est plutôt axée sur l'adoption de règles européennes, et plus précisément « sur la mise en œuvre des politiques communes et sur un rapprochement des politiques économiques »<sup>1022</sup>. Le régime des aides d'État de manière générale est censé constituer l'un des terrains de prédilection de l'intégration négative, la finalité de la réglementation du droit de l'Union en l'espèce étant l'élimination des distorsions de la concurrence provoquées par les interventions étatiques plutôt que l'harmonisation des politiques économiques nationales<sup>1023</sup>.

**504.** La réglementation des aides d'État de nature fiscale s'inscrit naturellement dans ce contexte, permettant aux institutions de l'Union d'adopter des mesures restrictives

---

<sup>1019</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, p 44. Le processus d'intégration a intéressé de prime abord les économistes (v. notamment B. BALASSA, *The Theory of Economic Integration*, London, Allen and Unwin, 1961) puis les représentants de la science politique et enfin les juristes (P. PESCATORE, *Le droit de l'intégration : émergence d'un phénomène nouveau dans les relations internationales selon l'expérience des Communautés européennes*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 9-11).

<sup>1020</sup> V. sur ce point, J.-S. BERGE, S. ROBIN-OLIVIER, *Introduction au droit européen*, Paris, Presses Universitaires de France, 2008, pp. 103 et suiv. ; R. DEHOUSSE, « Completing the Internal Market : Institutional Constraints and Challenges », in R. BIEBER, R. DEHOUSSE, J. PINDER, J. WEILER, *1992 : One European Market ?*, Baden-Baden, Nomos, 1988, pp. 311 et suiv.

<sup>1021</sup> D. SIMON, *Le système juridique communautaire*, Paris, Presses Universitaires de France, 2<sup>ème</sup> éd., 1998, p. 29.

<sup>1022</sup> *Ibidem*.

<sup>1023</sup> C. QUIGLEY, *EC State Aid Law and Policy*, Oxford, Hart, 2003, p. 2 ; H. WALLACE, W. WALLACE, M. A. POLLACK, *Policy-Making in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2005, p. 80.

à l'encontre des États membres mais en aucun cas – du moins en théorie – d'imposer leur propre vision *harmonisée* de la politique fiscale. Sur ce point, le contrôle des aides fiscales s'aligne parfaitement sur la politique de prohibition des entraves fiscales susceptibles de restreindre les libertés européennes de circulation, faisant elle aussi partie du processus d'intégration négative des droits fiscaux nationaux. Or, cet alignement n'est qu'apparent ; la pratique démontrera une dissociation du contrôle des aides fiscales par rapport à l'autre grand axe de l'intégration négative des droits fiscaux nationaux. On verra ainsi que le contrôle des aides fiscales dépasse substantiellement ce cadre pour s'approcher des finalités d'une intégration positive.

**505.** Le contrôle des aides fiscales doit permettre aux institutions de l'Union et notamment à la Commission d'apprécier si une mesure fiscale crée une rupture d'égalité devant l'impôt, dans un premier temps, pour porter ensuite atteinte à l'égalité dans la concurrence entre les opérateurs économiques. Cette dernière étant souvent présumée, elle cède de plus en plus souvent compte tenu de l'analyse économique plus fine qui n'arrête pas de gagner du terrain en la matière. Une mesure fiscale qui porte atteinte tant à l'égalité devant l'impôt qu'à celle dans la concurrence est interdite et doit, en règle générale, être supprimée de manière rétroactive par la procédure de restitution. Le principe d'interdiction – et donc la finalité de l'encadrement des aides fiscales – réside dans le rétablissement de la libre concurrence par la suppression du comportement interventionniste incriminé. Les autorités de l'Union adoptent alors des mesures restrictives afin d'éliminer des obstacles relatifs au libre jeu de la concurrence devant exister entre entreprises se plaçant alors dans une logique d'intégration négative.

**506.** Toutefois la concurrence ne se limite pas aux entreprises mais elle peut exister également entre les États membres. En effet, on assiste depuis longtemps à l'apparition d'un phénomène de concurrence fiscale entre les États, concurrence qui a été appréhendée sous ses aspects déloyaux ou dommageables. Les États membres de l'Union, conscients des effets potentiellement néfastes d'une telle concurrence, ont opté pour la voie de la coopération politique, créant ainsi un cadre commun afin d'y faire face. Il s'agit d'un processus faisant partie de l'intégration positive consistant « *pour les États membres, à s'entendre pour éviter les excès d'une indépendance trop*

*importante de leurs droits fiscaux et de leurs politiques fiscales* »<sup>1024</sup>. Ce sont les États membres qui ont décidé que la prohibition des aides fiscales contribuera indirectement au démantèlement de la concurrence fiscale entre eux – décision qui a été avalisée par la communication de la Commission de 1998 – à condition qu’elles puissent revêtir le caractère de mesure fiscale dommageable. Si donc le contenu du contrôle des aides fiscales s’inscrit naturellement dans le cadre de l’intégration négative, il est également susceptible de déboucher sur une coordination politique (**Titre I**).

**507.** La contribution à l’accomplissement d’une concurrence libre entre entreprises mais aussi loyale et saine entre États membres semble alors être l’une des finalités principales du contrôle des aides fiscales. Or la pratique des autorités de l’Union en la matière, surtout celle de la Commission, est révélatrice d’une autre finalité. De fait, la Commission réussit, malgré le contexte d’intégration négative traditionnellement appliqué en matière de contrôle d’aides d’État en matière fiscale, à imposer sa propre vision de ce qu’est une aide fiscale compatible ou le cas échéant exiger sa récupération. Elle conduit à créer un concept d’*aide d’État admissible*<sup>1025</sup> au niveau européen, déterminant donc d’une manière positive, et plus ou moins incitative, la politique fiscale nationale<sup>1026</sup>. Ce pouvoir de la Commission relève d’une nouvelle forme d’intégration positive, qui se rapproche de celle de l’harmonisation fiscale, sans pour autant suivre la procédure prévue à cette fin par le droit primaire. Cette « originalité » dans le contrôle et la prohibition des aides fiscales relève d’une instrumentalisation unilatérale de ce contrôle de la part de la Commission, de manière à procéder à l’introduction d’une nouvelle forme d’intégration positive. L’instrumentalisation du contrôle des aides fiscales, et par conséquent la nouvelle technique d’intégration positive qui en résulte, ne s’assimile pas à l’harmonisation fiscale mais est plutôt susceptible de constituer un succédané de celle-ci (**Titre II**).

---

<sup>1024</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l’Union européenne*, op. cit., p. 48. V. à ce sujet, D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, op. cit., pp. 163 et suiv.

<sup>1025</sup> M. BLAUBERGER, « From Negative to Positive Integration? European State Aid Control Through Soft and Hard Law », MPIfG Discussion Paper, Max Planck Institute for the Study of Societies, Cologne, 2008, p. 6 et 11. ([http://www.mpifg.de/pu/mpifg\\_dp/dp08-4.pdf](http://www.mpifg.de/pu/mpifg_dp/dp08-4.pdf)).

<sup>1026</sup> Sur la question de la transition du contrôle des aides d’État d’un instrument d’intégration négative à un instrument d’intégration positive, v. M. BLAUBERGER, « From Negative to Positive Integration ? European State Aid Control Through Soft and Hard Law », op. cit., pp. 5 et suiv.





## TITRE I. LE CONTENU DU CONTROLE : ENTRE INTEGRATION NEGATIVE ET COORDINATION POLITIQUE

**508.** L'achèvement d'une intégration négative passe par un certain nombre d'interdictions *de ne pas faire* cantonnant de cette manière les compétences des institutions de l'Union européenne qui peuvent interdire, mais non imposer, un comportement donné. C'est ainsi que le droit de l'Union contrôle et interdit les aides d'État de nature fiscale. Néanmoins cette interdiction n'est pas *per se*. Pour que les mesures fiscales sélectives puissent effectivement être contrôlées et le cas échéant interdites, les États membres sont soumis au préalable à un certain nombre d'obligations *de faire* de nature notamment procédurale. Reste ainsi à voir, dans un premier temps, si ces obligations sont de nature à garantir l'efficacité du contrôle procédural des aides fiscales (**Chapitre I**).

**509.** La *ratio legis* de la disposition de l'article 107 du TFUE repose sur le rétablissement de la concurrence entre entreprises qui passe bien évidemment par l'interdiction efficace de l'aide, pratique anticoncurrentielle par définition<sup>1027</sup>. En matière fiscale, la concurrence entre entreprises peut cependant déboucher également sur une concurrence fiscale entre États membres dans le cas où les mesures fiscales sélectives sont réservées aux agents économiques non-nationaux influençant de cette manière leur mobilité géographique. Si cela n'est guère nécessaire pour la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide, l'assimilation dans la pratique des effets d'une mesure attentatoire à la concurrence entre entreprises à une mesure provocatrice d'une concurrence interétatique signifie que le contrôle et l'interdiction le cas échéant de la première, participe en même temps aux contrôle et interdiction de la deuxième. Le contrôle des aides fiscales se matérialise alors par le rétablissement de la concurrence tant entre entreprises qu'entre États membres. Il sera donc examiné, dans un second temps, si les engagements assumés par les États membres afin de garantir l'interdiction efficace des aides fiscales sont en mesure de rétablir la concurrence entendue au sens double. L'efficacité du contrôle des aides fiscales se

---

<sup>1027</sup> M. KARPENSCHIF, *Droit européen des aides d'État*, op. cit., p. 345.

trouvera encore une fois au cœur des développements mais, cette fois-ci, il sera examiné à l'aune de ses objectifs, sous son aspect matériel (**Chapitre II**).

## Chapitre I. L'efficacité du contrôle procédural

**510.** En vertu de l'article 108, paragraphes 1 et 3 du TFUE, la Commission bénéficie d'un pouvoir exclusif d'appréciation de la compatibilité d'une aide fiscale avec le marché intérieur, sous réserve d'une compétence exceptionnelle accordée au Conseil<sup>1028</sup>. Afin de donner effet utile à ce pouvoir, ces dispositions enjoignent les États membres à informer la Commission de tout projet relatif à l'instauration d'une aide nouvelle (**Section I**). À défaut de notification, l'aide est considérée illégale et les États membres seront soumis à une seconde obligation, celle de la restitution – sous certaines conditions – de la mesure litigieuse (**Section II**). Il sera démontré que tant l'obligation de notification que celle de restitution sont interprétées et appliquées d'une manière qui permettra d'interdire le plus efficacement possible toute mesure pouvant constituer une aide fiscale incompatible avec le marché intérieur, ou à défaut de retirer d'une manière rétroactive toute aide incompatible déjà mise en œuvre.

### Section I. L'obligation de notification

**511.** Si l'engagement de notification est posé d'une manière unilatérale par le droit de l'Union, son respect passe nécessairement par la coopération avec les instances nationales et plus précisément avec le juge national. Dans ce contexte, les préoccupations des acteurs tant de l'Union que du droit national qui agissent en toute complémentarité<sup>1029</sup> sont empreintes d'une volonté de préservation de la maîtrise efficace du contrôle des aides d'État et de l'effet utile de la compétence de la

---

<sup>1028</sup> Selon l'article 108, paragraphe 2, alinéa 3 du TFUE : « Sur demande d'un État membre, le Conseil, statuant à l'unanimité, peut décider qu'une aide, instituée ou à instituer par cet État, doit être considérée comme compatible avec le marché intérieur, en dérogation des dispositions de l'article 107 ou des règlements prévus à l'article 109, si des circonstances exceptionnelles justifient une telle décision ».

<sup>1029</sup> V. J.-Y. CHEROT, *Les aides d'État dans les Communautés européennes*, op. cit., 1998, pp. 298 et suiv. ; J.-Y. CHEROT, « Aides d'État et juge national : Le rôle du juge national dans la perspective de la réforme communautaire », *Concurrences*, 2006, n° 1, pp. 75 et suiv. ; J. FLYNN, « The Role of National Courts », in A. BIONDI, P. EECKHOUT, J. FLYNN (éd.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2004, pp. 323 et suiv. ; L. GRARD, « Le contrôle des aides publiques nationales : Panorama de la jurisprudence communautaire quant aux rôles respectifs de la Commission et du juge national », *RAE*, 1998, p. 125 ; J.-P. KEPPELNE, K. GROSS, « Quelques considérations sur le rôle du juge national dans le contrôle des aides d'État », in G. C. RODRIGUEZ IGLESIAS *et alii*, *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 391 ; S. MARTIN, « Contrôle communautaire des aides d'État : la recherche de la coopération avec les États membres », *JCP A*, 2009, n° 45, pp. 33 et suiv.

Commission. Le contenu et le champ d'application de l'exigence de notification ont été interprétés à cette fin d'une manière extensive au niveau européen et national. On examinera successivement la position des institutions de l'Union (§ I) ainsi que du juge national (§ II) par rapport à cet engagement dont l'interprétation extensive n'est pas sans conséquences sur son application en matière d'aides fiscales.

### **§ I. Une obligation interprétée largement par les institutions de l'Union**

**512.** L'obligation de notification en temps utile<sup>1030</sup> de tout projet instituant une aide nouvelle ou modifiant de manière substantielle une aide existante est explicitement ordonnée par la lettre du traité et a été clarifiée par une série d'actes de droit dérivé, dont notamment le règlement 659/1999 du Conseil<sup>1031</sup>, connue sous l'expression « règlement de procédure ». Ce dernier a été récemment abrogé et remplacé par le règlement 2015/1589 qui, sans apporter des modifications substantielles, offre une codification du précédent règlement, y compris de ses textes modificatifs<sup>1032</sup>. Les stipulations tant du droit primaire que du droit dérivé ont fait l'objet d'interprétations extensives qui ont permis l'élargissement progressif du champ d'application de l'exigence de notification (A) ; cette dernière se trouve de plus assortie d'un devoir d'abstention de l'exécution de la mesure tant que la Commission n'a pas rendu sa décision finale (B).

---

<sup>1030</sup> Selon la Commission le délai de notification est fixé à deux mois (pour certains cas à trente jours) avant la date prévue de l'entrée en vigueur de la mesure en question (v. Communication de la Commission, La notification des aides accordées par les États à la Commission conformément à l'article 93 paragraphe 3 du traité CEE : le manquement des États membres à leurs obligations, *JO C* 252 du 30 septembre 1980, p. 2).

<sup>1031</sup> Règlement (CE) 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *op. cit.* Pour une présentation de ce règlement, v. A. SINNAEVE, P. J. SLOT, « The New Regulation on State Aid Procedures », *CMLR*, 1999, vol. 36, n° 6, p. 1153. Le règlement 659/1999 a été modifié par les textes suivants : règlement (CE) 1791/2006 du Conseil du 20 novembre 2006, *JO L* 363 du 20 décembre 2006, p. 1 ; règlement (UE) 517/2013 du Conseil du 13 mai 2013, *JO L* 158 du 10 juin 2013, p. 1 ; règlement (UE) 734/2013 du Conseil du 22 juillet 2013, modifiant le règlement (CE) 659/1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *JO L* 204 du 31 juillet 2013, p. 15.

<sup>1032</sup> Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (texte codifié), *JO L* 248 du 24 septembre 2015, p. 9.

### ***A. La champ d'application de l'exigence de notification***

**513.** La Commission se situe au cœur du contrôle des aides d'État bénéficiant d'un pouvoir exclusif d'appréciation de la compatibilité d'une mesure sélective avec le marché intérieur, sous le contrôle restreint de la Cour de justice<sup>1033</sup>. Pour cela elle doit être avertie de tout projet susceptible de constituer une aide au regard du droit de l'Union. Ce pouvoir de la Commission est subordonné naturellement à une obligation de notification pesant sur les États membres<sup>1034</sup> ; cette obligation a déjà été exprimée par le traité de 1957 instituant la Communauté économique européenne et est depuis lors reprise par tous les traités successifs. Il est ainsi aujourd'hui prévu que la Commission « *est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides* » (article 108, paragraphe 3 du TFUE).

**514.** En l'absence de règlement d'application, ces deux dispositions ont constitué le seul fondement du contrôle de la Commission pendant quarante ans<sup>1035</sup>. Cela n'a pas été sans poser quelques difficultés. Comme la doctrine l'a remarqué, « *quoiqu'en apparence limpide, la formulation de cet article ne va pas sans susciter certains problèmes d'interprétation* »<sup>1036</sup>. La formulation laconique du traité n'est pas passée inaperçue auprès des autorités de l'Union dont la pratique interprétative se focalise essentiellement sur le qualificatif d'*aide* (1) et sur le caractère *nouveau* (2) de la mesure en cause.

---

<sup>1033</sup> Pour une confirmation de la compétence réservée à la Commission, v. CJCE, 22 mars 1977, *Steinike et Weinlig*, aff. 78/76, *préc.*, point 9 ; CJCE, 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c. République française*, aff. C-354/90, *Rec.*, 1991, p. I-5505, points 9 et 14 (v. *Dr. fisc.*, 1993, n° 28, comm. 1459). Des circonstances exceptionnelles peuvent toutefois justifier d'accorder une telle compétence au Conseil (article 108, paragraphe 2, alinéa 3 du TFUE), sans pour autant que ce dernier puisse intervenir pour déclarer la compatibilité d'une aide de caractère compensatoire une fois que la Commission a déjà statué sur l'incompatibilité de la mesure en cause (CJCE, 29 juin 2004, *Commission c. Conseil*, aff. C-110/02, *Rec.*, 2004, p. I-6333, point 47).

<sup>1034</sup> En France, c'est le Secrétariat général du comité interministériel pour les questions de coopération économique européenne (SGCI) qui est responsable pour notifier à la Commission tout dossier relatif à un projet d'aide suite à sa validation interministérielle. V. circulaire du Premier ministre du 8 février 1999, relative à l'application au plan local des règles communautaires relatives aux aides publiques (n° 4667/SG), *JORF* n° 49 du 27 février 1999, p. 3015.

<sup>1035</sup> A. SINNAEVE, « Unanimous agreement in the Council on the procedural regulation », *Competition Policy Newsletter*, 1999, n° 1, p. 45 cité par A. DE BAECQUE, « Le droit communautaire des aides d'État », *CJEG*, 2000, n° 562, p. 56.

<sup>1036</sup> M. STRUYS, « Questions choisies de procédure en matière d'aides d'État », *RTDE*, 1993, n° 1, p. 19.

### 1. *Le qualificatif d'aide*

**515.** Il ressort dans un premier temps des dispositions précitées du traité que l'obligation de notification ne concerne que des projets tendant à instituer ou à modifier des *aides*<sup>1037</sup>. L'énoncé du traité, qui ne vise alors que des aides, peut restreindre considérablement le champ d'application de cet engagement. En effet, les doutes quant à l'existence d'une aide pourraient constituer un frein pour les États membres qui chercheraient de cette manière à échapper à leurs obligations.

**516.** Soucieuse de sauvegarder l'effet utile du droit de l'Union, la Commission a adopté une interprétation extensive du terme *aide* en considérant que « *les États membres ne peuvent pas se dispenser de l'obligation d'information que fait peser sur eux l'article 93, paragraphe 3, même s'ils estiment que la mesure envisagée ne présente pas toutes les caractéristiques de l'article 92, paragraphe 1, ou qu'elle est compatible avec le Marché commun au sens de l'article 92, paragraphe 2* »<sup>1038</sup>. La même interprétation a été préconisée par l'avocat général Carl Otto Lenz selon qui l'exigence de notification « *concerne non seulement les aides dont il suffit de contrôler la compatibilité avec le Traité, mais aussi les mesures dont même le caractère d'aide peut apparaître douteux* »<sup>1039</sup>.

**517.** Cette interprétation de l'obligation de notification subordonne son efficacité notamment en matière fiscale où la qualification d'une mesure en tant qu'aide rencontre bien souvent des difficultés en raison notamment de l'appréciation difficile du critère de sélectivité<sup>1040</sup>. La distinction entre mesures générales et mesures sélectives est particulièrement délicate en matière fiscale. Compte tenu de la « réticence » des autorités nationales à procéder à un véritable contrôle du respect du principe d'égalité fiscale, refusant de se substituer à l'appréciation du législateur<sup>1041</sup>,

---

<sup>1037</sup> *Ibidem*.

<sup>1038</sup> Communication de la Commission, JO C 318 du 24 novembre 1983, p. 3.

<sup>1039</sup> Conclusions de l'avocat général C. O. LENZ présentées le 16 avril 1986 sous CJCE, 10 juillet 1986, *Royaume de Belgique c. Commission*, aff. 40/85, *Rec.*, 1986, p. 2321 et spéc p. 2332.

<sup>1040</sup> V. A. MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État sous forme fiscale non notifiées : la Cour de cassation rappelle les "missions" du juge national », *Dr. fisc.*, 2008, n° 48, comm. 600, p. 55 et spéc. 59-60. En l'espèce le juge national a rencontré des difficultés pour la qualification en tant qu'aide des exonérations d'octroi de mer en raison de l'application difficile du critère de sélectivité.

<sup>1041</sup> V. à titre d'exemple la jurisprudence du Conseil constitutionnel français qui s'autolimité à un contrôle restreint de la liberté dont dispose le législateur fiscal quant à l'application du principe

l'exigence de notification pourrait perdre facilement sa fonction. Les institutions de l'Union ont ainsi réussi à bien limiter les réserves étatiques, exigeant une notification quasi-systématique – du moins en théorie – de toute mesure fiscale d'une sélectivité même douteuse comme c'est souvent le cas.

**518.** Les autorités nationales ne sont pas uniquement confrontées au critère de sélectivité. Tant l'Administration que le juge de l'impôt doivent également affronter des difficultés relatives à l'existence d'un véritable avantage pour l'entreprise concernée par la mesure fiscale. Un avantage d'un montant faible, sous un seuil prédéterminé par une réglementation d'exemption<sup>1042</sup> ou un avantage suivi par une contrepartie équivalente aux prestations de service public effectuées<sup>1043</sup>, n'est pas adéquat pour la qualification d'une mesure donnée en tant qu'aide. Cependant, pour arriver à cette conclusion, les autorités nationales doivent passer par des appréciations complexes<sup>1044</sup>, susceptibles de bloquer le contrôle efficace de la part de la Commission. Encore une fois les doutes des autorités nationales quant au caractère d'aide de la mesure fiscale ne devraient pas constituer une excuse valable pour ne pas respecter leurs obligations procédurales.

**519.** Enfin, l'enjeu d'appréciations complexes se pose également pour l'application du critère de l'investisseur privé. Longtemps dépourvu d'applicabilité en matière fiscale, ce critère reconnaîtra un renouveau suite à une jurisprudence du Tribunal<sup>1045</sup> validée par la Cour de justice<sup>1046</sup>. Si l'élargissement du champ d'application de ce

d'égalité. Selon une formulation constante reprise dans une décision de 2013, « *le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement [...] que la différence qui en résulte entre les différents gains provenant de produits de placement exonérés d'impôt sur le revenu ne méconnaît pas le principe d'égalité* » (CC, 19 décembre 2013, n° 2013-682 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014, préc.*, consid. n° 12).

<sup>1042</sup> V. règlement (CE) 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*, *op. cit.* qui a été remplacé successivement par le règlement (CE) 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006, *op. cit.* et celui 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013, *op. cit.*

<sup>1043</sup> CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark*, aff. C-280/00, *préc.*, point 87. V. décision 2005/842/CE de la Commission du 28 novembre 2005 concernant l'application des dispositions de l'article 86, § 2 CE aux aides d'État sous la forme de compensations de service public octroyées à certaines entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général, *op. cit.*

<sup>1044</sup> V. *supra* §§ 412 et suiv.

<sup>1045</sup> Trib. UE, 15 décembre 2009, *Électricité de France (EDF) c. Commission*, aff. T-156/04, *préc.*

<sup>1046</sup> CJUE, 5 juin 2012, *Commission c. Électricité de France (EDF)*, aff. C-124/10, *préc.*

principe affirme l'importance des considérations d'analyse économique en matière d'aides d'État même de nature fiscale<sup>1047</sup>, il est révélateur à la fois de la latitude que les autorités nationales bénéficient quant à la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide. Or cette latitude sera bien naturellement encadrée ; l'obligation de notification l'emportera sur chaque doute concernant le qualificatif d'*aide*.

## 2. Le caractère nouveau

**520.** Dans un second temps, l'intérêt des institutions se focalise sur l'expression « *aide nouvelle* ». Il ressort des dispositions précitées de l'article 108 du TFUE que le droit primaire introduit deux régimes différents selon que les aides sont existantes ou nouvelles ; si tous les projets instituant une aide nouvelle doivent être notifiés et autorisés préalablement à leur exécution par la Commission, les aides existantes ne sont soumises qu'à son examen permanent. L'obligation de notification est donc subordonnée au caractère nouveau de la mesure en cause et par conséquent à l'interprétation accordée à l'expression d' « *aide nouvelle* ». L'enjeu est particulièrement important en matière fiscale, matière caractérisée par une « *forte mutabilité* »<sup>1048</sup>. La définition du terme sera alors décisive en ce qu'elle permettra de prendre en compte la fréquence des modifications exigées par la nature du droit fiscal et de clarifier les obligations pesant sur les autorités nationales.

**521.** La Cour de justice a tenté de donner une définition à cette expression qui reste pour autant assez succincte. Une fois que le juge a précisé que l'aide existante est une mesure déjà autorisée ou préexistante avant la date d'entrée en vigueur du traité de Rome ou l'adhésion de l'État membre<sup>1049</sup>, il a conclu que la qualification nouvelle est réservée aux « *mesures qui tendent à instituer ou à modifier des aides, étant précisé*

---

<sup>1047</sup> V. *supra* §§ 457 et suiv.

<sup>1048</sup> V. *supra* §§ 159 et suiv.

<sup>1049</sup> Comme aides existantes peuvent aussi être considérées « *des mesures qui n'ont pas été qualifiées d'aides lors de leur mise en œuvre, mais qui sont devenues des aides en raison de l'évolution du marché commun* » (Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 51). Concernant le cadre juridique relatif aux aides existantes, v. G. CONTE, « The EC Rules Concerning Existing Aid: Substantial and Procedural Aspects », in G. C. RODRIGUEZ IGLESIAS *et alii*, *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, pp. 289 et suiv.



que les modifications peuvent porter soit sur des aides existantes, soit sur des projets initiaux notifiés à la Commission »<sup>1050</sup>. Le règlement 659/1999 du Conseil, remplacé par le règlement 2015/1589, donne une définition en négatif de l'aide nouvelle, savoir toute aide qui ne peut pas être qualifiée d'existante selon les critères posés dans son article 1<sup>er</sup>.

**522.** Il s'agit d'une définition assez large favorisant un champ d'application souple de l'exigence de notification ; sont concernées par celle-ci toutes les mesures, collectives ou individuelles, qui introduisent une norme dans la législation fiscale d'un État membre ou qui apportent des modifications à un régime d'aide existant<sup>1051</sup>. Ces dernières pour être considérées comme nouvelles<sup>1052</sup> doivent être substantielles, soit « modifier la substance du régime en cause »<sup>1053</sup>. À titre d'exemple, la Cour de justice a considéré que la prorogation d'une aide existante est une modification assez substantielle constituant donc une aide nouvelle qui devait être notifiée à la Commission<sup>1054</sup>. En revanche, lorsque la prolongation concerne une mesure qui n'est pas considérée dans un premier temps comme une aide existante, elle n'est pas un indice suffisant pour pouvoir affirmer la transformation de cette mesure en une aide nouvelle<sup>1055</sup>. Dans ce cas, d'autres éléments devront être recherchés afin d'apprécier la nouveauté, portant notamment sur la substance même de la mesure en cause<sup>1056</sup>. La

---

<sup>1050</sup> CJCE, 9 août 1994, *Namur-Les assurances du crédit SA c. Office national du ducroire et Etat belge*, aff. C-44/93, *Rec.*, 1994, p. I-3829, point 13.

<sup>1051</sup> Une aide nouvelle peut être soit un « régime d'aides » soit une « aide individuelle » pour reprendre la terminologie du règlement 659/1999, remplacé par celui 2015/1589, article 1<sup>er</sup>, points c), d) et e). Une fois qu'un régime d'aides est autorisé par la Commission, cette dernière n'a pas à se prononcer sur les aides individuelles accordées sur ce fondement. En revanche toute aide individuelle qui n'est pas accordée sur la base d'un régime ou bien qui s'inscrit dans un régime d'aides ne se réduit pas à une simple mesure d'application, doit être notifiée.

<sup>1052</sup> V. sur cette question, D. BERLIN, « Le contrôle des aides d'État (Au carrefour des droits) », in *Au carrefour des droits : mélanges en l'honneur de Louis Dubouis*, Paris, Dalloz, 2002, pp. 255-258.

<sup>1053</sup> TPICE, 30 avril 2002, *Government of Gibraltar c. Commission*, aff. jtes T-195/01 et T-207/01, *préc.*, point 99.

<sup>1054</sup> TPICE, 6 mars 2002, *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava e.a. c. Commission*, aff. jtes T-127/99, T-129/99 et T-148/99, *Rec.*, 2002, p. II-1275, points 171 et suiv. Il s'agissait d'une mesure en vigueur au Pays basque permettant de faire bénéficier certaines entreprises d'un crédit d'impôt de 45%. Ce cadre fiscal a été considéré comme une aide existante car instaurée avant l'adhésion de l'État membre (Espagne). Or en l'espèce en raison de la modification de sa durée, l'avantage fiscal en cause devrait être considéré comme une aide nouvelle.

<sup>1055</sup> CJUE, 21 juillet 2011, *Alcoa Trasformazioni Srl c. Commission*, aff. C-194/09 P, *Rec.*, 2011, p. I-6311, points 109 et 110.

<sup>1056</sup> *Ibidem*, points 111 et suiv. Il s'agissait en l'espèce de la prorogation d'un tarif d'électricité préférentiel considérée dans un premier temps comme ne constituant pas une aide d'État. La

latitude d'interprétation est importante sur ce qui constitue une mesure existante ou une mesure existante modifiée mais certains éléments peuvent être décisifs pour déceler une modification substantielle, à savoir la suppression d'un abattement ou des modifications portant sur la qualité du redevable ou l'assiette de la taxe<sup>1057</sup>.

**523.** Parfois les modifications bien que substantielles sont détachables du reste du régime initial de l'aide existante. Dans ce cas, seules ces modifications en tant que telles sont des aides nouvelles et non pas le régime initial dans son ensemble qui conserve la qualification d'aide existante. À titre d'exemple, on peut citer les modifications apportées au régime fiscal des sociétés exemptées de Gibraltar. Il s'agissait d'un régime instauré en 1967 et donc avant l'adhésion du Royaume Uni. La Commission soutenait que les deux modifications apportées à ce régime en 1978 et notamment en 1983 avec l'extension du régime aux succursales de sociétés étrangères enregistrées à Gibraltar avaient transformé le régime fiscal initial en régime d'aide nouveau. Cependant, selon le Tribunal de première instance, *« ce n'est pas "toute aide existante modifiée" qui doit être considérée comme une aide nouvelle, mais c'est seulement la modification en tant que telle qui est susceptible d'être qualifiée d'aide nouvelle. [...] C'est donc seulement dans l'hypothèse où la modification affecte le régime initial dans sa substance même que ce régime se trouve transformé en un régime d'aides nouveau. Or, il ne saurait être question d'une telle modification substantielle lorsque l'élément nouveau est clairement détachable du régime initial »*<sup>1058</sup>. La Commission a donné de son côté quelques exemples de modifications détachables qui n'affectent pas le fonctionnement du régime existant, à savoir

---

prorogation en liaison avec d'autres indices portant sur la substance de cette mesure l'ont transformée en une aide nouvelle qui devrait être notifiée à la Commission.

<sup>1057</sup> V. TA Dijon, 30 décembre 2008, *SARL LJ Vidéo*, req. n° 0700295 (A. MAITROT DE LA MOTTE, « La taxe sur les ventes et locations de vidéogrammes est-elle compatible avec le droit communautaire des aides d'État », *Dr. fisc.*, 2009, n° 11, comm. 241, p. 41 ; P. NEAU-LEDUC, « Notification obligatoire à la Commission européenne des taxes affectées au financement d'une aide d'État », *Communication Commerce électronique*, 2009, n° 6, comm. 61, p. 41).

<sup>1058</sup> TPICE, 30 avril 2002, *Government of Gibraltar c. Commission*, aff. jtes T-195/01 et T-207/01, *préc.*, points 109 et 111.

l'extension d'un régime d'aide à un type supplémentaire d'opérations ou l'addition d'une catégorie de sociétés au nombre des bénéficiaires<sup>1059</sup>.

**524.** Il convient de souligner sur ce point que la distinction entre régime d'aides et mesure d'application est particulièrement pertinente en matière fiscale. Étant donné que dans le domaine fiscal le législateur bénéficie, dans la plupart des États membres, d'une compétence constitutionnelle exclusive pour déterminer unilatéralement le fait générateur dont découle une créance d'impôt et que l'Administration est tenue d'appliquer fidèlement la loi créatrice d'un régime d'aides, la question qui se pose est de savoir si toutes les mesures d'application du régime doivent être notifiées à la Commission. La réponse ne peut qu'être négative sous condition bien évidemment que la disposition fiscale législative (et donc de portée générale) constitue bien une aide existante ou une aide déjà notifiée et autorisée<sup>1060</sup>. La charge de la preuve repose sur l'État membre qui doit démontrer qu'une mesure donnée s'inscrit effectivement dans un dispositif plus général d'une aide existante. À titre d'exemple, « *l'octroi d'un dégrèvement fiscal dans le cadre des aides régionales approuvées par la Commission ne doit pas lui être notifié car il peut être considéré comme une "aide existante" ; en revanche, l'octroi d'un dégrèvement fiscal à une entreprise déterminée en raison de sa situation financière compromise constitue une "aide nouvelle" qui doit être en principe notifiée à la Commission alors même que le texte autorisant les pouvoirs publics à accorder de tels dégrèvements serait très ancien* »<sup>1061</sup>.

### ***B. Une exigence de notification assortie d'un devoir d'abstention***

**525.** L'obligation de notification perdrait son efficacité si dans l'attente de la réponse de la Commission, les États membres avaient la possibilité de mettre en œuvre la mesure en cause. Afin d'empêcher l'apparition des effets néfastes sur la concurrence et donner tout l'effet utile au contrôle préventif ou *a priori* de la Commission, l'article 108, paragraphe 3 du TFUE prévoit une clause de suspension : il assortit le

---

<sup>1059</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 56.

<sup>1060</sup> V. A. DE BAECQUE, « Le droit communautaire des aides d'État », *op. cit.*, p. 59.

<sup>1061</sup> É. GINTER, É. CHARTIER, B. MICHAUD, *Droit communautaire et impôts directs*, *op. cit.*, p. 164. V. aussi la décision de la Commission 2001/882 du 25 juillet 2001, JO L 327 du 12 décembre 2001, p. 37 concernant les aides versées sur le fondement de la loi *Pons*.

devoir de notification au respect d'un autre, celui de l'abstention de mise à exécution et, de surcroît, la suspension de l'exécution des projets pour lesquels l'avis de la Commission est pendant<sup>1062</sup>. Cette obligation de *standstill* est qualifiée parfois dans la doctrine comme « *clef de voûte de tout le système de contrôle* »<sup>1063</sup> des aides d'État, y compris fiscales. Sa méconnaissance entraîne l'illégalité de la mesure d'aide affectant la validité en droit national de tous les actes la mettant à exécution.

**526.** La détermination du moment exact de mise à exécution d'un projet est capitale pour affirmer ou non son caractère illégal. La Commission reprend sa ligne d'interprétation extensive des obligations incombant aux États membres en considérant qu'un projet d'aide est mis à exécution non pas à partir de son octroi aux bénéficiaires mais à partir du moment où la décision de l'accorder a été prise par les institutions compétentes<sup>1064</sup>. Ainsi pour la Commission, une mise à exécution d'un avantage fiscal ne coïncide pas avec sa jouissance effective par son bénéficiaire mais commence dès son instauration.

**527.** Cette position de la Commission contribue certainement à assurer l'effet utile de l'obligation de notification tout en sauvegardant la sécurité juridique qui pourrait se trouver atténuée dans le cas où les autorités nationales ou la Commission décideraient d'entrer dans le champ de détermination du moment exact de la jouissance effective d'une mesure. Un tel moment ne coïncide pas toujours avec la date d'octroi et les résultats tangibles ou effectifs d'une aide ne sont ni visibles ni facilement déterminables.

**528.** Ceci dit, même le moment d'instauration d'un avantage soulève parfois quelques doutes. Cela vaut encore plus pour les aides fiscales dont la date d'octroi n'est pas facile à établir, ou au moins est plus difficile à établir que pour les aides directes, car il n'y a pas une subvention, un versement à proprement parler. Il peut aussi arriver

---

<sup>1062</sup> La même obligation est rappelée dans l'article 3 du règlement du Conseil 659/1999, *op. cit.*, aujourd'hui article 3 du règlement du Conseil 2015/1589, *op. cit.*

<sup>1063</sup> J.-C. BONICHOT, J.-D. MOUTON, « La jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes en matière d'aides publiques aux entreprises », *EDCE* 1989, n° 41, p. 209.

<sup>1064</sup> V. lettre de la Commission aux États membres du 27 avril 1989, SG (89) D/5521 (notion de mise à exécution d'une aide) in Commission européenne, Direction générale « Concurrence », *Droit de la concurrence des Communautés européennes : situation du 30 juin 1998, vol. II A, Règles applicables aux aides d'État*, Luxembourg, OPOCE, 1999, p. 64.

que des mesures fiscales entrent en vigueur et donc l'aide est effectivement mise à exécution non au moment de la parution de la loi de finances qui les introduit mais à une date ultérieure fixée par décret<sup>1065</sup>. Il faut donc que cette mesure réglementaire intervienne une fois que la Commission a été saisie et a rendu sa décision finale<sup>1066</sup>. Le défaut de notification entrainera naturellement son illégalité.

## **§ II. Une obligation respectée à la lettre par le juge national**

**529.** Si la Commission européenne bénéficie d'une compétence de principe quant à l'appréciation de la compatibilité d'une aide d'État – sous réserve de la compétence accordée au Conseil selon les modalités de l'article 108, paragraphe 2, alinéa 3 du TFUE – le contrôle de légalité appartient à la fois à la Commission et aux États membres et plus précisément aux juridictions nationales, responsables du contrôle de l'obligation procédurale de notification<sup>1067</sup>. Cela résulte de la reconnaissance de l'effet direct de la disposition de l'article 108, paragraphe 3 du TFUE, donnant l'occasion à toute personne physique ou morale ayant intérêt à agir d'invoquer devant le juge national le non-respect de l'exigence de notification<sup>1068</sup>. De cette manière, les juridictions nationales acquièrent un rôle d'« *alliées de la Commission dans le cadre du contrôle des aides* »<sup>1069</sup>. Les juridictions nationales ont donc comme « mission » le contrôle préventif de l'obligation de notification afin d'éviter qu'une mesure sélective soit accordée sans l'autorisation de la Commission (**A**). Elles ne vont pas se limiter pour autant à ce contrôle *a priori* mais elles vont élargir leur champ de compétence aux aides déjà mises en œuvre sans autorisation. Leur contrôle se présente en l'espèce comme la « répression » d'un comportement non conforme au droit de l'Union (**B**).

---

<sup>1065</sup> É. GINTER, É. CHARTIER, B. MICHAUD, *Droit communautaire et impôts directs*, *op. cit.*, p. 176.

<sup>1066</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal*, *op. cit.*, pp. 78-79.

<sup>1067</sup> CJCE, 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c. République française*, aff. C-354/90, *préc.*

<sup>1068</sup> CJCE, 15 juillet 1964, *Flaminio Costa c. E.N.E.L.*, aff. 6/64, *Rec.*, 1964, p. 1141.

<sup>1069</sup> M. STRUYS, « Questions choisies de procédure en matière d'aides d'État », *op. cit.*, p. 31. V. également P. LASOK, « State Aids and Remedies under the EEC Treaty », *European Competition Law Review*, 1986, pp. 53 et suiv. et notamment p. 77 où l'auteur met en exergue la complémentarité entre la Commission et les juridictions nationales concernant l'encadrement efficace des aides d'État. La nécessaire coopération avec les juridictions nationales a été mise en exergue par le règlement 734/2013 du Conseil qui a modifié le règlement 659/1999 en ajoutant, parmi d'autres, un chapitre consacré à cette question (Règlement (UE) 734/2013 du Conseil du 22 juillet 2013, *op. cit.*, art. 1<sup>er</sup>, point 12). Suite à l'abrogation du règlement 659/1999, l'importance de la coopération avec les juridictions nationales est évoquée dans l'article 29 du nouveau règlement de procédure 2015/1589, *op. cit.*

### *A. Un contrôle préventif*

**530.** La « mission » du juge national est d'une importance considérable compte tenu du fait que la notification d'un projet d'aide constitue la première étape de l'encadrement de cette politique. Comme l'affirme Martin Collet, il s'agit d'une « obligation procédurale sur laquelle s'appuie tout le dispositif du contrôle des aides »<sup>1070</sup>. Afin de faire respecter cette obligation procédurale, les juridictions nationales doivent vérifier que le gouvernement a bien notifié tous les projets relatifs à l'instauration d'une aide d'État. À défaut, il leur incombe de garantir aux justiciables que toutes les conséquences seront tirées conformément au droit national par rapport à la mise en échec de la procédure de notification « tant en ce qui concerne la validité des actes comportant mise à exécution des mesures d'aide, que le recouvrement des soutiens financiers accordés au mépris de cette disposition ou d'éventuelles mesures provisoires »<sup>1071</sup>. Il s'agit alors d'un contrôle *a priori* de nature préventive de la part du juge national avant la mise en œuvre d'une mesure incertaine quant à sa nature et ayant comme objectif d'éviter l'illégalité et sauvegarder éventuellement la sécurité juridique des entreprises bénéficiaires ou concurrentes.

**531.** Ce contrôle préventif risque de voir sa portée s'atténuer dans le cas où le juge considère que la mesure en cause ne constitue pas une aide et donc qu'il n'y a aucune obligation de notification. Les conséquences d'une telle interprétation sont encore plus graves dans le cas où la Commission décide d'effectuer son propre contrôle quant à la nature de la mesure en cause en tant qu'aide. Deux situations contradictoires risquent alors de se présenter. D'un côté, le juge national peut écarter la qualification de la mesure en tant qu'aide et réfuter ainsi l'obligation de notification ; par conséquent, une telle mesure peut commencer à être appliquée. De l'autre côté, la Commission peut non seulement considérer la mesure comme aide d'État mais aussi comme une aide d'État incompatible. On voit alors que dans un tel cas le contrôle préventif du juge est dénué de toute efficacité.

---

<sup>1070</sup> M. COLLET, « Le juge administratif et le contrôle des aides d'État : de la réception à l'instrumentalisation du droit communautaire », *op. cit.*, p. 1314.

<sup>1071</sup> V. à titre indicatif CJCE, 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c. République française*, aff. C-354/90, *préc.*, point 12.

**532.** Malgré le fait que le juge ne devrait pas laisser ses doutes quant à la qualification d'aide l'emporter sur l'obligation de notification (et même dans un tel cas il ne devrait pas décider unilatéralement mais consulter d'abord le juge de l'Union par le moyen d'une question préjudicielle), de telles situations contradictoires peuvent se rencontrer. C'est en ce sens que la jurisprudence récente a posé une obligation supplémentaire au juge national : celui-ci voit ses pouvoirs d'appréciation de la nature de la mesure en tant qu'aide se réduire considérablement dans le cas où la Commission dans le cadre de son propre contrôle décide d'ouvrir une procédure formelle d'examen d'une mesure non-notifiée, procédure qui signifie que la Commission considère sérieusement que la mesure est une aide et compte procéder au contrôle de sa compatibilité. Dans ce cas et dans les termes de la Cour de justice : « *les juridictions nationales sont tenues d'adopter toutes les mesures nécessaires en vue de tirer les conséquences d'une éventuelle violation de l'obligation de suspension de l'exécution de ladite mesure* »<sup>1072</sup>.

**533.** Pour terminer, il faut aussi préciser que ce contrôle préventif du juge national n'est pas uniquement formel, il ne se limite pas au respect de la procédure de notification ; en effet, le juge peut éventuellement intervenir pour vérifier le contenu de cette notification. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, la Commission détermine « *sur la base des éléments dont elle dispose, si les interventions financières critiquées sont des aides* »<sup>1073</sup>. Il résulte de cela que les informations communiquées par les États membres devront être bien suffisantes et précises afin de permettre à la Commission de pouvoir établir un premier avis sur la compatibilité de l'aide<sup>1074</sup>.

### ***B. Un contrôle répressif***

**534.** Le juge national n'a pas souhaité pour autant se cantonner à un contrôle *a priori* mais il a procédé à l'élargissement du spectre de ses obligations aux avantages

---

<sup>1072</sup> CJUE, 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa AG*, aff. C-284/12, *Rec. numérique*, point 42. Dans le même sens, v. aussi CJUE, 4 avril 2014, *Flughafen Lübeck GmbH*, aff. C-27/13, non encore publié, point 25.

<sup>1073</sup> CJCE, 14 février 1990, *République française c. Commission (affaire Boussac Saint Frères)*, aff. C-301/87, *préc.*, point 13.

<sup>1074</sup> V. M. STRUYS, « Questions choisies de procédure en matière d'aides d'État », *op. cit.*, p. 23.

sélectifs déjà mis en œuvre, dans le cas par exemple où le gouvernement, conscient de son engagement, a pour autant refusé de procéder à une notification du projet d'aide devant la Commission<sup>1075</sup>. La possibilité d'exercice d'un tel contrôle restait en suspens jusqu'à que le juge administratif français, confronté à une telle situation dans l'arrêt *Comité des vins* du 7 novembre 2008<sup>1076</sup>, apporte une réponse positive. En l'espèce était en cause un dispositif législatif (article L. 632-6 du code rural) de financement d'actions au profit de la filière viticole, alimenté grâce au prélèvement par une organisation professionnelle de « cotisations volontaires obligatoires » (CVO) auprès de ses membres. Les dispositifs ont été mis en vigueur sans passer par le contrôle de la Commission à défaut de notification préalable. C'est ainsi la première fois que le juge administratif était saisi du refus d'une autorité administrative de notifier à la Commission un mécanisme susceptible de constituer une aide d'État<sup>1077</sup>. Si le juge national n'a pas eu l'occasion de se prononcer sur la carence de notification à titre préliminaire, pourrait-il le faire *a posteriori* ?

**535.** La question de savoir si le refus de notification est ou non un acte de gouvernement<sup>1078</sup> n'étant pas pertinente pour notre démonstration, notre intérêt se focalisera sur la réponse positive du juge administratif qui a affirmé la possibilité d'un contrôle *a posteriori*. Sa décision a en effet permis de renforcer la prévention du défaut de notification et de s'aligner sur une logique de consolidation de l'encadrement des aides d'État<sup>1079</sup> allant même au-delà de la lettre du traité qui n'impose pas un tel contrôle extensif. Le juge administratif voit ainsi ses pouvoirs s'élargir : il sera compétent pour connaître du refus de notification d'un projet d'aide (acte réglementaire ou acte législatif), voire même un dispositif entré en vigueur, et il pourra aussi enjoindre l'Administration à procéder à une telle notification et cela

---

<sup>1075</sup> V. M. COLLET, « Le juge administratif et le contrôle des aides d'État : de la réception à l'instrumentalisation du droit communautaire », *op. cit.*, pp. 1316 et suiv.

<sup>1076</sup> CE, Ass., 7 novembre 2008, *Comité national des interprofessions des vins à appellation d'origine e.a.*, req. n° 282920, *Rec.*, p. 399.

<sup>1077</sup> E. GLASER, « Le contrôle du refus de notifier une aide d'État à la Commission européenne », concl. sur Conseil d'État, assemblée, 7 novembre 2008, *Comité national des interprofessions des vins à appellations d'origine et a.*, req. n° 282920, *RFDA*, 2009, n° 1, p. 112.

<sup>1078</sup> *Ibidem*, pp. 111 et suiv. Selon le commissaire du gouvernement, le refus de notification n'est pas un acte de gouvernement contrairement à la décision du Premier ministre de notifier.

<sup>1079</sup> *Ibid.*, p. 116.



même si le dispositif en cause est de nature législative, comme cela était le cas en l'espèce<sup>1080</sup>.

**536.** L'interprétation téléologique offerte par le juge national doit être saluée en ce qu'elle contribue indéniablement au respect considérable de l'exigence de notification au niveau national et élevant les juridictions des États membres en véritables collaborateurs de la Commission. Cependant cette interprétation risque d'étendre d'une manière excessive le champ d'application de cette exigence. Selon Christophe Mondou et Aymeric Potteau, « [e]n acceptant de contrôler la décision de l'exécutif de ne pas notifier, le Conseil d'État offre au contrôle de la "légalité" des aides d'État une dimension positive, en ce qu'il pourra conduire à une forme de régularisation de la mesure. Jusqu'à présent, le contrôle exercé par le juge administratif ne disposait pour l'essentiel que d'une dimension négative. Il était invité à annuler une mesure non notifiée, à ordonner la récupération, à indemniser les concurrents voire les bénéficiaires. Désormais, il est invité à annuler le refus de notification et donc indirectement à contraindre l'État à chercher à obtenir une forme de régularisation. [...] On peut légitimement se demander si le droit communautaire impose une telle forme de régularisation. S'agissant des aides illégales, ne se contente-t-il pas de leur annulation et de leur récupération ? »<sup>1081</sup>

**537.** Plus encore, la lettre du traité ainsi que le droit dérivé exigent la notification des projets d'aide. Or, l'extension de la compétence du juge national se base finalement sur une contradiction. Si l'obligation de notification porte uniquement sur les projets, est-ce que le juge national peut contraindre l'Administration à procéder à la notification non pas d'un projet mais d'un dispositif déjà entré en vigueur ? La jurisprudence du Conseil d'État répond affirmativement. Est-ce qu'il est juste de considérer alors une mesure en vigueur comme un projet ? À partir de quel moment une mesure fiscale est-elle considérée comme une aide et non pas un projet ?

---

<sup>1080</sup> *Ibid.*, p. 120.

<sup>1081</sup> C. MONDOU, A. POTTEAU, « Le contrôle par le juge administratif du pouvoir de notifier les aides d'État à la Commission européenne », *RFDA*, 2009, n° 1, p. 126. V. aussi M. COLLET, « Le juge administratif et le contrôle des aides d'État : de la réception à l'instrumentalisation du droit communautaire », *op. cit.*, p. 1318.

**538.** Pour un acte réglementaire il semble facile d'admettre qu'il s'agit d'un projet jusqu'au moment de sa signature par l'autorité administrative compétente pour son édicition ou avant l'avis du Conseil d'État si l'acte requiert l'intervention d'un décret en Conseil d'État<sup>1082</sup>. Par contre, il s'avère plus complexe de déterminer s'il s'agit d'un projet concernant un dispositif législatif et cela en raison des nombreuses phases que comporte la procédure législative<sup>1083</sup>. Plus précisément, si le projet élaboré lors de la phase préparatoire est notifié avant le passage aux Chambres, il s'agit bien d'un projet au sens du traité. Néanmoins, un tel dispositif risque de faire l'objet de modifications importantes par le biais d'amendements lors des débats publics dans chaque Assemblée, comme c'est souvent le cas pour les mesures d'interventionnisme économique<sup>1084</sup>. De fait, « *il s'avère que le contrôle d'une mesure d'aide implique toujours un calcul financier qui en est l'acte fondamental ; or le Parlement ne saurait être privé de la faculté de modifier le montant de l'aide qui pourrait être accordée à une ou plusieurs entreprises* »<sup>1085</sup>. Afin de contourner ainsi le risque de modifications, serait-il envisageable de procéder à la notification d'un dispositif législatif après l'intervention des Chambres ? Dans ce cas on revient à une interprétation extensive de la lettre du traité, puisqu'il ne s'agit plus d'un projet mais d'une loi en voie de promulgation<sup>1086</sup>. Il semble alors que le respect du principe de légalité devrait l'emporter sur le risque des modifications : le pouvoir des députés ne pouvant s'exercer que dans le cadre de la légalité en droit de l'Union, il ressort logiquement que la notification doit avoir lieu avant le passage devant les Chambres.

**539.** Concernant les mesures fiscales imposées le plus souvent par la voie législative, il est logique alors que les parlements nationaux doivent bénéficier d'une autorisation préalable de la Commission avant de pouvoir créer des régimes d'aide et accorder des avantages fiscaux aux contribuables. Or le juge national et indirectement les institutions de l'Union imposent au gouvernement de notifier une loi déjà promulguée. Finalement toutes les mesures accordant un avantage fiscal sont

---

<sup>1082</sup> A. DE BAECQUE, « Le droit communautaire des aides d'État », *op. cit.*, p. 60.

<sup>1083</sup> V. à titre indicatif : J. GICQUEL, J.-É. GICQUEL, *Droit constitutionnel et institutions politiques*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ Lextenso éd., 29<sup>ème</sup> éd., 2015, pp. 737 et suiv. ; L. FAVOREU *et alii*, *Droit constitutionnel*, Paris, Dalloz, 18<sup>ème</sup> éd., 2016, pp. 855 et suiv.

<sup>1084</sup> A. DE BAECQUE, « Le droit communautaire des aides d'État », *op. cit.*, p. 60.

<sup>1085</sup> *Ibidem.*

<sup>1086</sup> *Ibid.*

soumises à l'obligation de notification, peu importe si leur nature ne justifie plus le caractère de *projet*. On peut alors considérer que la notification du projet est le minimum de l'obligation qui couvre toutes les aides nouvelles non notifiées. Le contrôle du respect de la légalité procédurale est donc renforcé pour toutes les mesures-aides qui en cas contraire sont obligées d'être restituées. Cette extension du périmètre de l'obligation de notification n'est donc pas sans conséquence sur le champ d'application de la deuxième obligation, à laquelle sont soumis les États membres : celle de la restitution. Si finalement il y a plus de possibilités pour caractériser une aide fiscale comme étant illégale, il y aura plus de possibilités pour sa restitution.

## Section II. L'exigence de restitution

**540.** La récupération des aides illégales, savoir les aides nouvelles versées sans notification ou mises en exécution sans attendre la décision finale de la Commission, mais également incompatibles, ainsi que celles existantes et maintenues bien que la Commission a décidé qu'elles n'étaient plus compatibles avec le marché intérieur, est une obligation qui n'est pas prévue par la lettre du traité. Il s'agit cependant d'une « *conséquence normale de l'illégalité et de l'incompatibilité d'une aide* »<sup>1087</sup>, protégeant l'effet utile de l'article 108, paragraphe 3 du TFUE<sup>1088</sup>.

**541.** Simple et peu équivoque dans son affirmation, cette obligation peut créer l'impression d'une récupération systématique de toute aide illégale et incompatible avec le marché intérieur. Si cela est certes la volonté des institutions de l'Union et surtout de la Commission qui énonce à plusieurs reprises qu'en cas de non-respect des règles procédurales elle exigera le remboursement<sup>1089</sup> – seul moyen pour rétablir

---

<sup>1087</sup> J.-L. COLSON, « La restitution des aides d'État », *Revue de la concurrence et de la consommation*, 2003, n° 133, p. 25. V. également à titre indicatif CJCE, 27 juin 2000, *Commission c. République portugaise*, aff. C-404/97, *Rec.*, 2007, p. I-4897, point 38 ; TPICE, 29 septembre 2000, *Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) c. Commission*, aff. T-55/99, *préc.*, point 160.

<sup>1088</sup> CJCE, 12 juillet 1973, *Commission c. République fédérale d'Allemagne*, aff. 70/72, *Rec.*, 1973, p. 813, point 13.

<sup>1089</sup> V. Communication de la Commission, JO C 318 du 24 novembre 1983, p. 3 (« *tout bénéficiaire d'une aide octroyée illégalement, c'est-à-dire sans que la Commission ait abouti à une décision définitive sur sa compatibilité, peut être amené à restituer l'aide* »).

la situation de concurrence initiale offrant des chances égales à tous les opérateurs économiques<sup>1090</sup> – la pratique se révèle beaucoup plus ambivalente. Tout d’abord parce que le périmètre du champ d’application de cette exigence ouvert initialement à chaque aide illégale, même compatible, a connu un rétrécissement validé par la jurisprudence de la Cour de justice excluant, sous certaines conditions, les aides compatibles même lorsqu’elles sont illégales (§ I) ; ensuite, parce que la mise en œuvre de la récupération se heurte à plusieurs difficultés, notamment concernant les aides fiscales, en raison de sa dépendance à l’autonomie procédurale des États membres (§ II).

### *§ I. Le rétrécissement du champ d’application de l’exigence de restitution*

**542.** Conséquence logique de la constatation de l’illégalité procédurale, l’exigence de la récupération d’une aide d’État devrait s’entendre d’une manière absolue pour toutes les aides versées illégalement, peu importe leur caractère compatible ou non avec le marché intérieur. Cette rigueur comporte cependant une contradiction : compte tenu du fait que la finalité de la répétition des aides indues est le rétablissement des conditions de concurrence initiales et équitables, la récupération d’une aide illégale mais compatible au fond semble revêtir la forme d’une sanction. Si dans un premier temps la pratique des autorités de l’Union posait le caractère absolu de cette exigence, subordonnée uniquement aux carences relatives aux règles procédurales (A), elle a connu ensuite un infléchissement relativisant le champ d’application de la récupération mais rendant cette dernière plus conforme à un esprit réparateur plutôt que sanctionnateur (B). Il y a alors certes un rétrécissement du champ d’application de l’obligation de restitution mais cela montre bien que le but du contrôle des aides n’est pas de sanctionner une violation de la légalité mais plutôt d’éviter ou de réparer l’atteinte à la concurrence.

---

<sup>1090</sup> Cette position sera nuancée par la suite : v. *infra* §§ 599 et suiv.

### *A. Le caractère initialement absolu de l'exigence de récupération*

**543.** Une fois que la Commission a pris connaissance de l'existence d'une aide fiscale illégale, elle peut ordonner la suppression ou le cas échéant la modification de la mesure en cause mais surtout elle peut exiger son remboursement par les entreprises bénéficiaires. Dans un premier temps, l'idée d'une récupération peut paraître injustifiée comme celle-ci n'est pas prévue par le droit primaire. Elle ressort néanmoins de la logique d'encadrement des aides d'État, reposant sur le respect de la procédure d'autorisation des aides par la Commission. C'est ainsi que la Cour de justice a reconnu en 1973 le pouvoir de la Commission d'obliger l'État membre à exiger auprès des bénéficiaires le remboursement des aides illégales<sup>1091</sup> à côté de la demande de suppression ou de modification de l'aide en cause. Selon les termes de la jurisprudence, « *cette suppression ou modification, pour avoir un effet utile, peut comporter l'obligation d'exiger le remboursement d'aides octroyées en violation du traité* »<sup>1092</sup>.

**544.** Ce pouvoir n'est pas pour autant exclusif à la Commission. La disposition de l'article 108, paragraphe 3 du TFUE bénéficie d'un effet direct<sup>1093</sup> ; cela signifie qu'elle « *peut directement être invoquée pour fonder une demande en annulation des actes ayant donné effet à l'aide illégale : disposition législative ou même constitutionnelle, ordre de paiement ou encore toute autre forme que peut prendre la mesure d'aide* »<sup>1094</sup>. De fait, les entreprises concurrentes qui souhaitent le remboursement des avantages fiscaux illégaux que leurs adversaires ont pu bénéficier peuvent se tourner auprès de la Commission européenne en déposant une plainte mais peuvent également saisir l'Administration nationale fiscale ou le juge de l'impôt. La Cour de justice a reconnu à plusieurs reprises ce pouvoir aux juridictions nationales de récupérer les aides illégales et cela même en l'absence d'une décision de la

---

<sup>1091</sup> V. M. STRUYS, « Questions choisies de procédure en matière d'aides d'État », *op. cit.*, p. 32.

<sup>1092</sup> CJCE, 12 juillet 1973, *Commission c. République fédérale d'Allemagne*, aff. 70/72, *préc.*, point 13.

<sup>1093</sup> J.-P. KEPPELLE, *Guide des aides d'État en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, *op. cit.*, pp. 303 et suiv.

<sup>1094</sup> J. DERENNE, C. KACZMAREK, « La récupération des aides illégales : le rôle du juge national dans le "private enforcement" du droit des aides d'État », *ERA Forum*, 2009, vol. 10, p. 255.

Commission statuant sur leur compatibilité<sup>1095</sup>, preuve de la participation effective du juge national dans la procédure de contrôle des aides.

**545.** Il y a toutefois une différence de nature quant à la compétence des autorités nationales d'un côté, de l'autre de la Commission. Les premières ne bénéficient d'aucune marge d'appréciation, étant tenues d'ordonner la récupération une fois qu'elles ont constaté la carence relative aux règles procédurales car elles doivent garantir que « *toutes les conséquences en seront tirées* »<sup>1096</sup>. En revanche, la Commission doit au préalable statuer sur la compatibilité de la mesure en cause<sup>1097</sup>.

**546.** La Commission n'a pas manqué de rappeler à plusieurs reprises aux États membres les obligations qui leur incombent en matière de contrôle des aides d'État ainsi que les conséquences en cas de non-respect<sup>1098</sup>. Toutefois ce n'est qu'à partir de 1983 qu'elle a décidé de mettre en application d'une manière systématique la récupération<sup>1099</sup>. Selon la pratique décisionnelle de la Commission la récupération est

---

<sup>1095</sup> V. par exemple CJCE, 11 juillet 1996, *Syndicat Français de l'Express International (SFEI), préc.*, p. I-3547. (v. obs. L. IDOT, *Europe*, 1996, n° 10, comm. 366, p. 18 ; F. PICOD, « Jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de première instance (juin-août 1996) », *RAE*, 1996, p. 262 et spéc. pp. 268-276 ; P. LAURENT, « Les juridictions nationales en présence d'une aide d'État non notifiée », *Contrats Concurrence Consommation*, 1997, n° 3, pp. 4-5). V. aussi S. LAGET, « Les pouvoirs du juge national et les aides non notifiées à la Commission », *AJDA*, 2004, n° 6, p. 298.

<sup>1096</sup> CJCE, 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c. République française*, aff. C-354/90, *préc.*, point 11. V. aussi CJCE, 11 juillet 1996, *Syndicat Français de l'Express International (SFEI) e.a.*, aff. C-39/94, *préc.*, point 71 où la juge a confirmé qu' « *une juridiction nationale à laquelle il est demandé d'ordonner la restitution d'aides doit faire droit à cette demande si elle constate que les aides n'ont pas été notifiées à la Commission, à moins que, en raison des circonstances exceptionnelles, la restitution ne soit inappropriée* ».

<sup>1097</sup> CJCE, 14 février 1990, *République française c. Commission (affaire Boussac Saint Frères)*, aff. C-301/87, *préc.*, point 21. V. K. LASOK, « The Commission's Powers over Illegal State Aids », *ECLR*, 1990, vol. 11, pp. 125-127. La Commission peut exceptionnellement ordonner la récupération à titre provisoire lors de la phase d'examen approfondi lorsque les conditions prévues à cette fin par le règlement de procédure du 22 mars 1999 sont remplies : « *le caractère d'aide de la mesure concernée ne fait pas de doute et il y a urgence à agir et il existe un risque sérieux de préjudice substantiel et irréparable pour un concurrent* » (article 11, paragraphe 2).

<sup>1098</sup> V. Communication de la Commission, La notification des aides accordées par les États à la Commission conformément à l'article 93 paragraphe 3 du traité CEE : le manquement des États membres à leurs obligations, *JO C 252* du 30 septembre 1980, p. 2 (il s'agit d'une présentation des points essentiels d'une lettre de la Commission du 31 juillet 1980 adressée aux États membres).

<sup>1099</sup> Communication de la Commission, *JO C 318* du 24 novembre 1983, p. 3. Selon cette communication, la Commission « *informe les bénéficiaires potentiels d'aides d'État du caractère précaire des aides qui leur seraient accordées illégalement ; en ce sens, tout bénéficiaire d'une aide accordée illégalement, c'est-à-dire sans que la Commission ait abouti à une décision définitive sur sa compatibilité, peut être amené à restituer l'aide* ». V. aussi M. FROMONT, « La récupération des aides versées en violation du droit communautaire », in I. HARDEN (éd.), *State Aid: Community Law and*

revêtue d'un rôle de sanction du défaut de notification. Cela résulte du caractère absolu de l'obligation. En ce sens elle a affirmé, d'une manière certes contestable comme il sera démontré par la suite, que son intention était de procéder à la récupération des aides illégales pour violation des règles de procédure, même si au fond elles sont compatibles avec le marché commun<sup>1100</sup>. La Commission exprime l'avis que les États membres doivent rembourser toutes les aides illégales, intérêts inclus, même si elles ont été considérées compatibles avec le marché intérieur.

**547.** La Cour de justice, dans une jurisprudence portant sur des taxes parafiscales destinées à financer les activités de certains organismes dans le domaine de la pêche maritime, dite affaire *Saumon*, confirme l'indifférence de la compatibilité d'une aide par rapport à son illégalité. En effet, « *sous peine de porter atteinte à l'effet direct de l'article 93, paragraphe 3, dernière phrase, du traité et de méconnaître les intérêts des justiciables que les juridictions nationales [...] ont pour mission de préserver, une décision de la Commission n'a pas pour conséquence de régulariser, a posteriori, les actes d'exécution qui étaient invalides du fait qu'ils avaient été pris en méconnaissance de l'interdiction visée à cet article. Toute autre interprétation favoriserait l'inobservation [...] de cet article et le priverait de son effet utile* »<sup>1101</sup>. Les aides demeurent alors bien illégales ce qui peut entraîner leur restitution.

**548.** Il s'agit d'une position particulièrement sévère de la part des institutions de l'Union. Toutefois, la base normative de cette obligation offerte par le règlement 659/1999 (aujourd'hui le règlement 2015/1589) semble adopter une position moins absolue quant au champ d'application de la récupération. Selon l'article 14 (devenu article 16), paragraphe 1, « *[e]n cas de décision négative concernant une aide illégale, la Commission décide que l'État membre concerné prend toutes les mesures*

*Policy*, Köln, Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft, 1993, pp. 100-101 ; S. MORSON, « La récupération des aides octroyées par les États en violation du traité C.E.E », *RTDE*, 1990, n° 3, pp. 422 et suiv.

<sup>1100</sup> XVI<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1986), n° 203 : « *La Commission [...] a confirmé son intention d'appliquer progressivement le même principe aux aides jugées illicites uniquement pour des raisons de procédure, c'est-à-dire en raison du non-respect par les États membres de l'obligation de notifier préalablement les projets d'aides* ».

<sup>1101</sup> CJCE, 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c. République française*, aff. C-354/90, *préc.*, point 16 (*Europe*, 1992, n° 1, comm. 23 ; *RJF* 1/92, n° 161). V. aussi CJCE, 11 juillet 1996, *Syndicat Français de l'Express International (SFEI) e.a.*, aff. C-39/94, *préc.*, point 67.

*nécessaires pour récupérer l'aide auprès de son bénéficiaire* »<sup>1102</sup>. Selon le règlement deux conditions doivent donc être remplies pour que les États membres puissent être soumis à l'obligation de restitution : *i*) une aide illégale pour des raisons de procédure et *ii*) une décision négative de la part de la Commission concernant la compatibilité de la mesure en cause<sup>1103</sup>. Il semble ainsi que le texte préfère exclure du champ d'application de cette obligation les aides bien illicites mais pour autant compatibles.

**549.** Concernant les aides fiscales, la communication de la Commission de 1998 semble adopter la même position relativisée insistant sur l'incompatibilité de la mesure en annonçant que « [s]i la Commission constate qu'une aide d'État mise à exécution en violation de cette règle ne peut bénéficier d'aucune des dérogations prévues par le traité et est donc incompatible avec le marché commun, elle en exige la récupération par l'État membre »<sup>1104</sup>. La même position se trouve dans le rapport de mise en œuvre de cette communication lorsqu'il affirme qu'une aide illégale doit faire l'objet d'un ordre de remboursement si d'une manière cumulative elle s'avère aussi incompatible<sup>1105</sup>.

**550.** Cette relativisation ne semble pas être acceptée dans un premier temps par la jurisprudence. Plus encore, le juge de l'Union a condamné la pratique étatique qui consiste à une validation rétroactive par la voie législative<sup>1106</sup> d'une mesure litigieuse suite à une décision positive de la Commission. Ce *remède* aux illégalités procédurales d'une aide compatible peut remettre en cause l'effet utile du système d'encadrement des aides d'État. Aux termes de la Cour de justice, si cette technique

---

<sup>1102</sup> Règlement (CE) 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *op.cit.*, p. 6 remplacé par le règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015, *op. cit.*

<sup>1103</sup> Ces conditions ne concernent pas la restitution provisoire de l'aide versée illégalement qui peut être ordonnée par la Commission avant et jusqu'à ce que celle-ci statue sur la compatibilité lorsque trois critères sont remplis : « *i*) selon une pratique établie, le caractère d'aide de la mesure concernée ne fait pas de doute et *ii*) il y a urgence à agir et *iii*) il existe un risque sérieux de préjudice substantiel et irréparable pour un concurrent » (article 11, paragraphe 2 du règlement 659/1999). Les mêmes conditions sont reprises par le règlement (UE) n° 2015/1589, article 13, paragraphe 2.

<sup>1104</sup> Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 35.

<sup>1105</sup> Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, point 53.

<sup>1106</sup> V. à ce sujet, B. MATHIEU, *Les « validations » législatives : pratique législative et jurisprudence constitutionnelle*, Paris, Economica, 1987.



législative était admise, « *les États membres pourraient immédiatement mettre à exécution un projet d'aide d'État sans notifier celui-ci et les conséquences de l'absence de notification pourraient être évitées par l'abolition de la mesure d'aide ainsi que par sa réintroduction simultanée avec effet rétroactif* »<sup>1107</sup>.

**551.** Le juge de l'Union a tiré encore une fois les conséquences de la jurisprudence *Saumon* d'une manière explicite lorsqu'il a affirmé qu'une « *juridiction nationale peut, selon les cas, être amenée à ordonner la récupération, auprès de ses bénéficiaires, d'une aide illégale même si celle-ci a ultérieurement été déclarée compatible avec le marché commun par la Commission* »<sup>1108</sup>. Cette lecture stricte des obligations procédurales présente indéniablement un côté positif, évitant de cette manière que « *les États membres ne spéculent sur une éventuelle décision de compatibilité de la Commission pour s'exonérer du respect des obligations procédurales qui découlent du traité* »<sup>1109</sup>. Mais de l'autre côté, elle promeut un esprit sanctionnateur au détriment des États membres s'éloignant de la mission de la récupération qui est certes la suppression d'un obstacle fiscal mais d'un obstacle fiscal qui porte atteinte à la concurrence – ce qui n'est pas le cas d'une aide illégale mais compatible.

### ***B. Une relativisation conforme à l'esprit réparateur de la récupération***

**552.** Ce caractère absolu de l'obligation de restitution et sa systématisation bien qu'utiles pour éviter le non-respect de l'obligation de notification, se heurtent pour autant à la finalité ultime de l'encadrement des aides d'État, celle de la prohibition des aides incompatibles. Une aide illégale mais compatible ne devrait pas en principe être soumise à cette exigence compte tenu du fait que l'objectif de l'encadrement des aides réside dans la restauration de l'égalité dans la concurrence bouleversée par l'intervention étatique. Cette contradiction a été mise sur le devant de la scène par le

---

<sup>1107</sup> CJCE, 21 octobre 2003, *Eugène van Calster et Felix Cleeren e. a.*, aff. jtes C-261/01 et C-262/01, *Rec.*, 2003, p. I-12249, point 60.

<sup>1108</sup> CJCE, 5 octobre 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH e.a.*, aff. C-368/04, *Rec.*, 2006, p. I-9957, point 56. Par rapport à cette jurisprudence, v. *Europe* 2006, comm. 370.

<sup>1109</sup> M. KARPENSCHIF, « Vers une modélisation communautaire du contentieux national de la restitution des aides indues ? - Lecture croisée des arrêts *Laboratoires Boiron*, *Commission c. France* et *Transalpine Ölleitung in Österreich* », *JCP A*, 2006, n° 51, p. 1689.

Conseil d'État français en 2006 où, dans le cadre d'un litige relatif à la récupération des aides fiscales octroyées illégalement au Centre d'exportation du livre français (CELF) de 1980 au 2000 mais entretemps déclarées compatibles par la Commission, le juge administratif a sursis à statuer afin d'adresser une question préjudicielle à la Cour de justice<sup>1110</sup>.

**553.** Les aides en question étaient accordées sans avoir respecté au préalable l'obligation de notification. Le juge national était donc obligé d'ordonner leur restitution auprès de leurs bénéficiaires comme cela est indiqué clairement et à plusieurs reprises dans la jurisprudence de la Cour de justice<sup>1111</sup>. Cependant, le Conseil d'État a pris en considération deux décisions définitives de la Commission déclarant ces aides compatibles. Ayant alors des doutes quant à l'exigence de notification, vu que l'aide ne constituait plus un obstacle à la libre concurrence, le juge administratif a décidé de consulter le juge de l'Union. La question qui se posait était ainsi de savoir si une aide formellement illégale mais compatible sur le fond devait être restituée.

**554.** Cette affaire fait apparaître le manque de cohérence et l'insécurité juridique notamment pour l'entreprise bénéficiaire résultant de la dualité du contrôle ; illégalité d'un côté, compatibilité de l'autre. Elle met surtout en exergue les difficultés qui découlent de la récupération d'une aide illégale dont la compatibilité est reconnue pour autant par la Commission entre la date de la saisine du juge national (ou de l'Administration nationale) mais avant que celui-ci ait rendu sa décision. En application de la jurisprudence précédente de la Cour de justice, l'aide devrait être restituée dès qu'une illégalité procédurale est constatée. Il s'agit là d'un aspect

---

<sup>1110</sup> CE, 29 mars 2006, *Centre d'exportation du livre français (CELF) et Ministre de la culture et de la communication*, req. n° 274923 et 274967, *Rec.*, p. 173. V. par rapport à cet arrêt, A. CARTIER-BRESSON, « Interrogations sur la récupération des aides d'État illégales », *AJDA*, 2006, n° 25, p. 1396 ; M. KARPENSCHIF, « Le juge national doit-il obligatoirement prescrire la récupération des aides illégales déclarées compatibles ? À propos de l'arrêt CE, 29 mars 2006, "CELF" », *JCP A*, 2006, n° 20, p. 635. V aussi B. CHEYNEL, « Récupération des aides versées en violation du droit communautaire : interrogations, confirmation, sanction », *RLC*, 2006, n° 9, pp. 73-76.

<sup>1111</sup> V. CJCE, 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c. République française*, aff. C-354/90, *préc.* ; CJCE, 11 juillet 1996, *Syndicat Français de l'Express International (SFEI) e.a.*, aff. C-39/94, *préc.* ; CJCE, 5 octobre 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH e.a.*, aff. C-368/04, *préc.*

sanctionnateur de l'encadrement des aides d'État qui est partagé par l'avocat général Ján Mazák qui a considéré en l'espèce que la décision de compatibilité de la Commission n'a aucun impact sur l'exigence de restitution. Les juridictions nationales, selon lui, devaient « *continuer, en principe, à sanctionner de tels comportements en ordonnant le recouvrement des aides illégales en conformité avec les règles de procédure nationales, et ce même si la Commission a déclaré l'aide compatible avec le marché commun. Une telle approche, loin d'affaiblir le rôle de la Commission, en réduisant ou en supprimant comme cela a été allégué l'importance de la décision finale de compatibilité dans certains cas, renforce au contraire le rôle joué par la Commission dans le régime de contrôle des aides d'État institué par les articles 87 et 88 du traité CE, et elle garantit que sa mission ne se trouvera pas diminuée* »<sup>1112</sup>.

**555.** La solution retenue par le juge de l'Union ne suit cependant pas le même raisonnement. Faisant preuve d'une lecture finaliste du traité, la Cour de justice estime que l'encadrement prévu par l'article 88 (devenu 108) a pour « *objectif conservatoire de garantir qu'une aide incompatible ne sera jamais mise à exécution* »<sup>1113</sup>. La récupération ne pourrait donc concerner les aides déclarées compatibles, à condition que cette compatibilité ait eu lieu avant que le juge statue sur le litige les concernant. Quant à ces aides déclarées compatibles, le juge de l'Union impose au juge national de quantifier les effets négatifs de l'aide durant la période de son illégalité, c'est-à-dire jusqu'à l'intervention de la décision finale de compatibilité, sous forme du paiement d'intérêts d'illégalité<sup>1114</sup>.

---

<sup>1112</sup> Conclusions de l'avocat général J. MAZAK présentées le 24 mai 2007 sous CJCE, 12 février 2008, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e.a. c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, aff. C-199/06, *Rec.*, 2008, p. I-469, point 33.

<sup>1113</sup> CJCE, 12 février 2008, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e.a. c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, aff. C-199/06, *Rec.*, 2008, p. I-469, point 47 ; M. BAZEX, S. BLAZY, « Le régime de la restitution des aides d'État », *Dr. adm.*, 2008, n° 4, comm. 50, p. 24. V. aussi par rapport à cette jurisprudence : L. IDOT, « Étendue de l'obligation de récupération d'aides illégales », obs. sous CJCE, 12 févr. 2008, *Centre d'exportation du livre français (CELF)*, aff. C-199/06, *Europe*, 2008, n° 4, comm. 124, p. 26.

<sup>1114</sup> CJCE, 12 février 2008, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e.a. c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, aff. C-199/06, *préc.*, point 55. Pour un arrêt confirmatif, v. CJCE, 18 décembre 2008, *Wienstrom GmbH*, aff. C-384/07, *Rec.*, 2008, p. I-10393, points 28-29 (L. IDOT, « Application de la jurisprudence CELF », obs. sous CJCE, 18 déc. 2008, *Wienstrom GmbH*, aff. C-384/07, *Europe*, 2009, n° 2, comm. 86, p. 35).

**556.** Le juge procède ainsi à un rétrécissement du champ d'application de l'exigence de récupération. L'étendue de cette obligation sort diminuée suite à cet infléchissement jurisprudentiel mais pas sa nature qui est plus en conformité avec l'esprit réparateur du contrôle des aides d'État. En effet, l'objectif de la récupération est plus de rétablir la situation concurrentielle préexistante en faisant cesser les distorsions de concurrence afin de restaurer une concurrence saine et effective et donc moins de sanctionner les États membres qui n'ont pas respecté leurs obligations procédurales ou les bénéficiaires des aides illégalement versées<sup>1115</sup>. De cette manière, « la Cour a rapproché le régime des aides d'État, jusqu'alors très formel, du droit de la concurrence, orienté de façon plus pragmatique vers la réparation du dommage causé par l'illégalité »<sup>1116</sup>.

**557.** Il faut noter pour autant que ce rétrécissement n'est que relatif. D'un côté les juges nationaux peuvent statuer et ordonner la récupération avant que la Commission ne déclare l'aide compatible ; de l'autre, la récupération est possible si le droit national l'impose<sup>1117</sup>. Enfin, c'est un rétrécissement relatif car dépendant d'une décision de la Commission positive et autorisant donc l'aide litigieuse, comme cela a été confirmé par le juge de l'Union dans une seconde affaire concernant le Centre d'exportation du livre français, dite *CELF II*<sup>1118</sup>. Dans le cas où une décision positive préalable de la Commission a été annulée, la Cour de justice a affirmé que le juge national n'a pas le droit de surseoir à statuer sous prétexte d'attendre une nouvelle décision de la Commission<sup>1119</sup>. Plus encore, l'annulation de la décision de la

---

<sup>1115</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'État sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, *op. cit.*, p. 23. V. aussi TPICE, 29 septembre 2000, *Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) c. Commission*, aff. T-55/99, *préc.*, point 164 ; TPICE, 29 mars 2007, *Scott SA c. Commission*, aff. T-366/00, *Rec.*, 2007, p. II-797, point 94.

<sup>1116</sup> J. P. COLSON, P. IDOUX, *Droit public économique*, *op. cit.*, p. 306.

<sup>1117</sup> *Ibidem*, pp. 306-307. V. aussi CJCE, 12 février 2008, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e.a. c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, aff. C-199/06, *préc.*, point 55.

<sup>1118</sup> Cette jurisprudence est le résultat d'une nouvelle question préjudicielle posée par le Conseil d'État : CE, 19 décembre 2008, *Centre d'Exportation du Livre Français (CELF) et Ministre de la culture et de la communication*, req. n° 274923 et 274967, *Rec. V.* par rapport à cet arrêt du Conseil d'État : J. DERENNE, « Jurisprudence CELF : Le Conseil d'État pose une nouvelle question préjudicielle à la Cour de justice » in J.-Y. CHEROT, J. DERENNE, C. GIOLITO, « Aides d'État », *Concurrences*, 2009, n° 1, pp. 161-163.

<sup>1119</sup> CJUE, 11 mars 2010, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e.a. c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, aff. C-1/09, *Rec.*, 2010, p. I-2099, point 55.

Commission qui n'est pas remplacée avant la saisine du juge national, entraîne l'illégalité, et probablement l'incompatibilité, de l'aide, ce qui exige sa restitution<sup>1120</sup>.

## § II. La mise en œuvre de l'exigence de restitution des aides fiscales

**558.** Malgré le rétrécissement des hypothèses d'obligation de restitution, celle-ci reste la règle dans le cas d'une aide illégale et incompatible. Dans un premier temps, une tendance de récupération systématique ressort de la jurisprudence de la Cour de justice qui écarte d'une manière rigoureuse les arguments avancés par les États membres afin de s'opposer à une décision de récupération<sup>1121</sup>. Les conséquences préjudiciables à l'avenir économique et financier de l'entreprise bénéficiaire (risque de faillite)<sup>1122</sup>, le fait que l'entreprise-bénéficiaire est insolvable ou déjà soumise à une procédure de faillite<sup>1123</sup> ou encore les particularités de l'ordre interne relevant de l'organisation administrative ou constitutionnelle<sup>1124</sup> font partie des moyens invoqués par les États membres qui se voient systématiquement opposer le refus du juge de l'Union. Selon lui, ces difficultés sont inhérentes au régime strict des aides et seule « l'impossibilité absolue d'exécuter correctement la décision »<sup>1125</sup> pour des raisons

<sup>1120</sup> *Ibidem*, point 40.

<sup>1121</sup> V. M. KARPENSCHIF, « La récupération des aides nationales versées en violation du droit communautaire à l'aune du règlement n° 659/1999 : du mythe à la réalité ? », *RTDE*, 2001, n° 3, p. 554 et suiv. ; K. LENAERTS, « L'articulation entre ordres juridiques à l'œuvre : le régime de récupération des aides d'État versées en violation du droit communautaire », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Athènes, Bruxelles, Ant. N. Sakkoulas, Bruylant, 2004, pp. 266 et suiv. ; M. STRUYS, « Questions choisies de procédure en matière d'aides d'État », *op. cit.*, pp. 32 et suiv.

<sup>1122</sup> V. à titre indicatif, CJCE, 21 mars 1990, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Tubemeuse)*, aff. C-142/87, *préc.*, points 65 et suiv. ; CJCE, 17 juin 1999, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Maribel bis/ter)*, aff. C-75/97, *préc.*, point 89. V. aussi T. FOUQUET, « La restitution des aides d'État accordées aux entreprises en difficulté en violation du droit communautaire », *RDAI-IBLJ*, 2002, n° 8, pp. 893 et suiv.

<sup>1123</sup> CJCE, 14 septembre 1994, *Royaume d'Espagne c. Commission (affaire Merco)*, aff. C-42/93, *préc.*, point 33.

<sup>1124</sup> V. à titre indicatif, CJCE, 11 juillet 1984, *Commission c. République italienne*, aff. 130/83, *Rec.*, 1984, p. 2849, point 3 ; CJCE, 20 mars 1997, *Land Rheinland-Pfalz c. Alcan Deutschland GmbH*, aff. C-24/95, *Rec.*, 1997, p. I-1591, points 44 et suiv. ; CJCE, 27 juin 2000, *Commission c. République portugaise*, aff. C-404/97, *préc.*, points 32 et suiv.

<sup>1125</sup> V. CJCE, 15 janvier 1986, *Commission c. Royaume de Belgique*, aff. 52/84, *Rec.*, 1986, p. 80, point 14. Il s'agit cependant d'une exception dépourvue d'intérêt pratique. La Cour de justice rejette systématiquement les arguments évoqués par les gouvernements nationaux censés démontrer l'impossibilité absolue d'exécution de la décision de récupération (v. à titre d'exemple CJCE, 10 juin 1993, *Commission c. République hellénique*, aff. C-183/91, *Rec.*, 1993, p. I-3131, point 17 ; CJCE, 14 septembre 1994, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. jtes C-278/92 à C-280/92, *préc.*, point 80 ; CJCE, 29 janvier 1998, *Commission c. République italienne*, aff. C-280/95, *Rec.*, 1998, p. I-259, point 23 ; CJCE, 17 juin 1999, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Maribel bis/ter)*, aff. C-75/97, *préc.*, point 90 ; CJCE, 13 novembre 2008, *Commission c. République française*, aff. C-

politiques, juridiques ou pratiques peut constituer un moyen éventuel permettant d'échapper à une telle obligation.

**559.** Néanmoins, dans un second temps, ces propos doivent être nuancés. Cette tendance de récupération systématique se heurte à l'absence d'harmonisation des règles relatives à la restitution des aides d'État. Celle-ci « *doit avoir lieu selon les dispositions de procédure pertinentes du droit national* »<sup>1126</sup> ce qui limite son efficacité<sup>1127</sup> (A). Or cette autonomie accordée aux États membres doit être relativisée ; son encadrement prétorien par des principes d'équivalence mais surtout d'efficacité résulte en une remise en cause importante du droit national, notamment lorsque les mesures à récupérer sont de nature fiscale (B).

#### *A. Une récupération tributaire de l'autonomie procédurale des États membres*

**560.** Les modalités de mise en œuvre de la récupération ont été posées par le règlement de procédure 659/1999 du Conseil (abrogé et remplacé par le règlement 2015/1589) mais surtout précisées par une communication de la Commission du 25 octobre 2007<sup>1128</sup>. Malgré les clarifications apportées par cette dernière, les règles

214/07, *Rec.*, 2008, p. I-8357, point 44 ; CJUE, 12 février 2015, *Commission c. France*, aff. C-37/14, non encore publié, points 65 et 66). La raison sous-jacente de cette attitude stricte du juge de l'Union repose principalement sur le principe de coopération loyale ; de fait, les gouvernements nationaux doivent coopérer dans un premier temps avec la Commission, proposer des solutions alternatives ou essayer de surmonter les difficultés avant de recourir à l'exception de l'impossibilité absolue (v. CJCE, 29 janvier 1998, *Commission c. République italienne*, aff. C-280/95, *préc.*, point 14 ; CJCE, 17 juin 1999, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Maribel bis/ter)*, aff. C-75/97, *préc.*, point 88 ; CJCE, 18 octobre 2007, *Commission c. République française (affaire France Télécom)*, aff. C-441/06, *Rec.*, 2007, p. I-8887, points 27 et 28 ; CJCE, 13 novembre 2008, *Commission c. République française*, aff. C-214/07, *préc.*, point 46).

<sup>1126</sup> CJCE, 2 février 1989, *Commission c. République fédérale d'Allemagne*, aff. 94/87, *Rec.*, 1989, p. 175.

<sup>1127</sup> V. sur ce point les conclusions de l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer qui affirme qu'il « *existe peu d'exemples qui aient un système conçu pour la restitution et une politique de répression des aides qui ressemblent, un tant soit peu, à ceux de la Communauté. [...] une harmonisation plus poussée des mécanismes visant à atteindre des objectifs fixés dans le règlement n° 659/1999 apparaît indispensable, afin d'éviter une infinité de recours inutiles, car inefficaces* » (conclusions présentées le 19 mai 2006 sous CJCE, 5 octobre 2006, *Commission c. République française (affaire Scott)*, aff. C-232/05, *Rec.*, 2006, p. I-10071, points 109 et 111.)

<sup>1128</sup> Communication de la Commission du 25 octobre 2007, Vers une mise en œuvre effective des décisions de la Commission enjoignant aux États membres de récupérer les aides d'État illégales et incompatibles avec le marché commun, *JO C 272* du 15 novembre 2007, p. 4 (V. C. ANADON,

posées par le droit de l'Union ne constituent qu'un encadrement minimal. Après avoir présenté l'encadrement *a minima* de la récupération des aides d'État, révélateur de la diversité des procédures nationales en la matière (1), on s'attachera à présenter la procédure de droit commun employée pour la récupération des aides fiscales (2).

### *1. Un encadrement a minima par le droit de l'Union*

**561.** De prime abord, c'est le règlement de procédure de 1999 du Conseil qui a posé les règles de base concernant la récupération des aides. Partant du principe que les décisions de la Commission adoptées à la suite de la procédure de l'article 108, paragraphe 2 du TFUE priment sur le droit national, la disposition de l'article 14 (devenu 16) du règlement de procédure affirme que les États membres sont obligés de prendre toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide illégale et incompatible, y compris les intérêts calculés sur la base d'un taux approprié fixé par la Commission<sup>1129</sup>. Du reste, la restitution s'effectue conformément aux procédures prévues par le droit national de l'État membre concerné, à condition que soient respectés les principes d'effectivité et d'équivalence<sup>1130</sup>.

**562.** Les précisions apportées par la communication de la Commission du 25 octobre 2007 complètent l'article 14 (devenu 16) du règlement de procédure sans pour autant ajouter des règles essentielles et tout en confirmant l'autonomie procédurale dont les

« Précisions sur la mise en œuvre de la politique de récupération des aides d'État illégales », *RLDA*, 2007, n° 22, pp. 44-46 ; D. SIMON, « La pression s'accroît en matière de récupération des aides d'État », *Europe*, 2007, n° 12, p. 2 ; D. TAYAR, A. GIRAUD, « Aides d'État illégales et incompatibles : communication de la Commission », *RLC*, 2008, n° 14, pp. 48-49). V. aussi J. DERENNE, « Récupération des aides : La Commission fournit aux États membres des orientations sur les moyens de parvenir à une exécution plus immédiate et effective des décisions de récupération », *Concurrences*, 2008, n° 1, pp. 149 et suiv. Cette communication a été complétée par une deuxième de 2009 relative à l'application de la législation sur les aides d'État par les juridictions nationales (25 février 2009, *JO C* 85 du 9 avril 2009, p. 1) qui remplace celle de 1995 relative à la coopération entre la Commission et les juridictions nationales dans le domaine des aides d'État (*JO C* 312 du 23 novembre 1995, p. 8).

<sup>1129</sup> Des précisions quant à la méthode à suivre pour le calcul des intérêts applicables à la récupération ont été apportées par le règlement (CE) 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) 659/1999 du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (*JO L* 140 du 30 avril 2004, p. 1).

<sup>1130</sup> CJCE, 7 septembre 2006, *Laboratoires Boiron*, aff. C-526/04, *préc.*; CJCE, 5 octobre 2006, *Commission c. République française (affaire Scott)*, aff. C-232/05, *préc.* V. aussi la jurisprudence classique CJCE, 16 décembre 1976, *Rewe-Zentralfinanz*, aff. 33/76, *Rec.*, 1976, p. 1989 ; CJCE, 5 mars 1980, *H. Ferwerda BV*, aff. 265/78, *préc.*

États membres bénéficient quant à la mise en œuvre d'une décision de récupération. Ainsi la Commission, pour que sa décision de récupération soit exécutée d'une manière efficace et contourner la diversité des droits nationaux quant à la procédure de restitution, a intérêt de déterminer elle-même tant le bénéficiaire de l'aide illégale et incompatible que le montant exact à restituer, intérêts compris. Toutefois, la Commission bénéficie d'une certaine latitude quant à l'exécution de ces tâches, latitude qui contribue à la remise en cause de l'efficacité de la procédure et par conséquent de la finalité de l'encadrement des aides fiscales, c'est-à-dire le rétablissement de la concurrence entre les opérateurs économiques<sup>1131</sup>.

**563.** Même si la mise en œuvre de la décision de récupération est obligatoire pour les États membres, les modalités de récupération effective relèvent du système juridique national de chaque État membre. Une étude comparative concernant l'application de la politique des aides d'État dans différents ordres juridiques nationaux a mis en exergue la diversité des procédures de récupération<sup>1132</sup>.

**564.** Dans un premier temps, on peut constater une diversité concernant les organes participant à la procédure de récupération. Une décision de la Commission qui s'adresse à un État membre est obligatoire pour tous les organes de cet État. La question qui se pose ainsi est de savoir quel organe est concerné par la mise en œuvre de la décision. Le droit de l'Union ne le précise pas, renvoyant encore une fois au droit national la tâche de désigner une autorité responsable en la matière<sup>1133</sup>. Selon un principe partagé par plusieurs systèmes juridiques, la récupération doit être effectuée par l'autorité qui a accordé l'aide ; cela résulte de la participation d'un grand nombre d'organes tant centraux que locaux<sup>1134</sup>.

---

<sup>1131</sup> V. *infra* §§ 601 et suiv.

<sup>1132</sup> T. JESTAEDT, J. DERENNE, T. OTTERVANGER (dir.), *Study on the enforcement of state aid law at national level*, *op. cit.*, pp. 507 et suiv.

<sup>1133</sup> Le Plan d'action dans le domaine des aides États dans le cadre d'un effort pour renforcer les procédures de récupération prévoit la coopération des sociétés d'audit, des organes nationaux de régulation des marchés et des Cours des comptes nationales ou encore des autorités indépendantes qui assisteraient la Commission pour « la détection et la récupération provisoire des aides illégales » et « l'exécution des décisions de récupération » (Plan d'action dans le domaines des aides d'État, *op. cit.*, pp. 14-15).

<sup>1134</sup> T. JESTAEDT, J. DERENNE, T. OTTERVANGER (dir.), *Study on the enforcement of state aid law at national level*, *op. cit.*, p. 521.



**565.** En principe, et comme il sera étudié plus bas<sup>1135</sup>, la récupération commence par une procédure administrative ou précontentieuse. Le juge national peut bien sûr intervenir mais à un stade ultérieur. La possibilité de saisine du juge national donne lieu à une pluralité de contentieux : il peut en particulier être saisi par l'entreprise bénéficiaire qui conteste la décision de restitution et/ou engage la responsabilité de l'État, par une entreprise concurrente dans le cadre d'une action en concurrence déloyale.

**566.** Dans un second temps, une diversité est aussi constatée concernant la nature de la procédure. L'étude comparative précitée a affirmé la possibilité que plusieurs procédures soient appliquées au sein d'un même État membre pour effectuer la récupération des aides illégales et incompatibles. Même si la procédure de récupération applicable dépend de la nature de la mesure dont relève l'aide octroyée, en règle générale les procédures administratives se trouvent privilégiées par rapport aux procédures civiles, considérées plus efficaces<sup>1136</sup>.

**567.** En effet, dans le cas où existe une décision de récupération de la part de la Commission, l'Administration va émettre un ordre de recouvrement<sup>1137</sup> ; cela sera le cas même en l'absence de décision de la Commission comme l'État peut s'appuyer lui-même sur l'illégalité de l'aide. L'efficacité de la procédure administrative résulte de la nature de l'acte émis qui est immédiatement exécutoire en raison de la prérogative du préalable dont bénéficie l'Administration. Il s'agit ainsi d'un ordre de recette exécutoire qui revêt la forme d'un ordre de restitution ou d'un « titre de perception »<sup>1138</sup>.

## *2. La procédure de récupération des aides fiscales*

**568.** En matière d'aides fiscales c'est bien naturellement l'Administration fiscale qui va émettre un titre de créance exécutoire à l'encontre du bénéficiaire. Concernant la

---

<sup>1135</sup> V. *infra* §§ 575 à 583.

<sup>1136</sup> T. JESTAEDT, J. DERENNE, T. OTTERVANGER (dir.), *Study on the enforcement of state aid law at national level*, *op. cit.*, p. 522.

<sup>1137</sup> *Ibidem*, p. 523.

<sup>1138</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'Etat sous forme fiscale », *Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008*, *op. cit.*, p. 23.

nature de cette créance, « *il ne peut s'agir que d'une créance fiscale* »<sup>1139</sup>, comme cela a été confirmé par la juridiction administrative suprême, en particulier dans un arrêt du 2 mars 1990<sup>1140</sup>. La nature de la créance en tant que créance fiscale résulte en l'application des procédures fiscales de droit commun, savoir la mise en œuvre de la procédure de rectification d'une imposition primitive pour que le bénéficiaire puisse reverser la somme supplémentaire correspondant à l'avantage perçu<sup>1141</sup>.

**569.** L'Administration fiscale bénéficie d'un droit de reprise des impositions, « *c'est-à-dire du droit de rectifier la base d'imposition et de réclamer l'impôt dû* »<sup>1142</sup>. Il s'agit même d'une obligation pour le fisc d'intervenir lorsqu'il constate suite à ses investigations des omissions ou des inexactitudes dans les déclarations produites par les contribuables. L'Administration aura donc recours à la procédure de rectification (ou procédure de redressement fiscal), une procédure non contentieuse. Deux cas de figure de rectification peuvent être envisagés : soit la procédure est contradictoire, soit elle peut conduire à une imposition d'office.

**570.** Concernant la rectification contradictoire, elle est prévue par l'article L. 55 du LPF qui dispose que « *lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du Code général des impôts ou de l'article L. 2333-55-2 du Code général des collectivités territoriales, les rectifications correspondantes sont effectuées suivant la procédure de rectification contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 A* »<sup>1143</sup>. Il s'agit d'une procédure qui repose sur la coopération du contribuable qui a bien

---

<sup>1139</sup> *Ibidem*, p. 21.

<sup>1140</sup> CE, 2 mars 1990, *SA Becton-Dickinson France*, req. n° 92333, *Rec.*, p. 56.

<sup>1141</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'Etat sous forme fiscale », *Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008*, *op. cit.*, p. 21.

<sup>1142</sup> M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, p. 100.

<sup>1143</sup> La procédure prévue dans cette disposition est aussi qualifiée de procédure de rectification contradictoire de droit commun afin de la distinguer de celle de l'article L. 62 du LPF appelée procédure de régularisation spontanée qui s'applique lorsque certaines conditions sont remplies, savoir si « *Le contribuable en fait la demande avant toute proposition de rectification ; La régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne fois ; Le contribuable dépose une déclaration complémentaire dans les trente jours de sa demande et acquitte l'intégralité des suppléments de droits simples et des intérêts de retard au moment du dépôt de la déclaration, ou à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition en cas de mise en recouvrement par voie de rôle* ».

respecté les délais de ses obligations déclaratives et qui en contrepartie bénéficie d'un certain nombre de garanties offertes par l'Administration. Cette dernière est tenue de faire en sorte que le contribuable a bien eu l'occasion de faire valoir ses arguments, de suivre une procédure écrite, ses propositions de rectification doivent être dûment motivées et elle supporte en principe la charge de la preuve en cas de litige<sup>1144</sup>.

**571.** Quant à la procédure d'imposition d'office, elle s'applique lorsque le contribuable refuse toute collaboration avec l'Administration fiscale et dans des cas particuliers énumérés limitativement aux articles L. 65 à L. 76 AA du LPF. Il s'agit d'un mode de rectification plus autoritaire donnant l'occasion au fisc de prendre des décisions d'office à l'encontre des contribuables qui voient de plus leurs garanties offertes lors de la procédure contradictoire amoindries. Il en est ainsi pour la charge de la preuve : cette dernière est renversée, pesant donc sur le contribuable<sup>1145</sup>.

**572.** L'application de la procédure de rectification pour assurer la récupération des aides fiscales peut susciter quelques doutes quant à sa pertinence. En effet, elle est utilisée par l'Administration fiscale lorsque le contribuable a commis une erreur dans sa déclaration, par exemple s'il a mal déterminé la base de calcul de son imposition. Or, dans le cas de la restitution d'une aide fiscale, c'est l'Administration fiscale elle-même qui a commis une erreur soit indirectement en adoptant des mesures d'exécution pour une disposition législative contraire au droit de l'Union, soit directement en procédant à une mauvaise application d'une loi bien conforme aux exigences du droit des aides d'État. Sur ce point, une analogie avec la répétition de l'indu s'impose, procédure qui s'applique dans le cas où l'État membre doit restituer au contribuable un impôt perçu en violation du droit de l'Union<sup>1146</sup> sauf que dans le cas des aides fiscales c'est le fait que l'impôt n'est pas perçu ou pas entièrement qui n'est pas en conformité avec le droit de l'Union. Il ressort ainsi que la récupération

---

<sup>1144</sup> V. M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 102 ; M. COLLET, *Droit fiscal*, op. cit., pp. 128-133.

<sup>1145</sup> V. M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 103 ; M. COLLET, *Droit fiscal*, op. cit., pp. 133-134 ; A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal*, op. cit., pp. 275-276.

<sup>1146</sup> CJCE, 9 novembre 1983, *San Giorgio*, aff. 199/82, *Rec.*, 1983, p. 3595. La répétition de l'indu est définie par Denys Simon comme « la voie de droit permettant à un opérateur économique ayant été assujéti à une charge pécuniaire imposée en violation du droit communautaire, d'en obtenir le remboursement » (D. SIMON, « Répétition de l'indu », *Répertoire Dalloz de droit européen*, n° 4).

d'une aide fiscale suivant la procédure de rectification constitue une « *émanation particulière du principe [...] de la répétition de l'indu* »<sup>1147</sup>.

### ***B. Une récupération synonyme de la mise à l'écart des règles nationales en matière fiscale***

**573.** Le droit de l'Union opère donc un renvoi au droit national pour la récupération d'une aide illégale et incompatible. Ce renvoi s'effectue, selon les propres termes de la Commission, « *pour autant que les procédures permettent l'exécution immédiate et effective de la décision* »<sup>1148</sup>. Il résulte que les États membres ne peuvent se prémunir des difficultés rencontrées dans les cadres normatifs nationaux afin d'échapper à leur obligation de restitution. Qu'il s'agisse de difficultés quant à la détermination du ou des bénéficiaire(s) effectif(s) de l'aide ou quant au calcul du montant exact de la somme à restituer<sup>1149</sup>, les autorités nationales doivent coopérer avec la Commission afin d'assurer l'effet utile du contrôle des aides. C'est ainsi que la Cour de justice a condamné la France dans le cadre d'une procédure en manquement pour violation tant de la décision de la Commission exigeant la récupération des aides fiscales accordées à France Telecom de 1991 à 2002, que de l'obligation de loyauté communautaire, nécessaire à la mise en œuvre de la décision<sup>1150</sup>.

**574.** Cette coopération ne se limite pas pour autant à la volonté d'une appréhension commune des difficultés procédurales. Les autorités nationales afin de récupérer une aide d'une manière effective sont soumises à certaines obligations qui consistent en la

---

<sup>1147</sup> K. LENAERTS, « L'articulation entre ordres juridiques à l'œuvre : le régime de récupération des aides d'État versées en violation du droit communautaire », *op. cit.*, p. 262. Il y a aussi une opinion doctrinale qui donne une acception large à la répétition de l'indu incluant non seulement le remboursement de montants prélevés par les autorités publiques mais également la récupération par ces autorités de sommes versées aux opérateurs économiques (par exemple, une subvention directe) ou dans le même sens l'action en vue d'obtenir le versement des sommes qui auraient dû être payées (cas des aides fiscales). V. par rapport à cette conception large, F. BELAICH, « La répétition de l'indu en droit communautaire dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », *RMCUE*, 2000, n° 435, p. 100.

<sup>1148</sup> V. Décision 2002/14/CE de la Commission du 12 juillet 2002 concernant l'aide d'État mise à exécution par la France en faveur de Scott Paper SA / Kimberly-Clark, *JO L* 12 du 15 janvier 2002, p. 1, article 2. V. en ce sens CJCE, 20 mars 1997, *Land Rheinland-Pfalz c. Alcan Deutschland GmbH*, aff. C-24/95, *préc.*, point 24 ; CJCE, 12 octobre 2000, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. C-480/98, *Rec.*, 2000, p. I-8717, point 34.

<sup>1149</sup> V. *infra* §§ 601 et suiv.

<sup>1150</sup> CJCE, 18 octobre 2007, *Commission c. République française (affaire France Télécom)*, aff. C-441/06, *préc.*, point 51 (obs. L. IDOT, *Europe*, 2007, n° 12, p. 29, comm. 347).

mise à l'écart de certaines règles nationales. C'est en ce sens que « *la jurisprudence comme le législateur communautaire, soucieux d'assurer l'efficacité du contrôle dévolu à la Commission par le traité, ont pratiquement éradiqué tous les obstacles que le droit national pourrait opposer à la mise en œuvre dudit contrôle à quelque stade que l'on se place* »<sup>1151</sup>. Schématiquement, récupérer une aide signifie le retrait d'un acte administratif créateur des droits ; retrait soumis aux conditions strictes ; conditions qui répondent à l'objectif de la protection des droits acquis des administrés-contribuables qui voient leur ordonnancement juridique modifié d'une manière abrupte non seulement pour l'avenir mais aussi rétroactivement. Si les États membres pour bien récupérer les aides sont ainsi obligés de mettre de côté toute règle nationale susceptible de remettre en cause l'effectivité de la procédure (1), d'une manière concomitante ils sont également obligés de porter atteinte aux droits acquis des administrés-contribuables (2).

*1. La mise en échec des règles du droit national au nom de l'effectivité procédurale*

**575.** Si le règlement de procédure codifie la pratique de la Commission en matière d'encadrement des aides d'État, il n'offre pas de précisions relatives aux pouvoirs et aux obligations incombant aux juridictions nationales<sup>1152</sup>. Dans ce contexte, le juge de l'Union procédera à une « *lecture constructive* »<sup>1153</sup> des dispositions du traité afin de condamner des procédures nationales et garantir de cette manière l'effet utile du contrôle des aides d'État. Sa jurisprudence conduit bien naturellement « *à une réduction négative de l'autonomie juridique nationale [...] mais également à une restriction positive de la portée du droit national, avec la formulation expresse des règles applicables* »<sup>1154</sup>. Si le droit de l'Union ne procède pas à l'introduction d'une

---

<sup>1151</sup> D. BERLIN, « Le contrôle des aides d'État (Au carrefour des droits) », *op. cit.*, p. 292.

<sup>1152</sup> CJCE, 5 octobre 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH e.a.*, aff. C-368/04, *préc.*, point 34 et 25.

<sup>1153</sup> M. KARPENSCHIF, « Vers une modélisation communautaire du contentieux national de la restitution des aides indues ? - Lecture croisée des arrêts Laboratoires Boiron, Commission c. France et Transalpine Ölleitung in Österreich », *op. cit.*, p. 1692.

<sup>1154</sup> Conclusions de l'avocat général G. COSMAS présentées le 23 novembre 1999 sous CJCE, 16 mai 2000, *République française c. Ladbroke Racing Ltd et Commission*, aff. C-83/98 P, *Rec.*, 2000, p. I-3271.

procédure commune ou harmonisée de récupération, on peut affirmer qu'il conduit à une « *“communautarisation” rampante des voies d'exécution* »<sup>1155</sup> de la restitution.

**576.** Plus précisément, l'action de recouvrement d'une aide doit être précédée par une procédure de retrait de l'acte administratif illégal qui l'a accordée. La mise en œuvre de cette procédure préalable est affirmée dans la jurisprudence de la Cour de justice, lorsqu'elle précise que « *cette exécution suppose que l'État [...] prenne une décision administrative de retrait de l'acte administratif ayant octroyé les aides litigieuses, et subséquemment, une décision de recouvrement des aides illégalement octroyées constitutive d'un titre de créance* »<sup>1156</sup>.

**577.** L'acte accordant l'aide qui doit être retiré est bien illégal mais en même temps il est également créateur de droits, son retrait peut donc répondre à des conditions strictes. Même si une définition de l'acte créateur de droit est difficile à établir<sup>1157</sup>, le Conseil d'État français a précisé qu' « *une décision administrative accordant un avantage financier crée des droits au profit de son bénéficiaire alors même que l'administration avait l'obligation de refuser cet avantage* »<sup>1158</sup>. Lorsque l'acte est créateur de droits, comme c'est le cas par exemple pour un agrément fiscal, son retrait repose sur des conditions strictes qui ont pour finalité de faire prévaloir le principe de sécurité juridique sur les exigences de légalité. Prenant comme fondement le droit administratif français, un acte administratif créateur des droits peut être retiré dans un premier temps quand il est illégal, ce qui semble être le cas pour un acte accordant une aide illégale. Dans un second temps, les conditions de délai viennent restreindre considérablement le régime du retrait. Selon une jurisprudence constante du Conseil

---

<sup>1155</sup> L. IDOT, « Regards sur les “mutations” du droit des aides d'État », *op. cit.*, p. 84.

<sup>1156</sup> CJCE, 21 mars 1990, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Tubemeuse)*, aff. C-142/87, *préc.*, point 22.

<sup>1157</sup> Selon Benoît Jeanneau « *il n'existe pas de critère qui permette de distinguer les actes créateurs de droits de ceux qui ne le sont pas et le Conseil d'État, en cette matière, semble obéir à des considérations d'ordre pratique plutôt qu'à une ligne de conduite tracée une fois pour toutes* » (B. JEANNEAU, *Les principes généraux du droit dans la jurisprudence administrative*, Paris, Sirey, 1954, p. 100).

<sup>1158</sup> CE, Sect., 6 novembre 2002, *Dame Soulier*, req. n° 223041, *Rec.*, p. 369, consid. n° 4 (v. S. PERDU, « Le retrait des aides publiques. - À propos d'un revirement de jurisprudence », *Dr. adm.*, 2003, n° 7, chron. 13, p. 10) ; CE, Sect., 26 février 2003, *Nègre*, req. n° 220227, *Rec.*, p. 53 (v. F. DONNAT, D. CASAS, « Compétence liée en matière de révision de pension », note sous Conseil d'État, 26 février 2003, *Nègre*, *AJDA*, 2003, n° 10, p. 490).

d'État<sup>1159</sup>, le retrait est possible à tout moment si le bénéficiaire le demande lui-même ou si une loi ou un règlement le prévoit. Dans les autres cas, le retrait ne peut intervenir que dans un délai de quatre mois à partir de la signature de l'acte ; au-delà le retrait est impossible dans un souci de sauvegarde des droits acquis de l'administré<sup>1160</sup>.

**578.** Il est évident que ces règles peuvent faire obstacle à la pleine effectivité du droit de l'Union et remettre en cause l'obligation pour l'État de tirer toutes les conséquences de l'illégalité des aides qu'il a accordées. Elles peuvent être appliquées sous réserve toutefois de ne pas rendre pratiquement impossible la récupération exigée. C'est pour cette raison que la Cour de justice a précisé que « *l'autorité nationale compétente est tenue en vertu du droit communautaire de retirer la décision d'octroi d'une aide attribuée illégalement, conformément à une décision définitive de la Commission déclarant l'aide incompatible et exigeant sa récupération même lorsqu'elle a [...] laissé expirer le délai prévu à cet effet dans l'intérêt de la sécurité juridique par le droit national* »<sup>1161</sup>.

**579.** Le juge de l'Union impose donc la mise à l'écart de la jurisprudence qui exige une limitation à quatre mois du délai de retrait des actes administratifs par l'Administration<sup>1162</sup> et l'application du délai harmonisé de dix ans prévu à cette fin par le règlement 659/1999 du Conseil ; aujourd'hui le même délai est repris par le texte remplaçant le règlement 2015/1589. En effet, « *l'application de la jurisprudence Ternon [...] conduirait à rendre pratiquement impossible le remboursement des aides [car] l'État pourrait systématiquement s'abriter derrière la jurisprudence pour légitimer les versements d'ores et déjà effectués et refuser d'en*

---

<sup>1159</sup> CE, Ass., 26 octobre 2001, *Ternon*, req. n° 197018, *Rec.*, p. 497 (v. P. DELVOLVE, « Le découplage du retrait et du recours », note sous Conseil d'État, Assemblée, 26 octobre 2001, *Ternon*, *RFDA*, 2002, n° 1, p. 88) ; CE, Sect., 6 novembre 2002, *Dame Soulier*, *préc.*

<sup>1160</sup> Dans le même sens, la loi allemande sur la procédure administrative non contentieuse dispose dans son article 48, paragraphe 4 : « *Lorsque l'autorité administrative prend connaissance de faits qui justifient le retrait d'un acte administratif irrégulier, le retrait n'est possible que pendant un an à compter du jour où elle a pris connaissance des faits* ».

<sup>1161</sup> CJCE, 20 mars 1997, *Land Rheinland-Pfalz c. Alcan Deutschland GmbH*, aff. C-24/95, *préc.*

<sup>1162</sup> V. S. PERDU, « Le retrait des aides publiques. - À propos d'un revirement de jurisprudence », *op. cit.*, pp. 10 et suiv.

*exiger la restitution* »<sup>1163</sup>, ce qui ne serait pas conforme au principe de primauté. En ce sens, le Conseil d'État a considéré qu'il est justifié d'écarter « *les règles de droit national selon lesquelles les décisions pécuniaires créatrices de droit ne peuvent être retirées au-delà d'un délai de quatre mois, dès lors que ces règles ne peuvent faire obstacle à la pleine effectivité du droit communautaire et remettre en cause l'obligation pour l'État de tirer toutes les conséquences de l'illégalité des aides* »<sup>1164</sup>.

**580.** Quant à la deuxième phase de la procédure de récupération, c'est-à-dire l'adoption du titre de perception, il s'agit d'un acte qui permet à l'Administration de récupérer les impôts qui n'auraient pas été acquittés. Ce droit de reprise de l'Administration est limité dans la mesure où elle doit respecter, en droit français, une prescription quadriennale (articles L. 168 et L. 169 du LPF). On peut donc légitimement considérer que ce délai ne s'applique pas en matière de récupération<sup>1165</sup> mais le délai posé par le règlement de procédure. Ce dernier prévoit une période de dix ans pour la récupération, procédant de cette manière à une conciliation entre d'un côté le principe de sécurité juridique qui impose un délai au droit de reprise de l'Administration fiscale<sup>1166</sup>, de l'autre l'effet utile du contrôle des aides d'État en prévoyant un délai suffisamment long.

**581.** Une dernière difficulté qui peut émerger dans le cadre du contentieux relatif aux titres de perception concerne le caractère suspensif des recours introduits contre ces actes par l'invocation de l'article L. 277 du LPF instituant un sursis de paiement et donc conduisant à un retard quant au recouvrement des sommes litigieuses. Selon la Cour de justice, « *en prévoyant l'effet suspensif des recours introduits contre les titres de perception émis pour la récupération d'une aide accordée, la procédure*

---

<sup>1163</sup> P. TROUILLY, « La jurisprudence *Ternon* tenue en échec par le droit communautaire », concl. sur CAA Paris, 5 octobre 2004, *Min. culture c. Side*, *AJDA*, 2005, n° 5, p. 260. V. aussi S. MARTIN, « Contrôle communautaire des aides d'État : la recherche de la coopération avec les États membres », *op. cit.*, p. 35.

<sup>1164</sup> CE, 29 mars 2006, *Centre d'exportation du livre français, Ministre de la Culture et de la Communication*, n° 274923, *préc.*

<sup>1165</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'État sous forme fiscale », *Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008*, *op. cit.*, p. 21 ; É. GINTER, É. CHARTIER, B. MICHAUD, *Droit communautaire et impôts directs*, *op. cit.*, p. 176.

<sup>1166</sup> CAA Paris, 13 octobre 2011, M. *Zannier*, req. n° 09PA01620. V. par rapport à cet arrêt, S. AUSTRY, « Le principe de sécurité juridique et le juge de l'impôt : de nouvelles perspectives pour les contribuables ? », *Dr. fisc.*, 2012, n° 13, étude 208, pp. 10 et suiv.



*prévue par le droit français et appliquée en l'espèce ne peut pas être considérée comme permettant l'exécution « immédiate et effective » de la décision n° 2002/14. Au contraire, en accordant un tel effet suspensif, elle peut considérablement retarder la récupération des aides. Ainsi, en méconnaissant les objectifs poursuivis par les règles communautaires en matière d'aides d'État, cette procédure nationale a empêché le rétablissement immédiat de la situation antérieure et prolongé l'avantage concurrentiel indu résultant des aides en cause »<sup>1167</sup>.*

**582.** Concernant le refus du caractère suspensif, les institutions de l'Union avaient insisté sur ce point lors de l'élaboration du règlement de procédure 659/1999. Elles ont ainsi proposé la rédaction suivante : « [l]a récupération s'effectue sans délai et conformément aux procédures du droit national de l'État membre concerné, pour autant que ces dernières permettent l'exécution immédiate et effective de la décision de la Commission. Les recours offerts par le droit national n'ont pas d'effet suspensif »<sup>1168</sup>. Cette dernière phrase ne figure pas dans le texte final (ni dans les textes faisant suite aux modifications) face aux réactions des parlements nationaux<sup>1169</sup>.

**583.** Le point commun de toutes ces règles procédurales est de garantir la sécurité juridique en tant que telle qui commande la stabilité des situations juridiques et la prévisibilité de la règle de droit, ainsi que son aspect subjectif, c'est-à-dire la confiance légitime<sup>1170</sup>. C'est la confiance vis-à-vis d'un droit au maintien d'une

---

<sup>1167</sup> CJCE, 5 octobre 2006, *Commission c. République française (affaire Scott)*, aff. C-232/05, *préc.*, points 51 et 53 (pour une critique de la portée de l'arrêt sur ce point v. E. GLASER, « La jurisprudence du Conseil d'État en matière de récupération des aides illégales » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), *Concurrences*, 2008, n° 3, p. 83). Seules les juridictions de l'Union ont le pouvoir d'ordonner la suspension d'une décision de la Commission dans le cadre d'un contentieux en annulation opposant la Commission aux États membres : CJCE, 28 juin 1978, *Simmenthal SpA*, aff. 70/77, *Rec.*, 1978, p. 1453 ; CJCE, 19 juin 1990, *The Queen c. Secretary of State for Transport*, aff. C-213/89, *Rec.*, 1990, p. I-2433, point 23 ; CJCE, 21 février 1991, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen et Zuckerfabrik Soest c. Hauptzollamt Itzehoe Paderborn*, aff. C-143/88, *Rec.*, 1991, p. I-415, points 25 et 26.

<sup>1168</sup> Proposition de règlement du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, COM (1998) 73 final, *JO C* 116 du 16 avril 1998, p. 13, art. 14.

<sup>1169</sup> Pour la France, v. Rapport d'information de l'Assemblée nationale, n° 868, enregistré le 30 avril 1998, pp. 24-25.

<sup>1170</sup> Concernant le rapport interne entre les deux principes, v. S. CALMES, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, Paris, Dalloz, 2001, pp. 163 et suiv. ; M. FROMONT, « Le principe de sécurité juridique », *AJDA*, 1996, n° hors-série, pp. 178 et

situation donnée qui découle d'une application de bonne foi d'une réglementation illégale qui fait du principe de confiance légitime « *une variante appliquée aux relations administration-administré du principe de bonne foi* »<sup>1171</sup>.

## *2. La remise en cause des droits acquis des bénéficiaires-contribuables*

**584.** La jurisprudence du juge de l'Union reconnaît l'invocation du principe de confiance légitime et donc la protection des droits acquis des administrés-entreprises bénéficiaires en matière de récupération pour la première fois en 1987<sup>1172</sup>. En l'espèce, une société néerlandaise (RSV) a remarqué que la Commission, en attendant près de « *vingt-six mois avant de rendre la décision contestée, aurait méconnu les exigences de la sécurité juridique et outrepassé les règles d'une bonne administration. Ce retard aurait amené RSV, ainsi que ses actionnaires et créanciers, à croire que les sommes allouées au titre de l'aide en cause lui appartenaient en toute légalité* »<sup>1173</sup>. Le juge reconnaît que la Commission avait eu tort d'exiger la restitution d'aides indûment versées parce qu'elle n'avait pas pris sa décision dans un délai raisonnable (en l'espèce, vingt-six mois après la notification). La carence de son action avait ainsi fondé chez la requérante une confiance légitime susceptible d'empêcher la Commission d'enjoindre les autorités nationales d'ordonner la récupération de l'aide<sup>1174</sup>.

**585.** Cet arrêt apparaît être un cas d'espèce dans le sens où le juge dans la jurisprudence qui l'a suivi a pris le soin de bien encadrer l'invocation du principe de confiance légitime, limitant la protection des droits acquis des différents opérateurs

suiv. ; F. PICOD, « Principes généraux de droit », in A. BARAV, C. PHILIP, *Dictionnaire juridique des Communautés européennes*, Paris, Presses Universitaires de France, 1993, pp. 861-862.

<sup>1171</sup> M.-C. BERGERES, « De quelques difficultés liées aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire », *op. cit.*, p. 2398.

<sup>1172</sup> CJCE, 24 novembre 1987, *Rijn-Schelde-Verolme (RSV) Machinefabrieken en Scheepswerven NV c. Commission*, aff. 223/85, *Rec.*, 1987, p. 4617. V. aussi XVII<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1987), n° 303.

<sup>1173</sup> CJCE, 24 novembre 1987, *Rijn-Schelde-Verolme (RSV) Machinefabrieken en Scheepswerven NV c. Commission*, aff. 223/85, *préc.*, point 12.

<sup>1174</sup> *Ibidem*, point 17.

économiques<sup>1175</sup>. Pour éviter le risque d'opposition de ce principe mettant ainsi en danger le système de récupération, la Haute juridiction de Luxembourg a, dans un arrêt de 1990<sup>1176</sup>, précisé les limites dans l'application du principe de confiance légitime. En l'espèce, le gouvernement allemand invoquait l'impossibilité absolue de mettre en œuvre la décision de la Commission ordonnant la restitution en faisant prévaloir l'article 48 de la loi allemande sur la procédure administrative non contentieuse. Selon cette législation, une autorité publique ne peut pas procéder au retrait d'un acte administratif irrégulier générateur de droits sans une appréciation préalable des différents intérêts en cause, d'un côté la confiance légitime de l'entreprise bénéficiaire de l'aide, de l'autre l'intérêt public communautaire qui exige la récupération<sup>1177</sup>. De surcroît, toujours selon la même réglementation, il est interdit de retirer un acte administratif générateur de droits après un délai d'un an à compter du moment où l'autorité administrative a eu connaissance de circonstances justifiant le retrait<sup>1178</sup>.

**586.** Si la Cour de justice reconnaît que le principe de confiance légitime fait partie de l'ordre juridique communautaire<sup>1179</sup>, elle va ensuite préciser que les entreprises « ne sauraient avoir, en principe, une confiance légitime dans la régularité de l'aide que si celle-ci a été accordée dans le respect de la procédure » de notification prévue

---

<sup>1175</sup> V. à ce sujet A. GIRAUD, « A Study on the Notion of Legitimate Expectations in State Aid Recovery Proceedings : “Abandon All Hope, Ye Who Enter Here” ? », *CMLR*, 2008, vol. 45, n° 5, pp. 1399 et suiv. où l'auteur considère que l'inaccessibilité de la confiance légitime en matière d'aides d'État est en partie due aux contours étonnamment flous de la notion de confiance légitime telle qu'appliquée en la matière.

<sup>1176</sup> CJCE, 20 septembre 1990, *Commission c. République fédérale d'Allemagne (affaire BUG Alutechnik)*, aff. C-5/89, *Rec.*, 1990, p. I-3437. V. M. DONY, « Les aides illicites et la confiance légitime – Les obstacles à la récupération des aides », *Revue de droit commercial belge*, 1991, pp. 79 et suiv. ; XIX<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1989), n° 239 ; XX<sup>e</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1990), n° 366.

<sup>1177</sup> CJCE, 20 septembre 1990, *Commission c. République fédérale d'Allemagne (affaire BUG Alutechnik)*, aff. C-5/89, *préc.*, point 10.

<sup>1178</sup> *Ibidem*, point 11.

<sup>1179</sup> CJCE, 2 septembre 1983, *Deutsche Milch Kantor*, aff. jtes 205 à 215/82, *Rec.*, 1983, p. 2633. Le juge de l'Union a implicitement reconnu l'idée de protection de la confiance légitime dans une décision du 12 juillet 1957 (CJCE, 12 juillet 1957, *Algera c. Assemblée commune de la CECA*, aff. 7/56, *Rec.*, 1957, p. 81) où il a évoqué la sauvegarde de la confiance légitime dans la stabilité de la situation ainsi créée. Mais c'est en 1973 – après la consécration jurisprudentielle du principe de sécurité juridique –, que le principe de confiance légitime a été consacré expressément par la jurisprudence (CJCE, 15 juin 1973, *Commission c. Conseil*, aff. 1/73, *Rec.*, 1973, p. 597). Il fait désormais partie des principes fondamentaux du droit de l'Union (v. CJCE, 5 mai 1981, *Duberk c. Hauptzollamt Frankfurt am Main*, aff. 112/80, *Rec.*, 1981, p. 1095) dont la Cour assure le respect (CJCE, 14 février 1990, *Delacre SA c. Commission*, aff. C-350/88, *Rec.*, 1990, p. I-395).

par le traité<sup>1180</sup>. Cette jurisprudence limite donc dans un premier temps l’invocation du principe aux aides existantes. Pour les aides illégales, c’est-à-dire versées sans être notifiées ou bien que notifiées, versées sans atteindre la décision finale de la Commission, l’argument de la confiance légitime a peu d’espoir d’être accepté. De fait, « *un opérateur économique diligent doit normalement être en mesure de s’assurer que cette procédure a été respectée* »<sup>1181</sup>.

**587.** La deuxième limite est relative à l’invocabilité du principe. Il est invocable uniquement par les entreprises ; l’État membre ne peut pas se prévaloir de son propre comportement illégal pour invoquer ce principe, son illégalité empêche en fait l’apparition de la confiance légitime<sup>1182</sup>. Or même pour le bénéficiaire l’invocabilité semble être difficile puisque « *celui-ci ne peut pas se prévaloir d’une quelconque confiance légitime pour refuser la restitution d’une aide illégale étant donné qu’il est censé devoir agir en “opérateur économique diligent” en donc s’assurer, de lui-même, que l’aide qu’il reçoit a été octroyée en conformité avec le droit communautaire* »<sup>1183</sup>. Il semble ainsi que l’absence de diligence de la part de l’entreprise est sur une base d’égalité avec un comportement frauduleux, comme il est de jurisprudence constante en droit français qu’un acte obtenu par une manœuvre frauduleuse peut être retiré ou abrogé à tout moment<sup>1184</sup>.

---

<sup>1180</sup> CJCE, 20 septembre 1990, *Commission c. République fédérale d’Allemagne (affaire BUG Alutechnik)*, aff. C-5/89, *préc.*, point 14.

<sup>1181</sup> *Ibidem*.

<sup>1182</sup> *Ibid.*, point 17.

<sup>1183</sup> J. DERENNE, C. KACZMAREK, « La récupération des aides illégales : le rôle du juge national dans le “private enforcement” du droit des aides d’État », *op. cit.*, p. 259. Concernant les entreprises bénéficiaires, la Commission insiste sur leur information : elles sont obligées d’être avisées du risque de restitution. Dans ce sens, elle a publié en 1983 une communication afin d’informer « *les bénéficiaires potentiels d’aides d’État du caractère précaire des aides qui leur seraient octroyées illégalement, en ce sens que tout bénéficiaire d’une aide octroyée illégalement, c’est-à-dire sans que la Commission ait abouti à une décision définitive sur sa compatibilité, peut être amené à restituer l’aide* » (Communication de la Commission, JO C 318 du 24 novembre 1983, p. 3). Il semble que la Commission insiste sur la transparence comme moyen efficace pour améliorer le contrôle des aides. De plus, depuis sa communication de 1983, elle prend le soin de publier au *Journal officiel* un avertissement concernant la compatibilité d’une mesure étatique préjudiciable à destination des bénéficiaires potentiels. Ces derniers ne sont pas censés ignorer la loi et doivent donc être avertis quant au caractère précaire des aides qui leur étaient octroyées. V. D. BORDE, P. KIRCH, « La restitution des aides d’État (le point de vue français) », *RTDE*, 1993, n° 3, p. 481.

<sup>1184</sup> CE, Sect., 17 juin 1955, *Sieur Silberstein*, req. n° 13558, *Rec.*, p. 334 ; CE, 23 février 2009, *Mme B.-R.*, req. n° 310277, *Rec. tables*.

**588.** La Cour de justice semble pour autant justifier l’invocation du principe de confiance légitime dans le cas où le bénéficiaire peut faire état de « *circonstances exceptionnelles* »<sup>1185</sup>. Cependant le juge ne donne pas une définition de ce qu’il entend par cette expression. Il est difficile d’imaginer des circonstances exceptionnelles qui pourraient aller à l’encontre des intérêts du droit de l’Union auxquels répond l’exigence de récupération, sauf peut-être dans le cas d’une inaction prolongée de la Commission ou dans le cas où cette dernière donne aux bénéficiaires une confiance légitime quant à la compatibilité d’une aide<sup>1186</sup> ou qu’elle donne l’impression aux bénéficiaires que la mesure en cause ne constitue pas une aide d’État<sup>1187</sup>. En tout état de cause, la Commission est bien fondée à ne pas exiger la récupération si celle-ci va à l’encontre d’un principe général du droit de l’Union comme c’est le cas pour la confiance légitime. Il ressort ainsi que la Commission peut apprécier – parfois même d’office – l’existence de circonstances exceptionnelles qui justifieront l’invocation du principe de confiance légitime afin d’empêcher la récupération d’une aide<sup>1188</sup>.

**589.** Prenant en compte toutes ces restrictions imposées par la jurisprudence de la Cour de justice<sup>1189</sup>, il semble que l’invocation du principe par les bénéficiaires d’une aide d’État pour se soustraire à leur obligation de récupération soit très restreinte<sup>1190</sup>.

---

<sup>1185</sup> CJCE, 20 septembre 1990, *Commission c. République fédérale d’Allemagne (affaire BUG Alutechnik)*, aff. C-5/89, *préc.*, point 16.

<sup>1186</sup> TPICE, ord. du Président, 25 juin 2002, *B. c. Commission*, aff. T-34/02 R, *Rec.*, 2002, p. II-2803, point 76. C’est ainsi le cas lorsque la Commission a jugé un régime analogue comme étant compatible ou en dehors du champ d’application du droit des aides d’État (V. Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l’application des règles en matière d’aide d’État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, points 61 à 63).

<sup>1187</sup> Communication de la Commission du 25 février 2009 relative à l’application des règles en matière d’aides d’État par les juridictions nationales, *op. cit.*, points 32 et 33.

<sup>1188</sup> Exemples concernant des aides fiscales : Décision 2003/883/CE de la Commission du 11 décembre 2002 concernant le régime d’aide d’État C 46/2001 – Centrales de trésorerie mis à exécution par la France, *op. cit.*, points 41 à 45 ; Décision 2004/76/CE de la Commission du 13 mai 2003 concernant le régime d’aide d’État mis à exécution par la France en faveur des quartiers généraux et centres de logistique, *op. cit.*, points 77 à 82 ; décision 2005/77/CE de la Commission du 30 mars 2004 relative au régime d’aides mis à exécution par le Royaume-Uni en faveur des « qualifying companies » de Gibraltar, JO L 29 du 2 février 2005, p. 24, points 83 et suiv.

<sup>1189</sup> CJCE, 20 septembre 1990, *Commission c. République fédérale d’Allemagne (affaire BUG Alutechnik)*, aff. C-5/89, *préc.*, points 16 et 17 ; CJCE, 10 juin 1993, *Commission c. République hellénique*, aff. C-183/91, *préc.*, point 18 ; CJCE, 14 janvier 1997, *Royaume d’Espagne c. Commission*, C-169/95, *Rec.*, 1997, p. I-135, point 48.

<sup>1190</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d’Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l’Université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008, *op. cit.*, p. 21.

Néanmoins, les obstacles à l'applicabilité du principe de confiance légitime sont encore plus problématiques en matière d'aides fiscales. Il semble que ce principe bénéficie d'un statut important en matière fiscale, faisant même partie du principe plus général de sécurité fiscale<sup>1191</sup>. Selon Maurice-Christian Bergerès, « *les entreprises bénéficiaires de l'aide fiscale sont dans une situation assez largement différente de celles bénéficiaires d'une aide que l'on pourrait qualifier de droit commun. [...] Ce principe de confiance légitime ne reçoit, en principe, application qu'au niveau du droit communautaire (y compris théoriquement lorsqu'il est appliqué par le juge national). Il n'a donc pas "irradié" au niveau du droit national*<sup>1192</sup>. Cependant, le droit fiscal est singulièrement en avance dans la mesure où l'art. L 80 A LPF constitue une application indiscutée de ce principe »<sup>1193</sup>. Cette disposition permet en effet aux contribuables de se prévaloir de l'interprétation des textes fiscaux par l'Administration. Dans le même sens, le contribuable peut saisir l'Administration fiscale afin d'obtenir sa position formelle dans un cas donné par le mécanisme du rescrit (L. 80 B LPF), portant par exemple sur l'application d'un régime fiscal favorable, sans que l'autorité fiscale puisse y revenir<sup>1194</sup>.

---

<sup>1191</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal, op. cit.*, pp. 173 et suiv. V. également B. DELAUNAY, « Faut-il reconnaître un principe de confiance légitime en droit fiscal ? », in J. BUISSON (dir.), *La sécurité fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2011, pp. 39 et suiv.

<sup>1192</sup> Le Conseil d'État limite l'application du principe de protection de la confiance légitime dans les seules situations où le droit communautaire s'applique. Ce fut avec l'arrêt CE, 16 mars 1998, *Association des élèves, parents d'élèves et professeurs de classes préparatoires vétérinaires et Mme Poujol* (req. n° 190768, *Rec.*, p. 84) où le juge administratif a affirmé cette distinction entre situations relevant du droit interne et situations relevant du droit de l'Union pour appliquer ou non le principe de confiance légitime. Dans le même sens, dans l'arrêt CE, Ass., 24 mars 2006, *Sté KPMG e.a.* (req. n° 288460, 288465, 288474 et 288485, *Rec.*, p. 154 ; v. Y. AGUILA, « Le contrôle juridictionnel du code de déontologie des commissaires aux comptes », concl. sur Conseil d'État, Assemblée, 24 mars 2006, *Société KPMG et autres, RFDA*, 2006, n° 3, p. 463), le juge administratif proclame le principe de sécurité juridique comme principe du droit français mais en même temps il refuse une telle reconnaissance au principe de protection de la confiance légitime invoquée par les requérants. Le juge administratif affirme en l'espèce que « *le principe de confiance légitime, qui fait partie des principes généraux du droit communautaire, ne trouve à s'appliquer dans l'ordre juridique national que dans le cas où la situation juridique dont a à connaître le juge administratif est régie par le droit communautaire* ». Il semble que cette position de la Haute juridiction est la réaffirmation de l'exclusion de ce principe aux situations purement internes déjà posée dans un arrêt du CE, 9 mai 2001, *Entreprise personnelle de Transports Freymuth* (req. n° 210944, *Rec. tables*, p. 865). V. aussi F. MELLERAY, « L'arrêt KPMG consacre-t-il vraiment le principe de sécurité juridique ? », *AJDA*, 2006, n° 17, p. 897.

<sup>1193</sup> M.-C. BERGERES, « De quelques difficultés liées aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire », *op. cit.*, p. 2398.

<sup>1194</sup> V. M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, op. cit.*, pp. 187 et suiv. ; T. LAMBERT, « La sécurité du contribuable vis-à-vis de l'administration », in J. BUISSON (dir.), *La sécurité fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2011, pp. 157 et suiv. et spéc. 159-164. V. également l'étude du Conseil d'État adoptée le 14 novembre 2013 : *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*,

**590.** Selon la jurisprudence du juge administratif, la confiance légitime des administrés n'est protégée que dans le cadre du droit de l'Union. Or, l'administré-contribuable semble bénéficier d'un statut différent et plus favorable à la protection de ses droits acquis (subjectifs). Interrogé au titre du contrôle *a priori*, le Conseil constitutionnel devait juger de la conformité de la substitution du calcul des prélèvements sociaux acquittés au dénouement des contrats d'assurance-vie souscrits entre 1983 et 1989 ainsi qu'entre 1990 et 1997 et plus précisément si cette disposition mettait en cause l'attente légitime des contribuables de bénéficier d'une fiscalité avantageuse<sup>1195</sup>. Le juge constitutionnel a procédé à son contrôle en prenant pleinement en compte la confiance légitime des contribuables : « [le législateur] *ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations* » (consid. 14). Le raisonnement du juge se fonde sur l'article 16 de la DDHC qui garantit « *des droits* » des citoyens, restreignant le pouvoir du législateur tout en imposant un contrôle approfondi des validations législatives et des lois rétroactives. Mais la question qui se pose suite à cette décision est de savoir si le juge constitutionnel entend « *effectivement consacrer une garantie subjective de la sécurité juridique* »<sup>1196</sup>.

**591.** Il faut noter sur ce point que le Conseil constitutionnel n'utilise pas le terme « sécurité juridique », confirmant « *son refus de consacrer explicitement en tant que tel un principe de sécurité juridique* »<sup>1197</sup> et restant donc sur une reconnaissance implicite. La consécration du principe de confiance légitime de son côté est plus explicite et se fonde sur le principe de sauvegarde des attentes légitimes. On trouve

---

*op. cit.*, et notamment pp. 91-92 où il est affirmé que le rescrit ne peut pas faire obstacle à la récupération d'une aide d'État.

<sup>1195</sup> CC, 19 décembre 2013, n° 2013-682 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, *préc.*, consid. 8 à 20.

<sup>1196</sup> E. JOANNARD-LARDANT, « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal. – À propos de Cons. const., déc. 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014* », *op. cit.*, p. 14.

<sup>1197</sup> CC, Commentaire de la décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, p. 13

sur ce point l'originalité de la décision<sup>1198</sup> en ce qu'auparavant « *le Conseil avait toujours refusé de reconnaître, en tant que tel, un principe de confiance légitime* »<sup>1199</sup>.

**592.** Peut-on ainsi affirmer que le droit commun de la récupération des aides s'appliquera avec plus de prudence en matière fiscale que dans d'autres domaines ? Il est vrai que la doctrine a mis en exergue le fait qu'en matière d'aides fiscales la Commission « *exige le remboursement de l'aide de façon moins systématique qu'ailleurs* »<sup>1200</sup>. Si pour la gardienne des traités la récupération des aides illégales et incompatibles constitue la règle, concernant les aides fiscales elle semble plus réticente : « *[l]a plupart du temps, la Commission exige seulement qu'il soit mis fin, à l'avenir, à l'octroi des aides litigieuses, et il est en revanche rare qu'elle ordonne la récupération des aides déjà versées* »<sup>1201</sup>. Il n'est pas facile de parvenir à des conclusions solides et confirmer la place importante accordée éventuellement d'une manière implicite au principe de confiance légitime par la Commission lors de la phase de récupération. La gardienne des traités bénéficie d'une marge d'appréciation étendue pour décider ou non de la restitution d'une aide<sup>1202</sup> dans un cas donné de sorte que la découverte des lignes directrices dans ses décisions est presque impossible.

---

<sup>1198</sup> E. JOANNARD-LARDANT, « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal. – À propos de Cons. const., déc. 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, Loi de financement de la sécurité sociales pour 2014 », *op. cit.*, pp. 17 et suiv.

<sup>1199</sup> CC, Commentaire de la décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, p. 13.

<sup>1200</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État sous forme fiscale non notifiées : la Cour de cassation rappelle les "missions" du juge national », *op. cit.*, p. 59.

<sup>1201</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'État sous forme fiscale », *Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008*, *op. cit.*, p. 20.

<sup>1202</sup> V. *infra* §§ 759 et suiv.



## Conclusion du Chapitre I

**593.** Afin que la Commission puisse procéder au contrôle des aides fiscales et les supprimer, le cas échéant, les États membres sont soumis à deux obligations : celle de notification et celle de restitution.

**594.** La première obligation fait l'objet d'une interprétation particulièrement extensive de la part tant des institutions de l'Union que des juridictions nationales, ce qui amène au final à la notification obligatoire de presque tout projet (au sens large du terme) de mesure fiscale sélective susceptible de constituer une aide. La seconde obligation a reçu une interprétation plus stricte délimitant son champ d'application aux aides illégales mais également incompatibles avec le marché intérieur, ces dernières étant les seules à pouvoir bouleverser la situation de concurrence entre les entreprises. La mise en œuvre de cette obligation présente plus de difficultés que celle de notification et cela en raison du fait que le droit de l'Union n'offre pas de règles communes de récupération se fondant sur l'autonomie procédurale des États membres. Cette autonomie est cependant fortement remise en cause dans la pratique : les États membres se trouvent contraints d'écarter une partie importante de leur droit national ce qui, en matière fiscale, traduit des conséquences non négligeables sur la situation et les attentes légitimes de l'administré-contribuable, autrement dit de l'entreprise récipiendaire d'une aide fiscale et destinataire d'une décision de récupération.

**595.** L'interprétation extensive de l'obligation de notification et la remise en cause permanente du droit (fiscal) national afin d'assurer l'effet utile des dispositions du traité sont révélatrices d'un effort d'assurer d'une manière effective que les obstacles fiscaux provenant des interventions étatiques seront bien interdits. Il semble que le pari soit gagné pour les autorités de l'Union qui, en collaboration avec les autorités nationales et notamment avec le juge national, parviennent à agir efficacement dans le cadre d'une intégration négative à la suppression des comportements susceptibles de remettre en cause la concurrence libre et non faussée au sein du marché intérieur.



## Chapitre II. L'efficacité du contrôle matériel

**596.** Les engagements des États membres relatifs à la notification et la récupération d'une aide sont indicatifs d'une collaboration importante entre autorités nationales et supranationales, conséquence de l'influence qu'exercent ces dernières afin de mieux encadrer la prohibition des aides fiscales. Cette collaboration est démonstrative de la volonté des États membres de mieux répondre à la finalité suprême du contrôle des aides d'État, c'est-à-dire le rétablissement de la concurrence initiale entre les opérateurs économiques par l'interdiction et la suppression, le cas échéant, des mesures anticoncurrentielles. La cessation d'une pratique anticoncurrentielle et le rétablissement de la situation concurrentielle initiale sont parfois présentés par la doctrine comme deux objectifs bien distincts qui résultent de la récupération des aides d'État<sup>1203</sup>. Et si, comme il a été démontré dans le chapitre précédant, la récupération – étape ultime du contrôle des aides d'État – permet de mettre fin d'une manière efficace à une telle pratique, il en est autrement pour le rétablissement de la concurrence initiale. C'est en ce sens que Michaël Karpenschif, une fois qu'il a distingué les deux objectifs, a précisé que le premier est « réaliste » tandis que le second est « chimérique »<sup>1204</sup>.

**597.** Suite à la soumission des États membres à un certain nombre d'obligations résultant en la mise à l'écart de leur droit national à plusieurs occasions afin de garantir l'interdiction efficace d'une aide – portant obstacle fiscal à l'intégration du marché intérieur – on pourrait croire que le rétablissement de la concurrence initiale aurait dû avoir lieu sans difficulté. Néanmoins, la réalité est loin de cela ; une analyse plus fine s'impose afin de démontrer que finalement ce rétablissement ne sera que relatif (**Section I**).

**598.** Si la concurrence en tant que réalité économique se situe principalement entre les opérateurs économiques au sein du marché intérieur, elle peut également apparaître entre les États membres. Cela est encore plus vrai en matière fiscale : les États membres se lancent entre eux dans un jeu de concurrence fiscale ayant comme

---

<sup>1203</sup> V. M. KARPENSCHIF, *Droit européen des aides d'État*, op. cit., p. 345.

<sup>1204</sup> *Ibidem*.

finalité d'attirer sur leur territoire les entreprises. Si le contrôle, et par conséquent l'interdiction des aides fiscales, présente des inadéquations – sur un plan microéconomique –, pour rétablir d'une manière satisfaisante l'égalité dans la concurrence entre entreprises, le même contrôle est susceptible de contribuer – sur un plan macroéconomique cette fois-ci – à la neutralisation de la concurrence fiscale existant entre les États membres dont le caractère parfois dommageable semble être reconnu par les gouvernements nationaux (**Section II**). Encore une fois, les doutes subsistent quant à cette finalité qui n'est guère prévue par le droit primaire. On verra alors que les critiques ne manquent pas quant à l'utilisation du contrôle des aides fiscales dans le contexte de la concurrence fiscale dommageable consistant principalement au dépassement du cadre d'intégration négative pour s'approcher de celui de coopération ou coordination politique entre États membres.

### Section I. Le rétablissement de la concurrence entre entreprises

**599.** La philosophie du contrôle des aides d'État, dont l'ultime étape est bien la récupération, repose sur le rétablissement de la concurrence effective entre les opérateurs économiques. Cet objectif « *est atteint dès que les aides [...] ont été restituées par le bénéficiaire [qui] perd en effet l'avantage dont il avait bénéficié sur le marché par rapport à ses concurrents et la situation antérieure au versement de l'aide est rétablie* »<sup>1205</sup>. Si d'un point de vue *comptable* ce rétablissement semble être satisfait, il n'en est rien d'un point de vue *économique* : comment en effet retourner à la situation antérieure si on prend en considération le fait que l'entreprise-bénéficiaire, sans l'aide en cause, aurait dû disparaître ?<sup>1206</sup> La doctrine a mis en exergue cette « *impossibilité économique* »<sup>1207</sup> de retour à la situation concurrentielle existant avant l'octroi de l'aide. Dans le même sens, les institutions de l'Union ont admis que la récupération ne constitue pas toujours un moyen efficace à cette fin<sup>1208</sup>.

---

<sup>1205</sup> CJCE, 4 avril 1995, *Commission c. République italienne*, aff. C-348/93, *Rec.*, 1995, p. I-673, point 27.

<sup>1206</sup> M. KARPENSCHIF, « La récupération des aides nationales versées en violation du droit communautaire à l'aune du règlement n° 659/1999 : du mythe à la réalité ? », *op. cit.*, pp. 573 et suiv.

<sup>1207</sup> *Ibidem*, p. 573.

<sup>1208</sup> *Ibid.* V. aussi TPICE, 2 avril 1998, *Arbeitsgemeinschaft Deutscher Luftfahrt-Unternehmen c. Commission*, aff. T-86/96 R, *Rec.*, 1998, p. II-641, point 55 (« *Selon la Commission, [...] La récupération d'une aide a posteriori n'empêcherait pas que le versement de celle-ci entraîne une distorsion de concurrence dans un premier temps et ne permettrait même pas nécessairement*

La Commission, consciente des obstacles économiques, a ainsi affirmé dans une optique réaliste que la récupération ne permet le rétablissement de la situation initiale que « *dans la mesure du possible* »<sup>1209</sup>.

**600.** L'encadrement strict du droit de l'Union de la procédure de récupération qui passe par la notification ne contribue alors au rétablissement initial que dans la mesure du possible. Les États doivent entreprendre des actions susceptibles d'aboutir à un recouvrement effectif des sommes dues par le bénéficiaire<sup>1210</sup>. Malgré l'encadrement considérable et la remise en cause de plusieurs règles nationales compromettant le rétablissement de la situation initiale d'équilibre dans la concurrence entre entreprises, les obstacles persistent. Certains de ces obstacles sont de nature pratique (§ I), d'autres relèvent du cadre contentieux (§ II). Si les premiers sont plus manifestes en matière d'aides fiscales<sup>1211</sup>, les seconds sont communs à toutes les aides – y compris fiscales, donc.

### *§ I. Les difficultés pratiques*

**601.** Malgré l'encadrement considérable des règles procédurales afin de garantir l'efficacité dans la récupération de l'aide et donc le retour à la situation initiale de la concurrence entre entreprises – toujours dans la mesure du possible – les difficultés relatives à l'identification du bénéficiaire (A) et la détermination du montant à récupérer (B) peuvent ralentir considérablement la procédure de restitution, voire la rendre même impossible.

---

*d'éliminer cette distorsion rétroactivement* » ; TPICE, 28 janvier 1999, *Bretagne Angleterre Irlande (BAI) c. Commission*, aff. T-230/95, *Rec.*, 1999, p. II-123, point 35 (« *l'éventuel remboursement des aides, au terme des procédures prévues par les droits communautaire et national, n'est pas susceptible de réparer entièrement [le] préjudice matériel* »).

<sup>1209</sup> Décision 97/106/CE de la Commission du 17 juillet 1996 relative aux aides prévues dans la loi régionale n° 25 de la région Sicile, *JO L 37* du 7 février 1997, p. 11 et spéc. p. 18.

<sup>1210</sup> CJCE, 12 mai 2005, *Commission c. République hellénique (affaire Olympic Airways)*, aff. C-415/03, *Rec.*, 2005, p. I-3875, point 44.

<sup>1211</sup> V. à ce sujet, C. MICHEAU, « Récupération des aides d'État illégales et incompatibles sous forme fiscale. Analyse critique des fondements et des développements récents », *RTDE*, 2014, n° 2, p. 343.

### *A. L'identification problématique du bénéficiaire effectif*

**602.** L'identification des bénéficiaires<sup>1212</sup> constitue le point de départ pour le rétablissement de la situation initiale. Pour rétablir la concurrence entre entreprises il faut désigner le bénéficiaire qui a eu la « *jouissance effective* »<sup>1213</sup> de l'aide. Selon les termes de l'avocat général Carl Otto Lenz, « *on ne recherche pas le bénéficiaire d'une mesure d'aide étatique en se contentant de se tourner vers celui qui perçoit directement la subvention mais en prenant en compte les effets que la subvention produit au-delà de ce cadre* »<sup>1214</sup>. Cette identification n'est pas exempte de difficultés dans plusieurs cas<sup>1215</sup>, dont uniquement certains ont été clarifiés par la pratique décisionnelle de la Commission et la jurisprudence de la Cour de justice. Ces difficultés sont encore plus flagrantes lorsque les destinataires ont bénéficié d'une aide de nature fiscale : en effet, « *[a]utant les aides directes, octroyées par l'intermédiaire de subventions ou de prêts sans intérêts, avantagent clairement l'entreprise à laquelle sont versés les fonds, autant ce lien apparaît plus lâche dans le cas de mesures fiscales incitatives, le bénéficiaire réel se cachant parfois derrière le destinataire apparent* »<sup>1216</sup>.

**603.** Les obstacles relevant de l'identification du bénéficiaire d'une aide peuvent ralentir la procédure de restitution engendrant des doutes quant à son efficacité par rapport à la finalité poursuivie. De surcroît, les doutes persistent parfois même suite à l'identification puisque dans certains cas l'appréciation du bénéficiaire réel peut paraître incertaine et circonstancielle. Sans aucune prétention d'exhaustivité, on s'attardera à présenter quelques situations d'identification problématique des

---

<sup>1212</sup> Communication de la Commission du 25 octobre 2007, « Vers une mise en œuvre effective des décisions de la Commission enjoignant aux États membres de récupérer les aides d'État illégales et incompatibles avec le marché commun », *op. cit.*, points 32 à 35.

<sup>1213</sup> CJCE, 21 mars 1991, *République italienne c. Commission (affaire ENI-Lanerossi)*, aff. C-303/88, *préc.*, point 57.

<sup>1214</sup> Conclusions de l'avocat général C. O. LENZ présentées le 23 mai 1996 sous CJCE, 15 octobre 1996, *IJssel-Vliet Combinatie BV*, aff. C-311/94, *Rec.*, 1996, p. I-5023, point 22.

<sup>1215</sup> V. D. BORDE, P. KIRCH, « La restitution des aides d'État (Le point de vue français) », *op. cit.*, pp. 497-501 ; J.-P. KEPPELNE, *Guide des aides d'État en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, *op. cit.*, pp. 96 et suiv.

<sup>1216</sup> E. MEIER, T. PERROT, « Les aides d'État comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *op. cit.*, p. 138.

bénéficiaires rencontrées dans la jurisprudence pour la démonstration de notre hypothèse<sup>1217</sup>.

**604.** Un premier obstacle rencontré découle du fait que le destinataire d'une aide fiscale ne correspond pas toujours au véritable bénéficiaire économique. À titre d'exemple, « *supposons un régime accordant une réduction d'impôt en contrepartie d'investissements réalisés dans telles ou telles activités. En cas de remise en cause de ce régime, devra-t-on considérer comme "bénéficiaires" de l'aide fiscale : ceux qui auront droit à la réduction d'impôt [ou] ceux qui auront bénéficié des investissements réalisés par les premiers ?* »<sup>1218</sup>. Afin de rendre plus concret cet exemple, on peut supposer qu'une banque soit le destinataire d'un avantage fiscal et grâce à cet avantage la banque est en mesure d'accorder des facilités à des entreprises-clientes. Qui sera le véritable bénéficiaire : la banque ou les entreprises-clientes ?

**605.** Une telle question est au cœur d'une affaire portée devant la Cour de justice. En l'espèce un régime d'allègements fiscaux a été institué par le gouvernement italien en vue d'inciter les banques à procéder à des transactions (notamment prises de participations et convention des emprunts à court terme en emprunts à long terme) avec certaines entreprises industrielles en difficulté. Si les banques sont les destinataires directs et apparents des avantages fiscaux en cause, ce seront les entreprises qui bénéficieront réellement du régime en cause. La Commission a adopté ce raisonnement, considérant que « *l'assainissement de ces entreprises n'est rendu possible que par le fait que l'État encourage par des mesures fiscales les opérations bancaires nécessaires. Grâce à ces interventions les entreprises peuvent disposer des capitaux qu'elles ne doivent plus rémunérer ou dont la charge financière est inférieure à celle qu'elles devaient supporter précédemment* »<sup>1219</sup>.

**606.** Dans l'affaire précitée, les entités qui bénéficient de l'avantage sont différentes du destinataire de l'aide. Dans une autre hypothèse, il peut arriver que des entités qui

---

<sup>1217</sup> Pour une étude de cette question qui comporte plusieurs exemples jurisprudentiels, v. L. LEVI, « L'identification du bénéficiaire de l'aide », in M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, pp. 195 et suiv.

<sup>1218</sup> É. GINTER, É. CHARTIER, B. MICHAUD, *Droit communautaire et impôts directs*, op. cit., p. 173.

<sup>1219</sup> X<sup>ème</sup> rapport de la Commission sur la politique de concurrence (1980), n° 220.

ne sont pas les destinataires directs de l'aide « *tirent profit de l'avantage au même titre que le destinataire* »<sup>1220</sup>. On est alors devant d'une pluralité de bénéficiaires : d'un côté il y a les destinataires de l'avantage qui tirent (ou ont tiré) profit d'une manière directe, de l'autre il y a ceux qui profitent de l'aide d'une manière indirecte car ont vu l'avantage du destinataire répercuté sur eux à un stade ultérieur<sup>1221</sup>. L'identification peut alors s'avérer particulièrement complexe également en raison de la répercussion de l'avantage du bénéficiaire initial vers d'autres entités. C'est le cas par exemple lorsqu'une entreprise a été vendue postérieurement à l'octroi de l'aide ou dans le cas où l'aide a été transférée sous forme de vente d'actifs à un prix inférieur au marché<sup>1222</sup>. Dans ce cas on a deux bénéficiaires successifs : l'un direct en tant que destinataire, l'autre indirect en tant que bénéficiaire du transfert effectué. Tous les deux sont-ils des bénéficiaires réels ou uniquement l'un d'entre eux ?

**607.** Dans une première hypothèse, même s'il y a plusieurs bénéficiaires en apparence, finalement il n'y a qu'un seul qui tirera véritablement profit de la mesure litigieuse. C'est le rôle des institutions de l'Union « *d'évaluer financièrement qui du récipiendaire effectif des aides ou de l'entreprise repreneuse tire un bénéfice réel de l'allocation des subsides public* »<sup>1223</sup> et notamment de la Commission<sup>1224</sup> mais il faut préciser qu'elle n'est guère obligée, ayant donc la possibilité de laisser cette tâche complexe à la charge des États membres.

**608.** Dans une seconde hypothèse, tant l'opérateur récipiendaire que l'opérateur repreneur peuvent être considérés comme des bénéficiaires réels, tous les deux soulevant donc l'intérêt de l'imposition d'une restitution solidaire. Cette question a été posée devant de Tribunal de première instance à l'occasion d'un recours en

<sup>1220</sup> D. BERLIN, « Jurisprudence fiscale européenne. 1<sup>er</sup> janvier 2008 – 31 décembre 2009 », *op. cit.*, n° 26.

<sup>1221</sup> *Ibidem.*

<sup>1222</sup> J. DERENNE, « Difficultés et effectivité de la récupération des aides d'État illégalement versées : le point de vue de l'avocat » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), *Concurrences*, 2008, n° 3, p. 66. V. aussi D. BORDE, P. KIRCH, « La restitution des aides d'État (le point de vue français) », *op. cit.*, p. 501.

<sup>1223</sup> M. KARPENSCHIF, « La récupération des aides nationales versées en violation du droit communautaire à l'aune du règlement n° 659/1999 : du mythe à la réalité ? », *op. cit.*, p. 575.

<sup>1224</sup> *Ibidem.* V. à titre indicatif décision 89/661/CEE de la Commission du 31 mai 1989 concernant les aides accordées par le gouvernement italien à l'entreprise Alfa Romeo (secteur automobile), JO L 394 du 31 décembre 1989, p. 9 ; décision 2000/536/CE de la Commission du 2 juin 1999 relative à l'aide d'État octroyée par l'Italie à Seleco SpA, JO L 227 du 7 septembre 2000, p. 24.



annulation d'une décision de la Commission ordonnant la restitution à titre solidaire par l'entreprise destinataire et bénéficiaire direct de l'aide et par l'entreprise bénéficiaire indirect<sup>1225</sup>. Le juge a considéré en l'espèce que les informations reçues par la Commission n'étaient suffisantes ni pour confirmer ni pour infirmer l'existence d'un bénéficiaire indirect<sup>1226</sup> acceptant donc la demande d'annulation de la requérante mais sans pour autant contester l'idée d'une restitution solidaire.

**609.** Parfois la pluralité de bénéficiaires n'est pas la conséquence d'un transfert mais la conséquence d'un régime d'aides qui exige des mesures d'applications, des aides individuelles, pour sa mise en œuvre. Lorsque les aides fiscales sont accordées automatiquement sur la base d'un régime d'aides il s'avère que le nombre de bénéficiaires peut être très important, rendant ainsi leur identification complexe et très longue car exigeant une analyse de chaque aide individuelle. De surcroît, la Commission semble s'abstenir de sa tâche d'identification lorsqu'est en cause un régime d'aide illégale, soulignant qu'il appartient aux gouvernements nationaux de procéder à l'identification des entreprises concernées<sup>1227</sup>.

**610.** Pour terminer il faut prendre aussi en compte la possibilité de ne plus avoir un bénéficiaire comme cela peut arriver dans le cas de bénéficiaires insolvable. Selon la Cour, le fait qu'une entreprise rencontre des difficultés financières ne constitue pas un motif suffisant pour justifier l'impossibilité de la récupération. Lorsque l'entreprise bénéficiaire est en faillite, cela ne devrait pas poser de difficultés. En effet, la récupération peut avoir lieu dans le cadre des procédures collectives et selon le droit national applicable aux créances envers l'État<sup>1228</sup>. La restitution est toujours possible par l'inscription de la responsabilité relative au remboursement de l'aide en question dans le calendrier des passifs. L'objectif de la Commission étant l'élimination de

---

<sup>1225</sup> TPICE, 12 septembre 2007, *MTU Friedrichshafen c. Commission*, aff. T-196/02, *Rec.*, 2007, p. II-2889, points 22 et 23.

<sup>1226</sup> *Ibidem*, point 48. Le jugement a été confirmé par la Cour de justice : CJCE, 17 septembre 2009, *Commission c. MTU Friedrichshafen*, aff. C-520/07 P, *Rec.*, 2009, p. I-8588.

<sup>1227</sup> J. DERENNE, « Difficultés et effectivité de la récupération des aides d'État illégalement versées : le point de vue de l'avocat », *op. cit.*, p. 66.

<sup>1228</sup> J.-L. COLSON, « La restitution des aides d'État », *op. cit.*, p. 24.

l'avantage compétitif conféré par l'aide, un tel objectif peut également être atteint par la liquidation de la société<sup>1229</sup>.

**611.** Toutefois, les procédures de liquidation ou de faillite ne garantissent pas toujours que toute aide soit bien récupérée. La Commission a une compétence discrétionnaire et peut ne pas exiger la récupération dans un souci d'une politique plus pragmatique et en cas d'impossibilité de remboursement. En effet, « *comment concrètement obtenir la répétition des aides indues si le bénéficiaire n'est finalement pas en mesure de les rembourser ou a tout bonnement cessé son activité* »<sup>1230</sup> et donc a définitivement disparu ?

### ***B. La détermination incertaine du montant à récupérer***

**612.** Concernant la quantification du montant à récupérer<sup>1231</sup>, encore une fois la Commission n'est pas obligée de fixer le montant exact<sup>1232</sup>. Quelques indications permettant à l'État membre de fixer lui-même « *sans difficultés excessives* »<sup>1233</sup> la somme sont bien suffisantes<sup>1234</sup>. Cette position de la Commission se confirme en matière fiscale où elle se contente de ne donner que quelques explications générales pour le calcul du montant à récupérer ; ce dernier, « *se calcule sur la base d'une comparaison entre l'impôt effectivement payé et celui qui aurait dû être payé en application de la règle généralement applicable* »<sup>1235</sup>. Il incombe alors le plus souvent aux États membres de déterminer le montant de l'aide à récupérer. Ce montant ne sera pas identique à celui versé initialement : d'un côté des sommes

---

<sup>1229</sup> CJCE, 21 mars 1990, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Tubemeuse)*, aff. C-142/87, *préc.*, points 61 et 62 ; CJCE, 13 novembre 2008, *Commission c. République française*, aff. C-214/07, *préc.*, points 55 et suiv.

<sup>1230</sup> M. KARPENSCHIF, « La récupération des aides nationales versées en violation du droit communautaire à l'aune du règlement n° 659/1999 : du mythe à la réalité ? », *op. cit.*, p. 571.

<sup>1231</sup> V. par rapport à cette question, J.-P. KEPPELNE, *Guide des aides d'État en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, *op. cit.*, pp. 80 et suiv.

<sup>1232</sup> CJCE, 18 octobre 2007, *Commission c. République française (affaire France Télécom)*, aff. C-441/06, *préc.*, point 29.

<sup>1233</sup> CJCE, 13 juillet 1988, *République française c. Commission*, aff. 102/87, *préc.*, points 32 et 33.

<sup>1234</sup> Communication de la Commission du 25 octobre 2007, « Vers une mise en œuvre effective des décisions de la Commission enjoignant aux États membres de récupérer les aides d'État illégales et incompatibles avec le marché commun », *op. cit.*, points 36 à 39 et note 45.

<sup>1235</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 35.

correspondant aux charges assumées par le bénéficiaire seront déduites, de l'autre des intérêts seront ajoutés à ce montant.

**613.** Pour la détermination du montant de l'aide, il convient de déduire de la somme nominale octroyée le montant payé en tant qu'impôt – une tâche incombant exclusivement aux États membres<sup>1236</sup> – ou les dépenses éventuelles des bénéficiaires, dépenses liées à l'octroi de l'aide ou des charges de service public assumées par le bénéficiaire<sup>1237</sup>. Parfois, l'octroi de l'aide est subordonné à une certaine action de la part du titulaire ; à titre d'exemple lorsque l'aide se compose d'un trop-payé pour des biens ou services fournis par le bénéficiaire, la valeur des biens ou des services devrait clairement être déduite du montant du paiement afin d'atteindre le véritable montant de l'aide<sup>1238</sup>.

**614.** Une fois le montant net à rembourser déterminé il faut ajouter des intérêts. Ces derniers sont calculés à compter du moment de la mise à disposition effective de l'aide et jusqu'au jour de sa restitution<sup>1239</sup>. Quant au taux, c'est la Commission qui doit fixer le taux d'intérêt – comme cela est prévu par la communication du 25 octobre 2007<sup>1240</sup> – qu'il convient d'appeler taux de référence approprié. Sur ce point, les États membres sont tenus d'écarter leurs règles nationales relatives aux taux d'intérêt de retard s'appliquant en matière de créances vis-à-vis de l'État<sup>1241</sup>.

**615.** Même si le juge national dispose en général de tous les éléments nécessaires afin de calculer cette somme avec les pièces du dossier, la tâche est encore plus délicate et complexe dans le cas du juge de l'impôt : de fait, la nature indirecte de l'aide fiscale influe sur le calcul de la somme, rendant cette tâche encore plus difficile<sup>1242</sup>. Les

---

<sup>1236</sup> TPICE, 8 juin 1995, *Siemens SA c. Commission*, aff. T-459/93, *Rec.*, 1995, p. II-1675, point 83.

<sup>1237</sup> V. CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark*, aff. C-280/00, *préc.*

<sup>1238</sup> J. LEVER, « The EC State Aid Regime : The Need for Reform », in A. BIONDI, P. EECKHOUT, J. FLYNN (éd.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2004, pp. 310-311.

<sup>1239</sup> TPICE, 8 juin 1995, *Siemens SA c. Commission*, aff. T-459/93, *préc.*, point 103.

<sup>1240</sup> Communication de la Commission du 25 octobre 2007, Vers une mise en œuvre effective des décisions de la Commission enjoignant aux États membres de récupérer les aides d'État illégales et incompatibles avec le marché commun, *op. cit.*, point 39.

<sup>1241</sup> J.-L. COLSON, « La restitution des aides d'État », *op. cit.*, p. 25.

<sup>1242</sup> V. à ce sujet, C. MICHEAU, « Récupération des aides d'État illégales et incompatibles sous forme fiscale. Analyse critique des fondements et des développements récents », *op. cit.*, p. 343 et spéc. pp. 349 et suiv.

retards et les incertitudes dans la détermination de la somme peuvent naturellement compromettre la finalité poursuivie par la procédure de récupération.

## *§ II. Les obstacles contentieux*

**616.** À côté des difficultés pratiques qui peuvent mettre en péril la récupération efficace, semant ainsi des doutes quant à son adéquation pour le rétablissement de la concurrence entre entreprises, il y a également des obstacles relevant des procédures contentieuses. Plus précisément, les entreprises destinataires de l'aide et en même temps victimes d'une décision de récupération ont la possibilité de former un recours en indemnité engageant la responsabilité de l'État. En effet, même si les opérateurs économiques doivent démontrer une certaine diligence de leur côté, c'est bien l'État membre qui demeure le principal responsable d'une violation du droit de l'Union rendant par conséquent l'aide illégale et éventuellement restituable. Néanmoins, malgré la *justesse* d'une telle procédure, l'indemnisation de l'entreprise risque finalement de neutraliser l'effet de la récupération : un montant récupéré afin de rétablir la situation de concurrence initiale peut finalement être retourné à l'entreprise en tant qu'indemnisation (A). C'est donc l'existence et la possibilité d'exercer un tel recours contentieux qui remet en cause l'exigence d'une récupération efficace. Dans une autre hypothèse diamétralement opposée, cette exigence est remise en cause en raison justement de l'absence de recours contentieux. De fait, la Commission ne bénéficie pas de moyens d'action efficaces afin de contraindre un État membre à mettre en œuvre une décision de récupération (B).

### *A. L'effet neutralisant du recours en indemnité*

**617.** La procédure de restitution prévue par le droit national devrait permettre de bien exécuter la nécessité de récupération d'une aide fiscale illégale et incompatible. Cependant, elle ne signifie pas toujours la fin de la procédure de récupération. S'agissant d'un stade précontentieux, le recours au juge ne peut pas être exclu notamment par l'entreprise bénéficiaire contestant la demande de rectification-

récupération<sup>1243</sup>. Or, si « *l'étreinte des prescriptions communautaires rend pratiquement impossible la contestation de la légalité du remboursement [l]es espoirs des requérants se reportent [...] sur le terrain indemnitaire* »<sup>1244</sup>. L'entreprise destinataire de la décision de récupération peut alors faire une demande engageant la responsabilité de l'État membre. Si finalement le contribuable se trouve obligé de payer une somme supplémentaire, résultant de la dette fiscale provoquée par l'octroi de l'aide, c'est en raison d'un comportement étatique peu respectueux des exigences du droit de l'Union.

**618.** Effectivement, l'adoption d'un acte national octroyant une aide illégale représente une violation du droit de l'Union susceptible d'engager la responsabilité de l'État<sup>1245</sup> selon les conditions posées par les jurisprudences *Francovich*<sup>1246</sup> et *Brasserie du Pêcheur*<sup>1247</sup>, savoir une violation suffisamment caractérisée imputable à l'État d'une règle de droit ayant comme objet de conférer des droits aux particuliers. Cette violation n'est pas suffisante s'il n'existe pas également un lien de causalité direct entre la violation de l'obligation qui incombe à l'État et le dommage subi par les personnes lésées. Ces conditions sont en effet remplies dans le cas de la méconnaissance des exigences prévues par l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. Plus précisément, la règle transgressée confère bien des droits aux particuliers. La violation est suffisamment caractérisée, comme cela ressort d'une jurisprudence constante lorsque l'autorité nationale ne bénéficie d'aucune marge d'appréciation<sup>1248</sup> comme pour l'obligation de notification. Enfin, il existe bien un lien de causalité entre le préjudice subi par l'entreprise tenue de restituer et l'infraction commise par

---

<sup>1243</sup> Sur les moyens dont dispose l'entreprise-bénéficiaire d'une aide afin de s'opposer à la demande de récupération, v. D. BERLIN, « Le contrôle des aides d'État (Au carrefour des droits) », *op. cit.*, pp. 282-288.

<sup>1244</sup> M. DISANT, « Le juge administratif et l'obligation communautaire de récupération d'une aide incompatible », *RFDA*, 2007, n° 3, p. 549.

<sup>1245</sup> V. à titre indicatif, C. BROUELLE, « La responsabilité de l'État pour non-exécution du droit communautaire », in J.-B. AUBY, J. DUTHEIL DE LA ROCHERE (dir.), *Traité de droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, 2<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 937 ; F. SCHOCKWEILER, « La responsabilité de l'administration nationale en cas de violation du droit communautaire », *RTDE*, 1992, n° 1, p. 27 ; D. SIMON, « Droit communautaire et responsabilité de la puissance publique. Glissements progressifs ou révolution tranquille », *AJDA*, 1993, n° 4, p. 235.

<sup>1246</sup> CJCE, 11 novembre 1991, *Andrea Francovich e.a. c. République italienne*, aff. jtes C-6/90 et C-9/90, *Rec.*, 1991, p. I-5357.

<sup>1247</sup> CJCE, 5 mars 1996, *Brasserie du Pêcheur SA e.a.*, aff. jtes C-46/93 et C-48/93, *Rec.*, 1996, p. I-1029.

<sup>1248</sup> V. J. MOLINIER, J. LOTARSKI, *Droit du contentieux de l'Union européenne*, Paris, LGDJ-Lextenso éd., 4<sup>ème</sup> éd., 2012, pp. 101-102.

l'État membre, préjudice qui ne résulte pas de la restitution en tant que telle (sauf à contourner abusivement l'obligation de récupération) mais qui est en lien direct avec la non-notification ou avec l'incompatibilité de l'aide<sup>1249</sup>.

**619.** Si le régime de cette responsabilité se trouve fortement encadré par le droit de l'Union limitant l'autonomie procédurale des États membres, c'est un contentieux qui relève principalement des juridictions nationales, ces dernières pouvant saisir la Cour de justice par le biais d'une question préjudicielle. Afin de satisfaire aux exigences de la jurisprudence du juge de l'Union, certains États membres ont procédé à quelques modifications de leur droit de la responsabilité de la puissance publique afin de rejoindre les conditions posées par les arrêts précités.

**620.** Ainsi en France, le Conseil d'État dans un arrêt du 28 février 1992 a jugé que les décisions prises par l'Administration en application des dispositions législatives ou réglementaires incompatibles avec le droit de l'Union étaient illégales et que cette illégalité était de nature à engager la responsabilité de l'État<sup>1250</sup>. Même si cela ne ressort pas explicitement du texte de l'arrêt, la faute de l'Administration consiste en ce qu'elle a appliqué une disposition contraire au droit de l'Union. Elle n'est pas l'auteur direct de l'acte non conventionnel mais elle est obligée de donner plein effet aux dispositions du droit de l'Union en écartant l'application de toute disposition contraire, même de nature législative<sup>1251</sup>.

**621.** Transposant l'application de la jurisprudence de 1992 en matière d'aides fiscales, on peut constater une infraction du droit de l'Union imputable aux deux organes : d'un côté, le législateur qui n'a pas notifié à la Commission une disposition

---

<sup>1249</sup> Il faut toutefois noter sur ce point qu'en cas d'absence d'une décision de la Commission constatant l'incompatibilité de l'aide, l'engagement de la responsabilité sur le fondement du préjudice tiré de la seule illégalité soulève des doutes : v. D. BERLIN, « Le contrôle des aides d'État (Au carrefour des droits) », *op. cit.*, p. 280.

<sup>1250</sup> CE, Ass., 28 février 1992, *SA Rothmans International France et SA Philip Morris*, req. n° 56776 et 56777 ; *Société Arizona Tobacco Products et SA Philip Morris France*, req. n° 87753, *Rec.*, p. 81. V. L. DUBOIS, « Directive communautaire et loi française : primauté de la directive et respect de l'interprétation que la Cour de justice a donnée de ses dispositions », *RFDA*, 1992, n° 3, p. 425 ; D. SIMON, « Le Conseil d'État, la directive, la loi, le droit : "ad augusta per angusta" ? », *Europe*, 1992, n° 4, p. 1.

<sup>1251</sup> CJCE, 9 mars 1978, *Simmenthal*, aff. 106/77, *Rec.*, 1978, p. 629 ; CJCE, 22 juin 1989, *Fratelli Constanzo*, aff. 103/88, *Rec.*, 1989, p. 1839.

susceptible de constituer une aide, de l'autre l'Administration qui a appliqué cette disposition. Le Tribunal administratif de Clermont-Ferrand a été confronté à une telle situation dans un arrêt du 23 septembre 2004<sup>1252</sup> (*affaire Borotra*). En l'espèce, même si le régime d'aides à certains secteurs consistant en des réductions supplémentaires de cotisations sociales a été notifié, la loi en question a été adoptée par l'Assemblée nationale avant la décision de la Commission, méconnaissant ainsi la clause d'abstention de l'article 108, paragraphe 2 du TFUE ; la même violation a été commise par le gouvernement qui a adopté deux mois plus tard un décret appliquant cette loi. La Commission a demandé la restitution des mesures en cause, décision validée par la Cour de justice<sup>1253</sup>. Le juge administratif a bien condamné l'État du fait de l'Administration mais pas du fait du législateur dans un raisonnement fortement critiqué<sup>1254</sup>. Cependant, si en 2004 la responsabilité du fait du législateur ne pouvait s'engager que sur le terrain de la rupture d'égalité des charges publiques<sup>1255</sup>, à partir de 2007 et la jurisprudence *Gardedieu*<sup>1256</sup> la responsabilité peut être engagée sur la base de la méconnaissance d'une obligation internationale ou européenne préexistante conduisant ainsi à un cumul de responsabilité dans le cadre d'un régime d'aides adopté par le législateur mais appliqué par l'Administration.

**622.** Mis à part la question du cumul de responsabilité des organes de l'État, cette jurisprudence présente un intérêt particulier ou peut-être deux intérêts contradictoires : d'un côté, l'intérêt de l'entreprise bénéficiaire d'engager une action en responsabilité, de l'autre l'intérêt d'une récupération efficace afin d'assurer l'effet

---

<sup>1252</sup> TA Clermont-Ferrand, 23 septembre 2004, *SA Fontanille*, req. n° 0101282 (v. C. WEISSE-MARCHAL, « La reconnaissance de la responsabilité pour faute de l'État législateur en cas de violation du droit communautaire », *AJDA*, 2005, n° 7, p. 385).

<sup>1253</sup> CJCE, 5 octobre 1999, *République française c. Commission*, aff. C-251/97, *préc.*

<sup>1254</sup> J. DERENNE, « Aides d'État et juge national : Indications préliminaires de l'étude commanditée par la Commission européenne », *Concurrences*, 2006, n° 1, p. 90.

<sup>1255</sup> CE, Ass., 14 janvier 1938, *Société anonyme des produits laitiers "La Fleurette"*, req. n° 51704, *Rec.*, p. 25 ; CE, Ass., 30 mars 1966, *Compagnie générale d'énergie radio-électrique*, req. n° 50515, *Rec.*, p. 257.

<sup>1256</sup> CE, Ass., 8 février 2007, *Gardedieu*, req. n° 279522, *Rec.*, p. 78. Concernant la catégorie juridique dont relève le régime de responsabilité introduit par cet arrêt, v. C. BROUELLE, « La responsabilité du fait de la loi non conventionnelle : une nouvelle hypothèse de responsabilité sans faute de l'État législateur », *JCP A*, 2007, n° 14, comm. 2083, p. 45 ; L. DEREPAS, « La responsabilité du fait des lois en cas de méconnaissance des engagements internationaux », concl. sur Conseil d'État, Assemblée, 8 février 2007, *Gardedieu*, *RFDA*, 2007, n° 2, p. 361 ; D. TRUCHET, *Droit administratif*, Paris, Presses Universitaires de France, 6<sup>ème</sup> éd., 2015, pp. 407-408.

utile du contrôle des aides<sup>1257</sup>. Ils sont contradictoires en ce que le premier passe par le biais d'une indemnisation du destinataire d'une décision de récupération neutralisant « l'effet réparateur de la concurrence » de la récupération. Ce problème provoqué par les recours en indemnité contre l'État a été mis en exergue par la doctrine qui l'a considéré comme « *un problème délicat à propos duquel la Commission est sourcilleuse en raison du risque d'atteinte au principe d'effectivité du droit communautaire. Elle craint que de tels types de recours ne viennent annihiler, partiellement ou non, les effets de la récupération d'une aide illégale et incompatible* »<sup>1258</sup>.

**623.** Il faut toutefois parvenir à un équilibre pour que les recours en responsabilité ne remettent pas en cause (ou pas totalement) l'effet utile du droit de l'Union, ce qui peut être le cas dans la mesure où l'indemnisation équivaut à un montant équivalent de l'aide dont la récupération est exigée. Cela résulterait en un « cercle vicieux » d'octroi d'aides illégales et incompatibles avec le marché intérieur<sup>1259</sup>. Afin de faire face à cette problématique le juge administratif français a affirmé un cumul de responsabilité de l'État et de l'entreprise bénéficiaire d'une aide (fiscale) qui doit démontrer une diligence suffisante afin de vérifier la légalité de la mesure, plus précisément la régularité de la procédure de son adoption<sup>1260</sup>. Cela dans la pratique signifie que l'indemnisation est réduite d'un quart afin de prendre en compte le comportement fautif et négligent des entreprises bénéficiaires<sup>1261</sup>. Le juge arrive ainsi à apporter une limitation considérable au droit à réparation des entreprises bénéficiaires<sup>1262</sup> afin de ne pas priver totalement d'effet utile les règles du droit primaire sur les aides.

**624.** Dans le même sens, la Cour administrative d'appel de Paris dans un arrêt du 23 janvier 2006 a bien reconnu que le gouvernement a commis une faute susceptible

---

<sup>1257</sup> M. DISANT, « Le juge administratif et l'obligation communautaire de récupération d'une aide incompatible », *op. cit.*, p. 555.

<sup>1258</sup> J. DERENNE, « Difficultés et effectivité de la récupération des aides d'État illégalement versées : le point de vue de l'avocat », *op. cit.*, p. 70.

<sup>1259</sup> *Ibidem*, p. 71.

<sup>1260</sup> TA Clermont-Ferrand, 23 septembre 2004, *SA Fontanille, préc.*, consid. n° 6.

<sup>1261</sup> *Ibidem*.

<sup>1262</sup> M. DISANT, « Le juge administratif et l'obligation communautaire de récupération d'une aide incompatible », *op. cit.*, pp. 558 et suiv.



d'engager sa responsabilité (elle n'a pas respecté la clause de *standstill* en concluant des conventions au nom d'une loi notifiée à la Commission), mais conclut finalement à une responsabilité partagée entre le bénéficiaire et l'État membre<sup>1263</sup>. Le bénéficiaire peut ainsi obtenir une réparation du préjudice résultant de la violation du droit de l'Union, mais au moins en matière d'aides d'État cette réparation ne sera pas intégrale, exonérant l'État d'un quart de sa responsabilité<sup>1264</sup>.

**625.** La responsabilité de l'entreprise bénéficiaire qui doit démontrer une diligence suffisante quant à la régularité de la procédure d'octroi de l'aide apporte un équilibre entre son droit à réparation et l'effet utile de l'exigence de récupération. Cet équilibre reste toutefois assez relatif ; la réduction d'un quart de l'indemnisation peut en effet susciter des interrogations quant à son aptitude à réduire l'effet neutralisant du recours intenté par l'entreprise bénéficiaire.

**626.** Cette absence de diligence du bénéficiaire de l'aide est-elle suffisante pour engager sa propre responsabilité ? Et cela non plus dans le cadre d'un recours en indemnité à l'encontre de l'État membre pour réduire le montant d'indemnisation, mais dans le cadre d'un recours intenté par un concurrent lésé en raison du comportement fautif du bénéficiaire de l'aide afin d'engager la responsabilité extracontractuelle de ce dernier. Cette question a été posée par renvoi préjudiciel à la Cour de justice par le Tribunal de commerce de Paris<sup>1265</sup>. Il s'agissait d'un litige qui opposait le Syndicat Français de l'Express International (SFEI) et cinq entreprises qui en font partie à l'encontre de plusieurs opérateurs économiques, dont notamment La Poste. Les demanderesse s'estimaient lésées par l'assistance logistique et commerciale fournie par La Poste à la Société Française de Messagerie Internationale (SFMI) et Chronopost, défenderesse au principale, avançant qu'il s'agit d'une aide non notifiée et donc illégalement mise en œuvre. Elles ont ainsi notamment demandé,

---

<sup>1263</sup> CAA Paris, 23 janvier 2006, *Sté Groupe Salmon Arc-en-Ciel*, req. n° 04PA01092. V. N. CHARBIT, in L. RICHER, P.-A. JEANNENEY, N. CHARBIT, « Actualités du droit de la concurrence et de la régulation », *AJDA*, 2006, n° 21, p. 1142. V. aussi J. DERENNE, J.-Y. CHEROT, « Deuxième application en France de la reconnaissance de la responsabilité de l'État à l'égard du bénéficiaire de l'aide d'État qui lui a été octroyée en violation des dispositions de l'article 88, paragraphe 3, CE (Salmon-Arc-en-Ciel) », *Concurrences*, 2006, n° 2, p. 126.

<sup>1264</sup> CAA Paris, 23 janvier 2006, *Sté Groupe Salmon Arc-en-Ciel*, *préc.*, consid. n° 9 et 10.

<sup>1265</sup> CJCE, 11 juillet 1996, *Syndicat français de l'Express international (SFEI)*, aff. C-39/94, *préc.*, point 15.

en leur qualité de concurrents ayant subi un préjudice, d'engager la responsabilité des défenderesses-bénéficiaires au motif que ces dernières n'ont pas veillé à la régularité procédurale de l'octroi de l'aide. La réponse du juge caractérisée comme « *nuancée* »<sup>1266</sup> par la doctrine se résume ainsi : les obligations qui découlent du mécanisme du contrôle des aides d'État ne s'adressent qu'aux États membres, ce qui signifie l'impossibilité d'engager la responsabilité du bénéficiaire sur la seule base du droit de l'Union. L'engagement de la responsabilité extracontractuelle sur le fondement du droit national n'est toutefois pas exclu<sup>1267</sup>.

**627.** En droit français, un tel engagement de responsabilité est possible dans le cadre d'une action en concurrence déloyale devant le juge judiciaire<sup>1268</sup>. La théorie de la concurrence déloyale repose sur l'existence d'un comportement fautif susceptible de déboucher sur une désorganisation ou même une perturbation du marché<sup>1269</sup>. Un tel comportement peut se rencontrer dans le cas où des opérateurs économiques « *s'affranchissent des réglementations ou prohibitions légales, se plaçant dans une situation anormalement favorable vis-à-vis de leurs concurrents qui les respectent* »<sup>1270</sup>. Le fait qu'une entreprise bénéficiaire ne démontre pas une diligence nécessaire quant à la régularité de la procédure d'octroi d'une aide constitue un comportement fautif susceptible de créer une rupture d'égalité des chances dans la concurrence et, par conséquent, de causer un dommage aux entreprises concurrentes. Le droit en une action en concurrence déloyale qui en découle est certes susceptible d'apporter une certaine efficacité au contrôle matériel des aides d'État, y compris fiscales. Il peut également donner une réponse à l'effet neutralisant du recours en indemnité : si l'entreprise bénéficiaire peut engager la responsabilité de l'État, cette même entreprise peut éventuellement voir sa responsabilité engagée sur le fondement de la concurrence déloyale.

---

<sup>1266</sup> M.-C. BERGERES, « Les juridictions nationales et les aides d'État contraires au droit communautaire », *D.*, 1998, n° 3, p. 31.

<sup>1267</sup> CJCE, 11 juillet 1996, *Syndicat français de l'Express international (SFEI)*, aff. C-39/94, *préc.*, points 72 à 76.

<sup>1268</sup> Sur la compétence du juge judiciaire pour répondre à une telle demande qui a fait l'objet d'une décision du Tribunal des conflits, v. J.-Y. CHEROT, « Le juge judiciaire et l'article 93, paragraphe 3, du traité de Rome : vers un progrès notable des droits des concurrents des bénéficiaires d'aides publiques », *AJDA*, 1998, n° 6, p. 467.

<sup>1269</sup> *Ibidem*, p. 467 et notes 9, 10.

<sup>1270</sup> M.-C. BERGERES, « Les juridictions nationales et les aides d'État contraires au droit communautaire », *op. cit.*, p. 31 et note 25.

### ***B. L'insuffisance des moyens d'action de la Commission***

**628.** L'efficacité de la procédure de récupération et donc son adéquation par rapport à l'objectif de rétablissement de la situation initiale de concurrence ne peut pas s'apprécier sans une étude des moyens d'action de la Commission en cas d'inexécution d'une de ces décisions ordonnant la restitution. La question qui se pose est alors de savoir si la gardienne des traités dispose de moyens appropriés pour assurer la correcte mise en œuvre de sa décision ou alors pour contraindre les États membres à se conformer à l'obligation de récupération.

**629.** Il semble que la Commission ne soit pas dotée de moyens efficaces pour pouvoir vérifier que sa décision de récupération est bien exécutée<sup>1271</sup>. En effet, comment peut-elle « *raisonnablement s'assurer du plein respect d'une décision prescrivant la récupération alors qu'elle ne dispose d'aucun outil statistique ou juridique lui permettant d'en suivre la pleine exécution* »<sup>1272</sup> ? La proposition du Conseil pour la création d'« *autorités nationales de surveillance indépendantes* » dont le rôle consistait en la surveillance de l'injonction de récupération – donc celle, provisoire, de l'article 11 du règlement de procédure (article 13 dans le nouveau règlement de procédure 2015/1589) mais qui pourrait s'étendre à la récupération proprement dite – n'a pas été retenue<sup>1273</sup>. Ces autorités pourraient préparer des rapports sur l'exécution de la décision de la Commission facilitant ainsi sa tâche de surveillance et donc contribuant à une récupération effective.

---

<sup>1271</sup> V. à ce sujet M. KARPENSCHIF, « La récupération des aides nationales versées en violation du droit communautaire à l'aune du règlement n° 659/1999 : du mythe à la réalité ? », *op. cit.*, p. 585 ; N. MARINAS, « Enforcement of State aid recovery decisions », *Competition Policy Newsletter*, 2005, n° 2, p. 17. Sur ce point le règlement de procédure 659/1999 (abrogé et remplacé par le règlement 2015/1589) reste muet et n'offre des moyens que pour le contrôle des aides existantes par le biais des rapports annuels (article 21, devenu article 26) ainsi que pour le respect des décisions de ne pas soulever d'objections, des décisions positives ou des décisions conditionnelles, relatives aux aides individuelles par le biais de contrôle sur place (article 22, devenu 27).

<sup>1272</sup> M. KARPENSCHIF, « La récupération des aides nationales versées en violation du droit communautaire à l'aune du règlement n° 659/1999 : du mythe à la réalité ? », *op. cit.*, p. 585.

<sup>1273</sup> *Ibidem*. V. aussi proposition de règlement du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, COM (1998) 73 final, *op. cit.*, art. 21, paragraphe 1.

**630.** Sur l'absence de contrôle efficace, il faut ajouter le manque d'effet dissuasif d'une décision de récupération de la Commission qui empêche alors sa pleine exécution. De fait, le remboursement des sommes par les entreprises conduit à une situation paradoxale où l'État membre – responsable lui aussi de la violation des règles du droit de l'Union – sera le destinataire du montant de l'aide initialement versé, intérêts inclus. C'est dans ce sens que dans l'affaire *Alzetta Mauro*, les requérants ont avancé devant le Tribunal de première instance l'argument selon lequel le remboursement des sommes indues doit peser sur les États membres et donc non pas sur les entreprises bénéficiaires<sup>1274</sup> ; le juge n'a cependant pas donné suite à cette question.

**631.** Le principe dégagé par la jurisprudence *Deggendorf* peut aider la Commission et dissuader les États membres quant à la non-exécution d'une décision de récupération. Le principe, qui a d'abord été posé par le Tribunal puis confirmé par la Cour de justice, énonce que « *lorsque la Commission examine la compatibilité d'une aide d'État avec le marché commun, elle doit prendre en considération tous les éléments pertinents, y compris, le cas échéant, le contexte déjà apprécié dans une décision antérieure, ainsi que les obligations que cette décision précédente a pu imposer à un État membre. Il s'ensuit que la Commission était compétente pour prendre en considération, d'une part l'éventuel effet cumulé des anciennes aides [...] et des nouvelles aides [...] et, d'autre part, le fait que les [anciennes] aides [...] déclarées illicites [...] n'avaient pas été restituées* »<sup>1275</sup>. La Commission peut ainsi refuser de statuer sur la compatibilité d'une nouvelle aide dont l'octroi doit respecter la règle de *standstill* dès que l'État n'a pas pris des mesures appropriées afin de récupérer une ancienne aide déclarée illégale<sup>1276</sup>. Si le bénéficiaire n'a pas remboursé l'ancienne aide, il ne peut bénéficier de la nouvelle. Cela aurait comme conséquence d'aggraver

---

<sup>1274</sup> TPICE, 15 juin 2000, *Alzetta Mauro c. Commission*, aff. jtes T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 à 607/97, T-1/98, T-3/98 à T-6/98 et T-23/98, *préc.*, point 40.

<sup>1275</sup> TPICE, 13 septembre 1995, *TWD Textilwerke Deggendorf GmbH c. Commission*, aff. jtes T-244/93 et T-486/93, *Rec.*, 1995, p. II-2265, point 56. V. aussi CJCE, 15 mai 1997, *Textilwerke Deggendorf GmbH (TWD) c. Commission*, aff. C-355/95 P, *Rec.*, 1997, p. I-2549, points 26-27. Pour une application de cette jurisprudence : TPICE, 11 février 2009, *Iride SpA c. Commission*, aff. T-25/07, *Rec.*, 2009, p. II-245, points 79 et suiv.

<sup>1276</sup> E. RIGHINI, « Godot in Here: Recovery As an Effective State Aid Remedy », in G. C. RODRIGUEZ IGLESIAS *et alii*, *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, pp. 284-285.

encore plus la concurrence entre entreprises qui n'a pas été rétablie, faute d'exécution de la récupération.

**632.** La carence constatée quant à l'effet dissuasif des décisions de la Commission se rencontre-t-elle également concernant leur effet répressif ? En cas de non-exécution d'une telle décision, l'État membre peut être la cible d'un recours en manquement<sup>1277</sup>. Il semble que la pratique des autorités a fait des avancées à cet égard en se lançant dans une « *politique de recours systématique contre les États membres qui ne procèdent pas à la récupération des aides illégales et incompatibles* »<sup>1278</sup>. Cette fréquence est liée au fait que la Commission bénéficie d'une certaine rapidité procédurale quant à l'exercice d'un tel recours. Elle peut écarter la procédure précontentieuse de l'article 258 du TFUE et saisir directement la Cour de justice en application de l'article 108, paragraphe 2 du TFUE<sup>1279</sup>, savoir dans le cas où un État membre ne s'est pas conformé à une décision qui lui imposait de supprimer ou de modifier une aide ou s'il n'a pas respecté une injonction de suspension ou de récupération selon l'article 12, devenu 14, du règlement de procédure. Comme l'affirme la Cour de justice, cette voie de recours « *n'est qu'une variante du recours en manquement, adaptée de manière spécifique aux problèmes particuliers qui présentent les aides étatiques pour la concurrence dans le marché commun* »<sup>1280</sup>.

**633.** Éviter la procédure précontentieuse permet à la Commission de saisir directement la Cour de justice et atteindre plus rapidement, si les États membres ne se conforment toujours pas à l'exigence de récupération, à la procédure de manquement sur manquement prévue par l'article 260, paragraphe 2 du TFUE. Si le premier arrêt constatant le manquement n'a qu'un effet déclaratoire, le juge étant privé de

---

<sup>1277</sup> *Ibidem*, pp. 286-287.

<sup>1278</sup> J. DERENNE, « Difficultés et effectivité de la récupération des aides d'État illégalement versées : le point de vue de l'avocat », *op. cit.*, p. 67.

<sup>1279</sup> Malgré le fait que la procédure de l'article 108, paragraphe 2 du TFUE est plus spécifique par rapport à celle de l'article 258, la Commission garde son pouvoir de choisir parmi les deux comme cela semble être implicitement affirmé par la jurisprudence de la Cour de justice lorsqu'elle précise que la Commission peut « *saisir la Cour si l'État en cause ne se conforme pas avec toute la diligence voulu [et] que, dans un tel cas, les moyens d'action de la Commission ne sauraient être limités au recours à la procédure plus complexe prévue à l'article 169 [devenu 226 du TCE et 258 du TFUE]* » (CJCE, 2 juillet 1974, *République italienne c. Commission*, aff. 173/73, *préc.*, points 16-17).

<sup>1280</sup> CJCE, 3 juillet 2001, *Commission c. Royaume de Belgique*, aff. C-378/98, *Rec.*, 2001, p. I-5107, point 24.

quelconque pouvoir d'injonction, le deuxième peut imposer des sanctions financières à l'encontre de l'État membre défaillant, le juge bénéficiant dans ce cas des pouvoirs de pleine juridiction<sup>1281</sup>. Le point positif de cette procédure est qu'elle permet à la Commission d'utiliser une plénitude de moyens de sanctions à l'encontre de l'État qui ne se conforme pas et demander devant la Cour de justice cumulativement le paiement par l'État membre d'une somme forfaitaire et d'une astreinte<sup>1282</sup>.

**634.** Malgré la lettre du traité qui impose la conjonction « *ou* », la Cour de justice a fait une interprétation sévère en admettant le cumul de sanctions afin d'inciter les États à l'exécution des arrêts en constatation de manquement. Selon le juge, « [l']application de l'une ou de l'autre de ces deux mesures dépend de l'aptitude de chacune à remplir l'objectif poursuivi en fonction des circonstances de l'espèce. Si l'imposition d'une astreinte semble particulièrement adaptée pour inciter un État membre à mettre fin, dans les plus brefs délais, à un manquement qui, en l'absence d'une telle mesure, aurait tendance à persister, l'imposition d'une somme forfaitaire repose davantage sur l'appréciation des conséquences du défaut d'exécution des obligations de l'État membre concerné sur les intérêts privés et publics, notamment lorsque le manquement a persisté pendant une longue période depuis l'arrêt qui l'a initialement constaté »<sup>1283</sup>. Chacune des sanctions poursuit sa propre finalité, leur cumul peut donc parfois être nécessaire lorsque les circonstances particulières le justifient.

**635.** Compte tenu des risques sur la concurrence provoqués par la non-exécution d'une décision de récupération de la Commission ainsi que de l'arrêt de la Cour reconnaissant le manquement, le cumul de deux sanctions serait bien justifié. C'est ainsi que la Commission a demandé à la Cour d'ordonner à la Grèce de verser tant une astreinte qu'une somme forfaitaire pour non-exécution de l'arrêt lui exigeant de procéder à la récupération de l'aide accordée à *Olympic Airways* ; le juge de l'Union

---

<sup>1281</sup> J. P. JACQUE, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, *op. cit.*, pp. 733-734.

<sup>1282</sup> J. DERENNE, « Difficultés et effectivité de la récupération des aides d'État illégalement versées : le point de vue de l'avocat », *op. cit.*, p. 68.

<sup>1283</sup> CJCE, 12 juillet 2005, *Commission c. République française*, aff. C-304/02, *Rec.*, 2005, p. I-6263, point 81.

a bien accepté sa demande<sup>1284</sup>. Dans une affaire plus récente, la Cour de justice a été saisie par la Commission sur le fondement de l'article 260, paragraphe 2 du TFUE, concernant la non-récupération des aides d'État incompatibles en faveur des entreprises implantées sur le territoire de Venise et de Chioggia en Italie<sup>1285</sup>. Le juge a donné raison à la demande de la Commission pour une infraction cumulée d'une somme forfaitaire et d'une astreinte<sup>1286</sup>.

**636.** L'effet répressif découlant d'une décision de récupération à la lumière de la possibilité d'un recours en manquement renforce indéniablement l'effectivité de la procédure de récupération. Malgré sa rapidité reconnue explicitement en matière d'aides d'État, le temps écoulé entre la décision de la Commission et celle du juge peut remettre en cause la possibilité d'un rétablissement efficace de la situation initiale.

**637.** L'insuffisance des moyens d'action de la Commission et les carences quant à l'effet dissuasif et répressif de ses décisions peuvent alors compromettre considérablement l'efficacité économique du contrôle des aides fiscales. Le renforcement des pouvoirs de la Commission afin de mieux contrôler l'exécution de ses décisions serait certainement une évolution positive. L'argument précité des requérants dans l'affaire *Alzetta Mauro* pour un remboursement des aides de la part de l'État membre et non pas de l'entreprise bénéficiaire mérite réflexion : une telle mesure est apte à dissuader la non-exécution d'une décision de récupération ; de surcroît, si les autorités nationales savent qu'elles doivent ensuite rembourser toute aide illégale et incompatible, elles doivent veiller encore plus au respect des obligations de notification et de *standstill*. Dans le même sens, d'autres pratiques sanctionnatrices, et donc dissuasives, ont été proposées dans la doctrine, comme par exemple l'adoption de règlements sur le fondement de l'article 109 du TFUE imposant des sanctions économiques à l'État membre qui accorde des aides illégales,

---

<sup>1284</sup> CJCE, 7 juillet 2009, *Commission c. République hellénique*, aff. C-369/07, *Rec.*, 2009, p. I-5703, points 140 et suiv.

<sup>1285</sup> CJUE, 17 septembre 2015, *Commission c. République italienne*, aff. C-367/14, non encore publié. V. obs. F. PICOD, « Nouvelle condamnation de l'Italie pour défaut de récupération des aides », *JCP G*, 2015, n° 40, veille 1039, p. 1744 ; obs. A. RIGAUX, « Sanctions pécuniaires du manquement », *Europe*, 2015, n° 11, comm. 412, p. 16.

<sup>1286</sup> CJUE, 17 septembre 2015, *Commission c. République italienne*, aff. C-367/14, *préc.*, points 85 et suiv.

ou encore la confiscation de l'aide illégale et incompatible au profit de l'Union européenne<sup>1287</sup>. Une autre proposition en ce sens serait d'imposer une restitution au profit des États membres dont les opérateurs ont été dédommagés par la mesure d'aide. Si le but du contrôle des aides d'État, y compris fiscales, est alors bien de réparer l'atteinte à la concurrence, cette finalité doit être corroborée par une série de mesures capables d'inciter – par peur des sanctions – la cessation de la pratique anticoncurrentielle.

## Section II. La neutralisation de la concurrence fiscale entre États

**638.** Malgré la consécration jurisprudentielle des aides fiscales en 1961<sup>1288</sup>, dans la pratique leur contrôle commence à apparaître d'une manière plus patente et plus systématique vers le milieu des années quatre-vingt-dix et donc « *concomitamment aux réflexions sur la concurrence fiscale dommageable* »<sup>1289</sup>. C'est ainsi que Mario Monti, à l'époque commissaire européen responsable du secteur du marché intérieur et président du « groupe de haut niveau » en matière de fiscalité institué suite aux travaux du Conseil *Ecofin* de Vérone en 1996, a présenté un rapport connu sous le nom de « second mémorandum Monti »<sup>1290</sup> relatif aux systèmes fiscaux nationaux et à leur impact sur le jeu concurrentiel entre les États membres. Quelques mois plus tard avec la communication « Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne »<sup>1291</sup> la concurrence fiscale dommageable devient une problématique centrale de la politique fiscale au niveau européen.

---

<sup>1287</sup> V. I. SIMPLICEAN-STROIA, « Study of the State Aid Policy in the European Community: the "Illegal" State Aid Problem », *Journal of International Legal Studies*, Winter 1997, p. 87 et spéc. pp. 119-122.

<sup>1288</sup> V. CJCE, 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Haute Autorité*, aff. 30/59, *préc.* où le juge a reconnu que la notion d'aide d'État est « plus générale que la notion de subvention parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise » (p. 39), faisant donc référence pour la première fois aux aides dites négatives ou indirectes, parmi lesquelles figurent, les aides de nature fiscale.

<sup>1289</sup> B. DELAUNAY, « Essai de typologie des pratiques fiscales dommageables », in T. LAMBERT (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Paris, Montchrestien Lextenso éd., 2011, p. 52.

<sup>1290</sup> Rapport de la Commission du 22 octobre 1996, La fiscalité dans l'Union européenne – rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux, COM (96) 546 final.

<sup>1291</sup> Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen du 5 novembre 1997, Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne, COM (97) 564 final.



**639.** Mario Monti a incité le Conseil des ministres *Ecofin* à prendre une mesure commune dans ce domaine, menant à l'adoption le 1<sup>er</sup> décembre 1997 d'un paquet de trois actions fiscales<sup>1292</sup>, y compris le code de conduite relatif à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable dans le domaine de la fiscalité des entreprises<sup>1293</sup>. Suite à cette initiative, la Commission s'est engagée dans la communication du 11 novembre 1998 sur l'application des règles en matière d'aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, à examiner, d'une part les projets d'aides fiscales et les aides illégalement mises en œuvre et, d'autre part, à réexaminer les régimes fiscaux préalablement approuvés<sup>1294</sup>.

**640.** Il peut être ainsi observé que le contrôle des aides fiscales connaîtra un regain d'intérêt suite à l'adoption du code de conduite. Il semble donc exister un « *lien formel entre pratiques fiscales dommageables et aides d'État* »<sup>1295</sup> lorsque la prohibition d'une aide fiscale équivaut à la prohibition d'une mesure fiscale dommageable au sens du code (§ I). Cette identité – qui ne sera que partielle – entre les deux notions, conduit indirectement à une complémentarité entre les deux régimes, c'est-à-dire à la participation du contrôle des aides fiscales à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable et cela n'est pas sans soulever des critiques (§ II). En effet, l'identité entre les deux notions conduit au dépassement du champ d'application de la réglementation des aides fiscales qui tout en protégeant la concurrence entre entreprises « dans la mesure du possible », peut contribuer également et à long terme à la régulation de la concurrence fiscale existant entre les États membres.

---

<sup>1292</sup> Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale, *JO C 2* du 6 janvier 1998, p. 1.

<sup>1293</sup> À part le code de conduite, le paquet fiscal consistait aussi en deux propositions de directives, l'une sur la taxation des revenus de l'épargne et l'autre sur les intérêts et redevances. Ces directives ont été adoptées le 3 juin 2003 : Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *op. cit.* ; Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *op. cit.*

<sup>1294</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 37.

<sup>1295</sup> E. MEIER, T. PERROT, « Les aides d'État comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *op. cit.*, p. 137. Sur les enjeux qu'évoque le lien entre les deux instruments, v. aussi A. MAITROT DE LA MOTTE, « Les aides d'État et la concurrence fiscale dommageable » (colloque « Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises : état des lieux et perspectives »), *Dr. fisc.*, 2013, n° 25, art. 334, p. 42.

### **§ I. L'assimilation d'une aide fiscale à une mesure fiscale dommageable : les conditions**

**641.** L'analyse comparative entre la notion d'aide fiscale, telle que retenue par la communication de la Commission de 1998, et les indices d'identification d'une mesure fiscale dommageable, tels qu'exposés dans le code de conduite et interprétés par la doctrine, laisse apparaître une similitude, lorsque certaines conditions sont remplies, entre aide fiscale et mesure fiscale dommageable (A). Cette identité conditionnelle ne se limitera pas pour autant au niveau doctrinal mais elle se confirmera aussi dans la pratique (B).

#### **A. Une assimilation affirmée en théorie**

**642.** En étudiant le texte du code de conduite et celui de la communication de la Commission de 1998 quelques similitudes peuvent être constatées en ce qui concerne leurs champs d'application respectifs. Les mesures fiscales visées par le code ne concernent que celles relevant de la fiscalité des entreprises et ces mesures d'origine étatique peuvent résulter tant des dispositions législatives ou réglementaires que des pratiques administratives<sup>1296</sup>. Jusqu'à ce point le code de conduite et la communication de 1998 offrent un cadre de réglementation similaire<sup>1297</sup>. Cependant cela n'est guère suffisant pour affirmer l'assimilation entre mesure fiscale dommageable et aide fiscale. En effet, le code de conduite n'offre pas une définition précise de la mesure fiscale dommageable ; en revanche, il donne quelques indices pour leur identification ainsi que pour l'évaluation de leur caractère dommageable. On examinera l'interprétation doctrinale de ces indices afin de pouvoir constater dans quelle mesure il est possible d'affirmer qu'il existe une identité entre aide fiscale et mesure fiscale dommageable. Notre intérêt se focalisera sur l'affirmation du caractère sélectif d'une mesure fiscale dommageable, condition *sine qua non* pour pouvoir l'assimiler à une aide fiscale (1). Ensuite, nous aborderons le caractère incitatif d'une aide fiscale, c'est-à-dire son aptitude à avoir une incidence sur la localisation des

---

<sup>1296</sup> Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale, *op. cit.*, point A.

<sup>1297</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, points 1 et 10.

activités économiques au sein du marché intérieur, critère indispensable pour la considérer comme mesure dommageable au sens du code (2).

### *1. Le caractère sélectif de la mesure fiscale dommageable*

**643.** Afin d'affirmer une possible identité entre les deux notions, l'élément clef est le critère de sélectivité. Une aide fiscale ne peut qu'être une mesure fiscale sélective, offrant un avantage uniquement à certaines entreprises ou productions. On se bornera donc à vérifier si le code de conduite s'applique aux mesures sélectives ou uniquement générales. Selon le point A du code, les mesures visées sont celles « *ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté* ». On voit donc que dans un premier temps, le code ne fait aucune distinction entre mesure générale et mesure sélective mais insiste plutôt sur les effets de la mesure, peu importe sa forme. Aussitôt, dans le point suivant, le Conseil va atténuer la généralité de ce propos en précisant qu'une mesure fiscale potentiellement dommageable est celle « *établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'État membre concerné* » ; cette formulation n'est pas sans rappeler celle utilisée en matière d'aides fiscales et empruntée au droit national des dépenses fiscales<sup>1298</sup>. Selon le point B du code, une mesure fiscale dommageable est un avantage accordé par le biais de l'allègement d'impôt et qui constitue une exception par rapport au système fiscal normal d'imposition.

**644.** Dorénavant la question de la cohérence entre les deux dispositions se pose. Quelles sont les mesures concernées par la concurrence fiscale dommageable ? Celles qui peuvent influencer la localisation des activités économiques d'un côté et celles qui établissent un niveau d'imposition inférieur de l'autre, ou uniquement celles qui répondent aux deux critères à la fois ? La réponse est importante car elle va conditionner l'identité d'une mesure fiscale dommageable au sens du code avec une aide fiscale. António Carlos Dos Santos a mis en exergue les enjeux de cette

---

<sup>1298</sup> V. B. CASTAGNEDE, « Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne », *op. cit.*, p. 229.

problématique tout en présentant les deux possibilités d'interprétation des dispositions précitées du code : l'une « *étendue* » et l'autre « *stricte* »<sup>1299</sup>.

**645.** Concernant d'abord l'interprétation étendue, elle a été présentée par Alain Steichen<sup>1300</sup> qui considère qu'il existe deux catégories de mesures susceptibles de provoquer une concurrence fiscale dommageable qui correspondent aux points A et B du code. Il s'agit d'une acception large des mesures fiscales visées par le code qui inclut tant des mesures générales (point A) que des mesures sélectives ou spéciales (point B). Il s'agit d'une interprétation qui se justifie par rapport à la lettre du code. Comme l'affirme António Carlos dos Santos, « *il n'existe, dans le point A, aucune distinction entre des mesures de type général et de type spécifique. En ce sens, le point B du Code viserait à spécifier une situation de concurrence fiscale dommageable très particulière, celle des mesures spécifiques. On dirait que ce point B se limite, en fait, à approfondir, "à l'intérieur du champ d'application précisé au point A", certains critères qui permettent de reconnaître comme étant potentiellement dommageable un certain type de mesures fiscales – les mesures spécifiques* »<sup>1301</sup>.

**646.** Si cette interprétation semble logique, elle n'est pas la seule. En effet, la doctrine semble plutôt favorable à une interprétation stricte, savoir exclure les mesures générales du champ d'application du code, en soutenant que ce texte introduit deux critères cumulatifs, l'un objectif et l'autre subjectif<sup>1302</sup>. Selon le critère objectif exprimé dans le point B, il faut d'abord vérifier que la mesure est de nature spéciale et non pas générale – ce qui exclut son évaluation dans le cadre du code<sup>1303</sup> – pour procéder ensuite au critère subjectif du point A qui exprime la finalité derrière

---

<sup>1299</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., pp. 281 et suiv.

<sup>1300</sup> A. STEICHEN, « Tax Competition in Europe or the Taming of Leviathan », cité par W. SCHÖN (éd.), *Tax Competition in Europe*, IBFD Publications, The Netherlands, 2003, pp. 43 et suiv. et notamment p. 46 cité par A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 281.

<sup>1301</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 282.

<sup>1302</sup> C. PINTO, *Tax Competition and EU Law*, The Hague, London, New York, Kluwer Law International, 2003, pp. 200 et suiv. cité par A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 284.

<sup>1303</sup> P. CATTOIR, M. MORS, « Une chronique du paquet fiscal. Les fondements et les enjeux de la démarche communautaire », *Dr. fisc.*, 2005, n° 5, p. 241.

son adoption<sup>1304</sup>. Dans le même sens, Jean-Paul Keppenne précise que la finalité du code n'est pas d'exclure la concurrence fiscale d'une manière absolue mais uniquement sa forme dommageable ; pour cela « [l]'objectif ne consiste donc pas à fixer un taux minimal d'imposition des entreprises à l'intérieur de l'Union mais seulement à limiter les régimes fiscaux "spéciaux" »<sup>1305</sup>. C'est cette spécialité du régime qui exclut son application pour les entreprises résidentes en provoquant « une attractivité artificielle – c'est-à-dire exclusivement pour des raisons fiscales – en direction d'entreprises non résidentes »<sup>1306</sup> qui est essentielle selon le code afin de caractériser un tel régime comme potentiellement dommageable.

**647.** Malgré le fait que la première interprétation semble être plus correcte juridiquement et plus fidèle à la lettre du code, il semble qu'elle est écartée pour des raisons plutôt politiques. Comme le note la doctrine sur ce point, « *la question de l'interprétation du Code n'est pas une question juridique ou qui découle d'une rationalité économique [mais] est surtout influencée par des facteurs d'ordre politique. C'est cela qui, en dernière instance, explique l'adoption très pragmatique de l'interprétation la plus stricte* »<sup>1307</sup>. En ce sens, et même si le caractère potentiellement dommageable d'une mesure fiscale générale introduisant, par exemple, un niveau d'imposition plus bas par rapport à la moyenne de l'Union ne soulève pas de doutes, la réticence des États à voir leurs systèmes fiscaux contrôlés de cette manière bloque tout contrôle.

**648.** Finalement et en fonction de l'interprétation choisie, soit le code s'applique tant aux mesures générales qu'aux mesures sélectives, soit uniquement aux mesures sélectives. La pertinence du choix et les conséquences politiques de chaque interprétation du code dépassent le cadre de cette étude. Ce qu'il faut retenir est le fait que dans les deux possibilités le code s'applique aux mesures sélectives qui offrent au fond un avantage à ses destinataires ce qui ouvre la porte à l'identité avec

---

<sup>1304</sup> C. PINTO, *Tax Competition and EU Law*, The Hague, London, New York, Kluwer Law International, 2003, pp. 200 et suiv. cité par A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 284.

<sup>1305</sup> J.-P. KEPPELNE, « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État », op. cit., p. 33.

<sup>1306</sup> P. MARCHESSOU, « Impôts directs », *Répertoire Dalloz de droit européen*, n° 40.

<sup>1307</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., pp. 285-286.

les aides fiscales. Cependant, il faut ensuite rechercher encore un indice : le caractère incitatif de l'aide fiscale. Car si toutes les aides fiscales offrent un avantage d'une manière sélective, tous les avantages n'ont pas comme objectif d'attirer les agents économiques des autres États membres.

## 2. *Le caractère incitatif de l'aide fiscale*

**649.** Compte tenu du caractère strictement offensif ou incitatif d'une mesure fiscale dommageable, il y aura une identité avec l'aide fiscale uniquement lorsque cette dernière bénéficie d'une manière sélective à des opérateurs économiques étrangers. Si les aides d'État étaient conçues dans un premier temps comme un moyen pour favoriser les entreprises et les activités nationales, la doctrine a constaté un changement de direction dans leur finalité : il y a de plus en plus fréquemment des aides qui favorisent des entreprises étrangères<sup>1308</sup>. Plus encore, pour pouvoir assimiler une telle aide à une mesure fiscale dommageable dans le sens du code, il faut que l'effet incitatif soit sensible. Autrement dit, une incidence potentielle sur la localisation des activités économiques au sein du marché intérieur ne semble pas suffisante.

**650.** Cette condition est primordiale pour affirmer qu'une mesure fiscale potentiellement dommageable est aussi effectivement dommageable et donc soumise au régime du code. Afin de pouvoir déterminer le caractère effectivement dommageable d'une mesure fiscale le code prévoit dans son point H la création d'un groupe de travail composé de représentants des États membres et de la Commission. Le groupe de travail évalue régulièrement le caractère dommageable des mesures fiscales pouvant entrer dans le champ d'application du code et présente ensuite un rapport relatif au Conseil *Ecofin*. Le groupe de travail vérifie dans un premier temps si une mesure en cause remplit au moins un des critères figurant dans le point B. Les indices cités par le code afin d'apprécier la nature potentiellement dommageable d'une mesure fiscale sont au nombre de cinq mais cela ne signifie pas que ces critères sont exhaustifs. Il s'agit simplement d'indices à prendre en compte *parmi d'autres*. Ce sont les suivants : *i)* l'octroi d'avantages en faveur de non-résidents ; *ii)*

---

<sup>1308</sup> W. SCHÖN, « Taxation and State Aid Law in the European Union », *op. cit.*, p. 934.

l'isolement total des avantages par rapport au marché domestique ; *iii*) l'octroi d'avantages même en absence d'activité ou de présence économique réelle ou substantielle ; *iv*) la conformité des règles applicables à la détermination du profit des groupes multinationaux avec les principes admis sur le plan international ; *v*) l'absence de transparence des mesures fiscales. Si un de ces critères se trouve rempli la mesure est considérée comme potentiellement dommageable<sup>1309</sup>. C'est dans un second temps que le groupe va faire un contrôle approfondi au cas par cas pour apprécier la sensibilité de l'incidence et donc affirmer le caractère effectivement dommageable d'une mesure fiscale. Indice essentiel dans cette deuxième phase du contrôle est l'appréciation des effets de ces mesures fiscales potentiellement dommageables sur les autres États membres (point G du code).

**651.** Une aide fiscale qui favorise certaines entreprises non nationales crée dans un premier temps une brèche dans l'égalité devant l'impôt entre agents économiques susceptible de porter ensuite atteinte à l'égalité dans la concurrence affectant les échanges entre les États membres et faussant ou menaçant de fausser la concurrence interentreprises. Même si le critère de la rupture d'égalité dans la concurrence n'est pas présumé aujourd'hui – les institutions de l'Union procèdent à une analyse économique de plus en plus approfondie et fréquente même en matière fiscale –, en règle générale il est considéré comme aisément rempli, couvrant même des cas d'un effet anticoncurrentiel potentiellement menaçant. Le code se distingue alors sur ce point en exigeant que la mesure soit susceptible d'avoir une incidence sensible sur la localisation des opérateurs économiques ce qui n'est guère exigé pour la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide.

**652.** On peut ainsi affirmer que l'identité entre les deux notions n'est pas totale. Une mesure sélective au sens du code et du droit des aides fiscales peut constituer à la fois une aide fiscale et une mesure fiscale dommageable, uniquement une aide fiscale ou uniquement une mesure fiscale dommageable. Il semble cependant qu'il sera plus

---

<sup>1309</sup> Sur les difficultés relatives à l'appréciation de ces critères et par conséquent sur l'appréciation complexe du caractère dommageable d'une mesure fiscale au sens du code, v. D. LARBRE, « L'encadrement juridique de la concurrence fiscale au sein de l'Union européenne. États des lieux et perspectives », in R. SEFTON-GREEN, L. USUNIER (dir.), *La concurrence normative. Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2013, pp. 106 et suiv.

facile pour une mesure fiscale dommageable de constituer une aide fiscale que l'inverse compte tenu du fait que le caractère incitatif de l'aide ne saurait être sensible.

### ***B. Une assimilation confirmée dans la pratique***

**653.** Le groupe prévu par le code dans le point H a été finalement institué le 9 mars 1998 et appelé « groupe code de conduite »<sup>1310</sup> mais il est plus connu sous le nom « groupe Primarolo ». Il a soumis son rapport au Conseil *Ecofin* le 29 novembre 1999<sup>1311</sup>. L'objectif du rapport était d'offrir une évaluation sur une série de mesures susceptibles d'entrer dans le champ d'application du code de conduite. C'est d'abord la Commission qui a indiqué au groupe une liste de telles mesures le 16 juillet 1998 qui constituera finalement le point de départ du travail du groupe. Cette liste a été ensuite complétée par des mesures supplémentaires suggérées par les États membres le 31 janvier 1999. Le groupe a procédé à l'évaluation de toutes ces mesures potentiellement dommageables, en prenant en compte les critères prévus à cette fin dans le point B du code de conduite tout en étant attentif aux observations et aux arguments des États membres qui ont voulu faire exclure certaines mesures du champ du code. Selon le rapport du « groupe Primarolo », soixante-six mesures parmi celles examinées ont reçu une évaluation positive, étant considérées comme effectivement dommageables, et ont été réparties en six catégories<sup>1312</sup> : *i*) services financiers, financement des groupes et paiements de redevances ; *ii*) assurance, réassurance et assurance captive ; *iii*) services intra-groupes ; *iv*) sociétés *holdings* ; *v*) exonération et sociétés *offshore* ; *vi*) mesures diverses<sup>1313</sup>. Une analyse approfondie des mesures fiscales dommageables relevant de chaque catégorie dépasse le cadre de cette étude, sa finalité sur ce point étant plutôt de démontrer si parmi ces mesures identifiées par

---

<sup>1310</sup> Conclusions du Conseil du 9 mars 1998 concernant la création du groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises), *JO C 99* du 1<sup>er</sup> avril 1998, p. 1.

<sup>1311</sup> Rapport du groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises) du 23 novembre 1999 au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99 (Rapport Primarolo). Pour une présentation synthétique du rapport du groupe Primarolo soumis au Conseil Ecofin, v. « Le rapport du groupe de travail pour l'application du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises », *Dr. fisc.*, 2000, n° 16, pp. 657 et suiv.

<sup>1312</sup> Rapport du groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises) du 23 novembre 1999 au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99 (Rapport Primarolo), pp. 11 et suiv.

<sup>1313</sup> Pour une analyse de chaque catégorie v. « Le rapport du groupe de travail pour l'application du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises », *op. cit.*, pp. 659-661.



le groupe Primarolo il en existe certaines constituant en même temps des aides fiscales.

**654.** La plupart des mesures identifiées comme dommageables ont également fait l'objet d'un contrôle de la part de la Commission, surtout à partir de juillet 2001<sup>1314</sup> dans le cadre de l'article 108, paragraphe 2 du TFUE ; la plupart d'entre elles ont également été qualifiées d'aides d'État. À titre d'exemple, et sans aucune prétention d'exhaustivité, on peut citer le système institué par le législateur luxembourgeois relatif au régime des sociétés de participation financières exonérées (sociétés *holdings*) de 1929 qui prévoit leur exonération d'une série d'impôts. Tant le rapport du « groupe Primarolo » que la Commission ont considéré ce régime comme une mesure fiscale dommageable<sup>1315</sup> ainsi qu'une aide d'État incompatible<sup>1316</sup>. Ce fut aussi le cas pour le régime d'imposition des quartiers généraux et centres de logistique en France qui était considéré comme dommageable au sens du code<sup>1317</sup> ainsi que constituant une aide fiscale incompatible<sup>1318</sup>.

**655.** Cette assimilation n'est pas pour autant parfaite. Il y a en effet des mesures qui ont reçu une évaluation négative de la part du groupe, n'étant donc pas qualifiées comme dommageables, mais qui ont été ensuite identifiées en tant qu'aides par la Commission<sup>1319</sup>. De fait, l'analyse au regard du code ne devrait en aucun cas se substituer au contrôle en matière d'aides d'État comme une mesure fiscale qui peut

---

<sup>1314</sup> Communiqué de presse la Commission du 11 juillet 2001, n° IP/01/982.

<sup>1315</sup> V. Rapport du groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises) du 23 novembre 1999 au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99 (Rapport Primarolo), pp. 47 et 300. Luxembourg a cependant modifié ce régime qui a été ensuite exclu des mesures dommageables.

<sup>1316</sup> Décision de la Commission du 19 juillet 2006 concernant le régime d'aide C 3/2006 mis en œuvre par le Luxembourg en faveur de sociétés *holdings* « 1929 » et des *holdings* « milliardaires », JO L 366 du 21 décembre 2006, p. 47. Cette décision a conduit à l'abrogation de la loi luxembourgeoise du 31 juillet 1929 en 2006 et à l'introduction d'un nouveau régime en la matière jugé compatible avec le droit de l'Union. V. É. GINTER, É. CHARTIER, B. MICHAUD, *Droit communautaire et impôts directs*, *op. cit.*, pp. 191-196.

<sup>1317</sup> V. Rapport du groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises) du 23 novembre 1999 au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99 (Rapport Primarolo), pp. 36 et 300.

<sup>1318</sup> Décision 2004/76/CE de la Commission du 13 mai 2003 concernant le régime d'aide d'État mis à exécution par la France en faveur des quartiers généraux et centres de logistique, *op. cit.*

<sup>1319</sup> L'inverse est également envisageable, soit pour une mesure qualifiée de dommageable au sens du code de conduite de ne pas constituer une aide d'État. Cependant, et au moins jusqu'à l'adoption du rapport sur la mise en œuvre de la communication de 1998, la Commission n'a pas pris une telle décision (Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434, n° 66).

fausser ou affecter les échanges (même potentiellement) sans répondre aux critères précités du point B. À titre d'exemple, on peut citer le régime français dit des centrales de trésorerie portant sur le traitement fiscal des intérêts payés par une société à ses associés pour des sommes que ces derniers mettent à sa disposition. Il prévoyait une dérogation à la limitation de la déduction des intérêts et l'exonération de la retenue à la source sur les intérêts payés hors de France. Il s'agissait d'un régime fiscal spécial : en France le Code général des impôts impose une limitation (un plafond) de la déductibilité des intérêts versés aux membres sur les sommes d'argent qu'ils ont mis à la disposition d'une société, indépendamment de sa structure juridique. Or, certaines centrales de trésorerie répondant à certains critères pouvaient bénéficier du régime spécial et donc plus favorable. Ce régime n'est pas entré dans le champ d'application du code de conduite, l'avantage accordé semblait être particulier au régime d'imposition français et limité au sein du même système fiscal national<sup>1320</sup>. Cela n'a pas empêché la Commission de considérer le même régime comme sélectif et au final comme une aide fiscale incompatible<sup>1321</sup>.

## *§ II. L'assimilation d'une aide fiscale à une mesure fiscale dommageable : les conséquences*

**656.** L'identité – sous conditions – entre les notions d'aide fiscale et de mesure fiscale dommageable conduit à la participation du contrôle des aides fiscales à la lutte contre le phénomène de la concurrence fiscale dommageable. Cette complémentarité entre les deux régimes est contestée car elle conduit à un détournement de la finalité de la réglementation des aides fiscales, plus précisément à une extension du rôle du contrôle tel que prévu par le droit de l'Union. Le contrôle des aides fiscales vise à assurer la concurrence entre entreprises ; en revanche, le régime du code de conduite vise à réguler la concurrence entre les États membres (A). Toutefois, cette extension vers la régulation de la concurrence fiscale ne devrait pas être autant critiquée

---

<sup>1320</sup> V. Rapport du groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises) du 23 novembre 1999 au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99 (Rapport Primarolo), pp. 30 et 301.

<sup>1321</sup> Décision 2003/883/CE de la Commission du 11 décembre 2002 concernant le régime d'aide d'État C 46/2001 – Centrales de trésorerie mis à exécution par la France, *op. cit.* V. dans le même sens, décision 2003/192/CE de la Commission du 20 décembre 2001 concernant un régime d'aide mis à exécution par l'Espagne en 1993 en faveur de certaines entreprises nouvellement créées dans la province de Guipuzcoa, *op. cit.*, point 63.

puisqu'elle semble souhaitée et même provoquée par les États membres eux-mêmes (B).

### *A. Une extension vers la régulation de la concurrence fiscale*

**657.** La finalité principale, la raison d'être, de l'encadrement des aides fiscales est la sauvegarde de la concurrence entre les entreprises. La concurrence fiscale peut bien se rencontrer entre les entreprises<sup>1322</sup>, or la concurrence fiscale règlementée au sein du code de conduite ne concerne que celle existant entre les États membres soulevant alors des doutes quant à la pertinence de la contribution du contrôle des aides fiscales dans un tel contexte.

**658.** La concurrence fiscale entre les États membres revêt une forme de concurrence institutionnelle. Ce concept de concurrence institutionnelle, étroitement lié à la souveraineté fiscale, renvoie à la concurrence existant entre les États. Elle peut, d'un côté, revêtir la forme d'une concurrence fiscale horizontale, se manifestant entre les régions au sein d'un État ; de l'autre, lorsque les différentes juridictions ne sont plus au même niveau, comme c'est le cas entre le gouvernement central et les diverses entités infra-étatiques au sein du même État, elle revêt la forme d'une concurrence fiscale verticale<sup>1323</sup>. Cette dernière est subordonnée au degré d'indépendance en matière d'imposition accordé aux entités autres que centrale.

**659.** Dans cette conception institutionnelle de la concurrence fiscale les acteurs ne sont plus les entreprises mais les États ou les différentes juridictions qui essaient d'accroître leur compétitive, leur attractivité, en utilisant plusieurs moyens parmi lesquels se trouve la fiscalité<sup>1324</sup>. Les décisions d'un État relatives à la fiscalité ne

---

<sup>1322</sup> V. *supra* §§ 340 à 346.

<sup>1323</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, pp. 25-27.

<sup>1324</sup> Même si la fiscalité conserve un rôle non négligeable pour les activités notamment de délocalisation des opérateurs économiques, d'autres facteurs y contribuent comme « *l'accessibilité des marchés, la stabilité et l'orientation des régimes politiques, le coût direct, la disponibilité et la qualification de la main-d'œuvre, l'existence infrastructures, les considérations monétaires et financières* » (B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, *op. cit.*, p. 91). V. également T. LAMBERT, « Réflexions sur la concurrence fiscale », *D.*, 2010, n° 27, p. 1733 et spéc. p. 1734 ; C. LOPEZ, « La fiscalité comme vecteur de l'attractivité du territoire », in *Mondialisation et fiscalité : la globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2006, pp. 245 et suiv. ; F. VANISTENDAEL, « Fiscal support measures and harmful tax competition », *EC Tax Review*, 2000, n° 3, p. 157 ; L. VAPAILLE,

sont pas neutres par rapport aux économies des autres<sup>1325</sup>. Comme le remarque en ce sens Alexandre Maitrot de la Motte, « *il ne faut en effet jamais négliger l'aspect psychologique de l'impôt* »<sup>1326</sup>. Pour illustrer ce propos, l'auteur fait référence à la réforme de la fiscalité de l'épargne envisagée en Allemagne dans les années 1990 qui finalement a été abandonnée en raison de la fuite importante de capitaux qu'elle a provoquée, surtout vers le Luxembourg<sup>1327</sup>.

**660.** Cette pratique des États est susceptible de provoquer une certaine « dénaturation » de l'impôt. Même si juridiquement l'impôt par principe est un prélèvement obligatoire et sans contrepartie, cela ne semble pas être le cas lorsque les États se lancent dans une concurrence fiscale. En effet, lorsque l'impôt est conçu dans une conception économique, d'un côté il a bien une contrepartie concrétisée par l'octroi d'un avantage fiscal, de l'autre il est réglé volontairement par un opérateur économique désigné à l'avance en raison de la sélectivité de la mesure fiscale. Cette dénaturation semble être incitée par Philippe Didier, lorsqu'il applique la notion de marché à l'impôt. Il remarque à cet égard que « *ce que l'on appelle la concurrence fiscale est en réalité la concurrence qui existe entre États sur le marché de l'environnement public. Et l'on peut reconstituer alors les termes de ce marché. L'État vient sur ce marché parce qu'il a besoin d'argent et en contrepartie offre un favorable environnement. Les investisseurs viennent sur ce marché pour avoir accès à un environnement favorable et en contrepartie offre un impôt.* »<sup>1328</sup>

**661.** Cette pratique du « *moins-disant fiscal* »<sup>1329</sup>, autrement dit la pratique « *de baisse incontrôlée des impôts qui est redoutée par les États* »<sup>1330</sup> à des fins de

« L'attractivité fiscale », in T. LAMBERT (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Paris, Montchrestien Lextenso, 2011, p. 99.

<sup>1325</sup> M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., pp. 166 et suiv.

<sup>1326</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, op. cit., p. 271.

<sup>1327</sup> *Ibidem*, pp. 271-272.

<sup>1328</sup> P. DIDIER, « La notion de concurrence fiscale », *Arch. phil. droit*, Tome 46, L'impôt, 2002, p. 109.

<sup>1329</sup> Sénat, Commission des Finances, Rapport d'information n° 483, *La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat*, séance du 30 juin 1999, enregistré le 26 juillet 1999.

<sup>1330</sup> P. DIDIER, « La notion de concurrence fiscale », op. cit., p. 103.

politique économique alimentée par le principe d'interventionnisme et résultant en un phénomène de concurrence fiscale institutionnelle n'est pas récente. En effet, les États « *ont mis en œuvre, tout au long de la seconde moitié du XXe siècle, des politiques fiscales internationales parfois vigoureuses, en vue de favoriser la réalisation d'objectifs de politique économique extérieure tels que l'amélioration de leur balance commerciale, le déploiement international de leurs entreprises ou l'attraction sur leur territoire de capitaux, de technologie ou d'emploi* »<sup>1331</sup>. Les choix portant sur le système fiscal adoptés par une juridiction constituent ainsi une stratégie efficace pour créer un environnement attractif pour les acteurs économiques.

**662.** Dans le cadre de cette stratégie, les aménagements dans la pression fiscale – résultat de la politique fiscale choisie par l'État – constituent l'instrument privilégié pour les différentes juridictions fiscales : d'un côté elles peuvent choisir d'adopter un système d'imposition particulièrement léger voire inexistant, de l'autre elles peuvent aménager dans le cadre de leur régime d'imposition des normes de régimes fiscaux particuliers. Dans le premier cas, les juridictions constituent ce que la doctrine désigne comme paradis fiscal<sup>1332</sup> ; dans le second, les régimes d'allègement fiscaux en raison de leur application particulière et donc *a priori* sélective sont censés

---

<sup>1331</sup> B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, op. cit., p. 17.

<sup>1332</sup> Selon Guy Gest et Gilbert Tixier, un paradis fiscal « *est généralement établi dans un territoire exigu, situé de préférence dans la zone d'une monnaie forte, doté de l'indépendance ou d'une large autonomie, jouissant d'une stabilité politique, couvert d'un réseau dense d'institutions financières solides et assurant une stricte protection du secret bancaire et des affaires, ignorant le contrôle des changes et desservi par de bonnes liaisons aériennes et par des réseaux modernes de télécommunications assurant les relations avec les pays développés, sans oublier bien entendu l'absence ou le faible niveau d'imposition des revenus et bénéfices et le refus de coopérer avec les fiscaux étrangers* » (*Droit fiscal international*, op. cit., p. 30). À cet égard, l'OCDE a retenu quatre critères pour la qualification d'une juridiction en tant que paradis fiscal, savoir *i*) l'absence d'impôts ou de prélèvement d'impôts minimes ; *ii*) l'existence de dispositions législatives ou de pratiques administratives empêchant un véritable échange de renseignements avec d'autres pays sur les contribuables bénéficiant de l'absence ou de la faiblesse de l'imposition dans cette juridiction, *iii*) le manque de transparence ; *iv*) l'absence d'obligation d'exercer une activité substantielle (OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, Paris, Éditions OCDE, 1998, p. 25). V. également M. TOUMI, « Anti-Avoidance and Harmful Tax Competition: From Unilateral to Multilateral Strategies ? », in A. LYMER, J. HASSELDINE (éd.), *The International Taxation System*, Boston, Kluwer Academic Publishers, 2002, pp. 83 et suiv. ; A. VIGNERAS, « Un regard juridique et financier sur les paradis fiscaux », in T. LAMBERT (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Paris, Montchrestien Lextenso, 2011, 2011, p. 37.

constituer des aides d'État ou des mesures fiscales dommageables au sens du code de conduite<sup>1333</sup>.

**663.** Il y a une différence fondamentale entre le contrôle d'une aide fiscale et le contrôle d'une mesure fiscale dommageable. Lorsqu'une aide d'État de nature fiscale affecte la concurrence, elle affecte les entreprises concurrentes de celles destinataires de l'avantage. Ses effets négatifs se mesurent au niveau des entreprises comme cela résulte de la lettre du traité. En revanche, les effets dommageables au sens du code de conduite d'une mesure fiscale sélective ne sont appréciés qu'au niveau des États membres, la préoccupation principale étant la perte éventuelle de recettes fiscales pour l'État membre qui pratique une telle concurrence dommageable ainsi que le coût infligé à la matière imposable des autres États, conséquence de la fuite des opérateurs économiques. On peut arriver toutefois à une superposition des deux types de concurrence lorsque il y a une identité entre aide fiscale et mesure fiscale dommageable, « *lorsque le régime d'un État crée un tel différentiel par rapport aux systèmes fiscaux des autres États membres que les entreprises de ces derniers sont contraintes de s'implanter dans le premier pour maintenir leur position concurrentielle* »<sup>1334</sup>.

**664.** De fait, les aides d'État d'une manière générale peuvent provoquer des effets négatifs sur les autres États membres : « *déplacement d'activité économique vers cet État, favoritisme des entreprises nationales au détriment des entrants des autres États, hausses potentielles de prix dans les États voisins pour compenser les prix artificiellement bas découlant des aides dans un État membre* »<sup>1335</sup> sont parmi des indices révélateurs de l'existence d'une concurrence institutionnelle. C'est la même chose pour les aides fiscales lorsque les différentes juridictions utilisent la fiscalité comme instrument pour favoriser certaines entreprises ou productions soit nationales

---

<sup>1333</sup> Sur la distinction entre les pratiques fiscales dommageables bien que générales et les pratiques fiscales dommageables en raison de leur sélectivité, v. B. DELAUNAY, « Essai de typologie des pratiques fiscales dommageables », *op. cit.*, pp. 46 et suiv.

<sup>1334</sup> E. MEIER, T. PERROT, « Les aides d'État comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *op. cit.*, p. 148.

<sup>1335</sup> T. KLEINER, A. ALEXIS, « Politique des aides d'État : Une analyse économique plus fine au service de l'intérêt commun », *op. cit.*, p. 48.

dans une logique défensive, soit étrangères dans une finalité plutôt offensive<sup>1336</sup>. Il y a cependant une distinction considérable entre les aides d'État en général et les aides fiscales : si le contrôle des premières peut conduire d'une manière indirecte et implicite à la lutte contre la concurrence institutionnelle, ce rôle n'est reconnu d'une manière explicite qu'aux aides fiscales<sup>1337</sup>, soulevant des doutes quant à un possible détournement des règles du droit primaire sur les aides d'État.

### ***B. Une extension assumée par les États membres***

**665.** Le phénomène de concurrence fiscale entre les États membres semble s'accroître suite aux élargissements successifs aux ordres juridiques fiscalement hétérogènes. Il s'agit d'une concurrence normative, effet du marché intérieur. Elle revêt, plus précisément, une forme « *d'effet secondaire* »<sup>1338</sup> de la construction du marché intérieur mettant en lumière l'« *état paradoxal* »<sup>1339</sup> de l'édifice de l'Union, comme cela est remarqué par la Commission des finances du Sénat dans son rapport sur la concurrence fiscale en Europe. De fait, si on assiste aujourd'hui à une intégration de plus en plus achevée des marchés, y compris l'unification monétaire, l'harmonisation fiscale demeure extrêmement lacunaire. Les États membres profitent de cette situation et tentent d'accroître leur attractivité tout en diminuant leurs ressources fiscales mais dans l'objectif d'augmenter les investissements financiers.

**666.** La concurrence fiscale est bien une réalité économique au sein de l'Union. Cependant le traité ne fait aucune mention de cette pratique ; plus encore, aucune distinction quant à son caractère dommageable ou sain. Ce sera d'une manière plutôt progressive que les autorités européennes mais aussi les États membres vont appréhender les répercussions potentiellement néfastes d'une telle concurrence sur le fonctionnement du marché intérieur<sup>1340</sup> (1). Une fois qu'ils ont pris conscience de la nécessité de lutter contre la concurrence fiscale sous sa forme dommageable, ils ont

<sup>1336</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 30.

<sup>1337</sup> V. *infra* §§ 680 et 682.

<sup>1338</sup> P. DIDIER, « La notion de concurrence fiscale », op. cit., p. 103. Si l'auteur présente la concurrence fiscale comme « *une sorte d'effet secondaire de la "mondialisation"* », par analogie et parlant de l'environnement plus restreint de l'Union européenne, on peut considérer que le même effet secondaire s'y applique.

<sup>1339</sup> Sénat, Commission des Finances, Rapport d'information n° 483, *La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat*, séance du 30 juin 1999, enregistré le 26 juillet 1999.

<sup>1340</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, op. cit., pp. 164 et suiv.

procédé à cette fin à la liaison avec le régime de contrôle des aides fiscales ; cela pose logiquement la question de l'adaptabilité de ce contrôle pour la régulation de la concurrence fiscale entre États membres (2).

### *1. Un processus progressif*

**667.** La doctrine, lorsqu'elle traite la question de la concurrence fiscale, procède à une distinction entre concurrence fiscale saine ou loyale et concurrence fiscale dommageable ou déloyale<sup>1341</sup>. Dans le cas où un allègement fiscal vise « *à renforcer la compétitivité des entreprises domestiques, par exemple par une diminution des impôts prélevés sur les bénéficiaires, mais sans nuire aux États voisins en entrant dans une politique de moins-disant fiscal* »<sup>1342</sup> il s'agit d'une concurrence saine. En revanche, la concurrence qui vise « *uniquement à attirer des investisseurs étrangers sur le territoire national au détriment des États et des services publics d'intérêt général et permettant aux multinationales de mettre en place des structures facilitant des malversations et toute autre forme de fraude* »<sup>1343</sup> est bien dommageable.

**668.** Au moment où l'Union européenne a commencé à édifier une politique fiscale, la lutte contre la concurrence fiscale ne faisait pas partie de ses préoccupations ; par conséquent, elle n'a pas montré d'intérêt à la distinction décrite entre concurrence fiscale saine et dommageable. La concurrence fiscale était plutôt perçue comme un modèle d'intégration qui pourrait conduire à une harmonisation des systèmes fiscaux nationaux divers. Selon cette forme d'intégration « *les impératifs de la concurrence poussent à une égalisation des charges fiscales au sein de l'ensemble européen* »<sup>1344</sup> ce qui permettrait éventuellement de parvenir à une convergence des fiscalités des États membres sans intervention de la part des institutions de l'Union.

**669.** Cela n'a pas pour autant empêché les autorités de l'Union de contribuer d'une manière plus active à cette convergence des systèmes fiscaux, diminuant donc leur

---

<sup>1341</sup> Sur la question des bienfaits mais surtout des risques de la concurrence fiscale, v. D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, pp. 153 et suiv.

<sup>1342</sup> E. RUBENS, *La fiscalité des entreprises. Aspects financiers de la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union européenne*, Bruxelles, Larcier, 2002, p. 11 cité par B. DELAUNAY, « Essai de typologie des pratiques fiscales dommageables », *op. cit.*, p. 43.

<sup>1343</sup> *Ibidem.*

<sup>1344</sup> P. BELTRAME, G. MONTAGNIER, « L'Europe des impôts », *op. cit.*, p. 242.



impact sur le jeu concurrentiel, non sous le prisme de la concurrence fiscale mais sous celui de l'harmonisation<sup>1345</sup>. C'est ainsi que pendant plusieurs années la Commission va se lancer dans un effort d'harmonisation en matière d'imposition directe sur les entreprises d'une manière qualifiée de « globale »<sup>1346</sup> par la doctrine. La finalité ambitieuse de cette politique était l'harmonisation des impôts directs portant sur le revenu des entreprises et cela afin d'apporter un équilibre dans les conditions de concurrence entre les opérateurs économiques, contribuant indirectement et d'une manière peut-être involontaire à la neutralisation de la concurrence fiscale sous sa forme institutionnelle.

**670.** C'est ainsi à partir de 1961 que les ministres des Finances réunis en Conseil vont commencer à mettre en exergue que l'équilibre dans les conditions de concurrence entre opérateurs économiques passe par le rapprochement de la fiscalité (directe). À cette fin, le Comité fiscal et financier constitué par la Commission, a adopté en 1962 un rapport connu sous le nom « rapport Neumark »<sup>1347</sup>. À l'époque, l'harmonisation des systèmes fiscaux des six États membres a été présentée comme une nécessité<sup>1348</sup> : compte tenu des objectifs du marché commun, les disparités fiscales pouvaient constituer un obstacle à l'établissement du jeu loyal de la concurrence. À cette fin, le rapport préconisait, parmi d'autres, l'harmonisation des impôts sur les sociétés et l'impôt sur le revenu.

**671.** Néanmoins quelques années plus tard, consciente des difficultés que présentait une harmonisation d'une telle envergure, la Commission va adopter une approche plus pragmatique. Dans ce contexte, elle présentera en 1975 un programme d'action<sup>1349</sup> proposant une politique d'harmonisation beaucoup plus réaliste<sup>1350</sup>,

---

<sup>1345</sup> La question de l'harmonisation de la fiscalité directe a déjà été présentée dans la première partie (v. *supra* §§ 357 et suiv.). Il semble judicieux de revenir encore une fois sur ce sujet non pas sous le prisme de ses limites pour l'égalisation des conditions de la concurrence mais quant à la question de savoir en quoi ces limites ont incité les institutions de l'Union, et notamment la Commission, à se tourner vers d'autres méthodes d'intégration comme en l'espèce pour la coordination.

<sup>1346</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, p. 173.

<sup>1347</sup> Rapport du Comité fiscal et financier de 1962 (Rapport Neumark).

<sup>1348</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, p. 175.

<sup>1349</sup> Communication de la Commission au Conseil transmise le 30 juillet 1975 relative à un programme d'action en matière fiscale, *op. cit.*, pp. 110-120.

limitée aux mesures absolument indispensables pour le fonctionnement du marché intérieur reconnaissant alors la subsidiarité de l'activité de l'Union dans une matière réservée à la compétence des États membres. La Commission semble ainsi avoir abandonné l'idée d'une harmonisation relative à l'assiette et les taux d'impôt en matière de fiscalité des entreprises mettant l'accent pour la première fois « *sur une coordination des mesures fiscales nationales à caractère incitatif, afin d'éviter qu'elles affectent le jeu de la concurrence dans la Communauté* »<sup>1351</sup>. Ce changement dans l'approche de la gardienne des traités se confirmera avec le « rapport Burke »<sup>1352</sup> en 1980 et surtout avec le Livre blanc sur l'achèvement du marché interne de 1985<sup>1353</sup> où l'harmonisation des impôts directs ne semble pas faire partie des objectifs de la Communauté.

**672.** En 1990 la Commission se lance dans une évaluation du phénomène de concurrence fiscale et plus précisément des répercussions causées sur le marché intérieur par les disparités fiscales. Cette évaluation a donné naissance à un rapport en 1992 dit « rapport Ruding »<sup>1354</sup> qui a confirmé le rôle important que ces disparités fiscales jouent pour la localisation des entreprises. De manière paradoxale, et malgré la reconnaissance du caractère potentiellement dommageable de la concurrence fiscale, le rapport reste fidèle à certains de ses antécédents proposant des solutions difficilement réalisables, parmi lesquelles se trouvent toujours l'harmonisation des taux nominaux de l'impôt sur les sociétés ainsi que des règles pour la détermination de l'assiette imposable<sup>1355</sup>.

<sup>1350</sup> La Commission allait dans le même sens avec le rapport Werner adopté en 1970 qui soulignait « *la nécessité d'une harmonisation des impôts susceptibles d'avoir une influence directe sur les mouvements des capitaux à l'intérieur de la Communauté, c'est-à-dire la fiscalité des valeurs mobilières et la structure de l'impôt sur les sociétés* » (« Rapport au Conseil et à la Commission du 8 octobre 1970 concernant la réalisation par étapes de l'Union économique et monétaire dans la Communauté (rapport Werner), *op. cit.*, p. 1 et spéc. p. 21).

<sup>1351</sup> P. DIBOUT, « L'Europe et la fiscalité directe », *LPA*, 23 décembre 1998, n° 153, p. 8.

<sup>1352</sup> Rapport de la Commission et du Conseil du 27 mars 1980 sur les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté, COM (80) 139 final (Rapport Burke).

<sup>1353</sup> Livre blanc de la Commission du 14 juin 1985, L'achèvement du marché intérieur, COM (85) 310 final.

<sup>1354</sup> Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Luxembourg, OPOCE, 1992 (Rapport Ruding).

<sup>1355</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, p. 201.

**673.** Ce n'est qu'en 1996 que la politique en la matière connaîtra un véritable infléchissement. Une communication de la Commission, connue sous le nom de « premier mémorandum Monti » a inscrit la lutte contre la concurrence fiscale dommageable dans le cadre d'une « approche mieux coordonnée » entre les États membres en matière fiscale<sup>1356</sup>. Si finalement la portée pratique de cette communication devrait être nuancée – la Commission proposait le renforcement de la coordination en matière fiscale sous forme de question adressée au Conseil sans avoir le moyen de l'imposer<sup>1357</sup> – sa portée symbolique est importante. De fait, la Commission a « *marqué un tournant dans l'histoire fiscale européenne : [elle] a en effet proposé de recourir à une méthode d'intégration (la coordination des politiques fiscales des États membres) qui n'avait pas encore été utilisée dans le domaine de la fiscalité directe, et de la substituer à l'harmonisation pourtant prévue par les Traités européens* »<sup>1358</sup>. Il semble que le mémorandum fasse une distinction entre les finalités de l'harmonisation et de la coopération et donc implicitement entre les deux formes de concurrence : l'harmonisation peut toujours être nécessaire pour supprimer les entraves existantes, or la coordination peut être utilisée pour faire face aux excès de la concurrence fiscale<sup>1359</sup>.

**674.** Cette communication a ouvert le chemin vers le « second mémorandum Monti »<sup>1360</sup> où la Commission, tout en soulignant la nécessité d'une coopération en matière fiscale, a institué un groupe de travail chargé d'évaluer les risques de la concurrence fiscale et a proposé l'adoption du paquet fiscal menant donc à la création du code de conduite.

**675.** Suite à cette brève présentation de certaines étapes de la politique fiscale de l'Union européenne, on peut affirmer que l'intérêt pour la concurrence fiscale ne devient de plus en plus présent qu'à partir des années quatre-vingt-dix. C'est le moment où la Commission, consciente des obstacles que revêt la convergence des

---

<sup>1356</sup> Communication de la Commission du 20 mars 1996, La fiscalité dans l'Union européenne, SEC (96) 487, p. 10.

<sup>1357</sup> *Ibidem*, p. 14. V. aussi, A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, pp. 576-577.

<sup>1358</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, p. 576.

<sup>1359</sup> P. DIBOUT, « L'Europe et la fiscalité directe », *op. cit.*, p. 8.

<sup>1360</sup> Rapport de la Commission du 22 octobre 1996, La fiscalité dans l'Union européenne – Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux, COM (96) 546 final.

systemes fiscaux nationaux par le biais de l'harmonisation – principalement en raison des conditions contraignantes pour l'adoption des directives en la matière – proposera une nouvelle méthode à cette fin : celle de la coordination. Mais c'est surtout le moment où les limites de la concurrence fiscale en tant que méthode d'intégration vont commencer à apparaître. Il s'agit d'une méthode qui pourrait conduire à un moins-disant fiscal excessif et donc à d'importantes pertes de recettes fiscales<sup>1361</sup>. Plus encore, une concurrence fiscale incontrôlée ayant pour enjeu des facteurs mobiles peut rendre les systèmes fiscaux pénalisants pour l'emploi, facteur peu mobile, afin de diminuer les impôts sur des bases mobiles (profits des entreprises, capitaux)<sup>1362</sup>.

**676.** L'adoption du code de conduite est ainsi justifiée par la nécessité d'une action coordonnée afin de lutter contre la concurrence fiscale dommageable et contribuer à une série d'objectifs parmi lesquels on trouve la réduction de distorsions existant encore au sein du marché unique, l'évitement de pertes trop importantes de recettes fiscales ou l'orientation des structures fiscales dans un sens plus favorable à l'emploi<sup>1363</sup>. Cette nécessité n'est pas passé inaperçue auprès des États membres dont la contribution à l'adoption du code se manifeste dans la nature mixte de l'acte, adopté à la fois par le Conseil et par les représentants des États membres au sein du Conseil. Comme l'a remarqué Jean-Paul Keppenne, « [l]e code de conduite trouve son origine dans la perception par les États membres des effets négatifs qui découlent d'une concurrence fiscale effrénée à l'intérieur de l'Union, à savoir des distorsions

---

<sup>1361</sup> Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen, Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne – Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne, 5 novembre 1997, COM (97) 564 final, p. 2.

<sup>1362</sup> *Ibidem*. Les risques d'une concurrence fiscale ont été soulignés par l'OCDE dans son rapport du 9 avril 1998 (OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, *op. cit.*, pp. 15-16) qui a suscité ensuite le débat quant à la nature dommageable ou non de la concurrence fiscale (V. H. AULT, « Tax Competition: What (If Anything) To Do About It ? », in K. VAN RAAD (éd.), *International and Comparative Taxation. Essays in Honour of Klaus Vogel*, The Hague, London, New York, Kluwer Law International, 2002, pp. 1-8 ; R. SOMMERHALDER, « Harmful tax competition or harmful tax harmonization », *EC Tax Review*, 1999, n° 4, pp. 244 et suiv.). Le droit de l'Union reprend cette idée de lutte contre la concurrence fiscale dommageable en l'intégrant à son ordre juridique (V. A. MAITROT DE LA MOTTE, « Les concepts fiscaux nationaux », in J.-B. AUBY (dir.), *L'influence du droit européen sur les catégories du droit public*, Paris, Dalloz, 2010, p. 877).

<sup>1363</sup> Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale, *op. cit.*, p. 1.

*de concurrence et des pertes de recettes fiscales* »<sup>1364</sup>. La contribution des États membres est toujours présente même au sein du groupe de travail chargé d'évaluer les risques de la concurrence fiscale où la liste des mesures potentiellement (et effectivement) dommageables a été établie avec le concours de la Commission mais aussi des gouvernements nationaux.

## 2. L'adaptabilité du contrôle des aides fiscales

**677.** La régulation de la concurrence sous sa forme dommageable et donc non pas son élimination totale devient une nécessité pour les États membres qui voient leur rôle de puissance publique renforcé : « [c]eux qui hier voulaient déréglementer, au nom de la liberté du commerce et de l'industrie, veulent aujourd'hui réguler pour sauver le marché »<sup>1365</sup>. Une telle régulation est synonyme d'une coopération fiscale entre les États membres. Ces derniers, avec le Conseil, ont formalisé cette coopération avec le code de conduite – « *un acte innomé, aucunement prévu par le traité* »<sup>1366</sup> – s'engageant à procéder mutuellement au gel et au démantèlement des mesures fiscales dommageables.

**678.** Afin d'évaluer l'efficacité de cet engagement il convient de se pencher préalablement sur la nature juridique du code de conduite. Selon sa propre formulation, les États membres « *s'engagent* » à ne pas introduire de nouvelles mesures fiscales dommageables et à réexaminer leurs dispositions existantes et pratiques en vigueur<sup>1367</sup>. Cette énonciation, s'interroge Patrick Dibout, est-elle suffisante pour dévoiler « *un effet juridique potentiel* »<sup>1368</sup> de l'acte ? Et s'il y a finalement un engagement juridique, cela pourrait-il conduire à un recours en manquement dans le cas où les État membres ne se conforment pas ? C'est le code de

---

<sup>1364</sup> J.-P. KEPPELNE, « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État », *op. cit.*, p. 33. Pour une présentation des risques de la concurrence fiscale (et surtout leur identification) qui ont conduit progressivement à l'adoption du code de conduite, v. M. AUJEAN (avec la participation de C. MAIGNAN), « Les raisons d'être du Code de conduite contre la concurrence fiscale dommageable » (colloque « Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises : état des lieux et perspectives »), *Dr. fisc.*, 2013, n° 25, art. 331, p. 25.

<sup>1365</sup> T. LAMBERT, « Réflexions sur la concurrence fiscale », *op. cit.*, p. 1737.

<sup>1366</sup> « Le rapport du groupe de travail pour l'application du code de conduite en matière de fiscalité des entreprises », *op. cit.*, p. 661.

<sup>1367</sup> Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale, *op. cit.*, points C et D.

<sup>1368</sup> P. DIBOUT, « L'Europe et la fiscalité directe », *op. cit.*, p. 14.

conduite lui-même qui donne la réponse en précisant qu'il s'agit bien d'un engagement mais d'un engagement strictement politique ce qui signifie son inaptitude à affecter les droits et les obligations des États membres. Par conséquent, lorsque les gouvernements nationaux ne procèdent pas à l'élimination de mesures identifiées en tant que dommageables, ils ne seront soumis qu'aux désapprobations politiques.

**679.** La nature politique ou morale du code de conduite constitue à la fois sa vertu et son vice. D'un côté, il s'agit d'une vertu car comme les États membres ne sont pas vraiment liés, leur souveraineté fiscale est préservée et ils sont donc plus enclins à accepter un tel encadrement de leurs systèmes fiscaux à la place d'autres méthodes plus contraignantes (harmonisation). De l'autre, il s'agit d'un vice susceptible de limiter considérablement son efficacité. Les États membres s'engagent entre eux à respecter le code mais au final ils sont libres de tirer les conséquences qui découlent d'un tel engagement. Ce n'est donc pas une tâche aisée d'évaluer le succès du code, ses résultats<sup>1369</sup> ; le démantèlement des mesures fiscales dommageables dépend de la bonne volonté des États membres et d'un niveau de consensus parfois difficile à atteindre. On voit donc le paradoxe du code de conduite : les États membres ont souhaité établir entre eux une coopération et une coordination comme moyen pour la régulation de la concurrence fiscale ; or, la mise en œuvre de cette coordination « *relève des mécanismes d'autorégulation* »<sup>1370</sup>, donc pas de régulation proprement dite reposant sur des instruments juridiques plus contraignants et donc par définition plus efficaces.

**680.** Dans ce contexte, certains États membres ont insisté pour que la Commission utilise la plénitude de ses pouvoirs que le traité lui accorde afin de lutter contre la concurrence fiscale dommageable ouvrant donc la porte à l'utilisation du régime des aides d'État afin de combattre la concurrence fiscale entre États membres<sup>1371</sup>. Le code de conduite cristallise cette volonté lorsqu'il affirme dans le point J qu' « *une partie des mesures fiscales couvertes par le code est susceptible de rentrer dans le champ d'application des dispositions des articles 92 à 94 du Traité relatives aux aides*

---

<sup>1369</sup> V. sur cette question A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., pp. 358-385.

<sup>1370</sup> *Ibidem*, p. 163.

<sup>1371</sup> M. MONTI, « How state aid affects tax competition », *EC Tax Review*, 1999, n° 4, p. 209.

*d'État. Sans préjudice du droit communautaire et des objectifs du Traité, le Conseil note que la Commission s'engage à publier les lignes directrices pour l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises* ». Le code confirme ainsi la complémentarité qui peut exister entre la notion d'aide fiscale et celle de mesure fiscale dommageable mais aussi entre les deux régimes, savoir le contrôle des aides fiscales et le démantèlement de la concurrence fiscale. En application de cette disposition la Commission a publié la communication de 1998 ; de surcroît, elle s'est lancée dans un contrôle, au titre de l'article 108, paragraphe 2 du TFUE, de certaines des mesures qualifiées comme dommageables par le « rapport Primarolo » et a entamé onze procédures dans huit États membres à cette fin<sup>1372</sup>.

**681.** Le contrôle des aides fiscales participe alors dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. La doctrine a appréhendé cette participation d'une manière sévère considérant qu'il s'agissait d'un « *détournement des textes* »<sup>1373</sup>, plus précisément d'un détournement de leur finalité, et que finalement « *sous couvert de lutter contre des dispositifs nuisibles, la Commission œuvre en faveur de l'harmonisation européenne* »<sup>1374</sup>. Il semble que ces critiques sont excessives. Certes il y a une extension des finalités du contrôle des aides fiscales mais est-ce que cela est pertinent pour affirmer un détournement du traité ou pour parler d'une harmonisation fiscale ?

**682.** La liaison faite entre aide fiscale et mesure fiscale dommageable par le code de conduite résulte indéniablement en une extension du champ d'application du dispositif du contrôle des aides et cela malgré le fait que le code précise qu'il procède ainsi « *sans préjudice du droit communautaire et des objectifs du Traité* » (point J). Ce dispositif semble donc rester « lettre morte » comme le contrôle des aides fiscales participe désormais à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable qui ne figure pas parmi les objectifs du traité. Plus encore, une telle extension est confirmée par la Commission dans la communication de 1998 où il est précisé que pour la

---

<sup>1372</sup> Communiqué de presse de la Commission du 11 juillet 2001, n° IP/01/982.

<sup>1373</sup> P. MARCHESOU, « Impôts directs », *op. cit.*, n° 51.

<sup>1374</sup> E. MEIER, T. PERROT, « Les aides d'État comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *op. cit.*, p. 148.

compatibilité d'une aide fiscale il faut prendre en compte « *des répercussions importantes [...] sur les recettes des autres États membres* »<sup>1375</sup>. Si alors pour la qualification d'une mesure fiscale en tant qu'aide il faut prendre en compte ses effets uniquement sur la concurrence entre les entreprises, pour sa compatibilité s'ajoute l'évaluation des répercussions éventuelles sur la concurrence entre États membres.

**683.** Cette extension n'est pas suffisante pour considérer que la Commission œuvre en faveur d'une harmonisation fiscale. Les critères indiqués au sein du code afin d'apprécier le caractère dommageable d'une mesure fiscale et par extension son incompatibilité en tant qu'aide d'État avec le marché intérieur ne constituent qu'un faisceau d'indices indicatif qui ne peut pas être assimilé à l'imposition d'une règle unique, commune au niveau des États membres.

**684.** Elle n'est pas non plus suffisante pour soutenir l'idée d'un détournement du droit primaire des aides d'État. Il est indéniable que suite au code de conduite le contrôle des aides fiscales participe à un but autre que celui prévu dans le traité, soulevant des soupçons d'un détournement éventuel. Cependant cette « complétude » du contrôle des aides fiscales est effectuée par et selon la volonté des États membres. En effet, le code de conduite prend la forme d'une résolution – acte atypique qui ne bénéficie pas d'effet juridique<sup>1376</sup> – adoptée à la fois par le Conseil et par les représentants des gouvernements des États membres. Le choix du caractère mixte de l'acte n'est pas un hasard. Une résolution du Conseil offre un programme d'action dans un certain domaine ; or, lorsqu'elle est adoptée avec le concours des représentants des gouvernements des États membres c'est parce qu'elle porte sur une matière qui ne relève pas totalement de la compétence de l'Union<sup>1377</sup>. La contribution des États membres est importante car elle « communautarise » une matière qui ne figure pas dans le traité<sup>1378</sup>, en l'espèce l'objectif de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, et elle indique aussi les instruments juridiques à utiliser à cette fin : on y trouve les aides fiscales.

---

<sup>1375</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *op. cit.*, point 3.

<sup>1376</sup> J.-P. JACQUE, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, *op. cit.*, pp. 581-582.

<sup>1377</sup> *Ibidem*, p. 581.

<sup>1378</sup> V. CONSTANTINESCO, V. MICHEL, « Compétences de l'Union européenne », *Répertoire Dalloz de droit européen*, n° 78.



**685.** Cette action des États membres résulte en un élargissement des matières régies par le droit de l'Union, en un élargissement du champ d'application du droit primaire des aides et enfin en une extension des compétences des autorités de l'Union, notamment de la Commission qui voit son contrôle des aides fiscales se transformer en un instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable. En principe, les États devraient passer par la procédure de révision, le moyen ordinaire pour « *accroître ou [...] réduire les compétences attribuées à l'Union* (article 48, paragraphe 2 du TUE). En l'espèce toutefois avec l'adoption d'une résolution de leurs représentants réunis au sein du Conseil ils ont choisi d'exercer « *leur pouvoir constituant dérivé dans un cadre intergouvernemental [qui se présente] comme un processus particulier de dévolution des compétences attribuées* »<sup>1379</sup>. S'ils font ça sans procéder à une révision du traité, cela ne pose pas de problème car le choix d'une résolution mixte formalise « *la volonté politique des États* »<sup>1380</sup> de recourir à une coopération entre eux et de faire inclure dans cette coopération la participation des autorités de l'Union augmentant de cette manière leurs compétences.

**686.** Le recours au contrôle des aides fiscales pour la lutte contre la concurrence fiscale ne résulte donc ni en une harmonisation ni en un détournement du traité. Il s'agit d'une action qui peut donner une certaine efficacité juridique au code et au démantèlement des mesures fiscales dommageables lorsqu'elles constituent également une aide fiscale. Au lieu de laisser l'initiative de leur élimination (une fois identifiées par le groupe institué à cette fin) aux États membres, l'apport du droit des aides d'État conduit à l'imposition de certaines contraintes parmi lesquelles l'obligation de restitution qui lorsqu'elle est rétroactive est plus efficace que le démantèlement, toujours pour l'avenir.

**687.** Sous une autre perspective, une telle complémentarité entre les deux régimes peut être utile afin de couvrir certaines lacunes dans les promesses du contrôle des aides fiscales ; autrement dit, afin de lui accorder plus d'efficacité non dans le contexte du rétablissement de la concurrence entre entreprises mais dans le cadre de

---

<sup>1379</sup> *Ibidem*, n° 71.

<sup>1380</sup> *Ibid.*, n° 78 (v. aussi n° 79).

la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. La restitution d'une aide fiscale n'est parfois pas suffisante pour la restauration de la situation de la concurrence initiale, *ratio legis* du dispositif des aides d'État. Elle semble néanmoins suffisante pour l'élimination des mesures fiscales dommageables, comme les conditions posées pour leur démantèlement par le code (initiative des États membres, modification ou élimination pour l'avenir) sont beaucoup moins exigeantes. De plus, les difficultés pratiques empêchant du point de vue économique le rétablissement initial n'ont que peu d'importance lorsque l'enjeu ne concerne pas la concurrence entre entreprises mais celle entre États membres. Pour cette dernière, la conscience du caractère dommageable d'une mesure-aide fiscale et sa récupération même tardive ou uniquement pour l'avenir semblent aptes à satisfaire les « recommandations » du code pour le gel et le démantèlement.

**688.** Au final, la participation du contrôle des aides fiscales à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable transforme cette dernière d'une concurrence institutionnelle horizontale à une concurrence institutionnelle verticale. En effet, ce « *jeu non coopératif entre États membres de l'Union européenne* »<sup>1381</sup> qui caractérise la concurrence fiscale correspond à une concurrence fiscale horizontale, entre les différentes juridictions se situant au même niveau. Dans un premier temps, l'acceptation verticale d'une telle concurrence ne peut qu'être exclue au niveau international en raison du fait qu'il n'existe pas une autorité supranationale ayant compétence pour taxer les bases imposées par les autres niveaux de juridictions nationales<sup>1382</sup>. Toutefois, ces propos devront être nuancés au moins en ce qui concerne l'Union européenne et plus particulièrement la matière des aides fiscales où l'absence d'une autorité supranationale est contrebalancée par « *une forme de contrôle* »<sup>1383</sup>, par l'interdiction de l'affectation de la concurrence fiscale et de la distorsion des échanges en découlant.

---

<sup>1381</sup> Sénat, Commission des Finances, Rapport d'information n° 483, *La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat*, séance du 30 juin 1999, enregistré le 26 juillet 1999.

<sup>1382</sup> A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, p. 27.

<sup>1383</sup> *Ibidem*.

## Conclusion du Chapitre II

**689.** La finalité du contrôle des aides d'État d'une manière générale est le rétablissement de la situation initiale de concurrence entre les entreprises par le biais de la restitution de l'aide accordée. Il semble cependant que cette finalité n'est pas toujours réalisable ; cela est d'autant plus vrai pour les aides fiscales dont la récupération se heurte à plusieurs difficultés de nature tant pratique que contentieuse.

**690.** Cet objectif de contrôle des aides d'État semble être complété – uniquement dans le cas des aides fiscales – par un autre : celui de la lutte contre la concurrence fiscale entre les États membres. Il est en effet possible de parvenir à une certaine identité entre aide fiscale et mesure fiscale dommageable ; cela résulte en pratique dans la participation du contrôle des aides fiscales au démantèlement des mesures fiscales dommageables au sens du code de conduite, contribuant ainsi à la neutralisation des effets potentiellement néfastes de la concurrence fiscale institutionnelle entre États membres.

**691.** Le premier objectif est le seul qui est prévu par le traité mais dans la pratique sa réalisation crée certains doutes. En revanche, le second semble plus facile à atteindre mais il présente l'inconvénient de ne pas faire partie du régime d'aides tel que décrit dans le droit primaire. Il s'agit cependant d'un régime complémentaire ajouté par les États membres afin de répondre à la nécessité de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Les deux objectifs ne sont pas contradictoires mais bien complémentaires et manifestent le fait que le contrôle des aides fiscales ne s'inscrit pas uniquement dans le cadre d'une concurrence interentreprises mais aussi et indirectement dans celui d'une concurrence entre les États membres.

## Conclusion du Titre I

**692.** Le contrôle des aides fiscales repose sur deux engagements entrepris par les États membres : d'un côté, il y a l'obligation de notification de toute mesure susceptible de constituer une aide d'État et de l'autre, il y a l'exigence de récupération de toute aide illégale et incompatible. Afin de ne pas priver le droit de l'Union de son effet utile et procéder à une interdiction efficace des aides fiscales lorsque celles-ci constituent des obstacles à l'achèvement du marché intérieur, ces engagements entraînent une remise en cause permanente du droit (fiscal) national. De ce point de vue, le contrôle des aides fiscales, et leur récupération le cas échéant, mérite bien son inclusion dans le cadre des techniques relevant d'une intégration négative. C'est un système d'encadrement qui arrive en effet à éliminer d'une manière efficace les obstacles fiscaux qui résultent en des pratiques interventionnistes, et par définition anticoncurrentielles, des États membres.

**693.** La finalité ultime de cette interdiction repose sur la garantie de la libre concurrence entre entreprises. Or cet objectif semble contrecarré dans la pratique par un nombre de difficultés qui au final ne permettent qu'un rétablissement assez relatif, voire parfois impossible, de la situation concurrentielle initiale.

**694.** Il ne faut pas toutefois passer à côté du fait que la concurrence peut revêtir une seconde acception et prendre la signification de concurrence institutionnelle, c'est-à-dire une concurrence existant entre les États membres. Il semble alors que les mêmes engagements qui contribuent à intégrer le contrôle des aides d'État précisément de nature fiscale dans le cadre de l'intégration négative, peuvent être utilisés dans un objectif autre que celui prévu par le traité, un objectif qui relève d'une coordination politique et qui consiste en une lutte contre la concurrence fiscale dommageable entre les États membres. Ce second objectif ne remplace guère celui du rétablissement de la concurrence entre entreprises mais il le complète. De toute manière et à long terme tout effort de neutralisation de la concurrence fiscale existant entre les États membres ne peut que contribuer à l'élimination de la concurrence entre entreprises.

**695.** Le contrôle des aides d'État de nature fiscale semble donc sortir du cadre relatif à l'intégration négative pour rejoindre celui de l'intégration positive et plus précisément de la coordination politique. Il faut toutefois nuancer la capacité de l'instrument du code de conduite pour déboucher sur une véritable intégration positive. Il s'agit bien d'un moyen d'intégration positive mais qui parvient dans la pratique plutôt à une intégration négative, conséquence de sa nature politique. Cela justifie le caractère partagé du contenu du contrôle des aides fiscales : il demeure un instrument d'intégration négative qui participe – sans forcément y parvenir – à une procédure d'intégration positive.

**696.** Ce dépassement du cadre initial du contrôle des aides fiscales a été accompli sous l'impulsion des États membres – réunis au sein du Conseil – qui se sont rendus compte des effets néfastes de la concurrence fiscale tant entre les entreprises mais aussi entre eux-mêmes ; effets qui se multiplient en l'absence d'une harmonisation considérable en la matière. Il sera donc difficile de considérer qu'il y a détournement de la réglementation des aides fiscales : certes, il y a dépassement du cadre initial prévu par le traité qui ne préconise que l'intégration négative et ne fait aucune mention de la concurrence fiscale institutionnelle, mais ce dépassement est conforme, voire dû, à la volonté des États membres.



## TITRE II. L'INSTRUMENTALISATION DU CONTROLE : DE L'INTEGRATION NEGATIVE A L'INTEGRATION POSITIVE

697. La pratique des autorités de l'Union, et notamment celle de la Commission, dans le cadre du contrôle des aides fiscales, est révélatrice d'une deuxième extension du champ d'application du régime initial prévu par le traité. Cette extension contribue elle aussi à un dépassement – plus important cette fois-ci – du contexte de l'intégration négative afin de rejoindre celui de l'intégration positive. En effet, les interrogations quant à « *une application excessive des règles régissant les aides d'État dans les systèmes fiscaux nationaux [ayant] pour finalité de parvenir, de manière détournée, à une harmonisation indirecte de la fiscalité* »<sup>1384</sup> ne manquent pas. Elles soulèvent la problématique d'une instrumentalisation potentielle des aides fiscales dont le contrôle ne constituera qu'une façade afin que les institutions de l'Union puissent parvenir à une harmonisation de la fiscalité directe nationale. Les soupçons d'un détournement des pouvoirs attribués sont encore plus vifs dans ce contexte. De surcroît, ils semblent bien légitimés étant donné que les autorités de contrôle des aides fiscales agissent ainsi d'une manière unilatérale et sans approbation préalable des États, comme ce fut le cas pour l'inscription de ce contrôle dans le cadre de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

698. Afin de démontrer le bien-fondé de ces « accusations », on présentera dans un premier temps les indices transparaissant de la pratique des institutions de l'Union, notamment de la Commission, qui manifestent une instrumentalisation de la réglementation des aides d'État. Il est alors possible d'affirmer que par le biais du contrôle des aides fiscales, les institutions de l'Union, dont notamment la Commission, parviennent à déterminer d'une manière quasi-positive les choix relevant de la politique fiscale nationale (**Chapitre I**).

699. Le passage d'une intégration négative à une intégration positive ainsi constaté, il restera à voir l'exactitude de la qualification juridique de cette instrumentalisation en tant qu' « *harmonisation indirecte* » de la fiscalité nationale ainsi que celle de la

---

<sup>1384</sup> C. MICHEAU, *La réglementation des aides d'État et des subventions en fiscalité directe – Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, op. cit., pp. 98-99.

caractérisation qui lui est reconnue, savoir un détournement illégal de pouvoir. L'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales peut-elle être conçue comme une forme d'harmonisation fiscale ou s'agit-il d'une nouvelle forme d'intégration positive en matière fiscale qui intervient en tant que substitut de l'harmonisation ? La réponse est importante pour la politique fiscale de l'Union dont la mise en œuvre repose sur des moyens – techniques d'intégration – bien (pré)établis. Il conviendra alors d'examiner dans un second temps les implications engendrées par l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales sur la politique fiscale de l'Union (**Chapitre II**).



## **Chapitre I. Les conséquences sur la politique fiscale des États membres**

**700.** Les engagements procéduraux auxquels sont soumis les États membres dans le cadre du contrôle des aides fiscales sont indicatifs d'une certaine collaboration entre autorités nationales et supranationales afin de mieux encadrer la prohibition des aides fiscales. Il semble néanmoins que cette collaboration est fort inégale, conférant des prérogatives importantes aux autorités de l'Union. Si les obligations assumées par les États membres relèvent bien du contexte de l'intégration négative, allant même jusqu'à la création d'un régime de récupération par le biais de prohibitions imposées aux autorités nationales et la mise à l'écart du droit national à plusieurs reprises, les pouvoirs conférés à l'Union s'éloignent de ce contexte pour s'inscrire dans celui de l'intégration positive.

**701.** En effet, les obligations assumées par les autorités nationales dans le contexte du contrôle des aides fiscales confèrent aux institutions de l'Union des pouvoirs importants. L'exigence de notification équivaut à une invitation à l'adoption d'une disposition fiscale donnant ainsi l'occasion aux autorités supranationales de s'immiscer dans une procédure strictement nationale et déterminer d'une manière indirecte et parfois même involontaire mais bien positive la politique fiscale nationale. Toutefois, la participation n'est pas la seule prérogative accordée aux autorités de l'Union. Ces dernières, et notamment la Commission, bénéficient d'un pouvoir souverain quant à la compatibilité d'une mesure fiscale sélective avec le marché intérieur. C'est ainsi à la Commission qu'il reviendra, au-delà d'une simple participation à la politique fiscale nationale, de procéder directement à sa détermination positive, telle que souhaitée par l'Union européenne, joignant dans la pratique la méthode de rapprochement des réglementations fiscales nationales.

**702.** Ces prérogatives des autorités de l'Union qui s'inscrivent dans le cadre d'une intégration plutôt positive sont ainsi révélatrices d'une instrumentalisation du régime des aides tel que prévu par le droit primaire. Cette instrumentalisation semble être suggérée par Édouard Dubout lorsqu'il parle de la nature « *intrusive* » de l'aide

fiscale, présentant l'ingérence du droit des aides d'État comme une « intrusion » tant *substantielle* qu'*institutionnelle* dans le droit national<sup>1385</sup>. Dans le cadre de notre étude, ces « intrusions » seront examinées à travers le prisme de l'intégration et dans quelle mesure elles constituent des indices révélateurs d'une intégration positive des systèmes fiscaux des États membres. On abordera d'un côté les manifestations d'une instrumentalisation du contrôle des aides fiscales au niveau institutionnel, plus précisément l'influence de l'instrumentalisation sur le processus de détermination de la politique fiscale (**Section I**) ; de l'autre, les manifestations au niveau matériel qui laissent apparaître une influence sur le contenu de cette politique (**Section II**).

### **Section I. L'influence sur le processus de détermination de la politique fiscale**

**703.** Les compétences des autorités de l'Union dans le cadre du contrôle des aides fiscales s'inscrivent dans une exigence de vérification de la bonne exécution des obligations procédurales incombant aux États membres. Partant du principe que chaque mesure fiscale susceptible de constituer une aide d'État doit être notifiée à la Commission, le champ d'intervention des institutions de l'Union participant à la politique fiscale nationale semble assez élargi. Dans la pratique, cela signifie que les autorités de l'Union se substituent aux autorités nationales, à savoir le législateur, pour la production normative fiscale (§ I).

**704.** Malgré le fait que le législateur bénéficie de la compétence exclusive en matière fiscale, cela n'est pas suffisant pour exclure « *un partage du pouvoir fiscal avec d'autres représentants élus des citoyens* »<sup>1386</sup>. Il arrive ainsi que certaines normes fiscales soient adoptées au niveau local et ne trouvent pas à s'appliquer à l'ensemble du territoire mais à certaines collectivités territoriales uniquement ; il s'agit là d'un choix relevant de la structure politico-administrative de chaque État membre. Les autorités de l'Union interviennent également sur cet aspect de la politique fiscale,

---

<sup>1385</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'État sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, *op. cit.*, pp. 10-11.

<sup>1386</sup> M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op. cit.*, p. 35.

influençant de manière indirecte les choix de répartition interne des compétences fiscales (§ II).

### *§ I. La participation à la production normative fiscale*

**705.** L'obligation de notification résulte dans la pratique en une intervention des autorités supranationales dans la production normative nationale en matière fiscale. Il s'agit d'une production réservée au législateur qui peut instituer l'impôt et autoriser sa perception par le fisc. Si l'Administration bénéficie parfois d'un pouvoir discrétionnaire pour assurer l'application de la norme législative au cas par cas, elle doit agir dans le cadre général fixé préalablement par le législateur, faute de quoi son intervention deviendra arbitraire et donc illégale. Partant ainsi du constat que la production normative fiscale doit respecter le principe de légalité de l'impôt, l'approbation de la Commission traduit une participation de cette institution dans la procédure législative nationale (A) ce qui a des répercussions sur les principes fondamentaux qui irriguent l'imposition (B). L'analyse sera focalisée sur l'intervention de la Commission, qui, bien que soumise au contrôle de la Cour de justice, est le destinataire principal de la notification d'une mesure fiscale.

#### *A. L'intervention de la Commission en qualité de « colégislateur fiscal »<sup>1387</sup>*

**706.** La soumission du législateur au droit de l'Union européenne n'est pas une nouveauté. Celui-ci doit respecter le droit de l'Union faute de quoi l'acte législatif pourrait être écarté par le juge national comme étant non conventionnel. Si alors dans un premier temps la norme résultant de la production législative se trouve soumise à l'influence contraignante du droit de l'Union (1), l'encadrement des aides d'État de nature fiscale résulte en une soumission encore plus importante de la production législative, et donc du législateur lui-même, à la participation obligatoire d'une autorité supranationale, c'est-à-dire la Commission (2).

---

<sup>1387</sup> Il s'agit d'une expression d'Édouard Dubout : v. A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'État sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, *op. cit.*, p. 11.

### 1. *L'influence classique du droit de l'Union sur le concept de loi*

**707.** La soumission du législateur au droit de l'Union et par conséquent la dévalorisation de la loi nationale face à ce même droit n'est pas une nouveauté et ne constitue en aucun cas une particularité du droit des aides d'État. Depuis un moment le législateur est tenu de respecter les contraintes imposées par le droit de l'Union au risque de voir son œuvre, expression de la volonté générale, contestée par le biais du contrôle de conventionnalité. Cette influence du droit de l'Union est particulièrement frappante en droit français où la conception traditionnelle de la loi exposée par Raymond Carré de Malberg comme une norme inconditionnée dont le champ d'application est illimité<sup>1388</sup> a été mise à mal par les constituants de 1958<sup>1389</sup> mais aussi par le droit de l'Union européenne. Ce dernier a contribué à la circonscription du domaine législatif mais surtout à la relativisation de la souveraineté juridictionnelle qui caractérisait la loi promulguée<sup>1390</sup>.

**708.** L'influence du droit de l'Union porte ainsi dans un premier temps sur le rétrécissement du champ d'intervention du législateur. Certaines matières étant désormais exclusives à l'Union européenne, le législateur national doit s'abstenir de toute action normative sauf habilitation contraire par le droit de l'Union, dans le cas où il y aurait par exemple un risque de vide juridique. Certaines de ces compétences ont été caractérisées comme étant exclusives par la jurisprudence de la Cour de justice, or cela ne signifie guère que leur champ d'application se limite à une reconnaissance juridictionnelle préalable<sup>1391</sup>. C'est ainsi qu'aujourd'hui le traité de Lisbonne dresse une liste des compétences exclusives dans son article 3, savoir des compétences qui en vertu de leur nature excluent toute intervention des États

---

<sup>1388</sup> R. CARRE DE MALBERG, *La loi, expression de la volonté générale*, Sirey, Paris, 1931, notamment pp. 54, 67.

<sup>1389</sup> Les constituants de la V<sup>e</sup> République ont procédé à une rationalisation accrue du parlementarisme qui va se traduire, parmi d'autres, par une limitation de la fonction législative. À ce titre, la Constitution crée une rupture avec les Républiques précédentes et avec la conception traditionnelle de la loi. Désormais le texte précise le domaine de la loi en indiquant les matières qui en relèvent (article 34) et organise un contrôle de constitutionnalité d'abord *a priori* (article 61) pour l'élargir ensuite sous certaines conditions aux lois promulguées (article 61-1). V. L. FAVOREU *et alii*, *Droit constitutionnel*, *op. cit.*, pp. 749 et suiv.

<sup>1390</sup> D. RITLÉNG, « La loi », in J.-B. AUBY (dir.), *L'influence du droit européen sur les catégories du droit public*, Paris, Dalloz, 2010, pp. 215 et suiv.

<sup>1391</sup> J. RIDEAU, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LGDJ, 6<sup>ème</sup> éd., 2010, pp. 634-635.

membres comme c'est le cas pour les domaines de l'union douanière, de la politique monétaire, de la politique commerciale commune ou de celle de la concurrence, nécessaire pour le fonctionnement du marché intérieur. Il ressort ainsi que pour les domaines transférés le législateur national a perdu sa « *puissance d'initiative* »<sup>1392</sup>. Cela conduit à une dénaturation de la loi qui se rapproche par sa fonction d'un acte réglementaire, le législateur n'intervenant que pour mettre en application des actes adoptés au niveau de l'Union<sup>1393</sup>.

**709.** Cette réduction des possibilités d'intervention du législateur ne se cantonne pas aux compétences transférées. Même pour celles partagées (ou concurrentes), la compétence du législateur national n'est pas en principe exclue mais elle est plutôt complémentaire, parallèle à celle au niveau supranational. Ainsi selon l'article 2, paragraphe 2 du TFUE, les États membres et l'Union peuvent avoir une activité normative concurrente pour un domaine parmi ceux indiqués dans l'article 4 du TFUE mais il y a pour autant une réserve : les États membres ne peuvent agir que de manière subsidiaire, c'est-à-dire uniquement dans le cas où l'Union a décidé de ne pas exercer sa compétence.

**710.** Le champ d'action du législateur se trouve alors fortement concurrencé par celui des autorités de l'Union, allant parfois jusqu'à sa substitution<sup>1394</sup>. On pourrait cependant tracer les limites de cette concurrence au niveau des compétences nationales retenues où l'Union ne dispose d'aucun pouvoir normatif, s'agissant parfois de tâches régaliennes. Néanmoins, la primauté du droit de l'Union et la garantie de l'effet utile du traité ont comme effet la « *communautarisation des politiques nationales* »<sup>1395</sup> conduisant à l'applicabilité de la norme supranationale même dans le cas des pouvoirs retenus.

**711.** Parmi les tâches régaliennes finalement « communautarisées » on trouve la fiscalité, notamment directe, domaine dans lequel les États membres conservent un

---

<sup>1392</sup> D. RITLÉNG, « La loi », *op. cit.*, p. 220. Il s'agit d'une expression de Raymond Carré de Malberg (*Contribution à la théorie générale de l'État*, tome I, Paris, Sirey, 1920, p. 358).

<sup>1393</sup> *Ibidem.*

<sup>1394</sup> *Ibid.*, pp. 218 et suiv.

<sup>1395</sup> J.-P. JACQUE, « La communautarisation des politiques nationales », *Pouvoirs*, 1989, n° 48, p. 30.

haut degré d'autonomie. Bien que l'harmonisation européenne soit avancée en matière de fiscalité indirecte, les impôts directs restent en principe en dehors des compétences de l'Union européenne. Or il est désormais de jurisprudence établie que « *si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire* »<sup>1396</sup> ; en effet, « *l'exercice d'une telle compétence peut [...] se révéler incompatible avec l'article 87 [aujourd'hui 107], paragraphe 1 du traité* »<sup>1397</sup>. Le législateur national conserve alors son pouvoir d'initiative tant que ses lois n'entravent pas la libre circulation au sein du marché intérieur et respectent les règles posées au regard du droit des aides d'État. Parfois il se transforme même en un organe exécutif dans le cas où les règles du droit dérivé l'imposent, comme c'est le cas pour la transposition des directives en matière fiscale ; « *[m]ême si ces dernières sont peu nombreuses et ne conduisent pas à des bouleversements majeurs du droit fiscal national, leur simple existence suffit à considérer que le Parlement ne décide plus librement des règles applicables en matière fiscale* »<sup>1398</sup>.

**712.** Dans le cas où finalement le législateur ne respecterait pas ses obligations découlant du droit de l'Union, on passe au second volet de l'influence sur le concept de loi, celui de son incontestabilité. En effet, s'il ne respecte pas ses obligations supranationales, il peut toujours voir ses actes attaqués devant le juge national pour des motifs d'inconventionnalité qui peuvent justifier l'engagement de responsabilité de l'État membre devant le juge de l'Union. Dans l'ordre juridique français, la question d'un contrôle de conventionnalité des lois a été posée devant le Conseil constitutionnel en 1975<sup>1399</sup>. Saisi sur la base de l'article 61 de la Constitution, le Conseil a affirmé qu'il ne saurait contrôler la conventionnalité des lois à l'occasion du contrôle de leur constitutionnalité. Ce renoncement du Conseil constitutionnel a ouvert la voie à l'exercice de ce contrôle par le juge ordinaire<sup>1400</sup>.

---

<sup>1396</sup> CJCE, 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, aff. C-279/93, *préc.*, point 21.

<sup>1397</sup> TPICE, 27 janvier 1998, *Ladbroke Racing c. Commission*, aff. T-67/94, *Rec.*, 1998, p. II-1, point 54.

<sup>1398</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, « Les concepts fiscaux nationaux », *op. cit.*, p. 867.

<sup>1399</sup> CC, 15 janvier 1975, n° 75-54 DC, *Loi relative à l'interruption volontaire de la grossesse*, *Rec.*, p. 19.

<sup>1400</sup> Cass, Ch. mixte, 24 mai 1975, *Sté des Cafés Jacques Vabre*, n° 73-13556, *Bull. civ.*, p. 6 ; CE, Ass., 20 octobre 1989, *Nicolo*, req. n°108243, *Rec.*, p. 190.

## *2. L'influence de l'encadrement des aides fiscales sur la procédure législative*

**713.** La production législative est ainsi soumise à l'influence et au contrôle du droit de l'Union européenne. Il y a par contre une différence de nature entre l'influence décrite sur le concept de loi et l'influence que la compétence normative du législateur connaît sous le régime du contrôle des aides fiscales. En effet, dans le premier cas, si le législateur doit se conformer au droit de l'Union européenne, il le fait d'une manière autonome. Il respecte le cadre normatif et si finalement une loi n'est pas conforme, elle sera écartée dans le cadre du contrôle de conventionnalité. Il s'agit donc d'une sanction du législateur mais d'une manière postérieure, une fois qu'il a pris lui-même la décision (sciemment ou pas) de ne pas respecter le droit de l'Union. Néanmoins, en matière d'aides fiscales, le législateur n'est plus autonome. La loi est adoptée mais en collaboration avec la Commission. Cette dernière participe à la procédure législative ; elle donne son approbation à un projet ou une proposition de loi.

**714.** L'influence que doit donc subir la procédure législative est plus importante en matière d'aides fiscales ; le législateur est en train de perdre son autonomie en matière fiscale où il profite en principe d'une « *autonomie législative quasiment totale* »<sup>1401</sup>. On peut même noter une substitution à l'appréciation du législateur notamment en ce qui concerne l'application du principe d'égalité devant l'impôt. Le système de référence, nécessaire pour la détermination de la nature sélective d'une mesure fiscale, constitue une acception du principe d'égalité devant l'impôt. La Commission doit ainsi intervenir au stade de l'adoption d'une loi afin de concrétiser le principe d'égalité et examiner les objectifs d'une mesure fiscale en cause afin de déterminer l'existence d'une rupture du principe d'égalité.

**715.** De surcroît, le contrôle d'égalité opéré par la Commission est plus complet que celui effectué au niveau national par le juge constitutionnel. Ce dernier reste enfermé dans un contrôle minime, reconnaissant et protégeant la marge d'appréciation dont bénéficie le législateur. De cette manière il assure la sauvegarde de l'intérêt général

---

<sup>1401</sup> T. LÜBBIG, « L'application de l'article 87 du traité de Rome aux aides fiscales : un coup d'État communautaire ? », *op. cit.*, p. 125.

national mais pas pour autant le respect des droits et libertés des contribuables. Le contrôle de la Commission arrive à combiner les deux : sauvegarder l'intérêt commun de l'Union tout en respectant le principe d'égalité devant l'impôt en procédant à une appréciation approfondie de comparabilité de nature entre les opérateurs économiques mettant en cause le pouvoir discrétionnaire du législateur<sup>1402</sup>.

### ***B. La remise en cause des principes fondamentaux en matière fiscale***

**716.** La participation de la Commission dans la procédure législative d'adoption d'un texte n'est pas sans conséquences sur le principe de légalité du droit fiscal (1). La remise en cause du principe de légalité constatée dans un premier temps n'est pas contrebalancée par la légitimité démocratique de la Commission qui est particulièrement ambiguë quant à sa nature, conduisant ainsi à une érosion du principe de consentement à l'impôt (2).

#### *1. La limitation du principe de légalité*

**717.** Pour bien cerner le principe de légalité en matière fiscale<sup>1403</sup> il faut tout d'abord le distinguer du principe de légalité qui irrigue toute l'action administrative en imposant à l'Administration le respect des règles de droit. En matière fiscale la signification du principe est plutôt procédurale, imposant la voie législative pour l'adoption des règles qui forment l'essentiel du droit fiscal. La légalité fiscale se définit donc « *comme le fait que l'impôt n'est légal qu'à condition d'avoir été instauré et d'être régi par une loi* »<sup>1404</sup>. C'est ainsi que l'article 34 de la Constitution française donne une compétence exclusive au législateur dans le domaine de la création, modification ou suppression d'une imposition de toute nature ainsi qu'en ce qui concerne des règles applicables en matière d'assiette, de taux et de modalités de recouvrement d'impôts.

---

<sup>1402</sup> V. *supra* §§ 302 et suiv.

<sup>1403</sup> V. M. COLLET, *Droit fiscal*, *op. cit.* pp. 19-20.

<sup>1404</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, « Les concepts fiscaux nationaux », *op. cit.*, p. 867.



**718.** En interprétant d'une manière constructive cette disposition, cette compétence du législateur devrait s'étendre aussi aux exonérations de ces impositions. Cela est remarqué par Martin Collet, lorsqu'il affirme que « [l]a compétence du législateur en matière de définition des personnes assujetties implique naturellement que seule la loi puisse également déterminer les personnes qui échapperont à l'impôt, qu'elles en soient "exonérées", "exemptées" ou encore "affranchies" – ces termes étant indifféremment employés pour désigner les sous-ensembles de contribuables qui, au sein d'une catégorie, bénéficient d'un traitement de faveur en n'ayant pas à acquitter l'impôt normalement dû par les personnes de la catégorie en question »<sup>1405</sup>.

**719.** Cette prérogative du législateur se trouve cependant fortement encadrée par le droit l'Union. Formellement c'est bien le législateur qui intervient d'une manière souveraine en matière d'imposition mais dans la pratique il est limité par l'obligation du respect du droit de l'Union. Plus encore en matière d'aides fiscales il ne bénéficie plus de l'exclusivité d'intervention. L'encadrement des aides d'État de nature fiscale, par l'étape supplémentaire ajoutée dans la procédure législative, introduit une personne extérieure au législateur. Non seulement le législateur est concurrencé par la Commission mais il est aussi subordonné à cette dernière car il est de la compétence exclusive de la Commission d'autoriser ou interdire le cas échéant une disposition législative.

**720.** Il est donc juste d'affirmer sur ce point que « le premier concept érodé par la pénétration du droit européen est incontestablement celui de la légalité fiscale »<sup>1406</sup>. Néanmoins on ne peut étudier le principe de légalité fiscale sans évoquer son corollaire, celui du consentement de l'impôt qui signifie que l'impôt ne peut être levé qu'une fois qu'il a reçu le consentement des contribuables ou de leurs représentants, placés sous le contrôle des premiers<sup>1407</sup>. Le caractère contraignant de l'imposition et son acceptabilité par les contribuables découle donc de la légitimité démocratique dont bénéficie le Parlement. La question qui se pose alors en matière d'aides fiscales

---

<sup>1405</sup> M. COLLET, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 30.

<sup>1406</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, « Les concepts fiscaux nationaux », *op. cit.*, p. 867.

<sup>1407</sup> L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 70. V. par rapport au principe du consentement de l'impôt, P. BELTRAME, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *RFFP*, 1995, n° 51, p. 81 ; L. MEHL, « Le principe du consentement à l'impôt et autre prélèvements obligatoires. Mythe et réalité », *RFFP*, 1995, n° 51, p. 65.

est de savoir si la substitution de la Commission à l'appréciation du législateur peut être contrebalancée par la légitimité de cette dernière.

## 2. *L'affaiblissement de la légitimité démocratique*

**721.** Si c'est le législateur qui doit prévoir les impositions, et par conséquent leurs exonérations, c'est parce qu'il est le représentant de la volonté générale et donc l'impôt bénéficie de l'acceptation collective<sup>1408</sup>. Or dans le cas des aides fiscales c'est plutôt la Commission, par le biais de la notification, qui décide de la conformité d'une disposition fiscale exonératoire avec le droit de l'Union. Le législateur bénéficie par définition d'une légitimité démocratique. Est-ce le cas pour la Commission ? Cette dernière est l'autorité de l'Union qui a été le plus critiquée lors du débat portant sur déficit démocratique<sup>1409</sup>, son rôle central dans la procédure législative (elle dispose du monopole de l'initiative) avait certainement contribué à cela. Quelle est alors la légitimité de cet organe ?

**722.** La légitimité de cette institution n'est pas facile à déterminer. En principe, la légitimité des organes d'une structure internationale repose sur la représentativité des États membres. Si tout pouvoir dérive des États, « *une institution internationale ne peut exercer une autorité réelle qu'à la condition d'être composée de représentants d'États [...] c'est-à-dire de représentants d'intérêts nationaux* »<sup>1410</sup>. Au niveau de l'Union européenne, cela ne s'applique que partiellement. En dehors de la représentation des États au sein du Conseil qui est composé de délégués des gouvernements ou encore du Conseil européen composé des chefs d'État, le système institutionnel de l'Union offre « *de nouveaux principes de représentativité* »<sup>1411</sup>. De fait, le Parlement est incontestablement l'expression de la volonté populaire et quant

---

<sup>1408</sup> Le lien entre les deux principes est ancien. En effet, « [l]e principe de légalité de l'impôt tire son origine du principe du consentement de l'impôt exprimé par le tiers état dans un décret du 13 juin 1789. Le texte indique que désormais toutes les contributions existantes sont illégales et nulles parce qu'elles n'ont pas été consenties. Dorénavant, aucune levée d'impôt ne pourra s'effectuer si elle n'a pas été préalablement décidée par l'assemblée représentative des citoyens. Ce même décret sera repris par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 27 août 1789 » (M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 34).

<sup>1409</sup> J.-C. GAUTRON, « La Commission européenne en quête de légitimité », *Revue québécoise de droit international*, 2012, n° hors-série, pp. 30 et suiv.

<sup>1410</sup> P. PESCATORE, *Le droit de l'intégration : émergence d'un phénomène nouveau dans les relations internationales selon l'expérience des Communautés européennes*, op. cit., p. 14.

<sup>1411</sup> *Ibidem*.

à la Cour de justice, elle bénéficie d'une légitimité juridictionnelle, sa mission étant centrée sur la sauvegarde du droit<sup>1412</sup>.

**723.** Concernant la Commission, il n'est pas évident de définir sa légitimité en analysant les dispositions y relatives du traité<sup>1413</sup>. Prenant dans un premier temps comme base de référence la désignation de ses membres et les modalités de leur investiture, on peut affirmer que la légitimité de la Commission n'est pas démocratique, elle ne représente pas les peuples. Les membres de la Commission ne sont pas élus directement par le peuple mais sont désignés sur proposition des États membres et suite à l'approbation du Parlement européen. Cette approbation n'est pas suffisante pour enlever le caractère peu démocratique de la Commission. Si elle ne bénéficie donc pas d'une légitimité démocratique, peut-on affirmer une légitimité étatique, comme c'est le cas pour le Conseil (européen) ? Elle s'approche de cette légitimité mais elle ne l'acquière pas. Il y a une différence essentielle entre les représentants des États au sein du Conseil, et ceux au sein de la Commission. Les premiers représentent leurs gouvernements, tandis que les seconds sont inamovibles et indépendants des intérêts nationaux, ne pouvant « *recevoir d'instructions particulières des États [et fonctionnant] sur un mode exclusivement collégial* »<sup>1414</sup>. En tout cas, la légitimité étatique ne serait pas suffisante pour la Commission pour participer à la politique fiscale nationale et la déterminer à la place du législateur.

**724.** Dans un second temps, dans l'effort de recherche de la légitimité de la Commission on peut examiner ses fonctions. Comme cela a été déjà évoqué, si les membres du Conseil sont considérés comme les délégués des États membres, représentant par conséquent les intérêts nationaux, les membres de la Commission défendent l'intérêt commun<sup>1415</sup>. Il a été ainsi avancé dans la doctrine que « *[c]'est dans la reconnaissance de cet intérêt que réside la raison d'être et le titre de légitimité de cette institution* »<sup>1416</sup>. La Commission, à qui a été attribué un rôle central

---

<sup>1412</sup> *Ibid.*, pp. 17-18.

<sup>1413</sup> *Ibid.*, p. 18.

<sup>1414</sup> J.-S. BERGE, S. ROBIN-OLIVIER, *Introduction au droit européen*, *op. cit.*, p. 87.

<sup>1415</sup> Concernant les attributions de la Commission, v. D. SIMON, *Le système juridique communautaire*, *op. cit.*, pp. 124 et suiv.

<sup>1416</sup> P. PESCATORE, *Le droit de l'intégration : émergence d'un phénomène nouveau dans les relations internationales selon l'expérience des Communautés européennes*, *op. cit.*, p. 18.

dans le processus d'intégration<sup>1417</sup>, bénéficie d'une légitimité plutôt « fonctionnelle »<sup>1418</sup> ou encore « intégrative »<sup>1419</sup>. Elle base sa légitimité sur la sauvegarde de l'intérêt de l'Union et des exigences du marché intérieur.

**725.** Cette légitimité de la Commission n'est pas suffisante pour couvrir sa carence démocratique mais elle lui donne le droit d'intervenir dans la politique fiscale nationale et vérifier qu'elle est conforme au droit de l'Union et cela au nom des besoins d'intégration plutôt positive. En effet, l'intervention systématique et extensive de la Commission en tant que « colégislateur » lui permet de rapprocher d'une manière certes très indirecte les politiques fiscales nationales en substituant sa propre appréciation à celui du législateur fiscal national.

## **§ II. Le réaménagement des compétences fiscales internes**

**726.** Le phénomène d'intégration conduit indéniablement à la soumission des États membres et de leurs ordres juridiques à un certain nombre de contraintes : « [l]es États perdurent, mais ils ne sont plus tout à fait les mêmes ; ils sont modelés, – certains diraient carrément altérés, d'autres diraient plus simplement reconfigurés – par les obligations qui découlent de l'Union »<sup>1420</sup>. La question qui émerge en matière d'encadrement des aides fiscales est si finalement le contrôle des autorités de l'Union peut résulter en une reconfiguration de l'organisation interne portant sur la « division verticale du pouvoir »<sup>1421</sup> et plus précisément sur la répartition des compétences fiscales entre gouvernement central et entités infra-étatiques.

**727.** Le respect de la répartition interne des compétences fiscales, faisant partie de l'identité constitutionnelle d'un État, semble constituer un devoir pour les autorités de l'Union comme cela découle des prescriptions du droit primaire. En effet, l'article F, paragraphe 1 du traité de Maastricht devenu article 6, paragraphe 3 mentionnait que « l'Union respecte l'identité nationale de ses États membres ». Laconique dans sa

---

<sup>1417</sup> J.-S. BERGE, S. ROBIN-OLIVIER, *Introduction au droit européen*, op. cit., p. 87.

<sup>1418</sup> P. PESCATORE, *Le droit de l'intégration : émergence d'un phénomène nouveau dans les relations internationales selon l'expérience des Communautés européennes*, op. cit., p. 19.

<sup>1419</sup> D. SIMON, *Le système juridique communautaire*, op. cit., p. 119.

<sup>1420</sup> L. BURGORGUE-LARSEN, « Les origines de l'identité constitutionnelle », *RGDIP*, 2014, n° 3, p. 491.

<sup>1421</sup> L. FAVOREU et alii, *Droit constitutionnel*, op. cit., p. 457.

formulation, cette exigence sera reprise d'une manière plus explicite par le traité de Lisbonne et plus précisément par l'article 4, paragraphe 2 du TUE, qui dispose que l'Union respecte l'identité nationale des États membres « *inhérente à leurs structures fondamentales politiques et constitutionnelles, y compris en ce qui concerne l'autonomie locale et régionale* »<sup>1422</sup>. Il découle de cette disposition que l'organisation constitutionnelle et administrative fait partie de cette notion d'identité nationale<sup>1423</sup>. Il résulte ainsi pour l'Union une interdiction d'affectation de la répartition des compétences y compris fiscales entre l'État (central) et les entités infra-étatiques. Le respect de leurs choix concernant la décentralisation fiscale semble ainsi chose acquise pour les États membres, comme cela résulte de la pratique de l'Union relevant de la sélectivité régionale des mesures fiscales accordées par ces entités (A). Néanmoins, ce respect n'est qu'apparent : d'une manière subtile le droit de l'Union parvient à influencer les choix des États membres quant à la répartition des compétences fiscales et le degré d'autonomie locale (B).

### ***A. Le respect initial de l'aménagement institutionnel portant sur la décentralisation fiscale***

**728.** S'agissant de la portée normative de l'identité nationale exprimée dans le droit primaire<sup>1424</sup>, il a été avancé par la doctrine qu'elle bénéficie d'une reconnaissance « *plus politique que juridique* »<sup>1425</sup> et qu'elle est dotée d'un caractère « *essentiellement déclamatoire* »<sup>1426</sup>. Cependant, la pratique des autorités de l'Union et notamment de la Cour de justice favorisent la référence à l'identité nationale en

---

<sup>1422</sup> Dans le même sens, le paragraphe 3 du Préambule de la Charte des droits fondamentaux souligne que « [l]'Union contribue à la préservation et au développement de [...] valeurs communes dans le respect de la diversité des cultures et des traditions des peuples en Europe, ainsi que de l'identité nationale des États membres et de l'organisation de leurs pouvoirs publics aux niveaux national, régional et local ».

<sup>1423</sup> Conclusions de l'avocat général J. KOKOTT présentées le 8 mai 2008 sous CJCE, 11 septembre 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) e.a. c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya e.a.*, aff. jtes C-428/06 à C-434/06, *Rec.*, 2008, p. I-6747, points 54 et suiv.

<sup>1424</sup> V. J.-D. MOUTON, « L'identité constitutionnelle, un concept pertinent au regard du droit international ? », *RGDIP*, 2014, n° 3, p. 501 et spéc. pp. 505 et suiv.

<sup>1425</sup> V. CONSTANTINESCO, R. KOVAR, D. SIMON (dir.), *Traité sur l'Union européenne : commentaire article par article*, Paris, Economica, 1995, pp. 88-89.

<sup>1426</sup> L. BURGORGUE-LARSEN, A. LEVADE, F. PICOD, *Traité établissant une Constitution pour l'Europe : commentaire article par article*, Tome I Parties I et IV. Architecture constitutionnelle, Bruxelles, Bruylant, 2007, p. 102.

tant que « véritable principe d'interprétation du droit de l'Union »<sup>1427</sup> qui progressivement pourrait constituer une limite à l'applicabilité de ce droit et donc à sa primauté<sup>1428</sup>. Comme cela sera démontré par la suite, il incombe finalement à la Haute juridiction d'opérer un contrôle d'équilibre entre la primauté du droit de l'Union et l'exigence du respect de l'identité nationale invoquée par un État. Le concept de l'identité constitutionnelle<sup>1429</sup>, englobé par celui d'identité nationale<sup>1430</sup>, peut entrer en conflit avec « l'exigence existentielle de primauté du droit de l'Union »<sup>1431</sup> et poser par conséquent des obstacles au processus d'intégration<sup>1432</sup>.

**729.** L'utilisation du concept d'identité constitutionnelle comme limite à la primauté du droit de l'Union est fréquente dans la jurisprudence constitutionnelle allemande depuis les fameuses décisions *Solange I* en 1974 et *Solange II* en 1986<sup>1433</sup>. En revanche, le juge constitutionnel français ne va ouvrir la voie à l'utilisation du concept qu'en 2006<sup>1434</sup>. En l'espèce, le Conseil constitutionnel affirme dans un premier temps que l'article 88-1 de la Constitution pose une obligation constitutionnelle de transposition des directives. Il va tirer ensuite de cette exigence constitutionnelle deux conséquences : d'une part, la nécessité de contrôler la conformité de la loi de transposition avec la directive ; d'autre part, celle d'éviter que

<sup>1427</sup> J.-D. MOUTON, « L'identité constitutionnelle, un concept pertinent au regard du droit international ? », *op. cit.*, p. 505.

<sup>1428</sup> Cela semble s'affirmer avec plus d'évidence suite au traité de Lisbonne et l'introduction de l'article 4, paragraphe 2 du TUE. V. A. VON BOGDANDY, S. SHILL, « Overcoming absolute primacy: Respect for national identity under the Lisbon Treaty », *CMLR*, 2011, pp. 1417 et suiv.

<sup>1429</sup> V. M. TROPER, « Identité constitutionnelle », in B. MATHIEU, *Cinquantième anniversaire de la Constitution française : 1958-2008*, Paris, Dalloz, 2008, pp. 123 et suiv. ; A. VIALA, « Le concept d'identité constitutionnelle : approche théorique », in L. BURGORGUE-LARSEN (dir.), *L'identité constitutionnelle saisie par les juges en Europe*, Paris, éd. Pedone, 2011, pp. 7 et suiv.

<sup>1430</sup> G. MARTINICO, « What lies behind article 4§2 TEU? », in A. SAIZ ARNAIZ, C. A. LLIVINIA (dir.), *National Constitutional Identity and European Integration*, Cambridge, Intersentia, 2013, pp. 93 et suiv. cité par L. BURGORGUE-LARSEN, « Les origines de l'identité constitutionnelle », *op. cit.*, p. 494.

<sup>1431</sup> D. SIMON, « L'identité constitutionnelle dans la jurisprudence de l'Union européenne », in L. BURGORGUE-LARSEN (dir.), *L'identité constitutionnelle saisie par les juges en Europe*, Paris, éd. Pedone, 2011, p. 42.

<sup>1432</sup> V. C. GREWE, J. RIDEAU, « L'identité constitutionnelle des États membres de l'Union européenne : flash-back sur le coming-out d'un concept ambigu », in *Chemins d'Europe, Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Paris, Dalloz, 2010, pp. 319 et suiv.

<sup>1433</sup> V. F. MAYER, « L'identité constitutionnelle dans la jurisprudence constitutionnelle allemande », in L. BURGORGUE-LARSEN (dir.), *L'identité constitutionnelle saisie par les juges en Europe*, Paris, éd. Pedone, 2011, pp. 63 et suiv. ; C. TOMUSCHAT, « The Defense of National Identity by the German constitutional court », in A. SAIZ ARNAIZ, C. A. LLIVINIA (dir.), *National Constitutional Identity and European Integration*, Cambridge, Intersentia, 2013, pp. 205 et suiv. cité par L. BURGORGUE-LARSEN, « Les origines de l'identité constitutionnelle », *op. cit.*, p. 495.

<sup>1434</sup> CC, 27 juillet 2006, n° 2006-540 DC, *Loi relative au droit d'auteur et aux droits voisins dans la société de l'information*, *Rec.*, p. 88.

le contrôle de constitutionnalité de la loi de transposition fasse obstacle à l'exigence constitutionnelle de transposition<sup>1435</sup>. En conséquence, le Conseil constitutionnel n'admet de censurer comme inconstitutionnelle une loi transposant fidèlement une directive que dans le cas où cette dernière irait « à l'encontre d'une règle ou d'un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France »<sup>1436</sup>. Dans le droit-fil de cette décision, le Conseil d'État a, en 2007<sup>1437</sup>, adapté son contrôle des actes administratifs dont l'objet est la transposition de dispositions précises et inconditionnelles d'une directive communautaire. Le concept de l'identité constitutionnelle est repris lorsque le juge fait référence aux règles ou principes constitutionnels sans équivalent dans l'ordre juridique communautaire.

**730.** L'organisation interne des pouvoirs publics, relevant de la division verticale du pouvoir, fait partie du concept de l'identité constitutionnelle, contribuant à la différenciation des États quant à leurs formes juridiques. On peut en effet distinguer « entre plusieurs façons d'organiser les relations entre les différents échelons territoriaux, entre le pouvoir central et les collectivités infra-étatiques, entre le Centre et la Périphérie »<sup>1438</sup>. Ces modèles d'organisation vont qualifier un État en tant qu'unitaire (décentralisé ou pas), fédéral, régional, simple ou composé<sup>1439</sup>; ils contribuent donc à l'élaboration de l'identité constitutionnelle d'un État. Le droit de l'Union doit alors respecter les choix étatiques relatifs aux structures territoriales<sup>1440</sup> qui relèvent de « l'ordre constitutionnel national »<sup>1441</sup>.

**731.** L'organisation décentralisée ou fédérale traduit dans la pratique une répartition entre les pouvoirs normatifs y compris fiscaux, nationaux d'un côté, locaux de

<sup>1435</sup> *Ibidem*, consid. n<sup>os</sup> 16 et suiv.

<sup>1436</sup> *Ibid.*, consid. n<sup>o</sup> 19. C'est la première fois que le juge constitutionnel utilise l'expression « identité constitutionnelle »; dans une décision de 2004 il n'y faisait référence que d'une manière implicite. Selon les termes du juge « il ne pourrait être fait obstacle à la transposition en droit interne d'une directive communautaire qu'en raison d'une disposition expresse contraire de la Constitution » (CC, 10 juin 2004, n<sup>o</sup> 2004-496 DC, *Loi pour la confiance dans l'économie numérique*, *Rec.*, p. 101, consid. n<sup>o</sup> 7).

<sup>1437</sup> CE, Ass., 8 février 2007, *Société Arcelor Atlantique*, req. n<sup>o</sup> 287110, *Rec.*, p. 55.

<sup>1438</sup> L. FAVOREU *et alii*, *Droit constitutionnel*, *op. cit.*, p. 457.

<sup>1439</sup> *Ibidem*, pp. 450 et suiv. V. aussi J. GICQUEL, J.-É. GICQUEL, *Droit constitutionnel et institutions politiques*, *op.cit.*, pp. 77 et suiv.

<sup>1440</sup> CJCE, 15 décembre 1971, *International Fruit Company NV e.a.*, aff. jtes 51/71 à 54/71, *Rec.*, 1971, p. 1107, point 4.

<sup>1441</sup> L. AZOULAI, « Chronique de jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes » (sous la responsabilité de Loïc Azoulai et Dominique Ritleng), *op. cit.*, p. 785.

l'autre. Cette répartition des compétences dans le domaine de la fiscalité « *fait partie intégrante de la constitution financière de l'État [...] c'est-à-dire la manière dont les ressources financières sont attribués aux différents niveaux afin de leur permettre l'exercice des pouvoirs qui leur sont attribués* »<sup>1442</sup>. Si les autorités de l'Union ne devraient donc pas rester neutres et prendre en compte les particularités relevant de l'identité constitutionnelle d'un État membre, cela signifie-t-il qu'elles doivent également respecter l'autonomie locale même si cette dernière fait obstacle à la bonne mise en œuvre des règles du droit de l'Union, en l'occurrence celle relatives aux aides d'États ?

**732.** La compatibilité entre la mise en œuvre de l'autonomie fiscale et le droit des aides d'État se pose ainsi. En principe, « *on sait qu'un État membre ne peut en aucun cas tirer argument de sa structure interne [...] pour se dérober à ses obligations communautaires* »<sup>1443</sup>. Chaque État membre est libre de décider de sa forme territoriale et de celle du gouvernement et « *chaque État membre est libre de répartir comme il le juge opportun les compétences sur le plan interne* »<sup>1444</sup> y compris les compétences fiscales. Toutefois cette liberté est parfois difficilement conciliable avec les exigences découlant du droit de l'Union. La recherche du cadre géographique pour les besoins du critère de sélectivité offre un exemple topique. Si le cadre de référence s'étend sur tout le territoire étatique, une mesure fiscale applicable à une entité infra-étatique serait probablement sélective et étant donc soumise au contrôle de la Commission. Si par contre le cadre de référence se limite à l'entité infra-étatique qui bénéficie d'une autonomie fiscale, le critère de sélectivité ne trouve pas à s'appliquer, la mesure étant considérée comme générale. Dans le premier cas, le droit de l'Union prime sur l'autonomie locale, composante de l'identité constitutionnelle, tandis que dans le deuxième il fait un pas en arrière.

---

<sup>1442</sup> E. TRAVERSA, « Is There Still Room Left in the EU Law for Tax Autonomy of Member States? Regional and Local Authorities? », *op. cit.*, p. 5. Nous traduisons.

<sup>1443</sup> J.-B. AUBY, « Pluralisme territorial et droit communautaire », *Dr. adm.*, 2009, n° 12, repère 11, p. 1.

<sup>1444</sup> CJCE, 25 mai 1982, *Commission c. Royaume des Pays-Bas*, aff. 96/81, *Rec.*, 1982, p. 1791, point 12.



**733.** À partir du revirement jurisprudentiel de 2006 opéré avec l'affaire *République portugaise c. Commission (Açores)*<sup>1445</sup>, la conception du cadre de référence géographique n'est pas indifférente à la diversité des systèmes fiscaux nationaux respectant l'aménagement institutionnel de chaque État membre en prenant en compte les particularités de l'organisation du pouvoir à l'intérieur de son territoire. La nouvelle lignée jurisprudentielle reconnaissant le territoire d'une entité infra-étatique ou d'une région autonome comme cadre de référence parallèle à celui du territoire de l'État central constitue une « *manifestation[] du respect de l'identité constitutionnelle des États membres* »<sup>1446</sup>. Le droit de l'Union respecte les choix nationaux quant à la répartition des compétences fiscales, même si cela pourrait conduire à « *des variations juridiques dans la mise en œuvre des normes et politiques communautaires* »<sup>1447</sup>.

**734.** Le raisonnement du juge de l'Union respecte l'autonomie que les États membres confèrent à leurs autorités régionales. La signification de ce raisonnement est resumée parfaitement par la doctrine lorsque celle-ci constate que la Cour, « *[e]n se montrant prête à envisager des mesures dans le cadre constitutionnel de l'État membre concerné, a une vision plus réaliste que la Commission qui semble partir du principe que seules les autorités centrales jouent un rôle clef dans l'économie d'un État membre. Néanmoins, la Cour est manifestement sensible au fait que les États membres ne devraient pas être autorisés à se cacher derrière leur structure constitutionnelle et contourner les règles de l'Union européenne par une division interne purement formelle des pouvoirs.* »<sup>1448</sup> C'est en ce sens que le juge met en avant des critères assez stricts, qui ne seront remplis que dans le cas des régions qui sont véritablement autonomes. L'équilibre atteint par la Cour garantit ainsi une application efficace du droit de l'Union tout en respectant les choix constitutionnels

---

<sup>1445</sup> CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *préc.*

<sup>1446</sup> D. RITLENG, « De l'utilité du principe de primauté du droit de l'Union », *op. cit.*, p. 684.

<sup>1447</sup> J.-B. AUBY, « Pluralisme territorial et droit communautaire », *op. cit.*, p. 2. Sur le rôle des collectivités dans l'élaboration et la mise en œuvre du droit de l'Union et dans l'approfondissement de la construction européenne, v. C. ROCHE, « Les collectivités territoriales et l'Union européenne », *AJDA*, 2005, n° 24, pp. 1325 et suiv.

<sup>1448</sup> K. LENAERTS, N. CAMBIEN, « Regions and the European Courts: Giving Shape to the Regional Dimension of Member States », *op. cit.*, p. 634 et note 145 (nous traduisons). V. aussi, L. AZOULAI, « Chronique de jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes » (sous la responsabilité de Loïc Azoulai et Dominique Ritleng), *op. cit.*, pp. 784-785.

de chaque État membre ; toutefois, comme il sera démontré par la suite, ce respect est très relatif.

### ***B. Le respect relatif de l'aménagement institutionnel portant sur la décentralisation fiscale***

**735.** La jurisprudence de la Cour de justice est démonstrative dans un premier temps de la compatibilité entre fédéralisme fiscal interne et régime des aides d'État. Or dans la pratique le contrôle des aides d'État limite gravement l'exercice du pouvoir de taxation autonome des États membres et de leurs entités infra-étatiques. Comme l'affirme la doctrine à l'occasion de la jurisprudence *Açores*, « *l'application du droit des aides comporte aussi la compréhension et la prise en compte des structures constitutionnelles nationales. [Toutefois] il peut [...] avoir une incidence sur l'organisation et l'agencement des compétences des différents niveaux de gouvernement à l'intérieur d'un État membre* »<sup>1449</sup>. Effectivement, en regardant la jurisprudence avec plus d'attention il peut être constaté que cette compatibilité entre fédéralisme fiscal interne et régime d'aides n'est qu'apparente. Le juge procède à une interprétation certes large de la notion de sélectivité, mais il s'agit dans le même temps d'une interprétation stricte. Les critères utilisés pour déterminer si une entité infra-étatique est vraiment autonome au plan fiscal sont particulièrement exigeants **(1)** conduisant à la limitation de l'autonomie des États membres quant à la répartition décentralisée des compétences fiscales **(2)**.

#### *1. Des critères exigeants pour la reconnaissance de l'autonomie fiscale*

**736.** On peut considérer qu'une entité infra-étatique bénéficie d'une autonomie fiscale lorsqu'elle peut fixer elle-même ses revenus fiscaux et imposer d'une manière autonome des prélèvements obligatoires en décidant de leur assiette, leur taux ou leur liquidation. Une telle entité peut être une collectivité territoriale, une région autonome ou fédérée ; cela dépend du modèle d'organisation de chaque État membre.

---

<sup>1449</sup> V. DI BUCCI, « Quelques aspects institutionnels du droit des aides d'État », in G. C. RODRIGUEZ IGLESIAS *et alii*, *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 61.

**737.** Le degré d'autonomie reconnu par l'ordre constitutionnel interne ne coïncide pas forcément avec l'autonomie selon le droit de l'Union. C'est ainsi ce dernier qui a introduit ses propres critères pour évaluer l'autonomie fiscale d'une entité infra-étatique. Aux termes de la jurisprudence de la Cour de justice : « *Pour qu'une décision prise en pareilles circonstances puisse être considérée comme ayant été adoptée dans l'exercice de pouvoirs suffisamment autonomes, il faut tout d'abord [...] que cette décision ait été prise par une autorité régionale ou locale dotée, sur le plan constitutionnel, d'un statut politique et administratif distinct de celui du gouvernement central. Ensuite, elle doit avoir été adoptée sans que le gouvernement central puisse intervenir directement sur son contenu. Enfin, les conséquences financières d'une réduction du taux d'imposition national applicable aux entreprises présentes dans la région ne doivent pas être compensées par des concours ou subventions en provenance des autres régions ou du gouvernement central* »<sup>1450</sup>.

**738.** Une telle entité doit alors bénéficier d'une triple autonomie : institutionnelle, procédurale et économique. Mais *quid* de l'application de cette jurisprudence ? Selon Jean-Philippe Kovar, même si « *la Cour adapte la discipline des aides d'État à la décentralisation de la politique économique au sein des États membres, le critère de l'autonomie institutionnelle, procédurale et économique s'avère extrêmement contraignant et difficilement applicable* »<sup>1451</sup>.

**739.** Il faudrait cependant nuancer ces propos partiellement. Il semble que ces critères sont favorables aux États régionaux ou fédéraux disposant de « *régimes avancés d'autonomie ou exceptionnels* »<sup>1452</sup>. Il s'agit d'une jurisprudence qui pourrait s'appliquer sans difficulté aux États, comme l'Espagne<sup>1453</sup>, dont les autorités bénéficient d'une autonomie institutionnelle et procédurale ainsi qu'en principe d'une

---

<sup>1450</sup> CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *préc.*, point 67.

<sup>1451</sup> J.-P. KOVAR, « La prise en compte des autonomies locales dans la qualification d'aide d'État », *op. cit.*, p. 42. Concernant les difficultés relatives à l'interprétation de ces critères, v. aussi B. KURCZ, « How Selective is Selectivity ? A Few Thoughts on Regional Selectivity », *Cambridge Law Journal*, 2007, vol. 66, n° 2, pp. 317 et suiv.

<sup>1452</sup> K. ATARI, « Le pouvoir fiscal des régions et l'interdiction des aides d'État. Essai de rapprochement entre coresponsabilité fiscale et sélectivité régionale », *Jurisdoctoria*, 2010, n° 5, p. 126.

<sup>1453</sup> *Ibidem*.

autonomie économique. Cette dernière ne peut toutefois être examinée qu'au cas par cas, son appréciation exigeant de se pencher sur les relations entretenues entre les différents niveaux de gouvernance au sein d'un État<sup>1454</sup>. Plus précisément, cette condition exige que l'entité infra-étatique soit responsable de ses dépenses et qu'elle assume toutes les conséquences de ses mesures exonératoires d'impôts sans pouvoir bénéficier des mesures compensatoires de l'État central ou des subventions croisées entre les régions<sup>1455</sup>. Et même dans le cas où il y a des transferts, cela n'est pas suffisant : un lien de causalité est exigé entre la mesure fiscale litigieuse et les soutiens financiers<sup>1456</sup>.

740. Mis à part les États fédéraux ou régionaux, ces critères s'appliquent avec plus de difficultés aux autres structures de décentralisation et aux États unitaires, sauf pour des collectivités à statut spécial (comme c'est le cas en France pour l'île de Saint-Martin)<sup>1457</sup>. Finalement ces critères s'avèrent insuffisants pour bien prendre en compte tous les modèles d'organisation étatique. Un État fortement centralisé pourrait par exemple connaître un fort degré d'autonomie fiscale, ayant des entités économiquement indépendantes mais qui ne connaissent pas une autonomie institutionnelle et procédurale<sup>1458</sup>. C'est le cas des certains États scandinaves où « [l]es communes [...] sont en effet réputées pour assumer elles-mêmes leurs charges financières, sans recourir aux subventions de l'État. Ainsi, alors qu'économiquement elle pourraient être éligibles, du point de vue de l'autonomie institutionnelle et procédurale elle ne pourront prétendre à être un cadre de référence pertinent »<sup>1459</sup>.

---

<sup>1454</sup> E. TRAVERSA, « The Selectivity Test : The Concept of "Regional Aid" », in A. RUST, C. MICHEAU (éd.), *State Aid and Tax Law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2012, pp. 126-127.

<sup>1455</sup> K. ATARI, « Le pouvoir fiscal des régions et l'interdiction des aides d'État. Essai de rapprochement entre coresponsabilité fiscale et sélectivité régionale », *op. cit.*, p. 123.

<sup>1456</sup> V. CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *préc.*, points 71 et 76 ; TPICE, 18 décembre 2008, *Government of Gibraltar e.a. c. Commission*, aff. jtes T-211/04 et T-215/04, *préc.*, points 101 et suiv.

<sup>1457</sup> K. ATARI, « Le pouvoir fiscal des régions et l'interdiction des aides d'État. Essai de rapprochement entre coresponsabilité fiscale et sélectivité régionale », *op. cit.*, p. 126.

<sup>1458</sup> *Ibidem*, p. 125.

<sup>1459</sup> *Ibid.*

## 2. *La limitation de la répartition territoriale des compétences fiscales*

**741.** L'application du droit des aides d'État semble alors limiter l'exercice des pouvoirs de taxation par les autorités infra-étatiques des États membres qui ne bénéficient pas d'une autonomie institutionnelle, procédurale et financière substantielle. L'exercice de leurs pouvoirs de taxation qui permettrait de réduire le fardeau fiscal de leurs résidents-contribuables en comparaison avec ceux situés dans d'autres collectivités infra-étatiques du même État, serait interdite en vertu du régime des aides d'État, nonobstant les exceptions prévues par la réglementation propre aux aides régionales ou celle relative aux aides *de minimis*.

**742.** Il semble donc que « *la multiplication des centres locaux de décision et d'action accroît le risque de méconnaissance du droit communautaire* »<sup>1460</sup>. Ce constat entre en contradiction avec « *le profond mouvement de décentralisation qui traverse les États membres de l'Union européenne. Les transferts des compétences, motivés par l'impécuniosité de l'État et les aspirations à l'autonomie locale, confèrent aux collectivités infra-étatiques des pouvoirs d'intervention en matière économique d'une ampleur considérable* »<sup>1461</sup>.

**743.** Implicitement, le contrôle des aides fiscales conduit à une limitation de l'autonomie des États membres pour organiser la répartition des pouvoirs de taxation entre les différents niveaux de pouvoir. La pratique de la Commission et la jurisprudence de la Cour de justice incitent les États membres soit à une recentralisation soit à une décentralisation approfondie, avec des entités infra-étatiques substantiellement autonomes et responsables fiscalement<sup>1462</sup>.

---

<sup>1460</sup> Conseil d'État, *Collectivités territoriales et droit communautaire*. Étude adoptée le 23 octobre 2003 par l'assemblée générale du Conseil d'État, Paris, La Documentation française, 2004, p. 20 cité par J.-P. KOVAR, « La prise en compte des autonomies locales dans la qualification d'aide d'État », *op.cit.*, p. 41.

<sup>1461</sup> J.-P. KOVAR, « La prise en compte des autonomies locales dans la qualification d'aide d'État », *op.cit.*, p. 41. V. aussi E. TRAVERSA, « Is There Still Room Left in the EU Law for Tax Autonomy of Member States' Regional and Local Authorities? », *op. cit.*, p. 5.

<sup>1462</sup> K. ATARI, « Le pouvoir fiscal des régions et l'interdiction des aides d'État. Essai de rapprochement entre coresponsabilité fiscale et sélectivité régionale », *op. cit.*, p. 128.

**744.** Plus précisément, dans le cadre d'une décentralisation ou fédéralisme symétrique, l'ensemble des régions d'un État membre bénéficie d'une autonomie propre et par conséquent d'une autonomie fiscale identique. La pratique des autorités de l'Union semble exclure toute qualification d'aide des mesures fiscales adoptées dans un tel contexte institutionnel. La Commission a affirmé en 2002 dans une décision relative à la région autonome des Açores qu'elle comptait exclure de son analyse les « *mécanisme[s] permettant à l'ensemble des collectivités locales d'un certain niveau (régions, communes ou autres) d'instituer et de percevoir des impôts locaux n'ayant aucun rapport avec la fiscalité nationale* »<sup>1463</sup>.

**745.** Il faut donc prendre garde d'introduire un mécanisme qui permettrait à toutes les autorités locales d'un certain niveau de bénéficier de compétences fiscales, en ayant par exemple le pouvoir d'introduire des impôts locaux. De cette manière, on supprime le cadre de référence, la *norme fiscale*, indispensable pour apprécier la sélectivité d'une mesure fiscale. Comme le note Edoardo Traversa, « [l]a comparaison entre un taux de taxation normal et un taux de taxation dérogatoire disparaît lorsque chaque région (ou commune) dispose de prérogatives propres en la matière. En ce sens, une mesure fiscale prise sur la base d'une compétence attribuée uniformément à toutes les collectivités territoriales manque de sélectivité »<sup>1464</sup>. Même si une collectivité régionale fixe un niveau d'imposition moins élevé que celui des autres régions, il s'agirait d'une mesure générale.

**746.** Dans le cas où les États membres optent pour une décentralisation asymétrique, afin d'éviter la qualification d'aide, ils sont obligés d'accorder une autonomie substantielle à leurs collectivités, savoir appliquer les critères posés par le droit de l'Union. On peut donc s'interroger sur l'opportunité du transfert asymétrique<sup>1465</sup> qui pourrait facilement perdre son intérêt et conduire ainsi à une recentralisation.

---

<sup>1463</sup> Décision 2003/442/CE de la Commission du 11 décembre 2002 concernant la partie du régime portant adaptation du système fiscal national aux spécificités de la Région autonome des Açores qui concerne le volet relatif aux réductions des taux d'impôts sur les revenus, *JO L 150* du 18 juin 2003, p. 52, point 31.

<sup>1464</sup> E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des régions et des collectivités locales face au droit communautaire : analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, op. cit., p. 461.

<sup>1465</sup> *Ibidem*, pp. 511-512.

747. Finalement l'encadrement des aides fiscales exerce une influence sur l'attribution des compétences fiscales, sur le transfert des compétences fiscales au niveau local, c'est-à-dire sur la question de savoir si un État membre va procéder à une décentralisation fiscale ou pas. Il peut également y avoir des conséquences sur l'exercice de ces compétences. Les États doivent prendre en considération les obligations découlant du droit de l'Union : la répartition des pouvoirs de taxation entre niveau central et niveau local doit être réalisée conformément aux exigences de l'Union<sup>1466</sup>. Encore une fois les autorités européennes interviennent pour déterminer indirectement la manière dont les États membres pourront répartir leurs compétences fiscales les conduisant à adopter des modèles d'organisation conformes à leurs exigences.

## Section II. L'influence sur le contenu de la politique fiscale

748. Il est indéniable que les institutions de l'Union participent à la détermination de la politique fiscale nationale en intervenant au stade de l'adoption d'une disposition législative susceptible de constituer une aide fiscale. Elles peuvent encore exercer une forte influence quant à la répartition interne des compétences fiscales en guidant subtilement les États membres soit vers une autonomie complète, y compris fiscale, de leurs collectivités territoriales, soit vers une recentralisation. Alors que ces interventions au niveau institutionnel sont décisives pour la politique fiscale nationale, elles restent marginales dans la mesure où elles ne la déterminent pas d'une manière directe et explicite.

749. Cela cependant sera bien le cas au niveau matériel. Bien que « [l]a distribution des aides d'État constitue l'un des derniers leviers par lesquels les pouvoirs publics parviennent à agir efficacement sur le tissu économique »<sup>1467</sup>, il sera démontré que le contrôle des aides fiscales conduit à un renouveau des pouvoirs des autorités de l'Union, notamment de la Commission qui pourra limiter « les possibilités

---

<sup>1466</sup> E. TRAVERSA : « Is There Still Room Left in the EU Law for Tax Autonomy of Member States? Regional and Local Authorities ? », *op.cit.*, p. 15.

<sup>1467</sup> M. COLLET, « Le juge administratif et le contrôle des aides d'État : de la réception à l'instrumentalisation du droit communautaire », *op. cit.*, p. 1313. Cela vaut encore plus pour les aides de nature fiscale compte tenu de la pluralité des finalités de l'impôt qui ne se limitent plus depuis longtemps à la couverture des charges publiques.

*d'affectation* » ainsi que « *les choix de répartition* » des impôts<sup>1468</sup>. La Commission réussit, malgré le contexte d'intégration négative traditionnellement appliqué en matière d'aides d'État et de fiscalité, à imposer sa propre vision de ce qu'est une aide fiscale compatible ou le cas échéant exiger sa récupération. Elle arrive à créer un concept d'aide d'État *admissible*<sup>1469</sup> au niveau européen dans un premier temps grâce à son pouvoir discrétionnaire qui lui permet d'apprécier d'une manière souveraine la compatibilité d'une mesure fiscale sélective au cas par cas (§ I) ; elle peut ensuite intervenir d'une manière plus globale en préétabliant les critères d'admissibilité d'une aide grâce à son pouvoir créateur en la matière (§ II).

### § I. La cause : le pouvoir discrétionnaire de la Commission

**750.** La procédure de contrôle des aides d'État qui ont été notifiées à la Commission peut comporter deux étapes<sup>1470</sup> : l'examen préliminaire et la procédure formelle d'examen. La première phase, qui est confidentielle, peut conduire soit à une décision négative quant à l'existence d'une aide, soit à une décision positive (l'affirmation de l'existence d'une aide compatible). À partir du moment où la Commission a des doutes quant à la compatibilité, elle est tenue d'ouvrir la procédure formelle d'examen, une phase publique de contrôle permettant aux parties tierces intéressées d'être entendues<sup>1471</sup>. La finalité de cette procédure est que la Commission, hormis les

---

<sup>1468</sup> V. A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'État sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, *op. cit.*, p. 11.

<sup>1469</sup> M. BLAUBERGER, « From Negative to Positive Integration? European State Aid Control Through Soft and Hard Law », *op. cit.*, p. 6 et 11.

<sup>1470</sup> V. Règlement 659/99 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *op. cit.*, articles 4, 6 et 7. V. aussi Code de bonnes pratiques pour la conduite des procédures de contrôle des aides d'État, JO C 136 du 16 juin 2009, p. 13. Quant aux aides existantes (règlement de procédure, articles 17 à 19), leur contrôle repose notamment sur la coopération des États membres qui doivent communiquer régulièrement tous les renseignements nécessaires. Le dernier mot est bien naturellement accordé à la Commission qui peut se prononcer sur leur incompatibilité éventuelle sans pour autant pouvoir demander leur remboursement mais uniquement leur suppression, le cas échéant, pour l'avenir.

<sup>1471</sup> Cette procédure apparaît comme une « *modalité d'exercice du droit de la défense* » (J.-M. BELORGEY, « La sécurité juridique des décisions d'octroi d'aides publiques au regard du droit communautaire », *AJDA*, 2000, n° 5, p. 371). Concernant les droits des tiers (entreprise bénéficiaire, ses concurrents, tous ceux qui ont un intérêt y compris les autres États membres) en matière d'aides d'État, v. L. GYSELEN, « La transparence en matière d'aides d'État : les droits des tiers », *CDE*, 1993, p. 417 ; M. KARPENSCHIF, « De nouveaux droits pour les entreprises bénéficiaires d'aides dans le contentieux communautaire des aides d'État ? », *RLDA*, 2006, n° 4, p. 36 ; P. J. SLOT, « EC Policy on state aid : are the procedures "user-friendly" ? The rights of third parties », in S. BILAL, P. NICOLAIDES (éd.), *Understanding State Aid Policy in the European Community : Perspectives on*



deux types de décisions précités qu'elle peut toujours adopter, peut aussi arriver à la constatation de l'incompatibilité d'une aide exigeant le cas échéant sa récupération. Tant pour la compatibilité (A) que pour la récupération (B) d'une aide, la Commission doit procéder à des appréciations économiques et politiques complexes ce qui justifie la flexibilité et la large marge d'appréciation dont elle bénéficie en la matière<sup>1472</sup>.

### *A. Au stade de la compatibilité*

**751.** Alors que pour la détermination indirecte de la politique fiscale nationale l'analyse revenait concomitamment à la Commission et la Cour de justice, concernant la détermination directe notre intérêt se focalisera sur la Commission. Depuis longtemps la pratique jurisprudentielle en la matière opère une distinction entre qualification d'une mesure en tant qu'aide – ce qui relève de l'interprétation et de l'application des conditions posées par la règle de droit – et compatibilité d'une aide avec le marché intérieur, appréciation qui s'inscrit plutôt dans un contexte de considérations économiques ou politiques. Lorsque la Commission apprécie si une mesure fiscale constitue ou non une aide d'État en application de la règle de droit contenue dans l'article 107 du TFUE, le juge peut intervenir pour exercer un contrôle approfondi, ce qui signifie une subordination des interprétations de la Commission à la validation juridictionnelle. Toutefois les appréciations économiques ou politiques aux termes desquelles il est décidé au cas par cas si une aide fiscale est compatible ou non, ou si elle devrait être restituée, sont des appréciations de fait qui ne sont soumises qu'à un contrôle restreint.

**752.** Il faut cependant préciser que ce contrôle restreint « *n'implique pas pour autant une absence de contrôle, puisqu'il comprend celui de l'exactitude matérielle des faits, celui de l'erreur manifeste d'appréciation, celui de l'erreur de droit, celui de la*

---

*Rules and Practice*, Maastricht, Boston, Institut européen d'administration publique, Kluwer Law International, 1999, p. 81. Concernant la transparence dans la procédure de contrôle des aides, v. L. IDOT, « La transparence dans les procédures administratives : l'exemple du droit de la concurrence », in J. RIDEAU (dir.), *La transparence dans l'Union européenne : mythe ou principe juridique ?*, Paris, LGDJ, 1999, p. 121.

<sup>1472</sup> V. A. BOUVERESSE, *Le pouvoir discrétionnaire dans l'ordre juridique communautaire*, Bruxelles, Bruylant, 2010, p. 19.

*régularité de la procédure et celui du détournement de pouvoir* »<sup>1473</sup>. Ce contrôle peut même devenir parfois assez approfondi<sup>1474</sup> mais ceci reste l'exception.

**753.** La Commission bénéficie donc de la prérogative d'une détermination exclusive mais aussi souveraine de la compatibilité d'une aide fiscale et pour cela elle dispose d'un pouvoir discrétionnaire très étendu. Ce pouvoir de la Commission semble dans un premier temps surprenant. Prenant en compte la lettre du traité, « *elle ne dispose a priori d'aucun pouvoir discrétionnaire : soit l'aide est compatible, soit elle ne l'est pas. La Commission respectivement autorisera ou interdira l'aide litigieuse ; elle est liée par la qualification juridique des faits* »<sup>1475</sup>. Cependant, c'est la « *complexité des situations factuelles* »<sup>1476</sup> que la Commission doit appréhender et interpréter d'une manière libre qui finalement lui accorde un pouvoir discrétionnaire important. La norme habilitante ne préjuge pas en tant que telle un pouvoir discrétionnaire, c'est plutôt l'indétermination de l'action et de l'appréciation de la Commission qui révèle l'existence d'un tel pouvoir<sup>1477</sup>.

**754.** De fait, l'appréciation de la compatibilité d'une aide d'État avec le marché intérieur exige des appréciations économiques et financières qui deviennent de plus en plus complexes ; « *en raison de la sophistication des montages élaborés par les États pour aider les entreprises, [...] le nécessaire calcul chiffré de l'avantage qui peut être accordé [...] sous différentes formes se révèle d'autant plus délicat* »<sup>1478</sup>. La Commission afin de considérer une aide d'État comme compatible doit procéder à un contrôle de proportionnalité, mettant en balance les effets positifs et négatifs de la mesure en cause. Dans ce cadre elle doit évaluer l'avantage accordé et surtout son effet incitatif afin d'atteindre le but recherché, soit un objectif d'intérêt commun<sup>1479</sup>.

---

<sup>1473</sup> J. BIANCARELLI, « Le contrôle de la Cour de justice des Communautés européennes en matière d'aides publiques », *op. cit.*, p. 423. Pour une analyse du contrôle restreint opéré par le juge de l'Union en présence d'un pouvoir discrétionnaire, v. A. BOUVERESSE, *Le pouvoir discrétionnaire dans l'ordre juridique communautaire, op. cit.*, pp. 217 et suiv. et plus précisément concernant les aides d'État, v. A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne, op. cit.*, pp. 298-299.

<sup>1474</sup> V. CJCE, 14 février 1990, *République française c. Commission (affaire Boussac Saint Frères)*, aff. C-301/87, *préc.*, points 46 et suiv.

<sup>1475</sup> A. BOUVERESSE, *Le pouvoir discrétionnaire dans l'ordre juridique communautaire, op. cit.*, p. 64.

<sup>1476</sup> *Ibidem*.

<sup>1477</sup> *Ibid.*, p. 43.

<sup>1478</sup> A. DE BAECQUE, « Le droit communautaire des aides d'État », *op. cit.*, p. 39.

<sup>1479</sup> V. *supra* §§ 474 à 478.

Au final, la Commission doit mettre en balance les avantages et les inconvénients suite à l'octroi d'une aide qui sera reconnue compatible avec le marché intérieur uniquement lorsque les premiers l'emportent sur les seconds et pourvu que cette aide ne produise pas des résultats qui limiteraient ou restreindraient l'application d'autres dispositions du traité telles que celles portant sur les libertés fondamentales.

**755.** Ce bilan coûts-avantages repose sur des considérations politiques mais surtout économiques, la Commission étant confrontée à la réalisation d'objectifs prioritaires au niveau national – portant par exemple sur la protection de l'environnement ou sur le maintien de la cohésion sociale – mais n'étant pas toujours en conformité avec les objectifs du marché intérieur. Les conflits d'intérêts en matière d'aides d'État ne pouvant pas être écartés, c'est la Commission qui sera compétente pour apporter une solution en utilisant un large pouvoir d'appréciation comme cela a été confirmé à plusieurs reprises dans la jurisprudence de la Cour de justice<sup>1480</sup>.

**756.** Les aides d'État, y compris fiscales, peuvent ainsi être justifiées lorsque la Commission constate qu'elles contribuent à la réalisation des objectifs d'intérêt commun européen, autrement dit dans le cas où ces mesures étatiques peuvent avoir un impact positif sur l'accroissement de l'efficacité du marché par les incitations qu'elles offrent aux entreprises ou lorsqu'elles peuvent corriger des inégalités sociales ou régionales provoquées par les forces du marché. L'appréciation de cet impact positif d'une aide d'État n'est pas exempte de controverses et de critiques compte tenu de la diversité des intérêts en la matière. En effet, jusqu'à quel point les interventions étatiques peuvent-elles servir des objectifs d'efficacité et de redistribution et sous quels standards, nationaux ou européens ?<sup>1481</sup> À titre d'exemple, « [u]ne mesure qui semble efficace d'un point de vue national ne favorise pas nécessairement le bien-être européen si elle produit des externalités négatives dans d'autres États membres. Une région qui semble relativement riche par rapport à

---

<sup>1480</sup> V. à titre indicatif, CJCE, 22 mars 1977, *Steinike & Weinlig*, aff. 78/76, *préc.*, point 8 ; CJCE, 21 mars 1991, *République italienne c. Commission (affaire ENI-Lanerossi)*, aff. C-303/88, *préc.*, point 34 ; CJCE, 12 décembre 2002, *République française c. Commission*, aff. C-456/00, *préc.*, point 41 ; CJCE, 23 février 2006, *Giuseppe Atzeni e.a.*, aff. jtes C-346/03 et C-529/03, *Rec.*, 2006, p. I-1875, point 84. V. aussi la jurisprudence citée *supra* note 934.

<sup>1481</sup> M. BLAUBERGER, « From Negative to Positive Integration ? European State Aid Control Through Soft and Hard Law », *op. cit.*, p. 9.

*d'autres pays européens peut être parmi les régions les plus pauvres du pays. [...] De la même manière, l'interdiction des aides d'État à une grande entreprise européenne pourrait être nécessaire pour protéger la concurrence dans le marché intérieur, même si elle pourrait mettre l'entreprise dans une situation désavantageuse lors de la compétition à l'échelle mondiale »<sup>1482</sup>.*

**757.** Il incombe à la Commission à chaque fois de donner une solution à cette diversité d'intérêts qui n'est pas évidente, reposant moins sur des considérations juridiques – le traité restant assez ambigu sur ce point indiquant uniquement qu'une aide « *peut être considérée comme compatible* » sans offrir plus d'indications sur la façon d'équilibrer des intérêts parfois contradictoires – mais plutôt politiques et économiques. Le pouvoir de la Commission est ainsi propre à « *la mission de surveillance qui lui est assignée dans le cadre des politiques concurrentielles et du régime des aides d'État* »<sup>1483</sup>, mission qui se situe également à la « *rencontre du droit et de l'économie* »<sup>1484</sup>, chère à la construction européenne.

**758.** Au final, les conflits portant sur les exceptions admissibles à l'interdiction des aides d'État ne sont pas sans conséquences sur les possibilités restant aux États membres afin de concevoir leurs propres politiques<sup>1485</sup>, en l'espèce fiscale. C'est la Commission qui pourra déterminer les aides d'État qui seront considérées comme compatibles avec le marché intérieur, même si elles faussent la concurrence. Elle apportera une réponse au cas par cas, canalisant de cette manière les politiques fiscales nationales et les possibilités d'affectation des impôts vers des aides compatibles et admissibles selon des standards décidés unilatéralement au niveau européen<sup>1486</sup>.

---

<sup>1482</sup> *Ibidem*, p. 10. Nous traduisons.

<sup>1483</sup> A. BOUVERESSE, *Le pouvoir discrétionnaire dans l'ordre juridique communautaire*, *op.cit.*, p. 132.

<sup>1484</sup> *Ibidem*, p. 19.

<sup>1485</sup> M. BLAUBERGER, « From Negative to Positive Integration? European State Aid Control Through Soft and Hard Law », *op. cit.*, p. 9.

<sup>1486</sup> *Ibidem*, p. 11. V. aussi A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op. cit.*, p. 162.

### ***B. Au stade de la restitution***

**759.** La canalisation des politiques fiscales nationales et des possibilités d'affectation des impôts se rencontre également au stade de la restitution où la Commission continue de bénéficier d'une marge d'appréciation considérable. En effet, elle a un pouvoir discrétionnaire quant à l'exercice de ce pouvoir de récupération comme cela résulte de la jurisprudence du juge de l'Union, au moins avant l'adoption du règlement de procédure de 1999. La Cour de justice reconnaît la possibilité (et donc non l'obligation) de restitution, affirmant en même temps le large pouvoir d'appréciation de la Commission. Ainsi une décision négative déclarant une aide incompatible « *peut comporter l'obligation d'exiger le remboursement d'aides octroyées en violation du traité* »<sup>1487</sup>. Ce pouvoir a été confirmé à maintes reprises par la jurisprudence. En ce sens, le Tribunal de première instance a précisé qu' « *après l'adoption d'une décision constatant l'illégalité d'une aide, la Commission doit disposer d'un large pouvoir d'appréciation quant aux modalités d'exécution de cette décision, qui peuvent soulever des questions complexes liées à la restitution de l'aide illégale* »<sup>1488</sup>.

**760.** Les considérations complexes de nature politique et économique caractérisant l'appréciation de la compatibilité d'une aide d'État se transposent également en ce qui concerne la nécessité de sa restitution. Pour la compatibilité d'une aide la Commission opère une conciliation entre les effets négatifs d'une aide pour la concurrence et les effets positifs portant sur la réalisation d'un objectif d'intérêt commun. Les appréciations relatives à la contribution d'une mesure fiscale, à titre d'exemple, au développement régional, à un projet d'intérêt européen, à la protection de l'environnement se retrouvent également au moment où la Commission, une fois qu'elle a constaté son incompatibilité, statue sur sa récupération<sup>1489</sup>. Même si l'aide (fiscale) n'est plus nécessaire pour la réalisation d'un tel objectif ou sa contribution n'est plus proportionnelle compte tenu des effets néfastes sur le jeu concurrentiel, sa suppression rétroactive pourrait porter atteinte aux objectifs déjà réalisés.

---

<sup>1487</sup> CJCE, 12 juillet 1973, *Commission c. République fédérale d'Allemagne*, aff. 70/72, *préc.*, point 13.

<sup>1488</sup> TPICE, 22 mai 1996, *AITEC c. Commission*, aff. T-277/94, *Rec.*, 1996, p. II-351, point 71.

<sup>1489</sup> V. M. KARPENSCHIF, « La récupération des aides nationales versées en violation du droit communautaire à l'aune du règlement n° 659/1999 : du mythe à la réalité ? », *op. cit.*, p. 583.

**761.** À plusieurs reprises la Commission a choisi de ne pas exercer son pouvoir de récupération lorsque cela était nécessaire pour assurer l'intérêt de l'Union<sup>1490</sup>. À titre d'exemple, dans une décision relative aux exonérations fiscales pour les biocarburants en France, la Commission a considéré que « *compte tenu du caractère passager de l'avantage octroyé [...] et de la nature spécifique de l'infraction [...] la récupération des montants octroyés reviendrait à porter un coup dur à une mesure fondamentale en conformité avec la politique de la Communauté* »<sup>1491</sup>.

**762.** Encore une fois la Commission se trouve dans une position privilégiée en disposant des moyens pour contrôler et éventuellement déterminer les choix de répartition des impôts. Même si l'aide est considérée comme incompatible avec le marché intérieur, la gardienne des traités a une marge d'appréciation très étendue : elle peut exiger uniquement la restitution pour l'avenir ou aucune restitution du tout.

**763.** Il semble cependant que le règlement de procédure de 1999 relativise sa marge d'appréciation disposant dans son article 14 qu'« *[e]n cas de décision négative concernant une aide illégale, la Commission décide que l'État membre concerné prend toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide auprès de son bénéficiaire* »<sup>1492</sup>. Selon une opinion doctrinale, cette disposition enlève complètement le pouvoir discrétionnaire de la Commission lorsque l'aide est illégale et incompatible<sup>1493</sup> ; selon une autre opinion, la Commission a toujours « *le droit* » d'exiger la récupération et dans le cas d'une décision négative elle « *peut* »

---

<sup>1490</sup> *Ibidem*.

<sup>1491</sup> *Ibid.* (V. décision 97/542/CE de la Commission du 18 décembre 1996 relative aux exonérations fiscales pour les biocarburants en France, *JO L 222* du 12 août 1997, p. 26 et spéc. p. 34).

<sup>1492</sup> Règlement (CE) 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *op.cit.* Le nouveau règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015, *op. cit.* qui le remplace reprend la même formulation dans son article 16.

<sup>1493</sup> J.-L. COLSON, « La restitution des aides d'État », *op. cit.*, p. 23 ; J. DERENNE, « Difficultés et effectivité de la récupération des aides d'État illégalement versées : le point de vue de l'avocat », *op. cit.*, p. 63 ; A. FORT, « Le bilan de l'étape du Plan d'Action dans le domaine des aides d'État et présentation des orientations de la Communication de la Commission du 26 octobre 2007 "Vers une mise en œuvre effective des décisions de la Commission enjoignant aux États membres de récupérer les aides d'État illégales et incompatibles avec le marché commun" » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), *Concurrences*, 2008, n° 3, p. 54 ; E. GLASER, « La jurisprudence du Conseil d'État en matière de récupération des aides illégales », *op. cit.*, p. 81 ; L. VOGEL, *Contrôle des aides d'État*, *op. cit.*, p. 120.

l'ordonner<sup>1494</sup>. Il semble que ces divergences d'opinion sont le résultat d'interprétations différentes de la disposition précitée du règlement selon laquelle la Commission « décide [...] la récupération » suite à une décision négative. C'est l'utilisation de l'indicatif *décide* qui ouvre le débat quant à son éventuelle valeur d'impératif<sup>1495</sup>. Ce détail grammatical n'est pas sans conséquences sur les prérogatives de la Commission quant à la détermination de la politique fiscale nationale : si l'indicatif vaut impératif cela signifie une diminution de ses pouvoirs ; en revanche, si on accepte l'indicatif en tant que tel on reconnaît le pouvoir discrétionnaire de la Commission et donc on ouvre la porte à une intégration positive.

**764.** À côté de ces divergences doctrinales, la pratique de la Commission ne semble pas résoudre les interrogations soulevées par la formulation du règlement. D'un côté, la gardienne des traités semble tirer toutes les conséquences de l'idée « l'indicatif vaut impératif » dans sa pratique décisionnelle. En ce sens, la Commission a affirmé<sup>1496</sup> que selon le règlement de procédure elle « doit [...] obliger l'État membre à recouvrer auprès des bénéficiaires le montant de toute aide illégalement octroyée »<sup>1497</sup> ou que « conformément à l'article 14 du règlement (CE) n° 659/1999/CE et afin de rétablir la concurrence, toute aide d'État [...] doit être récupérée sans délai »<sup>1498</sup>. Plus encore, elle a considéré que « [l]a récupération d'une

---

<sup>1494</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., pp. 288-289.

<sup>1495</sup> M. KARPENSCHIF, « La récupération des aides nationales versées en violation du droit communautaire à l'aune du règlement n° 659/1999 : du mythe à la réalité ? », op. cit., p. 581. La problématique de la valeur grammaticale qu'il convient de donner à l'indicatif n'est naturellement pas étrangère au droit constitutionnel français ; le débat a connu une nouvelle impulsion suite à une décision du Conseil constitutionnel où le juge a affirmé que l'emploi du présent de l'indicatif a valeur impérative (CC, n° 2007-561 DC du 17 janvier 2008, *Loi ratifiant l'ordonnance n° 2007-329 du 12 mars 2007 relative au code du travail (partie législative)*, Rec., p. 41). V. en ce sens L. FONBAUSTIER, « Exercice buissonnier (et modeste) de grammaire constitutionnelle. Bref retour sur la formule : "l'indicatif vaut impératif" », in D. CHAGNOLLAUD (dir.), *Les 50 ans de la Constitution : 1958-2008*, Paris, LexisNexis Litec, 2008, pp. 343-352.

<sup>1496</sup> Exemples tirés de : M. KARPENSCHIF, « La récupération des aides nationales versées en violation du droit communautaire à l'aune du règlement n° 659/1999 : du mythe à la réalité ? », op. cit., pp. 581-582.

<sup>1497</sup> Décision 2000/237/CE de la Commission du 22 décembre 1999 concernant le régime d'aides mis à exécution par l'Espagne en faveur des productions horticoles destinées à la transformation industrielle en Estrémadure au titre de la campagne 1997/1998, JO L 75 du 24 mars 2000, p. 54, point 40.

<sup>1498</sup> Décision 2000/472/CE de la Commission du 29 mars 2000 concernant le régime d'aide institué par l'article 29 ter de la loi du 30 décembre 1970 sur l'expansion économique, modifiée par le décret du 25 juin 1992 et mis à exécution par la Belgique, JO L 191 du 27 juillet 2000, p. 30, point 47.

*aide incompatible et illégale est une obligation imposée [...] par le règlement (CE) n° 659/1999* »<sup>1499</sup>.

**765.** De l'autre côté, une analyse plus fine s'impose pour démontrer que finalement la Commission profite toujours d'un pouvoir discrétionnaire quant à la récupération. À titre indicatif, la Commission dans sa décision relative au régime des centrales de trésorerie mis à exécution par la France a considéré que la récupération d'une aide illégale et incompatible est obligatoire s'agissant d'une « *conséquence naturelle* » de ses effets néfastes sur la concurrence et le fonctionnement du marché intérieur<sup>1500</sup>. Mais il y a toujours une exception à cette obligation : la contrariété de la récupération avec un principe fondamental du droit de l'Union, tel que le principe de confiance légitime. C'est à la Commission d'apprécier à chaque fois les circonstances exceptionnelles qui pourraient justifier l'invocation d'un tel principe ; elle peut même l'invoquer d'office comme c'était le cas en l'espèce : elle a utilisé d'office le principe de confiance légitime, elle a apprécié donc d'une manière souveraine et discrétionnaire les circonstances exceptionnelles de l'espèce pour conclure à la non-récupération mais uniquement à la suppression des éléments sélectifs de la mesure en cause pour l'avenir<sup>1501</sup>.

**766.** Dans le même sens et dans une autre affaire, la Commission a considéré que le régime luxembourgeois des *holdings* 1929 exonérées constituait une aide d'État incompatible avec le marché intérieur. Même si la longévité du régime n'est pas suffisante pour créer une confiance légitime des bénéficiaires quant à sa pérennité, elle est susceptible de leur conférer le sentiment qu'il n'y sera pas mis fin d'une manière brutale. Si la Commission est « obligée » d'exiger la récupération de l'aide, elle a utilisé son pouvoir discrétionnaire pour moduler ses effets dans le temps : en l'espèce, elle a accordé une période transitoire aux *holdings* exonérées en prenant en compte la nécessité d'une continuité raisonnable du régime fiscal en cause inhérent à

---

<sup>1499</sup> Décision 2000/727/CE de la Commission du 21 juin 2000 concernant l'aide d'État mise à exécution par la France en faveur de la Manufacture corrézienne de vêtements (MCV) et le projet d'aide en faveur de la société appelée à lui succéder, *JO L 293* du 22 novembre 2000, p. 13, point 33.

<sup>1500</sup> Décision 2003/883/CE de la Commission du 11 décembre 2002 concernant le régime d'aide d'État C 46/2001 – Centrales de trésorerie mis à exécution par la France, *op. cit.*, point 41.

<sup>1501</sup> *Ibidem*, points 43 à 45.



leurs activités afin d'éviter des conséquences néfastes qu'une suppression immédiate produirait sur l'emploi et le développement économique au Luxembourg<sup>1502</sup>.

## **§ II. Les moyens : les actes de la Commission**

**767.** Compte tenu de la marge d'appréciation importante dont bénéficie la Commission quant à l'appréciation de la compatibilité d'une aide ou de la nécessité de la récupération, le rôle du juge se cantonne à un contrôle restreint d'erreur manifeste. Le contrôle juridictionnel n'est alors pas suffisant pour encadrer le pouvoir discrétionnaire de la Commission et rassurer les États membres et les opérateurs économiques qui se trouvent au gré de ses appréciations ; en effet, « *l'insécurité juridique que produit le pouvoir discrétionnaire l'affecte d'une suspicion permanente d'arbitraire* »<sup>1503</sup>.

**768.** C'est la Commission elle-même qui a cependant reconnu la nécessité pour la sauvegarde de la sécurité juridique et a donc choisi de procéder à une « *autolimitation* »<sup>1504</sup> de son pouvoir discrétionnaire. Elle a utilisé en ce sens son pouvoir créateur, limité dans un premier temps à un pouvoir quasi-normatif par l'adoption d'actes atypiques, instruments d'un droit qualifié par la doctrine de « *souple* »<sup>1505</sup> ; la Commission offre alors un fondement à ses décisions individuelles en préétabliant des orientations générales (**A**). Ce pouvoir quasi-normatif autonome se transforme parfois en un pouvoir normatif d'attribution par le Conseil ; c'est ainsi que la Commission peut adopter des règlements qui pour une partie importante reprennent les orientations déjà existantes dans les actes atypiques (**B**). Si finalement

---

<sup>1502</sup> V. Décision 2006/940/CE de la Commission du 19 juillet 2006 concernant le régime d'aide C 3/2006 mis en œuvre par la Luxembourg en faveur des sociétés holdings « 1929 » et des holdings « milliardaires », JO L 366 du 21 décembre 2006, p. 47, points 104 à 113. Dans le même sens, la Commission a modulé les effets dans le temps de la suppression du régime fiscal applicable aux centres de coordination en Belgique considéré comme aide fiscale incompatible. Même si l'État membre était obligé de procéder à la suppression ou à la modification du régime en cause, en raison des investissements importants qui ont pu être réalisés sur son fondement et prenant en considération la confiance légitime des bénéficiaires, la Commission a décidé d'octroyer à ces derniers un délai raisonnable avant l'extinction totale des effets du régime (V. décision 2003/755/CE de la Commission du 17 février 2003 concernant le régime d'aides mis en œuvre par la Belgique en faveur des centres de coordination établis en Belgique, JO L 282 du 30 octobre 2003, p. 25, point 123).

<sup>1503</sup> A. BOUVERESSE, *Le pouvoir discrétionnaire dans l'ordre juridique communautaire*, op.cit., p. 417.

<sup>1504</sup> *Ibidem*.

<sup>1505</sup> V. à titre indicatif, C. THIBIERGE, « Le droit souple. Réflexion sur les textures du droit », *RTDC*, 2003, n° 3, p. 599.

l'objectif de ces actes est bien la limitation, l'encadrement du pouvoir discrétionnaire de la Commission, on verra qu'il s'agit également d'un moyen qui lui permet de dessiner d'une manière positive la politique (fiscale) nationale, rapprochant ainsi la procédure de l'harmonisation.

### *A. Un pouvoir quasi-normatif autonome*

**769.** La Commission exerce traditionnellement son pouvoir normatif par le biais des actes typiques, c'est-à-dire des actes qui se trouvent dans la nomenclature du traité (article 288 du TFUE). Elle peut cependant excéder ce cadre afin d'adopter des actes « *hors nomenclature* », dits « *atypiques* » ou « *informels* »<sup>1506</sup>. Étant dépourvue dans le domaine des aides d'État d'une compétence normative – cette dernière étant réservée au Conseil par le texte du traité qui dispose dans l'article 109 qu'il « *peut prendre tous règlements utiles en vue de l'application des articles 107 et 108* » – elle a choisi des actes atypiques, notamment des lignes directrices et des communications.

**770.** La catégorie des actes atypiques est caractérisée par un « *foisonnement sémantique* »<sup>1507</sup> révélateur de la pluralité et de la diversification de ces actes, savoir : programmes, programmes d'action, livres blancs, livres verts, lettres adressées aux États membres, codes de conduite, résolutions, déclarations, conclusions, communications, *etc.* Les actes utilisés le plus souvent en matière d'aides d'État sont les lignes directrices et les communications<sup>1508</sup> qui font bien partie de ces actes informels. Ces derniers ont connu un développement considérable en matière d'aides d'État<sup>1509</sup>, mais aussi dans le droit de la concurrence d'une manière générale. Si leur intérêt pratique est indéniable (1), quelques incertitudes persistent quant à leur portée juridique (2).

---

<sup>1506</sup> D. SIMON, *Le système juridique communautaire*, *op. cit.*, p. 233.

<sup>1507</sup> *Ibidem*, p. 234.

<sup>1508</sup> A. BOUVERESSE, *Le pouvoir discrétionnaire dans l'ordre juridique communautaire*, *op.cit.*, p. 424.

<sup>1509</sup> F. RAWLINSON, « The Role of Policy Frameworks, Codes and Guidelines in the Control of State Aid », in I. HARDEN (éd.), *State Aid: Community Law and Policy*, Köln, Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft, 1993, pp. 53-55.

### 1. L'intérêt pratique des actes atypiques

771. Dans un premier temps, l'adoption des actes atypiques par la Commission en matière d'aides d'État répond à une nécessité de couvrir le vide juridique en raison de la carence du Conseil ; ce dernier doit intervenir par le biais de règlements afin d'encadrer le régime d'aide d'État et donc les pouvoirs de la Commission. Il semble que les raisons politiques ont fait obstacle à l'adoption de tels règlements par le Conseil<sup>1510</sup>, au moins pas avant 1998<sup>1511</sup>. La Commission est ainsi intervenue pour encadrer son pouvoir discrétionnaire d'une manière autonome et couvrir ce vide juridique. Comme l'a affirmé Claude Blumann, « [p]our palier la carence du Conseil [...] la Commission s'est transformée en législateur de substitution et a exercé un pouvoir quasi-normatif encadrant et orientant a priori l'exercice de ses compétences »<sup>1512</sup>. En raison de ce pouvoir quasi-normatif de la Commission, il arrive que « chaque secteur économique (acier, textile), ou chaque catégorie d'aides (aux investissements, aux exportations...) s'est vu doté d'une réglementation – plus ou moins rigide – offrant l'avantage de préciser pour chacun des trois acteurs du régime d'aides – États, entreprises, Commission – l'étendue de ses droits et obligations »<sup>1513</sup>.

772. La question de savoir si finalement la Commission est bien compétente pour intervenir ainsi en délimitant son propre pouvoir sans pour autant la transformer à une compétence liée<sup>1514</sup> a été posée<sup>1515</sup>. S'il s'agit parfois d'un besoin d'une organisation interne de l'institution ou s'il découle de ses compétences implicites, au final c'est

---

<sup>1510</sup> A. BOUVERESSE, *Le pouvoir discrétionnaire dans l'ordre juridique communautaire*, *op.cit.*, p. 144.

<sup>1511</sup> V. Règlement (CE) 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales, *op. cit.*; Règlement 659/99 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *op. cit.*

<sup>1512</sup> C. BLUMANN, « Régime des aides d'État : jurisprudence récente de la Cour de justice (1989-1992) », *op. cit.*, p. 731.

<sup>1513</sup> *Ibidem*, p. 731.

<sup>1514</sup> Cette transformation est interdite comme cela découle du principe « *fondamental* » de l'examen individuel qui dispose que « l'autorité compétente doit fonder sa décision sur les circonstances de chaque espèce, qu'elle doit apprécier en particulier, mais aussi de façon complète » (G. ISAAC, *La procédure administrative non contentieuse*, Paris, LGDJ, 1968, p. 439). V. aussi TPICE, 30 avril 1998, *Het Vlaamse Gewest (Région flamande) c. Commission*, aff. T-214/95, *préc.*, point 89 (« L'adoption par la Commission de telles lignes directrices procède de l'exercice de son pouvoir d'appréciation et n'entraîne qu'une autolimitation de ce pouvoir dans l'examen d'aides »).

<sup>1515</sup> G. DELLA CANANEA, « Administration by Guidelines: The Policy Guidelines of the Commission in the Field of State Aids », in I. HARDEN (éd.), *State Aid : Community Law and Policy*, Köln, Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft, 1993, pp. 70-72.

bien le pouvoir discrétionnaire qui autorise l'institution à adopter de tels actes dans le cadre de son exercice<sup>1516</sup> afin de couvrir le vide juridique. L'activité quasi-normative<sup>1517</sup> de la Commission bénéficie d'un « *consensus politique* »<sup>1518</sup>, que l'on ne trouve pas toujours eu égard aux autres types d'actes qui font partie de la nomenclature et qui sont plus difficiles à adopter. De plus la Commission procède à une consultation des États membres avant l'adoption de tels actes ; même si les États membres ne peuvent pas empêcher leur adoption – leur avis étant purement consultatif – la Commission en principe respecte leur opinion<sup>1519</sup>.

**773.** Dans un second temps, l'intérêt de cette intervention de la Commission ne se réduit pas à la nécessité de couvrir le vide juridique ; cela est encore plus vrai à partir de 1998, au moment où le Conseil a adopté les premiers règlements en la matière<sup>1520</sup>. De fait, par la voie de son pouvoir quasi-normatif la Commission délimite son pouvoir discrétionnaire en expliquant sa politique en la matière. Le juge de l'Union reconnaît à la Commission ce pouvoir de « *s'imposer des orientations pour l'exercice de ses pouvoirs d'appréciation par des actes tels que les lignes directrices, dans la mesure où ces actes contiennent des règles indicatives sur l'orientation à suivre par cette institution et qu'ils ne s'écartent pas des normes du traité* »<sup>1521</sup>. La gardienne des traités doit appliquer le régime général d'aides d'État au cas par cas. Or cette pratique casuistique n'est pas en conformité avec le principe de sécurité juridique. Il est donc nécessaire d'adopter ces actes atypiques qui feront écran entre la norme générale (le traité) et les décisions individuelles adoptées au cas par cas. La Commission s'autolimité en expliquant ses obligations en matière d'aides d'État et la

---

<sup>1516</sup> A. BOUVERESSE, *Le pouvoir discrétionnaire dans l'ordre juridique communautaire*, *op.cit.*, pp. 429-437 et suiv.

<sup>1517</sup> Claude Blumann utilise l'expression « *pouvoir réglementaire, innomé ou spontané* » mais qui n'est pas doté d'une « *valeur contraignante* » pour décrire le pouvoir réglementaire de la Commission exercé par le biais de communications et afin de lier *a priori* son pouvoir d'appréciation (C. BLUMANN, « La Commission, agent d'exécution du droit communautaire. La comitologie » in J. V. LOUIS, D. WAELEBROECK, *La Commission au cœur du système institutionnel des Communautés européennes*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 1989, p. 56).

<sup>1518</sup> D. SIMON, *Le système juridique communautaire*, *op. cit.*, p. 234.

<sup>1519</sup> F. RAWLINSON, « The Role of Policy Frameworks, Codes and Guidelines in the Control of State Aid », *op. cit.*, p. 60.

<sup>1520</sup> V. les règlements cités *supra* note 1511.

<sup>1521</sup> CJCE, 5 octobre 2000, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. C-288/96, *Rec.*, 2000, p. I-8237, point 62.

manière dont elle va les exercer dans la pratique<sup>1522</sup> ce qui permet d'améliorer son activité, la rendre plus rapide et surtout plus transparente<sup>1523</sup>. En même temps les tiers intéressés sont dans une situation plus favorable car ils peuvent prévoir les conséquences éventuelles de leurs actes.

774. Pour répondre au besoin de sécurité juridique et de prévisibilité de son action, la Commission peut adopter d'un côté des actes dont l'objet sera d'apporter une interprétation (en s'appuyant notamment sur la jurisprudence de la Cour de justice) sur le droit applicable<sup>1524</sup>, primaire ou dérivé, de l'autre des actes dont la finalité consistera à expliquer, à présenter à l'avance l'orientation qu'elle adoptera pour un secteur donné ou pour une catégorie d'aides. Aude Bouveresse reprend cette distinction lorsqu'elle précise que « [c]ertaines communications ont pour objet de définir, préciser, concrétiser des notions juridiques indéterminées (communication interprétative), d'autres visent à expliquer la ligne de conduite que l'institution entend suivre dans l'exercice de son pouvoir (communication d'orientation) »<sup>1525</sup>.

775. Cette distinction entre actes interprétatifs et actes d'orientation n'est pas sans rappeler la distinction faite en droit administratif français entre circulaires et directives (renommées « lignes directrices »<sup>1526</sup>). La circulaire, voie empruntée par l'Administration pour exprimer sa doctrine, consiste en principe à donner une interprétation sous forme d'instructions ou d'explications à l'application d'une législation ou d'une réglementation<sup>1527</sup> tandis que la directive prévoit des orientations aux fonctionnaires sur la façon d'exercer leur pouvoir discrétionnaire. Il s'agit d'un

---

<sup>1522</sup> V. M. KARPENSCHIF, *Droit européen des aides d'État*, *op. cit.*, pp. 171-172 et notes 633 à 637.

<sup>1523</sup> G. DELLA CANANEA, « Administration by Guidelines: The Policy Guidelines of the Commission in the Field of State Aids », *op. cit.*, pp. 66-67 ; F. RAWLINSON, « The Role of Policy Frameworks, Codes and Guidelines in the Control of State Aid », *op. cit.*, pp. 56-58. V. aussi C.-D. EHLERMANN, « The contribution of EC competition policy to the single market », *CMLR*, 1992, pp. 257 et suiv.

<sup>1524</sup> Le domaine du droit de la concurrence présente plusieurs notions difficiles à déterminer. V. à titre indicatif, Communication de la Commission sur la définition du marché en cause aux fins du droit communautaire de la concurrence, *JO C 372* du 9 décembre 1997, p. 5 ; Lignes directrices de la Commission relatives à la notion d'affectation du commerce figurant aux articles 81 et 82 du traité, *op. cit.*, p. 81.

<sup>1525</sup> A. BOUVERESSE, *Le pouvoir discrétionnaire dans l'ordre juridique communautaire*, *op.cit.*, p. 437.

<sup>1526</sup> V. Conseil d'État, Étude annuelle 2013, *Le droit souple*, Paris, La Documentation française, 2013, p. 13.

<sup>1527</sup> R. CHAPUS, *Droit administratif général*, Tome 1, Paris, Montchrestien, 15<sup>ème</sup> éd., 2001, pp. 513 et suiv. ; D. TRUCHET, *Droit administratif*, *op. cit.*, pp. 276 et suiv.

acte « *de rationalisation de facilitation de l'action administrative [qui] tend à assurer la cohérence des décisions à prendre dans une série d'affaires et à organiser la façon d'apprécier (notamment en matière d'administration de l'économie) ce que doit être le contenu des décisions* »<sup>1528</sup>.

**776.** La détermination de la politique fiscale nationale est susceptible d'être réalisée par la deuxième catégorie, celles des actes d'orientation. Ceux qui apportent une interprétation ne sont pas suffisants, ayant plutôt une valeur ponctuelle. Avec les actes d'orientation la Commission a l'occasion de donner sa propre vision sur l'admissibilité éventuelle d'une aide fiscale, en préétabliant des critères de compatibilité<sup>1529</sup> et procédant ainsi à une intégration positive, rapprochant la méthode de l'harmonisation.

**777.** La Commission intervient tant au niveau sectoriel<sup>1530</sup> qu'horizontal<sup>1531</sup> pour établir notamment des exceptions à la prohibition des aides d'État ; exceptions qui répondent aux priorités et aux objectifs du marché intérieur. Même si ces actes informels ne concernent pas spécifiquement les aides fiscales – sauf en ce qui concerne la communication de 1998 –, la fiscalité en tant que mode d'octroi d'un avantage transcende l'ensemble de ces règles. La Commission n'hésite pas à donner des détails précis<sup>1532</sup> quant aux conditions de compatibilité d'une aide (précisant même la contribution exigée à la réalisation d'un objectif d'intérêt commun ou l'effet

---

<sup>1528</sup> R. CHAPUS, *Droit administratif général*, *op. cit.*, p. 519. V. aussi P. DELVOLVE, « La notion de directive », *AJDA*, 1974, p. 443.

<sup>1529</sup> V. M. KARPENSCHIF, *Droit européen des aides d'État*, *op. cit.*, p. 172.

<sup>1530</sup> V. à titre indicatif : Communication de la Commission, Encadrement multisectoriel des aides à finalité régionale en faveur de grands projets d'investissement, *JO C 70* du 19 mars 2002, p. 8 ; Communication de la Commission, Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime, *JO C 13* du 17 janvier 2004, p. 3 ; Communication de la Commission, Lignes directrices sur les aides d'État aux aéroports et aux compagnies aériennes, *JO C 99* du 4 avril 2014, p. 3.

<sup>1531</sup> V. à titre indicatif : Communication de la Commission, Lignes directrices communautaires concernant les aides d'État au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté, *JO C 244* du 1<sup>er</sup> octobre 2004, p. 2 ; Communication de la Commission, Encadrement communautaire des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation, *JO C 323* du 30 décembre 2006, p. 1 ; Lignes directrices de la Commission concernant les aides d'État à la protection de l'environnement, *JO C 82* du 1<sup>er</sup> avril 2008, p. 1.

<sup>1532</sup> V. à titre d'exemple, Communication de la Commission, Lignes directrices sur les aides d'État aux aéroports et aux compagnies aériennes, *op. cit.*, pp. 31 et suiv.

incitatif recherché) procédant ainsi, d'une manière indirecte, à une acception harmonisée des exemptions possibles et par conséquent de l'aide *admissible*<sup>1533</sup>.

778. Par contre, la volonté de la Commission de procéder ainsi n'est pas suffisante en tant que telle. S'agissant d'actes atypiques et donc par définition d'actes non-contraignants, l'examen de leur portée juridique s'impose<sup>1534</sup>. En principe, ces actes ne devraient produire aucun effet de droit, leur portée se limitant à une « *vocation à exprimer une position ou un engagement politique* »<sup>1535</sup>. Toutefois il ne faut pas rester sur la dénomination d'un acte mais regarder ses effets dans la pratique. De fait, ces actes atypiques bénéficient d'une autorité juridique de fait ou mieux d'une « *valeur juridique partielle ou incomplète* »<sup>1536</sup> ce qui a comme conséquence leur opposabilité tant envers leur auteur qu'envers les justiciables<sup>1537</sup>.

## 2. La portée juridique des actes atypiques

779. Les actes interprétatifs, communications ou lignes directrices, lient dans un premier temps leur auteur (la Commission). Leur finalité étant de cantonner le pouvoir discrétionnaire de cette dernière, ils n'auront plus de valeur pratique si la Commission pouvait les écarter à tout moment<sup>1538</sup> ; le juge vérifie ainsi le respect de ces orientations par la Commission lors de l'adoption de décisions individuelles<sup>1539</sup>.

---

<sup>1533</sup> V. M. BLAUBERGER, « From Negative to Positive Integration ? European State Aid Control Through Soft and Hard Law », *op. cit.*, pp. 12 et 14.

<sup>1534</sup> La distinction entre actes interprétatifs et actes d'orientation n'est pas sans conséquence sur leur portée juridique. Pour notre étude on se focalisera uniquement sur les actes d'orientation, seuls susceptibles de déterminer une politique nationale. Pour la portée normative des actes interprétatifs, v. A. BOUVERESSE, *Le pouvoir discrétionnaire dans l'ordre juridique communautaire*, *op.cit.*, pp. 442-450.

<sup>1535</sup> D. SIMON, *Le système juridique communautaire*, *op. cit.*, p. 234.

<sup>1536</sup> C. BLUMANN, « Y a-t-il substitution de "régulations" communautaires aux "régulations" nationales en matière d'aides ? », *op. cit.*, p. 81.

<sup>1537</sup> Sur la question de la normativité de ces actes malgré leur valeur indicative, v. A. BOUVERESSE, *Le pouvoir discrétionnaire dans l'ordre juridique communautaire*, *op.cit.*, pp. 458 et suiv. ; V. KONDYLIIS, « Les lignes directrices en droit communautaire des aides : chimères et réalités », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantin N. Kakouris*, Athènes, Bruxelles, Ant. N. Sakkoulas, Bruylant, 2004, pp. 173 et suiv. ; K. C. WELLENS, G. M. BORCHARDT, « Soft Law in the European Community », *EL Rev.*, 1989, pp. 267 et suiv.

<sup>1538</sup> V. à titre indicatif, TPICE, 12 décembre 1996, *Association Internationale des Utilisateurs de Fils de Filaments Artificiels et Synthétiques et de Soie naturelle (AIUFFASS) e.a. c. Commission*, aff. T-380/94, *Rec.*, 1996, p. II-2169, point 57 ; TPICE, 30 avril 1998, *Het Vlaamse Gewest (Région flamande) c. Commission*, aff. T-214/95, *préc.*, point 89.

<sup>1539</sup> V. TPICE, 30 janvier 2002, *Keller SpA e.a. c. Commission*, aff. T-35/99, *Rec.*, 2002, p. II-261, point 77.

On voit donc que malgré le fait que ces actes ne sont guère contraignants, ils ne sont pas dépourvus d'effet juridique comme ils sont opposables à leur auteur, créant des attentes légitimes quant à leur application dans un cas donné<sup>1540</sup>.

**780.** Cette opposabilité connaît quelques limites<sup>1541</sup>. La Commission n'abandonne en aucun cas son pouvoir d'appréciation ; de fait, elle « *conserve son pouvoir d'abroger ou de modifier ces [actes] si les circonstances l'imposent* »<sup>1542</sup> ou ne pas les appliquer suite à l'examen individuel d'un cas donné. Comme le juge de l'Union le confirme, lorsque les institutions décident de procéder aux mesures d'autolimitation, elles « *énoncent [...] une règle de conduite indicative de la pratique à suivre dont [elles ne peuvent] s'écarter, dans un cas particulier, sans donner des raisons qui soient compatibles avec le principe d'égalité de traitement* »<sup>1543</sup>. Encore une fois l'analogie est topique avec le régime juridique applicable aux directives du droit administratif français où le juge administratif a estimé que les directives n'ont pas de caractère normatif mais sont finalement dotées d'une autorité de fait ; si les subordonnés ne sont pas obligés de suivre à la lettre les directives, ils ne peuvent le faire que dans le cas où la situation individuelle le justifie ou pour un motif d'intérêt général<sup>1544</sup>.

**781.** Ainsi la Commission présente à titre préalable la politique qu'elle va suivre en règle générale, ce qui incite les États membres à modifier et à mener leurs politiques fiscales nationales pour qu'elles soient en conformité avec les orientations données par la Commission. Prenant comme exemple les lignes directrices concernant les

---

<sup>1540</sup> CJCE, 30 janvier 1974, *Louwage c. Commission*, aff. 148/73, *Rec.*, 1974, p. 81, point 12 ; TPICE, 9 juillet 2003, *Efthymiou c. Commission*, aff. T-22/01, *Rec.*, p. II-891, point 53 ; TPICE, 27 septembre 2006, *Archer Daniels Midland Co c. Commission*, aff. T-59/02, *Rec.*, 2006, p. II-3627, point 43. Le juge peut aussi exercer un contrôle limité pour autant à l'erreur manifeste pour vérifier que la Commission a bien respecté ses actes interprétatifs : V. TPICE, 12 décembre 1996, *Association Internationale des Utilisateurs de Fils de Filaments Artificiels et Synthétiques et de Soie naturelle (AIUFFASS) e.a. c. Commission*, aff. T-380/94, *préc.* (et spéc. point 57) concernant les actes adoptés dans le secteur textile.

<sup>1541</sup> C. BLUMANN, « Régime des aides d'État : jurisprudence récente de la Cour de justice (1989-1992), *op. cit.*, pp. 731-732.

<sup>1542</sup> TPICE, 30 avril 1998, *Het Vlaamse Gewest (Région flamande) c. Commission*, aff. T-214/95, *préc.*, point 89.

<sup>1543</sup> CJCE, 28 juin 2005, *Dansk Rørindustri A/S e.a. c. Commission*, aff. jtes C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P à C-208/02 P et C-213/02 P, *Rec.*, 2005, p. I-5425, point 209. Dans le même sens, v. CJCE, 18 mai 2006, *Archer Daniels Midland Co. e.a. c. Commission*, aff. C-397/03 P, *Rec.*, 2006, p. I-4429, point 91 ; CJUE, 11 juillet 2013, *Gosselin Group NV c. Commission*, aff. C-429/11, *Rec. numérique*, point 64.

<sup>1544</sup> CE, Sect., 11 décembre 1970, *Crédit foncier de France c. M<sup>lle</sup> Gaupillat et M<sup>me</sup> Ader*, n° 78880, *Rec.*, p. 750.



aides d'État à finalité régionale<sup>1545</sup>, la Commission a apporté des orientations quant à sa manière d'apprécier la compatibilité d'une aide régionale avec le marché intérieur, limitant son pouvoir discrétionnaire accordé par l'article 107, paragraphe 3, points *a)* et *c)* du TFUE mais en même temps déterminant à l'avance sa politique, préétabliant quelques présomptions de compatibilité ou pas d'une aide. Ces présomptions engagent la Commission qui ne peut s'abstenir de leur application que pour des motifs d'égalité de traitement suite à l'examen individuel du dossier.

**782.** Quant à l'opposabilité aux justiciables, en principe elle est interdite puisque ces actes n'ont pas d'effet contraignant. Il y a par contre quelques exceptions dont l'une est propre aux aides d'État<sup>1546</sup> ; il arrive finalement que les actes atypiques soient contraignants pour leurs destinataires et cela en raison du « *consentement des États* »<sup>1547</sup>. En effet, le contrôle des aides d'État repose sur une coopération entre la Commission et les États membres pour l'adoption de toute mesure utile à cette fin comme cela résulte de la disposition de l'article 108, paragraphe 1 du TFUE. L'effet contraignant de la réglementation quasi-normative de la Commission résulte justement de l'accord des États membres pour participer au contrôle de la prohibition efficace des aides. C'est alors l'obligation de coopération loyale assumée par les États membres qui implique « *le strict respect des "mesures utiles" que la Commission serait amenée à leur proposer dans le cadre d'une communication dans la mesure où ils ont manifesté leur accord sur le contenu de ces dispositions* »<sup>1548</sup>. La Cour de justice affirme également le lien essentiel entre effet contraignant et consentement des États en 1993 dans son arrêt *CIRFS*<sup>1549</sup>, une jurisprudence confirmée ultérieurement à plusieurs reprises<sup>1550</sup>.

---

<sup>1545</sup> Lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale pour la période 2014-2020, *op. cit.*, points 25 et suiv.

<sup>1546</sup> A. BOUVERESSE, *Le pouvoir discrétionnaire dans l'ordre juridique communautaire*, *op.cit.*, pp. 464-466.

<sup>1547</sup> *Ibidem*, p. 465.

<sup>1548</sup> *Ibid.*, p. 464.

<sup>1549</sup> CJCE, 24 mars 1993, *Comité international de la rayonne et des fibres synthétiques (CIRFS) e.a. c. Commission*, aff. C-313/90, *Rec.*, 1993, p. I-1125, point 35.

<sup>1550</sup> CJCE, 15 octobre 1996, *Ijssel-Vliet Combinait BV*, aff. C-311/94, *Rec.*, 1996, p. I-5023, point 36 ; CJCE, 5 octobre 2000, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. C-288/96, *préc.*, point 64.

### ***B. Un pouvoir normatif d'attribution***

**783.** Les difficultés relatives à la portée juridique ne concernent pas, bien naturellement, les actes typiques, qui font partie de la nomenclature du traité, comme c'est le cas pour les règlements. Or en principe la Commission n'est pas dotée d'une telle compétence d'adopter des actes juridiquement contraignants en matière d'aides d'État. Ce pouvoir normatif est attribué au Conseil (article 109 du TFUE) qui peut prendre tous règlements utiles et déterminer notamment les aides qui pourront être dispensées de la procédure de notification.

**784.** Ce pouvoir n'est pas pour autant exclusif ; il peut être habilité à la Commission qui peut de cette manière adopter des règlements concernant les catégories d'aides d'État que le Conseil a préalablement déterminées comme pouvant être dispensées de procédure de notification. Ce pouvoir normatif d'attribution est confirmé par le traité de Lisbonne (article 108, paragraphe 4), une confirmation qui correspond à la pratique existante de la Commission.

**785.** La Commission, par habilitation du règlement du Conseil 994/1998<sup>1551</sup> – aujourd'hui abrogé et remplacé par le règlement 2015/1588<sup>1552</sup> –, a adopté plusieurs règlements d'exemption par catégorie. On peut citer notamment le règlement 68/2001 concernant les aides à la formation<sup>1553</sup>, le règlement 70/2001 concernant les aides d'État en faveur des petites et moyennes entreprises<sup>1554</sup>, le règlement 2204/2002 concernant les aides nationales à l'emploi<sup>1555</sup> ou encore le règlement 1628/2006 concernant les aides nationales à l'investissement à finalité régionale<sup>1556</sup>. Pour des

---

<sup>1551</sup> Règlement (CE) 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales, *op. cit.* modifié par le règlement (UE) 733/2013 du Conseil du 22 juillet 2013, JO L 204 du 31 juillet 2013, p. 11. V. C. BLUMANN, « L'émergence de l'exemption catégorielle en matière d'aides d'État : le règlement n° 994/98 du 7 mai 1998 », *op. cit.*, p. 319.

<sup>1552</sup> Règlement (UE) 2015/1588 du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (texte codifié), *op. cit.*

<sup>1553</sup> Règlement (CE) 68/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides à la formation, *op. cit.*

<sup>1554</sup> Règlement (CE) 70/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'État en faveur des petites et moyennes entreprises, *op. cit.*

<sup>1555</sup> Règlement (CE) 2204/2002 de la Commission du 12 décembre 2002 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'État à l'emploi, *op. cit.*

<sup>1556</sup> Règlement (CE) 1628/2006 de la Commission du 24 octobre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale, *op. cit.*

raisons de simplification, ces textes ont été abrogés et remplacés dans leur ensemble par le règlement général d'exemption par catégorie de la Commission 800/2008<sup>1557</sup> ; ce dernier a été récemment remplacé, à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2014, par un nouveau règlement déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur<sup>1558</sup>. Dans le même sens, la Commission a adopté le règlement 69/2001 afin d'établir un cadre réglementaire pour les aides dites *de minimis* qui échappent au contrôle de l'Union et sont surtout dispensées de la procédure de notification<sup>1559</sup>.

**786.** La finalité du pouvoir normatif de la Commission semble être double : d'un côté elle veut établir des critères d'admissibilité pour certaines catégories d'aides d'État donc y compris fiscales, en reprenant parfois les règles existantes dans les actes atypiques ; de l'autre, elle autorise les États membres, par le biais de ses règlements, à mettre en œuvre ces aides sans passer par la procédure de notification. La Commission introduit de cette manière des règles communes qui concernent moins la prohibition des aides mais plutôt leur autorisation, leur compatibilité. Ces règles se rapprochent le plus de l'intégration positive en matière d'aides d'État<sup>1560</sup>. La Commission arrive à créer « *un système institutionnel permanent de prise de décision et d'encadrement* »<sup>1561</sup> des aides d'État, y compris fiscales, rapprochant des législations et pratiques fiscales des États membres sans passer pour autant par la procédure d'harmonisation prévue à cette fin par le droit primaire.

---

<sup>1557</sup> Règlement (CE) 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), *op. cit.*

<sup>1558</sup> Règlement (UE) 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, *op. cit.*

<sup>1559</sup> Règlement (CE) 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*, *op.cit.*, p. 30 ; remplacé d'abord par le règlement (CE) 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006, *op. cit.* et ensuite par le règlement (UE) 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013, *op. cit.*

<sup>1560</sup> M. BLAUBERGER, « From Negative to Positive Integration? European State Aid Control Through Soft and Hard Law », *op. cit.*, p. 22.

<sup>1561</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 315.

## Conclusion du Chapitre I

**787.** Le contexte d'intégration négative est celui qui est traditionnellement en œuvre en matière d'aides d'État et de fiscalité. Cela signifie que les autorités de l'Union interviennent de manière ponctuelle pour éliminer les distorsions de la concurrence provoquées par les aides de nature fiscale interdisant ainsi certains comportements étatiques. L'adoption des règles communes rapprochant les politiques fiscales n'est aucunement prévue dans ce contexte par le régime d'aides du droit primaire.

**788.** La Commission arrive toutefois par le biais de certaines obligations imposées aux États membres, celles de la notification et de la restitution d'une aide, à s'éloigner du cadre de l'intégration négative, s'appropriant d'une manière subtile des prérogatives typiques d'une intégration positive. Même si elle ne parvient pas toujours à imposer des règles communes, elle réussit à influencer de manière positive les politiques fiscales nationales. La gardienne des traités voit son rôle s'élargir en s'auto-substituant au législateur fiscal national ou en influençant d'une façon « dirigiste » la répartition interne des compétences fiscales. Au niveau matériel, elle peut limiter les choix au regard de l'affectation des impôts ; en utilisant son pouvoir créateur quasi-normatif ou normatif elle impose sa propre vision sur ce que devrait être une aide (fiscale) compatible au cas par cas mais aussi d'une manière générale, la rapprochant le plus de l'harmonisation fiscale dans le sens qui est conféré par le traité.

**789.** Ces exemples d'élargissement du rôle de la Commission manifestent une certaine extension de ses pouvoirs tels qu'ils découlent du droit primaire, suscitant là des débats quant à un possible détournement. L'objectif des pouvoirs accordés en matière d'aides d'État est l'élimination de la concurrence entre les entreprises en interdisant certains comportements étatiques. Il y a certes une première extension du champ d'application du régime d'aides vers la protection de la concurrence fiscale institutionnelle mais cette extension ne constitue pas un détournement de pouvoir ; elle est synonyme dans la pratique d'une révision *informelle* du traité puisqu'elle a été réalisée sur l'accord mais surtout sous l'impulsion des États membres. En revanche, lorsque la Commission – sous le contrôle plus ou moins important de la part de la Cour de justice – parvient à imposer d'une manière positive le contenu, les

choix relevant de la politique fiscale nationale, elle se lance unilatéralement dans une extension de la finalité du contrôle des aides fiscales. Ce dernier n'est plus utilisé – du moins plus exclusivement – pour éliminer les disparités fiscales mais pour parvenir à leur convergence, constituant comme il sera examiné par la suite une sorte de succédané de l'harmonisation fiscale. L'instrumentalisation des aides fiscales arrive ainsi à cantonner la prérogative des États membres à l'établissement libre de leur politique fiscale non en leur imposant des contraintes mais en leurs dictant une démarche donnée ou des finalités à atteindre tant au niveau institutionnel que matériel.



## Chapitre II. Les conséquences sur la politique fiscale de l'Union

790. Balançant entre intégration négative et positive, le dispositif de contrôle des aides d'État semble passer progressivement d'un moyen de prohibition des mesures fiscales sélectives et incompatibles avec le marché intérieur à un instrument qui pourrait éventuellement déboucher sur un rapprochement *de facto* des politiques fiscales nationales en matière d'imposition directe. La doctrine fait souvent cette liaison entre contrôle des aides fiscales et harmonisation : elle présente parfois l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales comme un détournement éventuel du droit de l'Union afin de parvenir à une « *harmonisation indirecte* » de la fiscalité, bien que cela ne soit guère prévu par les dispositions relatives aux aides d'État<sup>1562</sup>. À côté des opinions doctrinales, les requérants contestant une décision de la Commission qui déclare une aide fiscale incompatible invoquent parfois l'argument d'un détournement de pouvoir de la Commission qui réaliserait une harmonisation fiscale comme l'illustrent les affaires *Daewoo*<sup>1563</sup> et *Ramondín*<sup>1564</sup>. En dehors du cadre juridictionnel, le même argument est invoqué lors de la procédure d'adoption d'une décision de la Commission ; c'est ainsi par exemple que le détournement de pouvoir fit partie des observations du Royaume-Uni dans l'affaire *Gibraltar*<sup>1565</sup>.

791. Il peut être admis que les manifestations de l'instrumentalisation des aides fiscales qui permettent une détermination directe ou indirecte de la politique fiscale nationale semblent se diriger vers un détournement de pouvoir. Toutefois cet argument n'a jamais été retenu à notre connaissance ni par la Cour de justice ni par la Commission. Dans les affaires précitées devant le juge, soit le moyen a été rejeté

---

<sup>1562</sup> C. MICHEAU, *La réglementation des aides d'État et des subventions en fiscalité directe – Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 99 ; C. PANAYI, « State Aid and Tax : the Third Way ? », *op. cit.*, p. 304 ; E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des régions et des collectivités locales face au droit communautaire : analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, *op. cit.*, p. 389.

<sup>1563</sup> CJCE, 11 novembre 2004, *Daewoo Electronics Manufacturing España SA e.a. c. Commission*, aff. jtes C-183/02 P et C-187/02 P, *Rec.*, 2004, p. I-10609, point 68.

<sup>1564</sup> TPICE, 6 mars 2002, *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava e.a. c. Commission*, aff. jtes T-92/00 et T-103/00, *préc.*, points 82 et 83 ; CJCE, 11 novembre 2004, *Ramondín SA et Ramondín Cápsulas SA e.a. c. Commission*, aff. jtes C-186/02 P et C-188/02 P, *Rec.*, 2004, p. I-10653, points 31 à 36.

<sup>1565</sup> Décision 2005/261/CE de la Commission du 30 mars 2004 relative au régime d'aides que le Royaume-Uni envisage de mettre à exécution concernant la réforme de l'impôt sur les sociétés par le gouvernement de Gibraltar, *op. cit.*, point 51.

comme nouveau et donc irrecevable en pourvoi<sup>1566</sup>, soit non prouvé<sup>1567</sup>. Quant à la Commission, elle écarte toute implication d'une harmonisation alléguant qu'elle « *remplit simplement l'obligation de contrôle des aides d'Etat que lui impose le traité* »<sup>1568</sup>. Même la doctrine prend soin parfois de nuancer sa position : tout en admettant l'application excessive des règles sur les aides d'État, elle ne l'assimile pas à une harmonisation proprement dite comme cela ne semble pas ressortir de l'intention des institutions de l'Union<sup>1569</sup>.

**792.** Considérer que le contrôle des aides fiscales conduit à une harmonisation (même indirecte) au sens du traité semble prématuré ou, à tout le moins, assez précoce. Le régime des aides fiscales contribue indéniablement à contrôler les droits fiscaux nationaux d'une manière extensive qui ne peut pas être justifiée dans le contexte de l'intégration négative. On peut se demander toutefois si le terme *harmonisation* est correct pour décrire ce phénomène qui certes se rapproche – compte tenu des manifestations déjà présentées – de la finalité de l'harmonisation sans pour autant recourir à l'harmonisation telle que prévue par le droit primaire. Une analyse plus fine s'impose afin de déceler la véritable nature de cette instrumentalisation du contrôle des aides fiscales qui s'éloigne de l'harmonisation classique prévue dans le traité pour inaugurer une autre – une nouvelle – méthode d'intégration positive (**Section I**).

**793.** En ce qui concerne ensuite l'allégation d'un détournement de pouvoir, dans un premier temps elle semble justifiée compte tenu que les autorités de l'Union utilisent leur pouvoir pour un autre objectif que celui prévu par le traité : la détermination de fait de la politique fiscale nationale au lieu d'un simple contrôle de cette politique. Cependant, dans un second temps, il faut apporter quelques nuances. Le dépassement

---

<sup>1566</sup> CJCE, 11 novembre 2004, *Daewoo Electronics Manufacturing España SA e.a. c. Commission*, aff. jtes C-183/02 P et C-187/02 P, *préc.*, points 69 et 70.

<sup>1567</sup> TPICE, 6 mars 2002, *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava e.a. c. Commission*, aff. jtes T-92/00 et T-103/00, *préc.*, points 84 et 85 ; CJCE, 11 novembre 2004, *Ramondín SA et Ramondín Cápsulas SA e.a. c. Commission*, aff. jtes C-186/02 P et C-188/02 P, *préc.*, points 42 à 48.

<sup>1568</sup> Décision 2005/261/CE de la Commission du 30 mars 2004 relative au régime d'aides que le Royaume-Uni envisage de mettre à exécution concernant la réforme de l'impôt sur les sociétés par le gouvernement de Gibraltar, *op. cit.*, point 120.

<sup>1569</sup> C. MICHEAU, *La réglementation des aides d'État et des subventions en fiscalité directe – Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, pp. 99-100.



du cadre des compétences d'attribution de l'Union n'est pas inédit ; au contraire, il est un phénomène fréquent qui vise à apporter une certaine correspondance entre les pouvoirs et les objectifs toujours évolutifs liés à l'intégration du marché intérieur. Si les autorités européennes instrumentalisent le contrôle des aides fiscales afin de contourner la procédure d'harmonisation du traité, elles le font au nom de l'intégration, prenant en compte les nécessités du fonctionnement du marché intérieur. Il semble alors que les répercussions de ceci se traduisent plus en une reconsidération de l'étendue de leurs compétences justifiée par l'extension d'objectifs en matière fiscale qu'en un détournement de pouvoir (**Section II**).

**794.** L'introduction d'une (nouvelle) technique d'intégration positive et l'extension des compétences fiscales en résultant peuvent-elles conduire au façonnement de la politique fiscale de l'Union, voire contribuer à l'émergence d'une véritable politique fiscale de l'Union ? Telle est la question à laquelle on tentera de répondre une fois les caractéristiques de la nouvelle méthode d'intégration positive présentées et les conséquences sur l'étendue des compétences fiscales de l'Union examinées.

### **Section I. L'adjonction d'une méthode d'intégration positive**

**795.** La question de la complétion des méthodes d'intégration positive n'est pas nouvelle ; elle a été plutôt étudiée sous le prisme de la nécessité de trouver des alternatives à l'harmonisation fiscale et cela déjà dans les années quatre-vingt-dix quand les premières directives relatives à l'harmonisation directe ont fait leur apparition<sup>1570</sup>. Les difficultés constatées pour arriver à l'harmonisation, surtout la pérennité de la règle de l'unanimité, ont incité plusieurs auteurs à s'interroger sur l'avenir de cette méthode d'intégration. C'est en ce sens que Patrick Dibout a formulé en 1995 la question suivante : « *En l'absence d'évolution sur ce plan [de l'harmonisation fiscale], y aurait-il alors des alternatives permettant de définir des solutions aux divergences entre fiscalités nationales constitutives d'obstacles à la*

---

<sup>1570</sup> Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 relative aux fusions, scissions, apports d'actifs, échanges d'actions, *op. cit.* ; Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 relative aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *op. cit.*

*réalisation des buts du traité ?* »<sup>1571</sup>. Cette absence d'évolution redoutée par l'auteur est confirmée aujourd'hui ; à partir de 1995, seules deux directives ont été finalement adoptées en matière de fiscalité directe<sup>1572</sup> ce qui rend la question des alternatives encore plus valable et péremptoire.

**796.** Le premier instinct pour la recherche d'alternatives serait de puiser dans les autres techniques d'intégration positive pour déterminer si l'une d'elles serait apte à remplacer le vide créé par les carences d'harmonisation. Les véritables méthodes d'intégration négative (donc pas celle des aides fiscales) sont facilement exclues : le contrôle des entraves fiscales n'est ainsi aucunement pertinent. L'alternative, si elle se veut digne de remplacer l'harmonisation, ne doit pas uniquement faire disparaître les discriminations *dans* un État membre mais elle doit surtout être capable de faire disparaître les différences *entre* les États membres<sup>1573</sup>. Parmi les instruments de l'intégration positive, la méthode de la concurrence fiscale qui pourrait éventuellement aboutir à un rapprochement des systèmes fiscaux nationaux ayant démontré ses limites et ses risques<sup>1574</sup> ne peut qu'être écartée. En ce qui concerne la méthode de coopération ou coordination entre les États membres, son caractère plus politique que juridique l'empêche d'acquiescer le niveau de normativité exigé pour une harmonisation. Quant à l'uniformisation prévoyant une substitution du droit de l'Union au droit national, elle n'est pas concevable dans l'état actuel de l'intégration de la fiscalité directe<sup>1575</sup>.

**797.** Face à ces difficultés, la doctrine a envisagé le recours à une harmonisation « *en comité restreint* »<sup>1576</sup>, c'est-à-dire une harmonisation qui ne concernera que certains États membres, ce qui pourra être réalisé par la procédure de coopération renforcée

---

<sup>1571</sup> P. DIBOUT, « Fiscalité et construction européenne : un paysage contrasté », *op. cit.*, p. 16.

<sup>1572</sup> Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *op. cit.* ; Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *op. cit.*

<sup>1573</sup> D. BERLIN, « L'agrément fiscal : en sursis du droit communautaire ? », *op. cit.*, p. 291.

<sup>1574</sup> V. *supra* §§ 667 et suiv.

<sup>1575</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 48. La réglementation uniforme est limitée pour l'instant « *dans les domaines de l'Union douanière, de la politique agricole commune, de la politique des transports et de certains aspects relatifs à la libre circulation des marchandises* » (F. DINTILHAC, « Rapprochement des législations », *op. cit.*, n° 5).

<sup>1576</sup> P. DIBOUT, « Fiscalité et construction européenne : un paysage contrasté », *op. cit.*, p. 17.

(articles 20 du TUE et 326 et suiv. du TFUE). Une telle harmonisation fiscale n'a jamais été réalisée. Sur sa pertinence en tant qu'alternative, il nous semble que la réponse ne peut qu'être négative<sup>1577</sup>. L'harmonisation doit parvenir à l'édiction d'une règle commune ; commune justement car elle reflète les caractéristiques de l'ensemble de la communauté, de l'ensemble des États membres. Une telle méthode conduirait à la dénaturation du terme « harmonisation » mais aussi à la création d'une Union européenne à deux, voire plusieurs, vitesses.

**798.** Reste à voir si l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales pourrait parvenir à se substituer à la méthode d'intégration de l'harmonisation fiscale et constituer ainsi une nouvelle technique d'intégration positive. Le fait que cette méthode soit distincte de l'harmonisation ne signifie guère qu'elle ne réussit pas à parvenir à une certaine convergence des systèmes fiscaux nationaux (§ I) mais empruntant à cette fin une voie qui correspond mieux à celle d'une coordination (§ II).

### ***§ I. Une méthode distincte de l'harmonisation***

**799.** Lorsque la doctrine fait référence au détournement de l'encadrement des aides fiscales, elle utilise le terme « harmonisation », ce qui ne semble pas totalement injustifié. L'harmonisation signifie dans la pratique une certaine convergence des normes nationales (législatives, réglementaires ou administratives) lorsque cela s'avère nécessaire pour l'amélioration des conditions de l'établissement et du fonctionnement du marché intérieur. Elle présuppose l'adoption d'un cadre juridique commun qui prend la forme – obligatoirement en matière fiscale – d'une directive. Par le biais du contrôle des aides fiscales, les autorités de l'Union parviennent effectivement à une certaine convergence des systèmes fiscaux mais pour cela aucune directive n'est arrêtée et les États membres ne donnent guère leur approbation. Or l'adoption d'une directive et le concours unanime des gouvernements nationaux qui agissent en tant qu'autorité de l'Union réunis au sein du Conseil sont des conditions *sine qua non* pour pouvoir recourir à la méthode de l'harmonisation en matière fiscale

---

<sup>1577</sup> Sur cette question, v. aussi A. SCHRAUWEN, « Sources of EU Law for Integration in Taxation », in D. WEBER (éd.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, Amsterdam, IBFD, 2010, p. 15 et spéc. pp. 23 et suiv.

selon l'article 115 du TFUE. L'adjectif « *volontaire* »<sup>1578</sup> utilisé parfois pour qualifier cette harmonisation n'est pas dû au hasard : il signifie que le rapprochement des normes nationales, dépendant de la règle d'unanimité, a lieu selon et en raison de la volonté des États membres. Le même constat s'applique pour l'option de la directive : elle permet aux États membres de choisir librement et d'une manière souveraine les moyens pour sa transposition.

**800.** La convergence des systèmes fiscaux nationaux dans le cadre du contrôle des aides fiscales se réalise alors en empruntant une voie procédurale différente. Il ne peut pas être affirmé qu'il s'agit d'une harmonisation au sens classique du terme prévue par le droit primaire mais – compte tenu de ses caractéristiques – d'une nouvelle forme de rapprochement des droits fiscaux nationaux. L'harmonisation volontaire répond à un certain formalisme qui lui attribue son autorité mais en même temps il constitue aussi l'obstacle principal pour sa réalisation. En revanche, la convergence réalisée grâce au contrôle des aides fiscales s'effectue de manière plutôt informelle et ponctuelle, en incitant les États membres vers une certaine direction. Ces deux caractéristiques la distinguent de l'harmonisation et lui confèrent une performante manquante à cette dernière, comme son application particulièrement limitée en matière de fiscalité directe le prouve. Le contrôle des aides fiscales en tant que succédané de l'harmonisation fiscale ne bénéficie alors pas de la même autorité, ayant renoncé au formalisme (**A**) ; toutefois, c'est cette « faiblesse » qui le rend plus efficace, lui permettant de s'immiscer dans plusieurs aspects du droit fiscal national, pouvant résulter à long terme en un rapprochement certes diffus et fragmentaire mais paradoxalement d'une portée plus globale (**B**).

### *A. La renonciation au formalisme*

**801.** L'harmonisation de la fiscalité directe correspond dans la pratique à un « *rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres* » (article 115 du TFUE). Le rapprochement signifie la suppression des divergences entre les réglementations nationales, plus précisément les divergences portant sur la fiscalité et susceptibles d'avoir des effets préjudiciables au bon

---

<sup>1578</sup> P. BELTRAME, G. MONTAGNIER, « L'Europe des impôts », *op. cit.*, p. 242.

fonctionnement du marché intérieur. Il s'agit d'un processus qui ne vise pas à une substitution du droit de l'Union au droit national – se distinguant alors de l'uniformisation en tant que méthode d'intégration – mais plutôt à un rapprochement qui respecte l'autonomie normative et procédurale des États membres. Cela ressort des modalités de mise en œuvre de l'harmonisation, en l'espèce fiscale, qui doit respecter certaines contraintes procédurales, savoir l'adoption d'une directive et la règle de l'unanimité. Ces deux exigences sont démonstratives de la participation active des États membres, les seuls qui pourront permettre la convergence de leurs propres normes fiscales nationales.

**802.** Premièrement, la procédure commune d'harmonisation exige que l'instrument harmonisateur soit adopté à l'unanimité par les États membres agissant en tant qu'autorité de l'Union réunis en Conseil. La fiscalité (directe) étant un symbole de souveraineté des États membres, l'unanimité s'impose comme le choix naturel<sup>1579</sup>. Toutefois, vu l'application limitée de la méthode de l'harmonisation en matière de fiscalité directe, différents efforts ont eu lieu afin de supprimer cette règle, optant pour une solution plus conciliante : celle de la majorité qualifiée. Ces tentatives n'ont pas eu de succès et de toute façon étaient plutôt orientées vers la fiscalité indirecte<sup>1580</sup>. La règle d'unanimité persiste alors, rappelant que la fiscalité est un symbole de la souveraineté étatique. Son exigence souligne le caractère volontaire de l'harmonisation fiscale, ce qui n'est pas sans conséquence sur la politique fiscale européenne : « *une proposition ne peut se limiter à entraîner un gain de bien-être pour l'Union européenne dans son ensemble ; elle doit aussi bénéficier à chaque État membre pris séparément [...] toute proposition qui ne respecte pas cette condition est condamnée à l'échec, même si, globalement, l'Union tirerait grand profit de sa mise en œuvre* »<sup>1581</sup>.

**803.** Deuxièmement, ce n'est pas uniquement l'adoption des mesures d'harmonisation qui se réalise par le concours des États membres mais également leur mise en œuvre.

---

<sup>1579</sup> CJCE, 29 avril 2004, *Commission c. Conseil de l'Union européenne*, aff. C-338/01, *préc.*, point 51.

<sup>1580</sup> F.-X. PRIOLLAUD, D. SIRITZKY, *Le traité de Lisbonne. Texte et commentaire article par article des nouveaux traités européens (TUE-TFUE)*, *op. cit.*, pp. 242-243.

<sup>1581</sup> P. CATTOIR, M. MORS, « Une chronique du paquet fiscal. Les fondements et les enjeux de la démarche communautaire », *op. cit.*, p. 246.

D'une manière générale, la directive est l'instrument privilégié de rapprochement des législations nationales<sup>1582</sup>. En matière fiscale elle n'est pas simplement l'instrument privilégié mais aussi l'instrument exclusif dont l'adoption est imposée explicitement par le traité. La directive procède à un « *partage de compétence normative* »<sup>1583</sup> étant caractérisée par une « *dualité juridique* »<sup>1584</sup>. D'un côté, elle donne l'occasion aux autorités de l'Union d'établir un cadre juridique unique et obligatoire pour les États membres et de fixer des résultats à atteindre. De l'autre, sa mise en œuvre dépend des moyens choisis par les gouvernements nationaux qui signalent de cette façon leur collaboration au stade final de l'harmonisation.

**804.** Le formalisme procédural de l'harmonisation offre une cristallisation de la volonté politique des États membres qui expriment de cette manière leur aspiration à « *créer non seulement un marché unique, mais encore une entité européenne disposant de prérogatives et de moyens d'actions suffisants* »<sup>1585</sup> en matière fiscale. Cette volonté est absente de la convergence réalisée par le biais du contrôle des aides fiscales dont la mise en œuvre ne correspond à aucune formalité précise. Les institutions européennes – et notamment la Commission qui acquiert un rôle central dans le contrôle des aides fiscales – en déterminant les politiques fiscales nationales arrivent à les rapprocher avec des appréciations ponctuelles, des jugements au cas par cas ou parfois d'une manière plus organisée grâce à leur pouvoir créateur. Elles parviennent à une convergence plus flexible, guidée non pas par la volonté politique des États membres mais par les exigences de l'Union européenne.

**805.** Ce rapprochement peut avoir lieu dans un premier temps en raison de l'obligation de notification. C'est grâce à la notification d'une aide fiscale que la Commission peut effectuer son propre contrôle sur l'égalité fiscale afin d'apprécier le critère de sélectivité, se substituant au législateur national. Même si le principe d'égalité devant l'impôt n'est pas reconnu par le droit de l'Union, la Commission – sous le contrôle du juge – intervient pour l'encadrer et, plus important encore, l'appliquer suivant la même méthode dans tous les cas. C'est l'uniformité du contrôle

---

<sup>1582</sup> V. F. DINTILHAC, « Rapprochement des législations », *op. cit.*, n<sup>os</sup> 140 et suiv.

<sup>1583</sup> *Ibidem*, n<sup>o</sup> 144.

<sup>1584</sup> *Idem*.

<sup>1585</sup> P. BELTRAME, G. MONTAGNIER, « L'Europe des impôts », *op. cit.*, p. 242.

qui peut indirectement conduire à un rapprochement des législations fiscales et plus précisément des celles qui ont passé le « test » de la Commission. Mais les législations qui n'ont pas été (encore) notifiées peuvent également s'inspirer du contrôle de la gardienne des traités dans les cas similaires et procéder à des modifications contribuant à une certaine cohérence dans l'application du principe d'égalité et par conséquent et à long terme à un rapprochement sur ce point des législations fiscales nationales.

**806.** Dans un second temps, et dans la suite logique de la notification, la Commission statue sur la compatibilité de l'aide fiscale (nouvelle ou existante) et, le cas échéant, sur sa récupération. Encore une fois, elle se substitue au législateur national, mais cette fois-ci au niveau matériel, posant des limites quant aux choix relevant de l'affectation des impôts au cas par cas. Il ressort ainsi de ces appréciations ponctuelles un faisceau d'indices de compatibilité d'une aide fiscale créant indirectement une idée abstraite de ce que devrait être une aide fiscale admissible, compatible avec le marché intérieur. Une aide fiscale qui contribue à la réalisation des objectifs d'intérêt commun européen, qui a un impact positif sur l'accroissement de l'efficacité du marché ou qui peut corriger des inégalités sociales ou régionales provoquées par les formes du marché au sein d'un État membre peut être déclarée compatible ou le cas échéant non restituable. Bien évidemment le jugement ultime se fondant sur un contrôle de proportionnalité doit passer par la Commission. Or, une fois que des exigences générales de compatibilité ont été posées par la pratique de la Commission, cela n'empêche pas les gouvernements nationaux de les prendre en compte lors de l'adoption d'une nouvelle mesure fiscale sélective ou de modifier éventuellement leurs systèmes fiscaux d'une manière homogène afin de les rendre plus conformes à des finalités communes.

**807.** Mais là où le rapprochement devient plus tangible, c'est lorsque la gardienne des traités utilise son pouvoir créateur pour préétablir certains critères d'admissibilité concrétisant et formalisant son contrôle de compatibilité. La Commission peut ainsi intervenir par des lignes directrices ou des communications ou d'autres actes informels et orienter les gouvernements nationaux vers l'adoption d'aides admissibles

ou, mieux encore, vers une acception harmonisée de l'aide admissible<sup>1586</sup>. Poser à l'avance des règles de compatibilité – parfois assez précises – peut contrarier les objectifs d'une analyse économique plus fine<sup>1587</sup> : en effet, la Commission se contente d'appliquer les critères préétablis, mettant au second rang le test de mise en balance des effets négatifs et positifs d'une aide dans un cas donné. Elle peut conduire toutefois avec cette pratique à rapprocher, d'une manière certes ponctuelle et pour certains domaines, les législations fiscales nationales.

**808.** D'une manière générale, il n'est pas impossible pour les institutions d'utiliser des actes non contraignants, comme des recommandations, afin de rapprocher les législations « *sur un mode incitatif* »<sup>1588</sup>. Les autorités européennes utilisent ces actes afin de poser un cadre général d'action en invitant les États membres à adopter un comportement déterminé en conformité avec ce cadre<sup>1589</sup>. Il s'agit finalement d'un acte qui se substitue à l'adoption d'une directive mais contrairement à la directive, son respect repose sur « *l'autodiscipline* » des gouvernements nationaux<sup>1590</sup>. Ces actes ne sont pas contraignants en principe mais ne sont pas dépourvus non plus de toute valeur juridique, notamment dans le contexte des aides d'État où ils peuvent en effet être contraignants pour leurs destinataires car ils bénéficient de leur consentement<sup>1591</sup>. La Commission incite donc les États membres vers des finalités communes contribuant à une certaine cohérence entre les systèmes fiscaux.

**809.** La Commission a été également habilitée pour déclarer par voie de règlements des critères de compatibilité pour certaines catégories d'aides déterminées

---

<sup>1586</sup> M. BLAUBERGER, « From Negative to Positive Integration? European State Aid Control Through Soft and Hard Law », *op. cit.*, pp. 12 et 14.

<sup>1587</sup> J.-Y. CHEROT, « Le “plan d'action” de la Commission dans le domaine des aides d'État. Progrès et limites de l'analyse économique dans le contrôle communautaire des aides d'État », *op. cit.*, p. 2418-2419.

<sup>1588</sup> F. DINTILHAC, « Rapprochement des législations », *op. cit.*, n° 191.

<sup>1589</sup> J. P. JACQUE, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 578. À titre d'exemple, on peut citer deux recommandations de la Commission relatives à la fiscalité ayant un rôle d'harmonisation *incitative* : celle du 21 décembre 1993 relative à l'imposition de certains revenus obtenus par des non-résidents dans un État membre autre que celui de leur résidence (94/79/CE, JO L 39 du 10 février 1994, p. 22) et celle du 25 mai 1994 concernant le mode d'imposition des petites et moyennes entreprises (94/390/CE, JO L 177 du 9 juillet 1994, p. 1).

<sup>1590</sup> J. P. JACQUE, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 578.

<sup>1591</sup> V. *supra* § 782.



limitativement par le Conseil<sup>1592</sup>. Encore une fois elle parvient à introduire des règles communes qui concernent moins la prohibition des aides que leur autorisation, mettant encore une fois les objectifs de l'analyse économique plus fine au second rang. Elle arrive à créer « *un système institutionnel permanent de prise de décision et d'encadrement* »<sup>1593</sup> des aides d'État, y compris fiscales, rapprochant certaines législations et pratiques fiscales des États membres. Ces règles se rapprochent le plus de l'intégration positive en matière d'aides d'État, tant en ce qui concerne leur contenu que leur procédure d'adoption<sup>1594</sup>.

**810.** Enfin, l'appréciation de la Cour de justice quant à la sélectivité régionale peut aussi contribuer à la convergence des droits nationaux en ce qui concerne les règles régissant la répartition interne des compétences fiscales. Compte tenu des critères exigeants pour la reconnaissance de l'autonomie fiscale d'une entité infra-étatique, les choix de la répartition territoriale des compétences fiscales sont limités. Le droit de l'Union apporte donc un coup sévère à l'autonomie institutionnelle des États membres mais à long terme il peut conduire à un rapprochement de cette répartition en leur guidant vers l'adoption d'une structure politico-administrative semblable et conforme aux exigences du contrôle des aides fiscales.

**811.** La renonciation au formalisme n'empêche pas les autorités de l'Union d'établir d'une manière flexible des exigences communes pour les États membres. Certes cette technique ne bénéficie pas toujours de l'effet contraignant offert par la directive mais l'obligation de restitution d'une aide incompatible, dont le non-respect pourrait déclencher des procédures d'infraction, joue son rôle pour dissuader les États membres de ne pas respecter les « incitations » et la pratique de la Commission.

---

<sup>1592</sup> Règlement (CE) 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales, *op. cit.* modifié par le règlement (UE) 733/2013 du Conseil du 22 juillet 2013, *op. cit.* et abrogé et remplacé par le règlement (UE) 2015/1588 du Conseil du 13 juillet 2015, *op. cit.*

<sup>1593</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 315.

<sup>1594</sup> M. BLAUBERGER, « From Negative to Positive Integration? European State Aid Control Through Soft and Hard Law », *op. cit.*, p. 22.

### ***B. L'adoption d'une approche « incitative » globale***

**812.** La renonciation au formalisme signifie que les finalités communes posées au niveau européen ne bénéficient pas d'un large consensus, n'ayant pas été acceptées à l'unanimité par les États membres. Or, cette exigence de consensus est à double tranchant. D'un côté, il est indéniable que les mesures relevant de l'harmonisation volontaire bénéficient d'une large acceptation ; de l'autre, il est très rare d'arriver à ce résultat. Finalement cette exigence empêche le rapprochement des législations qui ont pour autant une incidence directe dans le sens du traité sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur comme c'est le cas pour le rapprochement des législations en matière de fiscalité directe portant sur l'assiette et les taux d'imposition des entreprises. Et il y a là un paradoxe : les États membres ne sont pas totalement inconscients des risques provoqués par une telle disparité – compte tenu de leur rôle actif dans l'adoption du code de conduite – mais ils demeurent hostiles envers une harmonisation car craignant une remise en cause trop importante de leur souveraineté fiscale. En effet, il y a quatre directives et une convention en matière de fiscalité directe mais qui ne parviennent pas à une harmonisation de l'assiette ou des taux d'imposition<sup>1595</sup>. Quelques pas ont été faits vers cette direction avec le projet d'ACCIS mais malgré les efforts de la Commission, aucune directive n'a été adoptée pour l'instant<sup>1596</sup>.

**813.** La nouvelle méthode qui renonce au formalisme parvient à surmonter les obstacles relatifs à la réticence des États membres et à mettre en œuvre une politique qui dépasse le cadre réglementaire de l'harmonisation volontaire mais qui respecte bien ses limites, encore plus ses ambitions. Une mesure harmonisatrice ne doit avoir lieu que si elle vise à améliorer le fonctionnement du marché intérieur et qu'elle est nécessaire pour la suppression des distorsions de la concurrence. Les autorités de l'Union déterminent soit indirectement, soit directement la politique fiscale nationale d'une manière systématique, et cela leur permet d'avoir une vision uniforme et cohérente des aides fiscales susceptibles de porter atteinte au marché intérieur.

---

<sup>1595</sup> V. D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, pp. 242 et suiv. V. aussi *supra* § 362.

<sup>1596</sup> V. *supra* § 158.

**814.** On peut dire que la Commission adopte une « *approche globale* »<sup>1597</sup> afin de mettre en œuvre cette nouvelle forme d'intégration positive intervenant sur divers aspects de la politique fiscale nationale lorsque cela s'avère nécessaire pour restaurer et sauvegarder le libre jeu de la concurrence. Cette approche a été utilisée pour le paquet fiscal de Vérone mais il semble qu'elle s'applique aussi en l'espèce. À l'époque, les institutions de l'Union ont pris en compte les difficultés relevant de l'unanimité et elles ont décidé « *d'envisager de lier différents sujets fiscaux qui, pris séparément, entraînent un gain pour l'Union européenne, sans pour autant bénéficier à chacun des États membres* »<sup>1598</sup>. Le même constat s'applique pour l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales : si c'est pour le taux d'imposition ou pour le champ d'application territoriale d'un allègement fiscal, la Commission intervient lorsqu'elle estime que la mesure en cause peut avoir des effets préjudiciables sur le marché intérieur. Elle contrôle et détermine parfois les directions des systèmes fiscaux d'une manière globale à la lumière des intérêts de l'Union, mettant au second rang ceux des États membres considérés séparément.

**815.** Cette approche globale n'est pas sans rappeler la méthode de l'harmonisation dite « *négative* »<sup>1599</sup> qui se réfère à la jurisprudence de la Cour de justice portant sur les libertés de circulation en matière fiscale<sup>1600</sup>. Cette jurisprudence vise à contrôler et supprimer ces dispositions fiscales qui portent atteinte à la libre circulation des travailleurs ou des capitaux ou au libre établissement des entreprises. S'il y a une convergence des systèmes fiscaux par cette méthode, il n'y a pas d'assimilation avec le rapprochement réalisé par le contrôle des aides fiscales qui a un champ d'application beaucoup plus étendu. En effet, selon une opinion doctrinale, la jurisprudence de la Cour de justice parvient à une convergence mais qui est « *très partielle* »<sup>1601</sup>. Selon une autre opinion, cette approche du juge de l'Union est trop réductrice pour pouvoir parler d'un rapprochement : les jurisprudences relatives « *ne*

---

<sup>1597</sup> P. CATTOIR, M. MORS, « Une chronique du paquet fiscal. Les fondements et les enjeux de la démarche communautaire », *op. cit.*, p. 246.

<sup>1598</sup> *Ibidem*.

<sup>1599</sup> E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, *op. cit.*, p. 41.

<sup>1600</sup> V. D. GUTMANN, « Les lois de la construction communautaire : l'exemple de la fiscalité directe », *op. cit.*, p. 31 et spéc. pp. 34-35.

<sup>1601</sup> E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, *op. cit.*, p. 41.

*créent, en effet, qu'une obligation de traitement national. Elles n'interdisent que les différences de traitement fondées sur la nationalité* »<sup>1602</sup>.

**816.** En matière d'aides d'État, les autorités de l'Union, et surtout la Commission, interviennent lorsqu'elles l'estiment nécessaire afin d'inciter les États membres à une convergence plus ou moins importante des systèmes fiscaux. Elles utilisent à cette fin une approche globale étendue, ne se cantonnant pas à l'obligation de traitement national, mais sans parvenir pour autant à l'intensité normative de la réglementation de l'harmonisation au sens du traité. Il reste à voir si cette approche « incitative » globale peut faire partie de la procédure de coordination ou plutôt contribuer à élargir les techniques d'intégration soumises au label de la « coordination » en matière d'intégration de la fiscalité nationale.

## **§ II. Une méthode relevant d'une « coordination dirigée »**

**817.** Afin de pouvoir déterminer si et dans quelle manière la convergence des systèmes fiscaux des États membres réalisée par l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales entre dans la catégorie de la coordination (**B**) il faut d'abord présenter les différentes acceptions du terme « coordination » (**A**). La question qui se pose est de savoir si l'intégration réalisée par le contrôle des aides fiscales correspond à une des acceptions déjà exprimées ou si elle accorde au terme une autre signification qu'il conviendrait d'appeler « coordination dirigée ».

### **A. La double acception de la notion de coordination**

**818.** Le terme « coordination » est souvent employé par les autorités de l'Union lorsqu'elles traitent des questions relatives à la politique fiscale<sup>1603</sup>. Sans aucune

---

<sup>1602</sup> C. LOPEZ, « L'harmonisation fiscale : un élan ou une limite à la construction européenne ? », *LPA*, 27 mars 2000, n° 61, *op. cit.*, p. 5.

<sup>1603</sup> Même en dehors du domaine fiscal, la coordination semble être une pratique privilégiée d'intégration dans les domaines qui relèvent de la compétence des États membres où les impasses des modes traditionnels et contraignants d'intégration sont marquées. On peut citer à cet égard la méthode ouverte de coordination en matière d'emploi et de protection sociale qui repose sur une coopération entre États membres pour la réalisation de certains objectifs communs. Pour une analyse critique sur l'apparition de cette méthode, ses traits caractéristiques et ses domaines d'application (qui peuvent s'étendre au-delà des politiques de l'emploi et de sécurité sociale), v. P. CRAIG, « La méthode ouverte de coordination » (traduction par Émilie Chevalier), in J.-B. AUBY, J. DUTHEIL DE LA ROCHERE (dir.), *Traité de droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, 2<sup>ème</sup> éd., 2014, pp. 371 et suiv. ; A.

prétention d'exhaustivité, on peut mentionner la communication de la Commission du 5 novembre 1997<sup>1604</sup> qui mettait en exergue la nécessité d'une « *action coordonnée* » au sein du marché intérieur afin de lutter contre la concurrence fiscale dommageable. Dans le même sens, la Commission avec sa communication de politique fiscale de 2001 a essayé de diriger la politique fiscale européenne vers une coordination des systèmes fiscaux nationaux<sup>1605</sup>. En 2006, elle a adopté une communication consacrée à la coordination des systèmes de fiscalité directe nationale comme son intitulé le préjuge<sup>1606</sup>. Pour un exemple plus récent, la question de la coordination fiscale fait partie des initiatives proposées dans le rapport Monti en 2010 en tant qu'élément capable de faire émerger un consensus sur le renforcement du marché unique<sup>1607</sup>.

**819.** Cette utilisation fréquente du terme « coordination » ne devrait pas créer l'illusion que la Commission prend le soin à chaque fois de le définir. Il semble alors judicieux de regarder, dans un premier temps, les définitions doctrinales du concept de coordination pour établir ensuite leur correspondance avec la pratique des autorités de l'Union.

**820.** La doctrine définit la technique de coordination en prenant en compte ses objectifs et ses fonctions. Claude Blumann et Louis Dubouis précisent alors que

ILIOPOULOU, « La méthode ouverte de coordination : un nouveau mode de gouvernance dans l'Union européenne », *CDE*, 2006, n<sup>os</sup> 3-4, pp. 315 et suiv.

<sup>1604</sup> Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen du 5 novembre 1997, Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable, COM (97) 564 final, p. 2. Cette communication a été précédée par les deux mémorandums Monti (v. Communication de la Commission du 20 mars 1996, La fiscalité dans l'Union européenne, SEC (96) 487 ; Rapport de la Commission du 22 octobre 1996, La fiscalité dans l'Union européenne – Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux, COM (96) 546 final) qui ont mis en exergue la nécessité de recourir à la procédure de coordination.

<sup>1605</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social du 23 mai 2001, Politique fiscale de l'Union européenne : Priorités pour les prochaines années, *op. cit.*

<sup>1606</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen du 19 décembre 2006, Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur, COM (2006) 823 final. Par rapport à cette communication, v. M. AUJEAN, « La Commission européenne adopte une stratégie globale pour promouvoir la coordination fiscale dans l'UE », *Dr. fisc.*, 2007, n<sup>o</sup> 4, étude 71, p. 7.

<sup>1607</sup> Une nouvelle stratégie pour le marché unique. Au service de l'économie et de la société européennes, Rapport au Président de la Commission européenne José Manuel Barroso présenté par Mario Monti le 9 mai 2010. Pour une présentation synthétique du rapport, v. L. IDOT, « Une nouvelle stratégie pour le Marché unique ». À propos du rapport Monti », *Europe*, août-septembre 2010, p. 3 (focus 50).

l'objectif de coordination est « *de rendre les législations nationales compatibles les unes avec les autres en éliminant également les dispositions contraires au droit de l'Union* »<sup>1608</sup>. On peut noter tout de suite la ressemblance mais aussi la différence entre la coordination et l'harmonisation : les deux ont bien comme objectif la convergence des fiscalités nationales, or seule l'harmonisation doit suivre une procédure fixée à cette fin par le droit primaire. De fait, sur ce dernier point, la définition reste vague quant aux moyens utilisés pour parvenir à la convergence. Dans la même lignée, il est remarqué par Dominique Berlin que « *sous ce terme [de coordination] il est certes possible de mettre beaucoup choses et, de fait, le terme peut servir soit à relancer l'harmonisation, soit au contraire à l'éviter* »<sup>1609</sup>. Ces deux définitions se superposent et se complètent mutuellement : la convergence des législations (fiscales) peut s'effectuer certes par l'harmonisation mais aussi par d'autres méthodes. On peut alors partir du principe qu'il y a deux grandes acceptions du terme « coordination ». Si la première acception semble s'assimiler à l'harmonisation ou au moins est-elle conçue comme un moyen de relance de celle-ci, la seconde est diamétralement opposée, constituant une technique de convergence substitut de l'harmonisation. Reste alors à examiner si les deux acceptions doctrinales correspondent à la pratique des autorités de l'Union, surtout de la Commission.

**821.** Concernant la première acception, il suffit de regarder le paquet fiscal adopté le 1<sup>er</sup> décembre 1997 par le Conseil des ministres *Ecofin* pour une confirmation de l'utilisation de la coordination comme moyen de relance de l'harmonisation. En effet, la nécessité d'une « *action coordonnée* » exprimée un mois plus tôt dans la communication précitée de la Commission de 1997 a traduit dans la pratique deux propositions de directives – l'une sur la taxation des revenus de l'épargne et l'autre sur les intérêts et redevances – qui ont été adoptées finalement en 2003.

**822.** L'autre acception de la coordination ne conduit pas à l'harmonisation mais plutôt à une substitution de celle-ci. Compte tenu des difficultés, notamment politiques, pour parvenir à une harmonisation en matière de fiscalité directe, la

---

<sup>1608</sup> L. DUBOIS, C. BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, op. cit., p. 401.

<sup>1609</sup> D. BERLIN, « Chronique de jurisprudence fiscale européenne 1<sup>er</sup> janvier 1997 – 31 décembre 1997 », *RTDE*, 1998, n° 2, p. 257.

coordination apparaît comme un moyen susceptible de combler la lacune ainsi créée. Si la fonction de coordination dans cette deuxième acception est relativement facile à identifier, il en est autrement pour les techniques employées pour atteindre ce résultat.

**823.** Ayant recours une fois encore à la pratique de la Commission, on peut affirmer que la première technique qui permet une coordination et une convergence des systèmes fiscaux nationaux sans passer par une harmonisation est celle de la coopération entre les États membres. En effet, les États membres qui ne parviennent pas une harmonisation peuvent, à défaut, s'accorder pour ne pas porter atteinte au marché par le biais de leur fiscalité. Il advient ainsi que la nécessité d'une « *action coordonnée* » dans la communication précitée de 1997 a donné dans la pratique deux propositions de directives, relançant alors l'harmonisation, mais aussi un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises<sup>1610</sup>, instrument non juridique mais plutôt politique.

**824.** Sous cette seconde acception, il semble alors que les termes coopération et coordination sont utilisés de manière indistincte<sup>1611</sup> ce qui donne finalement un aspect plus politique que juridique à la technique de coordination. Il s'agit d'une action qui a lieu au niveau étatique : ce sont les États membres qui s'entendent entre eux afin de limiter les répercussions néfastes sur le fonctionnement du marché intérieur résultant de leurs diversités en matière fiscale. Le code de conduite est peut-être l'instrument le plus important mais pas le seul. Dans cette catégorie de coordination-coopération on peut inclure également la coopération contre la fraude et l'évasion fiscale<sup>1612</sup>. Elle se concrétise, d'un côté, en l'assistance au renseignement, offerte par le législateur de l'Union afin que les États membres puissent accéder aux informations nécessaires

---

<sup>1610</sup> Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale, *op. cit.*

<sup>1611</sup> V. A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 48.

<sup>1612</sup> V. D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, pp. 392 et suiv.

pour le recouvrement de l'impôt<sup>1613</sup> ; de l'autre, en l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt<sup>1614</sup>.

**825.** La Commission semble plutôt favorable à la seconde acception mais sans pour autant l'assimiler forcément à la coopération. Si dans les années quatre-vingt-dix l'action coordonnée entamée a permis de relancer tant l'harmonisation que la coopération, en 2001 la Commission a voulu favoriser la coordination à la place de l'harmonisation et non pas pour la relancer. De surcroît, il y a une continuité dans sa pratique, comme en 2006 quand elle a accordé une place importante à la coordination avec une communication consacrée à la fiscalité directe<sup>1615</sup> et tout en soulignant le rôle de cette technique en tant que substitut de l'harmonisation.

**826.** Plus précisément, avec la communication sur la politique fiscale de l'Union de 2001<sup>1616</sup> la gardienne des traités a procédé à la « *consécration d'une approche différente de la politique fiscale européenne qui serait moins dirigée vers l'harmonisation et davantage orientée vers une simple coordination* »<sup>1617</sup>. Pour arriver à ce constat, la Commission a d'abord souligné que la politique fiscale de l'Union est associée parmi d'autres au développement du marché intérieur et au renforcement de l'intégration économique et doit aussi participer à la réalisation d'objectifs plus vastes fixés dans la stratégie de Lisbonne, savoir-faire de l'Union européenne l'économie la plus compétitive du monde d'ici 2010<sup>1618</sup>. Or, il y a des obstacles fiscaux et cela résulte principalement de l'absence d'une approche

---

<sup>1613</sup> Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *JO L 64* du 11 mars 2011, p. 1.

<sup>1614</sup> Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, *JO L 84* du 31 mars 2010, p. 1.

<sup>1615</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen du 19 décembre 2006, *op. cit.* V. aussi M. AUJEAN, « La Commission européenne adopte une stratégie globale pour promouvoir la coordination fiscale dans l'UE », *op. cit.*, pp. 7-8.

<sup>1616</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social du 23 mai 2001, Politique fiscale de l'Union européenne : Priorités pour les prochaines années, *op. cit.* V. aussi Communiqué de presse de la Commission du 23 mai 2001, n° IP/01/737.

<sup>1617</sup> M. AUJEAN, « Harmonisation fiscale européenne : retour aux fondamentaux ? », *Dr. fisc.*, 2012, n° 14, étude 243, p. 40.

<sup>1618</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social du 23 mai 2001, Politique fiscale de l'Union européenne : Priorités pour les prochaines années, *op. cit.*, pp. 2-4.



cohérente notamment en ce qui concerne la fiscalité directe<sup>1619</sup>. Afin d'y faire face, la Commission propose une série d'objectifs spécifiques en matière de coordination en précisant que « *l'harmonisation n'est ni nécessaire ni souhaitable* »<sup>1620</sup> mais aussi non réaliste rendant la question d'alternatives primordiale. Elle accepte que les solutions ponctuelles, au cas par cas, ne sont pas suffisantes pour éliminer les obstacles fiscaux qui entravent le marché intérieur. En ce sens, elle fait mention de certains mécanismes<sup>1621</sup> afin d'atteindre ces objectifs parmi lesquels on trouve le rôle plus actif de la gardienne des traités dans les procédures d'infraction ou encore la possibilité d'utiliser la procédure de coopération renforcée. Mais le moyen le plus important pour arriver à une coordination semble être le recours aux instruments non législatifs ou à des solutions juridiques non contraignantes. Dans les termes de la Commission, « *des instruments tels que des communications, des recommandations, des lignes directrices et des documents interprétatifs peuvent fournir aux États membres des orientations sur l'application des principes du traité et favoriser l'élimination rapide des obstacles au marché intérieur. Le recours à ces instruments permettra également de remédier, au moins jusqu'à un certain point, au problème de l'asymétrie de l'approche purement juridique [...]. En effet, ces instruments peuvent signaler des problèmes juridiques potentiels et indiquer des stratégies possibles pour y remédier afin d'éviter les conflits juridiques ou même les contentieux* »<sup>1622</sup>.

**827.** Quelques années plus tard, avec sa communication de 2006, la Commission reviendra sur la question de la coordination en tant que substitut de l'harmonisation afin de souligner la diversité de moyens qu'elle peut emprunter, la détachant alors encore plus de la simple coopération politique. La Commission va désigner ces moyens comme ceux qui « *peuvent se présenter sous diverses formes allant de l'action unilatérale concertée des États membres, d'une part, à une action collective sous la forme d'un instrument communautaire, d'autre part* »<sup>1623</sup>.

---

<sup>1619</sup> *Ibidem*, p. 4.

<sup>1620</sup> *Ibid.*, p. 9.

<sup>1621</sup> *Ibid.*, pp. 17-18.

<sup>1622</sup> *Ibid.*, p. 18.

<sup>1623</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur, *op. cit.*, p. 5.

**828.** La coordination dans sa seconde acception peut alors signifier la coopération entre les États membres mais aussi toute une pluralité de techniques, techniques qui permettront d'arriver à une convergence entre les systèmes fiscaux nationaux. Le contrôle plus actif et plus systématique de la Commission dans le but de condamner les infractions étatiques, la possibilité de recourir à une coopération renforcée entre certains États membres et, plus important encore, l'utilisation d'instruments relevant du *soft law* sont parmi les moyens qui, utilisés séparément, plus encore d'une manière combinée, pourront aboutir à une convergence des fiscalités nationales.

**829.** Au final, il y a une différence de nature entre l'harmonisation et la coordination-substitut de l'harmonisation qui se traduit en une gradation des effets du rapprochement. Dans le cas de la coordination « *il s'agirait simplement de rendre les législations nationales compatibles les unes avec les autres en éliminant également les dispositions contraires au droit de l'Union en ce qu'elles génèreraient en particulier des discriminations directes ou indirectes, alors que l'harmonisation et le rapprochement – termes que les traités semblent considérer comme synonymes si l'on en croit par exemple leur indifférencié par l'article 114 TFUE – conduiraient à un apport substantiel et à des modifications de fond* »<sup>1624</sup>. Pour la coordination, l'élimination totale des différences entre les systèmes fiscaux (non harmonisés) n'est pas une priorité ni une nécessité ; ce qui compte est qu'ils soient coordonnés et donc compatibles entre eux dans la mesure du possible. On trouve la même gradation dans les définitions données par Michel Aujean qui souligne la différence entre « *l'harmonisation, qui crée un corps unifié de législation communautaire lequel prime sur les législations nationales, et la coordination, qui s'appuie sur le maintien de systèmes nationaux mais vise à les rendre compatibles avec le traité et compatibles les uns avec les autres* »<sup>1625</sup>.

---

<sup>1624</sup> L. DUBOIS, C. BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 401. Sur cette question de hiérarchie entre coordination et harmonisation, v. aussi R. VANDER ELST, « Les notions de coordination, d'harmonisation, de rapprochement et d'unification du droit dans le cadre juridique de la CEE », in *Les instruments du rapprochement des législations dans la Communauté économique européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 1976, p. 1 et spéc. pp. 4-7.

<sup>1625</sup> M. AUJEAN, « La Commission européenne adopte une stratégie globale pour promouvoir la coordination fiscale dans l'UE », *op. cit.*, p. 8. Dans le même sens, v. aussi J. BOULOUIS, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 256 (« *Alors que [...] l'harmonisation, dans sa conception origininaire, impliquait des adaptations des droits nationaux en fonction d'objectifs ou de résultats définis et imposés par le droit communautaire, la coordination correspond à l'hypothèse dans laquelle, les droits nationaux demeurant ce qu'ils sont, le droit communautaire n'intervient*

**830.** La coordination dans sa seconde acception est alors une forme de rapprochement<sup>1626</sup> des systèmes (fiscaux) nationaux mais pas aussi « aboutie » que l’harmonisation. Sous son « label » se retrouvent plusieurs techniques parmi lesquelles diverses pratiques de coopération politique ou administrative entre États membres, mais aussi des pratiques plus juridiques comme celle de coopération renforcée, l’emploi systématique des pouvoirs « répressifs » de la gardienne des traités, l’adoption d’actes atypiques afin de définir au niveau de l’Union des orientations générales à suivre, d’une manière plus ou moins contraignante, par les gouvernements nationaux. Le second volet du terme « coordination » est alors assez large pour inclure plusieurs techniques. Il reste à voir si l’instrumentalisation du contrôle des aides fiscales peut faire partie de ces techniques.

### ***B. Les caractéristiques de la fonction coordinatrice du contrôle des aides fiscales***

**831.** L’idée que l’encadrement des aides d’État pourrait aboutir à une politique de coordination a été déjà affirmée par la doctrine en dehors de toute considération relevant de l’intégration de la fiscalité nationale. Dans ce contexte, Claude Blumann a identifié trois critères pour définir une politique ou une technique en tant que politique de coordination et il les a appliqués ensuite au contrôle des aides d’État<sup>1627</sup> : son aptitude à éliminer les divergences existant entre États membres (« *coordination stricto sensu* »), la possibilité de définir au niveau européen des objectifs à atteindre ou des directions et orientations à suivre – même avec des actes qui ne bénéficient pas d’une valeur contraignante –, et enfin l’attribution de pouvoirs propres de

---

*qu’au plan de leurs effets pour les coordonner au bénéfice de sujets de droit susceptibles de relever de plusieurs d’entre eux »).*

<sup>1626</sup> Les termes « rapprochement » et « harmonisation » sont utilisés comme synonymes dans le cadre du traité (v. *supra* note 739). On peut toutefois utiliser le terme « rapprochement » dans une acception plus large, susceptible d’inclure toute méthode de convergence des droits nationaux, y compris celle de la coordination. V. R. VANDER ELST, « Les notions de coordination, d’harmonisation, de rapprochement et d’unification du droit dans le cadre juridique de la CEE », *op. cit.*, pp. 6-7.

<sup>1627</sup> C. BLUMANN, « De l’existence d’une politique communautaire des aides nationales », in C. BLUMANN (dir.), *Les aides nationales dans la Communauté européenne*, Tours, Publications de l’Université de Tours, 1987, pp. 101-109.

décision au niveau de l'Union afin que ses institutions soient en mesure de mener toute action y afférente<sup>1628</sup>.

**832.** Ces trois critères sont bien remplis en ce qui concerne la politique des aides d'État en général<sup>1629</sup>, ce qui rend leur applicabilité en matière d'aides fiscales logique. Plus précisément, concernant le premier critère, l'élimination efficace des divergences-obstacles au fonctionnement du marché intérieur par le biais du contrôle des aides fiscales ne soulève aucun doute. Les aides d'État, dont fiscales, s'inscrivent naturellement dans le contexte de l'intégration négative, leur objectif principal étant l'élimination des obstacles fiscaux. La Commission contrôle d'une manière systématique et globale les aides nouvelles et les aides existantes ; elle élimine ainsi toute aide-obstacle. Le deuxième est facilement observé lorsqu'on prend en considération les exemples du pouvoir créateur des autorités de l'Union en la matière avec des actes atypiques (*soft law*)<sup>1630</sup>. Ces actes ne sont pas contraignants mais ils ne sont pas non plus dépourvus de toute portée juridique permettant à la Commission d'inciter, de susciter aux États membres un certain comportement dans un cas donné. Cela est encore plus vrai pour les actes contraignants (règlements d'exemption) mais qui ne peuvent s'assimiler à une directive d'harmonisation. On reste alors bien dans le cadre de la coordination. Concernant les pouvoirs propres, la Commission bénéficie de pouvoirs importants : chaque aide fiscale nouvelle doit passer par l'approbation de la Commission, elle peut sanctionner les États membres, elle peut guider les gouvernements nationaux dans leurs choix relevant de leur politique fiscale, elle a un rôle d'arbitre entre les intérêts nationaux et ceux de l'Union.

**833.** Ces critères correspondent bien aux indices de l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales déjà décrites. En raison de sa portée « incitative » globale rendant

---

<sup>1628</sup> *Ibidem*, p. 103.

<sup>1629</sup> *Ibid.*, pp. 106 et suiv. V. aussi A. DASHWOOD, « Control of State Aids in the EEC: Prevention and Cure under Article 93 », *CMLR*, 1975, vol. 12, n° 1, p. 43 où l'auteur, sans reprendre explicitement les critères précités, reconnaît un double rôle au contrôle des aides d'État : d'un côté, il s'agit d'une politique d'intégration négative permettant la suppression d'obstacles au fonctionnement du marché intérieur ; de l'autre, il s'agit également d'un moyen de coordination des politiques nationales.

<sup>1630</sup> Sur le rôle de plus en plus important des actes *soft law* pour la coordination des systèmes fiscaux nationaux, v. P. PISTONE, « Soft Tax Law : Steering Legal Pluralism towards International Tax Coordination », in D. WEBER (éd.), *The Influence of European Law on Direct Taxation: Recent and Future Developments*, Alphen aan den Rijn NL, Kluwer Law International, 2007, pp. 97 et suiv.

les réglementations nationales relatives à la fiscalité compatibles les unes avec les autres et tout en empruntant une pluralité des techniques à cette fin, le contrôle des aides fiscales rentre bien dans la catégorie juridique de coordination<sup>1631</sup>.

**834.** L'application de cette théorie en matière fiscale contribue à ajouter une nouvelle méthode d'intégration positive. Certes la coordination existe en tant que politique d'intégration positive des systèmes fiscaux mais uniquement sous son volet de coopération. La coordination distincte de la coopération politique n'est certainement pas inconnue. Il y a des textes qui ont été adoptés vers cette direction sous forme de recommandations ou communications de la Commission<sup>1632</sup>. Cependant on peut considérer que leur portée ponctuelle ne permettrait pas de considérer qu'ils participaient à une politique de coordination en tant que méthode d'intégration de la fiscalité nationale.

**835.** Pour conclure, on peut affirmer que l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales conduit à transformer une technique traditionnellement propre au contexte de l'intégration négative en une nouvelle forme d'intégration positive empruntant à cette fin la technique de la coordination. La coordination en tant que méthode d'intégration n'est pas nouvelle. Cependant l'inclusion du contrôle des aides fiscales dans la coordination comme technique d'intégration positive de la fiscalité nationale est bien nouvelle. C'est la seconde acception du terme « coordination » qui connaît un élargissement afin d'accueillir l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales. Cette instrumentalisation du contrôle correspond à une coordination qu'il convient d'appeler « dirigée » compte tenu de l'attitude des autorités de l'Union, notamment celle de la Commission : elles imposent – certes d'une manière « souple » vu l'utilisation fréquente des actes non-normatifs – un certain comportement, elles incitent fortement les États membres à prendre une certaine direction, de sorte que cette incitation devrait être comprise comme une « direction ».

---

<sup>1631</sup> C'est en ce sens que Claire Micheau affirme que le droit des aides d'État permet « d'assurer une certaine coordination fiscale des régimes nationaux » (*Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité. Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, op. cit., p. 191). V. aussi, É. GINTER, É. CHARTIER, B. MICHAUD, *Droit communautaire et impôts directs*, op. cit., p. 177 (« le dispositif communautaire d'encadrement des aides d'État [...] qui se voulait initialement comme un encadrement des initiatives que pouvaient prendre les États membres devienne progressivement un instrument sinon d'harmonisation, du moins de coordination de leurs politiques fiscales »).

<sup>1632</sup> Pour des exemples, v. B. TERRA, P. WATTEL, *European Tax Law*, op. cit., pp. 232-235.

## Section II. La reconsidération de l'étendue des compétences fiscales de l'Union

**836.** L'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales débouchant sur l'apparition d'une nouvelle méthode d'intégration positive relevant d'une « coordination dirigée » constitue-t-elle un détournement illégal de pouvoir ou une extension des compétences de l'Union justifiée par les objectifs à atteindre liés au bon fonctionnement du marché intérieur ?

**837.** Afin d'essayer de donner une réponse à cette question il faut se pencher sur la répartition des compétences dans l'Union européenne reposant sur le principe d'attribution. Ce dernier est consacré explicitement en tant que principe dans le texte du droit primaire depuis le traité de Lisbonne (article 5, paragraphes 1 et 2 du TUE)<sup>1633</sup>, il apporte une contrainte considérable aux institutions de l'Union dans l'exercice de leurs compétences. En vertu de ce principe, expression particulière de celui de spécialité des compétences des organisations internationales<sup>1634</sup>, les autorités de l'Union ne peuvent aller au-delà des compétences qui leurs ont été expressément attribuées par les États membres et elles doivent exercer ces compétences afin de réaliser les objectifs établis par les traités. Dans la pratique, cela signifie que leurs interventions normatives doivent être fondées sur une base juridique leur conférant clairement la compétence relative d'agir.

**838.** Le fait que les compétences de l'Union lui soient attribuées par les États membres ne signifie pas qu'elles restent figées, sans perspective de changement. Leur caractère fonctionnel – étant rattachées aux objectifs à atteindre – rend leur évolution, voire extension, nécessaire dans la mesure où les objectifs liés au marché intérieur évoluent eux aussi en permanence. Il est ainsi logique que les États membres, seuls détenteurs de la « compétence de la compétence », puissent accroître ou réduire les pouvoirs de l'Union par le biais de la procédure de révision (article 48 du TUE) ou

---

<sup>1633</sup> F.-X. PRIOLLAUD, D. SIRITZKY, *Le traité de Lisbonne. Texte et commentaire article par article des nouveaux traités européens (TUE-TFUE)*, op. cit., p. 43.

<sup>1634</sup> V. C. CHAUMONT, « La signification du principe de spécialité des organisations internationales », in *Mélanges offerts à Henri Rolin : problèmes de droit des gens*, Paris, Pedone, 1964, pp. 55 et suiv. et spéc. p. 58 : « La "spécialité", trait commun de toutes les organisations, signifie donc l'affectation d'une structure à un but d'intérêt commun, affectation qui implique la limitation des compétences ».

encore – d’une manière moins formelle – par le biais de résolutions de leurs représentants réunis au sein du Conseil, résolutions qui entérinent la volonté politique des gouvernements<sup>1635</sup>. Les États membres ne bénéficient pas pour autant du monopole de la modification de la répartition des compétences : les autorités de l’Union participent également à cette tâche, modifiant et étendant leurs propres pouvoirs au détriment des réserves de compétence nationale et mettant au second rang le principe d’attribution.

**839.** La fiscalité directe, qui fait partie des réserves de compétence nationale, n’échappe pas à cette tendance d’extension, subissant « *une sorte de ruissellement continu du droit de l’Union* »<sup>1636</sup> au nom de l’objectif de réalisation du marché intérieur. L’instrumentalisation des aides fiscales, succédant de l’harmonisation et synonyme dans la pratique d’une « coordination dirigée » des systèmes fiscaux nationaux, est une manifestation de l’extension progressive des pouvoirs de l’Union dans un domaine réservé aux États membres (§ I). Quelles seraient les limites de cette extension ? Ou, pour préciser la question : l’extension des compétences de l’Union par le biais de l’instrumentalisation du contrôle des aides fiscales peut-elle aller si loin au point d’être révélatrice d’une immixtion importante, voire inédite, dans la compétence fiscale nationale (§ II) ?

### *§ I. L’extension progressive des compétences fiscales de l’Union*

**840.** Le texte des traités ne confère que peu de pouvoirs à l’Union en matière de fiscalité. Les dispositions consacrées explicitement à cette matière ne sont qu’au nombre de quatre (articles 110 à 113 du TFUE), dont trois relèvent de la fiscalité indirecte. Il semble donc que la fiscalité, plus encore celle directe, est un domaine délaissé par les auteurs des traités, relevant d’une compétence strictement retenue aux États membres. Toutefois, si les compétences accordées aux autorités de l’Union sont insuffisantes (A), ces autorités ont puisé dans d’autres dispositions qui ne concernent pas spécialement la fiscalité – dont celles relatives aux aides d’État – afin d’apporter

---

<sup>1635</sup> V. *supra* §§ 684 et 685.

<sup>1636</sup> J. DUTHEIL DE LA ROCHERE, « Préface », in E. NEFRAMI (dir.), *Objectifs et compétences dans l’Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 3.

des limitations aux compétences retenues des États membres dans l'objectif de l'achèvement du marché intérieur (B).

### *A. L'insuffisance des compétences d'attribution*

**841.** La fiscalité directe n'est pas totalement absente du droit primaire. Il y a des dispositions qui confèrent explicitement des compétences en matière de fiscalité directe et il y en a d'autres qui les confèrent implicitement. Toutefois ces dispositions se sont révélées insuffisantes ; de deux choses l'une, soit elles n'ont pas été utilisées, soit les conditions posées pour leur utilisation sont très exigeantes.

**842.** Plus précisément, parmi les dispositions conférant explicitement des compétences aux institutions de l'Union en matière fiscale il n'y a qu'une seule qui porte sur la fiscalité directe. Il s'agit de l'article 112 du TFUE qui prévoit que la concession par un État membre d'avantages fiscaux à l'exportation en matière d'impôts directs doit être préalablement autorisée par le Conseil et pour une période limitée. L'objectif de cet article est de limiter les effets potentiellement néfastes des impôts directs sur les échanges entre les États. Toutefois il n'a pas reçu d'application et cela semble justifié compte tenu du fait que les échanges sont notamment concernées par la fiscalité indirecte ; or, en cette matière les pouvoirs conférés à l'Union sont assez efficaces et ont été bien mises en œuvre<sup>1637</sup>.

**843.** Concernant les compétences attribuées implicitement, elles peuvent être identifiées dans les dispositions relatives au rapprochement des législations. La compétence spécifique d'harmonisation étant réservée aux impôts indirects, pour les impôts directs il faut chercher la compétence générale d'harmonisation de l'article 115 du TFUE. Il s'agit là d'une preuve de la nature fonctionnelle des compétences de l'Union : elles ne sont exercées que pour la réalisation des objectifs relatifs au marché intérieur. Lorsque la fiscalité directe a une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur, l'Union peut et doit intervenir par le biais de sa compétence législative. Malgré la volonté et plusieurs tentatives, les projets de

---

<sup>1637</sup> V. F. QUEROL, « Commentaire de l'article 92 » in P. LEGER (dir.), *Commentaire article par article des traités UE et CE*, Bâle, Genève, Munich, Paris, Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2000, p. 871.



directives bloquent sur la règle d'unanimité démontrant la faible efficacité de cette compétence.

**844.** Dans le même contexte du rapprochement des législations, les articles 116 et 117 du TFUE autorisent le Parlement et le Conseil à adopter des directives afin de remédier à des distorsions de concurrence provoquées par des disparités normatives entre États membres. Mettant de côté l'article 117 dont l'application dépend de l'initiative des États membres, ce qui lui confère automatiquement une portée pratique faible<sup>1638</sup>, le recours à l'article 116 a été envisagé par la Commission mais uniquement de manière hypothétique, cette dernière se contentant de l'évoquer comme moyen potentiel d'action communautaire mais sans y recourir réellement<sup>1639</sup>. Sans doute cela semble découler du fait que lorsqu'une distorsion au sens de cette disposition est constatée, les autorités européennes peuvent utiliser d'autres bases juridiques afin d'y faire face. Comme l'avocat général Marco Darmon l'a évoqué, une telle mesure susceptible de provoquer des distorsions sera probablement constitutive d'une aide fiscale ouvrant donc la porte à l'utilisation du cadre juridique propre aux aides d'État<sup>1640</sup>.

### ***B. L'empiètement sur l'exercice des compétences retenues***

**845.** La carence des compétences d'attribution en matière fiscale et le fait que la fiscalité directe demeure parmi les compétences réservées aux États membres, ne signifient pas automatiquement que ces derniers peuvent les exercer sans limitations de la part du droit de l'Union. Ce droit procède depuis longtemps en une dissociation de « *l'existence de compétences appartenant à l'État de l'exercice de ces compétences* »<sup>1641</sup>. Selon une formulation constante de la jurisprudence, ayant

---

<sup>1638</sup> G. DELLIS, « Commentaire de l'article 97 », in P. LEGER (dir.), *Commentaire article par article des traités UE et CE*, op. cit., p. 959.

<sup>1639</sup> G. DELLIS, « Commentaire de l'article 96 », in P. LEGER (dir.), *Commentaire article par article des traités UE et CE*, op. cit., p. 957. V. aussi Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, op. cit., point 6.

<sup>1640</sup> Conclusions de l'avocat général M. DARMON présentées le 17 mars 1992 sous CJCE, 17 mars 1993, *Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG*, aff. jtes C-72/91 et C-73/91, *Rec.*, 1993, p. I-887, point 72.

<sup>1641</sup> L. AZOULAI, « La formule des compétences retenues des États membres devant la Cour de justice de l'Union européenne », in E. NEFRAMI (dir.), *Objectifs et compétences dans l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 343. V. aussi, K. LENAERTS, « L'encadrement par le droit de l'Union

« *presque valeur d'adage* »<sup>1642</sup> et ayant joué un rôle d'ancrage pour l'intégration du droit fiscal, si « *la matière des impôts directs [ou toute autre matière appartenant aux pouvoirs exclusifs des États membres] ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les États membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire* »<sup>1643</sup>.

**846.** Malgré le fait que l'adage précité relève des entraves fiscales (libertés de circulation en général) dans le cadre desquelles la jurisprudence de la Cour de justice a relativisé l'autonomie des systèmes fiscaux nationaux<sup>1644</sup>, la dissociation entre existence et exercice d'une compétence retenue est apparue dans la jurisprudence relative aux aides d'État. Il semble que l'empiètement sur les compétences réservées de l'État commence dès l'acceptation de la notion large de l'aide d'État, englobant pas uniquement les subventions, c'est-à-dire des mesures directes, mais aussi des mesures indirectes, donc de nature fiscale. La Cour de justice avait reconnu dans un arrêt de 1961 que la notion d'aide d'État est « *plus générale que la notion de subvention parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise* »<sup>1645</sup>. En élargissant le contenu de la notion d'aide d'État, le juge a reconnu en même temps le contrôle des mesures fiscales et cela malgré le fait que le traité n'en fait aucune mention. Il a conçu les dispositions relatives aux aides d'États comme « *base juridique pour une intervention de la Commission dans les domaines où le Traité ne prévoyait pas initialement des pouvoirs pour les institutions communautaires* »<sup>1646</sup>.

---

européenne des compétences des États membres », in *Chemins d'Europe, Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Paris, Dalloz, 2010, p. 421 et spéc. pp. 438-442.

<sup>1642</sup> L. AZOULAI, « La formule des compétences retenues des États membres devant la Cour de justice de l'Union européenne », *op. cit.*, p. 343.

<sup>1643</sup> CJCE, 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, aff. C-279/93, *préc.*, point 21.

<sup>1644</sup> V. T. GEORGOPOULOS, « Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe. De l'affaire sur l'avoir fiscal français à celle sur l'avoir fiscal finlandais », *RTDE*, 2005, n° 1, p. 61.

<sup>1645</sup> CJCE, 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Haute Autorité*, aff. 30/59, *préc.*, p. 39.

<sup>1646</sup> J.-Y. CHEROT, *Les aides d'État dans les Communautés européennes*, *op. cit.*, p. 6.

**847.** Selon une interprétation téléologique, justifiée par la nécessité de ne pas compromettre l'effet utile du traité et ses objectifs, le juge affirme l'opportunité du dépassement des compétences d'attribution et donc l'empiètement éventuel sur l'exercice des compétences retenues<sup>1647</sup>. Il reconnaît le fait que « *l'intégration établie par le traité n'est que partielle* »<sup>1648</sup> ; par conséquent, le dépassement du principe d'attribution est une nécessité – et pas uniquement en matière fiscale – afin de corriger cette carence inhérente à la nature de la construction progressive du marché commun, aujourd'hui intérieur. À part la question de la nécessité, l'incursion dans les compétences retenues revêt également d'une valeur plus symbolique<sup>1649</sup> : en effet, les États membres ne sont pas totalement libres en matière d'exercice de ces compétences car ils doivent respecter le traité et cela en raison de la solidarité et la loyauté existant entre eux qui est finalement à la base de leurs engagements découlant du droit primaire<sup>1650</sup>.

**848.** L'incursion dans la compétence fiscale des États membres par le biais du contrôle des aides fiscales mais aussi par leur instrumentalisation peut être justifiée uniquement par la finalité à atteindre, savoir le bon fonctionnement du marché intérieur. Cette justification semble être la condition du dépassement du principe d'attribution : pour pouvoir exercer une compétence qui n'est pas attribuée expressément par le traité, il faut puiser dans les objectifs.

**849.** Ce dépassement du principe d'attribution est la conséquence de l'incohérence existant entre les objectifs et les compétences tels qu'ils sont présentés dans le droit primaire. Le système consacré par les traités est caractérisé par une « *adéquation [...] imparfaite* »<sup>1651</sup> entre les objectifs à atteindre et les moyens accordés à cette fin. Les seconds, étant jugés souvent insuffisants pour atteindre des objectifs en évolution permanente et répondant aux exigences d'une intégration de plus en plus complète,

---

<sup>1647</sup> CJCE, 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Haute Autorité*, aff. 30/59, *préc.*, p. 46.

<sup>1648</sup> *Ibidem.* V. aussi, L. AZOULAI, « La formule des compétences retenues des États membres devant la Cour de justice de l'Union européenne », *op. cit.*, pp. 346 et suiv.

<sup>1649</sup> V. L. AZOULAI, « La formule des compétences retenues des États membres devant la Cour de justice de l'Union européenne », *op. cit.*, pp. 364-365.

<sup>1650</sup> CJCE, 10 décembre 1969, *Commission c. République française*, aff. jtes 6/69 et 11/69, *préc.*, points 16 et 17.

<sup>1651</sup> J. DUTHEIL DE LA ROCHERE, « Préface », *op. cit.*, p. 3.

doivent également évoluer afin de s'adapter<sup>1652</sup>. Parfois les objectifs ne correspondent pas à une compétence précise ou aux pouvoirs attribués rendant donc nécessaire leur dépassement pour que « *la construction européenne soit un dessein pratiquement opératif* »<sup>1653</sup>. Au final, l'adaptation permanente des compétences n'est pas forcément antinomique au principe d'attribution. Comme l'affirme en ce sens Valérie Michel, « *le principe d'adaptation est un corollaire du principe de spécialité[; ]il traduit la nécessité de conférer aux dispositions attributives de compétence un effet utile, celui nécessaire à l'accomplissement effectif, par la Communauté, des missions qui lui sont imparties par sa charte constitutive* »<sup>1654</sup>.

**850.** Le contrôle des aides fiscales et l'instrumentalisation de ce contrôle se justifient-ils par la volonté des institutions européennes de faire face aux obstacles au bon fonctionnement du marché intérieur ? Pour répondre à cette question il faut examiner séparément contrôle et instrumentalisation.

**851.** Concernant le contrôle des aides fiscales, il semble totalement justifié. Malgré le fait que le traité ne mentionne pas expressément la matière fiscale dans les dispositions relatives aux aides d'État, il semble logique de déduire que la fiscalité est bien soumise à cette réglementation. Le traité sur ce point ne semble pas faire de distinction selon la forme de l'aide justifiant la caractéristique « *inclusive* » qu'Édouard Dubout a donné à la notion d'aide d'État<sup>1655</sup>. Le texte distingue uniquement entre aides incompatibles et aides compatibles. Les mesures fiscales sélectives peuvent effectivement porter atteinte à la concurrence et aux échanges entre États membres, étant donc incompatibles avec le marché intérieur, ce qui justifie l'extension du champ d'application du contrôle des aides vers cette matière retenue.

---

<sup>1652</sup> Sur le rapport entre objectifs et compétences dans l'ordre juridique de l'Union, v. V. MICHEL, *Recherches sur les compétences de la Communauté*, Paris, L'Harmattan, 2003, pp. 197 et suiv ; E. NEFRAMI, « Le rapport entre objectifs et compétences : de la structuration et de l'identité de l'Union européenne », in E. NEFRAMI (dir.), *Objectifs et compétences dans l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, pp. 5 et suiv.

<sup>1653</sup> P. PESCATORE, *Le droit de l'intégration : émergence d'un phénomène nouveau dans les relations internationales selon l'expérience des Communautés européennes*, op. cit., p. 43.

<sup>1654</sup> V. MICHEL, *Recherches sur les compétences de la Communauté*, op. cit., p. 337.

<sup>1655</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008, op. cit., p. 10.

**852.** Quant à l'instrumentalisation, sa justification semble moins évidente. Elle va plus loin que la simple extension du contenu de la notion d'aide d'État procédant à une extension des moyens utilisés afin de parvenir à l'objectif prévu par le traité, savoir le rétablissement de la libre concurrence. À cette fin, le droit primaire prévoit l'intervention des autorités de l'Union par le biais des moyens-prohibitions relevant de l'intégration négative. Or, l'instrumentalisation équivaut à l'utilisation des moyens propres à une intégration positive. L'indice le plus pertinent est l'emploi de la part de la Commission de pouvoirs quasi-réglementaires (parfois réglementaires) dépassant le cadre traditionnel qui ne lui confère que la compétence d'adopter des décisions individuelles.

**853.** Les deux chemins (intégrations négative et positive) empruntés par les autorités européennes poursuivent finalement les mêmes objectifs : la libre concurrence, la non-affectation des échanges, le bon fonctionnement du marché intérieur. Toutefois, compte tenu des difficultés de réalisation de ses objectifs par les moyens de l'intégration négative et compte tenu de la nécessité d'installer une alternative à l'harmonisation fiscale, l'instrumentalisation paraît un moyen nécessaire pour combler ces lacunes afin d'atteindre une neutralité fiscale – tant recherchée – au sein du marché intérieur.

## **§ II. Une limitation inédite de la compétence fiscale nationale**

**854.** En analogie avec la jurisprudence *Schumacker*, le juge de l'Union a pris le soin de transposer son adage précité en matière d'aides fiscales confirmant que « *s'il est vrai [...] que la fiscalité ainsi que la mise en place des régimes fiscaux relèvent de la compétence des autorités nationales, il n'en reste pas moins que l'exercice d'une telle compétence peut, le cas échéant, se révéler incompatible avec l'article 92 [aujourd'hui 107], paragraphe 1, du traité* »<sup>1656</sup>. En faisant ainsi, le juge a pris le soin de réaffirmer la possibilité, voire nécessité, de limitations imposées aux États membres quant à l'exercice de leurs compétences retenues – en l'espèce fiscales. En même temps, il a reposé la limite selon laquelle l'empiètement du droit de l'Union

---

<sup>1656</sup> TPICE, 27 janvier 1998, *Ladbroke Racing Ltd c. Commission*, aff. T-67/94, *préc.*, point 54.

sur l'exercice des compétences fiscales ne devrait pas remettre en cause l'existence de cette compétence, plus précisément sa nature en tant que compétence retenue, réservée exclusivement aux États membres.

**855.** Bien que le contrôle des aides fiscales respecte bien la limite posée, cette affirmation n'est pas si anodine lorsque ce contrôle est employé *in fine* pour la coordination des systèmes fiscaux. La nécessité de cette instrumentalisation pour combler la lacune créée par les carences en matière d'harmonisation fiscale, pour contribuer à la mise en place d'une neutralité fiscale au sein du marché intérieur et participer par conséquent au bon fonctionnement de ce dernier ne laisse pas de doutes justifiant alors tout empiètement sur l'*exercice* de la compétence fiscale nationale. Si alors l'empiètement sur l'exercice des compétences retenues par l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales est bien justifié, il faut encore s'interroger sur les limites de cet empiètement. Les indices de cette instrumentalisation relevant de la détermination des choix relatifs à la politique fiscale des États membres laissent pressentir dans une certaine mesure un empiètement sur l'*existence* même de la compétence fiscale nationale et plus précisément sur son caractère exclusivement national.

**856.** Il sera alors examiné si les aspects positifs de l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales entraînent un coût considérable en ce qui concerne la souveraineté fiscale des États membres en permettant aux autorités de l'Union – notamment la Commission – de s'immiscer considérablement et d'une manière inédite dans la mise en place de l'impôt tant formellement (A) que matériellement (B).

#### *A. Une immixtion importante dans la mise en place de l'impôt*

**857.** L'encadrement de l'exercice des compétences fiscales retenues signifie certainement une limitation de la souveraineté fiscale mais en principe cela ne devrait pas porter atteinte à l'exclusivité dont profitent les États membres quant à la détermination de leurs régimes fiscaux. Chaque empiètement des compétences retenues apporte bien des limitations à l'exercice de cette compétence mais celle-ci demeure entre les mains des États membres. De surcroît, les limitations et obligations posées aux États membres dans l'exercice de leurs compétences fiscales ne signifient

pas un quelconque transfert de compétence en la matière au profit de l'Union<sup>1657</sup>. Il semble pour autant que la coordination des systèmes fiscaux par le biais du contrôle des aides fiscales se singularise en apportant une exception à ce principe et par conséquent un coup considérable à la souveraineté fiscale étatique.

**858.** La souveraineté fiscale exprime le pouvoir exclusif d'une entité d'édicter un système d'impôts et de l'appliquer aux contribuables sur un territoire déterminé<sup>1658</sup>. Autrement dit, « [u]ne entité territoriale déterminée [...], est réputée jouir de la souveraineté fiscale dès lors qu'elle dispose d'un système fiscal présentant deux caractéristiques essentielles, d'une part une autonomie technique, d'autre part une exclusivité d'application dans le territoire en question »<sup>1659</sup>. Pour bénéficier d'une souveraineté fiscale, l'entité en cause ne devrait pas être également titulaire de la souveraineté politique ou souveraineté tout court ; cette dernière « caractérise le pouvoir politique lui-même, en tant que pouvoir de droit originaire et suprême [et] est toujours réservée à l'État »<sup>1660</sup>. Ce n'est pas le cas pour la souveraineté fiscale qui n'est pas exclusive à l'État, pouvant se rencontrer dans les entités infra-étatiques (comme c'est le cas dans le cadre des États fédérés) ou encore supra-étatiques.

**859.** En interprétant ces définitions, la doctrine identifie les éléments qui doivent être réunis pour pouvoir affirmer l'existence de la souveraineté fiscale. Selon Jacques Buisson, cette dernière relève de trois conditions : « tout d'abord, l'État doit avoir toute compétence pour créer un système fiscal [...] ; ensuite, le système fiscal ainsi créé doit être autonome ; cela signifie qu'il doit être complet : il doit contenir toutes les règles d'assiette, de liquidation et de recouvrement nécessaires à sa mise en œuvre, il doit contenir également tous les pouvoirs de contrôle et de sanctions nécessaires à son effectivité ; enfin, le système doit avoir une exclusivité

---

<sup>1657</sup> V. F. AMTENBRINK, H. RAULUS, « Contribution to: Fiscal Policy in the European Union Context – The Semi-detached Sovereignty of Member States in the European Union », in S. J. J. M. JANSEN (éd.), *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market*, Alphen Aan Den Rijn, Kluwer Law International, 2011, pp. 1 et suiv. et spéc. p. 6. Pour une analyse critique de la question du transfert de compétences au profit de l'Union dans le cas de limitations imposées aux États membres en dehors du contexte fiscal, v. V. CONSTANTINESCO, *Compétences et pouvoirs dans les Communautés européennes*, Paris, LGDJ, 1974, pp. 236 et suiv.

<sup>1658</sup> L. CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, op. cit., pp. 14-15.

<sup>1659</sup> G. TIXIER, J. KEROGUES, *Droit fiscal international*, Paris, Berger-Levrault, 1<sup>ère</sup> éd., 1974 cité par L. CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, op. cit., p. 14.

<sup>1660</sup> D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, op. cit., p. 55.

*d'application territoriale* »<sup>1661</sup>. Dans une énumération différente mais qui est substantiellement la même, deux éléments doivent être présents pour pouvoir parler de souveraineté fiscale<sup>1662</sup> : d'un côté, il y a la *compétence fiscale*, c'est-à-dire la compétence qu'ont les États membres de fixer d'une manière souveraine leurs régimes fiscaux ; de l'autre, il y a le *pouvoir fiscal*, c'est-à-dire le pouvoir des gouvernements nationaux de prélever les impôts, une fois ceux-ci définis.

**860.** En respectant le droit de l'Union en matière fiscale, les États membres sont-ils en train de perdre leur souveraineté fiscale ? À l'occasion d'une étude relative à la portée fiscale des libertés fondamentales et sur sa compatibilité avec la souveraineté fiscale nationale, Frans Vanistendael a répondu négativement<sup>1663</sup>. Les États membres ne perdent en rien leur souveraineté fiscale, c'est simplement que cette dernière doit être exercée dans les limites posées par le contrôle de la Cour de justice afin que leurs réglementations nationales ne constituent pas des entraves fiscales. La même opinion est partagée par Guy Gest qui considère que la souveraineté fiscale est « *pour partie au moins, conjointement exercée* »<sup>1664</sup> et il met en exergue le fait que les États membres demeurent bien les « *détenteurs de la compétence de la compétence fiscale* »<sup>1665</sup>.

**861.** Les États membres, étant politiquement souverains, limitent alors leur souveraineté fiscale mais cela ne les prive pas de leur prérogative de fixer les grandes lignes de leur système fiscal tant que celles-ci ne portent pas atteinte au droit de l'Union<sup>1666</sup>. Ils sont libres de fixer leurs régimes fiscaux, déterminer les taux d'imposition par exemple ou la base imposable, les catégories de contribuables ou les modalités de recouvrement. De surcroît, ils sont ensuite exclusivement responsables

---

<sup>1661</sup> J. BUISSON, « L'érosion de la souveraineté fiscale dans les États membres de la Communauté : l'exemple de la France », *D.*, 1999, n° 13, p. 129.

<sup>1662</sup> A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 9.

<sup>1663</sup> F. VANISTENDAEL, « Marché interne et souveraineté fiscale », in *Regards critiques et perspectives sur le droit de la fiscalité : liber amicorum Cyrille David*, Paris, LGDJ, 2005, p. 255 et spéc. pp. 264-265.

<sup>1664</sup> G. GEST, « Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 338.

<sup>1665</sup> *Ibidem*.

<sup>1666</sup> V. B. CASTAGNEDE, « Souveraineté fiscale et Union européenne », *RFFP*, 2002, n° 80, pp. 53 et suiv.



du prélèvement de leurs impôts. Leur seule contrainte réside dans le respect du droit de l'Union dans l'exercice de leurs compétence et pouvoir fiscaux.

**862.** Pour aller plus loin dans cette réflexion, les États membres sont moins libres lorsque leurs contraintes sont le produit d'une harmonisation. Là, les États ne bénéficient plus totalement de leur compétence fiscale et ils ne sont pas vraiment autonomes pour la mise en place de leur politique fiscale, celle-ci étant posée au niveau de l'Union. Peut-on alors conclure qu'en matière d'harmonisation, les autorités de l'Union se substituent aux autorités nationales quant à l'exercice de la compétence fiscale ? Il est tentant de donner une réponse positive mais la réalité est autre : ce ne sont pas vraiment les autorités de l'Union mais encore une fois les États membres eux-mêmes qui sont responsables de la mise en place de la politique fiscale – même lorsque celle-ci a lieu au niveau supranational – car ils doivent en décider d'une manière unanime. La règle d'unanimité fonctionne comme une garantie de consensus politique, préalable indispensable pour la limitation de toute compétence fiscale. Les États membres demeurent bien les maîtres de leur compétence fiscale, ils décident simplement de la partager entre eux et avec l'Union afin d'adopter une règle unique et obligatoire. Le rôle des autorités de l'Union reste alors secondaire.

**863.** Ce rôle cependant devient plus important dans le cas où ces autorités utilisent le contrôle des aides fiscales comme un succédané de l'harmonisation afin de procéder à une coordination des systèmes fiscaux nationaux. Certes, elles ne posent pas une règle unique que les ordres juridiques devraient suivre obligatoirement. Elles parviennent toutefois d'une façon ponctuelle à examiner les systèmes fiscaux nationaux et à les contrôler d'une manière cohérente. La notification obligatoire – sous réserve de certaines exceptions – permet d'examiner et *in fine* contrôler les systèmes fiscaux avant même leur approbation par le Parlement. Cela signifie une substitution au législateur et à son appréciation comme cela a été expliqué<sup>1667</sup> ; en même temps, cela signifie-t-il aussi une substitution à la compétence fiscale et donc à la mise en place de l'impôt ? La réponse est encore une fois négative, mais cette fois-ci il faut nuancer. Dans un premier temps, l'avis de la Commission est conforme : elle donne son approbation à un projet de loi et elle se substitue à l'appréciation du

---

<sup>1667</sup> V. *supra* §§ 713 à 715.

législateur, surtout en ce qui concerne l'application du principe d'égalité devant l'impôt. Dans un second temps toutefois la décision finale est prise par le législateur national. Il n'y a pas une substitution mais il y a bien une immixtion importante dans la mise en place de l'impôt, conséquence « perverse » de la coordination par le biais des aides fiscales.

**864.** Il faut préciser sur ce point que cette immixtion ne peut être qu'imparfaite. La Commission, et indirectement la Cour de justice, remet en cause la nature exclusive de la compétence fiscale lorsque celle-ci est exercée par des mesures fiscales sélectives, ou potentiellement sélectives. En revanche, les États sauvegardent leur autonomie dans le cas où ils souhaitent conduire leur fiscalité au moyen « *des politiques fiscales par la norme* »<sup>1668</sup>, c'est-à-dire au moyen des règles générales ou autrement justifiées par la nature ou l'économie du système.

**865.** Les indices démonstratifs d'une immixtion des autorités de l'Union au niveau institutionnel, notamment ceux relatifs à la participation dans la production normative fiscale, lorsqu'ils se traduisent au niveau des compétences, laissent apparaître une immixtion de l'Union dans la compétence fiscale nationale. Mais cette immixtion n'est pas uniquement formelle, elle ne se limite pas au niveau institutionnel mais elle s'entend aussi au niveau matériel où les institutions de l'Union sont susceptibles de cantonner considérablement les choix au regard de l'affectation des impôts. Reste à voir si cette ingérence au niveau matériel qui permet d'introduire des objectifs européens à l'interventionnisme fiscal national pourrait éventuellement conduire à une substitution à l'interventionnisme par l'impôt, une pratique – compte tenu de la nature libérale du marché intérieur – par définition nationale.

### ***B. L'introduction d'objectifs européens dans l'interventionnisme fiscal national***

**866.** La nécessité d'harmonisation peut revêtir plusieurs finalités. La doctrine distingue les mesures de rapprochement des législations en plusieurs catégories<sup>1669</sup> :

---

<sup>1668</sup> B. CASTAGNEDE, « Souveraineté fiscale et Union européenne », *op. cit.*, p. 57.

<sup>1669</sup> F. DINTILHAC, « Rapprochement des législations », *op. cit.*, n° 278.

il y a celles qui contribuent à poser les fondements mêmes du marché commun, aujourd'hui intérieur (mesures relatives aux libertés fondamentales) ; celles qui contribuent à la création d'un environnement neutre pour les opérateurs économiques en éliminant les disparités nationales (mesures portant sur la fiscalité) ; ou encore celles qui ont un rôle complémentaire par rapport à une politique particulière de l'Union (mesures concernant la protection des consommateurs ou l'environnement). Comme cela a été étudié<sup>1670</sup>, l'objectif d'harmonisation en matière de fiscalité directe est l'achèvement d'une neutralité fiscale au sein du marché intérieur, favorable à l'égalité des chances entre les opérateurs économiques. L'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales en tant que succédanée de cette harmonisation, nécessaire pour combler les carences de cette dernière en matière fiscale, poursuit bien naturellement le même objectif.

**867.** L'harmonisation n'est alors pas une fin en soi ; il s'agit plutôt d'un moyen pour améliorer le fonctionnement du marché intérieur, pour accomplir son achèvement qui en matière fiscale passe aussi par une neutralité fiscale. L'harmonisation a été ainsi présentée comme un instrument capable de parvenir à la mise en place d'une neutralité fiscale au sein du marché intérieur. Cela signifie que les actions des opérateurs économiques, agissant sur un pied d'égalité, doivent être guidées par l'efficacité économique et non pas pour des raisons fiscales. En raison toutefois de son application limitée en matière de fiscalité directe, le relais est passé à la « coordination dirigée » par le biais du contrôle des aides fiscales qui, de son côté, recherche la mise en place de la neutralité au sein du marché intérieur.

**868.** Ce qu'il reste maintenant à étudier est la signification de cette neutralité afin de déterminer si les deux pratiques d'intégration positive exposées ont lieu au nom de la même *neutralité*.

**869.** La neutralité désigne la qualité d'un « *impôt qui n'a ni pour but, ni pour résultat d'exercer une pression sur les contribuables pour les inciter à une action ou à une*

---

<sup>1670</sup> V. *supra* §§ 349 à 356.

*abstention quelconque* »<sup>1671</sup>. D'une manière un peu plus restreinte, elle peut renvoyer à un impôt qui a « *pour but unique de procurer des recettes à l'État, quels que soient ses effets* »<sup>1672</sup>. L'harmonisation contribue à parvenir à une telle neutralité. D'une manière schématique, si les taux d'imposition par exemple sont harmonisés, il sera plus difficile pour les États membres de se lancer dans un interventionnisme fiscal afin de guider les comportements de leurs contribuables ou encore indirectement ceux des autres États membres afin de les attirer sur leur territoire.

**870.** Le fait qu'aujourd'hui l'impôt a perdu l'exclusivité de sa fonction budgétaire en acquérant une fonction également économique et sociale complique la tâche de parvenir à une neutralité étant donné que chaque État membre peut avoir des attentes différentes sur ce que constitue un système fiscal idéal à un moment donné. La règle d'unanimité semble répondre à cette situation en offrant un terrain aux gouvernements nationaux afin de procéder à des concessions mutuelles en la matière. De fait, la neutralité fiscale est nécessaire au bon fonctionnement du marché intérieur et sa détermination doit passer nécessairement par tous les États membres qui acceptent d'une manière réciproque d'abandonner dans une certaine mesure les pratiques d'interventionnisme fiscal. Répondant à la règle de l'unanimité, la neutralité de l'harmonisation fiscale est donc celle déterminée et acceptée par tous les États membres.

**871.** Le même consensus ne se rencontre pas concernant la coordination par le biais des aides fiscales qui outrepassent l'exigence d'unanimité et où la neutralité n'est guère celle souhaitée par les gouvernements nationaux ; ces derniers se voient « liés » par une neutralité fiscale imposée par l'Union européenne créant des doutes quant à la pertinence du terme « neutralité ».

**872.** La neutralité accomplie par le biais du contrôle des aides fiscales est indéniablement d'une moindre valeur par rapport à celle de l'harmonisation

---

<sup>1671</sup> M. DUVERGER, *Finances publiques*, Paris, Presses Universitaires de France, 9<sup>ème</sup> éd., 1978, p. 135 cité par J.-P. JARNEVIC, « Interventionnisme et neutralité fiscale », in *L'interventionnisme économique de la puissance publique : études en l'honneur du doyen Georges Péquignot*, Montpellier, Centre d'études et de recherches administratives de Montpellier, 1984, p. 381.

<sup>1672</sup> J.-P. JARNEVIC, « Interventionnisme et neutralité fiscale », *op. cit.*, p. 381 et note 2.

volontaire. Lorsque l'Union renonce au formalisme, elle renonce par conséquent à la règle de l'unanimité. Cela signifie que la convergence des systèmes fiscaux nationaux correspond certes aux attentes de l'Union européenne mais pas forcément à celles des États membres pris séparément.

**873.** Plus important encore, la neutralité de la coordination n'a pas le même sens que celle de l'harmonisation volontaire, témoignant du fait qu'il y a « *neutralité et neutralité* »<sup>1673</sup>. Plus précisément, la neutralité appliquée dans le contexte fiscal signifie que l'imposition n'aura qu'un rôle financier. Cependant, quand les autorités de l'Union neutralisent les divergences par le biais du contrôle des aides fiscales, elles le font selon leurs propres critères qui ne sont pas forcément de nature budgétaire. Lorsque la Commission apprécie la compatibilité des aides fiscales, d'autres préoccupations – étrangères à celles budgétaires – sont prises en compte et divers objectifs à atteindre sont posés dans l'optique de l'orientation des économies nationales dans le sens de l'intégration économique voulue par l'Union. La neutralité dans ce contexte dépasse sa fonction traditionnelle supposant ainsi à la fois « *l'utilisation de l'impôt comme ressource budgétaire, mais aussi comme instrument d'orientation économique* »<sup>1674</sup>. Il semble alors qu'avec la nouvelle forme d'intégration positive, l'interventionnisme exercé au niveau des États membres se déplace au niveau de l'Union<sup>1675</sup>. Cette dernière se substitue aux considérations sous-jacentes à la mise en place d'un système fiscal en introduisant ses propres objectifs. Autrement dit, la prohibition d'une « *économie administrée* »<sup>1676</sup> des États membres laisse la place à un interventionnisme mis en œuvre par les autorités européennes.

**874.** La problématique n'est pas nouvelle et peut se détacher de la matière fiscale. En effet, Claude Blumann avait mis en exergue l'éventualité d'une substitution de l'intervention européenne à l'intervention économique étatique<sup>1677</sup>. Avec le droit de

---

<sup>1673</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. I, *op. cit.*, p. 28.

<sup>1674</sup> *Ibidem*.

<sup>1675</sup> *Ibid.*

<sup>1676</sup> A. DECOCQ, G. DECOCQ, *Droit de la concurrence : droit interne et droit de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 22.

<sup>1677</sup> C. BLUMANN, « Y a-t-il substitution de "régulations" communautaires aux "régulations" nationales en matière d'aides ? », *op. cit.*, p. 63 et spéc. pp. 82 et suiv. Sur ce sujet, v. aussi la thèse de Matthieu PIERSON, *Aides d'État et politiques de l'Union européenne. Contrôle communautaire des interventions étatiques ou interventionnisme communautaire*, Université Montesquieu – Bordeaux IV, 2011.

l'Union, les États membres ont perdu un instrument important d'interventionnisme économique au nom d'un marché intérieur qui se veut libéral. Certes les aides ne sont pas toutes prohibées mais le dernier mot appartient aux institutions de l'Union et notamment à la Commission. L'encadrement des aides évoque inéluctablement l'existence d'une politique interventionniste qui se déplace au niveau de l'Union : les autorités de l'Union contrôlent les interventions mais peuvent-elles aussi les instrumentaliser pour développer leur propre politique économique, pour orienter l'économie ? L'auteur évoque même une possible « *transfiguration de la notion d'aide* »<sup>1678</sup> : cette dernière provient certes des États mais elle n'est plus utilisée pour les besoins nationaux mais pour les politiques de l'Union, afin de réaliser des objectifs d'intérêt commun européen, et cela sous le contrôle de la Commission.

**875.** Transposant ces observations en matière fiscale, il est possible d'affirmer que l'interventionnisme étatique par le biais des dépenses fiscales se transforme en un interventionnisme européen. Peut-on alors affirmer que la substitution à l'harmonisation signifie aussi une substitution à la volonté unanime des États membres, seule capable d'assurer la neutralité au sein du marché intérieur ? L'utilisation du terme « interventionnisme » pour décrire cette pratique émergente au niveau de l'Union est certes abusive compte tenu des racines libérales de cette dernière mais la question mérite en tout cas d'être posée.

**876.** Revenant à la question formulée au début du chapitre, l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales parvient-elle à façonner la politique fiscale de l'Union, voire contribuer à l'émergence d'une véritable politique en la matière ? L'Union a bien une politique relative à la fiscalité et cela malgré l'absence d'un impôt propre. Dans le sens où la politique signifie l'existence d'un ensemble de moyens au service d'un ou plusieurs objectifs, on peut affirmer que les institutions s'appuient sur les moyens du droit fiscal de l'Union au nom de l'intégration économique qui passe par la neutralité fiscale tant indirecte que directe au sein du marché intérieur<sup>1679</sup>. Cette conception plutôt « négative » de la fiscalité nationale, en tant qu'obstacle à la

---

<sup>1678</sup> C. BLUMANN, « Y a-t-il substitution de “régulations” communautaires aux “régulations” nationales en matière d'aides ? », *op. cit.*, p. 84.

<sup>1679</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. I, *op. cit.*, pp. 7-8.

réalisation d'objectifs de l'Union, ne permet pas pour autant d'affirmer l'existence d'une *véritable* politique fiscale, telle qu'elle existe au niveau national. Les moyens offerts par le droit fiscal de l'Union permettent plutôt d' « *assurer les conditions préalables ou minimales pour la mise en œuvre d'une véritable politique fiscale de l'Union* »<sup>1680</sup>.

**877.** Cette conception « négative » de la fiscalité nationale semble avoir évolué. L'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales conduit vers cette direction : elle crée une nouvelle technique d'intégration – moyen du droit fiscal de l'Union – au service de la neutralité fiscale mais aussi au service de la réalisation d'objectifs d'intérêt commun européen, les deux étant soumis au but plus général d'intégration économique. C'est l'Union, et surtout la Commission, qui va déterminer d'une manière souple mais également unilatérale ces objectifs, guidant la fiscalité nationale vers leur réalisation. Cette perception désormais « positive » de la fiscalité nationale peut-elle être conçue comme signe de l'émergence d'une *véritable* politique fiscale de l'Union ? L'approche de la « coordination dirigée » permet indéniablement un contrôle important des choix relevant de la politique fiscale nationale ; toutefois, ce contrôle demeure bien imparfait car limité aux mesures sélectives. Il nous semble alors que le champ d'application parcellaire du contrôle ne peut permettre d'affirmer l'existence d'une véritable politique fiscale de l'Union. Ce contrôle devrait plutôt être traité comme indicateur de l'émergence d'une telle politique, qui en tout état de cause, ne sera pas assimilable à celle exercée au niveau national dans la mesure où l'Union ne dispose pas d'un impôt européen. La politique fiscale de l'Union a comme objet la fiscalité nationale et c'est une politique qui s'étend sur un double plan : par le moyen de l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales, les autorités de l'Union interviennent au nom de la réalisation des objectifs d'intérêt commun européen – dépassant alors les exigences de neutralité fiscale – agissant ainsi sur l'économie au niveau national *et* européen.

---

<sup>1680</sup> *Ibidem*, p. 7, note 3.

## Conclusion du Chapitre II

**878.** La pratique des autorités de l'Union montre bien une transformation du rôle du contrôle des aides fiscales : d'un simple instrument d'intégration négative et donc du contrôle des systèmes fiscaux nationaux par les moyens des prohibitions, il s'est converti en une méthode de convergence de ces systèmes se rapprochant alors, quant à ses finalités, de l'harmonisation fiscale.

**879.** Il est alors question dans un premier temps de qualifier cette transformation. Si la doctrine utilise parfois le terme « harmonisation » pour la qualifier, il nous semble que cela n'est pas exact. Compte tenu des caractéristiques du rapprochement par le biais du contrôle des aides fiscales, le terme « coordination dirigée » semble plus pertinent. Au final, l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales introduit une nouvelle méthode d'intégration positive qui peut se placer sous le « label » de coordination.

**880.** Dans un second temps, il faut étudier les répercussions qui découlent de cette nouvelle méthode d'intégration au sujet de la répartition des compétences en matière fiscale. Certes, elle conduit à un empiètement sur l'exercice des compétences fiscales reconnues aux États membres, comme c'est le cas pour toute autre règle du droit fiscal de l'Union. Elle se singularise pour autant en allant plus loin qu'un « simple empiètement » : elle contribue à une immixtion importante, voire inédite, des autorités de l'Union sur les compétences des autorités nationales quant à la mise en place de l'impôt (au niveau institutionnel) et quant à la pratique de l'interventionnisme par l'impôt (au niveau matériel).

**881.** Les deux nouveautés décrites contribuent bien évidemment au façonnement du contenu de la politique fiscale de l'Union, qui se trouve enrichie d'une nouvelle méthode d'intégration d'un côté, et qui ressort renforcée au détriment de la souveraineté fiscale des États membres, de l'autre. Mais au-delà d'un simple façonnement, on peut aussi affirmer que cette instrumentalisation du contrôle des aides fiscales contribue à l'émergence d'une véritable politique fiscale au niveau de l'Union, qui certes n'est pas assimilable à celle existant au niveau national, mais qui permet pour autant à l'Union d'agir sur l'économie tant nationale qu'européenne.



## Conclusion du Titre II

**882.** Les autorités de l'Union dépasseront une deuxième fois le contexte de l'intégration négative afin de rejoindre celui de l'intégration positive dans le cadre du contrôle des aides fiscales. Cette fois-ci ils procéderont d'une manière unilatérale, c'est-à-dire sans l'approbation préalable des États membres, comme ce fut le cas pour la première extension. Si cette dernière a abouti à l'inscription du contrôle dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, la seconde extension est-elle susceptible de parvenir à une harmonisation, certes indirecte, des systèmes fiscaux nationaux ?

**883.** En ce sens, les interrogations quant à une possible instrumentalisation du contrôle des aides fiscales ne manquent pas et elles prennent la forme d'« accusations » envers les autorités de l'Union. De fait, ces dernières sont accusées d'utiliser ce contrôle afin de parvenir à une harmonisation des fiscalités nationales au moment où elles ne sont pas autorisées à procéder ainsi. Avant de se pencher sur le bien-fondé de ces accusations, et déterminer s'il s'agit effectivement d'une méthode d'harmonisation, il faut dans un premier temps étudier les indices qui ont conduit la doctrine à les exprimer.

**884.** Il a été alors d'abord démontré que les indices qui conduisent à une instrumentalisation du contrôle des aides fiscales sont bien réels. Les institutions de l'Union dépassent le cadre de l'intégration négative posé par le droit primaire et d'une manière empirique se rapprochent de celui de l'intégration positive. Elles utilisent les instruments et les moyens relevant du contrôle des aides d'État afin de déterminer d'une manière plus ou moins positive les choix relevant de la politique fiscale des États membres.

**885.** Mais est-ce qu'ils réussissent à harmoniser ces systèmes ? Malgré les arguments doctrinaux qui semblent l'indiquer, il nous semble que la réponse ne peut qu'être négative. Il faut cependant clarifier que la non-harmonisation n'exclut pas toute convergence entre les systèmes fiscaux. L'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales fonctionne plutôt comme un succédané de l'harmonisation : elle apporte une

certaine convergence entre les systèmes fiscaux nationaux mais la méthode qu'elle utilise s'éloigne de l'harmonisation pour se rapprocher de la coordination.

**886.** L'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales introduit une nouvelle méthode d'intégration positive, méthode qui contribue à étendre les compétences de l'Union en matière fiscale au point d'affirmer une limitation importante et même inédite de la compétence fiscale nationale, savoir la compétence de déterminer librement le système fiscal.

## CONCLUSION DE LA PARTIE II

**887.** Quelle est la finalité du régime des aides fiscales ? La réponse découlant logiquement de la lettre du traité, crée des doutes quant à la pertinence de la question. Selon le droit primaire, l'objectif du contrôle des aides fiscales est de contribuer à l'élimination des mesures fiscales susceptibles de provoquer des distorsions de la concurrence au sein du marché intérieur. Il présente alors le régime des aides fiscales comme une méthode d'intégration négative de la fiscalité nationale. Les obligations de notification et de restitution incombant aux États membres, telles qu'elles se posent dans le traité et interprétées par le droit dérivé, s'inscrivent aussi dans le contexte des objectifs de l'intégration négative : elles permettent le contrôle effectif des interventions étatiques et veillent à l'équilibre dans la concurrence entre les opérateurs économiques.

**888.** Il serait toutefois erroné de se cantonner à la lettre du traité. La pratique démontrera un dépassement du contexte d'intégration négative pour rejoindre celui d'intégration positive. La question initiale mérite alors d'être reposée mais selon une formulation différente : quelle est la finalité du contrôle des aides fiscales au-delà de leur prohibition ?

**889.** D'un côté, le contrôle des aides fiscales et leur interdiction peuvent contribuer à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. La similitude – sous certaines conditions – ayant été constatée entre aide fiscale et mesure fiscale dommageable, le contrôle et la prohibition de la première, contribue à la fois au rétablissement *dans la mesure du possible* de l'équilibre dans la concurrence entre entreprises mais aussi à la neutralisation du phénomène de concurrence fiscale dommageable existant entre États membres. Ce dernier, n'étant géré que par le code de conduite de 1997 – instrument de portée politique reposant sur la coopération entre États membres –, se trouve attribué d'une nouvelle réglementation de portée juridique.

**890.** De l'autre, le contrôle des aides fiscales s'instrumentalise afin de constituer un substitut de l'harmonisation fiscale. Ici, le dépassement du cadre de l'intégration négative est encore plus flagrant. Les autorités de l'Union parviennent d'une manière

positive (ou quasi-positive) à déterminer les choix relevant de la politique fiscale des États membres. Elles transforment le contrôle des aides fiscales d'une politique de prohibition en une politique de coordination des systèmes fiscaux nationaux. Cette transformation complète les techniques d'intégration positive du droit fiscal de l'Union mais en même temps elle soulève des interrogations quant à une éventuelle redéfinition de la répartition des compétences en matière fiscale. En effet, les caractéristiques de la coordination par le biais du contrôle des aides fiscales laissent entendre une limitation considérable et inédite de la compétence fiscale nationale.

**891.** Il y a alors un glissement de la finalité initiale du contrôle des aides fiscales telle qu'elle se pose dans le droit primaire, glissement qui se présente sous la forme d'un double dépassement du contexte d'intégration négative. Les autorités de l'Union parviennent à accorder une portée plus globale au contrôle des aides fiscales en lui attribuant une dimension fonctionnelle : étant donné que les moyens à la disposition de l'Union ainsi que ses compétences pour réussir à intégrer les systèmes fiscaux nationaux sont limités, ses institutions ont puisé dans les potentialités offertes par le mécanisme de contrôle des aides fiscales.

## Conclusion générale

---

**892.** La structure de la présente thèse repose sur l'hypothèse d'une autonomie des aides fiscales. La première question naturellement posée est : en quoi consiste cette autonomie ? en d'autres termes, les aides fiscales sont-elles singularisées par rapport aux autres types d'aide ou par rapport aux autres règles d'intégration de la fiscalité nationale ? Les aides fiscales ne se distinguent pas des autres aides quant à leur nature – le droit de l'Union, mettant en exergue les effets d'une mesure, ne distingue qu'entre aides compatibles et incompatibles – mais plutôt quant à leur objectif. Il ressort ainsi que les aides fiscales poursuivent un objectif qui leur est propre, savoir l'intégration de la fiscalité nationale, ce qui leur permet de faire partie des règles du droit fiscal de l'Union. La véritable autonomie des aides fiscales se concrétise toutefois dans leur singularisation par rapport aux autres règles-piliers de mise en œuvre du droit fiscal de l'Union.

**893.** Pour parvenir à sa finalité, c'est-à-dire l'intégration des fiscalités nationales, le droit fiscal de l'Union se concentre d'une part sur le contrôle des systèmes fiscaux nationaux, d'autre part sur l'élaboration des règles juridiques communes aux États membres. Ces deux objectifs, contrôle et élaboration, offrent le fil rouge pour un recensement de moyens de mise en œuvre du droit fiscal de l'Union. Il y a ainsi les dispositions du traité qui permettent le contrôle de la fiscalité nationale dans un objectif d'intégration négative. Leur fonction consiste en une limitation de l'exercice des compétences fiscales nationales en imposant aux États membres certaines obligations et certaines prohibitions dans le but de minimiser les obstacles fiscaux. Ce contrôle n'étant, seul, pas suffisant pour garantir la neutralité fiscale au sein du marché intérieur, il est complété par l'élaboration des règles communes, par des moyens qui rendent possible le rapprochement des systèmes fiscaux des États membres dans une approche d'intégration positive cette fois-ci.

**894.** Chaque pilier de mise en œuvre du droit fiscal de l'Union est classé dans une de ces catégories. En ce qui concerne la prohibition des aides fiscales, elle se classe parmi les dispositions-moyens qui permettent de vérifier que la fiscalité nationale n'interfère pas sur les décisions des opérateurs économiques au sein du marché intérieur qui faussent la libre concurrence. Si cela est vrai en théorie, ce sera par contre nuancé dans la pratique. Il a été ainsi démontré dans le cadre de cette étude que le régime des aides fiscales dépasse son cadre initial de *contrôle* des systèmes fiscaux pour intégrer celui d'*élaboration*. Désormais, la prohibition des aides fiscales correspond à une pluralité de finalités rendant son classement dans une des catégories précitées complexe. De fait, par le biais de l'encadrement des aides fiscales, les autorités de l'Union parviennent à contrôler les systèmes fiscaux nationaux ; en même temps, elles jouent un rôle important pour la coopération interétatique au regard de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Plus important encore, elles réussissent à coordonner les systèmes fiscaux nationaux, procédant d'une instrumentalisation du contrôle des aides fiscales, ce dernier étant conçu comme un succédané de l'harmonisation fiscale.

**895.** Cette démonstration de la véritable finalité, ou plutôt de la pluralité des finalités, de l'encadrement des aides fiscales n'aurait été possible si dans un premier temps on n'avait pas pris le soin d'identifier l'aide fiscale, d'exposer la manière dont une aide fiscale est identifiée par les autorités de l'Union. Cette entreprise a certes contribué à la clarification de la méthode employée à cette fin, apportant un certain niveau de conceptualisation aux étapes d'identification ; en même temps, elle a aussi apporté les fondements nécessaires pour déceler ensuite la véritable nature du contrôle.

**896.** Plus précisément, les deux éléments clefs pour l'identification d'une aide fiscale – la double rupture d'égalité devant l'impôt et dans la concurrence – laissent dévoiler les pouvoirs dont disposent les autorités de l'Union en la matière. D'un côté, elles interviennent pour apprécier la sélectivité d'une mesure fiscale opérant un contrôle approfondi d'égalité devant l'impôt ; de l'autre, elles statuent sur la compatibilité d'une aide – si cette dernière porte atteinte à l'égalité dans la concurrence et, le cas échéant, si cette atteinte est justifiée – disposant à cette fin de pouvoirs d'appréciation importants. Ces appréciations qualifient une mesure fiscale en tant qu'aide fiscale,

parfois aussi en tant que mesure fiscale dommageable, et elles permettent d'une manière plus ou moins discrète la détermination des choix relevant de la politique fiscale des États membres.

**897.** La vérification de l'hypothèse initiale de singularité des aides fiscales pose également la question de sa finalité. Les autorités de l'Union bénéficient de pouvoirs importants au regard de l'identification d'une aide fiscale et cela leur permet d'étendre les finalités du contrôle. Si le glissement du contrôle des aides fiscales d'un moyen, par principe, de mise en œuvre de l'intégration négative à un moyen de coopération politique pour la lutte contre la concurrence fiscale dommageable n'a pas de conséquence au-delà de l'extension du champ d'application du contrôle des aides, ce sera certainement le cas pour la conception de ce contrôle comme un succédané de l'harmonisation. Il a été ainsi avancé que cette instrumentalisation du contrôle des aides fiscales débouche sur une nouvelle technique d'intégration positive et participe à l'extension des compétences de l'Union en matière fiscale ; plus important encore, il a été aussi avancé que cette technique est susceptible de conduire *in fine* à une immixtion importante dans la compétence fiscale, exclusivement nationale par définition.

**898.** « *Aujourd'hui, la question n'est plus de savoir si l'Union dispose de compétences en matière de fiscalité directe. [...] Les interrogations actuelles tournent plutôt autour des buts de l'action de l'Union et surtout des limites de cette compétence. Ces dernières dépendent étroitement des premiers et réciproquement* »<sup>1681</sup>. C'est en ces termes que Dominique Berlin a exposé la problématique de la répartition des compétences en matière de fiscalité directe, problématique illustrée dans le cadre de cette thèse. Les véritables finalités derrière le régime des aides fiscales permettent de jeter un œil nouveau sur les limites des compétences de l'Union en matière fiscale. Toute extension des compétences fiscales au niveau de l'Union correspond traditionnellement à un empiètement sur l'exercice d'une compétence retenue. Toutefois, on peut affirmer que certaines extensions vont parfois encore plus loin ; il en est ainsi pour l'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales qui, d'un simple empiètement sur l'exercice d'une compétence

---

<sup>1681</sup> D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. II, *op. cit.*, p. 15.

nationale, est susceptible de conduire à une remise en cause du caractère exclusivement national de cette compétence.

**899.** Ce « renouveau » des limites des compétences de l'Union en matière de fiscalité directe correspond à la nécessité d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur et le caractère libre et non-faussé de la concurrence, passant pour cela par l'achèvement d'une neutralité fiscale. L'instrumentalisation du contrôle des aides fiscales qui parvient à une coordination des systèmes fiscaux nationaux, apparaît comme une réponse nécessaire aux résultats très limités de l'harmonisation fiscale en matière de fiscalité directe. On peut ainsi affirmer le caractère fonctionnel accordé à l'encadrement des aides fiscales : les finalités de l'encadrement ne sont pas faciles à déterminer avec précision mais cela permet d'y inclure une pluralité de finalités et de contrebalancer les carences provoquées par l'insuffisance des autres moyens de mise en œuvre du droit fiscal de l'Union.

**900.** Les autorités de l'Union, par le biais du contrôle des aides fiscales, réussissent à franchir quelques étapes vers l'achèvement de l'Europe fiscale. Si cette pratique doit être saluée d'un point de vue finaliste, juridiquement son caractère fonctionnel pose des interrogations au regard de la répartition des compétences. À ce sujet, la doctrine s'interroge sur la question de savoir si l'émergence d'une structure fédérale constitue la réponse à l'empiètement continu du droit de l'Union sur la compétence fiscale ; autrement dit, elle se demande si une telle structure pourrait contribuer à la fois à la clarification des compétences fiscales de l'Union et à la détermination de ce qu'il reste aux États membres<sup>1682</sup>.

**901.** Mettant de côté de telles considérations, qui relèvent plutôt d'une étude propre à la nature juridique de l'Union, et malgré les objections liées à la sauvegarde de la souveraineté fiscale des États membres, on ne peut que saluer le regard prospectif qui découle de la pratique et de la jurisprudence des autorités européennes au sujet de l'intégration de la fiscalité nationale. Dans ce contexte, l'interventionnisme fiscal devient une « arme » dans les mains des institutions de l'Union. D'une manière

---

<sup>1682</sup> V. F. AMTENBRINK, H. RAULUS, « Contribution to: Fiscal Policy in the European Union Context – The Semi-detached Sovereignty of Member States in the European Union », *op. cit.*, p. 37.



négative, elles interviennent pour sanctionner cet interventionnisme tant pour protéger le principe d'égalité que la libre concurrence qui doit exister entre opérateurs économiques au sein du marché intérieur. D'une manière positive, l'interventionnisme, lorsqu'il n'est pas sanctionné ou lorsqu'il est dirigé vers un certain but prédéfini, peut être utilisé pour protéger les objectifs d'intérêt commun européen. Tantôt pour le sanctionner, tantôt pour l'instrumentaliser afin d'avancer les objectifs européens, l'interventionnisme fiscal étatique devient une « porte » qui permet une extension du cadre initial du contrôle des aides fiscales, extension qui va jusqu'à une immixtion importante et inédite des autorités de l'Union dans la compétence fiscale nationale.



## Bibliographie

---

### I. Ouvrages généraux (dictionnaires, commentaires, manuels)

- L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, LGDJ, 2000, 519 p.
- A. BARAV, C. PHILIP, *Dictionnaire juridique des Communautés européennes*, Paris, Presses Universitaires de France, 1993, 1180 p.
- P. BELTRAME, *La fiscalité en France*, Paris, Hachette supérieur, 20<sup>ème</sup> éd., 2014, 165 p.
- J.-S. BERGE, S. ROBIN-OLIVIER, *Introduction au droit européen*, Paris, Presses Universitaires de France, 2008, 551 p.
- J.-L. BERGEL, *Théorie générale du droit*, Paris, Dalloz, 5<sup>ème</sup> éd., 2012, 399 p.
- J.-J. BIENVENU, T. LAMBERT, *Droit fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 4<sup>ème</sup> éd., 2010, 470 p.
- R. BLASSELLE, *Traité de droit européen de la concurrence*, tome II B (Les restrictions de concurrence imputables aux États membres), Paris, Publisud, 2005, 663 p.
- C. BLUMANN, L. DUBOIS, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, 5<sup>ème</sup> éd., 2013, 863 p.
- J. BOULOIS, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien, 6<sup>ème</sup> éd., 1997, 407 p.
- M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ-Lextenso éd., 13<sup>ème</sup> éd., 2016, 264 p.
- M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Finances publiques*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ-Lextenso éd., 14<sup>ème</sup> éd., 2015, 898 p.
- L. BURGORGUE-LARSEN, A. LEVADE, F. PICOD, *Traité établissant une Constitution pour l'Europe : commentaire article par article*, Tome 1 Parties I et IV. Architecture constitutionnelle, Bruxelles, Bruylant, 2007, 1106 p.
- D. CALLEJA, D. VIGNES, R. WÄGENBAUR, *Le droit de la CEE*, Commentaire J. Mégret, Bruxelles, Éd. de l'Université de Bruxelles, 2<sup>ème</sup> éd., 1993, 427 p.

- R. CHAPUS, *Droit administratif général*, Tome 1, Paris, Montchrestien, 15<sup>ème</sup> éd., 2001, 1427 p.
- M. COLLET, *Droit fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 5<sup>ème</sup> éd., 2015, 427 p.
- J.-P. COLSON, P. IDOUX, *Droit public économique*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ, Lextenso éd., 7<sup>ème</sup> éd., 2014, 796 p.
- V. CONSTANTINESCO, J.-P. JACQUE, R. KOVAR, D. SIMON, *Traité instituant la CEE : Commentaire article par article*, Paris, Economica, 1992, 1648 p.
- V. CONSTANTINESCO, R. KOVAR, D. SIMON (dir.), *Traité sur l'Union européenne : commentaire article par article*, Paris, Economica, 1995, 1000 p.
- G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Paris, Presses Universitaires de France, 10<sup>ème</sup> éd., 2014, 1099 p.
- M. DE VILLIERS et T. DE BERRANGER, *Droit public général*, Paris, LexisNexis, 6<sup>ème</sup> éd., 2015, 1572 p.
- T. DEBARD, B. LE BAUT-FERRARESE, C. NOURISSAT, *Dictionnaire du droit de l'Union européenne*, Paris, Ellipses, 2<sup>ème</sup> éd., 2007, 360 p.
- A. DECOCQ, G. DECOCQ, *Droit de la concurrence : droit interne et droit de l'Union européenne*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ Lextenso éd., 6<sup>ème</sup> éd., 2014, 528 p.
- L. DUBOIS, C. BLUMANN, *Droit matériel de l'Union européenne*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ-Lextenso éd., 7<sup>ème</sup> éd., 2015, 878 p.
- L. FAVOREU *et alii*, *Droit constitutionnel*, Paris, Dalloz, 18<sup>ème</sup> éd., 2016, 1103 p.
- P. M. GAUDEMET, J. MOLINIER, *Finances publiques. Fiscalité*, Tome 2, Paris, Montchrestien, 6<sup>ème</sup> éd., 1997, 493 p.
- J. GICQUEL, J.-É. GICQUEL, *Droit constitutionnel et institutions politiques*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ-Lextenso éd., 29<sup>ème</sup> éd., 2015, 860 p.
- J.-P. JACQUE, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, 8<sup>ème</sup> éd., 2015, 816 p.
- C. JESSUA, C. LABROUSSE, D. VITRY, D. GAUMONT (dir.), *Dictionnaire des sciences économiques*, Paris, Presses Universitaires de France, 2001, 1069 p.
- J. LAMARQUE, O. NEGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, Paris, LexisNexis, 3<sup>ème</sup> éd., 2014, 1541 p.

P. LEGER (dir.), *Commentaire article par article des traités UE et CE*, Bâle, Genève, Munich, Paris, Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn, Dalloz, Bruylant, 2000, 2060 p.

A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 2011, 303 p.

M. MALAURIE-VIGNAL, *Droit de la concurrence interne et européen*, Paris, Sirey Dalloz, 6<sup>ème</sup> éd., 2014, 350 p.

J. MOLINIER, J. LOTARSKI, *Droit du contentieux de l'Union européenne*, Paris, LGDJ-Lextenso éd., 4<sup>ème</sup> éd., 2012, 274 p.

S. NICINSKI, *Droit public des affaires*, Issy-les-Moulineaux, LGDJ-Lextenso éd., 4<sup>ème</sup> éd., 2014, 799 p.

L. PHILIP, *Finances publiques. Les recettes publiques. Le droit fiscal*, Tome 2, Paris, éd. Cujas, 2000, 277 p.

F.-X. PRIOLLAUD, D. SIRITZKY, *Le traité de Lisbonne. Texte et commentaire article par article des nouveaux traités européens (TUE-TFUE)*, Paris, La Documentation française, 2008, 523 p.

J. RIDEAU, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, LGDJ, 6<sup>ème</sup> éd., 2010, 1464 p.

D. SIMON, *Le système juridique communautaire*, Paris, Presses Universitaires de France, 2<sup>ème</sup> éd., 1998, 578 p.

F. SOUTY, *Le droit et la politique de la concurrence de l'Union européenne*, Paris, Montchrestien Lextenso éd., 4<sup>ème</sup> éd., 2013, 160 p.

L. TROTABAS, J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 8<sup>ème</sup> éd., 1997, 434 p.

D. TRUCHET, *Droit administratif*, Paris, Presses Universitaires de France, 6<sup>ème</sup> éd., 2015, 461 p.

M. WAELBROECK, A. FRIGNANI, *Le droit de la CE*, Commentaire J. Mégret, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2<sup>ème</sup> éd., 1997, 1098 p.

## II. Ouvrages spéciaux, ouvrages collectifs, thèses

Association fiscale internationale, *Advance rulings – Les agréments préalables*, The Hague, London, Kluwer Law International, 1999, 692 p.

B. BALASSA, *The Theory of Economic Integration*, London, Allen and Unwin, 1961, 304 p.

- C. BAUDENBACHER, *A Brief Guide to European State Aid Law*, London, The Hague, Boston, Kluwer Law International, 1997, 84 p.
- D. BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, Paris, Presses Universitaires de France, 1988, 410 p.
- D. BERLIN, *Politique fiscale*, vol. I et II, Commentaire J. Mégret, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 3<sup>ème</sup> éd., 2012, 642 p. et 486 p.
- E. BERNARD, *La spécificité du standard juridique en droit communautaire*, Bruxelles, Bruylant, 2010, 643 p.
- S. BILAL, P. NICOLAIDES (éd.), *Understanding State Aid Policy in the European Community: Perspectives on Rules and Practice*, Maastricht, Boston, Institut européen d'administration publique, Kluwer Law International, 1999, 260 p.
- A. BIONDI, P. EECKHOUT, J. FLYNN (éd.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2004, 389 p.
- M. BOSSUYT, *L'interdiction de la discrimination dans le droit international des droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, 1976, 262 p.
- P. BOUSTANY, *La notion de marché en droit européen de la concurrence*, Thèse, Université Paris II – Panthéon-Assas, 2004, 526 p.
- A. BOUVERESSE, *Le pouvoir discrétionnaire dans l'ordre juridique communautaire*, Bruxelles, Bruylant, 2010, 657 p.
- J. BROTTES, *Du principe de non-discrimination au principe d'égalité en droit communautaire*, Thèse, Lyon III, 2007, 623 p.
- S. CALMES, *Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français*, Paris, Dalloz, 2001, 711 p.
- R. CARRE DE MALBERG, *Contribution à la théorie générale de l'État*, tome I, Paris, Sirey, 1920, 837 p.
- R. CARRE DE MALBERG, *La loi, expression de la volonté générale*, Paris, Sirey, 1931, 228 p.
- A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Paris, Bruylant, LGDJ, 2009, 694 p.
- L. CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, 2<sup>ème</sup> éd., 1986, 321 p.
- B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses Universitaires de France, 5<sup>ème</sup> éd., 2015, 708 p.

- J.-Y. CHEROT, *Les aides d'État dans les Communautés européennes*, Paris, Economica, 1998, 379 p.
- M. CINI, L. MCGOWAN, *Competition policy in the European Union*, New York, St. Martin's Press, 1998, 250 p.
- E. COMBE, *Précis d'économie*, Paris, Presses Universitaires de France, 13<sup>ème</sup> éd., 2014, 522 p.
- J.-M. COMMUNIER, *Le droit communautaire des aides d'État*, Paris, LGDJ, 2000, 169 p.
- J.-M. COMMUNIER, *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, Bruylant, 2001, 555 p.
- V. CONSTANTINESCO, *Compétences et pouvoirs dans les Communautés européennes*, Paris, LGDJ, 1974, 492 p.
- P. DE METS *et alii*, *Fiscalité européenne : actualités et points sensibles*, Actes du colloque du 23 avril 2009, organisé à l'occasion du cinquantième anniversaire de l'École supérieure des sciences fiscales, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2009, 241 p.
- M. DE WOLF, *Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence et la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, Bruxelles, Paris, Bruylant, LGDJ, 2005, 500 p.
- G. DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation en droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2010, 486 p.
- P. DELVOLVE, *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, Paris, LGDJ, 1969, 467 p.
- J. DERENNE, M. MEROLA (éd.), *Economic Analysis of State Aid Rules – Contributions and Limits*, Berlin, LEXXION, 2007, 220 p.
- P. DEROUIN, P. MARTIN, *Droit communautaire et fiscalité : sélection d'arrêts et de décisions*, Paris, Litec, 2<sup>ème</sup> éd., 2008, 1011 p.
- P. DI MALTA, *Droit fiscal européen comparé*, Paris, Presses Universitaires de France, 1995, 549 p.
- M. DONY, A. DE WALSCHE (éd.), *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. II, Bruxelles, Bruylant, 1999, 1018 p.
- M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, 234 p.
- M. DONY, F. RENARD, C. SMITS (collab.), *Contrôle des aides d'État*, Commentaire J. Mégret, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 3<sup>ème</sup> éd., 2007, 529 p.

Dossiers internationaux Francis Lefebvre, *Allemagne : juridique, fiscal, social*, Levallois-Perret, éd. Francis Lefebvre, 8<sup>ème</sup> éd., 2007, 535 p.

Dossiers internationaux Francis Lefebvre, *Belgique : juridique, fiscal, social*, Levallois-Perret, éd. Francis Lefebvre, 8<sup>ème</sup> éd., 2010, 477 p.

Dossiers Internationaux Francis Lefebvre, *Espagne : juridique, fiscal, social, comptable*, Levallois-Pellet, éd. Francis Lefebvre, 7<sup>ème</sup> éd., 2008, 477 p.

Dossiers internationaux Francis Lefebvre, *Portugal : juridique, fiscal, social*, Levallois-Perret, éd. Francis Lefebvre, 2<sup>ème</sup> éd., 1996, 304 p.

Dossiers internationaux Francis Lefebvre, *Royaume-Uni : juridique, fiscal, social, comptable*, Levallois, éd. Francis Lefebvre, 4<sup>ème</sup> éd., 2008, 482 p.

C. EMONNOT, *Intégration financière européenne et fiscalité des revenus du capital*, Paris, Economica, 1998, 304 p.

Eura-Audit International, *Les impôts en Europe*, Paris, Dalloz Delmas, 21<sup>ème</sup> éd., 2013, 440 p.

C. GAVALDA, G. PARLEANI, B. LECOURT, *Droit des affaires de l'Union européenne*, Paris, LexisNexis, 7<sup>ème</sup> éd., 2015, 625 p.

J.-B. GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, Paris, Presses Universitaires de France, 1993, 671 p.

G. GEST, G. TIXIER, *Droit fiscal international*, Paris, Presses Universitaires de France, 2<sup>ème</sup> éd., 1990, 611 p.

É. GINTER, É. CHARTIER, B. MICHAUD, *Droit communautaire et impôts directs*, Paris, Groupe Revue Fiduciaire, 1<sup>ère</sup> éd., 2011, 366 p.

L. GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, Etats-Unis, France*, Paris, Economica, 2006, 309 p.

J. GUEZ, *L'interprétation en droit fiscal*, Paris, LGDJ, 2007, 376 p.

L. HANCHER, P. J. SLOT, T. OTTERVANGER, *EC State Aids*, London, Sweet & Maxwell, 3<sup>ème</sup> éd., 2006, 909 p.

I. HARDEN (éd.), *State Aid : Community Law and Policy*, Köln, Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft, 1993, 155 p.

M. HEIDENHAIN (éd.), *European State Aid Law*, München, Verlag C. H. Beck, 2010, 816 p.



R. HERNU, *Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, Paris, LGDJ, 2003, 555 p.

D. HILDEBRAND, *The Role of Economic Analysis in the EC Competition Rules*, The Hague, London, New York, Kluwer Law International, 2<sup>ème</sup> éd., 2002, 472 p.

G. ISAAC, *La procédure administrative non contentieuse*, Paris, LGDJ, 1968, 732 p.

S. J. J. M. JANSEN (éd.), *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market*, Alphen Aan Den Rijn, Kluwer Law International, 2011, 247 p.

B. JEANNEAU, *Les principes généraux du droit dans la jurisprudence administrative*, Paris, Sirey, 1954, 287 p.

T. JESTAEDT, J. DERENNE, T. OTTERVANGER (dir.), *Study on the enforcement of state aid law at national level*, Competition studies 6, Luxembourg, Office for Official Publications of the European Communities, 2006, 677 p.

M. KARPENSCHIF, *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, 2015, 417 p.

J.-P. KEPPELNE, *Guide des aides d'État en droit communautaire. Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, Bruxelles, Bruylant, 1999, 693 p.

M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUCH, C. STARINGER (éd.), *Introduction to European Tax Law : Direct Taxation*, London, Spiramus Press, 3<sup>ème</sup> éd., 2013, 269 p.

M. LAURE, *Traité de politique fiscale*, Paris, Presses Universitaires de France, 1956, 425 p.

M. LEROY (dir.), *Regards croisés sur le système fiscal. Allemagne, France, Italie, Russie*, Paris, L'Harmattan, 2005, 229 p.

*Les aides d'État en droit communautaire et en droit national*, Séminaire organisé à Liège : jeudi 14 et vendredi 15 mai 1998, Bruxelles, Bruylant, 1999, 440 p.

J.-L. LEVET (dir.), *Les aides publiques : une gouvernance, une stratégie*, Paris, La Documentation française, 2003, 205 p.

A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, Paris, LGDJ, 2005, 589 p.

A. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, 728 p.

B. MATHIEU, *Les « validations » législatives : pratique législative et jurisprudence constitutionnelle*, Paris, Economica, 1987, 329 p.

A. MATTERA, *Le marché unique européen : ses règles, son fonctionnement*, Paris, Jupiter, 2<sup>ème</sup> éd., 1990, 775 p.

M. MEROLA, *Droit de la concurrence dans les Communautés européennes*, vol. II B, Explication des règles applicables aux aides d'État, Luxembourg, OPOCE, 1997, 52 p.

C. MICHEAU, *La réglementation des aides d'État et des subventions en fiscalité directe – Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Thèse, Université Paris I – Panthéon-Sorbonne, 2010, 698 p.

C. MICHEAU, *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité. Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles, Larcier, 2013, 266 p.

V. MICHEL, *Recherches sur les compétences de la Communauté*, Paris, L'Harmattan, 2003, 704 p.

G. ORSONI, *L'interventionnisme fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 1995, 305 p.

P. PESCATORE, *Le droit de l'intégration : émergence d'un phénomène nouveau dans les relations internationales selon l'expérience des Communautés européennes*, Bruxelles, Bruylant, 2005, 100 p.

L. PHILIP, *Droit fiscal constitutionnel. Évolution d'une jurisprudence*, Paris, Economica, 2014, 154 p.

M. PIERSON, *Aides d'État et politiques de l'Union européenne. Contrôle communautaire des interventions étatiques ou interventionnisme communautaire*, Thèse, Université Montesquieu – Bordeaux IV, 2011, 367 p.

P. QUERTAINMONT, *Droit public économique : interventionnisme économique des pouvoirs publics*, Waterloo, Kluwer, 4<sup>ème</sup> éd., 2007, 315 p.

C. QUIGLEY, *European State Aid Law and Policy*, Oxford Portland Or., Hart Publishing, 2<sup>ème</sup> éd., 2009, 574 p.

C. QUIGLEY, A. COLLINS, *EC State Aid Law and Policy*, Oxford Portland Or., Hart Publishing, 2003, 394 p.

G. RENARD, *Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité*, Paris, L'Harmattan, 2005, 178 p.

S. RIALS, *Le juge administratif français et la technique du standard : essai sur le traitement juridictionnel de l'idée de normalité*, Paris, LGDJ, 1980, 564 p.

G. RIPERT, *Le déclin du droit. Études sur la législation contemporaine*, Paris, LGDJ, 1949, 225 p.

S. ROBIN-OLIVIER, *Le principe d'égalité en droit communautaire. Étude à partir des libertés économiques*, Aix-en-Provence, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1999, 552 p.

G. C. RODRIGUEZ IGLESIAS *et alii*, *EC State Aid Law – Le droit des aides d’État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, 467 p.

C. ROMANO, *Advance Tax Rulings and Principles of Law : Towards a European Tax Rulings System ?*, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation Academic Council, 2002, 544 p.

P. RRAPI, *L’accessibilité et l’intelligibilité de la loi en droit constitutionnel. Étude du discours sur la « qualité de la loi »*, Paris, Dalloz, 2014, 280 p.

A. RUST, C. MICHEAU (éd.), *State Aid and Tax Law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2012, 232 p.

A. SANTA MARIA (dir.), *Competition and State Aid. An Analysis of the EC Practice*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2007, 418 p.

J. SCHWARZE, *Droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, 2<sup>ème</sup> éd., 2009, 1631 p.

R. SEFTON-GREEN, L. USUNIER (dir.), *La concurrence normative. Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2013, 298 p.

A. STEICHEN, *La justice dans l’impôt*, Luxembourg, Centre universitaire de Luxembourg, 1994, 570 p.

S. SURREY, P. MCDANIEL, *Tax Expenditures*, Cambridge, Mass., Harvard University Press, 1985, 303 p.

L. TARTOUR, *L’autonomie financière des collectivités territoriales en droit français*, Paris, LGDJ, 2012, 413 p.

B. TERRA, P. WATTEL, *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn NL, Wolters Kluwer Law & Business, 6<sup>ème</sup> éd., 2012, 1107 p.

J.-M. TIRARD, *La fiscalité des sociétés dans l’UE*, Paris, Groupe revue fiduciaire, 8<sup>ème</sup> éd., 2010, 840 p.

G. TOURNIE, *Les agréments fiscaux : la fiscalité au service du plan*, Toulouse, Imprimerie Maurice Espic, 1970, 341 p.

E. TRAVERSA, *L’autonomie fiscale des régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Bruxelles, Larcier, 2010, 572 p.

L. VAPAILLE, *La doctrine administrative fiscale*, Paris, L’Harmattan, 1999, 487 p.

L. VOGEL, *Contrôle des aides d’État*, Paris, LawLex, 2010, 849 p.

L. VOGEL, *Droit européen de la concurrence*, Paris, LawLex, 2010, 985 p.

M. VON QUITZOW, *State Measures Distorting Free Competition in the EC*, The Hague, London, New York, Kluwer Law International, 2001, 310 p.

H. WALLACE, W. WALLACE, M. A. POLLACK, *Policy-Making in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2005, 570 p.

D. WEBER (éd.), *The Influence of European Law on Direct Taxation : Recent and Future Developments*, Alphen aan den Rijn NL, Kluwer Law International, 2007, 220 p.

### III. Contributions aux ouvrages collectifs

C. AHLBORN, C. BERG, « Can State Aid Control Learn from Antitrust ? The Need for a Greater Role for Competition Analysis under the State Aid Rules », in A. BIONDI, P. EECKHOUT, J. FLYNN (éd.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2004, p. 41.

J.-L. ALBERT, « Quelques réflexions sur la “mort” de la parafiscalité », in *Mélanges Paul Amserek*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 1.

F. AMTENBRINK, H. RAULUS, « Contribution to : Fiscal Policy in the European Union Context – The Semi-detached Sovereignty of Member States in the European Union », in S. J. J. M. JANSEN (éd.), *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market*, Alphen Aan Den Rijn, Kluwer Law International, 2011, p. 1.

H. AULT, « Tax Competition : What (If Anything) To Do About It ? », in K. VAN RAAD (éd.), *International and Comparative Taxation. Essays in Honour of Klaus Vogel*, The Hague, London, New York, Kluwer Law International, 2002, p. 1.

L. AZOULAI, « La formule des compétences retenues des États membres devant la Cour de justice de l'Union européenne », in E. NEFRAMI (dir.), *Objectifs et compétences dans l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 341.

R. BARENTS, « Constitutional Horse Trading: Some Comments on the Protocol on the Internal Market and Competition », in M. BULTERMAN, L. HANCHER, A. MCDONNELL, H. SEVENSTER (éd.), *Views of European Law from the Mountain. Liber Amicorum Piet Jan Slot*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2009, p. 123.

H. BAUER-BERNET, « Notions indéterminées et droit communautaire », in C. PERELMAN, R. VANDER ELST, *Les notions à contenu variable en droit : études publiées*, Bruxelles, Bruylant, 1984, p. 269.

J.-F. BELLIS, « Les critères de la distorsion de concurrence et de l'effet sur le commerce interétatique », in M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, p. 97.

D. BERLIN, « Le contrôle des aides d'État (Au carrefour des droits) », in *Au carrefour des droits : mélanges en l'honneur de Louis Dubouis*, Paris, Dalloz, 2002, p. 251.

D. BERLIN, « L'agrément fiscal : en sursis du droit communautaire ? », in *Regards critiques et perspectives sur le droit de la fiscalité : liber amicorum Cyrille David*, Paris, LGDJ, 2005, p. 291.

C. BLUMANN, « De l'existence d'une politique communautaire des aides nationales », in C. BLUMANN (dir.), *Les aides nationales dans la Communauté européenne*, Tours, Publications de l'Université de Tours, 1987, p. 85.

C. BLUMANN, « La Commission, agent d'exécution du droit communautaire. La comitologie » in J. V. LOUIS, D. WAELBROECK, *La Commission au cœur du système institutionnel des Communautés européennes*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 1989, p. 49.

C. BLUMANN, « Y a-t-il substitution de "régulations" communautaires aux "régulations" nationales en matière d'aides ? », in *L'entreprise dans le marché unique européen : acte du 7<sup>e</sup> Colloque international de la CEDECE, Paris, les 8 et 9 octobre 1992*, Paris, La documentation française, 1995, p. 63.

P. BONASSIES, « Les fondements du droit communautaire de la concurrence : la théorie de la concurrence-moyen », in *Études dédiées à Alex Weill*, Paris, Dalloz, Litec, 1983, p. 51.

J. BOURGEOIS, « State Aids, Taxation Measures and Specificity. Some Thoughts », in M. DONY, A. DE WALSCHE (éd.), *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. II, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 765.

H. BOUTHINON-DUMAS, « Existe-t-il un marché des systèmes juridiques ? », in R. SEFTON-GREEN, L. USUNIER (dir.), *La concurrence normative. Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2013, p. 35.

C. BROUELLE, « La responsabilité de l'État pour non-exécution du droit communautaire », in J.-B. AUBY, J. DUTHEIL DE LA ROCHERE (dir.), *Traité de droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, 2<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 937.

J. L. BUENDIA SIERRA, « Finding the Right Balance : State Aid and Services of General Economic Interest », in *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 191.

J. L. BUENDIA SIERRA, B. SMULDERS, « The Limited Role of the 'Refined Economic Approach' in Achieving the Objectives of State Aid Control : Time for Some Realism », in *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 1.

F. CAPOTORTI, « Le principe d'égalité en droit économique : rapport communautaire », in *Rapports* (11<sup>ème</sup> Congrès de la Fédération internationale pour le droit européen, La Haye, 19-22 septembre 1984), *Le principe d'égalité en droit économique* (vol. 2), La Haye, F.I.D.E., 1984, p. 1.

E. CEREXHE, « L'égalité de traitement dans l'ordre juridique communautaire », in *Études de droit des Communautés européennes : mélanges offerts à Pierre-Henri Teitgen*, Paris, A. Pedone, 1984, p. 3.

C. CHAUMONT, « La signification du principe de spécialité des organisations internationales », in *Mélanges offerts à Henri Rolin : problèmes de droit des gens*, Paris, Pedone, 1964, p. 55.

M. COLLET, « Le développement du rescrit », in N. GUILLET (dir.), *Les transformations de l'Administration fiscale : actes du colloque organisé le 20 mai 2010 à l'Université du Havre*, Paris, L'Harmattan, 2011, p. 95.

G. CONTE, « The EC Rules Concerning Existing Aid : Substantial and Procedural Aspects », in *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 289.

O. COURJON, « Combien de guichets uniques dans l'Union européenne ? », in M. CHADEFaux, F. DEBOISSY, C. (de) LA MARDIERE (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises : études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, 2009, p. 607.

P. CRAIG, « La méthode ouverte de coordination » (traduction par Émilie Chevalier), in J.-B. AUBY, J. DUTHEIL DE LA ROCHERE (dir.), *Traité de droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, 2<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 371.

F. C. DE HOSSON, « Tax Facilities for State-Induced Costs under the State Aid Rules », in D. WEBER (éd.), *The Influence of European Law on Direct Taxation : Recent and Future Developments*, Alphen aan den Rijn NL, Kluwer Law International, 2007, p. 187.

C. DE LA MARDIERE, « La transaction, regard fiscal », in B. MALLET-BRICOUT, C. NOURISSAT (dir.), *La transaction dans toutes ses dimensions*, Paris, Dalloz, 2006, p. 169.

M. DE WOLF, « Du législateur belge à la Cour de justice des Communautés européennes : dialogue et pluralité en droit fiscal », in *Liber amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 365.

R. DEHOUSSE, « Completing the Internal Market : Institutional Constraints and Challenges », in R. BIEBER, R. DEHOUSSE, J. PINDER, J. WEILER, 1992 : *One European Market ?*, Baden-Baden, Nomos, 1988, p. 311.

B. DELAUNAY, « Essai de typologie des pratiques fiscales dommageables », in T. LAMBERT (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Paris, Montchrestien Lextenso éd., 2011, p. 41.

B. DELAUNAY, « Faut-il reconnaître un principe de confiance légitime en droit fiscal ? », in J. BUISSON (dir.), *La sécurité fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2011, p. 39.

G. DELLA CANANEA, « Administration by Guidelines: The Policy Guidelines of the Commission in the Field of State Aids », in I. HARDEN (éd.), *State Aid : Community Law and Policy*, Köln, Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft, 1993, p. 61.

V. DI BUCCI, « Quelques aspects institutionnels du droit des aides d'État », in *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 43.

V. CHRISTIANOS, « Les aides d'État à la lumière de la crise économique », in C. BLUMANN, F. PICOD (dir.), *L'Union européenne et les crises*, Bruxelles, Bruylant, 2010, p. 295.

M. DONY, « Aides d'État et sauvegarde du service public », in *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. II, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 881.

M. DONY, « Les compensations d'obligations de service public », in M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, p. 109.

L. DUBOIS, « Les principes généraux du droit, un instrument périmé de protection des droits fondamentaux ? » in *Les mutations contemporaines du droit public : mélanges en l'honneur de Benoît Jeanneau*, Paris, Dalloz, 2002, p. 78.

J. DUTHEIL DE LA ROCHERE, « Préface », in E. NEFRAMI (dir.), *Objectifs et compétences dans l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 1.

F. ENGELEN, A. GUNN, « State Aid: Towards a Theoretical Assessment Framework », in A. RUST, C. MICHEAU (éd.), *State Aid and Tax Law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2012, p. 137.

G. FÄRBER, « Fiscal Equalization in Germany : Facts, Conflicts and Perspectives », in G. POLA (éd.), *Principles and Practices of Fiscal Autonomy. Experiences, Debates and Prospects*, London, New York, Routledge, 2016, p. 113.

L. FONBAUSTIER, « Exercice buissonnier (et modeste) de grammaire constitutionnelle. Bref retour sur la formule : "l'indicatif vaut impératif" », in D. CHAGNOLLAUD (dir.), *Les 50 ans de la Constitution : 1958-2008*, Paris, LexisNexis Litec, 2008, p. 343.

J. FLYNN, « The Role of National Courts », in A. BIONDI, P. EECKHOUT, J. FLYNN (éd.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2004, p. 323.

M. FROMONT, « La récupération des aides versées en violation du droit communautaire », in I. HARDEN (éd.), *State Aid : Community Law and Policy*, Köln, Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft, 1993, p. 96.

P.-M. GAUDEMET, « Réflexions sur le principe d'égalité devant les charges publiques. Grandeur et misères d'un principe », in *Mélanges en l'honneur du professeur Michel Stassinopoulos*, Paris, Athènes, LGDJ, Revue du droit public, 1974, p. 337.

P.-M. GAUDEMET, « Un mode d'intervention économique : les dépenses fiscales », in *L'interventionnisme économique de la puissance publique : études en l'honneur du doyen Georges Péquignot*, Montpellier, Centre d'études et de recherches administratives de Montpellier, 1984, p. 321.

G. GEST, « Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 331.

C. GREWE, J. RIDEAU, « L'identité constitutionnelle des États membres de l'Union européenne : *flash-back* sur le *coming-out* d'un concept ambigu », in *Chemins d'Europe, Mélanges en l'honneur de Jean Paul Jacqué*, Paris, Dalloz, 2010, p. 319.

R. M. HAIG, « The Concept of Income – Economic and Legal Aspects », in R. M. HAIG (éd.), *The Federal Income Tax*, New York, Columbia University Press, 1921, p. 1.

L. IDOT, « La transparence dans les procédures administratives : l'exemple du droit de la concurrence », in J. RIDEAU (dir.), *La transparence dans l'Union européenne : mythe ou principe juridique ?*, Paris, LGDJ, 1999, p. 121.

A. ILIOPOULOU-PENOT, « Le principe d'égalité et de non-discrimination », in J.-B. AUBY, J. DUTHEIL DE LA ROCHERE (dir.), *Traité de droit administratif européen*, Bruxelles, Bruylant, 2<sup>ème</sup> éd., 2014, p. 595.

J.-P. JARNEVIC, « Interventionnisme et neutralité fiscale », in *L'interventionnisme économique de la puissance publique : études en l'honneur du doyen Georges Péquignot*, Montpellier, Centre d'études et de recherches administratives de Montpellier, 1984, p. 381.

M. KARPENSCHIF, « Exonérations fiscales et droit de l'Union, ou les liaisons dangereuses illustrées par l'article 44 septies du CGI » in J.-L. ALBERT (dir.), *Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Lassale, Gabriel Montagnier et Luc Saïdj*, Paris, L'Harmattan, 2012, p. 181.

J.-P. KEPPELNE, K. GROSS, « Quelques considérations sur le rôle du juge national dans le contrôle des aides d'État », in *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 391.



N. KHAN, K.-D. BORCHARDT, « The Private Market Investor Principle : Reality Check or Distorting Mirror ? », in *EC State Aid Law – Le droit des aides d’État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 109.

V. KONDYLLIS, « Les lignes directrices en droit communautaire des aides : chimères et réalités », in *Problèmes d’interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Athènes, Bruxelles, Ant. N. Sakkoulas, Bruylant, 2004, p. 173.

M.-A. KRONTHALER, Y. TZUBERY, « The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters », in M. LANG, P. PISTONE, J. SCHUCH, C. STARINGER (éd.), *Introduction to European Tax Law : Direct Taxation*, London, Spiramus Press, 3<sup>ème</sup> éd., 2013, p. 93.

J. KÜHLING, « The Need for a More Economic Approach », in J. BASEDOW, W. WURMNEST (éd.), *Structure and Effects in EU Competition Law. Studies on Exclusionary Conduct and State Aid*, Alphen Aan Den Rijn, Kluwer Law International, 2011, p. 211.

T. LAMBERT, « Les aides fiscales nationales au sein de l’Union européenne ou la liberté sous surveillance », in M. LEROY (dir.), *Regards croisés sur le système fiscal. Allemagne, France, Italie, Russie*, Paris, L’Harmattan, 2005, p. 205.

T. LAMBERT, « La sécurité du contribuable vis-à-vis de l’administration », in J. BUISSON (dir.), *La sécurité fiscale*, Paris, L’Harmattan, 2011, p. 157.

D. LARBRE, « L’encadrement juridique de la concurrence fiscale au sein de l’Union européenne. États des lieux et perspectives », in R. SEFTON-GREEN, L. USUNIER (dir.), *La concurrence normative. Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2013, p. 89.

K. LENAERTS, « L’articulation entre ordres juridiques à l’œuvre : le régime de récupération des aides d’État versées en violation du droit communautaire », in *Problèmes d’interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Athènes, Bruxelles, Ant. N. Sakkoulas, Bruylant, 2004, p. 259.

K. LENAERTS, « State Aid and Direct Taxation », in H. KANNINEN, N. KORJUS, A. ROSAS (éd.), *EU Competition Law in Context : Essays in Honour of Virpi Tiili*, Oxford Portland Or., Hart Publishing, 2009, p. 291.

K. LENAERTS, « L’encadrement par le droit de l’Union européenne des compétences des États membres », in *Chemins d’Europe, Mélanges en l’honneur de Jean Paul Jacqué*, Paris, Dalloz, 2010, p. 421.

K. LENAERTS, D. ARTS, « La personne et le principe d’égalité en droit communautaire et dans la Convention européenne de sauvegarde des droits de l’homme et des libertés fondamentales », in *La personne humaine, sujet de droit*, Paris, Presses Universitaires de France, 1994, p. 101.

J. LEVER, « The EC State Aid Regime: The Need for Reform », in A. BIONDI, P. EECKHOUT, J. FLYNN (éd.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2004, p. 303.

L. LEVI, « L'identification du bénéficiaire de l'aide », in M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, p. 195.

C. LOPEZ, « La fiscalité comme vecteur de l'attractivité du territoire », in *Mondialisation et fiscalité : la globalisation fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2006, p. 245.

A. MAITROT DE LA MOTTE, « Les concepts fiscaux nationaux », in J.-B. AUBY (dir.), *L'influence du droit européen sur les catégories du droit public*, Paris, Dalloz, 2010, p. 863.

P. MARCHESSOU, « Réflexions contemporaines sur l'interprétation des textes fiscaux », in *Mélanges Paul Amselek*, Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 551.

P. MARCHESSOU, « L'apport de la jurisprudence de la CJCE en matière d'imposition des entreprises », in M. CHADEFaux, F. DEBOISSY, C. (de) LA MARDIERE (dir.), *Écrits de fiscalité des entreprises : études à la Mémoire du professeur Maurice Cozian*, Paris, Litec, 2009, p. 617.

F. MAYER, « L'identité constitutionnelle dans la jurisprudence constitutionnelle allemande », in L. BURGORGUE-LARSEN (dir.), *L'identité constitutionnelle saisie par les juges en Europe*, Paris, éd. Pedone, 2011, p. 63.

M. MEROLA, « Le critère de l'utilisation des ressources publiques », in M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, p. 15.

M. MEROLA, L. CAPPELLETTI, « Une analyse des derniers développements en matière d'aides fiscales et de sélectivité régionale dans le cadre des tendances actuelles du contrôle des aides d'État », in P. DE METS *et alii*, *Fiscalité européenne : actualités et points sensibles*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2009, p. 83.

E. NEFRAMI, « Le rapport entre objectifs et compétences : de la structuration et de l'identité de l'Union européenne », in E. NEFRAMI (dir.), *Objectifs et compétences dans l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 5.

G. ORSONI, « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal », in M. LEROY (dir.), *Regards croisés sur le système fiscal. Allemagne, France, Italie, Russie*, Paris, L'Harmattan, 2005, p. 135.

F. PERALDI LENEUF, « L'interprétation des principes fondamentaux d'égalité de traitement et de non-discrimination par la Cour de justice des Communautés européennes », in G. GUILLERMIN, H. OBERDORFF (dir.), *La cohésion économique et sociale : une finalité de l'Union européenne*, vol. I : Le cadre et les acteurs, Actes du colloque de Grenoble, 19-21 octobre 1998, Paris, La documentation française, p. 103.

C. PERELMAN, « Égalité et valeurs », in *L'égalité*, Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, vol. I, Bruylant, Bruxelles, 1971, p. 319.

C. PERELMAN, « Égalité et justice », in *L'égalité*, Travaux du centre de philosophie du droit de l'Université libre de Bruxelles, vol. V, Bruylant, Bruxelles, 1977, p. 324.

P. PESCATORE, « Les objectifs de la CEE comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de justice », in *Miscellanea W.J. Ganshof Van Der Meersch*, Bruxelles, Paris, Bruylant, LGDJ, 1972, vol. II, p. 325.

F. PICOD, « Principes généraux de droit », in A. BARAV, C. PHILIP, *Dictionnaire juridique des Communautés européennes*, Paris, Presses Universitaires de France, 1993, p. 858.

P. PISTONE, « Soft Tax Law : Steering Legal Pluralism towards International Tax Coordination », in D. WEBER (éd.), *The Influence of European Law on Direct Taxation : Recent and Future Developments*, Alphen aan den Rijn NL, Kluwer Law International, 2007, p. 97.

C. QUIGLEY, « Equal Treatment, the Internal Market and Indirect Taxation », in A. DASHWOOD, S. O'LEARY, *The Principle of Equal Treatment in EC Law*, London, Sweet & Maxwell, 1997, p. 168.

C. QUIGLEY, « General Taxation and State Aid », in A. BIONDI, P. EECKHOUT, J. FLYNN (éd.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2004, p. 207.

F. RAWLINSON, « The Role of Policy Frameworks, Codes and Guidelines in the Control of State Aid », in I. HARDEN (éd.), *State Aid : Community Law and Policy*, Köln, Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft, 1993, p. 52.

E. RIGHINI, « Godot in Here: Recovery As an Effective State Aid Remedy », in *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 265.

D. RITLENG, « La loi », in J.-B. AUBY (dir.), *L'influence du droit européen sur les catégories du droit public*, Paris, Dalloz, 2010, p. 215.

C. RIZZA, « The Financial Assistance Granted by Member States to Undertakings Entrusted with the Operation of a Service of General Economic Interest », in A. BIONDI, P. EECKHOUT, J. FLYNN (éd.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford, Oxford University Press, 2004, p. 67.

P. ROSSI-MACCANICO, « Community Practice in the Application of State Aid Rules to Direct Business Tax Measures », in *Fiscalité européenne : actualités et points sensibles* (actes du colloque du 23 avril 2009, organisé à l'occasion du cinquantième

anniversaire de l'École supérieure des sciences fiscales), Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2009, p. 61.

A. SCHRAUWEN, « Sources of EU Law for Integration in Taxation », in D. WEBER (éd.), *Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration*, Amsterdam, IBFD, 2010, p. 15 et spéc. p. 23.

D. SIMON, « L'identité constitutionnelle dans la jurisprudence de l'Union européenne », in L. BURGORGUE-LARSEN (dir.), *L'identité constitutionnelle saisie par les juges en Europe*, Paris, éd. Pedone, 2011, p. 27.

P. J. SLOT, « EC Policy on state aid : are the procedures “user-friendly” ? The rights of third parties », in S. BILAL, P. NICOLAIDES (éd.), *Understanding State Aid Policy in the European Community: Perspectives on Rules and Practice*, Maastricht, Boston, Institut européen d'administration publique, Kluwer Law International, 1999, p. 81.

P. J. SLOT, « The General Block Exemption for State Aid », in J. BASEDOW, W. WURMNEST (éd.), *Structure and Effects in EU Competition Law. Studies on Exclusionary Conduct and State Aid*, Alphen Aan Den Rijn, Kluwer Law International, 2011, p. 193.

C. SMITS, « La notion d'avantage et le critère de “l'opérateur en économie en marché” », in M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, p. 53.

C. STARCK, « L'égalité en tant que mesure du droit », in C. PERELMAN, R. VANDER ELST, *Les notions à contenu variable en droit : études publiées*, Bruxelles, Bruylant, 1984, p. 181.

J. STUYCK, « Libre circulation et concurrence : les deux piliers du Marché commun », in *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. II, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 1477.

M. TOUMI, « Anti-Avoidance and Harmful Tax Competition: From Unilateral to Multilateral Strategies ? », in A. LYMER, J. HASSELDINE (éd.), *The International Taxation System*, Boston, Kluwer Academic Publishers, 2002, p. 83.

E. TRAVERSA, « The Selectivity Test : The Concept of “Regional Aid” », in A. RUST, C. MICHEAU (éd.), *State Aid and Tax Law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2012, p. 119.

D. TRIANTAFYLLOU, « L'égalité devant l'impôt à travers le droit communautaire des aides d'État », in *Problèmes d'interprétation à la mémoire de Constantinos N. Kakouris*, Athènes, Bruxelles, Ant. N. Sakkoulas, Bruylant, 2004, p. 377.

D. TRIANTAFYLLOU, « La fiscalité façonnée par la discipline des aides d'État », in *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE : Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 409.

T. TRIDIMAS, « The Application of the Principle of Equality to Community Measures », in A. DASHWOOD, S. O'LEARY, *The Principle of Equal Treatment in EC Law*, London, Sweet & Maxwell, 1997, p. 214.

M. TROPER, « Identité constitutionnelle », in B. MATHIEU, *Cinquantième anniversaire de la Constitution française : 1958-2008*, Paris, Dalloz, 2008, p. 123.

C. URRACA CAVIEDES, « La sélectivité régionale », in *EC State Aid Law – Le droit des aides d'État dans la CE: Liber amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Austin, Boston Chicago, etc., Wolters Kluwer Law & Business, 2008, p. 125.

L. USUNIER, « La concurrence normative, un mode de représentation des rapports entre les systèmes juridiques en vogue », in R. SEFTON-GREEN, L. USUNIER (dir.), *La concurrence normative. Mythes et réalités*, Paris, Société de législation comparée, 2013, p. 15.

R. VANDER ELST, « Les notions de coordination, d'harmonisation, de rapprochement et d'unification du droit dans le cadre juridique de la CEE », in *Les instruments du rapprochement des législations dans la Communauté économique européenne*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 1976, p. 1.

F. VANISTENDAEL, « Marché interne et souveraineté fiscale », in *Regards critiques et perspectives sur le droit de la fiscalité : liber amicorum Cyrille David*, Paris, LGDJ, 2005, p. 255.

L. VAPAILLE, « L'attractivité fiscale », in T. LAMBERT (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Paris, Montchrestien Lextenso, 2011, p. 99.

J. VERGES, « Droits fondamentaux de la personne et principes généraux du droit communautaire », in *L'Europe et le droit. Mélanges en l'hommage à Jean Boulouis*, Paris, Dalloz, 1991, p. 514.

A. VIALA, « Le concept d'identité constitutionnelle : approche théorique », in L. BURGORGUE-LARSEN (dir.), *L'identité constitutionnelle saisie par les juges en Europe*, Paris, éd. Pedone, 2011, p. 7.

A. VIGNERAS, « Un regard juridique et financier sur les paradis fiscaux », in T. LAMBERT (dir.), *La fin des paradis fiscaux ?*, Paris, Montchrestien Lextenso, 2011, 2011, p. 37.

Y. VILAIN, « Bilan et perspectives de la réforme du fédéralisme allemand », in H. MIARD-DELACROIX, G. GARNER, B. VON HIRSCHHAUSEN (éd.), *Espaces de pouvoir, espaces d'autonomie en Allemagne*, Villeneuve d'Ascq, Presses Universitaires du Septentrion, 2010, p. 215.

D. WAELBROECK, « La compatibilité de systèmes fiscaux généraux avec les règles en matière d'aides d'État dans le traité CE », in *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 1023.

D. WAELBROECK, « La condition de “sélectivité” de la mesure », in M. DONY, C. SMITS (éd.), *Aides d'État*, Bruxelles, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2005, p. 79.

#### IV. Articles, notes, et chroniques

G. ABBAMONTE, « Market economy investor principle : a legal analysis of an economic problem », *ECLR*, 1996, vol. 17, n° 4, p. 258.

Y. AGUILA, « Le contrôle juridictionnel du code de déontologie des commissaires aux comptes », concl. sur Conseil d'État, Assemblée, 24 mars 2006, *Société KPMG et autres*, *RFDA*, 2006, n° 3, p. 463.

A. ALEXIS, « Services publics et aides d'État. Évolution récente de la jurisprudence », *RDUE*, 2002, n° 1, p. 63.

C. ANADON, « Précisions sur la mise en œuvre de la politique de récupération des aides d'État illégales », *RLDA*, 2007, n° 22, p. 44.

K. ANDERSSON, « An optional and competitive common consolidated corporate tax base – a comprehensive measure towards a better functioning internal market », *EC Tax Review*, 2008, n° 3, p. 98.

K. ATARI, « Le pouvoir fiscal des régions et l'interdiction des aides d'État. Essai de rapprochement entre coresponsabilité fiscale et sélectivité régionale », *Jurisdoctoria*, 2010, n° 5, p. 113.

M. AUBERT, E. BROUSSY, F. DONNAT, « Chronique de jurisprudence communautaire », *AJDA*, 2010, n° 5, p. 248.

J.-B. AUBY, « Pluralisme territorial et droit communautaire », *Dr. adm.*, 2009, n° 12, repère 11, p. 1.

M. AUJEAN, « La Commission européenne adopte une stratégie globale pour promouvoir la coordination fiscale dans l'UE », *Dr. fisc.*, 2007, n° 4, étude 71, p. 7.

M. AUJEAN, « Harmonisation fiscale européenne : retour aux fondamentaux ? », *Dr. fisc.*, 2012, n° 14, étude 243, p. 37.

M. AUJEAN (avec la participation de C. MAIGNAN), « Les raisons d'être du Code de conduite contre la concurrence fiscale dommageable » (colloque « Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises : état des lieux et perspectives »), *Dr. fisc.*, 2013, n° 25, art. 331, p. 25.

S. AUSTRY, « Le principe de sécurité juridique et le juge de l'impôt : de nouvelles perspectives pour les contribuables ? », *Dr. fisc.*, 2012, n° 13, étude 208, p. 10.

S. AUSTRY, D. GUTMANN, « Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ? », *RJF*, 2016, n° 4, p. 418.

L. AZOULAI, « Chronique de jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes » (sous la responsabilité de Loïc Azoulai et Dominique Ritleng), *Annuaire de droit européen*, 2008, p. 783.

L. AZOULAI, « Sur un sens de la distinction public/privé dans le droit de l'Union européenne », *RTDE*, 2010, n° 4, p. 842.

K. BACON, « State Aids and General Measures », *YEL*, 1997, vol. 17, p. 269.

M. BAZEX, « Application du régime des aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », *Dr. adm.*, 2012, n° 1, comm. 3, p. 38.

M. BAZEX, S. BLAZY, « Le régime de la restitution des aides d'État », *Dr. adm.*, 2008, n° 4, comm. 50, p. 24.

F. BELAICH, « La répétition de l'indu en droit communautaire dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », *RMCE*, 2000, n° 435, p. 100.

N. BELLOUBET-FRIER, « Le principe d'égalité », *AJDA*, 1998, n° hors-série, p. 152.

J.-M. BELORGEY, « La sécurité juridique des décisions d'octroi d'aides publiques au regard du droit communautaire », *AJDA*, 2000, n° 5, p. 371.

J.-M. BELORGEY, S. GERVASONI, C. LAMBERT, « Actualité du droit communautaire », *AJDA*, 2003, n° 40, p. 2146.

P. BELTRAME, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *RFFP*, 1995, n° 51, p. 81.

P. BELTRAME, G. MONTAGNIER, « L'Europe des impôts », *AJDA*, 1990, n° 4, p. 242.

M.-C. BERGERES, « Les juridictions nationales et les aides d'État contraires au droit communautaire », *D.*, 1998, n° 3, p. 27.

M.-C. BERGERES, « De quelques difficultés aux régimes fiscaux constitutifs d'aides en droit communautaire », *D.*, 2002, n° 30, p. 2394.

D. BERLIN, « Jurisprudence fiscale européenne. 1<sup>er</sup> mai 1990 – 1<sup>er</sup> mai 1992 », *RTDE*, 1992, n° 2, p. 289.

D. BERLIN, « Chronique de jurisprudence fiscale européenne. 1<sup>er</sup> janvier 1997 – 31 décembre 1997 », *RTDE*, 1998, n° 2, p. 257.

D. BERLIN, « Agrément fiscal et droit communautaire », *EDCE* 2008 (Rapport public 2008 – Le contrat, mode d'action publique et de production de normes), p. 287.

D. BERLIN, « Jurisprudence fiscale européenne. 1<sup>er</sup> janvier 2008 – 31 décembre 2009 », *RTDE*, 2010, n° 1, p. 159.

D. BERLIN, « Le contrôle des aides d'État fait-il toujours partie du droit de la concurrence ? », obs. sous Trib. UE, 8 janv. 2015, *Club Hotel Loutraki AE*, aff. T-58/13, *JCP G*, 2015, n° 3, veille 65, p. 104.

J. BIANCARELLI, « Le contrôle de la Cour de justice des Communautés européennes en matière d'aides publiques », *AJDA*, 1993, n° 6, p. 412.

S. BISHOP, « The European Commission's policy towards state aid », *ECLR*, 1997, vol. 18, n° 2, p. 84.

M. BLAUBERGER, « From Negative to Positive Integration? European State Aid Control Through Soft and Hard Law », MPIfG Discussion Paper, Max Planck Institute for the Study of Societies, Cologne, 2008, p. 6 ([http://www.mpifg.de/pu/mpifg\\_dp/dp08-4.pdf](http://www.mpifg.de/pu/mpifg_dp/dp08-4.pdf)).

A. BLECKMANN, « Considérations sur l'interprétation de l'article 7 du Traité C.E.E », *RTDE*, 1976, p. 471.

C. BLUMANN, « Régime des aides d'État : jurisprudence récente de la Cour de justice (1989-1992) », *RMCUE*, 1992, n° 361, p. 721.

C. BLUMANN, « L'émergence de l'exemption catégorielle en matière d'aides d'État : le règlement n° 994/98 du 7 mai 1998 », *RMCUE*, 1998, n° 428, p. 319.

C. BLUMANN, « Extension des libertés communautaires (services, aides d'État) grâce à une taxe régionale incompatible », *JCP G*, 2010, n° 3, p. 46.

J.-C. BONICHOT, J.-D. MOUTON, « La jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes en matière d'aides publiques aux entreprises », *EDCE* 1989, n° 41, p. 199.

D. BORDE, P. KIRCH, « La restitution des aides d'État (le point de vue français) », *RTDE*, 1993, n° 3, p. 477.

C. BOUTAYEB, « Une recherche sur la place et les fonctions de l'intérêt général en droit communautaire », *RTDE*, 2003, n° 4, p. 587.

S. BRACQ, « Droit communautaire matériel et qualification juridique : le financement des obligations de service public au cœur de la tourmente », *RTDE*, 2004, n° 1, p. 33.

E. BROUSSY, « L'arrêt Gibraltar de la CJUE : la fin des paradis fiscaux au sein de l'Union européenne ? » (colloque « Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises : état des lieux et perspectives »), *Dr. fisc.*, 2013, n° 25, art. 335, p. 50.



- C. BROYELLE, « La responsabilité du fait de la loi non conventionnelle : une nouvelle hypothèse de responsabilité sans faute de l'État législateur », *JCP A*, 2007, n° 14, comm. 2083, p. 45.
- J. BUISSON, « L'érosion de la souveraineté fiscale dans les États membres de la Communauté : l'exemple de la France », *D.*, 1999, n° 13, p. 129.
- G. BURDEAU, « Le déclin de la loi », *Arch. phil. droit*, 1963, p. 35.
- L. BURGORGUE-LARSEN, « Du principe d'égalité en droit interne et communautaire », *AJDA*, 2005, n° 40, p. 2233.
- L. BURGORGUE-LARSEN, « Les origines de l'identité constitutionnelle », *RGDIP*, 2014, n° 3, p. 483.
- G. CARBONNIER, « L'inflation des lois », *Revue des sciences morales et politiques*, 1982, p. 687.
- A. CARLOS DOS SANTOS, « Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », *Revue Internationale de Droit Économique*, 2004, p. 9.
- A. CARTIER-BRESSON, « Interrogations sur la récupération des aides d'État illégales », *AJDA*, 2006, n° 25, p. 1396.
- A. CARTIER-BRESSON, « Applicabilité à une mesure fiscale du critère de l'investisseur privé en économie de marché », *RFDA*, 2012, n° 6, p. 1188.
- B. CASTAGNEDE, « Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne », *RFFP*, 2000, n° 72, p. 219.
- B. CASTAGNEDE, « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *LPA*, 1<sup>er</sup>- 2 mai 2001, n<sup>os</sup> 86-87, p. 4.
- B. CASTAGNEDE, « Souveraineté fiscale et Union européenne », *RFFP*, 2002, n° 80, p. 53.
- P. CATTOIR, M. MORS, « Une chronique du paquet fiscal. Les fondements et les enjeux de la démarche communautaire », *Dr. fisc.*, 2005, n° 5, p. 240.
- M. CHAGNY, « Déclaration d'intention de soutien n'est pas aide d'État ! », *Communication, commerce électronique*, 2001, n° 1, comm. 4, p. 29.
- N. CHARBIT, in L. RICHER, P.-A. JEANNENEY, N. CHARBIT, « Actualités du droit de la concurrence et de la régulation », *AJDA*, 2006, n° 21, p. 1142.
- H. CHAVRIER, E. HONORAT, G. DE BERGUES, « Actualité du droit communautaire », *AJDA*, 1997, n° 4, p. 342.

B. CHENOT, « Concl. sur Conseil d'État, 4 février 1944, *Guieysse* », *RDP*, 1944, p. 166.

J.-Y. CHEROT, « Le juge judiciaire et l'article 93, paragraphe 3, du traité de Rome : vers un progrès notable des droits des concurrents des bénéficiaires d'aides publiques », *AJDA*, 1998, n° 6, p. 467.

J.-Y. CHEROT, « Aides d'État et juge national : Le rôle du juge national dans la perspective de la réforme communautaire », *Concurrences*, 2006, n° 1, p. 75.

J.-Y. CHEROT, « Le "plan d'action" de la Commission dans le domaine des aides d'État. Progrès et limites de l'analyse économique dans le contrôle communautaire des aides d'État », *AJDA*, 2007, n° 44, p. 2412.

J.-Y. CHEROT, « Financement des obligations de service public et aides d'État », *Europe*, 2009, n° 5, p. 4.

J.-Y. CHEROT, « Note sous Trib. UE, 15 décembre 2009, *EDF c. Commission*, aff. T-156/04 », *Concurrences*, 2010, n° 1, p. 149.

J.-Y. CHEROT, « Note sous CJUE, 15 novembre 2011, *Commission c. Government of Gibraltar*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P », *Concurrences*, 2012, n° 1, p. 162.

J.-Y. CHEROT, « Note sous CJUE, 5 juin 2012, *Commission c. EDF*, aff. C-124/10 P », *Concurrences*, 2012, n° 3, p. 169.

B. CHEYNEL, « Récupération des aides versées en violation du droit communautaire : interrogations, confirmation, sanction », *RLC*, 2006, n° 9, p. 72.

J. P. COLIN, M. SINKONDO, « Principe de non-discrimination et protection de la concurrence en droit international et communautaire », *RMCUE*, 1993, n° 364, p. 36.

M. COLLET, « Le juge administratif et le contrôle des aides d'État : de la réception à l'instrumentalisation du droit communautaire », *RDP*, 2009, n° 5, p. 1311.

M. COLLET, « La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale », *RJEP*, 2011, p. 3.

M. COLLET, « Le Conseil constitutionnel et les discriminations à rebours en matière fiscale », *JCP G*, 2016, n° 13, p. 634.

J.-L. COLSON, « La restitution des aides d'État », *Revue de la concurrence et de la consommation*, 2003, n° 133, p. 23.

J.-L. COLSON, « La politique de la Commission en matière d'aides d'État » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), *Concurrences*, 2008, n° 3, p. 6.

- A. CORDEWENER, « Asymmetrical Tax Burdens and EU State Aid Control », *EC Tax Review*, 2012, n° 6, p. 288.
- A. DASHWOOD, « Control of State Aids in the EEC : Prevention and Cure under Article 93 », *CMLR*, 1975, vol. 12, n° 1, p. 43.
- A. DE BAECQUE, « Le droit communautaire des aides d'État », *CJEG*, 2000, n° 562, p. 39.
- J. DE BEYS, « Aide d'État et financement des services publics », *JTDE*, 2006, n° 125, p. 1.
- M.-C. DE MONTECLER, « Bruxelles veut moderniser le contrôle des aides d'État », *AJDA*, 2012, n° 17, p. 919.
- M. DE SAINT-PULGENT, « Le droit français des agréments fiscaux », *EDCE*, 1989, n° 41, p. 185.
- A. DECOSTER, C. VALENDUC, M. VERDONCK, « L'autonomie fiscale des Régions en Belgique : Évaluation et perspectives », Service Public Fédéral Finances – Belgique, *Bulletin de documentation*, 69<sup>ème</sup> année, n° 4, 4<sup>ème</sup> trimestre 2009, p. 167.
- B. DELAUNAY, « Les limites de la neutralité de l'article 295 CE à l'égard du régime de la propriété dans les États membres », *RJEP*, 2009, étude 11, p. 3.
- P. DELVOLVE, « La notion de directive », *AJDA*, 1974, p. 443.
- P. DELVOLVE, « Le découplage du retrait et du recours », note sous Conseil d'État, Assemblée, 26 octobre 2001, *Ternon, RFDA*, 2002, n° 1, p. 88.
- J. DERENNE, « Aides d'État et juge national : Indications préliminaires de l'étude commanditée par la Commission européenne », *Concurrences*, 2006, n° 1, p. 86.
- J. DERENNE, « Récupération des aides : La Commission fournit aux États membres des orientations sur les moyens de parvenir à une exécution plus immédiate et effective des décisions de récupération », *Concurrences*, 2008, n° 1, p. 149.
- J. DERENNE, « Difficultés et effectivité de la récupération des aides d'État illégalement versées : le point de vue de l'avocat » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), *Concurrences*, 2008, n° 3, p. 61.
- J. DERENNE, « Caractère sélectif de mesures fiscales adoptées par une collectivité régionale ou locales » (in « chronique aides d'État »), *Concurrences*, 2008, n° 4, p. 118.
- J. DERENNE, « Jurisprudence CELF : Le Conseil d'État pose une nouvelle question préjudicielle à la Cour de justice » in J.-Y. CHEROT, J. DERENNE, C. GIOLITO, « Aides d'État », *Concurrences*, 2009, n° 1, p. 161.

J. DERENNE, J.-Y. CHEROT, « Deuxième application en France de la reconnaissance de la responsabilité de l'État à l'égard du bénéficiaire de l'aide d'État qui lui a été octroyée en violation des dispositions de l'article 88, paragraphe 3, CE (Salmon-Arc-en-Ciel) », *Concurrences*, 2006, n° 2, p. 126.

J. DERENNE, C. KACZMAREK, « La récupération des aides illégales : le rôle du juge national dans le "private enforcement" du droit des aides d'État », *ERA Forum*, 2009, vol. 10, p. 251.

L. DEREPA, « La responsabilité du fait des lois en cas de méconnaissance des engagements internationaux », concl. sur Conseil d'État, Assemblée, 8 février 2007, *Gardedieu, RFDA*, 2007, n° 2, p. 361.

P. DIBOUT, « Fiscalité et construction européenne : Un paysage contrasté », *RAE*, 1995, n° 2, p. 5.

P. DIBOUT, « L'Europe et la fiscalité directe », *LPA*, 23 décembre 1998, n° 153, p. 8.

P. DIDIER, « La notion de concurrence fiscale », *Arch. phil. droit*, Tome 46, L'impôt, 2002, p. 103.

L. DINI, « L'impôt sur les sociétés comme instrument de politique économique », *Revue de science financière*, 1958, n° 3, p. 485.

M. DISANT, « Le juge administratif et l'obligation communautaire de récupération d'une aide incompatible », *RFDA*, 2007, n° 3, p. 547.

F. DONNAT, D. CASAS, « Compétence liée en matière de révision de pension », note sous Conseil d'État, 26 février 2003, *Nègre, AJDA*, 2003, n° 10, p. 490.

M. DONY, « Les aides illicites et la confiance légitime – Les obstacles à la récupération des aides », *Revue de droit commercial belge*, 1991, p. 79.

M. DONY, « La notion d'aide d'État », *CDE*, 1993, n°s 3-4, p. 399.

M. DONY, « Chronique Aides d'État 2002 », *JTDE*, 2003, n° 5, p. 135.

B. DU MARAIS, A. SAKON, « Note sous CE, Ass., 8 février 2007, *Société Arcelor Atlantique et Lorraine*, n° 287110 », *Concurrences*, 2007, n° 2, p. 192.

L. DUBOIS, « Directive communautaire et loi française : primauté de la directive et respect de l'interprétation que la Cour de justice a donnée de ses dispositions », *RFDA*, 1992, n° 3, p. 425.

É. DUBOUT, A. MAITROT DE LA MOTTE, « Normalité, sélectivité et légitimité des régimes fiscaux dans l'Union européenne : les paradis fiscaux au purgatoire des aides d'État ? », *Dr. fisc.*, 2012, n° 5, comm. 126, p. 44.

C.-D. EHLERMANN, « Les entreprises publiques et le contrôle des aides d'État », *RMCUE*, 1992, n° 360, p. 613.

C.-D. EHLERMANN, « The contribution of EC competition policy to the single market », *CMLR*, 1992, p. 257.

C.-D. EHLERMANN, « Compétition entre systèmes réglementaires », *RMCUE*, 1995, n° 387, p. 220.

C.-D. EHLERMANN, « State Aid Control in the European Union: Success or Failure? », *Fordham International Law Journal*, 1995, vol. 18, p. 1212.

J. ENGLISCH, « EU State Aid Rules Applied to Indirect Tax Measures », *EC Tax Review*, 2013, n° 1, p. 9.

A. EVANS, « Law Policy and Equality in the European Union: the Exemple of State Aid Control », *EL Rev.*, 1998, p. 434.

G. EVEILLARD, « L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel », *LPA*, 28 janvier 2000, n° 20, p. 8.

L. FONBAUSTIER, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », *Arch. phil. droit*, tome 46, L'impôt, 2002, p. 79.

A. FORT, « Le bilan de l'étape du Plan d'Action dans le domaine des aides d'État et présentation des orientations de la Communication de la Commission du 26 octobre 2007 "Vers une mise en œuvre effective des décisions de la Commission enjoignant aux États membres de récupérer les aides d'État illégales et incompatibles avec le marché commun" » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), *Concurrences*, 2008, n° 3, p. 53.

O. FOUQUET, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, 2011, n° 33, p. 7.

T. FOUQUET, « La restitution des aides d'État accordées aux entreprises en difficulté en violation du droit communautaire », *RDAl-IBLJ*, 2002, n° 8, p. 893.

M. FROMONT, « Le principe de sécurité juridique », *AJDA*, 1996, n° hors-série, p. 178.

J.-M. GALLARDO, « La garantie indirecte du droit à un traitement différent dans la jurisprudence du Conseil d'État », *AJDA*, 2003, n° 5, p. 219.

J.-C. GAUTRON, « La Commission européenne en quête de légitimité », *Revue québécoise de droit international*, 2012, n° hors-série, p. 29.

T. GEORGOPOULOS, « Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe. De l'affaire sur l'avoir fiscal français à celle sur l'avoir fiscal finlandais », *RTDE*, 2005, n° 1, p. 61.

J. GERKRATH, « Les principes généraux du droit ont-ils encore un avenir en tant qu'instruments de protection des droits fondamentaux dans l'Union européenne ? », *RAE*, 2006, p. 31.

A. GIRAUD, « A Study on the Notion of Legitimate Expectations in State Aid Recovery Proceedings : "Abandon All Hope, Ye Who Enter Here" ? », *CMLR*, 2008, vol. 45, n° 5, p. 1399.

E. GLASER, « La jurisprudence du Conseil d'État en matière de récupération des aides illégales » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), *Concurrences*, 2008, n° 3, p. 80.

E. GLASER, « Le contrôle du refus de notifier une aide d'État à la Commission européenne », concl. sur Conseil d'État, assemblée, 7 novembre 2008, *Comité national des interprofessions des vins à appellations d'origine et a.*, req. n° 282920, *RFDA*, 2009, n° 1, p. 111.

L. GRARD, « Le contrôle des aides publiques nationales : Panorama de la jurisprudence communautaire quant aux rôles respectifs de la Commission et du juge national », *RAE*, 1998, p. 125.

L. GRARD, « Droit des pratiques étatiques anticoncurrentielles », *Annuaire de droit de l'Union européenne*, 2011, p. 459.

D. GUTMANN, « Les lois de la construction communautaire : l'exemple de la fiscalité directe », *LPA*, 6 octobre 2004, n° 200, p. 31.

L. GYSELEN, « La transparence en matière d'aides d'État : les droits des tiers », *CDE*, 1993, p. 417.

L. IDOT, « Obs. sous CJCE, 11 juill. 1996, *Syndicat français de l'express international (SFEI)*, aff. C-39/94 », *Europe*, 1996, n° 10, comm. 366, p. 18.

L. IDOT, « Concurrence », obs. sous CJCE, 8 nov. 2001, *Adria Wien Pipeline*, aff. C-143/99 ; CJCE, 22 nov. 2001, *Ferring*, aff. C-53/00 ; TPICE, 22 nov. 2001, *Mitteldeutsche Erdoel-Raffinerie*, aff. T-9/98, *Europe*, 2002, n° 1, comm. 28, p. 23.

L. IDOT, « Concurrence », obs. sous CJCE, 24 juill. 2003, *Altmark Trans GmbH*, aff. C-280/00, *Europe*, 2003, n° 10, comm. 330, p. 26.

L. IDOT, « Mesure fiscale et changement de régime de TVA », obs. sous CJCE, 3 mars 2005, *Heiser*, aff. C-171/03, *Europe*, 2005, n° 5, comm. 172, p. 22.

L. IDOT, « Le “paquet” de juillet 2005 sur les services d’intérêt économique général : “codification” de la jurisprudence *Altmark* ou reprise en main de la Commission ? », *Europe*, 2005, n° 10, p. 4.

L. IDOT, « Procédure et droits de la défense », obs. sous TPICE, 22 févr. 2006, *EURL Le Levant 001*, aff. T-34/02, *Europe*, 2006, n° 4, comm. 120, p. 22.

L. IDOT, « Mesures fiscales, sélectivité et qualification d’aide », obs. sous CJCE, 6 sept. 2006, *Portugal c. Espagne*, aff. C-88/03 ; TPICE, 13 sept. 2006, *British Aggregates*, aff. T-210/02, *Europe*, 2006, n° 11, comm. 325, p. 26.

L. IDOT, « Étendue de l’obligation de récupération d’aides illégales », obs. sous CJCE, 12 févr. 2008, *Centre d’exportation du livre français (CELF)*, aff. C-199/06, *Europe*, 2008, n° 4, comm. 124, p. 26.

L. IDOT, « Mesures adoptées par des communautés *infra*-étatiques et conditions de sélectivité », obs. sous CJCE, 11 sept. 2008, *UGT-Rioja et Comunidad Autonoma de la Rioja*, aff. jtes C-428/06 à C-434/06, *Europe*, 2008, n° 11, comm. 378, p. 38.

L. IDOT, « Application de la jurisprudence CELF », obs. sous CJCE, 18 déc. 2008, *Wienstrom GmbH*, aff. C-384/07, *Europe*, 2009, n° 2, comm. 86, p. 35.

L. IDOT, « Appréciation de la sélectivité d’un régime fiscal adopté par une autorité *infra*-étatique », obs. sous TPICE, 18 déc. 2008, *Government of Gibraltar*, aff. jtes T-211/04 et T-15/04, *Europe*, 2009, n° 2, comm. 87, p. 36.

L. IDOT, « Notion d’aide et critère de l’investisseur privé en économie de marché », obs. sous Trib. UE, 15 déc. 2009, *EDF*, aff. T-156/04, *Europe*, 2010, n° 2, comm. 81, p. 29.

L. IDOT, « Regards sur les “mutations” du droit des aides d’État », *Concurrences*, 2010, n° 1, p. 79.

L. IDOT, « “Une nouvelle stratégie pour le Marché unique”. À propos du rapport Monti », *Europe*, 2010, n°s 8-9, p. 3.

L. IDOT, « La concurrence fiscale dans l’Union : des progrès vers l’ACCIS ? », *Europe*, 2011, n° 7, p. 2.

L. IDOT, « Mesures fiscales et sélectivité matérielle », obs. sous CJUE, 15 nov. 2011, *Commission européenne c. Government of Gibraltar*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *Europe*, 2012, n° 1, comm. 39, p. 38.

L. IDOT, « Notion d’aide et critère de l’investisseur privé en économie de marché », obs. sous CJUE, 5 juin 2012, *EDF*, aff. C-124/10 P, *Europe*, 2012, n°s 8-9, comm. 335, p. 46.

L. IDOT, « Mesures fiscales antérieures à l’adhésion d’un État membre », obs. sous CJUE, 18 juill. 2013, *P Oy*, aff. C-6/12, *Europe*, 2013, n° 10, comm. 414, p. 35.

L. IDOT, « Notion d'aide et recours à des ressources d'État », obs. sous CJUE, 19 déc. 2013, *Association Vent De Colère*, aff. C-262/12, *Europe*, 2014, n° 2, comm. 87, p. 38.

A. ILIOPOULOU, « La méthode ouverte de coordination : un nouveau mode de gouvernance dans l'Union européenne », *CDE*, 2006, n° 3-4, p. 315.

A. ILIOPOULOU, A. JAUREGUIBERRY, « La première condamnation d'une discrimination à rebours. A propos de l'arrêt du Conseil d'État du 6 octobre 2008, *Compagnie des architectes en chef des monuments historiques e.a.*, req. n° 310146 », *RFDA*, 2009, n° 1, p. 132.

J.-P. JACQUE, « La communautarisation des politique nationales », *Pouvoirs*, 1989, n° 48, p. 29.

E. JOANNARD-LARDANT, « Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal. – À propos de Cons. const., déc. 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, Loi de financement de la sécurité sociales pour 2014 », *Dr. fisc.*, 2014, n° 10, étude 191, p. 12.

O. JOUANJAN, « L'égalité dans la jurisprudence constitutionnelle allemande », *EDCE* 1996 (Rapport public 1996 – Sur le principe d'égalité), n° 48, p. 411.

J.-P. JOUYET, B. GIBERT, P. MOUTIÉ, « Les dépenses fiscales... tour d'horizon », *RFFP*, 1987, n° 18, p. 21.

G. KALFLECHE, J.-G. SORBARA, « Les compensations de service public du Paquet Almunia, une obscure clarté », *Europe*, 2012, n° 6, p. 4.

V. S. KARAYANNIS, « À propos de l'affaire *Altmark*, Le financement des services d'intérêt général par des fonds publics », *JTDE*, 2004, n° 1, p. 6.

M. KARPENSCHIF, « La récupération des aides nationales versées en violation du droit communautaire à l'aune du règlement n° 659/1999 : du mythe à la réalité ? », *RTDE*, 2001, n° 3, p. 551.

M. KARPENSCHIF, « Qu'est-ce qu'une compensation de service public ? », *LPA*, 30 mars 2004, n° 64, p. 4.

M. KARPENSCHIF, « De nouveaux droits pour les entreprises bénéficiaires d'aides dans le contentieux communautaire des aides d'État ? », *RLDA*, 2006, n° 4, p. 36.

M. KARPENSCHIF, « Le juge national doit-il obligatoirement prescrire la récupération des aides illégales déclarées compatibles ? À propos de l'arrêt CE, 29 mars 2006, "CELF" », *JCP A*, 2006, n° 20, p. 635.

M. KARPENSCHIF, « Vers une modélisation communautaire du contentieux national de la restitution des aides indues ? - Lecture croisée des arrêts Laboratoires Boiron,



Commission c. France et Transalpine Ölleitung in Österreich », *JCP A*, 2006, n° 51, p. 1688.

M. KARPENSCHIF, « L'investisseur privé en économie de marché », *Concurrences*, 2011, n° 3, art. n° 37425, supplément électronique.

G. KARYDIS, « Le principe de l'«opérateur économique privé», critère de qualification des mesures étatiques, en tant qu'aides d'État, au sens de l'article 87 § 1 du traité CE », *RTDE*, 2003, n° 3, p. 389.

J.-P. KEPPELNE, « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'État », *JTDE*, 2000, n° 66, p. 25.

T. KLEINER, A. ALEXIS, « Politique des aides d'État : Une analyse économique plus fine au service de l'intérêt commun », *Concurrences*, 2005, n° 4, p. 45.

J.-P. KOVAR, « La prise en compte des autonomies locales dans la qualification d'aide d'État », *Dr. adm.*, 2008, n° 12, comm. 161, p. 38.

D.-J. KRAAN, « Dépenses hors budget et dépenses fiscales », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, 2004, vol. 4, n° 1, p. 143.

H. E. KUBE, « Competence Conflicts and Solutions : National Tax Exemptions and Transnational Controls », *Columbia Journal of European Law*, 2002, vol. 9, n° 1, p. 79.

B. KURCZ, « How Selective is Selectivity? A Few Thoughts on Regional Selectivity », *Cambridge Law Journal*, 2007, vol. 66, n° 2, p. 313.

B. KURCZ, D. VALLINDAS, « Can General Measures Be ... Selective ? Some Thoughts on the Interpretation of a State Aid Definition », *CMLR*, 2008, vol. 45, n° 1, p. 159.

« La Commission européenne propose la création d'une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) », *Dr. fisc.*, 2011, n° 12, act. 104, p. 9.

S. LAGET, « Les pouvoirs du juge national et les aides non notifiées à la Commission », *AJDA*, 2004, n° 6, p. 298.

C. LAMBERT, J.-M. BELORGEY, S. GERVASONI, « Actualité du droit communautaire », *AJDA*, 2002, n° 4, p. 326.

T. LAMBERT, « Réflexions sur la concurrence fiscale », *D.*, 2010, n° 27, p. 1733.

K. LASOK, « The Commission's Powers over Illegal State Aids », *ECLR*, 1990, vol. 11, p. 125.

P. LAURENT, « Les juridictions nationales en présence d'une aide d'État non notifiée », *Contrats Concurrence Consommation*, 1997, n° 3, p. 4.

F. LAYER, « La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de fiscalité directe », *LPA*, 29 novembre 2001, n° 238, p. 12.

« Le rapport du groupe de travail pour l'application du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises », *Dr. fisc.*, 2000, n° 16, p. 657.

H. LEGAL, « Quelle place pour l'analyse économique des aides d'État ? », *Concurrences*, 2006, n° 1, p. 69.

K. LENAERTS, « L'égalité de traitement en droit communautaire. Un principe unique aux apparences multiples », *CDE*, 1991, p. 3.

K. LENAERTS, N. CAMBIEN, « Regions and the European Courts: Giving Shape to the Regional Dimension of Member States », *EL Rev.*, 2010, vol. 35, p. 609.

M. LEROY, « Quelle convergence pour les politiques fiscales en Europe ? », *RMCUE*, 1995, n° 393, p. 669.

« Les orientations européennes en matière de fiscalité directe des entreprises (rapport Ruding et Communication au Conseil des CE du 24 juin 1992) », *Dr. fisc.*, 1992, n° 30, p. 1288.

C. LOPEZ, « L'harmonisation fiscale : un élan ou un frein à la construction fiscale européenne ? », *LPA*, 27 mars 2000, n° 61, p. 5.

T. LÜBBIG, « L'application de l'article 87 du traité : de Rome aux aides fiscales : un coup d'État communautaire ? », *RMCUE*, 2003, n° 465, p. 124.

R. H. C. LUJA, « Harmful Tax Policy : When Political Objectives Interfere with Stat Aid Rules », *Intertax*, 2003, vol. 31, n° 12, p. 484.

R. H. C. LUJA, « Tax Related Difficulties of State Aid Rules », EATLP Helsinki 2007 Conférence – Discussion paper, <http://www.eatlp.org/uploads/public/Luja%20EATLPHelsinki2007Conferencev2.pdf>.

R. H. C. LUJA, « (Re)shaping Fiscal State Aid : Selected Recent Cases and Their Impact », *Intertax*, 2012, vol. 40, n° 2, p. 120.

P. MADDALON, « Paquet Altmark : quelle sécurité juridique ? », *Contrats concurrence consommation*, 2006, n° 4, p. 5.

J. MAIA, « L'agrément fiscal : instrument d'intervention économique ou de sécurité juridique ? », *RJF*, 2001, n° 2, p. 99.

A. MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État sous forme fiscale non notifiées : la Cour de cassation rappelle les “missions” du juge national », *Dr. fisc.*, 2008, n° 48, comm. 600, p. 55.

A. MAITROT DE LA MOTTE, « La taxe sur les ventes et locations de vidéogrammes est-elle compatible avec le droit communautaire des aides d'État », *Dr. fisc.*, 2009, n° 11, comm. 241.

A. MAITROT DE LA MOTTE, « L'Union européenne et les décisions anticipées en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2015, n° 27, p. 31.

A. MAITROT DE LA MOTTE (dir.), M. PELLETIER, T. HITTINGER, S. SIMSEK, « Les aides d'Etat sous forme fiscale », Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008, *Dr. fisc.*, 2008, n° 48, p. 9.

A. MAITROT DE LA MOTTE, « Les aides d'État et la concurrence fiscale dommageable » (colloque « Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises : état des lieux et perspectives »), *Dr. fisc.*, 2013, n° 25, art. 334, p. 42.

J. MALHERBE, D. BERLIN, « Conventions fiscales bilatérales et droit communautaire », *RTDE*, 1995, n° 2 et n° 3, p. 245 et p. 509.

N. MARINAS, « Enforcement of State aid recovery decisions », *Competition Policy Newsletter*, 2005, n° 2, p. 17.

G. MARSON, « Le juge fiscal, gardien communautaire de la neutralité concurrentielle des impôts nationaux : l'exemple des aides d'État », *Dr. adm.*, 2008, n° 6, étude 13, p. 15.

P. MARTIN, « Le droit social communautaire : droit commun des États membres de la Communauté européenne en matière sociale ? », *RTDE*, 1994, n° 4, p. 609.

P. MARTIN, « La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestation de services, capitaux) : réflexions au regard du droit interne », *Dr. fisc.*, 2000, n° 44, p. 1444.

P. MARTIN, C. LAMBERT, M.-C. LEPETIT, E. GINTER, « Comment traite-t-on des aides fiscales ? » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), *Concurrences*, 2008, n° 3, p. 39.

S. MARTIN, « Contrôle communautaire des aides d'État : la recherche de la coopération avec les États membres », *JCP A*, 2009, n° 45, p. 30.

S. MARTIN, A. EVANS, « Socially acceptable distortion of competition : Community policy on state aid », *EL Rev.*, 1991, vol. 16, n° 2, p. 79.

S. MARTIN, C. STRASSE, « La politique communautaire des aides d'État est-elle une politique de concurrence ? », *Concurrences*, 2005, n° 3, p. 52.

B. MARTIN LAPRADE, « Aspects juridiques des taxes parafiscales », *RFFP*, 1988, n° 21, p. 15.

F. MARTUCCI, in L. CLEMENT-WILZ, F. MARTUCCI, C. MAYEUR-CARPENTIER, « Chronique – Droit de l'Union européenne et droit administratif français », *RFDA*, 2011, n° 2, p. 377.

L. MEHL, « Le principe du consentement à l'impôt et autres prélèvements obligatoires. Mythe et réalité », *RFFP*, 1995, n° 51, p. 65.

E. MEIER, B. AUBERT, « L'ACCIS : réalité proche ou projet trop ambitieux ? », *Dr. fisc.*, 2011, n° 15, act. 120, p. 3.

E. MEIER, T. PERROT, « Les aides d'État comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *Dr. fisc.*, 2002, n° 3, p. 136.

F. MELIN-SOUCRAMANIEN, « Le contrôle de l'ordonnance du 24 janvier 1996 relative aux mesures urgentes tendant au rétablissement de l'équilibre financier de la sécurité sociale », Observations sous Conseil d'État, Assemblée, 28 mars 1997, *Société Baxter et autres*, *RFDA*, 1997, n° 3, p. 460.

F. MELIN-SOUCRAMANIEN, « Chronique Jurisprudence du Conseil constitutionnel 1<sup>er</sup> octobre – 31 décembre 1998 », *RFDC*, 1999, n° 37, p. 128.

F. MELLERAY, « L'arrêt KPMG consacre-t-il vraiment le principe de sécurité juridique ? », *AJDA*, 2006, n° 17, p. 897.

C. MICHEAU, « Tax selectivity in State aid review : a debatable case practice » *EC Tax Review*, 2008, n° 6, p. 276.

C. MICHEAU, « Récupération des aides d'État illégales et incompatibles sous forme fiscale. Analyse critique des fondements et des développements récents », *RTDE*, 2014, n° 2, p. 343.

C. MONDOU, A. POTTEAU, « Le contrôle par le juge administratif du pouvoir de notifier les aides d'État à la Commission européenne », *RFDA*, 2009, n° 1, p. 123.

G. MONTAGNIER, « L'harmonisation communautaire des impôts directs », *RFFP*, 1983, n° 4, p. 119.

M. MONTI, « How state aid affects tax competition », *EC Tax Review*, 1999, n° 4, p. 208.

M. MONTI, « Discours d'ouverture » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), Paris, 14 mars 2008, *Concurrences*, 2008, n° 3, p. 4.

S. MORSON, « La récupération des aides octroyées par les États en violation du traité C.E.E », *RTDE*, 1990, n° 3, p. 409.

A.-L. MOSBRUCKER, « Entrave fiscale à la libre prestation de services et aide fiscale », *Europe*, 2010, n° 1, comm. 23, p. 23.

J.-D. MOUTON, « L'identité constitutionnelle, un concept pertinent au regard du droit international ? », *RGDIP*, 2014, n° 3, p. 501.

N. MUNIN, « Tax in Troubled Time: Is It the Time for A Common Corporate Tax Base in the EU? », *EC Tax Review*, 2011, n° 3, p. 121.

O. NEGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *RDP*, 2008, n° 1, p. 139.

P. NEAU-LEDUC, « Notification obligatoire à la Commission européenne des taxes affectées au financement d'une aide d'État », *Communication Commerce électronique*, 2009, n° 6, comm. 61, p. 41.

P. NICOLAIDES, « Competition Among Rules », *World Competition : law and economics review*, 1992, vol. 16, n° 2, p. 113.

M. O'BRIEN, « Company Taxation, State Aid and Fundamental Freedoms: Is the Next Step Enhanced Co-operation? », *EL Rev.*, 2005, vol. 30, p. 209.

M. OWSIANY-HORNUNG, M. HOCINE, « La Commission dresse un bilan de son action dans le domaine des aides fiscales », *Competition Policy Newsletter*, 2004, n° 1, p. 1.

C. H. PANAYI, « State Aid and Tax : the Third Way ? », *Intertax*, vol. 32, n° 6-7, p. 283.

G. PARLEANI, « Le Conseil constitutionnel censure une "discrimination à rebours" contenue dans le régime fiscal des sociétés mères-filles », *Revue des sociétés*, 2016, p. 388.

B. PEETERS, « European Guidelines for Federal Member States Granting Fiscal Competences c.q. Tax Autonomy to Sub-national Authorities », *EC Tax Review*, 2009, n° 2, p. 50.

S. PERDU, « Le retrait des aides publiques. - À propos d'un revirement de jurisprudence », *Dr. adm.*, 2003, n° 7, chron. 13, p. 10.

L. PHILIP, « Le partage de la loi et du règlement en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 1981, n° 6, p. 161.

L. PHILIP, « La jurisprudence constitutionnelle en matière d'agréments fiscaux », *Dr. fisc.*, 1988, n° 43, p. 129.

L. PHILIP, « Le principe constitutionnel d'égalité en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 1990, n° 12, p. 464.

É. PICHET, « Contribution à une théorie de la dépense fiscale, pour la réforme du système français des “niches” fiscales », *Dr. fisc.*, 2012, n° 14, p. 25.

F. PICOD, « Jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de première instance (juin-août 1996) », *RAE*, 1996, p. 262.

F. PICOD, « Appréciation excessive d’une décision de la Commission », obs. sous CJUE, 2 sept. 2010, *Commission c. Scott SA*, aff. C-290/07 P, *JCP G*, 2010, n° 37, veille 906, p. 1686.

F. PICOD, « Nouvelle condamnation de l’Italie pour défaut de récupération des aides », obs. sous CJUE, 17 sept. 2015, *Commission c. Italie*, aff. C-367/14, *JCP G*, 2015, n° 40, veille 1039, p. 1744.

C. PINTO, « EC State Aid Rules and Tax Incentives : A U-Turn in Commission Policy ? » (Part I et II), *European Taxation*, August 1999 et September 1999, p. 295 et p. 343.

P. PISTONE, « The Growing Importance of the Prohibition of State Aids in Tax Matters », *Intertax*, 2012, vol. 40, n° 2, p. 84.

C. PONCELET, « Souveraineté des États membres et égalisation des conditions de concurrence », *RAE*, 1995, n° 2, p. 49.

C. PRIETO, « Du Luxleaks au plan d’action de lutte contre l’évasion fiscale des multinationales », *RTDE*, 2016, n° 1, p. 3.

C. QUIGLEY, « The Notion of State Aid in the EEC », *EL Rev.*, 1988, vol. 13 (4), p. 242.

C. QUIGLEY, « Direct Taxation and State Aid : Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity », *Intertax*, 2012, vol. 40, n° 2, p. 112.

V. RABASSA, « Quelle place pour l’analyse économique des aides d’État ? », *Concurrences*, 2006, n° 1, p. 65.

« Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l’application des règles en matière d’aide d’État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », *Dr. fisc.*, 2004, n° 29, étude 30, p. 1162.

N. REICH, « Competition between Legal Orders: a New Paradigma of EC Law ? », *CMLR*, 1992, vol. 29, p. 861.

D. RIBES, « Le progrès de l’égalité devant l’impôt. À propos des décisions du Conseil constitutionnel 99-424 DC et 2000-437 DC », *RFFP*, 2000, n° 76, p. 261.

D. RIBES, « Le principe constitutionnel d’égalité fiscale », *RJEP*, 2008, n° 650, p. 3.

- A. RIGAUX, « Sanctions pécuniaires du manquement », obs. sous CJUE, 17 sept. 2015, *Commission c. Italie*, aff. C-367/14, *Europe*, 2015, n° 11, comm. 412, p. 16.
- D. RITLENG, « Financement du service public et aides d'État », *AJDA*, 2004, n° 19, p. 1011.
- D. RITLENG, « De l'utilité du principe de primauté du droit de l'Union », *RTDE*, 2009, n° 4, p. 677.
- J. RIVERO, « Rapport sur les notions d'égalité et de discrimination en droit public français », *Travaux de l'association Henri Capitant des amis de la culture juridique française*, vol. 14, 1961-1962, éd. en 1965, p. 343.
- C. ROCHE, « Les collectivités territoriales et l'Union européenne », *AJDA*, 2005, n° 24, p. 1325.
- S. RODRIGUES, « Services publics et droit communautaire en 2001 : de la régulation à l'évaluation ? », *Europe*, 2002, n° 2, p. 5.
- S. RODRIGUES, « Les subventions aux entreprises de service public ne sont plus nécessairement des aides d'État », *AJDA*, 2003, n° 32, p. 1739.
- P. ROSSI-MACCANICO, « The specificity criterion in fiscal aid review : proposals for state aid control of direct business tax measures », *EC Tax Review*, 2007, n° 2, p. 90.
- P. ROSSI-MACCANICO, « Gibraltar and the Unsettled Limits of Selectivity in Fiscal Aids », *European State Aid Law Quarterly*, 2009, n° 1, p. 63.
- P. ROSSI-MACCANICO, « The Gibraltar Judgment and the Point on Selectivity in Fiscal Aids », *EC Tax Review*, 2009, n° 2, p. 67.
- P. ROSSI-MACCANICO, « Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distortions », *Intertax*, 2012, vol. 40, n° 2, p. 92.
- P. ROSSI-MACCANICO, « EU Review of Direct Tax Measures : Interplay between Fundamental Freedoms and State Aid Control », *EC Tax Review*, 2013, n° 1, p. 19.
- M. SANCHEZ RYDELSKI, « Distinction between State aid and General Tax Measures », *EC Tax Review*, 2010, n° 4, p. 149.
- A. I. SANTAMARIA DACAL, « Gibraltar, le régime fiscal des sociétés "offshore" et la sélectivité », *RJF*, 2012, n° 2, p. 89.
- J.-M. SAUVE, « Discours d'ouverture » (colloque « Les aides d'État. Entretiens du Palais-Royal », Paris, 14 mars 2008), *Concurrences*, 2008, n° 3, p. 2.
- F. SCHOCKWEILER, « La responsabilité de l'administration nationale en cas de violation du droit communautaire », *RTDE*, 1992, n° 1, p. 27.

- W. SCHÖN, « Taxation and state aid law in the EU », *CMLR*, 1999, vol. 36, p. 911.
- R. SCHWARTZ, « Principe d'égalité : pas d'obligation de traiter différemment les situations différentes », note sous CE, 22 nov. 1999, *Rolland*, req. n° 196437, *Dr. adm.*, 2000, n° 1, comm. 15, p. 19.
- P. SEABRIGHT, « Une approche économique plus fine des aides d'État ? Le plan d'action de la Commission », *RLC*, 2006, n° 8, p. 164.
- D. SIMON, « Y a-t-il des principes généraux du droit communautaire ? », *Droits*, 1991, n° 14, p. 73.
- D. SIMON, « Le Conseil d'État, la directive, la loi, le droit : “ad augusta per angusta” ? », *Europe*, 1992, n° 4, p. 1.
- D. SIMON, « Droit communautaire et responsabilité de la puissance publique. Glissements progressifs ou révolution tranquille », *AJDA*, 1993, n° 4, p. 235.
- D. SIMON, « La pression s'accroît en matière de récupération des aides d'État », *Europe*, 2007, n° 12, p. 2.
- I. SIMPLICEAN-STROIA, « Study of the State Aid Policy in the European Community : the “Illegal” State Aid Problem », *Journal of International Legal Studies*, Winter 1997, p. 87.
- A. SINNAEVE, P. J. SLOT, « The New Regulation on State Aid Procedures », *CMLR*, 1999, vol. 36, n° 6, p. 1153.
- P. J. SLOT, « Harmonisation », *EL Rev.*, 1996, vol. 21, p. 378.
- M. SLOTBOOM, « State Aid in Community Law : a Broad or Narrow Definition ? », *EL Rev.*, 1995, vol. 20 (3), p. 289.
- R. SOMMERHALDER, « Harmful tax competition or harmful tax harmonization », *EC Tax Review*, 1999, n° 4, p. 244.
- M. STRUYS, « Questions choisies de procédure en matière d'aides d'État », *RTDE*, 1993, n° 1, p. 17.
- S. SURREY, « The United States Income Tax System—The Need for a Full Accounting », extraits du discours tenu devant *The Money Marketeers* le 15 novembre 1967, *Annual Report of the Secretary of the Treasury on the State of the Finances for the Fiscal Year Ended June 30, 1968*, Washington DC, Government Printing Office, 1969, p. 322.
- S. SURREY, « Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy : a Comparison with Direct Government expenditures », *Harvard Law Review*, 1970, vol. 83, n° 4, p. 705.



- F. P. SUTTER, « The *Adria Wien Pipeline* Case and the State Aid Provisions of the EC Treaty in Tax Matters », *European Taxation*, 2001, p. 239.
- D. TAYAR, A. GIRAUD, « Aides d'État illégales et incompatibles : communication de la Commission », *RLC*, 2008, n° 14, p. 48.
- B. TERRA, « Value Added Tax and State Aid Law in the EU », *Intertax*, 2012, vol. 40, n° 2, p. 101.
- C. THIBIERGE, « Le droit souple. Réflexion sur les textures du droit », *RTDC*, 2003, n° 4, p. 599.
- P. THIEFFRY, « Contrôle des compensations de services publics : les propositions de la Commission européenne », *AJDA*, 2004, n° 19, p. 1021.
- E. TRAVERSA, « Is There Still Room Left in the EU Law for Tax Autonomy of Member States' Regional and Local Authorities? », *EC Tax Review*, 2011, n° 11, p. 4.
- P. TROUILLY, « La jurisprudence *Ternon* tenue en échec par le droit communautaire », concl. sur CAA Paris, 5 octobre 2004, *Min. culture c. Side*, *AJDA*, 2005, n° 5, p. 260.
- A. TUNC, « Standards juridiques et unification du droit », *Revue internationale de droit comparé*, 1970, vol. 22, n° 2, p. 247.
- F. VANISTENDAEL, « Fiscal support measures and harmful tax competition », *EC Tax Review*, 2000, n° 3, p. 152.
- C. VAUTROT-SCHWARZ, « Appréciation de la sélectivité d'une mesure fiscale régionale », *Dr. fisc.*, 2008, n° 48, comm. 599, p. 49.
- G. VEDEL, « Présentation » [du premier numéro de la Revue Française de Finances Publiques intitulé « Où en est l'impôt ? »], *RFFP*, 1983, n° 1, p. 1.
- D. VILLEMOT, « Les taxes parafiscales en France : cadre générale », *RFFP*, 1988, n° 21, p. 5.
- K.-J. VISSER, « Commission expresses its view on the relation between state aid and tax measures », *EC Tax Review*, 1999, n° 4, p. 224.
- L. VOGEL, « Les nouveaux critères de définition des aides d'État en droit de la concurrence », *Revue de la concurrence et de la consommation*, 2003, n° 133, p. 7.
- A. VON BOGDANDY, S. SHILL, « Overcoming absolute primacy : Respect for national identity under the Lisbon Treaty », *CMLR*, 2011, p. 1417.
- A. WACHSMANN, F. BERROD, « Les critères de justification des monopoles : un premier bilan après l'affaire *Corbeau* », *RTDE*, 1994, n° 1, p. 39.

M. WATHELET, « Direct Taxation and EU Law: integration ou disintegration ? », *EC Tax Review*, 2004, n° 1, p. 2.

M. WATHELET, « Refus d'harmonisation fiscale et condamnations de la Cour de justice : cohabitation diabolique », *RJF*, 2007, n° 5, p. 469.

C. WEISSE-MARCHAL, « La reconnaissance de la responsabilité pour faute de l'État législateur en cas de violation du droit communautaire », *AJDA*, 2005, n° 7, p. 385.

K. C. WELLENS, G. M. BORCHARDT, « Soft Law in the European Community », *EL Rev.*, 1989, p. 267.

F. WISHLADE, « Competition policy, cohesion and the co-ordination of regional aides in the European Community », *ECLR*, 1993, vol. 14, n° 4, p. 143.

F. WISHLADE, « Competition policy or cohesion policy by the back door? The Commission Guidelines on National Regional Aid », *ECLR*, 1998, vol. 19, n° 6, p. 343.

J. WOUTERS, B. VAN HEES, « Les entreprises publiques et les règles européennes en matière d'aides d'État », *RMUE*, 1999, n° 2, p. 35.

J. WOUTERS, B. VAN HEES, « Les règles communautaires en matière d'aides d'État et la fiscalité directe : quelques observations critiques », *CDE*, 2001, n° 5-6, p. 647.

## V. Répertoires Dalloz et JurisClassieurs

F. BERROD, « Aides (Notion) », *Répertoire Dalloz de droit européen*

V. CONSTANTINESCO, V. MICHEL, « Compétences de l'Union européenne », *Répertoire Dalloz de droit européen*

F. DINTILHAC, « Rapprochement des législations », *Répertoire Dalloz de droit européen*

M. FROMONT, A. CARTIER-BRESSON, « Aides économiques. – Notion. Typologie », *JCl. Administratif*, fasc. 256.

A. MAITROT DE LA MOTTE, « Aides d'État sous forme fiscale. – Champ du contrôle communautaire », *JCl. Fiscal Impôts directs Traité*, fasc. 1160.

P. MARCHESSOU, « Droit fiscal européen et droit fiscal international », *Répertoire Dalloz de droit européen*

P. MARCHESSOU, « Impôts directs », *Répertoire Dalloz de droit européen*

D. SIMON, « Répétition de l'indu », *Répertoire Dalloz de droit européen*

## VI. Documents officiels (France, OCDE)

### *France*

Assemblée nationale, Rapport d'information n° 868, enregistré le 30 avril 1998, 97 p.

Conseil d'État, *Collectivités territoriales et droit communautaire*, Étude adoptée le 23 octobre 2003 par l'assemblée générale du Conseil d'État, Paris, La Documentation française, 2004, 114 p.

Conseil d'État, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, Étude adoptée le 14 novembre 2013, Paris, La Documentation française, 2014, 192 p.

Conseil des impôts, *4<sup>e</sup> rapport au Président de la république relatif à l'impôt sur le revenu*, 1979, 571 p.

Sénat, Commission des Finances, Rapport d'information n° 483, *La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat*, séance du 30 juin 1999, enregistré le 26 juillet 1999.

Sénat, Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur les allègements de prélèvements obligatoires, n° 553, enregistré le 25 mai 2011, 220 p.

### *OCDE*

Comité des affaires fiscales, *Dépenses fiscales : problèmes et pratiques suivies par les pays*, Paris, Éditions OCDE, 1984, 93 p.

*Dépenses fiscales. Expériences récentes*, Paris, Éditions OCDE, 1996, 126 p.

*Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, Paris, Éditions OCDE, 1998, 90 p.

Directorate for financial fiscal and entreprises affaires, Committee on competition law and policy, *Competition policy in subsidies and state aid*, DAFPE/CLP(2001) 24, 12 novembre 2001, 193 p.

*Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, Paris, Éditions OCDE, 2010, 250 p.

## VII. Conclusions des avocats généraux

Conclusions F. CAPOTORTI présentées le 13 décembre 1977 sous CJCE, 24 janvier 1978, *Jacobus Philippus van Tiggele*, 82/77, *Rec.*, 1978, p. 25.

Conclusions F. CAPOTORTI présentées le 18 juin 1980 sous CJCE, 17 septembre 1980, *Philip Morris Holland BV c. Commission*, aff. 730/79, *Rec.*, p. 2671.

Conclusions C. O. LENZ présentées le 16 avril 1986 sous CJCE, 10 juillet 1986, *Royaume de Belgique c. Commission*, aff. 40/85, *Rec.*, 1986, p. 2321.

Conclusions J. MISCHO présentées le 24 septembre 1986 sous CJCE, 13 novembre 1986, *Nederlandse Bakkerij Stichting e.a. c. Edah BV*, aff. jtes 80/85 et 159/85, *Rec.*, 1986, p. 3359.

Conclusions M. DARMON présentées le 17 mars 1992 sous CJCE, 17 mars 1993, *Firma Sloman Neptun Shiffahrts AG*, aff. jtes C-72/91 et C-73/91, *Rec.*, 1993, p. I-887.

Conclusions F. G. JACOBS présentées le 23 mars 1994 sous CJCE, 14 septembre 1994, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. jtes C-278/92 à C-280/92, *Rec.*, 1994, p. I-4103.

Conclusions G. COSMAS présentées le 28 mars 1996 sous CJCE, 24 octobre 1996, *République fédérale d'Allemagne e.a. c. Commission*, aff. jtes C-329/93, C-62/95 et C-63/95, *Rec.*, 1996, p. I-5151.

Conclusions C. O. LENZ présentées le 23 mai 1996 sous CJCE, 15 octobre 1996, *IJssel-Vliet Combinatie BV*, aff. C-311/94, *Rec.*, 1996, p. I-5023.

Conclusions G. COSMAS présentées le 13 mai 1997 sous CJCE, 9 décembre 1997, *Tiercé Ladbroke SA c. Commission*, aff. C-353/95 P, *Rec.*, p. I-7007.

Conclusions D. RUIZ-JARABO COLOMER présentées le 17 septembre 1998, *République italienne c. Commission*, aff. C-6/97, *Rec.*, 1999, p. I-2981.

Conclusions A. SAGGIO présentées le 1<sup>er</sup> juillet 1999 sous CJCE, ord. du Président, 16 février 2000, *Administración General del Estado c. Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales d'Alava et Diputación Foral d'Alava et Juntas Generales de Vizcaya*, aff. jtes C-400/97 à C-402/97, *Rec.*, 2000, p. I-1074.

Conclusions G. COSMAS présentées le 23 novembre 1999 sous CJCE, 16 mai 2000, *République française c. Ladbroke Racing Ltd et Commission*, aff. C-83/98 P, *Rec.*, 2000, p. I-3271.

Conclusions N. FENNELLY présentées le 21 septembre 2000 sous CJCE, 20 septembre 2001, *H.J. Banks & Co. Ltd c. The Coal Authority et Secretary of State for Trade and Industry*, aff. C-390/98, *Rec.*, 2001, p. I-6117.

Conclusions J. MISCHO présentées le 8 mai 2001 sous CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH*, aff. C-143/99, *Rec.*, 2001, p. I-8365.

Conclusions A. TIZZANO présentées le 8 mai 2001 sous CJCE, 22 novembre 2001, *Ferring SA*, aff. C-53/00, *Rec.*, 2001, p. I-9067.

Conclusions F. G. JACOBS présentées le 30 avril 2002 sous CJCE, 20 novembre 2003, *Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie c. GEMO SA*, aff. C-126/01, *Rec.*, 2003, p. I-13769.

Conclusions P. LEGER présentées le 14 janvier 2003 sous CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark*, aff. C-280/00, *Rec.*, 2003, p. I-7747.

Conclusions L.A. GEELHOED présentées le 20 octobre 2005 sous CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *Rec.*, 2006, p. I-7119.

Conclusions A. TIZZANO présentées le 30 mars 2006 sous CJCE, 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium SA c. Ville de Seraing e.a.*, aff. jtes C-393/04 et C-41/05, *Rec.*, 2006, p. I-5293.

Conclusions D. RUIZ-JARABO COLOMER présentées le 19 mai 2006 sous CJCE, 5 octobre 2006, *Commission c. République française (affaire Scott)*, aff. C-232/05, *Rec.*, 2006, p. I-10071.

Conclusions J. MAZAK présentées le 24 mai 2007 sous CJCE, 12 février 2008, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e.a. c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, aff. C-199/06, *Rec.*, 2008, p. I-469.

Conclusions J. KOKOTT présentées le 8 mai 2008 sous CJCE, 11 septembre 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) e.a. c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya e.a.*, aff. jtes C-428/06 à C-434/06, *Rec.*, 2008, p. I-6747.

Conclusions J. KOKOTT présentées le 2 juillet 2009 sous CJCE, 17 novembre 2009, *Presidente del Consigio dei Ministri c. Regione Sardegna*, aff. C-169/08, *Rec.*, 2009, p. I-10821 :

Conclusions N. JÄÄSKINEN présentées le 7 avril 2011 sous CJUE, 15 novembre 2011, *Commission et Royaume d'Espagne c. Gouvernement of Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *Rec.*, 2011, p. I-11113.

Conclusions J. MAZAK présentées le 20 octobre 2011 sous CJUE, 5 juin 2012, *Commission c. Électricité de France (EDF) e.a.*, aff. C-124/10 P, *Rec. numérique*.



## Index des actes et documents de l'Union européenne

---

*(L'index renvoie aux numéros de notes de bas de pages)*

### I. Règlements

Règlement 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales, *JO L 142* du 14 mai 1998, p. 1 : **867, 967, 1511, 1551, 1592**.

Règlement (CE) 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du Traité CE, *JO L 83* du 27 mars 1999, p. 1 : **558, 1031, 1051, 1062, 1069, 1102, 1103, 1129, 1271, 1492**.

Règlement (CE) 68/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides à la formation, *JO L 10* du 13 janvier 2001, p. 20 : **967, 1553**.

Règlement (CE) 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*, *JO L 10* du 13 janvier 2001, p. 30 : **868, 1042, 1559**.

Règlement (CE) 70/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'État en faveur des petites et moyennes entreprises, *JO L 10* du 13 janvier 2001, p. 33 : **967, 1554**.

Règlement (CE) 2204/2002 de la Commission du 12 décembre 2002 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides d'État à l'emploi, *JO L 337* du 13 décembre 2002, p. 3 : **967, 1555**.

Règlement (CE) 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) 659/1999 du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *JO L 140* du 30 avril 2004, p. 1 : **1129**.

Règlement (CE) 1628/2006 de la Commission du 24 octobre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale, *JO L 302* du 1<sup>er</sup> novembre 2006, p. 29 : **967, 1556**.

Règlement (CE) 1791/2006 du Conseil du 20 novembre 2006, *JO L 363* du 20 décembre 2006, p. 1 : **1031**.

Règlement (CE) 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*, *JO L 379* du 28 décembre 2006, p. 5 : **870, 1042, 1559**.

Règlement (CE) 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), *JO L 214* du 9 août 2008, p. 3 : **967, 1557**.

Règlement (UE) 360/2012 de la Commission du 25 avril 2012 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis* accordées à des entreprises fournissant des services d'intérêt économique général, *JO L 114* du 26 avril 2012, p. 8 : **868, 897, 899**.

Règlement (UE) 517/2013 du Conseil du 13 mai 2013, *JO L 158* du 10 juin 2013, p. 1 : **1031**.

Règlement (UE) 733/2013 du Conseil du 22 juillet 2013 modifiant le règlement (CE) n° 994/98 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales, *JO L 204* du 31 juillet 2013, p. 11 : **1551, 1592**.

Règlement (UE) 734/2013 du Conseil du 22 juillet 2013 modifiant le règlement (CE) 659/1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *JO L 204* du 31 juillet 2013, p. 15 : **1031, 1069**.

Règlement (UE) 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis*, *JO L 352* du 24 décembre 2013, p. 1 : **871, 1042, 1559**.

Règlement (UE) 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité, *JO L 187* du 26 juin 2014, p. 1 : **967, 1012, 1558**.

Règlement (UE) 2015/1588 du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (texte codifié), *JO L 248* du 24 septembre 2015, p. 1 : **967, 1552, 1592**.

Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (texte codifié), *JO L 248* du 24 septembre 2015, p. 9 : **1032, 1051, 1062, 1069, 1102, 1103, 1271, 1492**.



## II. Directives

Directive 69/335/CEE du Conseil du 17 juillet 1969 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, *JO L 249* du 3 octobre 1969, p. 25 : **136**.

Directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, *JO L 145* du 13 juin 1977, p. 1 : **131**.

Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 relative aux fusions, scissions, apports d'actifs, échanges d'actions, *JO L 225* du 20 août 1990, p. 1 : **138, 770, 1570**.

Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 relative aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JO L 225* du 20 août 1990, p. 6 : **138, 770, 1570**.

Directive 92/12/CEE du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à l'accise, *JO L 76* du 23 mars 1992, p. 1 : **135**.

Directive 92/83/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, *JO L 316* du 31 octobre 1992, p. 21 : **133**.

Directive 92/84/CEE du Conseil du 19 octobre 1992 concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, *JO L 316* du 31 octobre 1992, p. 29 : **133**.

Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JO L 157* du 26 juin 2003, p. 38 : **138, 770, 1293, 1572**.

Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *JO L 157* du 26 juin 2003, p. 49 : **138, 770, 1293, 1572**.

Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *JO L 283* du 31 octobre 2003, p. 51 : **134**.

Directive 2005/81/CE de la Commission du 28 novembre 2005 modifiant la directive 80/723/CEE relative à la transparence des relations financières entre les États membres et les entreprises publiques ainsi qu'à la transparence financière dans certaines entreprises, *JO L 312* du 29 novembre 2005, p. 47 : **897**.

Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *JO L 347* du 11 décembre 2006, p. 1 : **131**.

Directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, *JO L 46* du 21 février 2008, p. 11 : **136**.

Directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise, *JO L 9* du 14 janvier 2009, p. 12 : **135**.

Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *JO L 310* du 25 novembre 2009, p. 34 : **138**.

Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, *JO L 84* du 31 mars 2010, p. 1 : **1614**.

Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *JO L 64* du 11 mars 2011, p. 1 : **1613**.

Directive 2011/64/UE du Conseil du 21 juin 2011 concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, *JO L 176* du 5 juillet 2011, p. 24 : **132**.

Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *JO L 345* du 29 décembre 2011, p. 8 : **138**.

Directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus d'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *JO L 301* du 18 novembre 2015, p. 1 : **138**.

### III. Décisions

Décision 2320/81/CECA de la Commission du 7 août 1981 instituant des règles communautaires pour les aides à la sidérurgie, *JO L 228* du 13 août 1981, p. 14 : **918**.

Décision 89/661/CEE de la Commission du 31 mai 1989 concernant les aides accordées par le gouvernement italien à l'entreprise Alfa Romeo (secteur automobile), *JO L 394* du 31 décembre 1989, p. 9 : **1224**.

Décision 96/369/CE de la Commission du 13 mars 1996 concernant une aide fiscale en matière d'amortissement au profit des compagnies aériennes allemandes, *JO L 146* du 20 juin 1996, p. 42 : **667**.

Décision 97/106/CE de la Commission du 17 juillet 1996 relative aux aides prévues dans la loi régionale n° 25/93 de la région Sicile, *JO L 37* du 7 février 1997, p. 11 : **1209**.

Décision 97/542/CE de la Commission du 18 décembre 1996 relative aux exonérations fiscales pour les biocarburants en France, *JO L 222* du 12 août 1997, p. 26 : **1491**.

Décision 98/182/CE de la Commission du 30 juillet 1997 concernant les aides octroyées par la région Frioul-Vénétie Julienne (Italie) aux entreprises de transport routier de marchandises de la région, *JO L 66* du 6 mars 1998, p. 18 : **814**.

Décision 2000/536/CE de la Commission du 2 juin 1999 relative à l'aide d'État octroyée par l'Italie à Seleco SpA, *JO L 227* du 7 septembre 2000, p. 24 : **1224**.

Décision 2000/237/CE de la Commission du 22 décembre 1999 concernant le régime d'aides mis à exécution par l'Espagne en faveur des productions horticoles destinées à la transformation industrielle en Estrémadure au titre de la campagne 1997/1998, *JO L 75* du 24 mars 2000, p. 54 : **1497**.

Décision 2000/795/CE de la Commission du 22 décembre 1999 concernant l'aide d'État mise à exécution par l'Espagne en faveur de Ramondín SA et de Ramondín Cápsulas SA, *JO L 318* du 16 décembre 2000, p. 36 : **578**.

Décision 2000/472/CE de la Commission du 29 mars 2000 concernant le régime d'aide institué par l'article 29 *ter* de la loi du 30 décembre 1970 sur l'expansion économique, modifiée par le décret du 25 juin 1992 et mis à exécution par la Belgique, *JO L 191* du 27 juillet 2000, p. 30 : **1498**.

Décision 2000/727/CE de la Commission du 21 juin 2000 concernant l'aide d'État mise à exécution par la France en faveur de la Manufacture corrézienne de vêtements (MCV) et le projet d'aide en faveur de la société appelée à lui succéder, *JO L 293* du 22 novembre 2000, p. 13 : **1499**.

Décision 2001/882/CE de la Commission du 25 juillet 2001 concernant l'aide d'État mise à l'exécution par la France sous forme d'aide au développement pour le paquebot *Le Levant* construit par Alstom Leroux Naval et destiné à être exploité à Saint-Pierre-et-Miquelon, *JO L 327* du 12 décembre 2001, p. 37 : **538, 1061**.

Décision 2003/192/CE de la Commission du 20 décembre 2001 concernant un régime d'aide mis à exécution par l'Espagne en 1993 en faveur de certaines entreprises nouvellement créées dans la province de Guipuzcoa, *JO L 77* du 24 mars 2003, p. 1 : **578, 1321**.

Décision 2002/937/CE de la Commission du 10 juillet 2002 relative à l'aide d'État accordée par la Finlande en faveur des compagnies d'assurances captives de la région d'Åland, *JO L 329* du 5 décembre 2002, p. 22 : **595**.

Décision 2002/14/CE de la Commission du 12 juillet 2002 concernant l'aide d'État mise à exécution par la France en faveur de Scott Paper SA / Kimberly-Clark, *JO L 12* du 15 janvier 2002, p. 1 : **1148**.

Décision 2003/438/CE de la Commission du 16 octobre 2002 concernant le régime d'aide d'État – Sociétés de financement– mis à exécution par le Luxembourg, *JO L* 153 du 20 juin 2003, p. 40 : **1000**.

Décision 2003/442/CE de la Commission du 11 décembre 2002 concernant la partie du régime portant adaptation du système fiscal national aux spécificités de la Région autonome des Açores qui concerne le volet relatif aux réductions des taux d'impôt sur les revenus, *JO L* 150 du 18 juin 2003, p. 52 : **1463**.

Décision 2003/883/CE de la Commission du 11 décembre 2002 concernant le régime d'aide d'État C 46/2001 – Centrales de trésorerie mis à exécution par le France, *JO L* 330 du 18 décembre 2003, p. 23 : **498, 1188, 1321, 1500**.

Décision 2003/515/CE de la Commission du 17 février 2003 concernant le régime d'aide mis à exécution par les Pays-Bas pour les activités de financement internationales, *JO L* 180 du 18 juillet 2003, p. 52 : **594**.

Décision 2003/755/CE de la Commission du 17 février 2003 concernant le régime d'aides mis en œuvre par la Belgique en faveur des centres de coordination établis en Belgique, *JO L* 282 du 30 octobre 2003, p. 25 : **1502**.

Décision 2004/76/CE de la Commission du 13 mai 2003 concernant le régime d'aide d'État mis à exécution par la France en faveur des quartiers généraux et centres de logistique, n° C (2003) 1483, *JO L* 23 du 28 janvier 2004, p. 1 : **542, 1188, 1318**.

Décision 2004/77/CE de la Commission du 24 juin 2003 concernant le régime d'aides mis à exécution par la Belgique sous la forme d'un régime fiscal de *ruling* applicable aux US Foreign Sales Corporations, *JO L* 23 du 28 janvier 2004, p. 14 : **520, 1000**.

Décision 2004/343/CE de la Commission du 16 décembre 2003 concernant le régime d'aide mis à exécution par la France concernant la reprise d'entreprises en difficulté, *JO L* 108 du 16 avril 2004, p. 38 : **8, 560**.

Décision de la Commission du 16 décembre 2003 relative aux aides d'État accordées par la France à EDF et au secteur des industries électriques et gazières sous forme de non-paiement, en 1997, de l'impôt sur les sociétés sur une partie des provisions constituées pour le renouvellement du réseau d'alimentation générale (RAG), C (2003) 4637 final : **952**.

Décision 2004/393/CE de la Commission du 12 février 2004 concernant les avantages consentis par la Région wallonne et Brussels South Charleroi Airport à la compagnie aérienne Ryanair lors de son installation à Charleroi, *JO L* 137 du 30 avril 2004, p. 1 : **957**.

Décision 2005/77/CE de la Commission du 30 mars 2004 relative au régime d'aides mis à exécution par le Royaume-Uni en faveur des « qualifying companies » de Gibraltar, *JO L* 29 du 2 février 2005, p. 24 : **1188**.

Décision 2005/261/CE de la Commission du 30 mars 2004 relative au régime d'aides que le Royaume-Uni envisage de mettre à exécution concernant la réforme de l'impôt sur les sociétés par le gouvernement de Gibraltar, *JO L 85* du 2 avril 2005, p. 1 : **445, 446, 449, 452, 1565, 1568**.

Décision 2005/842/CE de la Commission du 28 novembre 2005 concernant l'application des dispositions de l'article 86, § 2 CE aux aides d'État sous la forme de compensations de service public octroyées à certaines entreprises chargées de la gestion des services d'intérêt économique général, *JO L 312* du 29 novembre 2005, p. 67 : **897, 1043**.

Décision C (2009) 4026 final de la Commission du 3 juin 2009, *JO C 264* du 6 novembre 2009, p. 3 (autorisation de l'aide fiscale à l'investissement accordée à Saint-Martin) : **280, 329**.

Décision 2009/809/CE de la Commission du 8 juillet 2009 concernant le régime du *groepsrentebox* C 4/07 que les Pays-Bas ont l'intention de mettre à exécution, *JO L 288* du 4 novembre 2009, p. 26 : **263**.

Décision 2006/940/CE de la Commission du 19 juillet 2006 concernant le régime d'aide C 3/2006 mis en œuvre par la Luxembourg en faveur des sociétés holdings « 1929 » et des holdings « milliardaires », *JO L 366* du 21 décembre 2006, p. 47 : **1502**.

Décision 2011/5/CE de la Commission du 28 octobre 2009 relative à l'amortissement fiscal de la survalueur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne, *JO L 7* du 11 janvier 2011, p. 48 : **982**.

Décision 2010/402/UE de la Commission du 15 décembre 2009 concernant le régime d'aide « exonération des taxes environnementales accordée aux fabricants de céramique » que les Pays-Bas envisagent de mettre à exécution, C 5/09 (ex N 210/08), *JO L 186* du 20 juillet 2010, p. 32 : **994**.

Décision 2011/276/UE de la Commission du 26 mai 2010 concernant l'aide d'État sous la forme d'un accord fiscal transactionnel mise à exécution par la Belgique en faveur de la société Umicore SA (ex- « Union Minière SA »), *JO L 122* du 11 mai 2011, p. 76 : **514**.

Décision 2012/21/UE de la Commission du 20 décembre 2011 relative à l'application de l'article 106, paragraphe 2 TFUE aux aides d'État sous forme de compensations de service public octroyées à certaines entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général, *JO L 7* du 11 janvier 2012, p. 3 : **897, 899**.

Décision de la Commission du 11 juin 2014, State aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014 CP) – Ireland, Alleged aid to Apple, C(2014) 3606 final (*JO C 369* du 17 octobre 2014, p. 22) : **525**.

Décision de la Commission du 7 octobre 2014, Aide d'État SA.38944 (2014/C) (2014/NN) – Luxembourg, Aide présumée en faveur d'Amazon sous la forme d'une décision fiscale anticipative, C(2014) 7156 final (*JO C* 44 du 6 février 2015, p. 13) : **527**.

Décision de la Commission du 21 octobre 2015, State aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks, C(2015) 7143 final : **523, 1004**.

Décision de la Commission du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur de Fiat, C(2015) 7152 final : **472, 499, 524, 634, 1004**.

Décision de la Commission du 3 décembre 2015, Aide d'État n° SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) – Luxembourg, Aide présumée en faveur de McDonald's, C(2015) 8343 final : **528**.

Décision de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aide d'État concernant l'exonération des bénéficiaires excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), C(2015) 9837 final : **526, 1004**.

#### **IV. Textes non normatifs**

##### *Communications, lignes directrices, recommandations, livres blancs*

Communication de la Commission au Conseil transmise le 30 juillet 1975 relative à un programme d'action en matière fiscale, *Bull. CE*, 9-1975, p. 110 : **761**.

Communication de la Commission, La notification des aides accordées par les États à la Commission conformément à l'article 93 paragraphe 3 du traité CEE : le manquement des États membres à leurs obligations, *JO C* 252 du 30 septembre 1980, p. 2 : **1030, 1098**.

Communication de la Commission, *JO C* 318 du 24 novembre 1983, p. 3 : **1038, 1089, 1099, 1183**.

Communication de la Commission, Application des articles 92 et 93 du traité CE aux entreprises publiques, *Bull. CE*, 9-1984, p. 98 : **918**.

Livre blanc de la Commission du 14 juin 1985, L'achèvement du marché intérieur, COM (85) 310 final : **763, 1353**.

Communication de la Commission, Application des articles 92 et 93 du traité CEE et de l'article 5 de la directive 80/723CEE de la Commission aux entreprises publiques du secteur manufacturier, *JO C* 273 du 18 octobre 1991, p. 2 : **918**.

Recommandation de la Commission du 21 décembre 1993 relative à l'imposition de certains revenus obtenus par des non-résidents dans un État membre autre que celui de leur résidence, 94/79/CE, *JO L 39* du 10 février 1994, p. 22 : **1589**.

Recommandation de la Commission du 25 mai 1994 concernant le mode d'imposition des petites et moyennes entreprises, 94/390/CE, *JO L 177* du 9 juillet 1994, p. 1 : **1589**.

Communication de la Commission relative à la coopération entre la Commission et les juridictions nationales dans le domaine des aides d'État, *JO C 312* du 23 novembre 1995, p. 8 : **1128**.

Communication de la Commission du 20 mars 1996, La fiscalité dans l'Union européenne, SEC (96) 487 : **768, 1356, 1604**.

Communication de la Commission du 11 septembre 1996 sur les services d'intérêt général en Europe, *JO C 281* du 26 septembre 1996, p. 3 : **882, 883**.

Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen du 5 novembre 1997, Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne – Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne, COM (97) 564 final : **1291, 1361, 1604**.

Communication de la Commission sur la définition du marché en cause aux fins du droit communautaire de la concurrence, *JO C 372* du 9 décembre 1997, p. 5 : **830, 1524**.

Lignes directrices de la Commission concernant les aides d'État à finalité régionale, *JO C 74* du 10 mars 1998, p. 9 : **569**.

Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *JO C 384* du 10 décembre 1998, p. 3 : **16, 59, 174, 183, 185, 199, 248, 250, 259, 293, 312, 458, 485, 504, 566, 583, 592, 669, 675, 676, 678, 794, 816, 997, 999, 1001, 1005, 1235, 1294, 1297, 1375, 1639**.

Communication de la Commission. Les services d'intérêt général en Europe, *JO C 17* du 19 janvier 2001, p. 4 : **882**.

Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social du 23 mai 2001, Politique fiscale de l'Union européenne : Priorités pour les prochaines années, COM (2001) 260 final, *JO C 284* du 10 octobre 2001, p. 6 : **109, 1605, 1616, 1618**.

Communication de la Commission, Encadrement multisectoriel des aides à finalité régionale en faveur de grands projets d'investissement, *JO C 70* du 19 mars 2002, p. 8 : **1530**.

Communication de la Commission du 4 juin 2003, Investir dans la recherche : un plan d'action pour l'Europe, COM (2003) 226 final/2 : **1006**.

Communication de la Commission, Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime, *JO C* 13 du 17 janvier 2004, p. 3 : **1530**.

Lignes directrices de la Commission sur l'appréciation des concentrations horizontales au regard du règlement du Conseil relatif au contrôle des concentrations entre entreprises, *JO C* 31 du 5 février 2004, p. 5 : **830**.

Lignes directrices de la Commission relatives à la notion d'affectation du commerce figurant aux articles 81 et 82 du traité, *JO C* 101 du 27 avril 2004, p. 81 : **830, 1524**.

Livre blanc de la Commission du 12 mai 2004 sur les services d'intérêt général COM (2004) 374 final : **897**.

Communication de la Commission, Lignes directrices communautaires concernant les aides d'État au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté, *JO C* 244 du 1<sup>er</sup> octobre 2004, p. 2 : **1531**.

Communication de la Commission du 7 juin 2005, Plan d'action dans le domaine des aides d'État. Des aides d'État moins nombreuses et mieux ciblés : une feuille de route pour la réforme des aides d'État 2005-2009, COM (2005) 107 final : **86, 97, 693, 973**.

Encadrement communautaire des aides d'État sous forme de compensations de service public, *JO C* 297 du 29 novembre 2005, p. 4 : **897**.

Lignes directrices de la Commission concernant les aides d'État à finalité régionale pour la période 2007-2013, *JO C* 54 du 4 mars 2006, p. 13 : **570**.

Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen du 19 décembre 2006, Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur, COM (2006) 823 final : **1606, 1623**.

Communication de la Commission, Encadrement communautaire des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation, *JO C* 323 du 30 décembre 2006, p. 1 : **1531**.

Communication de la Commission du 25 octobre 2007, Vers une mise en œuvre effective des décisions de la Commission enjoignant aux États membres de récupérer les aides d'État illégales et incompatibles avec le marché commun, *JO C* 272 du 15 novembre 2007, p. 4 : **1128, 1212, 1234, 1240, 1493**.

Lignes directrices de la Commission concernant les aides d'État à la protection de l'environnement, *JO C* 82 du 1<sup>er</sup> avril 2008, p. 1 : **1531**.



Communication de la Commission du 25 février 2009 relative à l'application des règles en matière d'aides d'État par les juridictions nationales, *JO C 85* du 9 avril 2009, p. 1 : **1128, 1187**.

Encadrement de l'Union européenne du 20 décembre 2011 applicable aux aides d'État sous forme de compensations de service public, C (2011) 9406 final : **899**.

Communication de la Commission du 20 décembre 2011 relative à l'application des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État aux compensations octroyées pour la prestation de services d'intérêt économique général, C (2011) 9404 final, *JO C 8* du 11 janvier 2012, p. 4 : **883, 897**.

Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au comité des régions du 8 mai 2012, Modernisation de la politique de l'Union européenne en matière d'aides d'État, COM (2012) 209 final : **92, 94, 694**.

Lignes directrices de la Commission concernant les aides d'État à finalité régionale pour la période 2014-2020, *JO C 209* du 23 juillet 2013, p. 1 : **570, 1545**.

Communication de la Commission, Lignes directrices sur les aides d'État aux aéroports et aux compagnies aériennes, *JO C 99* du 4 avril 2014, p. 3 : **1530, 1532**.

Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil du 17 juin 2015, Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires, COM (2015) 302 final : **144, 346**.

Communication de la Commission du 19 mai 2016 relative à la notion d'aide d'État visée à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE : **518, 521**.

### ***Conclusions du Conseil***

Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale, *JO C 2* du 6 janvier 1998, p. 1 : **1292, 1296, 1363, 1367, 1610**.

Conclusions du Conseil du 9 mars 1998 concernant la création du groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises), *JO C 99* du 1<sup>er</sup> avril 1998, p. 1 : **1310**.

### ***Rapports***

Rapport du comité fiscal et financier de 1962 (Rapport Neumark) : **336, 759, 1347**.

Rapport au Conseil et à la Commission du 8 octobre 1970 concernant la réalisation par étapes de l'Union économique et monétaire dans la Communauté (rapport Werner), *JO C 136* du 11 novembre 1970, p. 1 : **760, 1350**.

Rapport de la Commission et du Conseil du 27 mars 1980 sur les perspectives de convergence des systèmes fiscaux dans la Communauté, COM (80) 139 final, (Rapport Burke) : **762, 1352**.

Premier rapport de la Commission sur les aides d'État dans la Communauté européenne, Luxembourg, OPOCE, 1989 : **727**.

Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, Luxembourg, OPOCE, 1992 (Rapport Ruding) : **337, 764, 765, 1354**.

Rapport de la Commission du 22 octobre 1996, La fiscalité dans l'Union européenne – Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux, COM (96) 546 final : **768, 1290, 1360, 1604**.

Rapport du groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises) du 23 novembre 1999 au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99 (Rapport Primarolo) : **1311, 1312, 1315, 1317, 1320**.

Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004, C (2004) 434 : **60, 99, 169, 172, 175, 183, 262, 484, 579, 590, 682, 816, 998, 1006, 1009, 1014, 1015, 1049, 1059, 1105, 1186, 1319**.

Une nouvelle stratégie pour le marché unique. Au service de l'économie et de la société européennes, Rapport au Président de la Commission européenne José Manuel Barroso présenté par Mario Monti le 9 mai 2010 : **1607**.

### ***Rapports de la Commission sur la politique de concurrence***

I<sup>er</sup> rapport sur la politique de concurrence (1971) : **95**.

II<sup>ème</sup> rapport sur la politique de concurrence (1972) : **252, 254, 916, 923, 942**.

III<sup>ème</sup> rapport sur la politique de concurrence (1973) : **253, 255**.

V<sup>ème</sup> rapport sur la politique de concurrence (1975) : **256**.

X<sup>ème</sup> rapport sur la politique de concurrence (1980) : **1219**.

XVI<sup>ème</sup> rapport sur la politique de concurrence (1986) : **1100**.

XVII<sup>ème</sup> rapport sur la politique de concurrence (1987) : **1172**.

XIX<sup>ème</sup> rapport sur la politique de concurrence (1989) : **257, 1176**.

XX<sup>ème</sup> rapport sur la politique de concurrence (1990) : **1176**.

XXI<sup>ème</sup> rapport sur la politique de concurrence (1991) : **258**.

Rapport sur la politique de concurrence 2004, vol. 1 : **544, 985**.

Rapport sur la politique de concurrence 2006 : **807**.

Rapport sur la politique de concurrence 2008 : **447**.

### ***Communiqués de presse de la Commission***

Communiqué de presse du 23 mai 2001, n° IP/01/737 : **1616**.

Communiqué de presse du 11 juillet 2001, n° IP/01/982 : **1314, 1372**.

Communiqué de presse du 15 décembre 2004, n° IP/04/1484 : **544**.

Communiqué de presse du 7 avril 2006, n° IP/06/477 : **149**.

Communiqué de presse du 20 décembre 2006, n° IP/06/1848 : **1014**.

Communiqué de presse du 20 décembre 2006, n° IP/06/1852 : **545**.

Communiqué de presse du 8 février 2007, n° IP/07/159 : **589**.

Communiqué de presse du 27 juin 2007, n° IP/07/891 : **1015**.

Communiqué de presse du 17 décembre 2014, n° IP/14/2742 : **522**.

Communiqué de presse du 30 août 2016, n° IP/16/2923 : **525**.

### ***Autres***

Lettre de la Commission aux États membres du 27 avril 1989, SG (89) D/5521 (notion de mise à exécution d'une aide) in Commission européenne, Direction générale « Concurrence », *Droit de la concurrence des Communautés européennes : situation du 30 juin 1998, vol. II A, Règles applicables aux aides d'État*, Luxembourg, OPOCE, 1999, p. 64 : **1064**.

Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées, *JO L 225* du 20 août 1990, p. 10 : **139, 771**.

Proposition de règlement du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, COM (1998) 73 final, *JO C 116* du 16 avril 1998, p. 13 : **1168, 1273**.

Non-paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 du 7 juillet 2004, A common consolidated EU corporate tax base,

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/cctbwpnon\\_paper.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/cctbwpnon_paper.pdf) : **141, 341**.

Code de bonnes pratiques pour la conduite des procédures de contrôle des aides d'État, *JO C* 136 du 16 juin 2009, p. 13 : **1470**.

Commission des Communautés européennes, Principes communs d'évaluation économique de la compatibilité des aides d'État en application de l'article 87, paragraphe 3 (non-paper, 2009),  
[http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/reform/economic\\_assessment\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/reform/economic_assessment_fr.pdf) : **974, 978, 983, 987, 991**.

Proposition de directive du Conseil du 16 mars 2011 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), COM (2011) 121 : **142, 343**.

## Index jurisprudentiel

---

*(L'index renvoie aux numéros de notes de bas de pages)*

### I. Jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes devenue Cour de justice de l'Union européenne

CJCE, 12 juillet 1957, *Algera c. Assemblée commune de la CECA*, aff. 7/56, *Rec.*, 1957, p. 81 : **1179**.

CJCE, 10 mai 1960, *Compagnie des hauts fourneaux et fonderies de Givors e.a. c. Haute Autorité*, aff. jtes 27/58 à 29/58, *Rec.*, 1960, p. 503 : **26**.

CJCE, 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Haute Autorité*, aff. 30/59, *Rec.*, 1961, p. 3 : **26, 47, 122, 1288, 1645, 1647**.

CJCE, 14 février 1962, *Commission c. Grand-Duché de Luxembourg et Royaume de Belgique*, aff. jtes 2/62 et 3/62, *Rec.*, 1962, p. 813 : **437**.

CJCE, 17 juillet 1963, *République italienne c. Commission*, aff. 13/63, *Rec.*, 1963, p. 337 : **394, 479, 645, 660**.

CJCE, 15 juillet 1964, *Flaminio Costa c. E.N.E.L.*, aff. 6/64, *Rec.*, 1964, p. 1141 : **1068**.

CJCE, 13 juillet 1966, *Établissements Consten S.à.R.L. e.a. c. Commission*, aff. 56/64 et 58/64, *Rec.*, 1966, p. 429 : **854**.

CJCE, 2 juillet 1969, *Commission c. République italienne*, aff. 24/68, *Rec.*, 1969, p. 193 : **438**.

CJCE, 10 décembre 1969, *Commission c. République française*, aff. jtes 6/69 et 11/69, *Rec.*, 1969, p. 523 : **586, 1650**.

CJCE, 15 décembre 1971, *International Fruit Company NV e.a.*, aff. jtes 51/71 à 54/71, *Rec.*, 1971, p. 1107 : **1440**.

- CJCE, 15 juin 1973, *Commission c. Conseil*, aff. 1/73, *Rec.*, 1973, p. 597 : **1179**.
- CJCE, 19 juin 1973, *Carmine Capolongo c. Azienda Agricole Maya*, aff. 77/72, *Rec.*, 1973, p. 611 : **309**.
- CJCE, 12 juillet 1973, *Commission c. République fédérale d'Allemagne*, aff. 70/72, *Rec.*, 1973, p. 813 : **1088, 1092, 1487**.
- CJCE, 30 janvier 1974, *Louwage c. Commission*, aff. 148/73, *Rec.*, 1974, p. 81 : **1540**.
- CJCE, 12 février 1974, *Giovanni Maria Sotgiu c. Deutsche Bundespost*, aff. 152/73, *Rec.*, 1974, p. 153 : **434**.
- CJCE, 21 juin 1974, *J. Reyners c. État belge*, aff. 2/74, *Rec.*, 1974, p. 631 : **439, 843**.
- CJCE, 2 juillet 1974, *République italienne c. Commission*, aff. 173/73, *Rec.*, 1974, p. 709 : **64, 246, 263, 584, 664, 802, 1279**.
- CJCE, 16 décembre 1976, *Rewe-Zentralfinanz*, aff. 33/76, *Rec.*, 1976, p. 1989 : **1130**.
- CJCE, 22 mars 1977, *Iannelli & Volpi SpA*, aff. 74/76, *Rec.*, 1977, p. 557 : **68, 997**.
- CJCE, 22 mars 1977, *Steinike & Weinlig c. République fédérale d'Allemagne*, aff. 78/76, *Rec.*, 1977, p. 595 : **45, 886, 1033, 1480**.
- CJCE, 19 octobre 1977, *Albert Ruckdeschel & Co e.a. c. Hauptzollamt Hamburg – St. Annen*, aff. jtes 117/76 et 16/77, *Rec.*, 1977, p. 1753 : **382, 384, 389, 405, 649**.
- CJCE, 19 octobre 1977, *SA Moulins et Huileries de Pont-à-Mousson e.a. c. Office nationale interprofessionnel des céréales*, aff. jtes 124/76 et 20/77, *Rec.*, 1977, p. 1795 : **386, 406**.
- CJCE, 25 octobre 1977, *Metro SB-Großmärkte GmbH & Co. KG c. Commission*, aff. 26/76, *Rec.*, 1977, p. 1875 : **972**.
- CJCE, 24 janvier 1978, *Jacobus Philippus van Tiggele*, aff. 82/77, *Rec.*, 1978, p. 25 : **51**.
- CJCE, 9 mars 1978, *Simmenthal*, aff. 106/77, *Rec.*, 1978, p. 629 : **1251**.
- CJCE, 28 juin 1978, *Simmenthal SpA*, aff. 70/77, *Rec.*, 1978, p. 1453 : **1167**.
- CJCE, 25 octobre 1978, *Royal Scholten-Honig e.a. c. Intervention Board for Agricultural Produce*, aff. jtes 103/77 et 145/77, *Rec.*, 1978, p. 2037 : **386, 406**.
- CJCE, 5 mars 1980, *H. Ferwerda BV*, aff. 265/78, *Rec.*, 1980, p. 617 : **411, 412, 1130**.

CJCE, 27 mars 1980, *Amministrazione delle Finanze c. Srl Meridionale Industria Salumi e.a.*, aff. jtes 66, 127 et 128/79, *Rec.*, 1980, p. 1237 : **411, 412**.

CJCE, 21 mai 1980, *Commission c. République italienne*, aff. 73/79, *Rec.*, 1980, p. 1533 : **995**.

CJCE, 17 septembre 1980, *Philip Morris Holland BV c. Commission*, aff. 730/79, *Rec.*, p. 2671 : **791, 832**.

CJCE, 8 octobre 1980, *Peter Überschär c. Bundesversicherungsanstalt für Angestellte*, aff. 810/79, *Rec.*, 1980, p. 2747 : **386**.

CJCE, 16 octobre 1980, *René Hochstrass c. Cour de justice*, aff. 147/79, *Rec.*, 1980, p. 3005 : **408**.

CJCE, 29 octobre 1980, *SA Roquette Frères c. Conseil*, aff. 138/79, *Rec.*, 1980, p. 3333 : **934**.

CJCE, 5 mai 1981, *Duberk c. Hauptzolamt Frankfurt am Main*, aff. 112/80, *Rec.*, 1981, p. 1095 : **1179**.

CJCE, 25 mai 1982, *Commission c. Royaume des Pays-Bas*, aff. 96/81, *Rec.*, 1982, p. 1791 : **1444**.

CJCE, 15 juillet 1982, *Edeka Zentrale AG c. République fédérale d'Allemagne*, aff. 245/81, *Rec.*, 1982, p. 2745 : **406**.

CJCE, 23 février 1983, *Kommanditgesellschaft in der Firma Hans-Otto Wagner GmbH Agrarhandel c. Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung*, aff. 8/82, *Rec.*, 1983, p. 371 : **648**.

CJCE, 2 septembre 1983, *Deutsche Milch Kantor*, aff. jtes 205 à 215/82, *Rec.*, 1983, p. 2633 : **1179**.

CJCE, 9 novembre 1983, *San Giorgio*, aff. 199/82, *Rec.*, 1983, p. 3595 : **1146**.

CJCE, 11 juillet 1984, *Commission c. République italienne*, aff. 130/83, *Rec.*, 1984, p. 2849 : **1124**.

CJCE, 14 novembre 1984, *SA Intermills c. Commission*, aff. 323/82, *Rec.*, 1984, p. 3809 : **181**.

CJCE, 13 décembre 1984, *Sermide SpA c. Cassa conguaglio zucchero e.a.*, aff. 106/83, *Rec.*, 1984, p. 4209 : **648**.

CJCE, 7 février 1985, *Procureur de la République c. Association de défense des brûleurs d'huiles usagées (ADBHU)*, aff. 240/83, *Rec.*, 1985, p. 531 : **887**.

CJCE, 13 mars 1985, *Royaume des Pays-Bas et Leeuwarder Papierwarenfabriek BV c. Commission*, aff. jtes 296/82 et 318/82, *Rec.*, 1985, p. 809 : **827**.

CJCE, 7 mai 1985, *Commission c. République française*, aff. 18/84, *Rec.*, 1985, p. 1339 : **478, 856**.

CJCE, 15 janvier 1986, *Commission c. Royaume de Belgique*, aff. 52/84, *Rec.*, 1986, p. 80 : **1125**.

CJCE, 28 janvier 1986, *Commission c. République française*, aff. 270/83, *Rec.*, 1986, p. 273 : **120, 431, 433**.

CJCE, 10 juillet 1986, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Meura)*, aff. 234/84, *Rec.*, 1986, p. 2263 : **938**.

CJCE, 13 novembre 1986, *Nederlandse Bakkerij Stichting e.a. c. Edah BV*, aff. jtes 80 et 159/85, *Rec.*, 1986, p. 3359 : **391**.

CJCE, 25 novembre 1986, *Marthe Klensch e.a. c. Secrétaire d'État à l'Agriculture et à la Viticulture*, aff. jtes 201/ 85 et 202/85, *Rec.*, 1986, p. 3477 : **386**.

CJCE, 26 mars 1987, *Coopérative agricole d'approvisionnement des Avirons c. Receveur des douanes de Saint-Denis e.a.*, aff. 58/86, *Rec.*, 1987, p. 1525 : **648**.

CJCE, 16 juin 1987, *Commission c. République italienne*, aff. 118/85, *Rec.*, 1987, p. 2599 : **67, 883**.

CJCE, 17 juin 1987, *Coöperatieve Melkproducentenbedrijven Noord-Nederland BA (Frico) e.a. c. Voedselvoorzienings In- en Verkoopbureau*, aff. jtes 424/85 et 425/85, *Rec.*, 1987, p. 2755 : **406**.

CJCE, 14 octobre 1987, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. 248/84, *Rec.*, 1987, p. 4013 : **43, 1011**.

CJCE, 17 novembre 1987, *British-American Tobacco Company Ltd e.a. c. Commission*, aff. jtes 142/84 et 156/84, *Rec.*, 1987, p. 4487 : **934**.

CJCE, 24 novembre 1987, *Rijn-Schelde-Verolme (RSV) Machinefabrieken en Scheepswerven NV c. Commission*, aff. 223/85, *Rec.*, 1987, p. 4617 : **1172, 1173**.

CJCE, 13 juillet 1988, *République française c. Commission*, aff. 102/87, *Rec.*, 1988, p. 4067 : **818, 820, 821, 1233**.

CJCE, 2 février 1989, *Commission c. République fédérale d'Allemagne*, aff. 94/87, *Rec.*, 1989, p. 175 : **1126**.

CJCE, 22 juin 1989, *Fratelli Constanzo*, aff. 103/88, *Rec.*, 1989, p. 1839 : **1251**.



CJCE, 14 février 1990, *République française c. Commission (affaire Boussac Saint Frères)*, aff. C-301/87, *Rec.*, 1990, p. I-307 : **802, 939, 1073, 1097, 1474**.

CJCE, 14 février 1990, *Delacre SA c. Commission*, aff. C-350/88, *Rec.*, 1990, p. I-395 : **1179**.

CJCE, 21 février 1990, *Gustave Wuidart e.a. c. Laiterie coopérative eupenoise, société coopérative e.a.*, aff. jtes C-267/88 à C-285/88, *Rec.*, 1990, p. I-435 : **386**.

CJCE, 21 mars 1990, *Royaume de Belgique c. Commission (affaire Tubemeuse)*, aff. C-142/87, *Rec.*, 1990, p. I-959 : **181, 815, 819, 866, 938, 1122, 1156, 1229**.

CJCE, 8 mai 1990, *Klaus Biehl c. Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg*, aff. C-175/88, *Rec.*, 1990, p. I-1779 : **436**.

CJCE, 19 juin 1990, *The Queen c. Secretary of State for Transport*, aff. C-213/89, *Rec.*, 1990, p. I-2433 : **1167**.

CJCE, 20 septembre 1990, *Commission c. République fédérale d'Allemagne (affaire BUG Alutechnik)*, aff. C-5/89, *Rec.*, 1990, p. I-3437 : **1176, 1177, 1180, 1185, 1189**.

CJCE, 21 février 1991, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen et Zuckerfabrik Soest c. Hauptzollamt Itzehoe Paderborn*, aff. C-143/88, *Rec.*, 1991, p. I-415 : **1167**.

CJCE, 21 mars 1991, *République italienne c. Commission*, aff. C-303/88 (*affaire ENI-Lanerossi*), *Rec.*, p. I-1433 : **815, 820, 912, 919, 1213, 1480**.

CJCE, 21 mars 1991, *République italienne c. Commission (affaire Alfa Romeo)*, aff. C-305/89, *Rec.*, 1991, p. I-1603 : **911, 932, 938**.

CJCE, 23 avril 1991, *Klaus Höfner e.a.*, aff. C-41/90, *Rec.*, 1991, p. I-1979 : **67**.

CJCE, 3 octobre 1991, *République italienne c. Commission*, aff. C-261/89, *Rec.*, 1991, p. I-4437 : **919, 932**.

CJCE, 11 novembre 1991, *Andrea Francovich e.a. c. République italienne*, aff. jtes C-6/90 et C-9/90, *Rec.*, 1991, p. I-5357 : **1246**.

CJCE, 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c. République française*, aff. C-354/90, *Rec.*, 1991, p. I-5505 : **1033, 1067, 1071, 1096, 1101, 1111**.

CJCE, 10 janvier 1992, *Ralf-Herbert Kühn c. Landwirtschaftskammer Weser-Ems*, aff. C-177/90, *Rec.*, 1992, p. I-35 : **386**.

CJCE, 28 janvier 1992, *Hanns-Martin Bachmann c. État belge*, aff. C-204/90, *Rec.*, 1992, p. I-249 : **435, 668**.

CJCE, 10 mars 1992, *Ricoh & Co. Ltd c. Conseil*, aff. C-174/87, *Rec.*, 1992, p. I-1335 : **934**.

CJCE, 17 mars 1993, *Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG*, aff. jtes C-72/91 et C-73/91, *Rec.*, 1993, p. I-887 : **51**.

CJCE, 24 mars 1993, *Comité international de la rayonne et des fibres synthétiques (CIRFS) e.a. c. Commission*, aff. C-313/90, *Rec.*, 1993, p. I-1125 : **1549**.

CJCE, 19 mai 1993, *Corbeau*, aff. C-320/91, *Rec.*, 1993, p. I-2533 : **885**.

CJCE, 10 juin 1993, *Commission c. République hellénique*, aff. C-183/91, *Rec.*, 1993, p. I-3131 : **1125, 1189**.

CJCE, 15 juin 1993, *Matra SA c. Commission*, aff. C-225/91, *Rec.*, 1993, p. I-3203 : **934, 995**.

CJCE, 7 juillet 1993, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. C-217/91, *Rec.*, 1993, p. I-3923 : **387, 649**.

CJCE, 30 novembre 1993, *Petra Kirsammer-Hack*, aff. C-189/91, *Rec.*, 1993, p. I-6185 : **51**.

CJCE, 15 mars 1994, *Banco Exterior de España SA c. Ayuntamiento de Valencia*, aff. C-387/92, *Rec.*, 1994, p. I-877 : **6, 47, 59, 593, 806**.

CJCE, 24 mars 1994, *The Queen contre Ministry of Agriculture, Fisheries and Food, ex parte Dennis Clifford Bostock*, aff. C-2/92, *Rec.*, 1994, p. I-955 : **386**.

CJCE, 27 avril 1994, *Almelo*, aff. C-393/92, *Rec.*, 1994, p. I-1508 : **885**.

CJCE, 9 août 1994, *Namur-Les assurances du crédit SA c. Office national du ducroire et Etat belge*, aff. C-44/93, *Rec.*, 1994, p. I-3829 : **1050**.

CJCE, 14 septembre 1994, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. jtes C-278/92 à C-280/92, *Rec.*, I-4103 : **181, 791, 815, 820, 821, 932, 947, 1125**.

CJCE, 14 septembre 1994, *Royaume d'Espagne c. Commission (affaire Merco)*, aff. C-42/93, *Rec.*, 1994, p. I-4175 : **932, 1123**.

CJCE, 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, aff. C-279/93, *Rec.*, 1995, p. I-225 : **435, 649, 1396, 1643**.

CJCE, 4 avril 1995, *Commission c. République italienne*, aff. C-348/93, *Rec.*, 1995, p. I-673 : **1205**.

CJCE, 11 août 1995, *G.H.E.J. Wielockx c. Inspecteur des directe belastingen*, aff. C-80/94, *Rec.*, 1995, p. I-2493 : **435**.

CJCE, 13 février 1996, *Joan Gillespie e.a. c. Northern Health and Social Services Boards e.a.*, aff. C-342/93, *Rec.*, 1996, p. I-475 : **648**.

CJCE, 29 février 1996, *Royaume de Belgique c. Commission*, aff. C-56/93, *Rec.*, 1996, p. I-723 : **934**.

CJCE, 29 février 1996, *République française et Irlande c. Commission*, aff. jtes C-296/93 et C-307/93, *Rec.*, 1996, p. I-795 : **387, 649**.

CJCE, 5 mars 1996, *Brasserie du Pêcheur SA e.a.*, aff. jtes C-46/93 et C-48/93, *Rec.*, 1996, p. I-1029 : **1247**.

CJCE, 11 juillet 1996, *Syndicat français de l'Express International (SFEI) e.a.*, aff. C-39/94, *Rec.*, p. I-3547 : **47, 921, 1096, 1101, 1111, 1265, 1267**.

CJCE, 26 septembre 1996, *République française c. Commission*, aff. C-241/94, *Rec.*, 1996, p. I-4551 : **66, 263, 506, 507, 626**.

CJCE, 15 octobre 1996, *Ijssel-Vliet Combinatie BV*, aff. C-311/94, *Rec.*, 1996, p. I-5023 : **1550**.

CJCE, 14 janvier 1997, *Royaume d'Espagne c. Commission*, C-169/95, *Rec.*, 1997, p. I-135 : **1189**.

CJCE, 20 mars 1997, *Land Rheinland-Pfalz c. Alcan Deutschland GmbH*, aff. C-24/95, *Rec.*, 1997, p. I-1591 : **1124, 1148, 1161**.

CJCE, 15 mai 1997, *Textilwerke Deggendorf GmbH (TWD) c. Commission*, aff. C-355/95 P, *Rec.*, 1997, p. I-2549 : **1275**.

CJCE, 29 janvier 1998, *Commission c. République italienne*, aff. C-280/95, *Rec.*, 1998, p. I-259 : **1125**.

CJCE, 10 mars 1998, *République fédérale d'Allemagne c. Conseil de l'Union européenne*, aff. C-122/95, *Rec.*, 1998, p. I-973 : **391**.

CJCE, 7 mai 1998, *Epifanio Viscido e.a.*, aff. jtes C-52/97 à C-54/97, *Rec.*, 1998, p. I-2629 : **51**.

CJCE, 18 juin 1998, *Commission c. République italienne*, aff. C-35/96, *Rec.*, 1998, p. I-3851 : **883**.

CJCE, 30 juin 1998, *Mary Brown c. Rentokil Ltd*, aff. C-394/96, *Rec.*, 1998, p. I-4185 : **648, 649**.

CJCE, 19 novembre 1998, *Royaume-Uni c. Conseil de l'Union européenne*, aff. C-150/94, *Rec.*, 1998, p. I-7235 : **390**.

CJCE, 1<sup>er</sup> décembre 1998, *Ecotrade Srl*, aff. C-200/97, *Rec.*, 1998, p. I-7907 : **51, 263, 509, 626**.

CJCE, 29 avril 1999, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. C-342/96, *Rec.*, 1999, p. I-2459 : **921**.

CJCE, 19 mai 1999, *République italienne c. Commission*, aff. C-6/97, *Rec.*, 1999, p. I-2981 : **59**.

CJCE, 17 juin 1999, *Royaume de Belgique c. Commission (opération Maribel bis/ter)*, aff. C-75/97, *Rec.*, 1999, p. I-3671 : **66, 302, 305, 587, 667, 671, 821, 1122, 1125**.

CJCE, 17 juin 1999, *Industrie Aeronautiche e Meccaniche Rinaldo Piaggio SpA c. International Factors Italia SpA (Ifitalia) e.a.*, aff. C-295/97, *Rec.*, 1999, p. I-3735 : **59**.

CJCE, 29 juin 1999, *Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)*, aff. C-256/97, *Rec.*, 1999, p. I-3913 : **921**.

CJCE, 8 juillet 1999, *Société Baxter e.a. c. Premier Ministre e.a.*, aff. C-254/97, *Rec.*, 1999, p. I-4809 : **435**.

CJCE, 21 septembre 1999, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland c. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, aff. C-307/97, *Rec.*, 1999, p. I-6161 : **430**.

CJCE, 5 octobre 1999, *République française c. Commission*, aff. C-251/97, *Rec.*, 1999, p. I-6639 : **585, 673, 1253**.

CJCE, ord. du Président, 16 février 2000, *Administración General del Estado c. Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales d'Alava et Diputación Foral d'Alave et Juntas Generales de Vizcaya*, aff. jtes C-400/97 à C-402/97, *Rec.*, 2000, p. I-1073 : **272, 274**.

CJCE, 16 mai 2000, *République française c. Ladbroke Racing Ltd et Commission*, aff. C-83/98 P, *Rec.*, 2000, p. I-3271 : **65**.

CJCE, 27 juin 2000, *Commission c. République portugaise*, aff. C-404/97, *Rec.*, 2000, p. I-4897 : **1087, 1124**.

CJCE, 12 septembre 2000, *Pavel Pavlov e.a.*, aff. jtes C-180/98 à C-184/98, *Rec.*, 2000, p. I-6451 : **883**.

CJCE, 19 septembre 2000, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. C-156/98, *Rec.*, 2000, p. I-6857 : **7, 269, 478, 815**.

CJCE, 5 octobre 2000, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. C-288/96, *Rec.*, 2000, p. I-8237 : **1521, 1550**.

CJCE, 19 octobre 2000, *République italienne e.a. c. Commission*, aff. jtes C-15/98 et C-105/99, *Rec.*, 2000, p. I-8855 : **811**.

CJCE, 13 mars 2001, *PreussenElektra AG*, aff. C-379/98, *Rec.*, 2001, p. I-2099 : **50, 51**.

CJCE, 3 juillet 2001, *Commission c. Royaume de Belgique*, aff. C-378/98, *Rec.*, 2001, p. I-5107 : **1280**.

CJCE, 20 septembre 2001, *H. J. Banks & Co. Ltd c. The Coal Authority et Secretary of State for Trade and Industry*, aff. C-390/98, *Rec.*, 2001, p. I-6117 : **482**.

CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH*, aff. C-143/99, *Rec.*, 2001, p. I-8365 : **173, 177, 263, 296, 561, 588, 626, 673**.

CJCE, 22 novembre 2001, *Ferring SA*, aff. C-53/00, *Rec.*, 2001, p. I-9067 : **893, 894**.

CJCE, 7 mars 2002, *République italienne c. Commission*, C-310/99, *Rec.*, p. I-2289 : **820, 821**.

CJCE, 16 mai 2002, *République française c. Commission (affaire Stardust Marine)*, aff. C-482/99, *Rec.*, 2002, p. I-4397 : **46, 181, 943**.

CJCE, 24 octobre 2002, *Aéroports de Paris c. Commission*, aff. C-82/01 P, *Rec.*, 2002, p. I-9297 : **67**.

CJCE, 12 décembre 2002, *République française c. Commission*, aff. C-456/00, *Rec.*, 2002, p. I-11949 : **995, 1480**.

CJCE, 28 janvier 2003, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. C-334/99, *Rec.*, 2003, p. I-1139 : **947**.

CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark Trans GmbH et Regierungspräsidium Magdeburg c. Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH (Altmark)*, aff. C-280/00, *Rec.*, p. I-7747 : **34, 181, 182, 820, 821, 896, 897, 1043, 1237**.

CJCE, 11 septembre 2003, *Altair Chimica SpA c. ENEL Distribuzione SpA*, aff. C-207/01, *Rec.*, 2003, p. I-8875 : **951**.

CJCE, 2 octobre 2003, *Carlos Garcia Avello c. État belge*, aff. C-148/02, *Rec.*, 2003, p. I-11613 : **661**.

CJCE, 21 octobre 2003, *Eugène van Calster et Felix Cleeren e. a.*, aff. jtes C-261/01 et C-262/01, *Rec.*, 2003, p. I-12249 : **1107**.

CJCE, 20 novembre 2003, *GEMO SA*, aff. C-126/01, *Rec.*, 2003, p. I-13769 : **190**.

CJCE, 27 novembre 2003, *Enirisorse SpA*, aff. jtes C-34/01 à C-38/01, *Rec.*, 2003, p. I-14243 : **189, 904**.

CJCE, 29 avril 2004, *République italienne c. Commission*, aff. C-372/97, *Rec.*, 2004, p. I-3679 : **806, 817**.

CJCE, 29 avril 2004, *Royaume des Pays-Bas c. Commission*, aff. C-159/01, *Rec.*, 2004, p. I-4461 : **66**.

CJCE, 29 avril 2004, *GIL Insurance Ltd e.a.*, aff. C-308/01, *Rec.*, 2004, p. I-4777 : **263, 626**.

CJCE, 29 avril 2004, *Commission c. Conseil de l'Union européenne*, aff. C-338/01, *Rec.*, 2004, p. I-4829 : **778, 1579**.

CJCE, 29 juin 2004, *Commission c. Conseil*, aff. C-110/02, *Rec.*, 2004, p. I-6333 : **1033**.

CJCE, 11 novembre 2004, *Daewoo Electronics Manufacturing España SA e.a. c. Commission*, aff. jtes C-183/02 P et C-187/02 P, *Rec.*, 2004, p. I-10609 : **1563, 1566**.

CJCE, 11 novembre 2004, *Ramondín SA et Ramondín Cápsulas SA e.a. c. Commission*, aff. jtes C-186/02 P et C-188/02 P, *Rec.*, 2004, p. I-10653 : **1564, 1567**.

CJCE, 13 janvier 2005, *F. J. Pape*, aff. C-175/02, *Rec.*, 2005, p. I-127 : **190**.

CJCE, 3 mars 2005, *Wolfgang Heiser*, aff. C-172/03, *Rec.*, 2005, p. I-1627 : **170, 263, 626**.

CJCE, 10 mars 2005, *Laboratoires Fournier SA c. Direction des vérifications nationales et internationales*, aff. C-39/04, *Rec.*, 2005, p. I-2057 : **435**.

CJCE, 12 mai 2005, *Commission c. République hellénique (affaire Olympic Airways)*, aff. C-415/03, *Rec.*, 2005, p. I-3875 : **1210**.

CJCE, 28 juin 2005, *Dansk Rørindustri A/S e.a. c. Commission*, aff. jtes C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P à C-208/02 P et C-213/02 P, *Rec.*, 2005, p. I-5425 : **1543**.

CJCE, 12 juillet 2005, *Commission c. République française*, aff. C-304/02, *Rec.*, 2005, p. I-6263 : **1283**.

CJCE, 27 octobre 2005, *Distribution Casino France SAS*, aff. jtes C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-324/04 à C-325/04, *Rec.*, 2005, p. I-9481 : **189, 482**.

CJCE, 15 décembre 2005, *République italienne c. Commission*, aff. C-66/02, *Rec.*, 2005, p. I-10901 : **262, 804, 817, 820**.

CJCE, 15 décembre 2005, *Unicredito Italiano SpA c. Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova I*, aff. C-148/04, *Rec.*, 2005, p. I-11137 : **673, 817, 820**.

CJCE, 10 janvier 2006, *Ministero dell'Economica et delle Finanze c. Cassa di Risparmio di Firenze SpA*, C-222/04, *Rec.*, p. I-289 : **820**.

CJCE, 23 février 2006, *Giuseppe Atzeni e.a.*, aff. jtes C-346/03 et C-529/03, *Rec.*, 2006, p. I-1875 : **1480**.

CJCE, 18 mai 2006, *Archer Daniels Midland Co. e.a. c. Commission*, aff. C-397/03 P, *Rec.*, 2006, p. I-4429 : **1543**.

CJCE, 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium SA c. Ville de Seraing e.a.*, aff. C-393/04, *Rec.*, 2006, p. I-5293 : **866**.

CJCE, 22 juin 2006, *Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL c. Commission*, aff. jtes C-182/03 et C-217/03, *Rec.*, 2006, p. I-5479 : **54, 61, 543**.

CJCE, 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission (Açores)*, aff. C-88/03, *Rec.*, 2006, p. I-7115 : **263, 275, 278, 285, 331, 332, 446, 573, 626, 1445, 1450, 1456**.

CJCE, 7 septembre 2006, *Laboratoires Boiron*, aff. C-526/04, *Rec.*, 2006, p. I-7529 : **482, 1130**.

CJCE, 5 octobre 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH e.a.*, aff. C-368/04, *Rec.*, 2006, p. I-9957 : **1108, 1111, 1152**.

CJCE, 5 octobre 2006, *Commission c. République française (Scott)*, aff. C-232/05, *Rec.*, 2006, p. I-10071 : **1127, 1130, 1167**.

CJCE, 18 octobre 2007, *Commission c. République française (affaire France Télécom)*, aff. C-441/06, *Rec.*, 2007, p. I-8887 : **1125, 1150, 1232**.

CJCE, 12 février 2008, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e.a. c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, aff. C-199/06, *Rec.*, 2008, p. I-469 : **1113, 1114, 1117**.

CJCE, 25 juillet 2008, *Blaise Baheten Metock e.a.*, aff. C-127/08, *Rec.*, 2008, p. I-6241 : **841**.

CJCE, 11 septembre 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) e.a. c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya e.a.*, aff. jtes C-428/06 à C-434/06, *Rec.*, 2008, p. I-6747 : **280, 288**.

CJCE, 13 novembre 2008, *Commission c. République française*, aff. C-214/07, *Rec.*, 2008, p. I-8357 : **1125, 1129**.

CJCE, 18 décembre 2008, *Wienstrom GmbH*, aff. C-384/07, *Rec.*, 2008, p. I-10393 : **1114**.

CJCE, 22 décembre 2008, *British Aggregates Association c. Commission*, aff. C-487/06 P, *Rec.*, 2008, p. I-10515 : **66, 263, 626, 673**.

CJCE, 22 décembre 2008, *Société Régie Networks*, aff. C-333/07, *Rec.*, 2008, p. I-10807 : **189**.

CJCE, 5 mars 2009, *UTECA*, aff. C-222/07, *Rec.*, 2009, p. I-1407 : **51**.

CJCE, 30 avril 2009, *Commission c. République italienne et Wam SpA*, aff. C-494/06 P, *Rec.*, 2009, p. I-3639 : **807, 811**.

CJCE, 7 juillet 2009, *Commission c. République hellénique*, aff. C-369/07, *Rec.*, 2009, p. I-5703 : **1284**.

CJCE, 17 septembre 2009, *Commission c. MTU Friedrichshafen*, aff. C-520/07 P, *Rec.*, 2009, p. I-8588 : **1226**.

CJCE, 17 novembre 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*, aff. C-169/08, *Rec.*, 2009, p. I-10821 : **282, 577**.

CJUE, 11 mars 2010, *Centre d'exportation du livre français (CELF) e.a. c. Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE)*, aff. C-1/09, *Rec.*, 2010, p. I-2099 : **1119**.

CJUE, 2 septembre 2010, *Commission c. Scott SA*, aff. C-290/07 P, *Rec.*, 2010, p. I-7763 : **934**.

CJUE, 9 juin 2011, *Territorio Historico de Vizcacaya-Diputacion Foral de Vizcaya e.a.*, aff. jtes C-465/09 P à C-470/09 P, *Rec.*, 2011, p. I-83 : **283**.

CJUE, 21 juillet 2011, *Alcoa Trasformazioni Srl c. Commission*, aff. C-194/09 P, *Rec.*, 2011, p. I-6311 : **1055**.

CJUE, 8 septembre 2011, *Ministero dell'Economica e delle Finanze et Agenzia dell'Entrate c. Paint Graphos Soc. coop. arl a.e.*, aff. jtes C-78/08 à C-80/08, *Rec.*, 2011, p. I-7611 : **462, 630**.

CJUE, 15 novembre 2011, *Commission c. Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni*, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, *Rec.*, 2011, p. I-11113 : **284, 370, 456, 460, 468**.

CJUE, 5 juin 2012, *Commission c. Électricité de France (EDF)*, aff. C-124/10 P, *Rec. numérique* : **949, 962, 1046**.

CJUE, 11 juillet 2013, *Gosselin Group NV c. Commission*, aff. C-429/11, *Rec. numérique* : **1543**.

CJUE, 18 juillet 2013, *P. Oy*, aff. C-6/12, *Rec. numérique* : **196, 471**.



CJUE, 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa AG*, aff. C-284/12, *Rec. numérique* : **1072**.

CJUE, 19 décembre 2013, *Association Vent De Colère ! Fédération nationale e.a.*, aff. C-262/12, *Rec. numérique* : **50**.

CJUE, 4 avril 2014, *Flughafen Lübeck GmbH*, aff. C-27/13, non encore publié : **1072**.

CJUE, 9 octobre 2014, *Navantia SA*, aff. C-522/13, non encore publié : **471**.

CJUE, 12 février 2015, *Commission c. France*, aff. C-37/14, non encore publié : **1125**.

CJUE, 17 septembre 2015, *Commission c. République italienne*, aff. C-367/14, non encore publié : **1285, 1286**.

CJUE, 18 février 2016, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. C-446/14 P, non encore publié : **906**.

## II. Jurisprudence du Tribunal de première instance des Communautés européennes devenu Tribunal de l'Union européenne

TPICE, 26 septembre 1990, *Fernando Beltrante e.a. c. Conseil des Communautés européennes*, aff. T-48/89, *Rec.*, 1990, p. II-493 : **390**.

TPICE, 8 juin 1995, *Siemens SA c. Commission*, aff. T-459/93, *Rec.*, 1995, p. II-1675 : **1236, 1239**.

TPICE, 6 juillet 1995, *AITEC e.a. c. Commission*, aff. jtes T-447/93 et T-449/93, *Rec.*, 1995, p. II-1971 : **817**.

TPICE, 13 septembre 1995, *TWD Textilwerke Deggendorf GmbH c. Commission*, aff. jtes T-244/93 et T-486/93, *Rec.*, 1995, p. II-2265 : **1275**.

TPICE, 22 mai 1996, *AITEC c. Commission*, aff. T-277/94, *Rec.*, 1996, p. II-351 : **1488**.

TPICE, 12 décembre 1996, *Compagnie nationale Air France c. Commission*, aff. T-358/94, *Rec.*, 1996, p. II-2109 : **919**.

TPICE, 12 décembre 1996, *Association Internationale des Utilisateurs de Fils de Filaments Artificiels et Synthétiques et de Soie naturelle (AIUFFASS) e.a. c. Commission*, aff. T-380/94, *Rec.*, 1996, p. II-2169 : **1538, 1540**.

TPICE, 27 février 1997, *Fédération française des sociétés d'assurances (FFSA) e.a. c. Commission*, aff. T-106/95, *Rec.*, 1997, p. II-229 : **891**.

TPICE, 24 octobre 1997, *Association des aciéries européennes indépendantes (EISA) c. Commission*, aff. T-239/94, *Rec.*, 1997, p. II-1839 : **69**.

TPICE, 27 janvier 1998, *Ladbroke Racing c. Commission*, aff. T-67/94, *Rec.*, 1998, p. II-1 : **1397, 1656**.

TPICE, 2 avril 1998, *Arbeitsgemeinschaft Deutscher Luftfahrt-Unternehmen c. Commission*, aff. T-86/96 R, *Rec.*, 1998, p. II-641 : **1208**.

TPICE, 30 avril 1998, *Het Vlaamse Gewest (Région flamande) c. Commission*, aff. T-214/95, *Rec.*, 1998, p. II-717 : **791, 806, 809, 1514, 1538, 1542**.

TPICE, 30 avril 1998, *Cityflyer Express c. Commission*, aff. T-16/96, *Rec.*, 1998, p. II-757 : **939**.

TPICE, 28 janvier 1999, *Bretagne Angleterre Irlande (BAI) c. Commission*, aff. T-230/95, *Rec.*, 1999, p. II-123 : **1208**.

TPICE, 10 mai 2000, *SIC - Sociedade Independente de Comunicação SA c. Commission*, aff. T-46/97, *Rec.*, 2000, p. II-2125 : **892**.

TPICE, 15 juin 2000, *Alzetta Mauro e.a. c. Commission*, aff. jtes T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 à 607/97, T-1/98, T-3/98 à T-6/98 et T-23/98, *Rec.*, 2000, p. II-2319 : **790, 792, 797, 806, 815, 817, 1274**.

TPICE, 29 septembre 2000, *Confederación Española de Transporte de Mercancías (CETM) c. Commission*, aff. T-55/99, *Rec.*, 2000, p. II-3207 : **305, 673, 1087, 1115**.

TPICE, 12 décembre 2000, *Alitalia c. Commission*, aff. T-296/97, *Rec.*, 2000, p. II-3871 : **931, 934**.

TPICE, 4 avril 2001, *Regione autonoma Friuli Venezia Giulia c. Commission*, aff. T-288/97, *Rec.*, p. II-1871 : **792**.

TPICE, 30 janvier 2002, *Keller SpA e.a. c. Commission*, aff. T-35/99, *Rec.*, 2002, p. II-261 : **1539**.

TPICE, 28 février 2002, *Société internationale de diffusion et d'édition (SIDE) c. Commission*, aff. T-155/98, *Rec.*, 2002, p. II-1179 : **826**.

TPICE, 6 mars 2002, *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava e.a. c. Commission*, aff. jtes T-127/99, T-129/99 et T-148/99, *Rec.*, 2002, p. II-1275 : **1054**.

TPICE, 6 mars 2002, *Territorio Histórico de Álava e.a. c. Commission*, aff. jtes T-92/00 et T-103/00, *Rec.*, p. II-1385 : **673, 1564, 1567**.

TPICE, 30 avril 2002, *Government of Gibraltar c. Commission*, aff. jtes T-195/01 et T-207/01, *Rec.*, 2002, p. II-2309 : **443, 1053, 1058**.

TPICE, ord. du Président, 25 juin 2002, *B. c. Commission*, aff. T-34/02 R, *Rec.*, 2002, p. II-2803 : **1186**.

TPICE, 9 juillet 2003, *Efthymiou c. Commission*, aff. T-22/01, *Rec.*, p. II-891 : **1540**.

TPICE, 22 février 2006, *EURL Le Levant 001 c. Commission*, aff. T-34/02, *Rec.*, 2006, p. II-267 : **539**.

TPICE, 6 septembre 2006, *République italienne et Wam SpA c. Commission*, aff. jtes T-304/04 et T-316/04, *Rec.*, 2006, p. II-64 : **807, 811**.

TPICE, 27 septembre 2006, *Archer Daniels Midland Co c. Commission*, aff. T-59/02, *Rec.*, 2006, p. II-3627 : **1540**.

TPICE, 29 mars 2007, *Scott SA c. Commission*, aff. T-366/00, *Rec.*, 2007, p. II-797 : **1115**.

TPICE, 12 septembre 2007, *MTU Friedrichshafen c. Commission*, aff. T-196/02, *Rec.*, 2007, p. II-2889 : **1225**.

TPICE, 17 décembre 2008, *Ryanair Ltd c. Commission*, aff. T-196/04, *Rec.*, 2008, p. II-3643 : **958**.

TPICE, 18 décembre 2008, *Government of Gibraltar c. Commission*, aff. jtes T-211/04 et T-215/04, *Rec.*, 2008, p. II-3745 : **199, 334, 444, 446, 448, 451, 1456**.

TPICE, 11 février 2009, *Iride SpA c. Commission*, aff. T-25/07, *Rec.*, 2009, p. II-245 : **1275**.

TPICE, 11 mars 2009, *Télévision française 1 SA (TF1) c. Commission*, aff. T-354/05, *Rec.*, 2009, p. II-471 : **898**.

TPICE, 4 septembre 2009, *République italienne c. Commission*, aff. T-211/05, *Rec.*, p. II-2777 : **673**.

TPICE, 10 septembre 2009, *Banco Comercial dos Açores c. Commission*, aff. T-75/03, *Rec.*, p. II-143 : **281**.

Trib. UE, 15 décembre 2009, *Électricité de France (EDF) c. Commission*, aff. T-156/04, *Rec.*, 2009, p. II-4503 : **955, 1045**.

Trib. UE, 21 mai 2010, *République française, France Télécom e.a. c. Commission*, aff. jtes T-425/04, T-444/04, T-450/04 et T-456/04, *Rec.*, 2010, p. II-2099 : **919**.

Trib. UE, 7 décembre 2010, *Frucona Košice a.s. c. Commission*, aff. T-11/07, *Rec.*, 2010, p. II-5453 : **936**.

Trib. UE, 7 mars 2012, *British Aggregates Association c. Commission*, aff. T-210/02 RENV, *Rec. numérique* : **471**.

Trib. UE, 15 janvier 2013, *Aiscat c. Commission*, aff. T-182/10, *Rec. numérique* : **51**.

Trib. UE, 16 septembre 2013, *Iliad, Free infrastructure et Free c. Commission*, aff. T-325/10, *Rec. numérique* : **909**.

Trib. UE, 16 juillet 2014, *République fédérale d'Allemagne c. Commission*, aff. T-295/12, non encore publié : **906**.

Trib. UE, 7 novembre 2014, *Autogrill España c. Commission*, aff. T-219/10, non encore publié : **563**.

Trib. UE, 7 novembre 2014, *Banco Santander e.a. c. Commission*, aff. T-399/11, non encore publié : **563**.

Trib. UE, 8 janvier 2015, *Club Hotel Loutraki AE e.a. c. Commission*, aff. T-58/13, non encore publié : **807**.

Trib. UE, 13 mai 2015, *Niki Luftfahrt GmbH c. Commission*, aff. T-162/10, non encore publié : **831**.

Trib. UE, 24 septembre 2015, *TV2/Danmark A/S c. Commission*, aff. T-674/11, non encore publié : **907**.

Trib. UE, 26 novembre 2015, *Royaume d'Espagne c. Commission*, aff. T-461/13, non encore publié : **908**.

Trib. UE, 17 décembre 2015, *Royaume d'Espagne et Lico Leasing e.a. c. Commission*, aff. jtes T-515/13 et T-719/13, non encore publié : **563, 811**.

Trib. UE, 4 février 2016, *Heitkamp Bauholding GmbH c. Commission*, aff. T-287/11, non encore publié : **471**.

Trib. UE, 4 février 2016, *GFKL Financial Services AG c. Commission*, aff. T-620/11, non encore publié : **471**.

### III. Jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme

CEDH, 6 avril 2000, *Thlimmenos c. Grèce*, req. n° 34369/97 : **648**.

#### IV. Jurisprudence constitutionnelle

CC, 15 janvier 1975, n° 75-54 DC, *Loi relative à l'interruption volontaire de la grossesse*, *Rec.*, p. 19 : **1399**.

CC, 30 décembre 1987, n° 87-237 DC, *Loi de finances pour 1988*, *Rec.*, p. 63 : **536**.

CC, 29 décembre 1998, n° 98-405 DC, *Loi de finances pour 1999*, *Rec.*, p. 326 : **625**.

CC, 29 décembre 1999, n° 99-424 DC, *Loi de finances pour 2000*, *Rec.*, p. 156 : **536, 657**.

CC, 19 décembre 2000, n° 2000-437 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2001*, *Rec.*, p. 190 : **657**.

CC, 10 juin 2004, n° 2004-496 DC, *Loi pour la confiance dans l'économie numérique*, *Rec.*, p. 101 : **1436**.

CC, 27 juillet 2006, n° 2006-540 DC, *Loi relative au droit d'auteur et aux droits voisins dans la société de l'information*, *Rec.*, p. 88 : **1434**.

CC, 29 décembre 2009, n° 2009-599 DC, *Loi de finances pour 2010*, *Rec.*, p. 218 : **625**.

CC, 19 décembre 2013, n° 2013-682 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, *Rec.*, p. 1094 : **641, 1041, 1195**.

CC, 3 février 2016, n° 2015-520 QPC, *Société Metro Holding France SA*, *JORF* n° 30 du 5 février 2016 texte n° 76 : **847**.

#### V. Jurisprudence des juridictions administratives

##### *Arrêts du Conseil d'État*

CE, Ass., 14 janvier 1938, *Société anonyme des produits laitiers "La Fleurette"*, req. n° 51704, *Rec.*, p. 25 : **1255**.

CE, Sect., 4 février 1944, *Sieur Guieysse*, req. n° 62929, *Rec.*, p. 45 : **375**.

CE, Sect., 17 juin 1955, *Sieur Silberstein*, req. n° 13558, *Rec.*, p. 334 : **1184**.

CE, Ass., 30 mars 1966, *Compagnie générale d'énergie radio-électrique*, req. n° 50515, *Rec.*, p. 257 : **1255**.

CE, Sect., 10 mars 1967, *Ministre de l'économie et des finances c. Société Samat et Cie*, req. n° 64509, *Rec.*, p. 113 : **532**.

CE, Sect., 11 décembre 1970, *Crédit foncier de France c. M<sup>lle</sup> Gaupillat et M<sup>me</sup> Ader*, n° 78880, *Rec.*, p. 750 : **1544**.

CE, Ass., 20 octobre 1989, *Nicolo*, req. n° 108243, *Rec.*, p. 190 : **1400**.

CE, 2 mars 1990, *SA Becton-Dickinson France*, req. n° 92333, *Rec.*, p. 56 : **1140**.

CE, Ass., 28 février 1992, *SA Rothmans International France et SA Philip Morris*, req. n° 56776 et 56777; *Société Arizona Tobacco Products et SA Philip Morris France*, req. n° 87753, *Rec.*, p. 81 : **1250**.

CE, Ass. 28 mars 1997, *Société Baxter e.a.*, req. n° 179049, 179050, 179054, *Rec.*, p. 114 : **651**.

CE, 16 mars 1998, *Association des élèves, parents d'élèves et professeurs de classes préparatoires vétérinaires et Mme Poujol*, req. n° 190768, *Rec.*, p. 84 : **1192**.

CE, 22 novembre 1999, *Rolland*, req. n° 196437, *Rec. tables*, p. 842 : **651**.

CE, 9 mai 2001, *Entreprise personnelle de Transports Freymuth*, req. n° 210944, *Rec. tables*, p. 865 : **1192**.

CE, Ass., 26 octobre 2001, *Ternon*, req. n° 197018, *Rec.*, p. 497 : **1159**.

CE, Sect., 6 novembre 2002, *Dame Soulier*, req. n° 223041, *Rec.*, p. 369 : **1158, 1159**.

CE, Sect., 26 février 2003, *Nègre*, req. n° 220227, *Rec.*, p. 53 : **1158**.

CE, 20 avril 2005, *Union des familles en Europe*, req. n° 266572 et *Syndicat national des entreprises artistiques e.a.*, req. n° 264348, 264349, 264601, 266449, *Rec. tables*, p. 710 : **651**.

CE, Ass., 24 mars 2006, *Société KPMG e.a.*, req. n° 288460, 288465, 288474 et 288485, *Rec.*, p. 154 : **1192**.

CE, 29 mars 2006, *Centre d'exportation du livre français, Ministre de la culture et de la communication*, req. n° 274923 et 274967, *Rec.*, p. 173 : **1110, 1164**.

CE, Ass., 8 février 2007, *Gardedieu*, req. n° 279522, *Rec.*, p. 78 : **1256**.

CE, Ass., 8 février 2007, *Société Arcelor Atlantique*, req. n° 287110, *Rec.*, p. 55 : **1437**.

CE, Ass., 7 novembre 2008, *Comité national des interprofessions des vins à appellation d'origine e.a.*, req. n° 282920, *Rec.*, p. 399 : **1076**.

CE, 19 décembre 2008, *Centre d'Exportation du Livre Français (CELF) et Ministre de la culture et de la communication*, req. n° 274923 et 274967, *Rec.* : **1118**.

CE, 23 février 2009, *Mme B.-R.*, req. n° 310277, *Rec. tables* : **1184**.

CE, 6 octobre 2008, *Compagnie des architectes en chef des monuments historiques e.a.*, req. n° 310146, *Rec.*, p. 341 : **847**.

#### *Arrêts de cours administratives d'appel*

CAA Paris, 23 janvier 2006, *Sté Groupe Salmon Arc-en-Ciel*, req. n° 04PA01092 : **1263, 1264**.

CAA Paris, 13 octobre 2011, *M. Zannier*, req. n° 09PA01620 : **1166**.

#### *Jugements de tribunaux administratifs*

TA Clermont-Ferrand, 23 septembre 2004, *SA Fontanille*, req. n° 0101282 : **1252, 1260**.

TA Dijon, 30 décembre 2008, *SARL LJ Vidéo*, req. n° 0700295 : **1057**.

### **VI. Jurisprudence des juridictions judiciaires**

Cass., Ch. mixte, 24 mai 1975, *Sté des Cafés Jacques Vabre*, n° 73-13556, *Bull. civ.*, p. 6 : **1400**.





## Index alphabétique

---

*(L'index renvoie aux numéros de paragraphes)*

### A

**ACCIS (Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés)** : 58, 158, 363, 812

**Accises (droits d')** : 56, 77

**Agrément fiscal** : 239, 242-246, 250, 479, 577

#### **Aide (d'État)**

- Affectation des échanges et de la concurrence : 375 et suiv.
- Analyse économique : 407 et suiv.
- Compatibilité : 463 et suiv.
- Compensation d'obligations de service public : V. Service public
- *De minimis* : 413 et suiv.
- Existante : 512, 521-524
- Horizontale : 121 et suiv., 266 et suiv.
- Illégale : 510 et suiv.
- Imputabilité (à l'État) : 18, 22
- Notification : 511 et suiv.
- Nouvelle : 520-524
- Récupération ou restitution : 540 et suiv.

- Régionale : 255 et suiv.
- Ressources d'État (implication des) : 19-20, 22
- Sectorielle : 263 et suiv.
- Sélectivité : 92 et suiv.
- Suspension (*standstill*) : 525-528

### B

**Burke (rapport)** : 360, 671

### C

**Code de conduite** : 241, 482, 639-653, 655-657, 662-663, 674, 676-680, 682, 684, 690, 695, 812, 823-824, 889

**Compétences retenues** : 840, 845, 847, 854-855, 857

#### **Concurrence**

- Economique/interentreprises : 327, 330, 340, 651, 691
- Institutionnelle/normative/interétatique : 334-337, 339-340, 342, 509, 658, 664-665, 688, 694

**Concurrence fiscale dommageable** : 66, 598, 638-640, 644-645, 656, 667,

673, 676, 680-682, 684-685, 688, 691, 694, 697, 818, 882, 889, 894, 897

**Confiance légitime (principe de) :**  
583-592, 765-766

**Coopération :** 59, 232, 238-239, 242, 352, 506, 511, 570, 574, 598, 673-674, 677, 679, 685, 782, 796-797, 823-830, 834, 889, 894, 897

**Coordination :** 506, 598, 638, 671, 673, 675, 679, 694-695, 796, 798, 816-836, 839, 855, 857, 863, 867, 871, 873, 877, 879, 885, 890, 899

## D

**Défaillance(s) du marché :** 30, 32-33, 70, 468-470

**Dépenses fiscales :** 5, 100 et suiv.

**Discrimination à rebours :** 398-399

**Discrimination(s) fiscale(s) :** 50, 53, 60, 195, 197, 278-279

## E

**Égalité (principe d')**

- Dans la concurrence : 323 et suiv.
- Devant l'impôt : 169 et suiv.
- Principe général du droit : 174 et suiv.

**Entrave fiscale :** 53, 195-197, 223, 503-504, 673, 796, 846, 860

**Evasion fiscale :** 287, 824

**Externalités :** 8-9, 34, 468-469, 756

## F

**Fiscalité**

- Directe : 51-54, 57-58, 65, 74, 78, 88, 92, 102, 126, 132, 170, 195, 197, 305, 351, 354, 356-359, 362, 364, 497, 639, 673, 680, 697, 711, 795-796, 800-802, 812, 818, 822, 825-826, 839, 841-843, 845, 866-867, 898-899
- Indirecte : 51, 56-57, 75, 78, 170, 197, 351, 354, 357, 711, 802, 840, 842

**Fraude fiscale :** 287, 824

## H

**Harmonisation :** 51, 56-59, 67, 75-76, 102, 137, 156, 166, 170-171, 209, 348-349, 351-354, 357, 359-362, 364, 503, 507, 559, 665, 668-673, 675, 679, 681, 683, 686, 696-697, 699, 711, 768, 776, 786, 788-793, 795-804, 812-813, 815-816, 820-823, 825-827, 829-830, 832, 839, 843, 853, 855, 862-863, 866-867, 869-870, 872-873, 875, 878-879, 882-883, 885, 890, 894, 897, 899

## I

**Impôt européen :** 42, 44, 190-191, 877

**Interventionnisme fiscal :** 8, 164, 282, 288, 290, 302, 301-311, 865, 869-870, 901

**Investisseur privé (critère ou principe) :** 436-440, 444-447, 450-461, 519

## L

**Libre circulation :** 50, 53, 188, 193-194, 196-198, 223, 396, 401, 403, 503, 711, 815

## M

**Manquement (recours en) :** 573, 632, 678

**Mesure fiscale dommageable :** 220, 506, 640-644, 649, 652, 654, 656, 663, 680, 682, 690, 889, 896

**Monti (mémoire) :** 638, 673-674

## N

**Nature et économie du système (justification par la) :** 292, 302-303, 305-309, 312, 316, 864

**Neumark (rapport ou comité) :** 156, 359, 670

**Neutralité fiscale :** 48, 60, 348, 354, 357, 365, 370-371, 853, 855, 866-867, 870-871, 876-877, 893, 899

**Notification :** V. Aide

## P

**Paquet fiscal :** 361, 674, 814, 821

**Paradis fiscaux :** 662

**Plan d'action dans le domaine des aides d'État :** 321, 467

**Pouvoir fiscal :** 71, 155, 704, 859

**Primarolo (groupe ou rapport) :** 653-654, 680

**Protectionnisme fiscal :** 50

**Proportionnalité (contrôle de) :** 36, 290, 466, 474, 476-478, 754, 806

## R

**Récupération :** V. Aide

**Règlements d'exemption :** 785, 832

**Règlement *de minimis* :** V. Aide

**Répétition (de l'indu) :** 572

**Responsabilité :** 565, 616-627, 712

**Restitution :** V. Aide

**Ruding (rapport) :** 361, 672

**Ruling(s) :** 220, 235, 239, 241, 479

## S

**Sécurité juridique :** 238, 273, 499, 527, 530, 577-578, 580, 583-584, 590-591, 768, 773-774

**Sélectivité :** V. Aide

**Service public (ou SIEG) :** 26, 422, 424, 425-430, 432, 434, 491, 518

**Soft law** : 828, 832

**Souveraineté (fiscale)** : 46, 71-74, 86, 138, 150, 352-353, 357-358, 364, 658, 679, 812, 856-861, 881, 901

**Subvention** : 6, 10, 19, 21, 37, 65, 80, 83, 92, 108, 134, 418-420, 452, 479, 527, 602, 737, 739-740, 846

## T

### Taxe(s)

- Parafiscale(s) : 90
- Sur la valeur ajoutée : 56, 76, 192

## U

**Unanimité (règle de l')** : 364, 795, 799, 801-802, 812, 814, 843, 862, 870-872

**Uniformisation** : 59, 352-353, 796, 801

## W

**Werner (rapport)** : 35

## Table des matières

---

<b><i>Introduction</i></b>	<b>13</b>
Section I. L'inscription traditionnelle des aides fiscales dans le cadre du droit des aides d'État	20
§ I. La notion extensive d'aide d'État	20
§ II. La prohibition relative des aides d'État	27
Section II. La redécouverte du contrôle des aides d'État comme fondement de mise en œuvre du droit fiscal de l'Union	34
§ I. L'objet du droit fiscal de l'Union	34
§ II. La mise en œuvre du droit fiscal de l'Union	38
Section III. L'intérêt d'une étude propre aux aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union	45
§ I. Originalité du sujet	45
§ II. Délimitation du contenu de l'étude	49
§ III. Problématique et plan de la thèse	54
<b><i>Partie I. L'identification de l'aide fiscale</i></b>	<b>59</b>
<b>Titre I. L'aide fiscale, dérogation à la normalité fiscale</b>	<b>63</b>
Chapitre I. Le présupposé de l'existence d'une normalité fiscale	67
Section I. La normalité fiscale, système fiscal de référence	68
§ I. La signification de l'expression « système fiscal de référence »	70
A. Une conception issue du droit national des dépenses fiscales	70
1. Le renvoi systématique à la notion de système fiscal de référence	71
2. Les caractéristiques principales d'un système fiscal de référence	74
B. Une conception appropriée par la réglementation des aides fiscales	77
1. La nécessité de la détermination d'une norme de référence	78
2. La double signification de l'expression « système fiscal de référence »	82
a. Le cadre de référence géographique	82
b. Le cadre de référence matériel	87
§ II. Les difficultés dans la détermination du système fiscal de référence	93
A. Les obstacles d'ordre quantitatif	94
1. Les divergences résultant de la structure politico-administrative	94

2. Les divergences résultant de la pression fiscale _____	98
B. Les obstacles d'ordre qualitatif _____	100
Section II. La normalité fiscale, expression de l'égalité devant l'impôt _____	105
§ I. L'affirmation improbable du principe d'égalité devant l'impôt en droit de l'Union _____	107
A. La conception structurelle du principe général d'égalité en droit de l'Union _____	108
1. L'affirmation du principe d'égalité en tant que principe général du droit _____	109
2. Une affirmation conditionnée par des sources délimitées _____	112
B. L'application restrictive du principe d'égalité en matière fiscale _____	115
1. L'intégration contingente du principe d'égalité devant l'impôt dans l'ordre juridique de l'Union _____	116
2. La mise en œuvre restrictive du principe d'égalité fiscale en matière de libre circulation _____	118
§ II. L'apparition du concept de principe d'égalité devant l'impôt dans le contexte des aides fiscales _____	122
A. Les contradictions de la jurisprudence Gibraltar _____	122
1. La position conventionnelle du Tribunal de première instance _____	124
2. La position imprévue de la Cour de justice _____	127
B. Les ambiguïtés de la jurisprudence Gibraltar _____	129
1. L'impression initiale d'une novation méthodologique _____	130
2. La relativisation de la novation méthodologique _____	131
Conclusion du Chapitre I _____	135
Chapitre II. La constatation d'une dérogation à la normalité fiscale _____	137
Section I. Une dérogation à l'égalité formelle _____	138
§ I. Les origines des traitements fiscaux différenciés _____	139
A. Les traitements différenciés relevant du pouvoir discrétionnaire de l'Administration fiscale _____	140
1. L'application unilatérale des normes fiscales législatives _____	141
2. L'application quasi-unilatérale des normes fiscales législatives _____	144
B. Les traitements différenciés édictés par le législateur fiscal _____	151
§ II. La typologie des traitements fiscaux différenciés _____	154
A. Les traitements fiscaux différenciés relevant d'une sélectivité régionale _____	154
1. Une sélectivité régionale résultant d'une décision du gouvernement central _____	155
2. Les cas particuliers des décentralisations symétrique et asymétrique _____	157
B. Les traitements fiscaux différenciés relevant d'une sélectivité matérielle _____	159
1. La sélectivité « classique » résultant de mesures sectorielles _____	159
2. La sélectivité discrète résultant de mesures horizontales _____	160
Section II. Une dérogation à l'égalité matérielle _____	161
§ I. L'exigence d'une dérogation à l'égalité matérielle en matière fiscale _____	162
A. Le fondement de l'exigence d'une dérogation à l'égalité matérielle _____	163
1. La confusion conceptuelle entre égalité fiscale et justice fiscale _____	163

2. Une mise en œuvre inégalitaire du principe d'égalité fiscale _____	166
B. Les conséquences de l'exigence d'une dérogation à l'égalité matérielle _____	168
1. Un contrôle de comparabilité subordonné à l'objectif de la source à l'origine du traitement différencié _____	169
2. Un contrôle de comparabilité lacunaire dans le cas d'un interventionnisme fiscal _____	173
§ II. L'exigence d'une dérogation à l'égalité matérielle pour la qualification d'une aide fiscale _____	175
A. Une conception extensive du contenu du principe d'égalité _____	176
B. Une application efficace du principe d'égalité fiscale _____	181
1. La justification par la nature ou l'économie du système fiscal _____	181
2. La déqualification par la nature ou l'économie du système fiscal _____	186
Conclusion du Chapitre II _____	189
Conclusion du Titre I _____	191
<b>Titre II. L'aide fiscale, rupture d'égalité dans la concurrence _____</b>	<b>193</b>
Chapitre I. Une rupture d'égalité dans la concurrence présumée _____	195
Section I. La signification du principe d'égalité dans la concurrence _____	195
§ I. La concurrence au regard du droit des aides d'État _____	195
A. Le caractère « polysémique » de la concurrence _____	195
1. La concurrence économique ou interentreprises _____	196
2. La concurrence institutionnelle ou interétatique _____	200
B. Le caractère économique de la concurrence en matière d'aides d'État _____	202
§ II. La corrélation fondamentale entre la concurrence et le principe d'égalité _____	205
A. Le principe d'égalité en tant qu'objectif de rapprochement des législations _____	206
1. La finalité de la méthode de l'harmonisation fiscale _____	207
2. L'application limitée de la méthode de l'harmonisation fiscale _____	210
B. Le principe d'égalité en tant que fondement du droit de la concurrence _____	215
1. Le principe d'égalité, fondement subsidiaire du contrôle des comportements des entreprises _____	215
2. Le principe d'égalité, fondement principal du contrôle des interventions étatiques _____	216
Section II. Les fondements de la présomption d'une rupture d'égalité dans la concurrence _____	219
§ I. La présomption résultant de la pratique des institutions de l'Union _____	220
A. L'interprétation souple de la condition d'une rupture d'égalité dans la concurrence _____	220
1. Le critère de la distorsion de la concurrence _____	221
2. Le critère de l'affectation des échanges _____	223
B. Une interprétation distincte de celle adoptée en matière de pratiques anticoncurrentielles des entreprises _____	226

§ II. La présomption, conséquence logique pour l'application du droit de l'Union	230
A. La nature a priori interne du critère de sélectivité	230
B. Le cantonnement nécessaire du critère de sélectivité à l'objectif de réalisation du marché intérieur	234
Conclusion du Chapitre I	236
Chapitre II. Le renversement de la présomption de la rupture d'égalité dans la concurrence	237
Section I. Le renversement au stade de la qualification	238
§ I. Les considérations relatives à l'existence d'un avantage	239
A. La neutralisation de l'avantage	239
1. La réglementation de minimis	240
2. L'application de la réglementation de minimis en matière fiscale	242
B. La disparition de l'avantage	244
1. Les conditions de compensation d'un avantage	244
2. Des conditions difficilement remplies	250
§ II. Les considérations relatives à la fonction de l'État	252
A. Le principe de l'investisseur privé en tant que critère de déqualification d'une aide d'État	253
1. La fonction du principe de l'investisseur privé	253
2. La champ d'application du principe de l'investisseur privé	257
B. L'applicabilité du principe de l'investisseur privé en matière fiscale	260
1. L'exclusion initiale des mesures fiscales	260
2. Vers l'élargissement du champ d'application du principe de l'investisseur privé	262
Section II. Le renversement au stade de la compatibilité	265
§ I. Une logique de renversement commune à toutes les aides	266
A. Le fait générateur des exemptions : un objectif d'intérêt commun	268
1. Les considérations d'efficacité	268
2. Les considérations d'équité	270
B. L'acceptabilité des exemptions : le contrôle de proportionnalité	271
§ II. Essai de typologie des exemptions au principe d'incompatibilité des aides fiscales	274
A. L'applicabilité conjoncturelle des exemptions en matière fiscale	274
B. L'applicabilité de principe en matière d'aides fiscales régionales	277
Conclusion du Chapitre II	280
Conclusion du Titre II	281
<b>Conclusion de la Partie I</b>	<b>282</b>
<b>Partie II. Le régime des aides fiscales</b>	<b>285</b>
<b>Titre I. Le contenu du contrôle : entre intégration négative et coordination politique</b>	<b>289</b>



Chapitre I. L'efficacité du contrôle procédural	291
Section I. L'obligation de notification	291
§ I. Une obligation interprétée largement par les institutions de l'Union	292
A. La champ d'application de l'exigence de notification	293
1. Le qualificatif d'aide	294
2. Le caractère nouveau	296
B. Une exigence de notification assortie d'un devoir d'abstention	299
§ II. Une obligation respectée à la lettre par le juge national	301
A. Un contrôle préventif	302
B. Un contrôle répressif	303
Section II. L'exigence de restitution	307
§ I. Le rétrécissement du champ d'application de l'exigence de restitution	308
A. Le caractère initialement absolu de l'exigence de récupération	309
B. Une relativisation conforme à l'esprit réparateur de la récupération	313
§ II. La mise en œuvre de l'exigence de restitution des aides fiscales	317
A. Une récupération tributaire de l'autonomie procédurale des États membres	318
1. Un encadrement a minima par le droit de l'Union	319
2. La procédure de récupération des aides fiscales	321
B. Une récupération synonyme de la mise à l'écart des règles nationales en matière fiscale	324
1. La mise en échec des règles du droit national au nom de l'effectivité procédurale	325
2. La remise en cause des droits acquis des bénéficiaires-contribuables	330
Conclusion du Chapitre I	337
Chapitre II. L'efficacité du contrôle matériel	339
Section I. Le rétablissement de la concurrence entre entreprises	340
§ I. Les difficultés pratiques	341
A. L'identification problématique du bénéficiaire effectif	342
B. La détermination incertaine du montant à récupérer	346
§ II. Les obstacles contentieux	348
A. L'effet neutralisant du recours en indemnité	348
B. L'insuffisance des moyens d'action de la Commission	355
Section II. La neutralisation de la concurrence fiscale entre États	360
§ I. L'assimilation d'une aide fiscale à une mesure fiscale dommageable : les conditions	362
A. Une assimilation affirmée en théorie	362
1. Le caractère sélectif de la mesure fiscale dommageable	363
2. Le caractère incitatif de l'aide fiscale	366
B. Une assimilation confirmée dans la pratique	368

§ II. L'assimilation d'une aide fiscale à une mesure fiscale dommageable : les conséquences _____	370
A. Une extension vers la régulation de la concurrence fiscale _____	371
B. Une extension assumée par les États membres _____	375
1. Un processus progressif _____	376
2. L'adaptabilité du contrôle des aides fiscales _____	381
Conclusion du Chapitre II _____	387
Conclusion du Titre I _____	388

## **Titre II. L'instrumentalisation du contrôle : de l'intégration négative à l'intégration positive \_\_\_\_\_ 391**

Chapitre I. Les conséquences sur la politique fiscale des États membres _____	393
Section I. L'influence sur le processus de détermination de la politique fiscale _____	394
§ I. La participation à la production normative fiscale _____	395
A. L'intervention de la Commission en qualité de « colégislateur fiscal » _____	395
1. L'influence classique du droit de l'Union sur le concept de loi _____	396
2. L'influence de l'encadrement des aides fiscales sur la procédure législative _____	399
B. La remise en cause des principes fondamentaux en matière fiscale _____	400
1. La limitation du principe de légalité _____	400
2. L'affaiblissement de la légitimité démocratique _____	402
§ II. Le réaménagement des compétences fiscales internes _____	404
A. Le respect initial de l'aménagement institutionnel portant sur la décentralisation fiscale _____	405
B. Le respect relatif de l'aménagement institutionnel portant sur la décentralisation fiscale _____	410
1. Des critères exigeants pour la reconnaissance de l'autonomie fiscale _____	410
2. La limitation de la répartition territoriale des compétences fiscales _____	413
Section II. L'influence sur le contenu de la politique fiscale _____	415
§ I. La cause : le pouvoir discrétionnaire de la Commission _____	416
A. Au stade de la compatibilité _____	417
B. Au stade de la restitution _____	421
§ II. Les moyens : les actes de la Commission _____	425
A. Un pouvoir quasi-normatif autonome _____	426
1. L'intérêt pratique des actes atypiques _____	427
2. La portée juridique des actes atypiques _____	431
B. Un pouvoir normatif d'attribution _____	434
Conclusion du Chapitre I _____	436
Chapitre II. Les conséquences sur la politique fiscale de l'Union _____	439
Section I. L'adjonction d'une méthode d'intégration positive _____	441
§ I. Une méthode distincte de l'harmonisation _____	443

A. La renonciation au formalisme _____	444
B. L'adoption d'une approche « incitative » globale _____	450
§ II. Une méthode relevant d'une « coordination dirigée » _____	452
A. La double acception de la notion de coordination _____	452
B. Les caractéristiques de la fonction coordinatrice du contrôle des aides fiscales _____	459
Section II. La reconsidération de l'étendue des compétences fiscales de l'Union _____	462
§ I. L'extension progressive des compétences fiscales de l'Union _____	463
A. L'insuffisance des compétences d'attribution _____	464
B. L'empiètement sur l'exercice des compétences retenues _____	465
§ II. Une limitation inédite de la compétence fiscale nationale _____	469
A. Une immixtion importante dans la mise en place de l'impôt _____	470
B. L'introduction d'objectifs européens dans l'interventionnisme fiscal national _____	474
Conclusion du Chapitre II _____	480
Conclusion du Titre II _____	481
<b>Conclusion de la Partie II _____</b>	<b>483</b>
<b>Conclusion générale _____</b>	<b>485</b>
<b>Bibliographie _____</b>	<b>491</b>
I. Ouvrages généraux (dictionnaires, commentaires, manuels) _____	491
II. Ouvrages spéciaux, ouvrages collectifs, thèses _____	493
III. Contributions aux ouvrages collectifs _____	500
IV. Articles, notes, et chroniques _____	510
V. Répertoires Dalloz et JurisClasseurs _____	530
VI. Documents officiels (France, OCDE) _____	531
VII. Conclusions des avocats généraux _____	531
<b>Index des actes et documents de l'Union européenne _____</b>	<b>535</b>
I. Règlements _____	535
II. Directives _____	537
III. Décisions _____	538
IV. Textes non normatifs _____	542
<b>Index jurisprudentiel _____</b>	<b>549</b>
I. Jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes devenue Cour de justice de l'Union européenne _____	549
II. Jurisprudence du Tribunal de première instance des Communautés européennes devenu Tribunal de l'Union européenne _____	561
III. Jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme _____	564
IV. Jurisprudence constitutionnelle _____	565
V. Jurisprudence des juridictions administratives _____	565

VI. Jurisprudence des juridictions judiciaires .....	567
<b><i>Index alphabétique</i></b> .....	<b>569</b>
<b><i>Table des matières</i></b> .....	<b>573</b>