

Université Panthéon-Assas

école doctorale de droit public

Thèse de doctorat en droit
soutenue le 30 octobre 2014

Droit fiscal et concurrence

Thèse de Doctorat / Octobre 2014



Université Panthéon-Assas

Fabien Fontaine

Sous la direction de M. le Professeur Guy Gest

Membres du jury:

M. Jean-Luc ALBERT Professeur à l'Université d'Auvergne
M. Martin COLLET Professeur à l'Université Paris II
M. Jean-Philippe KOVAR Professeur à l'IEP de Strasbourg
M. Bernard PLAGNET Professeur à l'Université de Toulouse

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.

Résumé :

Les rapports entre concurrence et droit fiscal, en tant que technique de mise en œuvre du prélèvement fiscal, sont multiples et complexes.

Il apparaît sans peine que la concurrence est affectée par le droit fiscal, dans la mesure où tant les dépenses fiscales que les normes fiscales peuvent dénaturer le rapport concurrentiel. En pratique un tel biais concurrentiel résulte de critères d'imposition *ratione materiae* ou *personae* qui décorrèlent la charge fiscale de l'avantage concurrentiel, lequel détermine à lui seul l'issue du jeu concurrentiel, et est réductible à l'avantage en valeur ajoutée. Dit de manière plus analytique, le droit fiscal est distorsif de concurrence lorsqu'il traite certains concurrents ou actes concurrents de manière différenciée, soit *de jure*, soit *de facto*, c'est-à-dire en fonction de leurs caractéristiques économiques, dans la mesure où une telle différenciation ne recoupe pas les différences de valeur ajoutée.

Le jeu concurrentiel est par ailleurs un instrument du droit fiscal, qui définit un principe dit « *de pleine concurrence* » pour déterminer objectivement la base imposable d'échanges intragroupes. Ce principe, qui emporte des effets importants en droit commercial et en droit de la concurrence, permet en outre d'exposer empiriquement les distorsions de concurrence naissant d'une méconnaissance de la valeur ajoutée propre à chaque contribuable.

Au final, la distorsion fiscale de concurrence apparaît bien comme une affaire de critère d'imposition ; cette dimension juridique pose nécessairement la question de la réception de cette distorsion par le droit positif.

Prendre la mesure de cette réception, c'est observer qu'une exigence de jeu concurrentiel non faussé est opposée de manière croissante au droit fiscal, de façon paradoxalement marginale par le droit de la concurrence entendu *stricto sensu*, et de manière plus large et profonde par le biais de dispositions et principes juridiques que cette exigence innerve. Ce

magistère de fait dessine ainsi une norme matérielle de concurrence qui affecte le droit fiscal.

Ainsi, en droit interne, la teneur et la mise en œuvre du principe d'égalité devant l'impôt repose de manière croissante sur des analyses concurrentielles spontanées du juge de l'impôt et du juge constitutionnel, dont la seule limite paraît être une approche abstraite de l'égalité et une grande latitude d'appréciation laissée par ces derniers au pouvoir fiscal.

Ce rapport d'influence se double d'une véritable instrumentalisation du droit fiscal sur le terrain du droit économique, qui subordonne la fiscalité à sa propre finalité concurrentielle. En effet, le droit de l'Union européenne recourt de manière étendue et explicite à l'analyse concurrentielle dans son contrôle de conventionalité du droit fiscal, en s'opposant aux mesures fiscales internes susceptibles, par une atteinte à l'obligation de traitement national ou une concurrence fiscale déloyale, de mettre en échec l'intégration économique européenne. Appliquant au droit fiscal un prisme purement économique ne présentant que des égards très limités pour les objectifs et méthodes fiscales, le droit de l'Union européenne porte en germe la censure de toute politique fiscale, même indistinctement applicable, à raison de son objet mais plus encore de ses effets anticoncurrentiels. L'expression ultime de l'instrumentalisation du droit fiscal par la concurrence réside dans la jurisprudence qui commande l'imposition au seul regard des distorsions de concurrence naissant de son absence, faisant de la concurrence une source d'imposition.

Descripteurs :

- | | | | |
|---|--------------------|---|-------------------------|
| 1 | Droit fiscal | 5 | Non-discrimination |
| 2 | Concurrence | 6 | Libertés de circulation |
| 3 | Pleine concurrence | 7 | Aide d'État |
| 4 | Égalité | 8 | Neutralité |

Title and Abstract:

Tax law and competition.

The relationship between competition and tax law, defined as a means of setting the tax burden for corporations, is far-reaching and complex.

Competition is undoubtedly shaped by tax law, insofar as tax expenditures and regular tax provisions may adversely affect the outcome of competition on a given market. Specifically, competition may be distorted by tax criteria that unalign the tax burden from the competitive advantage which determines the market outcome, and which can be defined as the difference in added value between competitors. A more analytical expression of this would be that the criteria setting the tax burden distort competition - either *de jure* or *de facto* - when they provide for a specific tax treatment of certain competitors or competing operations.

Furthermore, pursuant to the arm's length principle, competition can be considered as an instrument for tax law, insofar as it is used as a tool for setting intragroup tax bases. The arm's length principle, which falls under anticompetitive pricing rules, evidences the distortion of competition that stems from disregarding taxpayers' respective added values, thereby empirically confirming that tax capacity and added value should be aligned in order for tax law to be competition-neutral.

Accordingly, tax distortions of competition are a question of tax criteria; this legal dimension begs the question of whether such distortions are characterized and regulated by statute and /or case law.

A first observation would be that competition increasingly applies to tax law, marginally via competition law (which is a paradox), but more profoundly and widely as the defining influence behind a number of provisions and principles that govern tax law. That

competition is accordingly instrumental for these norms would tend to make of competition a substantive norm for tax law.

The French principle of equality before tax increasingly factors full-fledged competition analyses in the tax and constitutional courts' appreciation of the competitive effects of tax provisions, but its scope is curtailed by an overly abstract conception of equality and, overall, a reluctance to challenge the legislator's policy decisions.

This influence, characterized in French law and conducive to tax being affected by the objective of free competition, also entails the instrumentalization of tax law in the field of economic law, which imposes on tax law its own competitive objectives. Indeed, EU law provides a wider and more explicit use of competition analysis in its appreciation of the lawfulness of tax law, by precluding provisions which, through discrimination on the grounds of nationality or unfair tax competition, conflict with the European economic integration. Specifically, tax provisions are tested for anticompetitive object and / or effects, with their fiscal objectives or methods being mostly disregarded in this respect, to the extent that anticompetitive effects can be viewed as the ultimate governing principle for tax law. This is conducive to the instrumentalization of tax law by competition, with far-reaching implications for tax policies and their underlying criteria.

Ultimately, tax law is instrumentalized by competition in the case-law that warrants taxation on the grounds of the distortions of competition that would arise from its absence, effectively making competition a source of taxation.

Keywords:

- | | |
|----------------|----------------------|
| 1 Tax law | 5 Non-discrimination |
| 2 Competition | 6 Free movement |
| 3 Arm's length | 7 State Aid |
| 4 Equality | 8 Neutrality |

Principales abréviations

{ A }

Aff.	Affaire
Aff. jtes	Affaires jointes
AG	Avocat Général
AJDA	Actualité juridique de droit administratif
Al.	Alinéa
Arch. phil. du droit	Archives de philosophie du droit
Art.	Article
Ass.	Assemblée

{ B }

BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
BO min.	Bulletin officiel des différents ministères
BODGI	Bulletin officiel de la Direction Générale des Impôts (1970 à 1987)
BOI	Bulletin officiel des impôts (depuis le 1er février 1987)
Bull. civ.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation (Chambres civiles)
Bull. crim.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation (Chambre criminelle)
Bull. CE	Bulletin des Communautés européennes

{ C }

c./	Contre
-----	--------

CA	Cour d'appel
CAA	Cour administrative d'appel
Cass. 2ème civ.	Cour de cassation, deuxième chambre civile
Cass. com.	Cour de cassation, chambre commerciale
Cass. crim.	Cour de cassation, chambre criminelle
Cass. mixte.	Cour de cassation, chambre mixte
C.civ.	Code civil
C.com.	Code de commerce
CE	Conseil d'État
CEDH	Cour européenne des droits de l'Homme
CGI	Code général des impôts
Ch.	Chambre
Chron.	Chronique
CJCE	Cour de justice des communautés européennes
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
CJEG	Cahiers juridiques de l'électricité et du gaz
Coll.	Collection
Comm.	Commentaire
Comp.	Comparer
Concl.	Conclusion
Cons. conc.	Conseil de la concurrence
Cons. const.	Conseil constitutionnel
CE	Conseil d'État

CE Ass.	Assemblée du Conseil d'État
Cons. conc.	Conseil de la concurrence
CEDH	Convention européenne des droits de l'homme
{ D }	
D.	Dalloz
D. Aff.	Dalloz Affaires
D. adm.	Droit administratif
Déc.	Décisions
Décr.	Décret
Dir.	Directive
Doctr.	Doctrine
Dr. et patrimoine	Droit et patrimoine
Dr. fisc.	Droit fiscal
Dr. sociétés	Droit des sociétés
{ E }	
Ed.	Édition
Ed. D.	Éditions Dalloz
Ets.	Établissements
{ F }	
Fasc.	Fascicule
{ G - I }	
GAJA	Grands arrêts de la jurisprudence administrative

Gaz. Pal.	Gazette du Palais
Guide DGI	Les prix de transfert. Guide à l'usage des PME, Minefi 2006
Ibid.	Ibidem
Id.	Idem
Instr.	Instruction
{ J }	
JCP A	Juris-Classeur périodique (La semaine juridique), éd. Administration et collectivités territoriales
JCP C	Juris-Classeur périodique (La semaine juridique), éd. Concurrence, consommation
JCP G	Juris-Classeur périodique (La semaine juridique), éd. Générale
JCP E	Juris-Classeur périodique (La semaine juridique), éd. Entreprise
JCP Europe	Juris-Classeur périodique (La semaine juridique), éd. Europe
JCP F.	JurisClasseur périodique (La semaine juridique), éd. Fiscal Impôts directs
JCP PF.	JurisClasseur périodique (La semaine juridique), éd. Procédure fiscale
{ L - M }	
LF	Loi de finances
LFR	Loi de finances rectificative
L.G.D.J.	Librairie générale de droit et de jurisprudence
Min.	Ministère
{ N }	
n°	Numéro
{ O }	
Obs.	Observations

Op. cit.	Opere citato
Ord.	Ordonnance
OCDE	Organisation pour la Coopération et le Développement Économique
{ PQ }	
p.	Page
pp.	Pages
p. ex.	Par exemple
Petites affiches	Les petites affiches
PLF	Projet de loi de finances
pt.	Point
QPC	Question prioritaire de constitutionnalité
{ R }	
RDAI/IBLJ	Revue de droit des affaires internationales
RDF	Revue de droit fiscal
Rec.	Recueil des décisions du Conseil d'État (Lebon)
RFAP	Revue française d'administration publique
RFDA	Revue française de droit administratif
RF fin. publ.	Revue française de finances publiques
RJDA	Revue de jurisprudence de droit des affaires
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
RTDciv. ou RTDeur.	Revue trimestrielle de droit civil ou droit européen



{ S }

S.	Sirey
Svtes.	Suivantes
Sect.	Section
Somm.	Sommaire
S.-s.	Sous-section
S.-s. r.	Sous-section réunies
Sté.	Société
Suppl.	Supplément

{ T - Y }

t.	Tome
TA	Tribunal administratif
TGI	Tribunal de grande instance
T.	Tome
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
Vol.	Volume

Table des matières

Table des matières	13
Introduction	18
PREMIERE PARTIE – LA CONCURRENCE, OBJET DU DROIT FISCAL	34
Titre I. La concurrence affectée par le droit fiscal	36
Chapitre 1 - Le régime de la distorsion fiscale de concurrence : fiscalité dérogatoire et avantage concurrentiel	40
Section 1. Distorsions de concurrence et personne du contribuable : les dépenses fiscales <i>ratione personae</i>	42
Section 2. Distorsions de concurrence et activité du contribuable : les dépenses fiscales <i>ratione materiae</i>	44
Sous-section 1. Les dépenses fiscales <i>ratione materiae</i> compensant l’accomplissement de missions d’intérêt général	45
Sous-section 2. La proportionnalité de l’avantage fiscal aux surcoûts liés à l’activité d’intérêt général.....	51
Conclusion du Chapitre 1.....	53
Chapitre 2 – La norme fiscale et le champ de la distorsion fiscale de concurrence.....	55
Section 1. Norme fiscale et distorsion fiscale de concurrence <i>ratione materiae</i>	55
Sous-section 1. Les distorsions naissant du traitement fiscal différencié d’actes entretenant une relation de concurrence.....	56
Sous-section 2. Les distorsions naissant du traitement fiscal identique ne produisant pas de facto les mêmes effets pour tous les actes concurrents	62
§1. Les distorsions de concurrence tenant au régime fiscal des charges d’exploitation	62
§2. Les distorsions de concurrence naissant du caractère intégré ou non de l’acte : le régime des charges fiscales pesant sur les consommations intermédiaires	66
A. Norme fiscale et non-déductibilité des charges fiscales en amont : un choix de politique de concurrence	66
B. La TVA, ou l’objectif d’une neutralité concurrentielle par la déductibilité des charges fiscales sur les consommations intermédiaires	69

Section 2. Norme fiscale et distorsion fiscale de concurrence <i>ratione personae</i>	73
Sous-section 1. Les distorsions naissant du traitement fiscal différencié d'acteurs entretenant une relation de concurrence.....	74
Sous-section 2. Les distorsions naissant du traitement fiscal ne produisant pas de facto les mêmes effets pour tous les acteurs concurrents	79
Conclusion du Chapitre 2.....	83
Titre 2 – La concurrence, instrument du droit fiscal	87
Chapitre 1 - La concurrence comme technique fiscale de détermination de la base imposable : la notion de principe de pleine concurrence.....	94
Section 1. L'indépendance fictive des entreprises associées et le recours aux conditions de marché libre	94
Section 2. L'appréhension des prix de pleine concurrence par le juge commercial et le juge de la concurrence	98
Sous-section 1. Le prix de pleine concurrence en droit des pratiques restrictives et en droit de la concurrence	100
§1. Prix de pleine concurrence et interdiction de la revente à perte.....	100
§2. Prix de pleine concurrence et droit de la concurrence : la prohibition de la prédation tarifaire et des prix abusivement bas	102
A. L'interdiction de la prédation tarifaire.....	102
B. Prix de pleine concurrence et produits transformés : l'interdiction des prix abusivement bas	105
Sous-section 2. Prix de pleine concurrence et droit commercial ou de la concurrence : une opposabilité contestable	106
Conclusion du Chapitre 1.....	110
Chapitre 2 - Les distorsions de concurrence naissant du régime fiscal du principe de pleine concurrence	112
Section 1. La détermination des conditions de pleine concurrence par transposition à l'opérateur intégré du prix ou de la valeur ajoutée de concurrents indépendants.....	112
Sous-section 1. Les méthodes de détermination des conditions de pleine concurrence	112
Sous-section 2. L'établissement d'une base imposable par référence à une transaction de marché libre.....	114
§1. Le principe de pleine concurrence permet à l'administration de déterminer la base imposable de l'opérateur intégré	114
§2 La rémunération de pleine concurrence, type idéal d'une imposition non distorsive de concurrence ?	116
Section 2. Les distorsions de concurrence naissant du régime du principe de pleine concurrence	117

Sous-section 1. L'avantage concurrentiel propre à l'opérateur intégré	118
Sous-section 2. L'absence de prise en compte de l'avantage concurrentiel de l'opérateur intégré par le régime fiscal de la pleine concurrence.....	119
Conclusion du Chapitre 2.....	122
Conclusion de la Partie I	126
SECONDE PARTIE – LE DROIT FISCAL, OBJET DE LA CONCURRENCE	137
Titre 1. Le droit fiscal affecté par la concurrence.....	140
Chapitre 1 - Facultés contributives et avantage concurrentiel	146
Conclusion du Chapitre 1.....	152
Chapitre 2 - Égalité fiscale et contrôle du champ de la distorsion fiscale de concurrence	153
Section 1. Concurrence et traitement fiscal identique de situations identiques	157
Section 2. Concurrence et traitement fiscal différent de situations différentes.....	162
Sous-section 1. Le contrôle général des différences de situation par le juge constitutionnel	164
§1. La concurrence à l'épreuve des différences de traitement <i>ratione materiae</i> : la clarté d'une jurisprudence constitutionnelle conditionnant la différenciation fiscale à la différence d'activité	165
§2. La concurrence à l'épreuve des différences de traitement <i>ratione personae</i> : l'ambivalence d'une jurisprudence constitutionnelle cautionnant le traitement fiscal différencié de certains concurrents.....	167
Sous-section 2. Le contrôle général des différences de situation par le juge administratif	175
§1. La concurrence à l'épreuve des différences de traitement <i>ratione materiae</i> : la clarté d'une jurisprudence administrative conditionnant la différenciation fiscale à la différence d'activité.....	177
§2. La concurrence à l'épreuve des différences de traitement <i>ratione personae</i> : l'ambivalence d'une jurisprudence administrative cautionnant le traitement fiscal différencié de certains concurrents.....	179
Section 3. L'intérêt général et la distorsion concurrentielle.....	183
Conclusion du Chapitre 2.....	192
Titre 2. Le droit fiscal, instrument de concurrence.....	198
Chapitre 1 - La libre concurrence, une finalité s'imposant au droit fiscal.....	199
Section 1. Du traitement national au contrôle des discriminations <i>de facto</i> : lorsque la sauvegarde des échanges intracommunautaires détermine l'objet et l'effet du droit fiscal	204
Sous-section 1. Concurrence et nationalité, ou la prohibition des taxes d'effet équivalent aux droits de douane et des impositions intérieures discriminatoires	205

§1. La prohibition des taxes d'effet équivalent aux droits de douane	206
§2. Les impositions intérieures discriminatoires.....	208
Sous-section 2. La promotion des libertés de circulation : de la prohibition des discriminations fiscales en raison de la nationalité à celle des discriminations <i>de facto</i> en raison des spécificités économiques des concurrents	213
§1. Les libertés de circulation ou la prohibition des traitements différenciés défavorisant les opérateurs étrangers	213
§2. La prohibition des restrictions dites « <i>non-discriminatoires</i> », emportant un effet discriminatoire <i>de facto</i> , ou la prohibition de l'effet anticoncurrentiel de la disposition fiscale	219
A. L'effet anticoncurrentiel d'un régime fiscal reposant sur les spécificités économiques du contribuable	219
B. Les limites à la prohibition des restrictions fiscales.....	224
Sous-section 3. Les « quasi-restrictions », distorsions de jeu concurrentiel naissant des activités transfrontalières en l'absence d'harmonisation fiscale	227
§1. Les distorsions de concurrence affectant une activité transfrontalière en l'absence d'harmonisation des systèmes fiscaux	227
§2. L'élimination des distorsions de concurrence naissant d'une absence d'harmonisation fiscale par une imposition à la source ?.....	230
Section 2. Aides d'État et distorsions fiscales de concurrence : la finalité concurrentielle imposée à l'avantage fiscal	233
Sous-section 1. Avantage fiscal et atteinte aux échanges intracommunautaires.....	236
Sous-section 2. Avantage sélectif et distorsions <i>de jure</i> et <i>de facto</i> de concurrence	243
Conclusion du Chapitre 1.....	254
Chapitre 2 - La concurrence, source de l'impôt.....	258
Section 1 La préservation du jeu concurrentiel par la neutralité fiscale, source de l'imposition.....	258
Section 2. La libre concurrence, source autonome de l'imposition	266
Conclusion du Chapitre 2.....	275
Conclusion du Titre II.....	276
Conclusion générale.....	281
Bibliographie	284
I. Ouvrages généraux, traités et manuels	286
II. Études doctrinales et articles, contributions à un ouvrage collectif.....	290



III.	Actes juridiques de l'Union Européenne.....	300
A.	Directives.....	300
B.	Règlements	300
C.	Communications et communiqués.....	301
D.	Décisions et résolutions.....	301
IV.	Jurisprudence.....	302
A.	Jurisprudence judiciaire.....	302
B.	Jurisprudence constitutionnelle	303
C.	Jurisprudence administrative	305
D.	Les avis et décisions du Conseil de la concurrence / Autorité de la concurrence	312
E.	Jurisprudence européenne	313
V.	Documentation et rapports de l'administration.....	318
A.	Les instructions et notes	318
B.	Documents divers	318
C.	Documents Rapports publics du Conseil d'État.....	319
VI.	Thèses.....	320

Introduction

À n'en pas douter, fiscalité et concurrence comptent parmi les déterminants majeurs de la vie de l'entreprise¹.

En effet, la concurrence² façonne³ le comportement des entreprises, et détermine leur richesse selon une « *rationalité économique* »⁴ porteuse de performance économique⁵.

¹ « *L'entreprise existe incontestablement « devant l'impôt* » », PLAGNET B., Égalité ou inégalités des entreprises devant le droit fiscal, RF fin. publ., 1985, n°9, p. 5, et est entendue au sens matériel, rejoignant l'approche prévalant en droit de la concurrence, v. p. ex. l'arrêt *Mannesmann* (CJCE 13 juillet 1962, aff. C-19/61) définissant l'entreprise comme « *une organisation unitaire d'éléments personnels, matériels et immatériels* » ou encore l'arrêt *Höfner* (CJCE 23 novembre 1991, *Höfner*, aff. C-41/90), définissant ainsi « *toute entité exerçant une activité économique, indépendamment de son statut juridique et de son mode de financement* » ; v. encore PASTUREL M., *Entreprise et raisonnement économique, quelles place dans le droit positif ? L'exemple de la concurrence*, in Le juge et le droit de l'économie, Mélanges Pierre Bézard, Montchrestien, 2002, 341 p., spéc. p. 273. En droit fiscal, ces éléments matériels se complètent toutefois d'une exigence de détermination d'une personnalité fiscale : « *C'est au fond par l'intermédiaire de la comptabilité qu'apparaît la « personnalité fiscale » de l'entreprise, la distinguant, en particulier, de la personnalité de l'exploitant (...)* Il apparaît donc pour définir l'entreprise au sens du droit fiscal, il convient de combiner les notions économiques (« *organisations tendant à la production* ») et les notions comptables (*organisations obligées de tenir une comptabilité*) » (PLAGNET B., *op. cit.*, p. 5). À des fins de lisibilité, le texte principal et les notes de bas de page font référence à l'appellation CJCE au titre des arrêts antérieurs à l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne instituant la CJUE.

² La vision néoclassique de la concurrence pure et parfaite reste dominante, au point de constituer un « *modèle concurrentiel de base* » (STIGLITZ J. et WALSH C. Principes d'économie moderne, Bruxelles, De Boeck, 2004, 982 p., spéc. p. 26) reposant sur l'atomicité de l'offre, l'information parfaite, l'homogénéité des produits, les coûts de transaction nuls, la liberté d'entrée et de sortie et l'absence d'externalités maximisent le bien-être (entendu comme le surplus collectif résultant de l'addition du surplus du producteur et de celui du consommateur : CARLTON D.W. et PERLOFF J.M., *Économie industrielle*, traduction de la 2ème édition américaine par Fabrice Mazerolle, De Boeck, 1998, 1088 p., spéc. p. 117), et l'efficacité allocative et productive du marché (STIGLITZ J. et WALSH C., *op. cit.*, spéc. p. 28). Sur les marchés présentant une offre oligopolistique, la concurrence suit les modèles de Bertrand et de Cournot, dont le cadre conceptuel a été rénové après-guerre par la théorie des jeux.

³ De manière statique (c'est-à-dire comportementale, v. STIGLITZ J. et WALSH C., *op. cit.*, p. 295) ou dynamique (selon la conception schumpéterienne de la concurrence, procédant de « *l'apparition d'un produit, d'une technique, d'une source de ravitaillement, d'un nouveau type d'organisation (...)* – *c'est-à-dire la concurrence qui s'appuie sur une supériorité décisive aux points de vue coût ou qualité et qui s'attaque, non pas seulement aux marges bénéficiaires et aux productions marginales des firmes existantes, mais bien à leurs fondements et à leur existence même* », SCHUMPETER J., Capitalisme, socialisme et démocratie, Paris, Payot, 1990, 451 p., spéc. p. 118).

⁴ PIROVANO A., « Justice étatique, support de l'activité économique – Un exemple : la régulation de l'ordre concurrentiel », Justices n°1, janvier/juin 1995 p. 18.

⁵ *Inter alia*, BIENAYME A., « Le progrès économique en droit de la concurrence », Revue Concurrence et consommation, 1996 n°94 p. 5.

Pour sa part, la fiscalité organise le prélèvement⁶ d'une fraction de cette richesse⁷ au bénéfice de la collectivité⁸ ; à ce titre, elle est assimilée en pratique à une charge⁹ pouvant donner lieu à contrepartie¹⁰.

⁶ Pour reprendre une excellente formulation, « *le taux de prélèvements obligatoires (...) permet de chiffrer la part de revenu national qui transite par un processus administratif de perception et d'affectation collective* », ISAIA H., SPINDLER J., L'ordre concurrentiel et la fiscalité, in L'ordre concurrentiel, Mélanges en l'honneur d'Antonio Pirovano, Editions Frison-Roche, 2003, 688 p., spéc. p. 167.

⁷ RACINE P.-F., Réflexions sur la notion de revenu, BF Francis Lefebvre, 2/84 p. 67

⁸ « *Les revenus issus de la production peuvent, par leur emploi, procurer schématiquement aux unités économiques deux types de satisfaction: satisfaction immédiate des besoins par une part privatisée du produit global; satisfaction médiate des besoins par une part socialisée de ce même produit. Le taux de prélèvements obligatoires, (...) balise la frontière entre les deux utilisations possibles des revenus issus de la production, et par là même entre les deux types de satisfaction que l'on peut en tirer* » (LLAU P., Perspectives d'évolution de la fiscalité d'État en France, in Histoire du droit des finances publiques, ISAIA H. et SPINDLER J. (dir.), volume II, Paris, Economica, 1987, 690 p., cité par ISAIA H., SPINDLER J., L'ordre concurrentiel et la fiscalité, article *op. cit.*, p. 167).

⁹ Charge analytique, à tel point que l'expression de « *coût fiscal* » est répandue. Les normes comptables (IAS 12 pour l'impôt sur le résultat comptabilisé dans une ligne dédiée du compte de résultat, IAS 1 pour les taxes comptabilisés dans le résultat avant impôt) et la pratique assimilent l'impôt à une charge courante de l'entreprise. Sur ces aspects, v. HECKLY C., Rationalité économique et décisions fiscales, L.G.D.J., Bibliothèque de science fiscale, 1987, 379 p., spéc. p. 60 ; RAINGEARD DE LA BLETIERE E., Les relations entre le droit communautaire et le droit fiscal international, Th. Paris I, 2008, 591 p., p. 245 : « *La fiscalité a un effet direct sur la rentabilité puisqu'elle peut constituer un coût [devant] être pris en compte [dans la détermination de la marge nette des sociétés sur leurs activités]* » ; v. encore MILL J.-S., Principles of Political Economy, 1909, 7^{ème} éd., spéc. V, iii : « *If a tax were laid on the profits of any one branch of productive employment, the tax would be virtually an increase of the cost of production (...)* ») soit « *Si un impôt était prélevé sur les profits de toute activité de production, cet impôt serait virtuellement un accroissement du coût de production* » (traduction libre de l'auteur). Pour une présentation plus juridique de cette réalité comptable, v. CE 9^{ème} s.-s. 1^{er} avril 2005, *SA Ecosita*, n°262687. De manière moins courante, les impôts sont rattachés au bilan de l'entreprise, en tant que dette, voire de fonds propres par analogie avec les bénéfices de l'entreprise (MEUNIER F., Pratique de la finance d'entreprise, ed. ENSAE, 2004, 250 p., p.11).

¹⁰ LAURÉ M., Science fiscale, PUF, 1993, 1^{ère} éd., 414 p., p. 86 : « *les impôts (...) sont des versements auxquels on peut substituer, pour l'analyse de la formation des coûts, les dépenses publiques dont ils couvrent les frais (...)* ». Sur la théorie de l'impôt-échange, encore appelé impôt-assurance ou impôt-contrepartie, présentant une filiation contractualiste formulée par Hobbes, Locke, Rousseau, Adam Smith puis reprise au 19^{ème} siècle par le courant libéral, v. BOUVIER M., Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, L.G.D.J., coll. « Systèmes », 9^{ème} éd., 2008, 255 p., spéc. p. 226 et 227. Plus positivement, en admettant que l'impôt constitue la contrepartie de services rendus directement (droits d'enregistrement offrant une sécurité juridique par exemple) ou indirectement (infrastructures...) par la personne publique à l'entreprise, l'impôt est assimilable à un simple facteur de production. Ceci sera plus particulièrement le cas pour ces impositions particulières que sont les redevances et les taxes pour service rendu (v. LAURÉ M., *op. cit.*, spéc. p. 25).

Or en première analyse, fiscalité et le jeu concurrentiel sont de toute évidence indissociablement liés.

Indissociablement liés, car le produit fiscal procède du jeu concurrentiel. Le profit servant de base à l'imposition sur l'activité n'est autre que le surplus du producteur, c'est-à-dire son propre profit soustrait au jeu de la concurrence. À cet égard, un jeu concurrentiel parfait de long terme annule ce surplus et, partant, la base imposable ; *a contrario*, un monopole le maximise¹¹ - ceci explique qu'un engagement de non-concurrence conduisant à un gain de pouvoir de marché constitue un actif incorporel susceptible de générer une plus-value imposable¹².

Indissociablement liés, encore, lorsque de manière symétrique le simple fait d'imposer provoque un effet sur le jeu concurrentiel. En effet, s'intercalant¹³ entre l'offreur et le demandeur, l'impôt réduit le profit du premier¹⁴ et réhausse le prix d'équilibre du marché¹⁵, ce qui à son tour réduit

¹¹ Sur l'absence de surplus du producteur dans un jeu concurrentiel à long terme, v. CURIEN N., Introduction à la microéconomie, L'étude des marchés, Les Éditions de l'École Polytechnique, 2000, 105 p., spéc. p. 21-23 ; sur le fait que le monopole discriminant attribue au monopoleur l'intégralité du surplus du marché, spéc. p. 42.

¹² « *Un engagement de non-concurrence (...) constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé (...) s'il a pour effet d'accroître la valeur de l'actif incorporel de l'entreprise, notamment par le gain de parts de marché* » CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 3 novembre 2003, *Société Trinome* n°232393

¹³ GILBERT G., La théorie économique de l'impôt optimal : une introduction, RF fin. publ., 1996, n°55 p. 93. Pour ce dernier, de manière synthétique, « *l'impôt, sur un bien de consommation par exemple, a pour effet de « découpler », de déconnecter le prix TTC sur lequel l'acheteur va se fonder pour fixer les quantités qu'il désire, et le prix HT qui rémunère le vendeur (...) et sur lequel ce dernier va se fonder pour offrir une certaine quantité de biens à la clientèle. La fiscalité introduit un « écart de prix » (...) [qui viole] une condition essentielle à la réalisation d'un état efficace de l'économie [tenant à l'ajustement des comportements d'offre et de demande en fonction des prix]* ».

¹⁴ Ces derniers supportent le poids de la taxe à la mesure de la supériorité de l'élasticité de la demande sur celle de l'offre. Sur ce point v. L'impôt sur la consommation, OCDE, 1988, 370 p., spéc. p. 138. Sur la capacité du producteur à compenser la charge fiscale par une hausse de sa marge opérationnelle, v. JEZE G., Cours de finances publiques, professé à la Faculté de droit de l'Université de Paris pendant le deuxième semestre 1930-1931 – Théories générales sur les phénomènes financiers, les dépenses publiques, le crédit public, les taxes, l'impôt, Marcel Giard, 1931, p. 488, cité par VAIL M., Marché Intérieur et neutralité de l'impôt direct : la construction fiscale européenne revisitée, Th. Paris II, 2011, 322 p., p. 14.

¹⁵ Sur la capacité des entreprises à répercuter au consommateur l'imposition, ce que la doctrine nomme le « *forward tax shifting* », résultant d'une élasticité de l'offre supérieure à celle de la demande, v. SALANIE B., Théorie économique de la fiscalité, Economica coll. « Économie et statistiques avancées », 2002, 300 p., spéc. p. 26. De même, « *Les entreprises sont en mesure de transférer la charge fiscale et sociale de la taxation sur d'autres personnes, au sein de l'entreprise (actionnaires, salariés) ou à l'extérieur (consommateurs)* » (Les prélèvements

d'autant les ventes qui y sont réalisées¹⁶. Ces effets ont pour conséquence une consolidation des opérateurs¹⁷, par l'absence d'entrée ou la sortie du marché¹⁸ des offreurs marginaux¹⁹ présentant la structure de coût la moins favorable²⁰. A cet égard, l'imposition engendre, en soi, une concentration du marché, réduisant la concurrence en conséquence.

obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, Conseil des prélèvements obligatoires, octobre 2009, 300 p., p. 16).

Encore convient-il ici de distinguer entre court et long terme : à court terme, l'impôt n'est pas répercuté sur le client final, auquel cas il affecte l'autofinancement (par assèchement des fonds propres) et par conséquent « la capacité concurrentielle » de la firme (v. EUZEBY A., L'incidence de l'impôt sur les sociétés, Revue de Science Financière, juillet-décembre 1976, p. 90 et svtes., cité par HECKLY C., *op. cit.*, p. 61). Ceci s'explique par le caractère résiduel de l'impôt selon l'analyse classique de Ricardo et de Cournot. À plus ou moins long terme, il est répercuté au moins partiellement sur le consommateur final.

Pour un recensement de l'ensemble des développements économiques consacrés à la transférabilité de l'impôt au client final, HECKLY C., *op. cit.*, spéc. p. 58-65.

¹⁶ V. sur ce point SALANIE B., *op. cit.*, spéc. p. 26-27 ; v. encore « [L]es effets de premier tour (...) sont les suivants: l'impôt renchérit les coûts de production (...), ce qui déprime la demande, et entraîne une baisse de la production » (Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, *op. cit.*, p. 20) ; v. encore CURIEN N., *op. cit.*, spéc. p. 24-26. Pour reprendre la formule de J.-B. Say, « Les impôts sont une addition aux frais de production ; (...) L'impôt, en élevant le prix des produits, réduit la consommation qu'on peut en faire, et par conséquent la demande des consommateurs » (SAY J.-B., Traité d'économie politique, 6^è éd., Horace Say, Paris, 1841, 652 p. Livre 3^ème, C. IX, p. 505). Formulé de manière plus empirique, « [L]e producteur élève son prix en conséquence [de l'impôt]. L'acheteur paie plus cher, mais achète moins. Dans ces conditions, il se peut que l'impôt entraîne une perte à la fois pour le vendeur à raison de cette consommation moindre et malgré la répercussion, et pour l'acheteur en raison de la répercussion » (JEZE G., *op. cit.*, p. 489, cité par VAIL M., *op. cit.*, p. 14).

Pour une illustration contentieuse (mévente importante et brutale de postes de radio résultant d'une taxe visant ces équipements), v. CE 8^ème et 3^ème s.-s. r. 3 août 2011, n°322856.

¹⁷ Sur le phénomène de concentration du marché résultant de la fiscalité, par la disparition des opérateurs présentant de faibles économies d'échelle, v. HECKLY C., *op. cit.*, p. 48, pour qui la TVA « [entretiendrait] la concurrence au niveau des prix en exerçant une pression permanente sur les marges bénéficiaires (...) [et serait à cet égard] « un puissant facteur de concentration au profit des entreprises les plus compétitives ». A contrario, l'évasion fiscale permettrait à un producteur marginal de ne pas subir un tel effet (MOMBERT F., Contribution à une étude théorique des incidences de l'impôt sur les sociétés, Revue de Science Financière, juillet 1962, p. 447).

¹⁸ Pour Adam Smith, en effet: « [Taxes] may obstruct the industry the people, and discourage them from applying to certain branches of business which might give maintenance and unemployment to great multitudes. While it obliges the people to pay, it may thus diminish, or perhaps destroy some of the funds which might enable them more easily to do so » (SMITH A., The Wealth of Nations, 1776, Penguin Books, 1999, 602 p., Livre V, Ch. II, Partie II), soit « [Les impôts] peuvent fermer une activité et des individus, et les décourager de s'investir dans certains secteurs qui pourraient entretenir les multitudes. Lorsque [l'impôt] contraint les personnes à payer, il peut réduire, voire détruire les richesses qui faciliteraient cela » (traduction libre de l'auteur).

¹⁹ HECKLY C., *op. cit.*, p. 61 (sur la disparition des acteurs marginaux en application de la « théorie de la transférabilité »).

²⁰ Ce qui réserve le cas de l'imposition parfaitement proportionnelle de l'entreprise marginale en concurrence pure et parfaite, laquelle ne supporte aucune imposition, v. COSCIANI C., Conséquences de la disparité des régimes fiscaux

En dépit de ces évidences, les rapports entre fiscalité et concurrence sont rarement étudiés.

Il est vrai que tout semble distinguer les objectifs et méthodes de la fiscalité d'une part, et du jeu concurrentiel, d'autre part. La fiscalité répond à des motifs divers - financement public²¹, redistribution²², régulation économique²³ ou interventionnisme²⁴ - qui ne suivent pas toujours, loin s'en faut, à la logique d'efficacité économique²⁵ que suit le jeu concurrentiel. En outre, sur un plan méthodologique, la fiscalité est l'expression d'un *imperium* régalien²⁶ longtemps conçu comme antagoniste de la liberté individuelle²⁷ dont procède le jeu concurrentiel. En pratique, le seul terrain de rencontre de la fiscalité et de la concurrence serait la notion de « concurrence fiscale »²⁸ à laquelle se livrent les États²⁹ pour attirer³⁰ une base imposable désormais mobile³¹.

appliqués aux sociétés et aux entreprises, OECE mai 1959, cité par HECKLY C., *op. cit.*, spéc. p. 60. Ce cas de figure reste bien évidemment une hypothèse d'école.

²¹ « En matière fiscale, les intérêts sont d'abord et immédiatement financiers » (HERTZOG R., La doctrine fiscale aujourd'hui : introuvable et florissante, RDE, n°24, 15 juin 2006, n°27). Dans sa Communication de 1998 98/C 384/03 du 10 décembre 1998 sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité des entreprises (« *Communication de 1998* »), la Commission européenne relève que « la raison d'être du système fiscal est de collecter des recettes destinées à financer les dépenses de l'État » (point 26).

²² Sur la conception d'« *impôt-solidarité* », facteur de légitimité d'« *essence démocratique* » relevant de la justice distributive, v. VEDEL G., RF fin. publ., 1983, p. 1 ; pour un état des lieux de la redistribution en France à ce jour, v. MUZELLEC R., Finances publiques, S., 14^{ème} éd., 714 p., spéc. p. 128-129.

²³ Sur la fiscalité en tant qu'outil de régulation conjoncturelle, BOUVIER M., *op. cit.*, spéc. p. 172 et HECKLY C., *op. cit.*, spéc. p. 30-31 et p. 46.

²⁴ Sur les différentes conceptions de l'interventionnisme budgétaire, v. MUZELLEC R., *op. cit.*, spéc. p. 217.

²⁵ LAURÉ M., *op. cit.*, spéc. p. 39

²⁶ V., parmi de nombreuses études, COLLET M., La régulation fiscale, Dr. fisc., n°12, 20 mars 2008, p. 220.

²⁷ Est revenue à la doctrine fiscale libérale du 19^{ème} siècle la tâche de concilier « *lois du marché et du libre échange* » avec, « *au nom du respect de la liberté individuelle, [une conception] plus solidaire de l'impôt* » (BELTRAME P., La pensée libérale et l'impôt au XIX^{ème} siècle en France, RF fin. publ., n°84 décembre 2003, p. 23-90, spéc. p. 24).

²⁸ Sur la concurrence fiscale analysée comme « *une forme particulière de concurrence* », v. La concurrence fiscale et l'entreprise, Conseil des impôts, 2004, 364 p., p. 11. La résolution du Conseil européen du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale (98/C 2/01) précise que l'objet de la concurrence consiste alors en des mesures fiscales « *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* ». L'expression de « *concurrence fiscale* » a été employée de manière concomitante par des praticiens tant européens qu'anglo-saxons, v. MARINI P., La concurrence fiscale en Europe, Rapport au Sénat n°483 (1998-1999), Paris ; AVI-YONAH R., Globalization, Tax

Si la notion de concurrence fiscale est d'un intérêt indéniable, en ce que son acception mercatoriale de la fiscalité transpose aux Etats des stratégies concurrentielles d'entreprise – jusqu'à impliquer des comportements coordonnés³² pour qu'en soient surmontés les effets négatifs³³ - sa portée reste limitée aux rapports entre systèmes fiscaux étatiques, sans impact direct sur les contribuables.

Autre écueil, l'influence de la fiscalité sur le comportement concurrentiel des entreprises semble à ce jour éludée sur un plan scientifique. En effet, les travaux économiques menés en matière fiscale ne traitent que de manière très indirecte de problématiques concurrentielles. Ils portent pour l'essentiel sur la préservation par la fiscalité de l'efficacité allocative³⁴ ou, symétriquement,

competition and the fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law School, Public Law and Legal Theory Working Paper Series n°4 2000, cités par DIDIER P., La notion de concurrence fiscale, Arch. phil. du droit, n°46 1/1/2002, p. 103.

²⁹ Sur « *le marché de l'impôt* » pour lequel « *la rationalité économique et financière [conduit] naturellement à localiser la richesse taxable là où l'impôt correspondant pèse le moins (...)* », v. GASTAUD J.-P., Le pouvoir des États et la concurrence fiscale déloyale, Revue Internationale de droit économique, 1/10/99, p. 341. De la même façon, « (...) [c]e que l'on appelle la concurrence fiscale est en réalité la concurrence qui existe entre les États sur le marché de l'environnement public (...) » (DIDIER P., *op. cit.*, p. 103).

³⁰ Sur le fait que la concurrence fiscale offre aux entreprises une possibilité de « *réduction de leurs charges* » et aux États celle « *d'attirer (...)* des « *assiettes mobiles supplémentaires (...)* assurant l'équilibre budgétaire de l'opération », v. La concurrence fiscale et l'entreprise, *op. cit.*, p. 13.

³¹ Sur cet aspect, v. La concurrence fiscale et l'entreprise, *op. cit.*, spéc. p. 7 ; v. DURAND P., Délocalisations et concurrence fiscale, Revue administrative, 1/11/04, n°342 p. 598.

³² Sur « *l'accord politique* » tenant au « *code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises* », Communication de la Commission européenne du 28 avril 2009 au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen relative à la bonne gouvernance dans le domaine fiscal COM (2009) 201 final.

³³ Sur les effets négatifs de la concurrence fiscale, v. MUZELLEC R., *op. cit.*, spéc. p. 127-128. La notion de concurrence fiscale dite « *dommageable* » provient de l'OCDE et recouvrait à l'origine la pratique des paradis fiscaux et les régimes préférentiels. Il s'agit de mesures affectant la localisation des activités financières et des autres prestations de services, sapant la base d'imposition des autres pays, faussant les schémas d'échanges et d'investissement et portant préjudice à l'équité et à la neutralité des régimes fiscaux ainsi qu'à l'adhésion à ces régimes du grand public en général : v. Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial, Paris, OCDE 1998. Sur le caractère « *dommageable* » de l'objectif d'attractivité et non de productivité, v. ISAIA H., SPINDLER J., L'ordre concurrentiel et la fiscalité, *op. cit.*, p. 175.

³⁴ Selon laquelle « *la combinaison des biens et services produits par une économie doit refléter les préférences de ses membres* » (STIGLITZ J. et WALSH C., *op. cit.*, p. 225). Les produits sont fabriqués au coût minimum dans la mesure où « *aucun réagencement des ressources entre les entreprises ne permettrait d'augmenter la production d'un produit sans réduire celle d'au moins un autre* » (CARLTON D.W. et PERLOFF J.M., *op. cit.*, p. 117). Sur le fait que l'économie publique positive est « *centrée sur la recherche du coût effectif de l'impôt et sur l'identification des*

sur les dispositions fiscales visant à orienter le jeu de l'offre et de la demande, en vue de satisfaire des objectifs de politique publique³⁵. Il est vrai que l'analyse de l'impact de la fiscalité sur les comportements d'opérateurs soulève de redoutables difficultés méthodologiques³⁶, qui peuvent expliquer que les économistes se gardent de formuler une doctrine d'ensemble sur la fiscalité des entreprises³⁷.

Un constat voisin peut être fait au sujet des rapports entre le jeu concurrentiel et, non plus la fiscalité, mais plus précisément le droit fiscal. C'est que l'impôt n'est pas qu'un outil présentant « *une dimension économique, politique et sociologique* »³⁸, mais également un phénomène de droit³⁹ qui fonde, détermine, et réalise le prélèvement fiscal par des normes⁴⁰ et des pratiques⁴¹

déterminants de la répartition de la charge fiscale [permettant] de définir des types de taxes n'induisant pas de distorsions », v. MONNIER J.-M., La formation des conceptions de la justice fiscale dans la pensée économique anglo-saxonne, RF fin. publ., décembre 2003, n°84, L.G.D.J., p. 91 et svtes., p. 121.

³⁵ À titre d'exemple de cette fiscalité dite « *comportementale* », les taxes dites « *pigouviennes* » permettent de pénaliser des comportements générateurs d'externalités négatives (principe du « *pollueur-payeur* »). Sur ces incitations fiscales négatives, v. SULLIVAN M., Tax incentives and economists, Tax Notes International, avril 2006, p. 96 et svtes., spéc. p. 97. Pour un exemple d'effet potentiel de ces politiques sur le jeu concurrentiel, v. p. ex. CJCE 27 février 1980, *Commission c./ Royaume-Uni*, aff. C-170/78, point 14 : « *il ne faut pas (...) que la politique fiscale d'un État membre serve à cristalliser des habitudes de consommation données en vue de stabiliser un avantage acquis par les industries nationales qui s'attachent à les satisfaire* ».

³⁶ « [L]'évaluation des effets de la fiscalité sur l'activité économique est (...) rendue difficile par le fait qu'elle n'est pas isolable d'autres facteurs pouvant influencer les stratégies des opérateurs économiques et par le manque de travaux en la matière » (Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, *op. cit.*, p. 137). En outre, les contribuables subissent un « *voile d'ignorance* » rawlsien quant aux impôts payés par leurs concurrents, tant il est vrai que « *les décisions individuelles [d'imposition] ne sont connues le plus souvent que du contribuable visé : celui-ci protestera contre les excès d'imposition, mais se gardera bien de signaler leurs insuffisances* » (DELVOLVE P., Le principe d'égalité devant les charges publiques, L.G.D.J., 1969, 467 p., p. 81).

³⁷ « (...) Pour ce qui est de la fiscalité les rares recherches conduites par des économistes concernent des aspects fragmentaires (...) On pourrait penser que ces champs de recherche pouvaient être porteurs d'une nouvelle doctrine fiscale, mais hélas on verra que leur apport normatif sont fortement limités par une approche purement micro-économique (...) » (SPINDLER J., Les doctrines fiscales économiques en France : un grand silence ?, RDE, n°24, 15 juin 2006, p. 30).

³⁸ COLLET M., Droit Fiscal, PUF coll. « Thémis », 2007, 453 p., spéc. p. 12.

³⁹ Sur cette notion, CARBONNIER J., Sociologie juridique, PUF, coll. « Quadrige », 1994, 416 p., spéc. p. 42.

⁴⁰ Recouvrant, en raison de son objet, « *toutes les règles relatives à un impôt, quelle qu'en soit la nature, à quelque catégorie qu'il appartienne* » (LAMARQUE J., AYRAULT L., NEGRIN O., Droit fiscal, Litec, 2009, 1132 p., p.107). Cette simplicité n'est qu'apparente dans la mesure où « *l'impôt, qui a quelque importance dans nos sociétés, n'a aucune définition, ni jurisprudentielle, ni textuelle* » (HERTZOG R., La juridiction administrative et la classification des ressources publiques, RF fin. publ., n°70, 2000, p. 97 et svtes., p. 111). L'impôt présenterait ainsi

constitutives d'une technique à part entière⁴², susceptible d'être contrôlée. Or ici encore, à l'instar des effets du droit fiscal sur l'efficacité économique⁴³, les rapports entre droit fiscal et concurrence restent abordés de manière incidente.

A l'examen, en effet, l'essentiel des travaux sur les enjeux concurrentiels du droit fiscal portent sur la déductibilité fiscale des sanctions pour atteinte à la liberté des prix et de la concurrence⁴⁴,

un caractère « innomé », et l'absence de « contenu conceptuel spécifiquement déterminé » dans la détermination du sujet du droit fiscal conduit au constat qu'« à la richesse de la terminologie fiscale correspond une étonnante déficience conceptuelle » (TOURNIE G., De l'impôt et des mots : réflexions sur le déficit conceptuel du droit fiscal in Études en l'honneur de Loïc Philip, Constitution et finances publiques, Economica, 2005, 622 p., p. 603 et svtes., p. 605). V. aussi, dans le même ouvrage, AMSELEK P., Impositions et cotisations obligatoires, spéc. p. 239-263.

Une approche alternative pourrait être de définir le droit fiscal par son régime, comme « les règles relatives à un prélèvement, une certaine catégorie de créances, dont la qualification de « fiscales » conduit justement à leur appliquer ces procédures lesquelles constituent l'élément unificateur de cette catégorie juridique » (HERTZOG R., Le juge fiscal en crise ?, in HERTZOG R., (dir.), Le juge fiscal, Economica, coll. « Finances publiques », 1988 p. 5 et svtes., spéc. p. 41, cité par PELLETIER M., Les normes du droit fiscal, Th. Paris I, Ed. D., coll. « Nouvelle Bibliothèque de Thèses », 2006, 648 p., p. 29).

À ce jour, « L'immense majorité de la doctrine contemporaine se réfère à la définition de Jèze » pour lequel l'impôt est matériellement « une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie dans le but d'assurer la couverture des charges publiques » (PELLETIER M., *op. cit.*, p. 24) ; pour une reprise de cette définition v. BIENVENU J.-J., LAMBERT T., Droit fiscal, PUF, 2010, 4^{ème} éd., 480 p., spéc. p. 32.

⁴¹ Sur le statut de ces sources non formelles du droit fiscal, VARNEROT C., Entre essentialisme et existentialisme de la théorie des sources: les sources non formelles du droit fiscal, Arch. phil. du droit, 01/01/2002, vol. 46, p. 139; *contra*, PELLETIER M., *op. cit.*, spéc. p. 466-467. V. également, sur le caractère négocié de l'imposition, COLLET M., La régulation fiscale, *op. cit.*, p. 220.

⁴² HIKAKA G., PREBBLE J., Autopoiesis and General Anti-Avoidance Rules, in Critical Perspectives On Accounting, Elsevier, Février 2010, Vol. 21, p. 545 : « (...) Tax law is concerned with its own forms, not with the transactions of the economic system that underlie those forms, nor with the accounting records of those transactions (...) There is a gap, or ectopia, between tax law and the facts to which it relates. This ectopia comes about for a number of reasons. The primary one is that tax law cannot tax the economic facts of transactions and investments directly, but must instead address a legally defined surrogate, which is a legal simulacrum of those facts », soit « (...) Le droit fiscal est contraint par ses propres exigences formelles, et non par les transactions économiques qui sous-tendent ces exigences, ni par le traitement comptable de ces transactions (...) Il existe un hiatus, ou ectopie, entre le droit fiscal et les faits auxquels il se rapporte. Cette ectopie a plusieurs causes. La cause première est que le droit fiscal ne peut imposer directement les faits économiques des transactions et les investissements, mais repose sur une qualification légale qui en constitue une transposition juridique » (traduction libre de l'auteur). Pour la CJCE, « une distinction doit être établie entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système fiscal lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de tels objectifs » (CJCE 6 septembre 2006, *Portugal c/ Commission*, aff. C-88/03).

⁴³ L'examen des rapports entretenus par les données techniques ou juridiques de la fiscalité, d'une part, et les effets de l'impôt, d'autre part, procéderait en effet d'une démarche « hétérodoxe et inhabituelle » qui tranche avec une analyse purement économique (TOURNIE G., L'échec d'une grande ambition : la science fiscale selon Henry Laufenburger, in Doctrines fiscales : à la redécouverte de grands classiques, RAIMBAULT DE FONTAINE S. (dir.), Éditions L'Harmattan, coll. « Finances Publiques », 2007, 266 p., p. 61 et svtes., spéc. p. 68).

conduisant plus précisément la doctrine à s'interroger sur les rapports entre acte anticoncurrentiel⁴⁵ et acte anormal de gestion⁴⁶.

Or ici encore, il est permis de douter que se trouve ainsi traitée l'intégralité des implications concurrentielles du droit fiscal. Notamment, le juge communautaire reconnaît que le jeu concurrentiel par les mérites⁴⁷ peut être affecté par le fait de subir des charges⁴⁸ que n'encourent

⁴⁴ L'art. 85 de la loi relative aux nouvelles régulations économiques n°2001-420 du 15 mai 2001 modifie l'art. 39 2^{ème} du CGI en substituant la mention des dispositions légales régissant « *la liberté des prix et de la concurrence* » à celle des dispositions légales régissant « *les prix* ». Ce faisant il applique aux infractions à la concurrence l'analyse faite par l'instruction administrative du 30 octobre 1997 4-C-622.

Pour sa part, le Conseil d'État a estimé (CE 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 7 janvier 2000 *Société Entreprise Jean François* n°187802), que les amendes prononcées par le Conseil de la concurrence sur la base de l'ordonnance du 30 juin 1945 relative aux prix relevaient de cette prohibition, dans la mesure où les ententes pouvaient être assimilées à des infractions sur le prix. Ultérieurement il a admis la déductibilité des sanctions résultant de l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986, porteuse d'un ordre public concurrentiel distinct de la réglementation sur les prix, tout en prenant acte de l'adoption de l'art. 85 susmentionné (CE Sect. 29 déc. 2004, *SA Joseph Perasso et Fils*, n°269992).

⁴⁵ Le législateur du 15 mai 2001 a écarté les propositions doctrinales (v. LOSAPPIO P. Déductibilité fiscale des sanctions pécuniaires ? *RDF* 2000, chron. p. 1010) relayées par la Commission des lois du Sénat, visant à faire dépendre la déductibilité de ces amendes de leur conformité à l'intérêt de l'entreprise condamnée. L'intérêt social de la pratique anticoncurrentielle tient ici au fait que les pénalités encourues du fait d'une participation à un cartel le sont bien dans l'exercice d'une activité professionnelle ; v. VILMART C. Non déductibilité des amendes de concurrence : quelques réflexions sur une distorsion fiscale, *Revue Lamy de la concurrence*, n°3 mai/juillet 2005, p. 147.

⁴⁶ V. AMAR J., De la non-déductibilité des amendes prononcées par le Conseil de la concurrence (Retour sur la théorie de l'acte anormal de gestion), *Petites Affiches*, 2 novembre 2001, n°219 p. 3. Contre cette approche, v. GOUYET R. Concepts de réalisme et de moralisme fiscal à travers le prisme de sanctions pécuniaires infligées par le Conseil de la concurrence, *Petites Affiches*, 10 août 2001, n°159 p. 20 : « *L'on peut voir, dans cette prise de position topique, une nouvelle manifestation d'un moralisme fiscal* ». L'acte anormal de gestion aurait été constitué dès lors que la sanction de la pratique excédait ses bénéfices pour l'entreprise, v. GOUYET R., À propos de la déductibilité des amendes infligées par le Conseil de la concurrence, *JCP E*, 2001, p. 677, et GOUYET R., De la déductibilité fiscale des sanctions pécuniaires infligées par le Conseil de la concurrence, *D. Aff.*, 2001, chron. p. 1522 : « *L'anormalité sera (...) révélée, dès lors que l'avantage réellement perçu par l'entreprise sera sans réelle commune mesure avec l'importance de la dépense effectuée en son nom. (...) Fort de cette analyse, l'entreprise devrait pouvoir valablement déduire une dépense entachée d'illicéités juridique ou économique, dès lors que la charge en cause est exposée dans l'intérêt de la partie versante* ».

⁴⁷ Le droit de la concurrence désigne le jeu concurrentiel non faussé comme expression de la « *concurrence par les mérites* ». Cette notion est apparue dans la jurisprudence communautaire dès 1991 (CJCE 3 juillet 1991, *AKZO Chemie BV c/ Commission*, aff. C-62/86, spéc. point 70), en se substituant à la notion de « *compétition normale des produits ou services sur la base des prestations des opérateurs économiques* » issue de la jurisprudence *Hoffman-La Roche c/ Commission* de la CJCE (13 février 1979, aff. C-85/76). Elle reste cependant d'une appréhension difficile (REY P., *Concurrence par les mérites*, in CANIVET G. (sous la dir.), *La modernisation du droit de la concurrence*, Paris, L.G.D.J., Droit & Economie, 2006, 486 p., p. 151 et svtes., spéc. p. 154). Pour la doctrine la plus autorisée, « *les seules inégalités admissibles sont celles qui tiennent aux différences de talents et de capacités (...) Les entreprises les moins efficaces ne devraient pouvoir maintenir leur pouvoir de marché (...) c'est aux meilleures entreprises que devraient revenir les parts de marché importantes* » (DECOCQ G., *La concurrence par les mérites*,

pas certains concurrents. Dans la mesure où ce juge, suivi sans peine par la doctrine⁴⁹, applique un même raisonnement aux charges publiques⁵⁰, et que les charges fiscales sont elles-même des charges publiques⁵¹, s'ouvrent des perspectives de distorsion naissant du droit fiscal dont le juge a en principe à connaître.

Il ne fait ainsi guère de doute que les rapports entre droit fiscal et concurrence forment un « *nouveau champ herméneutique* »⁵² restant à défricher.

in E. LE DOLLEY (dir.) Les concepts émergents en droit des affaires L.G.D.J., 2010, 488 p., p. 239 et svtes., spéc. p. 241).

⁴⁸ Est ainsi qualifié d'abus de position dominante le fait d'imposer à ses concurrents une charge d'exploitation telle que ces derniers sont conduits à une rentabilité nulle ou négative. Cette pratique, qualifiée de ciseau tarifaire, a fait l'objet d'une première qualification par la jurisprudence *AKZO Chemie BV c/ Commission* de la CJCE, préc.).

⁴⁹ « *En tant que modèle qui envisage strictement le départ de la relation de compétition, l'égalité selon les mérites impose une limitation à l'intervention publique (...) L'égalité de départ interdit à [l'autorité publique] d'adopter une mesure qui aurait pour effet de favoriser ou de défavoriser un individu plutôt qu'un autre. Subséquemment, dans une économie qui repose sur les forces du marché, le fait d'avantager la position d'un opérateur économique engendre, le plus souvent, un désavantage subi par ses concurrents (...) L'égalité des mérites (...) ne permet pas de stabiliser un avantage acquis à l'occasion de la compétition. L'égalité des mérites joue donc à chaque fois que s'exerce la concurrence. Le résultat procédant de la compétition doit être remis en cause à chaque nouvel échange (...)* » (HERNU R., Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes, L.G.D.J., 2003, 550 p., spéc. p. 138-139).

⁵⁰ Par exemple, sur le lien entre charge d'origine publique et désavantage concurrentiel, la CJCE prohibe toute exonération qui serait de nature à abaisser un coût de production et, partant, à « *élargir substantiellement (...) les différences de coûts de production [entre entreprises intégrées et non-intégrées]* », constituant de ce fait un avantage discriminatoire à l'égard de certaines entreprises. Doivent ainsi être considérées comme discriminatoires « (...) *les mesures ou les interventions, y compris celle de la Haute Autorité, qui sont susceptibles d'augmenter considérablement les écarts dans les coûts de production (...) lorsqu'elles provoquent, de ce fait, des troubles sensibles dans l'équilibre concurrentiel des entreprises touchées, en d'autres termes lorsqu'elles servent ou aboutissent à fausser la concurrence (...)* » (CJCE 17 juillet 1959, *Société nouvelle des usines de Pontlieue-Aciéries du Temple / Haute Autorité de la CECA*, aff. C-32/58).

⁵¹ « *Il n'y a pas lieu de distinguer entre les divers aspects des charges selon qu'il s'agit d'impôts ou de toutes autres formes de sujétions destinées à satisfaire un intérêt public. Ce qu'il faut considérer, c'est le poids, le fardeau qui atteint les particuliers dans un intérêt public, quelle qu'en soit la forme* » (DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 7).

⁵² MIGNON E., Fiscalité et concurrence : un nouveau champ herméneutique pour le juge ?, RJF, 11/99 p. 823 et svtes.

Quel serait le bon prisme pour une telle étude ? L'étendue et la profondeur de ce champ de recherche, mêlant l'économique et le juridique, le fait et le droit, commandent à notre sens une démarche pragmatique.

Ceci conduit, de manière liminaire, à écarter de notre analyse les dispositions fiscales qui, d'application et d'effets indistincts, affectent la seule structure concurrentielle du marché par la concentration de l'offre et de la demande évoquée ci-dessus. Intervenant en amont du jeu concurrentiel, ces dispositions ne l'affectent que de manière indirecte, et ne soulèvent pas en outre d'enjeu juridique notable.

Cette exclusion portera ainsi, par exemple, sur le fait d'imposer la présence sur un marché, par des droits d'enregistrement⁵³ ou encore des impositions frappant les actifs de l'entreprise⁵⁴, en ce qu'elles engendrent « *un coût fixe et certain, indépendant du résultat de l'entreprise* »⁵⁵ et s'analysent comme des barrières à l'entrée⁵⁶ ou, symétriquement, comme des facteurs de sortie

⁵³ P. ex. droits de mutation dûs au titre de la cession d'actifs (p. ex. fonds de commerce (art. 719 CGI), de convention de successeur (art. 720 CGI) ou encore de droit au bail (art. 725 CGI).

⁵⁴ Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage perçue dans la région Ile-de-France (art. 231 ter CGI) ; taxe annuelle sur les logements vacants (Art. 232 CGI) ; contribution annuelle sur les revenus locatifs (art. 234 nonies à 234 quindecies CGI). Pour une nomenclature plus exhaustive, v. Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, *op. cit.*, spéc. p. 45.

⁵⁵ Au sujet de la défunte taxe professionnelle, v. La concurrence fiscale et l'entreprise, *op. cit.*, spéc. p. 126. Des conclusions similaires pourraient être portées au sujet des multiples impositions reposant sur les bases foncières des entreprises, telles que la cotisation foncière des entreprises (composante, au même titre que la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, de la contribution économique territoriale (CET) instituée par l'art. 2 de la loi 2009-1673 du 30 décembre 2009) ou la taxe foncière, pour laquelle l'impôt est assis sur la valeur locative des actifs. Observons par ailleurs que le mode même de détermination de la CFE est de nature à induire des distorsions concurrentielles : la base foncière servant d'assiette à la computation de l'impôt est en effet évaluée selon la méthode comptable (méthode du prix de revient) propre aux établissements industriels, conduisant en pratique à une valeur locative bien supérieure aux valeurs locatives déterminées pour les locaux commerciaux, en application de la méthode par comparaisons. Sur ce point, v. BACHELIER G. et OLLEON L., Bull. Francis Lefebvre, octobre 2010, FR 42 10 p. 15).

⁵⁶ C'est en vue de limiter de tels effets que la loi sur la modernisation de l'économie n°2008-776 du 4 août 2008 a posé un nouveau régime de droits d'enregistrement pour les cessions de fonds de commerce, créant des plafonds propres aux fonds situés dans des zones franches (art. 722 bis CGI) et réformant les plafonds pour cessions de droits sociaux (art. 726 1-1° CGI).

de marché⁵⁷. Un impact concurrentiel voisin, bien que plus indirect, a pu être relevé au sujet du régime fiscal de l'épargne⁵⁸, ou encore des reports déficitaires⁵⁹.

Ceci resserre le champ d'analyse retenu aux dispositions fiscales qui, par leurs critères, affectent directement le jeu concurrentiel entre opérateurs et actes concurrents sur le marché. En quoi ces critères d'imposition peuvent-ils dénaturer l'issue du jeu concurrentiel, c'est-à-dire conduire à des distorsions fiscales de concurrence ?

Répondre à cette interrogation implique de définir cette issue du jeu concurrentiel, et plus précisément l'avantage concurrentiel⁶⁰ qui la détermine.

⁵⁷ Sur cet aspect évictif, « [T]axer les facteurs de production revient à taxer une activité avant même de savoir si elle est profitable, ce qui accroît le risque qu'il y a à entreprendre puisqu'une entreprise déficitaire subit un prélèvement important » (Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, *op. cit.*, p. 211).

⁵⁸ Il a été soulevé que le régime fiscal de l'épargne peut emporter un effet sur la concurrence dès lors que ce régime favorise l'épargne collective et, partant, les entreprises en place au détriment des nouveaux entrants. Ainsi « *la conséquence la plus sérieuse du découragement ainsi apporté à la formation de capital individuel là où il y a des occasions temporaires de faire d'importants profits est la restriction de concurrence. Le système tend généralement à favoriser l'épargne collective par rapport à l'épargne individuelle et à renforcer la position des sociétés déjà établies contre les nouveaux venus. Il contribue ainsi à créer des situations de quasi-monopole* » (HAYEK F., La constitution de la Liberté, Litec, 1994, cité par SALIN P. Création d'entreprise et impôt, RF fin. publ., 1985, n°9, p. 35).

Sur un terrain voisin, il a également pu être constaté que le régime des distributions peut, par l'imposition progressive du revenu, induire une asymétrie entre le régime des pertes et celui des profits réalisés par une entreprise et ainsi détourner les capitaux des entreprises nouvelles en générant nécessairement des pertes pour les actionnaires dans ses premiers exercices d'exploitation.

De manière analogue, l'exonération, au titre du régime de l'ISF applicable aux biens professionnels (art. 885 O bis CGI), des droits détenus par les représentants légaux d'entreprises freinerait les fusions d'entreprises dans la mesure où seul le bénéficiaire de la fusion serait susceptible de bénéficier de l'exonération.

⁵⁹ Les limites au report en avant de déficits fiscaux (tels que ceux qui prévalent généralement à l'étranger et en France antérieurement à la loi de finances pour 2004) créeraient en effet une asymétrie entre le traitement fiscal des profits et celui des pertes, et défavoriseraient de ce fait les stratégies concurrentielles agressives, ou bien l'entrée sur le marché. Sur cet aspect, v. FILOSO V., *The Non-neutrality of Corporate Tax: An Entrepreneurial Perspective*, University of Naples "Federico II" - Department of Economics, 20 juillet 2007, <http://mpr.ub.uni-muenchen.de/4183/> : « *Since taxing profits operates only when profits are positive, it does decrease incentives for talented entrepreneurs to engage in satisfying consumers' wants. Individuals find convenient to engage more in routine tasks and less in innovation, speculation, forecasting, and so the economy's growth rate and capital accumulation decline (...)* », soit « *Dans la mesure où la taxation de profits ne fonctionne que lorsque ces derniers sont positifs, [elle] désincite les entrepreneurs à satisfaire les attentes des consommateurs. Les acteurs s'engagent dans des activités plus routinières et moins dans l'innovation, la spéculation, la prévision, et ainsi le taux de croissance de l'économie et l'accumulation du capital déclinent* » (traduction libre de l'auteur).

Selon une doctrine économique qui fait autorité, l'avantage concurrentiel procède soit de coûts plus bas, soit d'une capacité de différenciation de l'offre, dont la microéconomie – et le plus simple bon sens – indiquent qu'elle permet de pratiquer des prix plus élevés que ses concurrents⁶¹.

Coûts plus bas, prix plus hauts : ces deux facteurs peuvent se résumer à la valeur ajoutée. On peut ainsi considérer qu'il y a équivalence entre avantage concurrentiel et avantage en valeur ajoutée, et, dit de manière plus directe, qu'une entreprise bénéficie d'un avantage concurrentiel dans la mesure où elle génère une valeur ajoutée supérieure à ses concurrents⁶².

⁶⁰ Parfois désigné comme « *capacité concurrentielle* », v. les conclusions de l'AG Capotorti sous CJCE 19 octobre 1977, *Ruckdeschel*, aff. C-117/76 et C-16/77, portant sur le caractère discriminatoire des « *interventions communautaires qui entraînent un déséquilibre pour la capacité concurrentielle des entreprises* ». Pour une évocation de la « *capacité concurrentielle se [trouvant] accrue par l'effet d'une accumulation affranchie d'impôt* », v. les conclusions du commissaire du Gouvernement Jacques Delmas-Marsalet sous CE Sect. 30 novembre 1973 *Association Saint-Luc* n°85598.

⁶¹ PORTER M., *The Competitive Advantage*, Free Press, 1998, 592 p., p. 11 : « *The fundamental basis of above-average performance in the long run is sustainable competitive advantage. Though a firm can have a myriad of strengths and weaknesses vis-à-vis its competitors, there are two basic types of competitive advantage a firm can possess: low cost or differentiation. The significance of any strength or weakness a firm possesses is ultimately a function of its impact on relative cost or differentiation* », soit « *La raison fondamentale d'une performance de long terme supérieure à la moyenne est un avantage concurrentiel durable. Bien qu'une entreprise puisse avoir une myriade de forces et de faiblesses vis-à-vis de ses concurrents, il existe deux types fondamentaux d'avantage concurrentiel qu'une entreprise peut posséder : des coûts plus bas ou la différenciation de son offre. Le sens de toute force ou faiblesse d'une entreprise est de manière ultime fonction de ses coûts relatifs ou de sa différenciation* » (traduction libre de l'auteur).

Pour une évocation antérieure de cet impératif de corrélation de l'impôt aux coûts, dont nous avons vu qu'ils constituaient une composante de l'avantage concurrentiel, « (...) *On ne peut (...) compter, pour optimiser la productivité globale de la chaîne, que sur le fait que chaque chef d'entreprise comprime de son mieux son prix de revient (...)* Encore faut-il que la structure du système fiscal ne comporte pas des impôts capables de majorer de façon inégale des coûts dans lesquels l'entrepreneur établit des comparaisons » (LAURÉ M., *op. cit.*, p. 56). De la même façon, « (...) *Afin d'éviter que des répartitions de la charge d'impôt effectuées de façon aléatoire n'équivaillent à des prises de position irréflechies, il est sage de respecter, en matière fiscale, les mêmes principes que les entreprises lorsqu'elles doivent répartir la charge de leurs frais généraux. C'est de ce souci que résulte le postulat économique de la fiscalité (...)* » (*Ibid.*, p. 25). Ce même auteur a également relevé que l'avantage en coûts peut naître de services publics (LAURÉ M., *op. cit.*, p. 25).

⁶² Une fraction de cette valeur ajoutée est cédée au consommateur par effet du jeu concurrentiel, et le résidu conservé par l'offreur, et le cas échéant réinvesti.

Il s'ensuit que pour ne pas distordre le jeu concurrentiel, le droit fiscal devrait en principe respecter la valeur ajoutée propre à chaque concurrent ou à ses actes, déterminant une charge fiscale identique à valeur ajoutée identique, ou, *a contrario*, ne traitant de manière différente des contribuables concurrents présentant des valeurs ajoutées distinctes qu'à hauteur de ces écarts.

Apparaît ainsi, dans le champ d'étude déterminé, un postulat pour une fiscalité non-distorsive de concurrence.

D'une part, formulé de manière positive et synthétique, le droit fiscal devrait conduire à des charges fiscales reflétant les valeurs ajoutées respectives des concurrents et / ou des actes concurrents. Remarquons d'emblée qu'un tel postulat se vérifie spontanément dans le cas de figure relativement exceptionnel où le prélèvement fiscal rémunère exactement une prestation publique, à l'instar d'une redevance pour service rendu. Ce service étant assimilable à un facteur de production, et la redevance à son prix, la charge fiscale n'a alors pas d'effet sur les valeurs ajoutées respectives des concurrents⁶³. Par-delà ce cas de figure spécifique, une conclusion similaire pourrait être atteinte au sujet d'un système fiscal érigeant la valeur ajoutée en faculté contributive, le prélèvement fiscal opéré sur chaque opérateur étant alors corrélé à son avantage concurrentiel propre. La corrélation de la charge fiscale à l'avantage concurrentiel est ainsi la première expression d'une fiscalité non-distorsive de concurrence.

D'autre part, formulé *a contrario* ou de manière plus analytique, le droit fiscal ne devrait pas procéder à des traitements fiscaux différenciés d'opérateurs ou actes concurrents, dans la mesure où de telles différenciations conduisent à des charges fiscales qui ne respectent pas leurs valeurs ajoutées respectives.

⁶³ L'impôt ne saurait être distorsif de concurrence s'il est « *homothétique* » aux avantages retirés des facteurs de production et plus précisément des services publics qu'il rémunère, c'est-à-dire que « (...) *les impôts perçus dans le cycle de la production ne majorent pas les prix de produits capables d'être substitués les uns aux autres dans des proportions hors de rapport avec les avantages que la fabrication de chacun de ces produits a retirés de l'existence des services publics* » (LAURÉ M., *op. cit.*, p. 25).

On le constate, la distorsion fiscale de concurrence est une question de respect, par les critères d'imposition, de l'avantage concurrentiel. Dans la mesure où « *rien ne pourrait être prescrit si rien n'était préalablement décrit* »⁶⁴, cette dernière observation invite à un recensement empirique des distorsions de concurrence naissant des critères du droit fiscal, en vue de confronter ces premières intuitions à la réalité, et d'exposer, le cas échéant, les développements doctrinaux auxquels ces distorsions de concurrence auraient donné lieu.

Une telle recherche ne saurait toutefois être qu'un premier temps d'analyse. Ce constat du caractère technique - et *in fine* juridique - de la distorsion fiscale de concurrence pose en effet nécessairement la question de son appréhension juridique : en quoi la distorsion est-elle reconnue voire encadrée par le droit ?

En première analyse, les impératifs supérieurs de justice fiscale ou d'équité⁶⁵ semblent naturellement à même d'encadrer le pouvoir fiscal dans son traitement de contribuables et d'actes concurrents. On peut néanmoins douter de la pertinence de ces idéaux éthico-politiques⁶⁶ et mouvants⁶⁷ sur un terrain aussi technique et porteur de distorsions⁶⁸ que le droit fiscal. En tout

⁶⁴ CAYLA O., La qualification, ou la vérité du droit, Droits, 1993, p. 3 et svtes., p. 5.

⁶⁵ DEHARO G., Médiation : une justice équitable et durable ?, Gaz. Pal., 22 août 2006, p. 22 ; DION N., Le juge et le désir du juste, D., 6 mai 1999, chron. n°18 p. 195 ; BELLOUBET-FRIER N., Le principe d'égalité, AJDA, 1998, p. 152 ; Adam Smith lui-même faisant du « *fairness* » un principe fondateur d'une fiscalité juste : SMITH A., *op. cit.*, : « *a tax system should be fair, economically efficient (...)* », soit « *un système fiscal devrait être juste, économiquement efficace (...)* » (traduction libre de l'auteur). Sur le rétablissement de l'équité par l'imposition de commerçants saisonniers, Cons. const. décision n°2000-442 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances pour 2001*.

⁶⁶ En ce que la justice fiscale participe de « *la conformité des principes et des conditions d'application du système fiscal aux normes éthico-politiques reconnues comme valables dans une société donnée* » (ARDANT P., Théorie sociologique de l'impôt, SEVPEN Paris, 1965, 1212 p.).

⁶⁷ Puisque « *fonction des époques et des sociétés* », PERELMAN C., La justice réexaminée in Le raisonnable et le déraisonnable en droit. Au-delà du positivisme juridique, L.G.D.J., Paris, 1984, 203 p., p. 132. À titre d'exemple, MONNIER J.-M., *op. cit.*, p. 91 ; v. également BRARD Y., Égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts (à propos de la décision du Conseil constitutionnel n°97-390 DC du 19 novembre 1997), D., 1998, p. 117.

⁶⁸ « *Taxation and tax law cannot exist without biases because tax law can be seen per definition as a set of biases* », soit « *Le prélèvement fiscal et le droit fiscal ne peuvent exister sans biais car le droit fiscal peut s'analyser par définition comme un ensemble de biais* » (traduction libre de l'auteur), (DEAK D., *Neutrality and Legal Certainty in Tax Law and the Effective Protection of Taxpayers' Rights*, Corvinus University of Budapest, Acta Juridica Hungarica, Vol. 49, No. 2, 2008, p. 177, spec. p. 181).

état de cause, l'évocation de ces impératifs nous amène nécessairement sur le terrain du droit positif, dans la mesure où ils ne sont en pratique invoqués que dans la mise en œuvre de ce dernier. Ainsi, le concept de justice fiscale renvoie inmanquablement au principe de droit positif de l'égalité, lequel « (...) *joue un rôle particulièrement important en matière fiscale puisqu'il pose en fait le problème de la justice fiscale* »⁶⁹. Il en va de même pour la notion d'équité, qui apparaît elle-même comme l'auxiliaire du principe d'égalité « [*exigeant*] *que chacun soit soumis à la même contribution* »⁷⁰, si l'on admet que « [*l*]a *fiscalité est, à l'évidence, l'instrument le plus aisément disponible pour une application équitable du principe d'égalité* »⁷¹.

S'imposerait ainsi une approche simple, faisant une distinction franche entre l'effet du droit fiscal sur le jeu concurrentiel d'une part, et, symétriquement, l'appréhension des distorsions fiscales de concurrence par le droit positif d'autre part.

Plus précisément, si la concurrence est un objet du droit fiscal, dans la mesure où la technique fiscale peut affecter le jeu concurrentiel des contribuables, voire même instrumentaliser le rapport de concurrence en vue de déterminer l'impôt (Première Partie), ce rapport de sujétion est réversible. Sans constituer une norme formelle majeure pour le droit fiscal, l'impératif d'un jeu concurrentiel non-faussé innerve le droit positif qui est lui-même opposable au droit fiscal, l'affectant et l'instrumentalisant ici encore de manière profonde, au point de fonder l'imposition et constituer à cet égard une source d'imposition. Il s'ensuit que le droit fiscal apparaît comme un objet de la concurrence (Seconde Partie).

⁶⁹ Les références plus générales à l'atteinte à la justice fiscale que constitue le manquement au principe d'égalité ne manquent pas ; v. p. ex. PHILIP L., Droit fiscal constitutionnel, Economica, coll. « Finances publiques », 1990, 220 p., p. 157.

⁷⁰ DELVOLVE P., *op. cit.*, spéc. p. 6.

⁷¹ STASSE F., in LAMBERT T. (dir.), Égalité et équité, Antagonisme ou complémentarité ?, Economica, 1999, 146 p., spéc. p. 31. À l'idéal d'« *égalité par la loi* » on pourrait opposer qu'en pratique « [*n*]otre *code général des impôts regorge d'exonérations, de dérogations, de cas particuliers, d'options aussi diverses que variées. Il n'est pas certain que ce bric-à-brac, qui est autant de ruptures avec le principe d'égalité, soit toujours et en tous points justifié même au nom de l'équité* » (LAMBERT T., L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale, in LAMBERT T. (dir.) *op. cit.*, spéc. p. 128).

PREMIERE PARTIE – LA CONCURRENCE, OBJET DU DROIT FISCAL



Le recensement empirique des distorsions fiscales du jeu concurrentiel constitue un préalable nécessaire en vue de confirmer le risque, pour le jeu concurrentiel, d'une charge fiscale dénaturant l'avantage concurrentiel. Cette étude empirique devrait ainsi permettre de vérifier la validité des deux formulations constitutives de notre postulat sur la distorsion fiscale de concurrence, et de présenter les développements doctrinaux consacrés à de telles distorsions.

L'application la plus immédiate de ce postulat serait que le droit fiscal génère des distorsions de concurrence lorsqu'il détermine *de jure* des critères d'imposition qui différencient le traitement fiscal de contribuables ou, plus directement, d'actes concurrents, au point de dénaturer leurs avantages concurrentiels respectifs. De manière plus troublante, des distorsions peuvent également s'observer lorsque le droit fiscal détermine des critères d'imposition qui, bien que *de jure* communs à l'ensemble des opérateurs ou actes concurrents, conduisent *de facto* à une issue similaire. Ces traitements différenciés - respectivement en droit ou en fait - dessinent une concurrence affectée par le droit fiscal, permettant de vérifier la formulation « analytique » de notre postulat (Titre 1).

Mais notre postulat avançait en outre de manière plus synthétique et positive qu'une corrélation de la charge fiscale à l'avantage concurrentiel ne serait pas distorsive de concurrence. L'étude du principe dit « *de pleine concurrence* », qui instrumentalise la concurrence (Titre 2) à des fins de détermination *ex post* de bases d'imposition intragroupes, en transposant aux opérateurs intégrés les prix ou marges relevés chez leurs concurrents indépendants, est un outil précieux d'analyse de cette hypothèse. En effet, conduisant à un transfert de valeurs ajoutées entre contribuables, ce principe offre une application pratique qui devrait permettre de la confirmer ou de l'infirmier.

Titre I. La concurrence affectée par le droit fiscal

Recenser empiriquement les distorsions fiscales de concurrence, c'est en premier lieu constater que le jeu concurrentiel est affecté par un prélèvement fiscal variant entre opérateurs ou entre actes concurrents.

De toute évidence, l'impôt crée une distorsion de concurrence lorsque deux opérations concurrentes se voient appliquer des traitements fiscaux distincts, consistant par exemple en des taux⁷² ou encore des règles d'assiette⁷³ différentes. Cette intuition suppose toutefois d'être approfondie.

L'étude de la fiscalité « *dérogatoire* »⁷⁴ semble parfaitement appropriée à cette fin.

D'une part, la fiscalité dérogatoire constitue le parfait paradigme de la différenciation fiscale. En effet, elle détermine, au sein de régimes d'imposition⁷⁵, des traitements restreints à certaines opérations ou certains contribuables⁷⁶.

⁷² P. ex., sur l'avantage découlant d'un taux d'imposition de 1,9% au lieu de 8%, v. CJUE 8 décembre 2011, *France Télécom SA*, aff. C-81/10 P.

⁷³ À titre d'exemple, pour la CJCE (15 juillet 2004, *Royaume d'Espagne*, aff. C-501/00), « *il ne saurait être contesté qu'une entreprise bénéficiant d'une déduction fiscale se trouve avantagée par rapport aux entreprises auxquelles celle-ci n'est pas octroyée* » (point 117).

⁷⁴ La distinction entre fiscalité dérogatoire et normative reste incertaine, puisque opérée par le législateur fiscal dans sa détermination des Voies et Moyens (v. Entreprises et « niches » fiscales et sociales, Conseil des prélèvements obligatoires, octobre 2010, 357 p., spéc. p. 23), selon un critère de généralité perçue.

⁷⁵ Au sens où « *[l]es impôts les plus connus et les plus importants sont soumis toutefois à un ensemble de règles identiques ou analogues constituant un régime juridique et contentieux qui correspond à ce qui fait la spécificité du droit fiscal. Ce régime commun à tous ces impôts peut être désigné sous l'expression de régime fiscal* » (LAMARQUE J., AYRAULT L., NEGRIN O., *op. cit.*, p. 107).

⁷⁶ Entreprises et « niches » fiscales et sociales, *op. cit.*, spéc. p. 24.

D'autre part, par-delà ces constats méthodologiques, ces traitements différenciés ont en commun un objectif assumé de favoritisme fiscal, ou à tout le moins de modulation fiscale présentant un caractère exceptionnel⁷⁷. La fiscalité dérogatoire est en effet le plus souvent présentée comme une technique⁷⁸ d'aménagement de la norme fiscale⁷⁹ en vue d'en limiter les effets économiques négatifs⁸⁰, ou vise à inciter⁸¹ fiscalement⁸² la réalisation d'objectifs sociaux ou économiques⁸³

⁷⁷ Plus rarement, la fiscalité « *dérogatoire* » peut, inversement, majorer les prélèvements conjoncturels sur des entreprises particulièrement profitables, à l'instar du prélèvement exceptionnel projeté par la loi du 30 décembre 1974 sur certaines entreprises augmentant exagérément leurs marges ; v. SAIDJ L. et ALBERT J.-L., Finances publiques, D. coll. « Cours », 5^{ème} éd., 2007, 723 p., spéc. p. 227.

⁷⁸ Protéiforme, puisque « [pouvant] prendre les aspects et les appellations les plus divers (...) exonération, abattement, aide fiscale, déduction pour investissement, crédit d'impôt (...) » (« JCP F, Fasc. 1161, Cote 04, 2007) ; NIZET J.-Y., Fiscalité, économie et politique [1945-1990], L.G.D.J., 1991, 636 p. Pour une présentation d'ensemble des différentes techniques de réduction des prélèvements obligatoires, v. Entreprises et « niches » fiscales et sociales, *op. cit.*, spéc. p. 117-118 et 120.

⁷⁹ Pour une présentation de la capacité d'un système normatif à organiser ses propres exceptions, v. VERGELY D., La notion d'exception en droit, Th. Paris X, 2006, 1250 p., ou encore v. BOST LAGIER V., L'exceptionnel en droit civil, Th. Paris II, 2002, 477 p., n°13 : « *l'anormal peut être intégré à la norme (...)* ».

⁸⁰ « *Un régime d'imposition strictement normatif peut, à un moment donné, exercer des effets économiques défavorables, et justifier, soit l'introduction, de mesures dérogatoires, soit un changement structurel global (...) Les effets spontanés d'un régime fiscal normatif peuvent, dans d'autres circonstances, s'avérer coûteux pour les finances publiques, lorsque les avantages qui s'attachent à certains éléments du régime s'avèrent systématiquement recherchés par les opérateurs avisés. Le législateur peut alors être tenté de limiter l'effet incitatif spontané du dispositif, ou les « effets d'aubaine » qu'il autorise, par l'introduction de mesures dérogatoires à caractère de pénalisations fiscales* » (CASTAGNEDE B., Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne, RF fin. publ., 11/2000, p. 219).

⁸¹ DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 203 : « *Dans ses détails aussi bien que dans ses lignes générales, tout le système fiscal est aménagé de telle sorte que soient encouragées les activités socialement ou économiquement utiles, et entravées celles qui ne présentent pas d'intérêt pour la collectivité* ».

⁸² De manière exceptionnelle, les dépenses fiscales sont à considérer comme un outil de rétablissement d'une neutralité économique mise à mal par la norme fiscale. Ce sera le cas des dépenses fiscales de politique économique extérieure, en fonction « *des caractéristiques de chaque système fiscal ou de chaque impôt, particulièrement de la conception de la juridiction fiscale qui s'y trouve mise en œuvre. Par une mesure dérogatoire, on recherchera, ou bien la correction d'un inconvénient économique naturellement attaché à l'impôt considéré, ou bien l'accentuation d'un avantage ou d'un stimulant qui lui sont structurellement incorporés* » (CASTAGNEDE B., Précis de fiscalité internationale, PUF, 2006, 2^{ème} éd., 482 p., n°45).

⁸³ LAMBERT T., L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale, chapitre *op. cit.*, p. 122 : « (...) *L'analyse, même sommaire, de la fiscalité de l'entreprise montre qu'il est dérogé au principe d'égalité d'autant plus facilement que domine une conception instrumentale de la fiscalité considérée d'abord et avant tout comme un outil, au service du développement, d'une politique économique ou sociale. Observons que les accommodements du principe d'égalité, retenus par le législateur mais justifiés au nom de l'équité, conduisent le plus souvent à des réductions ou exonérations d'impôts sur les sociétés, de taxe professionnelle, de taxes foncières ou encore à la mise en œuvre d'amortissements aussi exceptionnels qu'accéléérés* ».

(d'où le terme d'« *encouragement fiscal* »⁸⁴), voire à satisfaire « *plus simplement, la pression des groupes d'intérêts* »⁸⁵. Or il ne fait guère de doute qu'un tel favoritisme emporte des enjeux concurrentiels. Selon l'OCDE, « [la] *réduction du taux d'imposition, (...) [les] reports d'impôt, (...) crédit d'impôt ou (...) trêve fiscale (...) [faussent] parfois la concurrence sur les marchés où s'affrontent les entreprises. La distorsion de concurrence est soit le principal effet recherché, soit un effet secondaire ou involontaire de la poursuite d'autres objectifs. Dans le secteur où la concurrence est imparfaite, chaque juridiction a parfois intérêt à soutenir ses propres entreprises afin de s'approprier une plus grande part des rentes de situation oligopolistique (...) L'aide financière est consentie pour une foule de raisons, notamment dans les buts suivants : ralentir le déclin d'une industrie (...) maintenir les revenus des producteurs (...) accroître la part de marché des entreprises subventionnées au détriment d'entreprises d'autres juridictions* »⁸⁶.

Par-delà cette intuition, dans la mesure où la fiscalité dérogatoire vise à favoriser certains opérateurs, elle devrait en toute logique exposer avec une très grande netteté en quoi le traitement fiscal différencié d'actes ou d'opérateurs concurrents peut être distorsif de concurrence, faisant apparaître les déterminants techniques de ce favoritisme, ce qui permettrait d'identifier le régime de la distorsion fiscale de concurrence (Chapitre 1).

Si, à l'issue de cette première étude, il est confirmé que la distorsion fiscale de concurrence est bien une affaire de technique juridique, c'est-à-dire de de critère d'imposition, il n'est pas à exclure que cette « *épuration* »⁸⁷ d'imposition qu'est la norme fiscale⁸⁸ soit elle aussi distorsive de

⁸⁴ CASTAGNEDE B., Précis de fiscalité internationale, *op. cit.*, spéc. n°45.

⁸⁵ PLAGNET B., *op. cit.*, spéc. p. 5 et p. 18.

⁸⁶ Concurrence, subventions et aides d'État, Revue de l'OCDE sur le droit et la politique de la concurrence, 01/01/2004, p. 132.

⁸⁷ La dépense fiscale appelle ainsi la recherche de « *la structure fondamentale de chaque imposition et à en présenter l'épuration* », BIENVENU J.-J. et LAMBERT T., *op. cit.*, p. 193.

⁸⁸ La notion de « *norme fiscale* » désignant les « (...) *mesures fiscales ouvertes à tous les acteurs économiques opérant sur le territoire d'un État membre constituent en principe des mesures générales. Elles doivent être effectivement ouvertes à toutes les entreprises sur la base d'une égalité d'accès et leur portée ne peut être de facto réduite, par exemple, par le pouvoir discrétionnaire de l'État dans leur octroi ou par d'autres éléments qui restreignent leur effet pratique (...) s'agissant de mesures de pure technique fiscale, elles ne dérogent pas à une*



concurrence, dès lors que sans même épouser un objectif de faveur fiscale, elle mettrait en œuvre des critères d'imposition identifiés comme distorsifs de concurrence. L'étude des distorsions naissant des normes fiscales permettrait d'étendre la portée des enseignements tirés de l'étude de la fiscalité dérogatoire. Surtout, au regard de la généralité de la norme, elle nous invite à préciser le champ de la distorsion fiscale (Chapitre 2).

norme découlant de la structure logique du système fiscal » (Communication de la Commission de 1998 sur les aides d'État sous forme fiscale – ci-après Communication de 1998 - point 13) ; v. également sur ce point CASTAGNEDE B., *Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 219.

Chapitre 1 - Le régime de la distorsion fiscale de concurrence : fiscalité dérogatoire et avantage concurrentiel

Il est entendu que la fiscalité dérogatoire procède certainement d'une volonté⁸⁹ de moduler la charge fiscale au bénéfice de certains contribuables, par une renonciation à recettes fiscales⁹⁰ justifiant le terme de « *dépense fiscale* »⁹¹.

Une telle modulation n'a rien d'exceptionnel en droit fiscal. L'administration dispose d'une réelle latitude de suspension⁹², d'aggravation⁹³, d'allègement⁹⁴, voire d'amnistie⁹⁵ de la charge fiscale

⁸⁹ SULLIVAN M., *op. cit.*, p. 96 : « *Tax expenditures are deliberate departures from neutral taxation directed at a particular group of taxpayers (...)* », soit « *Les dépenses fiscales constituent une exception volontaire à la neutralité fiscale au bénéfice d'un groupe précis de contribuables* » (traduction libre de l'auteur).

Plus exceptionnellement, la fiscalité dérogatoire peut procéder non de la volonté mais d'une omission du pouvoir fiscal. À titre d'exemple, fixe, « *par omission, (...) un régime préférentiel que ne justifiait aucune considération d'intérêt général ou de situation particulière* » la loi qui, instaurant une taxe à la production, omet d'imposer les marchandises sorties du cycle de production et précédemment imposées au titre de la taxe sur les ventes de détail : v. DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 40. La dérogation peut également procéder d'une erreur matérielle (sur les résultats d'une codification malheureuse, *Ibid.* p. 41).

⁹⁰ « [La] mise en œuvre [de la fiscalité dérogatoire] entraîne pour l'État une perte de recettes et donc, pour les contribuables, un allègement par rapport à la norme », CASTAGNEDE B., *Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 219. Selon le Conseil des Prélèvements Obligatoires (*Entreprises et « niches » fiscales et sociales*, *op. cit.*, p. 11), la notion de « *dépense fiscale* » est définie comme « *les dispositions législatives ou réglementaires 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* ».

⁹¹ Parmi de très nombreuses références, nous retenons JCP E., Fasc. 1161, Cote 04, 2007 ; CASTAGNEDE B., *Précis de fiscalité internationale*, *op. cit.*, n°45 : « *les dépenses fiscales, [s'analysent comme] des dispositions dérogatoires à la structure de normes logiquement inhérentes à chaque impôt, et qui représentent un coût pour les finances publiques. Par l'offre d'un avantage fiscal est recherché un comportement conforme à l'objectif économique poursuivi. (...)* » ; v. également CASTAGNEDE B., *Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 219 : « [Les 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 économique] (...) correspondent en règle générale à ce que la science des finances contemporaine désigne comme des « *dépenses fiscales* » ».

⁹² DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 75 : « (...) le pouvoir fiscal ne doit pas être trop rigide. (...) Tantôt il s'agit de suspendre pendant un temps le paiement de l'impôt ; tantôt le dégrèvement apparaît comme un droit ; tantôt enfin la remise de l'impôt dépend du pouvoir gracieux de l'administration ».

⁹³ DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 44 : « *la tendance des administrations fiscales à alourdir les impôts par une interprétation trop sévère des textes législatifs n'est pas nouvelle. On signalait déjà en 1930, « qu'elles s'écartent délibérément des règles d'interprétation du droit fiscal pour chercher notamment à étendre les dispositions à leur profit à restreindre celles favorables aux redevables ».* Cette attitude, déjà illégale en elle-même, est encore plus

en considération de la personne du contribuable. De même, l'administration se voit offrir la possibilité de transiger⁹⁶ avec le contribuable en vue d'atténuer ses amendes fiscales ou ses majorations d'impôts non définitives. Devenu définitif, l'impôt peut en outre faire l'objet d'une remise⁹⁷ gracieuse par laquelle l'administration adapte à la situation du contribuable⁹⁸ aussi bien les modalités de recouvrement que le montant de ses impôts directs (on relève que la crainte d'introduire des distorsions de concurrence a conduit le législateur à exclure de cette possibilité les impôts indirects⁹⁹).

Ces pratiques administratives discrétionnaires s'analysent comme des atteintes sensibles à la légalité¹⁰⁰ qui peuvent générer « *des inégalités fiscales que le législateur n'a pas voulu et que le juge est impuissant à réprimer* »¹⁰¹. On peut en tirer un premier enseignement : la libre

fâcheuse lorsqu'elle s'applique différemment aux diverses catégories de contribuables que la loi entend placer sous le même régime ».

⁹⁴ DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 44 : « *la tolérance administrative n'est pas plus justifiable que la sévérité. Elle conduit à des inégalités flagrantes. Elle le fait de deux manières : d'une part, des circulaires prévoient des exonérations de manière générale ; d'autre part, le bénéfice de ces instructions n'est pas appliqué à tous ceux qu'elles visent. L'inégalité va ainsi en progressant de l'institution de la circulaire à son application* ».

⁹⁵ Ainsi, au sujet de l'amnistie fiscale accordée par la loi du 14 avril 1952 aux actes ayant fait l'objet de poursuites antérieurement à la loi, « *l'ensemble des personnes amnistiées bénéficiant d'une position privilégiée par rapport aux contribuables qui s'étaient régulièrement acquittés de leurs droits* » (DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 42).

⁹⁶ Art. R. 247-1 et svts. LPF.

⁹⁷ Art. L. 247 LPF. Synthétiquement, au titre de cette disposition, l'administration peut accorder sur demande du contribuable des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis, lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence. Elle peut également accorder des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives.

⁹⁸ Pour les entreprises, le fonds de roulement négatif ou un mauvais ratio de liquidité peuvent constituer des arguments en faveur d'une remise.

⁹⁹ La loi du 27 décembre 1963 prohibe toute remise sur les impôts indirects : « *aucune autorité publique ne peut accorder de remise ou modération des droits d'enregistrement et de timbre, des taxes sur le chiffre d'affaires, des contributions indirectes et des taxes assimilées à ces droits, taxes et contributions (...) Ces impôts étant incorporés dans le prix des biens et des services sur lesquels ils portent, le législateur n'a pas voulu qu'une exonération puisse entraver la concurrence (...)* » (DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 80).

¹⁰⁰ COLLET M., *Droit Fiscal*, *op. cit.*, spéc. n°9.

¹⁰¹ GAUDEMET P.-M., Réflexions sur le principe d'égalité devant les charges publiques, in *Mélanges en l'honneur de Michel Stassinopoulos*, L.G.D.J., 1974, 597 p., spéc. p. 339.

concurrence s'accommode mal de régimes de faveur arbitraires faisant varier la charge fiscale d'un opérateur à un autre.

La fiscalité dérogatoire dépasse cependant ces simples pratiques administratives, pour définir des traitements de faveur reposant sur des critères explicites. L'étude de ces critères du traitement de faveur devrait permettre de caractériser techniquement la distorsion fiscale de concurrence.

À cette fin, prenant acte de ce que « (...) dans notre système d'impôts le sujet fiscal tient une place aussi importante que l'objet de l'impôt et (...) leur définition réciproque crée une relation qui est déterminante pour le calcul des cotisations dues »¹⁰², et dans le droit fil des distinctions doctrinales¹⁰³, il est proposé de distinguer les différenciations fiscales reposant sur des critères *ratione personae*, avantageant certains opérateurs, de celles, *ratione materiae*, avantageant une activité économique donnée.

Section 1. Distorsions de concurrence et personne du contribuable : les dépenses fiscales *ratione personae*

De très nombreuses dispositions fiscales consentent des franchises, abattements, et autres plafonnements, qui réduisent la base taxable d'opérateurs ou plus directement l'impôt correspondant, en application de critères *ratione personae*.

Sans aucune prétention à l'exhaustivité, il en va ainsi des diverses exonérations s'appliquant aux opérateurs présentant un volume d'activité réduit - pour ne prendre qu'un exemple parmi bien

¹⁰² TOURNIE G., Les agréments fiscaux, Publications de l'Institut d'études politiques de Toulouse, T. 4, Pédone 1970, 340 p., spéc. p. 100.

¹⁰³ SULLIVAN M., *op. cit.*, p. 96 : « Tax expenditures can serve either or both of two purposes: to get people to do more of something considered meritorious or to provide relief to some persons considered sympathetic (...) », soit « Les dépenses fiscales peuvent servir l'une ou l'autre des finalités suivantes : inciter des personnes à se livrer à une activité méritoire ou soulager des personnes considérées comme sympathiques » (traduction libre de l'auteur).

d'autres, on pourra citer la franchise en base de TVA des avocats et avoués présentant des revenus inférieurs à un seuil de 37 400 €¹⁰⁴.

Il en va de même des dispositions fiscales qui accordent des exonérations au simple regard du statut juridique de l'opérateur économique – ainsi de l'exonération des droits d'adhésion perçus par les sociétés d'assurance mutuelles et leurs unions en raison de leur statut¹⁰⁵.

De la même façon, s'apparente à une distorsion *ratione personae* le fait que l'ancienneté d'un contribuable dicte son traitement fiscal – avec pour exemple l'exonération totale ou partielle des bénéfices réalisés par les jeunes entreprises innovantes¹⁰⁶.

Est tout autant constitutif d'une distorsion *ratione personae* le fait que l'impôt payé varie selon la politique de financement¹⁰⁷ du contribuable ou encore son niveau d'investissement – on pourra prendre comme exemple les régimes d'amortissement légal « *parfois plus [favorables] que les règles comptables* »¹⁰⁸, tels que le régime du GIE fiscal¹⁰⁹.

À bien y regarder, ces dispositions ont toutes en commun de faire dépendre un avantage fiscal de critères étrangers au jeu concurrentiel, et plus précisément du déterminant de l'avantage concurrentiel qu'est l'avantage en valeur ajoutée.

¹⁰⁴ Art. 293 B-III-1° CGI, PLF 2010, Voies et moyens II, p. 149.

¹⁰⁵ Art. 209-IV CGI PLF 2010, Voies et moyens II, p. 111.

¹⁰⁶ Art. 44 sexies A CGI, PLF 2010, Voies et moyens II, p. 106.

¹⁰⁷ Sur l'avantage de trésorerie qu'offre le suramortissement aux entreprises augmentant régulièrement leur capital, v. WEIDENFELD K., À l'ombre des niches fiscales, Economica, coll. « Pratique du droit », 2011, 147 p., spéc. p. 109.

¹⁰⁸ Entreprises et « niches » fiscales et sociales, *op. cit.*, spéc. p. 114.

¹⁰⁹ Art. 39 C du CGI, issu de la loi n°96-607 du 5 juillet 1996, et dont la dernière rédaction est issue de la loi de finances rectificative pour 2006, faisant suite à une décision du 20 décembre 2006 de la Commission européenne qualifiant ce régime de faveur d'aide d'État incompatible avec le droit de l'Union européenne ; sur le nouveau dispositif, limitant le suramortissement, v. FUMENIER P., GIE fiscaux : la loi trace les contours d'une renaissance, RDF, n°52, 28 décembre 2006, p. 72.

Certains de ces critères vont même annuler l'avantage concurrentiel. Prenons l'exemple de l'avantage fiscal accordé à raison du faible volume d'activité d'un opérateur. En principe, un faible volume d'activité crée un désavantage concurrentiel matérialisé par des coûts moyens plus élevés. L'octroi d'un avantage fiscal à un opérateur présentant une compétitivité moindre dénature - toutes choses égales par ailleurs - la hiérarchie des mérites concurrentiels, au détriment des opérateurs les plus compétitifs. L'avantage fiscal est alors favorable aux concurrents (les plus fragiles), au détriment de la concurrence, qu'il dénature.

Ceci nous conduit à un premier constat : il y a distorsion de concurrence dès lors que la charge fiscale varie entre concurrents - ici par octroi d'un avantage à certains d'entre eux - sans que cette variation soit corrélée à leurs avantages concurrentiels respectifs. Dit autrement, et dans la mesure où le jeu concurrentiel est le seul fait d'offres et non d'offres¹¹⁰, il y a distorsion fiscale de concurrence dès lors que l'imposition repose sur des critères étrangers à l'avantage concurrentiel.

À suivre cette proposition, une dérogation fiscale ne devrait pas, *a contrario*, générer de désavantage concurrentiel lorsque ses critères respectent l'avantage concurrentiel. Tel serait, par exemple, le cas d'une dépense fiscale compensant parfaitement un surcoût étranger au jeu concurrentiel, en pratique d'intérêt général, pour restaurer la valeur ajoutée propre à l'activité proprement concurrentielle.

L'évocation, ci-après, des dépenses fiscales *ratione materiae*, permet de vérifier cette intuition.

Section 2. Distorsions de concurrence et activité du contribuable : les dépenses fiscales *ratione materiae*

Ainsi qu'il a été mentionné ci-dessus, les dépenses fiscales se rapportant à l'activité d'un contribuable visent généralement à compenser les surcoûts occasionnés par l'accomplissement

¹¹⁰ « [B]usiness competes with business, not owners with owners », ADAMS T., Fundamental problems of federal income taxation, *Quarterly Journal of Economics*, 527, 1921, p. 542, cité par MONSENEGO J., *Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market*, Th. Paris I et Stockholm School of Economics, 2011, 556 p., p. 197.

d'une activité d'intérêt général¹¹¹. Une telle restauration de la valeur ajoutée propre à l'activité concurrentielle devrait en principe assurer une neutralité concurrentielle parfaite entre opérateurs concurrents se livrant ou non à une telle activité d'intérêt général (Sous-section 1). Or en pratique, l'équivalence de la compensation fiscale et du surcoût d'intérêt général n'est pas acquise – ce qui génère bien des distorsions de concurrence, ce qui vient confirmer notre première conclusion (Sous-section 2).

Sous-section 1. Les dépenses fiscales *ratione materiae* compensant l'accomplissement de missions d'intérêt général

« [M]oyen privilégié d'incitation économique à la disposition des pouvoirs publics »¹¹², ou encore de « *stimuler la vie économique à l'aide de mesures particulières, à la fois conjoncturelles et catégorielles* »¹¹³, les dépenses fiscales *ratione materiae* unilatérales ou contractuelles visent à compenser les surcoûts liés à l'accomplissement d'une activité¹¹⁴.

La fiscalité dérogatoire unilatérale s'inscrit dans une tradition d'interventionnisme économique et social de l'État, par laquelle plafonnements¹¹⁵, exonérations ciblées¹¹⁶, déductions fiscales¹¹⁷ et

¹¹¹ « Économiquement, on peut ainsi séparer les impôts qui ne sont pas conçus pour créer des distorsions fiscales – ce qui n'exclut pas qu'ils en provoquent – de ceux qui sont, au contraire, précisément institués pour modifier les choix des agents économiques dans un but d'intérêt général. » (VALLEE L., Droit fiscal constitutionnel : principe d'égalité et compétence du législateur, Dr. fisc. n°16, 16 avril 2009, comm. 280).

Pour des exemples de dispositions de fiscalité dérogatoire et revêtant un caractère incitatif (susciter des dépenses spécifiques, des décisions d'embauche, d'affectation de l'épargne ou de localisation des entreprises (outre-mer, zones prioritaires d'aménagement du territoire etc.), v. Entreprises et « niches » fiscales et sociales, *op. cit.*, spéc. p. 96-97.

¹¹² STEICHEN A., La justice fiscale entre justice commutative et justice distributive, Arch. phil. du droit, n°46 1/1/2002, p. 258.

¹¹³ JCP F., Fasc. 1161, Cote 04, 2007.

¹¹⁴ DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 121 : « L'égalité devant l'impôt est directement rompue par l'exonération partielle ou totale de certaines impositions, décidées au profit d'entreprises qui se livrent à certaines activités. Il ne s'agit plus de leur attribuer en contrepartie un avantage positif dont ne bénéficie pas la généralité des administrés, mais de les soustraire à une charge qui s'impose aux contribuables (...) ».

¹¹⁵ P. ex. art. 44 octies CGI limitant à 40, 60 ou 80% du montant imposable de bénéficiaires d'entreprises implantées dans des zones franches urbaines.

plus récemment¹¹⁸ crédits d'impôt¹¹⁹, sont accordés pour compenser les surcoûts encourus, par exemple, « *pour reprendre une entreprise industrielle en difficulté* »¹²⁰, l'implantation dans les bassins d'emploi à redynamiser¹²¹, ou encore « *la reprise ou l'extension d'activités préexistantes* »¹²².

Les dépenses fiscales d'ordre plus contractuel sont conditionnées à l'appréciation, par l'administration, du concours du contribuable à la politique d'intérêt général. Ce caractère

¹¹⁶ Pour une présentation sectorielle des exonérations, v. Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, *op. cit.*, spéc. p. 237 ; v. également Entreprises et « niches » fiscales et sociales, *op. cit.*, spéc. p. 114.

¹¹⁷ De nombreuses dispositions existent, dont par exemple la réduction au titre des dons faits par les entreprises à des œuvres ou à des organismes d'intérêt général (art. 238 bis 1 CGI). Pour un commentaire de la déduction fiscale pour investissement bénéficiant aux biens d'équipement amortissables selon le mode dégressif, sous réserve d'augmentation ou de maintien des effectifs salariés selon que l'entreprise en comportait plus ou moins de 100, v. PLAGNET B., *op. cit.*, p. 5.

¹¹⁸ Ce fut l'objet des lois du 18 mai 1966, du 9 octobre 1968, des 29 mai et 13 septembre 1975 et du 3 juillet 1979. Une loi du 30 décembre 1980 instituait une procédure plus simple de déduction forfaitaire applicable pour la durée du VIII^e Plan. Le régime a, en fait, été abrogé avec effet au 31 décembre 1982. Sur l'ensemble des développements afférent aux évolutions historiques des techniques d'incitation fiscale, v. JCP F., Fasc. 1161, Cote 04, Ed. techniques 2007.

¹¹⁹ Au titre des crédits d'impôts participant d'activités d'intérêt général, on recense par exemple le crédit d'impôt pour dépenses de recherche effectuées par les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles (art. 244 quater B), pour dépenses d'adhésion à un groupement de prévention agréé (art. 244 quater D), pour certains investissements réalisés et exploités en Corse (art. 244 quater E), pour l'apprentissage (art. 244 quater G), pour relocalisation d'activité en France (art. 244 quater I), pour investissement dans les technologies de l'information (art. 244 quater K), en faveur de l'agriculture biologique (art. 244 quater L), pour l'emploi de salariés réservistes (art. 244 quater N), en faveur des métiers d'art (art. 244 quater O), pour dépenses de formation à l'économie de l'entreprise et aux dispositifs d'épargne salariale et d'actionnariat salarié (art. 244 quater P), en faveur des maîtres restaurateurs (art. 244 quater Q), en faveur des débitants de tabac (art. 244 quater R à 244 quater U).

¹²⁰ Instr. 8 oct. 2008 (BOI 4 H-5-08) et art. 44 septies CGI.

¹²¹ Instr. 3 mai 2007 (BOI 4 A-6-07).

¹²² Exonération de l'art. 44 sexies CGI, dont les conditions de mise en œuvre ont été précisées par la jurisprudence, notamment par le Conseil d'État (CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 28 octobre 1994, *Sté de commercialisation d'aliments du bétail (SOCAB)* n°118397 sur la mise en œuvre du 44 ter). Cette exonération a généré un contentieux nourri portant sur le fait de savoir si l'activité exonérée résulte d'une création ou de la simple reprise d'une activité existante, notamment lorsqu'elle est le fait d'un dirigeant issu d'une entreprise préexistante, et susceptible d'en avoir repris l'activité. Ce contentieux conduit fréquemment les juges du fond à examiner en quoi l'activité créée est le fait d'un jeu concurrentiel ou non, v. p. ex. CAA Bordeaux 21 juin 2007, n°04BX02160, ou encore CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. 3 novembre 2006, *min. c/ Sté Alccad*, n°285581, portant sur l'exonération accordée en cas de création d'une entreprise sous-traitante par un ancien salarié en l'absence de liens privilégiés entre les deux entreprises.

synallagmatique permet d'analyser de telles dépenses comme une « *source non-formelle* » de droit fiscal¹²³ porteuse de régulation économique¹²⁴.

Ainsi, technique de recouvrement « [*supprimant*] ou [*atténuant*] une imposition déterminée »¹²⁵, le contrat fiscal¹²⁶ s'est pratiqué en matière de redressement contradictoire¹²⁷, de fixation de forfait de BIC ou d'évaluation administrative de BNC¹²⁸, dans une perspective d'accomplissement de politique économique¹²⁹.

Technique plus répandue de réduction d'impôt, l'agrément accordé par le ministère du Budget¹³⁰ procède d'une « [*m*]anifestation du consensualisme fiscal qui permet à un contribuable qui le demande, d'accéder au moyen d'une décision administrative, à un régime fiscal de faveur, en

¹²³ V. VARNEROT C., *op. cit.*, p. 139 ; v. cependant la contestation de cette thèse par PELLETIER M., *op. cit.*, spéc. p. 466-467.

¹²⁴ Une telle concertation entre l'administration fiscale et les contribuables évoque les échanges entre régulateurs économiques et opérateurs. Ainsi, « (...) la définition de la norme fiscale applicable au contribuable conduit ce dernier à solliciter l'Administration, à dialoguer avec elle, et même parfois à s'engager auprès d'elle, afin de bénéficier d'une application particulière de la règle fiscale (ou d'obtenir des assurances quant à la manière dont cette règle lui sera appliquée à l'avenir, dans le cas des rescrits). Cette association du destinataire d'une norme – qui reste formellement unilatérale – à sa formation est tout à fait significative de la logique de régulation » (COLLET M., La régulation fiscale, *op. cit.*, p. 220).

Il est remarquable que cette « (...) prise de distance avec le modèle traditionnel de la norme juridique étatique, épris de légalité (seule la loi détermine l'ensemble des règles d'imposition), d'égalité (l'impôt doit être le même pour tous les contribuables placés dans la même situation) et d'« impérativité » (la règle fiscale s'impose à tous, sous peine de sanction) » s'accompagne d'une vision renouvelée des modes d'action de l'administration fiscale : « (...) le droit fiscal laisse ainsi une place à la négociation voire à la contractualisation avec le contribuable » (*Ibid.*), ce qui renvoie aux développements sur la régulation administrative caractérisant un mode d'intervention spécifique, v. GAUDEMET Y., La concurrence des modes et des niveaux de régulation, RFAP n°109 p. 15.

Sur le caractère négocié du droit fiscal, v. également LAURÉ M., *op. cit.*, p. 111.

¹²⁵ DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 110.

¹²⁶ JCP PF, Fasc. 770, Cote 02, 1994.

¹²⁷ Art. L. 57 LPF.

¹²⁸ Respectivement les anciennes dispositions des articles L. 5 LPF ou 302 ter CGI, et L. 7 LPF.

¹²⁹ DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 121 : « Les « contrats fiscaux » vont (...) au-delà de l'objectif de neutralité fiscale pour utiliser l'impôt, et son exonération, comme procédé d'orientation économique et sociale ».

¹³⁰ Ce qui la distingue par ailleurs des pratiques d'engagement et de contrat fiscal susmentionnés, consistant en des techniques particulières d'assiette ou de recouvrement.

contrepartie d'engagements précis qui, initialement, facilitaient la mise en oeuvre de la politique économique et sociale du pays (...) »¹³¹. Il est remarquable que cette finalité de politique économique et sociale portait initialement des implications non seulement industrielles¹³² mais encore explicitement concurrentielles, dans la mesure où elle visait l'« *amélioration de la situation concurrentielle des entreprises* »¹³³, par l'« *[aide temporaire] des entreprises en prise avec des difficultés passagères* »¹³⁴, voire la neutralité fiscale et l'adaptation des entreprises françaises à la concurrence¹³⁵. Par son régime de mise en oeuvre, l'agrément constitue un « *régime fiscal de faveur* »¹³⁶ qui participe d'une véritable « *fiscalité sur mesure* »¹³⁷, accordé sauf exception¹³⁸ de manière discrétionnaire¹³⁹, au point que « *[t]ous les agréments fiscaux sont (...)*

¹³¹ JCP PF, Fasc. 770, Cote 02, 1994. Sur cet aspect de subordination de l'avantage « *à la satisfaction, par le demandeur, de certaines conditions qui sont autant de manifestations d'objectifs de politique économique ou industrielle* », v. BERLIN D., L'agrément fiscal : en sursis du droit communautaire ?, Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité, in Liber Amicorum Cyrille David, L.G.D.J., 2004, 424 p., p. 291 et svtes., spéc. p. 293.

¹³² DELVOLLE P., *op. cit.*, p. 121 : L'agrément fiscal a été utilisé pour favoriser, par octroi d'avantages fiscaux, des regroupements industriels (loi n°59/1472 du 28 décembre 1959, loi du 31 décembre 1965), le développement de l'industrie, du commerce et de l'agriculture et leur adaptation au marché commun (ordonnance n°59-248 du 4 février 1959). De manière plus générale, sur le contrôle indirect de la gestion des entreprises qui résulte de cette technique v. MAIA J., L'agrément fiscal : instrument d'intervention économique ou de sécurité juridique ?, RJE, 2/2001, p. 99 : « *Selon les rédacteurs du Vème Plan, l'agrément fiscal constituait un « contrat fiscal » permettant à l'État d'intervenir de manière négociée dans la vie économique (...)* ». Aujourd'hui, la pratique des agréments prospère plus largement dans les domaines de l'aménagement du territoire, de la restructuration des entreprises, des investissements culturels et de l'investissement Outre-mer.

¹³³ TOURNIE G., Les agréments fiscaux, *op. cit.*, spéc. p. 54.

¹³⁴ *Ibid.*, spéc. p. 54.

¹³⁵ *Ibid.*, spéc. 18 et 126, sur le souci de neutralité fiscale innervant les agréments sous le 4^{ème} Plan ; sur le régime dérogatoire du changement d'objet social, applicable aux entreprises « *qui veulent s'adapter aux conditions de la concurrence* » et préfigurant le régime de faveur actuel réduisant les coûts de sortie d'un marché, *Ibid.*, p. 55-56.

¹³⁶ JCP PF, Fasc. 770, Cote 02, 1994. On note *a contrario* que certaines applications de cette technique ne participent pas de cette logique, le recours à l'agrément visant à permettre à l'administration de prévenir des pratiques présentant un caractère abusif, telles que la constitution d'un marché d'entreprises déficitaires (v. infra, l'agrément nécessaire pour obtenir un transfert des déficits de la société absorbée vers la société absorbante).

¹³⁷ Formule de Maurice-René Simmonet, citée par MAIA J., *op. cit.*, spéc. p. 104. Ce dernier indique par ailleurs (spéc. p. 99) que les agréments sont « *des décisions administratives autorisant l'application de régimes fiscaux particuliers pour la réalisation d'opérations déterminées* ».

¹³⁸ Certains agréments sont conçus par le législateur comme octroyés de plein droit – aussi créent-ils une compétence liée à l'encontre de l'administration : c'est par exemple le cas de l'art. 220 quater I CGI ouvrant droit à un crédit

constitutifs de privilèges. Ils entraînent la violation, sur un point particulier, ou même sur l'ensemble, du système fiscal de droit commun »¹⁴⁰, même si « [l'on] peut estimer par ailleurs que la procédure des agréments fiscaux ayant été admise par le législateur, la légalité du système couvre l'arbitraire de son application »¹⁴¹. On note toutefois qu'en l'absence de précision par le législateur des conditions d'octroi de cet agrément, l'administration est nécessairement liée par les objectifs poursuivis par la loi¹⁴².

d'impôt en cas de rachat d'une entreprise par ses cadres (CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. 24 février 1988, *Société de gestion et de participation du Rouvray*, n°84073).

¹³⁹ « (...) si le législateur intervient pour autoriser l'allègement d'impôt, c'est l'administration qui accorde ou refuse à tel ou tel contribuable, de manière discrétionnaire, le bénéfice de l'exonération » (TOURNIE G., Les agréments fiscaux, *op. cit.*, spéc. p. 10). Ce dernier cite par ailleurs VASSEUR M., Un nouvel essor du cadre contractuel, RTDCiv., 1964 p. 1 : « l'administration peut faire bénéficier entreprises et organismes divers d'avantages fiscaux constitutifs de véritables « privilèges », dont il n'y a pas à cacher qu'ils sont inquiétants en eux-mêmes et dont on comprend qu'à raison du danger d'arbitraire auquel préside leur attribution, ils aient suscité des critiques toutes spéciales ». Sur cet aspect de subordination de l'avantage « à la satisfaction, par le demandeur, de certaines conditions qui sont autant de manifestations d'objectifs de politique économique ou industrielle », v. BERLIN D., article *op. cit.*, spéc. p. 293.

La technique fiscale de l'agrément a été systématisée dans un décret n°64-442 du 21 mai 1964 en matière d'aménagement du territoire, et étendue par la loi du 12 juillet 1965 sur le terrain de l'imposition des revenus des valeurs mobilières. Ainsi, l'art. 1649 nonies du CGI, issu de la LF pour 1970, attribue au ministre des Finances une compétence exclusive pour prendre les décisions concernant les agréments auxquels est subordonné l'octroi d'avantages fiscaux. Il a pu être soutenu (MAIA J., *op. cit.*, p. 99), que la généralité de la rédaction du II de cet article offre au pouvoir réglementaire une latitude de détermination de certains éléments de l'avantage fiscal telle que la contrariété de cette disposition à l'art. 34 de la Constitution ne peut qu'être soulevée. La jurisprudence du Conseil d'État relève que la latitude d'appréciation administrative reste cependant subordonnée aux objectifs législatifs. Par exemple, au sujet de l'agrément de l'art. 220 quinquies portant sur le transfert du droit de report déficitaire en arrière en cas de fusion de sociétés et opérations assimilées, le Conseil d'État relève que « le législateur, en s'abstenant de fixer expressément des conditions à l'obtention de l'agrément, a entendu donner au ministre le pouvoir d'apprécier si les opérations (...) justifient, compte tenu de l'objectif poursuivi par le législateur, l'octroi de l'avantage fiscal qu'elles comportent ; que cette appréciation implique nécessairement l'examen de la situation de chacune des sociétés parties à l'opération » (CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. 29 novembre 2000, *SA Frappaz* n°197319). Pour des développements plus larges sur la notion d'agrément, v. COLLET M., Droit fiscal, *op. cit.*, spéc. p. 183.

¹⁴⁰ TOURNIE G., Les agréments fiscaux, *op. cit.*, spéc. p. 11.

¹⁴¹ GAUDEMET P.-M., *Réflexions sur le principe d'égalité devant les charges publiques*, *op. cit.*, spéc. p. 341.

¹⁴² Constitutive d'un « *rappel à l'ordre* » (DE SAINT PULGENT M.-Y., *Le droit français des agréments fiscaux*, EDCE, n°41, 1990, p. 185 et svtes.), la décision n°87-237 DC du 30 décembre 1987 *Loi de finances pour 1988* du Conseil constitutionnel relève que « à défaut d'autre critères posés par la loi l'exigence de l'agrément confère seulement au ministre chargé du budget le pouvoir de s'assurer, conformément à l'objectif poursuivi par le législateur, que l'opération de restructuration, de regroupement ou d'apport en cause satisfait aux conditions posées par la loi ». Elle a été confirmée par la suite : « En fixant les conditions objectives nécessaires et suffisantes pour la délivrance de l'agrément, le législateur a suffisamment encadré l'action de l'autorité administrative ; [au] surplus, la délivrance de l'agrément constituant un droit pour les sociétés remplissant les conditions fixées par la loi, son refus doit être motivé ; par suite, doit être écarté le grief tiré d'une méconnaissance du sixième alinéa de l'art. 34 de la Constitution qui réserve à la loi la fixation des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement

Quelle que soit la technique employée, on pressent le risque pour le jeu concurrentiel de ce que certains opérateurs puissent bénéficier d'un régime de faveur en raison de leur conduite d'intérêt général, alors que leurs concurrents en seraient exclus. À titre d'exemple, le Conseil d'État a pu reconnaître, fût-ce de manière implicite, de tels effets au sujet d'un arrêté refusant à une société l'exonération de la TIPP pour un certain nombre de produits élaborés dans le cadre de projets expérimentaux, alors même que ses concurrents en bénéficiaient¹⁴³. De même, « *[L]es entreprises agréées à la suite d'une appréciation discrétionnaire de l'administration sur leur participation à l'exécution du Plan, bénéficient de privilèges fiscaux divers. L'inégalité est ici d'autant plus redoutable qu'elle fausse la concurrence économique. Les entreprises écartées du bénéfice de l'agrément sont condamnées sans recours à demeurer sous le régime fiscal rigoureux du droit commun, alors que l'entreprise agréée peut, grâce à ses privilèges fiscaux, éliminer ses rivales du marché. En faussant le jeu de la concurrence par le biais des agréments fiscaux, c'est tout le mécanisme de l'économie libérale que compromet l'inégalité devant l'impôt* »¹⁴⁴.

La distorsion fiscale de concurrence est évoquée ici au titre de son caractère discrétionnaire. Ceci pose la question cardinale de la surcompensation¹⁴⁵ des coûts¹⁴⁶ liés à l'activité d'intérêt général.

des impositions de toutes natures » (Cons. const. déc. n°99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*). Pour des développements plus substantiels portant sur les bornes imposées à l'appréciation administrative par le Conseil constitutionnel et le Conseil d'État, et notamment sur les différences de régime contentieux entre les agréments discrétionnaires et les agréments de plein droit, v. MAIA J., *op. cit.*, p. 102-103.

¹⁴³ Le Conseil relève à cet égard que : « (...) si [la requérante] fait état du manque à gagner qui a résulté pour elle de l'impossibilité de commercialiser, comme certains de ses concurrents, des biocarburants en France, un tel préjudice, qui résulte du fait qu'elle n'a pas bénéficié de l'exonération prévue par les dispositions susmentionnées et qu'elle n'a donc pu pratiquer des prix acceptables par le marché, ne saurait être regardé comme ayant un lien direct avec la faute commise par le ministre en maintenant en vigueur l'arrêté (...) » (CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. 31 mai 2000, *Société Pantochim* n°192006).

¹⁴⁴ GAUDEMET P.-M., *Réflexions sur le principe d'égalité devant les charges publiques*, *op. cit.*, spéc. p. 340.

¹⁴⁵ SULLIVAN M., *op. cit.*, p. 96 : « *[Tax incentives and tax subsidies] are both like payments, but for one you get something in return and for the other you expect nothing. But the analogy may be carried a step further: (...) a tax incentive that does not achieve its stated purposes, [is] nothing more than a handout* », soit « *[Les incitations fiscales et les subventions fiscales] sont toutes les deux des paiements, mais pour l'une il existe une contrepartie et pour l'autre il n'en existe pas. L'analogie pourrait être filée : (...) une incitation fiscale, qui ne réalise pas ses objectifs annoncés, [n'est] rien d'autre qu'un don* » (traduction libre de l'auteur).

Sous-section 2. La proportionnalité de l'avantage fiscal aux surcoûts liés à l'activité d'intérêt général

En effet, par l'application *a contrario* de nos conclusions portant sur les dépenses *ratione personae*, ce n'est que dans la mesure où les dépenses fiscales *ratione materiae* constituent une contrepartie rétablissant exactement¹⁴⁷ une valeur ajoutée propre à l'opérateur qu'elles ne sont pas distorsives de concurrence. Dit autrement, elles ne doivent procurer d'avantage fiscal net, constitutif d'une aide financière¹⁴⁸ (ou subvention¹⁴⁹) distorsive¹⁵⁰ de concurrence.

¹⁴⁶ On peut s'interroger sur la réalité de ces coûts lorsque l'exonération pour implantation dans une zone de franchise fiscale n'est pas conditionnée au fait que l'activité économique y soit effectivement exercée, mais est accordée en raison de la seule implantation du siège social, ainsi que l'autorise la loi (CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. 16 juin 2010, *Min c./ESBH*, n°325120).

La Commission européenne a ainsi relevé le caractère disproportionné et distorsif de concurrence d'une exonération de la taxe sur les mutations immobilières pour les sociétés de logement de Berlin, qui n'était pas corrélée aux zones d'exclusion sociale (Comm. CE, communiqué, 24 novembre 2005, IP/05/1465).

¹⁴⁷ Rapport public du Conseil d'État, 1996, Considérations générales : Sur le principe d'égalité EDCE n° 48, 1997 (ci-après « Rapport public 1996 ») p. 101 : « (...) [L]'objectif étant en général d'apporter une aide à une zone désavantagée, il convient d'être vigilant sur au moins deux points : premièrement, veiller à ce que la zone concernée soit bien délimitée et qu'ainsi la discrimination fiscale ne déborde pas sur une aire et donc sur des populations dont la situation ne justifie pas qu'elles soient aidées (...) deuxièmement, s'assurer que l'aide fiscale n'est pas accordée sans contrepartie économique (en termes d'emplois, par exemple) car dans le cas contraire, le lien entre la discrimination et l'objectif d'intérêt général qu'elle est censée servir risquerait d'être rompu » ; v. également SULLIVAN M., *op. cit.*, p. 98 : « Why should taxpayers on one side of a city street get a tax break while those on the other side do not ? », soit « Pourquoi les contribuables d'un côté d'une rue devraient-ils bénéficier d'un avantage fiscal dont ne bénéficient pas ceux de l'autre ? » (traduction libre de l'auteur).

¹⁴⁸ Concurrence, subventions et aides d'État, *op. cit.*, p. 132.

¹⁴⁹ La doctrine anglo-saxonne distingue ainsi deux classes de dérogations fiscales (« *tax expenditures* »), à savoir d'une part les incitations (« *tax incentive* ») et d'autre part les subventions (« *subsidy* ») : SULLIVAN M., *op. cit.*, p. 96. De la même façon, « According to the tax expenditure concept, a preferential treatment by the income tax laws to a group of taxpayers is identical to the Government's making a direct payment to that group. Preferential tax treatments, therefore, are listed as Governmental expenditures. Preferential treatments include: the allowance of an unwarranted deduction, the failure to include a revenue item in gross income, the granting of a credit, a differential tax rate, or some other tax benefit » soit « Selon le concept de dépense fiscale, un traitement préférentiel par le droit fiscal en faveur d'un ensemble de contribuables équivaut à une dépense publique en leur faveur. Les traitements fiscaux préférentiels sont ainsi assimilables à des dépenses publiques. Les traitements fiscaux préférentiels incluent: des droits de déduction étendus, le fait de ne pas inclure un élément de revenu dans le revenu brut, l'octroi d'un crédit, un taux de prélèvement distinct, ou d'autres bénéfices fiscaux » (traduction libre de l'auteur), (KAHN D., The two faces of tax neutrality: do they interact or are they mutually exclusive ?, Northern Kentucky Law Review, 1990, Vol. 18, p. 1).

Sur l'absence de différence entre subvention et réduction d'impôt, « (...) Aucune distinction significative ne peut être faite entre subvention et réduction d'impôt. Presque toute mesure d'aide publique pouvant être mise en place par le biais d'une subvention pourrait l'être par une réduction d'impôt équivalente et aurait un effet identique. De plus,

Or, en pratique, rien n'assure une telle équivalence. Les dépenses fiscales déterminées *a priori* par le législateur fiscal - octroi d'un crédit d'impôt, d'un droit à déduction prédéterminés, ou d'une exonération de l'activité plus générale du contribuable¹⁵¹ – décorrèlent la quotité de l'avantage fiscal des coûts effectivement encourus dans la réalisation de l'intérêt général.

En outre, les avantages accordés *a priori* ne sont suivis d'aucun contrôle ultérieur de leur adéquation aux coûts encourus, ne serait-ce que par le fait que l'avantage fiscal correspondant « *ne disparaît pas du fait de l'existence des conditions à satisfaire. Ou en d'autres termes, les charges mises sur le bénéficiaire de l'agrément pour obtenir ce dernier ne compensent pas l'avantage qui découle pour l'entreprise de l'agrément* »¹⁵².

Plus généralement, pour être suffisamment incitative, la dépense fiscale doit non seulement compenser, mais encore excéder les surcoûts engendrés. En effet, dans le cas contraire, aucune entreprise n'aurait intérêt à accomplir l'activité d'intérêt général. Ainsi qu'il a pu être soulevé à propos de la technique de l'agrément, la technique de mise en œuvre des dépenses *ratione materiae* est porteuse à cet égard d'une réelle distorsion du jeu concurrentiel.

*l'avantage que l'État offre à la firme peut prendre n'importe quelle forme affectant la rentabilité de l'entreprise, comme une réduction du coût des intrants, une diminution du coût de production, une amélioration de la qualité, un relèvement du prix ou une augmentation de la demande pour l'extrait. À titre d'illustration, les transactions énumérées ci-après pourraient répondre à cette définition : (...) traitement fiscal spécial ou préférentiel (y compris l'octroi d'exonérations fiscales, de crédits d'impôt, de déductions fiscales, de réductions spéciales des taux d'imposition, de différés d'impôts, d'exonérations temporaires ou d'accumulation d'impôts impayés)» (Concurrence, subventions et aides d'État, *op. cit.*, p. 133).*

¹⁵⁰ Le Conseil des prélèvements obligatoires oppose, de manière peut être moins justifiable, intérêt général et distorsion de concurrence : « *L'existence de régimes particuliers permettant d'alléger l'impôt sur les bénéfices de certaines entreprises n'a de vertu, du point de vue de la puissance publique, que si leurs effets distorsifs sont plus que compensés par une amélioration de l'attractivité ou de l'efficacité économique* », Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, *op. cit.*, p. 137.

¹⁵¹ Sur le fait que l'exonération partielle ou totale de certaines impositions, décidées au profit d'entreprises qui se livrent à certaines activités, s'éloigne d'une logique d'attribution de contrepartie, v. DELVOLLE P., *op. cit.*, p. 121.

¹⁵² BERLIN D., article *op. cit.*, spéc. p. 293.

Conclusion du Chapitre 1

Ayant évoqué les différentes techniques de dépense fiscale, il apparaît que la fiscalité dérogatoire détermine *de jure* des traitements fiscaux différenciés qui affectent le jeu concurrentiel par leurs critères étrangers – et même parfois contraires – à son déterminant, à savoir l’avantage concurrentiel, réductible à l’avantage en valeur ajoutée.

En pratique, une dérogation fiscale sera ainsi distorsive de concurrence en ce qu’elle vient réduire un désavantage concurrentiel tenant à une moindre valeur ajoutée. Tel sera le cas, par exemple, d’un avantage fiscal accordé, *ratione personae*, à un opérateur réalisant un volume d’activité faible. En effet, ce dernier présente, toutes choses égales par ailleurs, une structure de coûts moins favorable que ses concurrents, et, partant, une valeur ajoutée moindre. Dans ce cas, l’avantage fiscal vient compenser de manière exogène un désavantage concurrentiel, ce qui est distorsif du jeu concurrentiel.

De même, la dépense fiscale sera tout aussi distorsive de concurrence en ce qu’elle procure un avantage fiscal net décorrélé de la valeur ajoutée du contribuable. Tel sera le cas d’une dépense *ratione materiae* venant surcompenser le coût lié à l’accomplissement d’actes d’intérêt général. Une telle dépense offre un avantage fiscal excédant le coût - c’est-à-dire la diminution de valeur ajoutée - de ces actes non-marchands, conduisant à une subvention nette du concurrent, ici encore étrangère à son mérite proprement concurrentiel.

Ce premier temps d’analyse permet de comprendre que la dépense fiscale revêt une dimension technique indéniable. Si le traitement fiscal différencié procède bien d’une politique de modulation de l’impôt au bénéfice de certains contribuables ou actes, cette politique n’est distorsive de concurrence que dans la mesure où elle se traduit juridiquement par des critères d’imposition décorrélés de la valeur ajoutée de ces contribuables.

Cette dimension juridique de la distorsion fiscale de concurrence ouvre un champ d’investigation qui dépasse ainsi la seule fiscalité dérogatoire. Bien qu’elle en constitue le paradigme, la fiscalité

dérogatoire n'a en effet guère le monopole des traitements fiscaux différenciés reposant sur des critères étrangers à l'avantage concurrentiel. Pour reprendre la formule du Président Bonichot, tous les systèmes fiscaux relèvent de « *régimes juxtaposés, de différences de situation, de réglementations discriminatoires et volontairement discriminatoires. En réalité, tout le droit fiscal est discriminatoire* »¹⁵³. La fiscalité normative semble donc, non moins que la fiscalité dérogatoire, susceptible de reposer sur des critères d'imposition distorsifs de concurrence.

Cette intuition est d'ailleurs confortée par l'absence de différence de nature technique entre fiscalité dérogatoire et fiscalité normative – cette *summa divisio* n'a en effet aucune traduction en droit positif¹⁵⁴, et repose sur le seul critère, éminemment subjectif, de généralité perçue¹⁵⁵.

L'étude des distorsions de concurrence résultant de la fiscalité normative permet d'étendre nos présentes conclusions sur la définition technique de la distorsion fiscale de concurrence. Surtout, la généralité propre à la fiscalité normative nous invite à préciser le champ des distorsions fiscales de concurrence, jusqu'ici confiné à l'exception par détermination de la loi.

¹⁵³ Conclusions sous CE Sect. 28 mars 1997, *Sté Baxter et a.*, n°179049, 179050 et 179054.

¹⁵⁴ Entreprises et « niches » fiscales et sociales, *op. cit.*, spéc. p. 23 : « Qualifier une mesure de dépense fiscale » suppose de faire référence à une « norme » ou à des « principes généraux du droit français », auxquels cette mesure dérogerait. Cela implique d'identifier suppose de faire référence à une « norme » ou à des « principes généraux du droit français », auxquels cette mesure dérogerait. (...) Il n'existe en effet pas de définition positive de la notion de norme fiscale :

- la norme de référence peut différer d'un impôt à l'autre ou différer en raison de la non-coïncidence des assiettes fiscales ou sociales ;
- par ailleurs, selon les Voies et Moyens, la norme n'est pas définie de façon intangible. Elle résulte d'une observation des faits et d'une interprétation a posteriori des intentions du législateur. En outre, elle est susceptible d'évoluer en fonction de la législation nationale ou communautaire ;
- la définition d'une telle norme pourrait conduire à identifier des cas de surtaxation, résultant de mesures dérogatoires ne jouant pas en faveur des contribuables ;

La référence aux principes généraux du droit fiscal français a quant à elle peu de portée pratique : ces principes, à valeur constitutionnelle ou non, sont en effet trop généraux pour pouvoir constituer un critère opérationnel de définition des dépenses fiscales. De plus, une dépense fiscale ne saurait être définie comme une mesure dérogeant à un principe à valeur constitutionnelle, puisque cela signifierait alors qu'elle est inconstitutionnelle et devrait être abrogée à ce titre. »

¹⁵⁵ L'application du seul critère de généralité de la mesure conduit l'administration fiscale à distinguer la « modalité particulière du calcul de l'impôt », disposition concernant la grande majorité des opérations ou contribuables assujettis, de la « dépense fiscale », correspondant à une catégorie particulière d'opérations ou de contribuables. Sur ce critère, particulièrement contesté, v. Entreprises et « niches » fiscales et sociales, *op. cit.*, spéc. p. 24.

Chapitre 2 – La norme fiscale et le champ de la distorsion fiscale de concurrence

Bien loin d’offrir un régime de faveur, une norme fiscale détermine par définition un environnement fiscal commun à tous les opérateurs d’un marché. En première analyse, ceci paraît prévenir toute distorsion fiscale de concurrence. Pourtant, à l’examen, il n’est pas si évident que la norme fiscale ne soit pas distorsive de concurrence.

En tout état de cause, l’étude de la fiscalité normative présente l’intérêt de mieux cerner le champ de la distorsion fiscale. Ainsi que relevé ci-dessus, le champ de la distorsion de concurrence naissant de la fiscalité dérogatoire est aisé à appréhender, dans la mesure où cette distorsion est circonscrite *de jure* à l’acte ou l’acteur bénéficiant d’une dérogation fiscale. A l’inverse, la fiscalité normative se définissant par sa généralité, le champ de la distorsion fiscale qui en procède doit être défini, ce qui appelle l’étude du traitement distorsif, par la norme fiscale, des actes (Section 1) ou des acteurs (Section 2) présentant un lien de concurrence.

Section 1. Norme fiscale et distorsion fiscale de concurrence *ratione materiae*

En complément de l’évocation des distorsions *ratione materiae* naissant de la fiscalité dérogatoire, l’étude des impôts dits « *sur la dépense* » ou « *sur le chiffre d’affaires* » permet de constater que la fiscalité dérogatoire n’a pas le monopole du traitement fiscal différencié *de jure* et, donc potentiellement, des distorsions de concurrence. Elle présente surtout l’intérêt de placer le traitement différencié distorsif de concurrence dans un cadre conceptuel de lien de concurrence, dans la mesure où serait distorsif tout traitement différencié qui ne viserait pas l’ensemble des actes relevant d’un même marché (Sous-section 1).

Faut-il s’arrêter là ? L’évocation de certains critères d’imposition *ratione materiae* s’appliquant à la valeur ajoutée d’un acte imposable – soit directement, soit plus indirectement par le biais des charges qui la déterminent - permet d’approfondir notre connaissance de la nature de la distorsion fiscale de concurrence. Elle aborde en effet les distorsions qui peuvent résulter, en l’absence

même de traitement fiscal différencié, des simples différences de fait entre concurrents soumis à une même loi fiscale, à raison des critères de cette dernière. Dit autrement, seraient distorsives les dispositions fiscales qui ne produiraient pas, *de facto*, les mêmes effets fiscaux pour l'ensemble des concurrents (Sous-section 2).

Sous-section 1. Les distorsions naissant du traitement fiscal différencié d'actes entretenant une relation de concurrence

On observe qu'un traitement fiscal différencié est distorsif de concurrence dès lors qu'il ne s'applique pas (soit dans leur désignation, soit dans leur qualification fiscale) à l'ensemble des actes concurrents. C'est évident pour la fiscalité dérogatoire, dont le caractère exceptionnel laisse entendre que des actes concurrents en sont par définition exclus.

L'étude des distorsions naissant de la fiscalité normative impose en revanche de généraliser ce cas de figure précis à un cadre conceptuel de lien de concurrence, ce qui implique de définir le rapport de concurrence entre actes. À cet égard, il est usuel de considérer que des produits ou services entretiennent un rapport de concurrence lorsqu'ils sont substituables les uns aux autres, c'est-à-dire relèvent d'un même marché de produits ou de services comprenant « *tous les produits et/ou services que le consommateur considère comme interchangeables ou substituables à raison de leurs caractéristiques, de leur prix et de l'usage auquel ils sont destinés* »¹⁵⁶.

Ceci entendu, on conçoit aisément que le traitement fiscal différencié puisse distordre la concurrence en raison de son périmètre. En réservant un traitement fiscal propre à certains actes du marché, à l'exclusion des actes qui leur sont substituables, la norme fiscale favorise un report

¹⁵⁶ Communication de la Commission du 9 décembre 1997 sur la définition du marché en cause aux fins du droit communautaire de la concurrence, 97/C 372/03. Parmi une doctrine extrêmement fournie sur les liens de concurrence naissant de la substituabilité du côté de l'offre comme de la demande au sein d'un même marché dit « *pertinent* », on pourra se reporter à BIDAUD L., La délimitation du marché pertinent en droit français de la concurrence, Litec, 2001, 700 p. ; VOGEL L., Du droit commercial au droit économique, T.1., L.G.D.J., 2010, 1264 p., spéc. p. 920-924 ; GAVALDA C. et PARLEANI G., Droit des affaires de l'Union européenne, Litec, 1999, 442 p., n°s 574-578 ; WHISH R., Competition Law, Lexis Nexis, 5^{ème} éd., 2003, 989 p., spéc. p. 24-43 ; KORAH V., EC Competition Law and Practice, Hart Publishing, 7^{ème} éd., 2000, 419 p., spéc. p. 82-93.

de la demande vers les actes les moins taxés¹⁵⁷. Les contributions indirectes, déterminant le régime fiscal applicable à un produit selon ses propriétés physiques¹⁵⁸, illustre avec une particulière acuité ces enjeux de périmètre.

Ainsi, parmi les contributions analytiques¹⁵⁹, les accises frappant les boissons alcoolisées reposent sur des propriétés physiques qui n'excluent aucunement un rapport de substituabilité entre produits soumis à des traitements fiscaux distincts. Pour ne retenir que quelques exemples, il paraît difficile d'exclure une possibilité de substitution entre les vins doux naturels, soumis à un droit de circulation¹⁶⁰, et les autres vins qui en sont exemptés ; entre bières soumises ou non à un droit spécifique¹⁶¹ selon qu'elles titrent plus ou moins de 2,8% ; entre boissons non-alcoolisées ou d'une teneur en alcool inférieure à 1,2% payant ce même droit et les « *sirops, jus de fruits et de légumes et nectars de fruits* » qui en sont exemptés¹⁶² ; ou encore entre vins mousseux soumis à des droits de circulation¹⁶³ plus de deux fois supérieurs à ceux affectant les autres boissons mousseuses issues de fermentation dont la teneur en alcool n'excède pas 8,5%¹⁶⁴. On voit mal en quoi ces produits ainsi désignés par leurs critères physiques relèveraient de marchés pertinents

¹⁵⁷ Sur l'effet de substitution qui s'opère en faveur d'un bien concurrent exonéré, GILBERT G., *op. cit.*, p. 96 : « (...) le prix du bien taxé s'accroissant par rapport aux autres biens supposés non taxés, le contribuable est incité à moins consommer du bien taxé et à reporter sa consommation sur les autres biens (effet de substitution). Cette distorsion des choix individuels a un nom et peut être mesurée: il s'agit de la charge fiscale excédentaire (...) ».

¹⁵⁸ Sur la notion de contributions indirectes, NEEL B., Les contributions indirectes : bilan et nouveautés depuis le 1^{er} janvier 1997, RF fin. publ., n°60 Novembre 1997, p. 151 et svtes., spéc. p. 151.

¹⁵⁹ Qui, tels que la TIPP ou les droits d'accises, taxent « *une opération individualisable ou un bien particulier* », COLLET M., Droit Fiscal, *op. cit.*, p. 10, ou encore « (...) grèvent des produits ou des services déterminés », LAMARQUE J., AYRAULT L., NEGRIN O., *op. cit.*, p. 84.

¹⁶⁰ Art. 402 bis a CGI, Recueil des contributions indirectes et des réglementations assimilées.

¹⁶¹ Art. 520 A- I a CGI, Recueil des contributions indirectes et des réglementations assimilées.

¹⁶² Art. 520 A-I b CGI, Recueil des contributions indirectes et des réglementations assimilées.

¹⁶³ Art. 438 CGI, Recueil des contributions indirectes et des réglementations assimilées.

¹⁶⁴ Art. 438 2° c CGI, Recueil des contributions indirectes et des réglementations assimilées.

distincts - saisi de questions de substituabilité similaires, le juge des concentrations économiques s'interroge sur l'existence de marchés bien plus larges¹⁶⁵.

Ce qui est vrai en matière de contributions indirectes analytiques l'est tout autant en matière de contributions indirectes synthétiques¹⁶⁶. Pour ne citer qu'un exemple parmi d'autres¹⁶⁷ de la diversité¹⁶⁸ des segmentations fiscales applicables à des produits pourtant susceptibles de se concurrencer, un taux réduit de TVA s'applique au chocolat noir, tandis qu'un taux normal s'applique au chocolat au lait, considéré par le législateur comme un produit de luxe, alors que ces deux types de produits seraient en concurrence l'un avec l'autre¹⁶⁹.

Les distorsions de concurrence naissant de telles « *frontières arbitraires* »¹⁷⁰ sont connues au point d'être instrumentalisées¹⁷¹ à des fins protectionnistes. À titre d'illustration, le régime

¹⁶⁵ Par exemple, entre boissons rafraîchissantes alcoolisées ou non, CE Sect. 9 avril 1999, *Société The Coca Cola Company*, n°201853.

¹⁶⁶ « [Frappant] indistinctement l'ensemble de la dépense », LAMARQUE J., AYRAULT L., NEGRIN O., *op. cit.*, p. 84.

¹⁶⁷ Une doctrine très fournie présente les variations de taux d'imposition pour des produits susceptibles, à l'examen, d'entretenir une relation de concurrence ; v. p. ex. LAFOURCADE J., La philosophie de la taxe sur la valeur ajoutée, *Gaz. Pal.*, 28 septembre 1991, p. 514 et svtes., spéc. p. 517. Pour une évocation plus large de ces découpages pour le moins aléatoires, v. WEIDENFELD K., *op. cit.*, p. 76. Plus généralement, sur les modifications que le législateur est susceptible d'apporter à différents taux et à l'amplitude de leurs écarts, v. NIZET J.-Y., TVA, produit apparent et produit réel, *RF fin. publ.* 1992, n°40 p. 67.

¹⁶⁸ Pour une présentation synthétique des 24 taux réduits de TVA, et du fait qu'ils relèvent de la fiscalité normative, v. *Entreprises et « niches » fiscales et sociales*, *op. cit.*, spéc. p. 30.

¹⁶⁹ Lettre du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie en date du 31 juillet 2000 aux conseils des sociétés Cadbury Schweppes France et Kraft Food France relative à une concentration dans le secteur de la confiserie, BOCCRF N°13 du 05 décembre 2000 ; v. aussi Cons. conc. 24 juillet 2007, décision n°07-D-24 relative à des pratiques mises en œuvre par le réseau Léonidas.

¹⁷⁰ Sur le risque de « *création de frontières arbitraires* » tenant aux « *problèmes de définition* » des biens faisant l'objet de taux différenciés, v. *L'impôt sur la consommation*, *op. cit.*, spéc. p. 155.

¹⁷¹ « Il est évident que la ventilation des produits et services entre les différents taux [répond] à d'autres considérations que l'égalité fiscale. Dans une large mesure, elle est la transposition du système existant avant la généralisation, s'explique par des considérations économiques et l'action des groupes de pression pour obtenir la taxation la moins lourde. Les critères de ventilation, s'ils sont logiques, ne sont pas ceux de l'utilité marginale » (DE BRIE C., CHARPENTIER P., *L'inégalité par l'impôt*, Seuil, 1972, 185 p., p. 35) ; v. également LAURÉ M., *op. cit.*, p. 111 : « (...) Au sein des impôts fondamentaux eux-mêmes [impôt sur le revenu ; TVA ; cotisations sociales], les solutions des cas particuliers et des problèmes de frontière obéissent souvent à des principes différents d'un pays à

français des accises applicables au tabac a pu imposer plus lourdement les cigarettes blondes que les brunes¹⁷², en vue de générer un report de la demande sur ces dernières, ces deux produits étant substituables. De la même façon, un régime de taxation sur les véhicules à moteur créait, par la forte progressivité de son barème sur la cylindrée, une distorsion de concurrence entre voitures importées présentant les plus grosses cylindrées et voitures nationales de cylindrée moindre, ces véhicules présentant ici encore une relation de substituabilité¹⁷³.

Ces quelques exemples – qui ne prétendent aucunement à l'exhaustivité - illustrent les distorsions auxquelles peut mener un traitement fiscal restreint à une partie des actes économiques en concurrence.

On observe par ailleurs que le traitement fiscal évoqué ici se rapporte à des produits simplement désignés, c'est-à-dire définis par des critères physiques. Une source de distorsions supplémentaires apparaît lorsque le traitement fiscal différencié dépend non plus de cette simple désignation mais d'une opération de qualification fiscale. Cette dernière peut en effet méconnaître la substance économique commune à des actes concurrents, et constitutive à cet égard d'un lien de concurrence : la qualification fiscale s'intercale alors entre la réalité de ce lien et un traitement différencié.

À titre d'exemple, le régime fiscal de la valeur ajoutée bancaire s'applique uniquement aux établissements de crédit et aux entreprises ayant « *pour activité exclusive la gestion de valeurs mobilières* »¹⁷⁴. Ceci les désavantage par rapport aux concurrents ayant une activité plus

l'autre : elles sont en effet en général le résultat de compromis entre des parties attachées à leurs intérêts plutôt qu'à la défense de grands principes (...) ».

¹⁷² Un effet protecteur résulte de ce que les cigarettes blondes étaient généralement produites à l'étranger, ROSSIGNOL J.-L., Le fisc français préférerait taxer les blondes, Petite Affiches, 2002, n°163 p. 4.

¹⁷³ Parmi de nombreuses études consacrées à la jurisprudence « *des belles étrangères* », v. conclusions de l'AG Mischo sous CJCE 17 septembre 1987, *Feldain*, aff. C-433/85. Notons à titre incident que, plus largement, la pratique d'un taux d'imposition proportionnel s'appliquant à un prix de vente peut en soi porter des effets de distorsion en accentuant les écarts de prix entre produits sur le marché (L'impôt sur la consommation, *op. cit.*, spéc. p. 62-63).

¹⁷⁴ Art. 1647 B sexies II 3 CGI.

étendue¹⁷⁵, lesquels, en application du droit commun, excluent leur résultat financier de la définition de leur valeur ajoutée. Inversement, les entreprises de crédit-bail (juridiquement des établissements de crédits) peuvent déduire de leur valeur ajoutée l'ensemble de leurs amortissements, provisions et intérêts d'emprunt. Il s'ensuit « *une distorsion fiscale* » au détriment de leurs concurrentes pratiquant la location de longue durée, ou les structures de crédit-bail non agréées¹⁷⁶.

On observe – et il s'agit là d'une entorse, justifiée par ses enjeux juridiques notables, à notre champ d'étude excluant les dispositions agissant sur la seule structure du marché - que cette tension entre la qualification fiscale de l'acte imposable et la substance économique dont procède le jeu concurrentiel se manifeste également (sans même évoquer le contrôle fiscal de la justification économique des consolidations d'opérateurs¹⁷⁷) dans le traitement fiscal des changements d'activité. En effet, le juge¹⁷⁸ comme le législateur¹⁷⁹ concluent à la disparition de

¹⁷⁵ P. ex., les entreprises qui exercent par ailleurs une activité, même mineure, de gestion de filiales.

¹⁷⁶ Sur l'ensemble de ces exemples, v. BENARD Y. *Taxe professionnelle : controverses autour de la valeur ajoutée*, *RJF* 11/06 p. 962 et svtes., spéc. p. 962.

¹⁷⁷ Au terme de ce qui s'apparente à un contrôle indirect des concentrations économiques, le droit fiscal conditionne en effet à l'existence d'une « *justification économique* » l'octroi d'un agrément permettant le transfert d'un report déficitaire vers la société absorbante. L'art. 209-II CGI s'appliquant en l'espèce résulte en effet de la volonté législative « (...) *d'éviter que ne se crée un marché de sociétés déficitaires dont la seule richesse aurait été le montant du déficit reportable* » (COZIAN M., *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 32^{ème} éd., 2008-2009, 871 p., n°1260) ; v. encore les conclusions d'Olivier Fouquet sous CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. 18 novembre 1985, *Sarl Beauvallet*, n°43321 faisant état de « *reprises à des fins uniquement fiscales d'entreprises déficitaires* ».

¹⁷⁸ CE 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 28 mars 1973 n°77456 : l'application de l'art. 209 I 2^{ème} CGI sur le report déficitaire est conditionné par l'identité de l'entreprise ayant subi le déficit et de celle en bénéficiant ; v. également CE 8^{ème} et 7^{ème} s.-s. 7 janvier 1985, *Société « Solex SA »*, n° 34936 et 34937, au sujet des transformations de composition et d'activité faisant obstacle à l'imputation des déficits. On notera toutefois que le juge fiscal porte une attention croissante portée aux dynamiques de marché dans son appréciation de cette justification : ISAIA H., SPINDLER J., *L'ordre concurrentiel et la fiscalité*, art. *op. cit.*, p. 168 : « *Dans le domaine de l'abus de droit, les juges paraissent assez soucieux de ne pas entraver la concurrence et la concentration. En légitimant par exemple le principe des fusions à l'envers, ils ont favorisé l'action de firmes financièrement saines et économiquement compétitives* ».

¹⁷⁹ L'art. 8 de la loi 85/1403 du 30 décembre 1985 (codifié à l'art. 221-5 CGI) énonce que « *le changement d'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise* », entraînant de ce fait une charge fiscale importante en termes d'impôt direct ou de droits d'enregistrement. C'est l'« *embarrassante limite* » (COZIAN M., *op. cit.*, spéc. n°1259) que constitue l'art. 221-5 CGI, et plus généralement la jurisprudence administrative qui lui est antérieure.

l'entreprise ayant changé de « *composition* », d'« *objet social* » ou d'« *activité* », avec des conséquences fiscales lourdes (perte des déficits reportables, imposition des plus-values latentes). Ce régime pourrait s'interpréter comme s'opposant aux mutations par lesquelles les sociétés sont en mesure de « *s'adapter constamment à [leur] environnement, (...) abandonner certains secteurs en déclin, se lancer à la recherche de nouveaux produits, conquérir de nouveaux marchés (...)* »¹⁸⁰ et, ce faisant, d'entrer sur un marché et y contester les rentes d'opérateurs¹⁸¹. Tel a pu être le cas dès lors que l'appréciation, délicate¹⁸², du changement d'activité, a pu avérer très formaliste¹⁸³, ou s'est appliquée à des mutations aussi anodines que les réorganisations internes¹⁸⁴ (nonobstant la poursuite de l'activité sur le marché), voire les changements de fonction au sein d'une même branche d'activité telle que le passage de la fabrication à la commercialisation d'une même classe d'équipements¹⁸⁵.

¹⁸⁰ COZIAN M., *op. cit.*, n°1259.

¹⁸¹ Sur la théorie des marchés contestables, v. BAUMOL, PANZAR et WILLIG, Contestable Markets and the Theory of Industry Structure, Harcourt Brace Jovanovich, 1982, 538 p. ; v. également WHISH R., *op. cit.*, spéc. p. 15.

¹⁸² Pour un exposé plus général de « *l'appréciation (...) empirique [délicate]* » à laquelle mène l'art. 221-5 CGI, v. PIERRE J.-L., Conséquences fiscales d'un changement d'objet ou d'activité de société soumise à l'IS, Droit des sociétés, mai 2010, n° 5.

¹⁸³ Étant entendu que « *des modifications importantes (...) dans la nature [des] activités* » (CE 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 8 juin 1990, *Société des grandes entreprises de distribution Inno France*, n°92501) ne suffisent pas à justifier, en l'absence de transformation de forme juridique ou de capital, la réintégration de déficits ordinaires et d'amortissements réputés différés.

¹⁸⁴ Au sujet de l'abandon d'une activité de transport par filialisation et conduite subséquente d'une activité de holding CAA Lyon 21 juin 2007, *SA Compagnie financière Montrachet*, n°03LY01753 ; sur le schéma inverse, consistant pour une société holding à exercer une activité industrielle ou commerciale, v. CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. r. 10 juillet 2007, *SARL Final*, n°288484.

Le juge fiscal s'appuie cependant sur des considérations concurrentielles pour censurer la qualification en cessation d'activité d'une simple rationalisation. Pour un exemple de prise en compte, par le juge fiscal, de la pression concurrentielle justifiant la stratégie du contribuable, v. CAA Lyon 31 juillet 2008, *SARL Swedish Match France*, n°05LY00691 selon lequel une mise en location gérance visant une rationalisation d'activité « *afin d'adapter l'organisation de l'entreprise aux conditions imposées par son environnement économique très fortement concurrentiel* » n'emporte pas cessation de l'entreprise au sens de l'art. 221-5 CGI ni remise en cause du droit de déduire les amortissements réputés différés.

¹⁸⁵ CE 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 8 février 1991, *Société Becuwe-Thomselle*, n°75749, cité par COZIAN M., *op. cit.*, spéc. n°1265.

Au terme de cette sous-section, il apparaît que la norme fiscale peut induire des distorsions de concurrence dès lors qu'elle ne recoupe pas les rapports de concurrence dans sa désignation ou sa qualification *de jure* d'actes faisant l'objet d'un traitement fiscal donné. Ce constat n'épuise toutefois pas le sujet : semblent également distorsives les dispositions fiscales qui, même en l'absence de traitement fiscal différencié *de jure*, ne produiraient pas, *de facto*, les mêmes effets fiscaux pour l'ensemble des actes concurrents (Sous-section 2).

Sous-section 2. Les distorsions naissant du traitement fiscal identique ne produisant pas *de facto* les mêmes effets pour tous les actes concurrents

Les régimes fiscaux de la déductibilité des charges d'exploitation (§1) ou des charges fiscales (§2) concourant à un acte imposable offrent des exemples marquants de distorsions fiscales de concurrence. Ces distorsions permettent d'étendre le nature des distorsions fiscales entre actes concurrents aux dispositions qui, bien que non différenciées, emportent un effet fiscal variable entre actes concurrents à raison de leurs spécificités.

§1. Les distorsions de concurrence tenant au régime fiscal des charges d'exploitation

Le régime fiscal de la déductibilité des charges d'exploitation peut être une source de distorsion de concurrence. En effet, le fait pour le droit fiscal d'ainsi déterminer une valeur ajoutée fiscale qui lui serait propre, et qui se distinguerait de la valeur ajoutée déterminant l'issue du jeu concurrentiel, conduit à une dénaturation du jeu concurrentiel.

Ainsi, la définition fiscale de la valeur ajoutée¹⁸⁶ comme la différence entre le chiffre d'affaires et les achats de produits ou services (charges externes) correspondants¹⁸⁷ en fait une valeur ajoutée

¹⁸⁶ Appliquée au titre de la TVA mais encore la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée de la taxe professionnelle, ou plus récemment de la Contribution économique territoriale (CET) (instituée par l'art. 2 de la loi 2009-1673 du 30 décembre 2009 en remplacement de la taxe professionnelle et applicable dès 2010, se composant de la contribution foncière des entreprises et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises).

¹⁸⁷ Sur la définition fiscale de la valeur ajoutée constitutive de la base d'imposition de la TVA, en tant que « *marge bénéficiaire brute (...) représentée par la valeur supplémentaire qu'une entreprise donne à un bien ou à un service du fait de son insertion dans le processus de production ou de distribution* », v. LAFOURCADE J., *op. cit.*, spéc. p. 514 ; sur l'assiette de la CVAE, instruction 6 E-1-10 en date du 25 mai 2010.

brute « *équivalente (...) [à la] « valeur ajoutée » au sens économique du terme (...)* »¹⁸⁸, qui suit un objectif de politique industrielle pouvant affecter de manière différente certains actes concurrents. Notamment, la déductibilité immédiate des achats résulte du « *but avoué des initiateurs de la TVA (...) de favoriser l'investissement (...) les entreprises employant beaucoup de capital ont reçu un avantage net sur les entreprises employant beaucoup de travail* »¹⁸⁹. De la même façon, l'inclusion dans la valeur ajoutée des charges salariales¹⁹⁰ tient à la volonté d'inciter fiscalement les entreprises « *à réduire [leurs] marge[s] et à augmenter [leur] productivité, notamment en réduisant [leurs] frais de salaire* »¹⁹¹. Il résulte de ceci qu'une entreprise substituant le capital au travail réduit d'autant sa base imposable¹⁹². Elle bénéficie d'un avantage

¹⁸⁸ Au sujet de la TVA, LAURÉ M., La taxe sur la valeur ajoutée, S., Paris, 1952, 133 p., p. 85. Autre façon de formuler cette convergence, selon une jurisprudence constante du Conseil d'État, le plan comptable détermine les éléments à prendre en compte dans le calcul de la valeur ajoutée fiscale (v. par exemple CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 30 décembre 2002, *Média Saturn France*, n° 238031). Une lecture plus économique de la TVA pourrait analyser la TVA comme une taxe sur le chiffre d'affaires, dans la mesure où la déduction de la TVA payée sur les facteurs de production ne vient que compenser son paiement initial, en vue de prévenir les effets de cumulativité nuisant aux opérateurs en fin de chaîne.

Observons que la TVA ne portant pas sur la valeur ajoutée transmise au consommateur par une baisse de prix, il pourrait être soutenu que le régime de la TVA subventionne les stratégies de pénétration de marché.

¹⁸⁹ CHARPIN J.-M., La notion économique et la notion fiscale de valeur ajoutée, *Revue de Science Financière*, 1973, p. 379 et svtes., spéc. p. 388-390. Distorsion que Maurice Lauré minimisa en remarquant qu'« *en longue période, le total des amortissements est égal au montant des investissements* » (LAURÉ M., La taxe sur la valeur ajoutée, *op. cit.*, 133 p., p. 85).

Cette problématique renvoie à celle plus large de l'amortissement, subjectif au point de « *ne pouvoir être scientifiquement établi* » (ALLAIS M., L'impôt sur le capital et la réforme monétaire, Éditions Hermann, 1977, 367 p., spéc. p. 47), et manipulé par le législateur fiscal au gré de son soutien à l'investissement productif en faveur d'équipements précis. Ainsi qu'il a pu être noté : « *On n'ignore pas que l'amortissement fiscal ne correspond que très rarement à la dépréciation économique véritable du capital productif. Pour preuve, il suffit d'étudier l'autofinancement des entreprises : si l'on devait se contenter de la politique d'amortissement telle qu'elle est fixée par l'administration fiscale pour renouveler les immobilisations, il y a longtemps que les entreprises auraient fait faillite. La Grande Bretagne pousse la logique jusqu'au bout, puisqu'elle permet d'amortir l'intégralité de l'achat dans l'année même (...) Ceci tient à des raisons liées à la fois au processus d'obsolescence, et à l'inflation* » (BOISSELIER P. et TELLER R., Vers la neutralité des taxes sur le chiffre d'affaires, in ISAIA H. et SPINDLER J. (dir.), Histoire du Droit des finances publiques, *op. cit.*, p. 221 et svtes., p. 234).

¹⁹⁰ Lesquels composeraient en moyenne 68% de cette valeur ajoutée BENARD Y., *op. cit.*, spéc. p. 962.

¹⁹¹ HECKLY. C., *op. cit.*, p. 48.

¹⁹² « (...) *La mise à disposition de personnel, la centralisation de certaines activités, et plus généralement les choix de gestion effectués par les groupes de sociétés quant à leur organisation interne, ne sont pas neutres sur la répartition de la valeur ajoutée (...) au demeurant, l'optimisation de la valeur ajoutée n'est pas l'apanage des grands groupes : ainsi en choisissant d'avoir recours à l'intérim plutôt qu'à l'embauche, une société plafonnée ou*

concurrentiel sur une entreprise à forte intensité de main d'œuvre. En d'autres termes, le choix de facteur de production emporte de fait une différence de charge fiscale, en l'absence même de tout traitement différencié.

De façon analogue, la norme fiscale peut exclure la déductibilité des charges qui sont dans les faits encourues uniquement par certains actes concurrents, conduisant ici encore à une distorsion de concurrence *de facto*. Par exemple, la taxe dite « Copé » finançant l'audiovisuel public¹⁹³ repose sur le revenu des opérateurs de communications électroniques, dont sont déduites certaines charges d'interconnexion et d'accès, à l'exclusion des prestations d'accès acquises par une classe de concurrents (les opérateurs dits « virtuels »), ce qui engendre une surcharge fiscale à leur égard.

Bien plus généralement, le régime de la déductibilité des charges ne semble pas sans incidence sur le jeu concurrentiel. On note ainsi que le droit fiscal ne semble pas conditionner la déductibilité des charges à leur pertinence économique. En effet, les hypothèses de non-déductibilité (dépenses somptuaires¹⁹⁴, pénalités¹⁹⁵, dépenses de corruption¹⁹⁶) sont limitées et se rapportent moins à l'efficacité économique de l'opérateur qu'à sa rationalité. Dans le même sens, la théorie des actes anormaux de gestion sanctionne moins la mauvaise gestion¹⁹⁷ que le non-

soumise à la CVAE réduit sa valeur ajoutée, et par suite l'imposition qu'elle aura à acquitter in fine » (BENARD Y., *op. cit.*, p. 964).

¹⁹³ L'art. 33 de la loi 2009-258 du 5 mars 2009 relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision, modifiant la loi 86-1067 du 30 septembre 1986 concernant la liberté de communication, instaure à l'art. 302 bis KH du Code Général des Impôts, une nouvelle taxe sur les services fournis par les opérateurs de communications électroniques.

¹⁹⁴ L'art. 39-4 CGI interdisant « *purement et simplement la déduction de certaines charges, limitativement énumérées, présentant un caractère dispendieux* » (COZIAN M., *op. cit.*, n°178).

¹⁹⁵ Art. 39-2 CGI.

¹⁹⁶ Art. 39-2 bis CGI.

¹⁹⁷ Outre le principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises, « *aucune disposition du Code général des impôts n'impose à une société commerciale de faire des bénéfices* » (concl. Geffray sous CE 3^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 25 novembre 2009, *Compagnie Rhénane de Raffinage*, n°307227), ce qui tranche avec le commissaire du Gouvernement Racine, relevant dans ses conclusions sous CE 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 27 juillet 1984, *SA Renfort Service*, n°34588, que « *toute entreprise, surtout lorsqu'elle est constituée sous forme de société, a pour objet la*



respect de l'intérêt social¹⁹⁸, avec pour conséquence que l'inefficacité économique est exonérée d'impôt, alors que l'efficacité est fiscalisée, pour peu qu'elle ne soit pas rétrocédée au consommateur. Dit autrement, selon la remarque de Maurice Allais, « *l'impôt reste injuste en ce qu'il pénalise l'efficacité économique* »¹⁹⁹, par le biais de l'opérateur le plus efficace.

En conclusion, les distorsions de concurrence résultant de la déductibilité des charges d'exploitation constitutives de la valeur ajoutée tiennent non pas à un traitement différencié *de jure* – la règle est bien la même pour tous les concurrents - mais au fait que cette règle met en œuvre des critères qui ne s'appliquent, *de facto*, qu'à certains actes concurrents, en raison de leur modèle économique.

Cette évocation des distorsions propres au régime de déductibilité charges connaît son illustration la plus éclatante dans le régime de la déductibilité des charges fiscales grevant les consommations intermédiaires, créant des distorsions entre opérateurs selon leur caractère intégré ou non.

recherche et le partage de bénéfices. Tout acte qu'elle accomplit, pour réaliser cet objet, est présumé effectué dans son propre intérêt ». La contradiction entre ces différentes considérations, relevée par la doctrine, (LANDMANN S., Une société commerciale n'est pas génétiquement lucrative, Les Nouvelles Fiscales 2010, du 1^{er} juin 2010, n°1047), se semble qu'apparente ; la société de la première espèce avait pour objet d'accroître la rentabilité de ses actionnaires par les coûts qu'elle leur permettait d'éviter.

¹⁹⁸ Sur l'acte anormal de gestion ne permettant de contester que « *les variations du résultat non conforme à la réalité de l'exploitation* », selon un critère d'« *intérêt de l'exploitation* » très restreint, dans la mesure où il conduit à rejeter les seuls actes accomplis « *dans l'intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise ou qui n'apporte[nt] à cette entreprise qu'un intérêt minime hors de proportion avec l'avantage que le tiers peut en retirer* » (BURGUBURU J., Acte anormal de gestion : le juge prend-t-il trop de risques ?, RJF, 2008, Chron. p. 331).

Certes, un arrêt Loiseau (CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 17 octobre 1990 *M. Gilbert Loiseau* n°83310) ouvre des perspectives à un contrôle de fond des actes de l'entreprise, en se fondant sur le risque excessif pris par un dirigeant pour refuser la déduction de charges; mais outre le fait qu'il ne porte que sur une expression pour le moins extrême de la mauvaise gestion, cet arrêt resterait une décision d'espèce sans postérité, (BURGUBURU J., *op. cit.* ; FOUQUET O., Acte anormal de gestion et mauvaise gestion, Revue Administrative, n°361 janvier-février 2008, p. 36). En matière de TVA les choses sont encore plus tranchées : le juge refuse l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion ; v. conclusions Arrighi de Casanova sous CE 8^{ème} et 7^{ème} s.-s. r. 9 janvier 1991, *Sté. Siemens*, n°63685.

¹⁹⁹ ALLAIS M., *op. cit.*, spéc. p. 44.

§2. Les distorsions de concurrence naissant du caractère intégré ou non de l'acte : le régime des charges fiscales pesant sur les consommations intermédiaires

Il est proposé d'examiner plus précisément les effets sur la concurrence de la non-déductibilité des impôts sur les consommations intermédiaires. Bien qu'indistinctement applicable, cette dernière désavantage en effet les actes non-intégrés, c'est-à-dire reposant sur des consommations intermédiaires fournies par des tiers. Cette distorsion de concurrence *de facto* est si notable qu'elle a été employée à des fins de politique industrielle (A), avant d'être combattue par l'instauration de la TVA, impôt synthétique sur la valeur ajoutée « [aménagé] *en vue d'éviter qu'un même produit ne fasse l'objet de multiples impositions lors des transactions successives auxquelles il donne lieu* »²⁰⁰ (B).

A. Norme fiscale et non-déductibilité des charges fiscales en amont : un choix de politique de concurrence

Il est indéniable que la non-déductibilité de taxes frappant des achats externes fait supporter aux actes de production en aval une charge fiscale définitive²⁰¹ dont s'exonèrent les opérateurs intégrés ne procédant pas à ces achats externes²⁰². En outre, l'imposition de la vente finale porte également sur cette charge fiscale subie en amont, et conduit ainsi à un impôt sur l'impôt (ou taxation « *en cascade* », « *rémanence* » ou « *cumulativité* » fiscale²⁰³) qui désavantage plus

²⁰⁰ LAURÉ M., *Science fiscale, op. cit.*, p. 63.

²⁰¹ *Ibid.*, p. 56 : « (...) les impôts sur les produits fabriqués par les entreprises interviennent dans la fixation des coûts élémentaires de la production chaque fois que ces coûts sont le prix d'achats faits à d'autres entreprises ».

²⁰² *Ibid.*, p. 60 : « Chaque coût élémentaire de production [se voit] grevé d'une plus ou moins lourde charge d'impôt, selon que la mise en œuvre du moyen de production auquel il correspondait prenait place au début de la chaîne de fabrication, ou à un stade plus proche de la terminaison. En outre des produits identiques supportaient des poids d'impôts différents, selon que les chaînes qui les avaient élaborés comportaient plus ou moins d'entreprises intégrées ».

²⁰³ En ce qu'elles « [tirent] leur appellation du fait qu'elles frappent le prix des produits chaque fois qu'ils changent de mains, de telle sorte qu'il arrive un moment où l'impôt s'applique à lui-même » (*Ibid.*, p. 63). *A contrario*, les taxes déductibles entrant dans une opération de production, ou frappant une consommation par le consommateur final, ne présentent pas un caractère cumulatif. Ainsi, les accises présentent « au regard des entreprises qui fabriquent les produits auxquels elles s'appliquent » une « structure » prévenant les effets cumulatifs (*Ibid.*)

Sur la notion de cumulativité, v. LAMARQUE J., AYRAULT L., NEGRIN O., *op. cit.*, p. 86. Sur le terme de taxation « *en amont* » ou non du processus productif, voir par exemple Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, *op. cit.*, spéc. p. 186.



encore l'acte non intégré. Le désavantage concurrentiel correspondant a été exploité à plein escient par le législateur²⁰⁴, qui en a fait un véritable outil de politique industrielle visant à inciter à la constitution de circuits courts de distribution²⁰⁵. A ce titre, une « *taxe sur les paiements* »²⁰⁶, systématisée en une loi du 25 juin 1920, mettait en place un impôt de 2% « *appliqué cumulativement sur le montant de chaque transaction depuis le premier stade de la production jusqu'au dernier stade de la distribution* »²⁰⁷.

La distorsion de concurrence résulte dans ce cas non d'un traitement fiscal différencié *de jure*, puisque la règle est la même pour tous les opérateurs, mais des seules différences de modèle économique entre actes concurrents, à savoir leur degré variable d'intégration économique. Dit autrement, la règle fiscale générale affecte *de facto* les seuls opérateurs non-intégrés, en leur faisant subir une charge fiscale éludée par d'autres.

La prise de conscience des effets négatifs sur la concurrence de cette politique industrielle justifia plusieurs réformes imposant des déductibilités au moins partielles de ces charges. La taxe sur les paiements fut ainsi partiellement remplacée par des taxes analytiques (les « *taxes uniques* »²⁰⁸) frappant certains produits, à un stade déterminé du secteur de production, puis par une taxe

²⁰⁴ Sur l'ensemble de ces développements historiques, v. LAMARQUE J., AYRAULT L., NEGRIN O., *op. cit.*, p. 94.

²⁰⁵ « *Des préoccupations économiques n'étaient pas absentes de cette création; il s'agissait de raccourcir les circuits commerciaux et d'éliminer les intermédiaires qui avaient proliféré durant la guerre* » (*Ibid.*). De plus longs développements sont consacrés à cet aspect par BOISSELIER P. et TELLER R., chapitre *op. cit.*, spéc. p. 224-225 : la taxe sur le chiffre d'affaires aurait été conçue pour appuyer une véritable politique de concurrence relevant « *un fort besoin de restructuration* » ayant motivé « *une volonté délibérée de pénaliser les circuits longs en favorisant la concentration* ».

²⁰⁶ Loi du 31 décembre 1917.

²⁰⁷ 6^{ème} rapport au Président de la République relatif à la TVA, Conseil des Impôts, 1982, J.O. du 18 février 1983 n°17, p. 8.

²⁰⁸ LAURÉ M., Science fiscale, *op. cit.*, p. 228, attribuant à un « *penchant particulier pour l'égalité devant l'impôt* », l'avance technique nationale « *dans les améliorations à apporter aux systèmes de taxes sur le chiffre d'affaires, afin de corriger à mesure qu'elles devenaient sensibles les disparités de charges qui frappaient les produits identiques n'ayant pas suivi les mêmes circuits de fabrication. C'est de la sorte que l'effet de cascade de la taxe sur les transactions a d'abord été combattu en substituant à cette taxe, pour des catégories entières de produits, des « taxes uniques »* ».

unique à la production²⁰⁹ frappant le dernier producteur, avec une suspension de taxe pour les éléments incorporés physiquement au produit. Par la suite, un décret du 25 septembre 1948 fit de la taxe à la production une taxe à paiements fractionnés perçus à l'occasion de chaque transformation matérielle du produit assujetti. En pratique, la taxation des ventes entraînait la déductibilité des taxes frappant les matières premières entrant dans la composition du produit vendu (système de la « *déduction physique* »), à l'exclusion des autres facteurs de production²¹⁰, c'est-à-dire les frais généraux et l'amortissement des immobilisations concourant à la fabrication²¹¹.

Il est revenu à la TVA de corriger les distorsions de concurrence procédant de la non-déductibilité de charges fiscales versées en amont, en déterminant un régime fiscal reposant sur la pleine déductibilité de ces charges, en vue d'assurer la neutralité concurrentielle entre assujettis intégrés ou non.

²⁰⁹ Ainsi, la loi du 31 décembre 1936 a remplacé les dispositifs susmentionnés par une taxe générale unique à la production, au taux de 6%, perçue en général en fin de cycle de production (*Ibid.*, p. 228) : « *Plus tard, comme la prolifération des taxes uniques était devenu un facteur de complication, un pas important fut franchi en fusionnant, en 1936, la plupart de ces taxes en une « taxe à la production ». Cette taxe était perçue au moment où le produit fabriqué quittait le secteur de la production, c'est-à-dire était vendu à un non-assujetti (commerçant ou particulier). (...) »*. Notons toutefois que la taxation en cascade a connu deux résurgences de portée restreintes, par un décret-loi du 21 avril 1939 créant la taxe d'armement qui deviendra une taxe sur les transactions, et la loi du 6 novembre 1941 instituant la taxe locale additionnelle aux taxes sur le chiffre d'affaires, et remplacement des droits d'octroi supprimés cette même année.

²¹⁰ *Ibid.*, p. 228 : « *En fait la taxe à la production, telle qu'elle existait, comportait elle-même un phénomène de cascade à l'égard de tous les produits qui n'étaient pas achetés pour être incorporés physiquement à la production (...) En effet, l'Administration, inspirée sans doute par les techniques en matière d'accises, avait instauré, dès la création de la taxe à la production, la règle que les achats de produits non destinés à l'incorporation physique dans les produits vendus seraient assimilés à des achats en vue de la consommation. La double imposition résultait du fait que la taxe était perçue d'abord à l'achat auprès du fournisseur, et de nouveau au moment de la vente du produit fabriqué, puisque le coût du produit vendu incluait forcément le coût de ses composants ».*

²¹¹ *Ibid.*, p. 286 : « (...) [L]e principal impôt sur le chiffre d'affaires, la taxe à la production, pesait doublement sur tous les éléments de fabrication qui n'étaient pas incorporés physiquement aux produits fabriqués – les investissements notamment – contre une seule fois sur les autres éléments auxquels ils auraient pu, éventuellement, être substitués, c'est-à-dire surtout le travail. En effet la taxe à la production, qui était déjà une taxe perçue selon le procédé des déductions *taxe sur taxe*, n'admettait que la déduction des taxes ayant frappé des produits physiquement incorporés au produit fabriqué. Par conséquent la taxe à la production amputait de 15% environ le potentiel d'investissements procuré par les ressources de financement ».

Plus largement, sur les taxes uniques et la taxe unique à la production, v. BOISSELIER P. et TELLER R., chapitre *op. cit.*, spéc. p. 226-227.

B. La TVA, ou l'objectif d'une neutralité concurrentielle par la déductibilité des charges fiscales sur les consommations intermédiaires

La volonté d'assurer la neutralité fiscale de l'impôt vis-à-vis du circuit économique et du positionnement de l'assujéti dans ce dernier a conduit à la loi du 10 avril 1954, instaurant la TVA, autorisant la déduction des taxes perçues en amont. Initialement appliquée aux seuls biens et non aux services, la TVA devint un impôt synthétique (ou « *unique* ») à compter du 1^{er} janvier 1979.

En supprimant tout effet de cascade - et prenant par ailleurs en compte les livraisons à soi-même²¹² - la TVA assure en principe une absence de distorsion concurrentielle entre les entreprises intégrées et celles qui, intervenant en fin de chaîne de valeur, s'approvisionnent en produits intermédiaires auprès de tiers. Une telle neutralité concurrentielle²¹³ est plus explicite dans l'application communautaire ultérieure de la TVA²¹⁴.

Peut-on en conclure que la cumulativité ne présente plus qu'un intérêt historique ? Le droit de l'Union européenne susmentionné n'entend pas prohiber l'ensemble des taxes sur le chiffre

²¹² Encore peut-on remarquer que le régime de ces livraisons n'est pas exempt de distorsions, par exemple en matière de services et d'incorporels, exonérés, ou, s'agissant d'autofabrication, imposés sur une base réduite aux seuls coûts. V. sur ce point COZIAN M., *op. cit.*, spéc. p. 367 n°923.

²¹³ À l'instigation du Rapport Neumark, cette directive met en place une TVA éliminant les systèmes de taxes cumulatives à cascade, dans la mesure où, selon ses considérants, « *il est dans l'intérêt du marché commun de réaliser une harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ayant pour objet l'élimination, dans toute la mesure du possible, des facteurs qui sont susceptibles de fausser les conditions de concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire (...)* », cité par AUJEAN M., L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans de Traité de Rome, Gaz. Pal., 10 juillet 2007, n°191 p. 16.

²¹⁴ Par une succession de dispositions, dont les plus marquantes sont la « *Première directive TVA* » du 10 avril 1967, de l'art. 33 de la « *6^{ème} directive* » du 17 mai 1977 et l'actuel art. 401 de la directive du 28 novembre 2006. Pour un rappel des grandes caractéristiques de la TVA complétant les critères prétoriens dégagés dans les contentieux de l'art. 33 de la 6^{ème} directive, v. LAMARQUE J., AYRAULT L., NEGRIN O., *op. cit.*, p. 86, rappelant que la TVA se caractérise par le fait qu'elle est perçue seulement sur la valeur ajoutée du produit à chaque niveau de production ou de commercialisation. Pour une présentation comparatiste des différents régimes de TVA applicables à l'étranger, v. CHARLET A. et OWENS J., Une perspective internationale sur la TVA, RDF, n°39, 30 septembre 2010, p. 499.

d'affaires, mais uniquement celles qui présentent les caractéristiques essentielles²¹⁵ de la TVA²¹⁶. En pratique, ces taxes subsistent. La contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S) repose sur le chiffre d'affaires global annuel hors taxes et ne comprend pas de possibilité de déduction, ce qui entraîne une taxation en cascade qui frappe proportionnellement davantage les secteurs en aval du processus économique de production ou de commercialisation²¹⁷. Il en va de même pour la taxe sur les salaires dont la non-déductibilité a un effet sur les entreprises exportatrices²¹⁸.

En réalité, en écartant l'effet du poids de la TVA sur la structure de marché²¹⁹, le régime fiscal de la TVA ne permet pas une parfaite déductibilité, d'où une rémanence persistante « (...) *dès lors que son champ d'application n'est pas général, qu'il existe des options, des taux divers et des*

²¹⁵ CJCE 31 mars 1992, *Dansk Denkavit*, aff. C-200/90 point 14. Ces critères sont matériels et non formels (pour un exemple d'absence d'exigence formelle quant à la facturation de l'acte de consommation, CJCE 26 juin 1997, *Careda SA*, aff. C-370/95 points 23 et 26).

²¹⁶ C'est-à-dire un caractère d'impôt général proportionnel sur la consommation, perçu à chaque stade du processus de production et de distribution, limité à la valeur ajoutée par la déduction de la taxe acquittée en amont, et supporté *in fine* par le consommateur final. Ces critères ont été présentés à de multiples reprises, parmi lesquelles CJCE 3 octobre 2006, *Banca Popolare di Cremona*, aff. C-475/03, point 28.

La CJCE a ainsi jugé que ne pouvaient être assimilés à des taxes sur le chiffre d'affaires, au sens de l'art. 33 de la 6^{ème} directive, que des prélèvements grevant les transactions commerciales « *d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA* », c'est-à-dire « *exactement proportionnell[s]* » au prix des biens et services payés, pour lesquels il soit « *possible de déterminer avec précision le montant de la taxe répercuté sur le client à l'occasion de chaque vente ou de chaque prestation* », mettant en place une déductibilité « *taxe sur taxe* » de l'impôt payé en amont, et répercutées sur le consommateur final. Le fait qu'une taxe soit incorporée aux frais généraux des entreprises ne saurait suffire à elle seule, dès lors que, même si elles en tiennent compte pour fixer leurs prix, « *toutes les entreprises ne jouissent pas de la possibilité de répercuter ainsi, ou de répercuter totalement, la charge de l'impôt* ». Enfin l'art. 33 de la 6^{ème} directive pose une condition de généralité qui n'est pas remplie par les prélèvements frappant uniquement des catégories limitées de biens ou de services ou ne s'applique qu'à des catégories spécifiques de contribuables.

Pour une présentation de l'ensemble de ces critères, et un rappel du droit positif les concernant, v. FOUQUET O. et BENARD Y., *Un impôt direct peut-il être incompatible avec la 6e directive ?*, *RDF*, n°25, 23 Juin 2005, p. 22.

²¹⁷ Sur cet « *effet distorsif* » tenant au désavantage compétitif relevé sur le segment d'activité professionnel du secteur financier, v. Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, *op. cit.*, spéc. p. 56-57.

²¹⁸ Sur les distorsions de concurrence naissant d'une taxe sur le chiffre d'affaires non-déductible, et pénalisant de ce fait les exportateurs (motivant la très forte réduction de la taxe sur les salaires par la loi du 29 novembre 1968), v. CAA Paris 5 octobre 2000, *SA Banque Nationale de Paris*, n°97PA02929.

²¹⁹ HECKLY C., *op. cit.*, spéc. p. 47.

exonérations »²²⁰. Il s'ensuit naturellement que « *les différences d'imposition tenant notamment aux diverses exonérations et exceptions du droit à déduction ainsi qu'aux régimes préférentiels faussent le jeu de la concurrence* »²²¹.

Il résulte de ceci que « *[l]a TVA ne peut être totalement exclue du champ des prélèvements obligatoires des entreprises, car sa neutralité n'est que partielle à leur égard. En effet, les consommations intermédiaires ou investissements de certains opérateurs sont grevés d'une TVA qui ne peut être déduite (...)* »²²². Selon le Conseil des prélèvements obligatoires, un tel phénomène est significatif²²³ et présente un « *(...) effet distorsif [dans la mesure où les] opérateurs économiques ne pouvant récupérer la TVA sur leurs achats de biens ou de services l'incorporent dans leur prix. Dès lors, leurs clients ne pourront pas non plus récupérer cette taxe, lorsqu'ils sont eux-mêmes assujettis et la répercutent « en cascade », jusqu'au consommateur final (...)* »²²⁴.

²²⁰ HECKLY C., *op. cit.*, spéc. p. 47. De la même façon, « *(...) les forfaits, les exonérations et autres régimes particuliers ne peuvent que perturber l'homogénéité du système, et donc l'estimation de l'impôt calculé sur une véritable valeur ajoutée* », BOISSELIER P. et TELLER R., chapitre *op. cit.*, spéc. p. 238 ; sur la notion fiscale de valeur ajoutée à cet égard, v. CHARPIN J.-M. *op. cit.*, p. 379.

²²¹ LAFOURCADE J., *op. cit.*, spéc. p. 517, cette étude présentant par ailleurs de nombreuses applications à cet égard. Le droit de l'Union européenne a cependant fortement réduit le périmètre des exclusions de déduction. Sur la levée des restrictions limitant le droit à déduction, v. NIZET J.-Y., TVA, produit apparent et produit réel, *op. cit.*, spéc. p. 71-72.

²²² Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, *op. cit.*, p. 53. Le Conseil précise que ce phénomène de « *rémanence de TVA* », résulte de l'application:

« - *des règles d'exonération prévues par la directive n°2006/112 et reprises en droit national : certaines opérations d'agents économiques, bien que dans le champ d'application de la TVA, bénéficient d'une exonération de cette taxe et n'ouvrent corrélativement pas droit à déduction. De manière générale, tel est le cas des activités bancaires, financières et d'assurance, des activités de soins ou d'enseignement réalisées par le secteur privé ;*
- *des règles de champ : certains opérateurs ne sont pas assujettis à la TVA et la supportent sur leurs achats, comme par exemple les personnes morales de droit public ;*
- *du régime de franchise de taxe en base aux petites entreprises, qui est proche de l'exonération car les bénéficiaires de la franchise ne peuvent pratiquer aucune déduction de la TVA sur les biens destinés à leur activité ;*
- *et d'exclusions spécifiques du droit à déduction autorisées par la directive n°2006/112. »*

²²³ Le montant total des rémanences estimé par la DGTPE représenterait près du quart du montant net de la TVA encaissée par l'État, et s'élève à 31,2 Md€ en 2006, en progression soutenue par rapport à 2004 (+ 10,3%). En 2006, le secteur marchand représentait près des deux tiers des rémanences.

²²⁴ Pour des exemples de rémanence de TVA en matière de carburants ou de télécommunications, v. NIZET J.-Y., TVA, produit apparent et produit réel, *op. cit.*, p. 70.

En outre, quand bien même la déductibilité serait parfaite, le choix d'une déduction « *base sur base* » (et non « *taux sur taux* ») peut étendre ou restreindre la base imposable au-delà ou en-deçà de la valeur ajoutée de l'entreprise, par effet des écarts entre les taux amont et aval de TVA²²⁵.

Enfin, et de manière peut-être plus anecdotique, les modalités pratiques de la déductibilité peuvent persister à induire des distorsions *de facto* entre assujettis selon leurs spécificités. Notamment, une entreprise bénéficiant de délais de paiement de ses fournisseurs plus longs que son crédit client (ce qui est souvent le cas d'entreprises dominantes) subira un effet de trésorerie lié à la TVA moins important que ses concurrentes. Pour une entreprise gérant des stocks importants mais générant une faible valeur ajoutée, la TVA conduira à un coût financier plus élevé qu'une concurrente présentant les caractéristiques inverses²²⁶. À cet égard, la doctrine²²⁷ a pu relever les distorsions naissant de la règle dite « *du décalage d'un mois* » entre le versement de la TVA sur les ventes et son remboursement sur les achats par le Trésor²²⁸, tandis que la TVA sur les livraisons est due immédiatement. Cette pratique passée « (...) [*instituait*] en effet des distorsions dans la concurrence suivant la durée de rotation des stocks, et [*avantageait*] en outre les entreprises les plus prospères, qui [*pouvaient*] assumer sans trop de difficultés cette charge de trésorerie supplémentaire »²²⁹. En outre elle engendrait un coût financier en cascade, frappant le produit ayant fait l'objet de plusieurs transactions avant sa vente au client final²³⁰.

²²⁵ Extension si le taux amont est inférieur au taux aval, restriction dans le cas contraire, v. LAFOURCADE J., *op. cit.*, spéc. p. 515.

²²⁶ COLLETTE C., L'impact de la TVA sur la trésorerie de l'entreprise, *Revue française de comptabilité*, n°207, décembre 1989, p. 42. Sur les distorsions provoquées par le système d'imposition à la TVA sur l'évaluation des besoins financiers et des ressources de l'entreprise, v. JUHEL J.-C., L'effet « TVA », Variable financière de gestion, *Revue française de comptabilité*, n°217, novembre 1990, p. 74. V. encore LAFOURCADE J., *op. cit.*, spéc. p. 518 : « [*d]*ans le cadre de la TVA, la règle du décalage d'un mois favorise les (...) processus d'intégration au détriment des firmes isolées qui travaillent avec de faibles marges en réalisant de rapides rotations de stocks ».

²²⁷ LAURÉ M., *Science fiscale*, *op. cit.*, p. 300 ; HECKLY C., *op. cit.*

²²⁸ Antérieure à la TVA et justifiée par les besoins conjoncturels du Trésor en 1948.

²²⁹ HECKLY C., *op. cit.*, spéc. p. 49.

²³⁰ LAURÉ M., *Science fiscale*, *op. cit.*, p. 300.

Résumons : si des distorsions de concurrence *ratione materiae* peuvent naître d'une imposition normative instituant un traitement différencié au bénéfice de certains actes concurrents (soit par leur désignation, soit par leur qualification fiscale), des distorsions *de facto* s'observent en l'absence de traitement différencié *de jure*, dans la mesure où la règle fiscale même générale ferait dépendre la charge fiscale de facteurs économiques variant d'un acte économique à un autre.

Le régime fiscal non plus de l'acte, mais de l'acteur, offre-t-il des perspectives similaires ?

Section 2. Norme fiscale et distorsion fiscale de concurrence *ratione personae*

Ici encore, complétant les observations faites au sujet de la fiscalité dérogatoire, il est indéniable que la norme fiscale peut moduler l'imposition en considération de la seule personne du contribuable. Une telle personnalisation de l'impôt paraît être potentiellement distorsive de concurrence, ne serait-ce que dans la mesure où « *le transfert [au client final] d'un impôt fortement personnalisé est difficile, car l'unité des prix pratiqués sur les marchés (...) ne permet pas aux contribuables les plus défavorisés de répercuter l'impôt sans altérer leur situation de concurrence* »²³¹, mais surtout dans la mesure où, décorrélé de l'avantage concurrentiel, l'impôt dénature ce dernier artificiellement.

De même que pour les distorsions *ratione materiae*, des distorsions concurrentielles peuvent naître de ce que, dans sa détermination *de jure* du périmètre du traitement fiscal différencié, la norme fiscale désigne un opérateur sans égards pour son lien de concurrence avec d'autres opérateurs ne bénéficiant pas du même traitement (Sous-section 1). En outre, toujours par analogie avec ce qui a été relevé au titre des distorsions *ratione materiae*, des distorsions peuvent également résulter de ce qu'une même règle fiscale emporte une charge fiscale variant *de facto*

²³¹ DE LA MARTINIÈRE D., Cours de Finances Publiques, IEP Paris 1972-1973, p. 72, cité par HECKLY C., *op. cit.*, p. 59.

d'un concurrent à un autre, dès lors que l'imposition dépend du modèle économique du contribuable (Sous-section 2).

Sous-section 1. Les distorsions naissant du traitement fiscal différencié d'acteurs entretenant une relation de concurrence

Le pouvoir fiscal crée des distorsions fiscales de concurrence dès lors qu'il fait bénéficier certains opérateurs de traitement fiscaux distincts, sans égards pour le lien de concurrence unissant ces bénéficiaires à des concurrents qui en sont exclus.

Sans doute les exemples les plus emblématiques de traitement fiscal circonscrit *de jure* à une classe d'opérateurs sont les multiples exonérations des personnes publiques de la cotisation foncière des entreprises²³², de la taxe professionnelle (non-assujettissement)²³³, ou de la TVA (non-assujettissement)²³⁴.

Ces exonérations ou absence d'assujettissement *de jure*, par détermination de la loi, conduisent à des distorsions fiscales de concurrence, dès lors que ces personnes se livrent à des activités économiques et sont à cet égard concurrentes d'entreprises qui revêtent, elles, le caractère de contribuables.

²³² Mentionnons simplement au sujet de la cotisation foncière des entreprises que, selon l'art. 1449 CGI, « *Sont exonérés (...) 1° les collectivités territoriales, les établissements publics et les organismes de l'État, pour leurs activités de caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique, quelle que soit leur situation à l'égard de la taxe sur la valeur ajoutée* ».

²³³ De même, une absence d'assujettissement à la taxe professionnelle d'une régie départementale se livrant à des prestations touristiques, ainsi qu'une absence d'assujettissement à la TVA des subventions qui lui étaient octroyées, sont susceptibles de créer des distorsions de concurrence à la défaveur d'entreprises privées, v. ALBERT J.-L., Du traitement financier et fiscal d'une régie départementale au regard du droit de la concurrence au concept de coût incrémental, *JCP A*, 2005, n°1067, p. 346.

²³⁴ Art. 256 B CGI.

Pour ne prendre que l'exemple de la TVA, le non-assujettissement susmentionné conduit à des distorsions concurrentielles dont le juge national²³⁵ comme le juge communautaire²³⁶ sont régulièrement saisis. Le régime des mutuelles et leurs unions offre de nombreux autres exemples de distorsions analogues²³⁷.

Les régimes d'imposition aménageant la charge fiscale selon la taille des opérateurs offrent un second exemple de personnalisation de l'impôt ne tenant pas compte de ce lien de concurrence. Outre la technique du forfait qui avantage²³⁸ les opérateurs dont le chiffre d'affaires est faible²³⁹,

²³⁵ Ainsi de « *l'impact très réel [sur une entreprise chargée du traitement et de la collecte d'ordures ménagères] (...) du non-assujettissement [d'un service municipal en régie] sur les conditions dans lesquelles [la] concurrence joue (...)* » (Conclusions Le Roy sous CE 9ème et 8ème s.-s. 6 janvier 1988, *Entreprise Georges Dobrouckess*, n°40222).

²³⁶ Par exemple, distorsions naissant de l'impossibilité, pour une personne publique non-assujettie, de déduire la TVA liée à la vente et de la location du bien immobilier : CJCE 2 juin 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, aff. C-378/02, points 42 et 43.

²³⁷ Jusqu'en 2010, les mutuelles et leurs unions bénéficiaient en raison de leur statut d'une exonération de taxe professionnelle (art. 1461-1° du CGI issu de l'art. 88 de la loi n°2006-1771 du 30 décembre 2006). À compter de 2008, l'art. 217 sexdecies du CGI a prévu, par effet du droit de l'Union européenne, la soumission progressive des mutuelles et de leurs unions ainsi que des institutions de prévoyance au régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

Sur la distorsion de concurrence résultant de l'exonération fiscale dont bénéficiaient les cotisations de retraite destinées à une caisse publique, CE Sect. 8 novembre 1996, *Fédération française des sociétés d'assurance et autres*, n°122644.

²³⁸ L'avantage se manifeste en pratique par le caractère optionnel du régime : v. Entreprises et « niches » fiscales et sociales, *op. cit.*, p. 147 : « *le choix du régime d'imposition (micro-entreprises, réel ou simplifié, ou réel normal) est (...) au cœur des comportements d'optimisation de l'entreprise individuelle. (...) L'option constitue pour le contribuable une possibilité de pratiquer l'optimisation fiscale (...) Plusieurs possibilités d'option entre l'imposition à l'IR et à l'IS sont par ailleurs ouvertes à l'entrepreneur indépendant, sans que cela n'entraîne pour autant une modification de la forme de l'entreprise (...) exercées uniquement lorsqu'elles permettent de bénéficier d'un régime plus favorable (...) ces options permettent notamment de cumuler dans le temps les avantages de chacun des deux régimes* ».

²³⁹ V. DE BRIE C., CHARPENTIER P., *op. cit.*, p. 147 : « *[La technique du forfait a] pour conséquence d'isoler du marché des entreprises dont le bénéfice s'apparente davantage à une rémunération professionnelle qu'aux profits d'exploitation (...). [Le forfait] a pour origine une renonciation réciproque du fisc et du contribuable à procéder à une évaluation précise des résultats d'exploitation (...). Le forfait arrêté correspond non pas à une approximation du bénéfice effectivement dégagé, mais à celui « que l'entreprise peut dégager normalement », Art. 51 CGI* » ; v. également DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 69 : « (...) même limité aux contribuables ayant un chiffre d'affaires inférieur à une certaine somme, le forfait (...) » n'arrive à déterminer que le « bénéfice que l'entreprise peut produire normalement et non le montant réel des revenus encaissés ». Or « *Le Conseil des impôts avait présenté quelques observations critiques, dès 1972, à propos de ce régime. Il (...) faisait ressortir les sous-évaluations résultant de l'application de ce régime* » (PLAGNET B., *op. cit.*, spéc. p. 16). Le fait que ce régime soit sur option implique que l'entreprise au forfait en bénéficie nécessairement.

de nombreuses normes fiscales telles que celles qui s'appliquent aux PME²⁴⁰, ou aux entreprises détenues par des personnes physiques²⁴¹, réduisent les prélèvements fiscaux sur les opérateurs présentant les volumes d'activité les plus faibles, alors même que ces opérateurs seraient en concurrence avec des opérateurs exclus de ces mesures. Saisi des distorsions potentielles naissant d'asymétries consenties au bénéfice des petits opérateurs, le juge tendrait à les justifier en ce qu'elles assurent la pérennité des contribuables les plus fragiles²⁴², alors même qu'une telle considération est étrangère à leur mérite concurrentiel – ici encore, le droit fiscal concourt à la protection de concurrents ou détrimement de la protection de la concurrence.

Au-delà du traitement fiscal différencié de l'assiette des opérateurs les plus petits, la structure du taux d'imposition peut avoir des effets similaires en faveur de certains opérateurs selon leur taille. Le taux réduit d'IS dont bénéficient les PME²⁴³ illustre des modulations fiscales de taux qui

²⁴⁰ Par-delà les très nombreuses illustrations contemporaines, on pourra se reporter à une étude de fond de PLAGNET B., *op. cit.*, p. 16 : « [à côté de l'avantage essentiel représenté par l'application du régime du forfait, on peut ajouter d'autres dispositions fiscales favorables aux petites et moyennes entreprises [consistant en la franchise et la décote en matière de TVA, les abattements en matière de taxe professionnelle, et les abattements et exonérations applicables aux entreprises nouvelles] ». Sur la politique fiscale traditionnellement favorable aux PME au point de déterminer un « statut spécial des PME », v. ISAIA H. et SPINDLER J., Fiscalité des petites et moyennes entreprises et mutations de l'appareil productif, RF fin. publ., 1985, n°9, p. 41.

²⁴¹ Par exemple, sont exonérées de la contribution sociale sur l'IS de 3.3% (art. 235 ter ZC CGI) les sociétés présentant un CA HT annuel inférieur à 7 630 000 € (environ 75% des sociétés) ou dont le capital social est détenu directement ou indirectement pour au moins 75% par des personnes physiques. En outre, l'IS servant de base imposable pour le calcul de la contribution fait l'objet d'un abattement de 763 000 €, ce qui équivaut à une exonération à concurrence de ce montant. Perçues « comme l'expression d'une concurrence fiscale acceptable », la Commission européenne estime que les avantages correspondants (taux réduit d'imposition PME, ou exonération des plus-values) ne sont pas constitutives de dépenses fiscales ; v. Communication précitée de 1998 ou CASTAGNEDE B., Précis de fiscalité internationale, *op. cit.*, spéc. n°s 49 et svts.

²⁴² Ainsi, le juge constitutionnel a justifié un abattement de cinq millions d'euros s'appliquant à la base imposable de la taxe « Copé » pour le financement de l'audiovisuel public, ce dernier étant « de nature à préserver les nouveaux opérateurs de ce secteur en forte progression d'activité » (Cons. const. décision n°2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision*). De la même façon, le Conseil constitutionnel relève qu'une contribution due par les laboratoires pharmaceutiques ne crée pas de rupture d'égalité devant les charges publiques dans la mesure où les contribuables dont le chiffre d'affaires est inférieur à 100 millions de francs en sont exonérés, (Cons. const. décision n°2001-453 DC du 18 décembre 2001, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2002*).

²⁴³ Art. 219-I-b CGI, s'appliquant aux PME présentant un CA inférieur à 7 630 000€ et contrôlé à plus de 75% par des personnes physiques (v. COZIAN M., *op. cit.*, spéc. n°887). Pour un commentaire de l'art. 7 de la loi de finances pour 2001 présentant la réduction du taux de l'IS en faveur des petites entreprises, v. La réduction du taux de l'IS en faveur des petites entreprises, RDF, 2001, n°1-2, p. 7.

peuvent s'analyser en une dégressivité de l'impôt²⁴⁴. Le caractère distorsif de concurrence d'un tel régime ne fait guère de doute, encore qu'il soit à ce jour circonscrit²⁴⁵. *A contrario*, la progressivité du taux d'imposition serait pro-concurrentielle en réduisant le pouvoir de marché des opérateurs les plus importants²⁴⁶. A l'inverse, une imposition forfaitaire sera en principe distorsive de concurrence dans la mesure où elle crée une charge fiscale unitaire supérieure pour les opérateurs présentant les plus faibles volumes de production²⁴⁷. Au final, on constate par la négative que seul un taux d'imposition proportionnel serait non distorsif de concurrence en ce qu'il est indifférent au volume de la base imposable.

L'imposition d'actifs de certains concurrents offre une autre illustration des distorsions *ratione personae* naissant du traitement différencié *de facto* de concurrents à raison de leurs caractéristiques économiques, dans la mesure où une telle détention ne procurerait aucun avantage concurrentiel. Par exemple, au sujet de l'imposition forfaitaire des entreprises de réseaux (IFER)²⁴⁸, le législateur retient comme critère d'imposition la propriété d'éléments de

²⁴⁴ La Commission européenne assimile cette dégressivité à la progressivité constatée plus usuellement dans les barèmes d'imposition, encore qu'« *une telle analyse ne [reflète] pas toutes les appréciations doctrinales en matière de dépenses fiscales, mais [confère] de meilleures marges de manœuvre aux gouvernants en ce qui concerne le soutien fiscal aux activités concernées* » (CASTAGNEDE B., *Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 219).

²⁴⁵ Entreprises et « niches » fiscales et sociales, *op. cit.*, p. 258 : « *L'efficacité du taux réduit sur les PME et sur les plus petites d'entre elles notamment, ne doit pas conduire à une extension du dispositif à travers un relèvement de la condition de chiffre d'affaires ou du plafond de bénéfice fiscal. En effet, une telle extension (...) pourrait accroître les distorsions entre entreprises et poser des problèmes de libre concurrence (le taux de l'IS deviendrait encore plus progressif alors qu'il n'y a pas de fondement à faire de la redistribution entre entreprises)* ».

²⁴⁶ MOMBERT F., *op. cit.*, p. 460 (cas de figure de l'imposition d'une rente de marché oligopolistique).

²⁴⁷ Le droit de l'Union européenne ne fait guère de mystère sur le caractère distorsif de concurrence de la technique d'imposition forfaitaire : « *L'art. 95, paragraphe 1, doit être interprété en ce sens qu'il interdit de frapper le produit importé suivant un mode de calcul ou des modalités différentes, tel un montant uniforme dans un cas et progressif dans l'autre, de ceux utilisés pour l'impôt frappant le produit national similaire et aboutissant à des montants supérieurs pour le produit importé, même si cette disparité ne se réalise que dans une minorité de cas. Il n'y a pas lieu à cet égard de prendre en considération l'incidence éventuellement différente de ces impositions sur le niveau des prix des deux produits (...)* » (CJCE 17 février 1976, *Rewe-Zentrale*, aff. C-45/75).

²⁴⁸ Taxe issue de la loi de finances pour 2010 (art. 1635-0 quinquies CGI), compensant la suppression de la taxe professionnelle (TP) au 1er janvier 2010, et constitutive de l'une des deux composantes de la contribution économique territoriale (CET).

réseaux (énergétiques, ferroviaires, de communications électroniques), qui induit de multiples distorsions de concurrence clairement identifiées²⁴⁹ avec leurs concurrents ne possédant pas de tels éléments. De la même façon, une taxe néerlandaise perçue uniquement sur les navires de plus de 41 mètres défavoriserait leurs exploitants vis-à-vis de leurs concurrents employant des vaisseaux de taille moindre²⁵⁰ sur un même marché.

À l'instar de ce qui a été relevé au titre des distorsions *ratione materiae*, le traitement fiscal différencié n'est pas qu'une affaire de désignation, il est aussi une affaire de qualification fiscale pouvant, ici encore, décorrélérer le traitement différencié de la substance économique déterminant le jeu concurrentiel.

Si l'on a pu soutenir que le réalisme du droit fiscal l'amène « à [frapper] les réalités économiques et non des abstractions juridiques »²⁵¹, il n'est désormais plus contesté qu'à l'instar de tout droit, et elle-même bâtie sur le « mirage du juridisme »²⁵², la norme fiscale repose sur des qualifications juridiques qui la lient²⁵³. En d'autres termes, la norme fiscale peut appliquer une

²⁴⁹ Les modalités de cette imposition, exposées dans le projet d'instruction y afférant, laissent apparaître de nombreuses distorsions de concurrence exposées de manière particulièrement explicite dans le Rapport Durieux-Subrémon, plus particulièrement dans son annexe IX, v. DURIEUX B., SUBREMON P. (coll.), Évaluation des effets de la réforme de la taxe professionnelle sur la fiscalité des collectivités locales et sur les entreprises, La Documentation française, mai 2010, 69 p.

²⁵⁰ CJCE 13 juin 2002, *Sea-Land*, aff. jtes. C-430/99 et C-431/99 : c'est du moins la position de la Commission européenne (point 41).

²⁵¹ COZIAN M., L'autonomie et le réalisme du droit fiscal in Les Grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 4^{ème} éd., 1999, 513 p., spéc. p. 7 ; il n'en demeure pas moins que « le fiscaliste (...) doit appliquer des textes de nature juridique mais qui s'appuient sur des notions économiques. (...) Il n'est donc guère surprenant que la jurisprudence fiscale, confrontée à ce « dilemme », se livre souvent à un raisonnement économique pour interpréter les textes. (...) Il faut tenir compte des réalités : déconnecter le droit fiscal des considérations économiques aboutirait à des conséquences insupportables. Le raisonnement économique en fiscalité apparaît donc indispensable », PLAGNET B., Le raisonnement économique dans la jurisprudence fiscale, in Études en l'honneur de Loïc Philip, Constitution et finances publiques, Economica, 2005, 622 p., p. 529.

²⁵² LAURÉ M., Science fiscale, *op. cit.*, p. 331.

²⁵³ « Le droit fiscal s'appuie par nécessité sur des réalités juridiques (...) », COZIAN M., L'autonomie et le réalisme du droit fiscal, *op. cit.*, spéc. p. 5-6 ; v. encore, pour une présentation particulièrement détaillée des controverses doctrinales correspondantes, DEDEURWAERDER G., Théorie de l'interprétation et droit fiscal, Ed. D. 2008, 486 p., spéc. p. 206-217.

charge fiscale variable à des activités économiquement similaires, par le seul effet de critères juridiques²⁵⁴, avec pour effet de dénaturer le jeu concurrentiel. On note à cet égard qu'en matière d'IS, « *la forme juridique de l'exploitation est (...) la première cause – fort importante – d'inégalité devant l'impôt* »²⁵⁵. Il n'est qu'à considérer, pour une activité donnée, les différences entre régimes d'imposition relevant de la fiscalité des personnes d'une part et de l'impôt sur les sociétés d'autre part²⁵⁶.

Prolongeant *ratione personae* les constats réalisés *ratione materiae*, il apparaît que la règle fiscale peut être *de facto* distorsive de concurrence, même en l'absence de traitement différencié, en ce qu'elle fait dépendre la charge fiscale de spécificités propres à certains contribuables.

Sous-section 2. Les distorsions naissant du traitement fiscal ne produisant pas de facto les mêmes effets pour tous les acteurs concurrents

Tous les contribuables ne sont pas affectés de la même manière par une même norme fiscale.

Au risque d'énoncer une tautologie, on observera de manière liminaire que les coûts liés au respect du droit fiscal²⁵⁷, à la mise en œuvre de l'optimisation fiscale²⁵⁸, ou encore à la collecte

²⁵⁴ BLANLUET G., Essai sur la notion de propriété économique en droit privé français, L.G.D.J., 1999, 493 p., p. 344 : (...) [En] bonne logique, la donnée fiscale ne devrait pas peser sur la décision du contribuable d'emprunter telle ou telle voie juridique. (...) Bien évidemment, rien n'est moins courant en pratique. Notre système fiscal est ainsi fait qu'il prévoit des règles souvent différentes pour des situations juridiques distinctes dont la rationalité économique est cependant comparable. À tout instant, le contribuable se trouve placé devant des choix de nature fiscale dont la solution se trouve déterminée par des choix juridiques. Selon que telle ou telle voie juridique sera ou non empruntée, une même opération sera plus ou moins imposée (...).

²⁵⁵ LAMBERT T., L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale, chapitre *op. cit.*, spéc. p. 113.

²⁵⁶ « Ainsi, il n'est pas indifférent au contribuable d'exercer son activité sous telle ou telle forme sociale (...). L'une pourra être soumise à l'impôt sur les sociétés, l'autre non (...) » (BLANLUET G., *op. cit.*, p. 345). De la même façon, « La technique fiscale, particulièrement en France, attache une grande importance aux conditions juridiques de l'existence du contribuable. Ceci est remarquable – par la force des choses – dans le domaine de l'imposition des revenus des personnes morales que l'on ne peut définir qu'avec l'aide de critères juridiques et non réels (...) il en résulte que dans notre système d'impôts le sujet fiscal tient une place aussi importante que l'objet de l'impôt et que leur définition réciproque crée une relation qui est déterminante pour le calcul des cotisations finalement dues » (TOURNIE G., Les agréments fiscaux, *op. cit.*, spéc. p. 99 et p. 100).

²⁵⁷ Par-delà le fait que le prélèvement fiscal constitue une charge, on peut également noter, à titre incident, le fait que les procédures fiscales, « notamment de contrôle ou de redressement (...) [peuvent entraîner] des sujétions

de l'impôt²⁵⁹ pour le compte de l'État, affectent les contribuables de manière très variable selon leur taille²⁶⁰, favorisant généralement les entreprises les plus importantes. Pour ne prendre qu'un exemple, le régime de l'intégration fiscale²⁶¹ comprend « *de véritables avantages conduisant à des diminutions de l'assiette imposable du groupe (...)* »²⁶² et, plus généralement, favorisant les opérateurs qui se livrent à des opérations de croissance externe, lesquels sont en pratique le fait de grandes entreprises²⁶³.

particulières [qui] représentent une aggravation indirecte du poids de l'impôt pour les contribuables auxquels elles s'appliquent » (LAMARQUE J. in JCP PE, Fascicule 112 2, 1995, p. 6). Plus généralement, la Commission européenne a pu relever (in Commission's European Tax Survey de 2004) que les coûts liés au respect de la loi fiscale (« *compliance costs* ») s'élevaient à 1.9% des montants dûs par les multinationales contre 30.9% pour les PME.

²⁵⁸ « (...) Les possibilités d'optimisation fiscale (...) varient fortement en fonction du statut juridique, de la taille et de l'organisation de l'entreprise » (Entreprises et « niches » fiscales et sociales, *op. cit.*, spéc. p. 157).

²⁵⁹ LAFOURCADE J., *op. cit.*, p. 517 : « Ces diverses sujétions sont plus aisément supportées par les firmes importantes que par celles de taille modeste (...) ».

²⁶⁰ « [L]a taille de l'entreprise vient introduire une deuxième cause de distorsions fiscales » (PLAGNET B., Égalité ou inégalités des entreprises devant le droit fiscal, *op. cit.*, p. 5). En pratique le taux effectif d'imposition diminue avec le volume d'activité de l'entreprise, étant de 30% pour les entreprises de moins de 10 salariés, 13% pour les entreprises de plus de 2000 salariés et 8% pour les entreprises du CAC 40, (Entreprises et niches fiscales et sociales, *op. cit.*, spéc. p. 270). Plus largement, « *L'étude du taux d'imposition implicite (IS/EBE et IS + TP/EBE) calculé sur la base de données d'entreprises de l'INSEE en intégrant le critère d'indépendance suggère plusieurs constats (...) l'imposition suit une courbe en cloche : elle est relativement faible pour les petites entreprises indépendantes, maximale pour les moyennes entreprises indépendantes, et à nouveau plus faible pour les groupes de plus de 500 salariés (...) les groupes sont en moyenne moins imposés que les entreprises indépendantes* » (La concurrence fiscale et l'entreprise, *op. cit.*, p. 184). En pratique l'impact sur les entreprises selon leur taille est très variable selon la structure des prélèvements : « *Les grandes entreprises auront bénéficié de l'essentiel de l'allègement de l'IS du fait de la suppression de la contribution additionnelle et de l'exonération des plus-values de cession, tandis que les très petites entreprises (TPE) et les petites et moyennes entreprises (PME), qui acquittent la majorité de l'IFA, devraient essentiellement gagner à sa disparition. Les entreprises de taille intermédiaire (ETI) auront à l'inverse été peu avantagées par ces mesures* » (Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, *op. cit.*, p. 140).

²⁶¹ Déclassé en PLF pour 2006, le régime de l'intégration fiscale est qualifié de modalité particulière de calcul de l'impôt.

²⁶² Entreprises et « niches » fiscales et sociales, *op. cit.*, spéc. p. 38.

²⁶³ *Ibid.*, p. 277 : « [le régime de l'intégration fiscale] favorise les opérations de rachat d'entreprise, en permettant d'une part la déduction des frais financiers d'acquisition et d'autre part l'utilisation des déficits. Il s'agit donc d'un régime fiscal très favorable au développement des entreprises et notamment des grandes ».

Mais surtout, la charge fiscale découlant de la norme fiscale pourra varier selon les choix économiques des acteurs, dès lors que cette norme met en œuvre des critères qui reposent sur ces choix.

A ce titre, la déductibilité des charges d'intérêt versées par le contribuable génère un effet de levier fiscal²⁶⁴ qui avantage les concurrents les plus capitalistiques²⁶⁵, alors que le choix d'un tel mode de financement est étranger à tout avantage concurrentiel.

De façon comparable, en application de la théorie du bilan²⁶⁶, une acception holistique du revenu fiscal²⁶⁷ agrège au produit de l'activité économique courante²⁶⁸ de l'entreprise – seule soumise au jeu de la concurrence - les produits et les charges liés aux actifs du contribuable. Décorrélant la charge fiscale du fruit de l'activité soumise au jeu concurrentiel, cette agrégation conduit à des

²⁶⁴ Concrètement, l'effet de lever fiscal s'analyse comme un supplément de valeur apporté à l'entreprise endettée, gain fiscal couramment désigné par les termes d'« *abri fiscal* » ou de « *tax shield* » (MEUNIER F., *op. cit.*, p. 11).

²⁶⁵ Entreprises et « niches » fiscales et sociales, *op. cit.*, p. 255 : « Si cette règle de calcul de l'assiette de l'IS est commune à l'ensemble des entreprises, elle donne toutefois un avantage aux secteurs les plus capitalistiques qui peuvent déduire de l'assiette les intérêts versés sur la dette. Les grandes entreprises en sont le premier bénéficiaire, compte tenu du poids maximal de leur endettement dans la valeur ajoutée. À richesse produite donnée, les grandes entreprises sont en effet les plus capitalistiques, les plus endettées et bénéficient donc le plus de la déductibilité des intérêts d'emprunt ».

²⁶⁶ Sur la théorie de la source et celle du bilan, v. COLLET M., Droit Fiscal, *op. cit.*, p. 333. Pour ce dernier, la théorie de la source retenue lors de la création de l'impôt sur le revenu, au début du siècle, « [conduisait] à ne taxer que les fruits de l'exploitation sans altérer les sources des revenus. Ainsi, les profits exceptionnels tels que ceux résultant de la cession d'un élément d'actif échappent à l'impôt sur les bénéfices, dans la mesure où ils provenaient d'une plus-value sur la vente d'une source de revenus (...) [Cette] théorie de la source fût abandonnée avec les lois des 28 février 1933 et du 13 janvier 1941 au profit de la théorie du bilan » ; v. encore RACINE P.-F., *op. cit.*, p. 67. Sur la théorie du bilan, v. aussi BIENVENU J.-J., LAMBERT T., *op. cit.*, spéc. p. 200.

²⁶⁷ Selon laquelle le revenu imposable désigne « (...) toute forme d'enrichissement du contribuable. Il n'est plus seulement formé des ressources périodiques issues du travail d'une personne ou de son capital, il est tout élément de fortune supplémentaire, tout accroissement net du patrimoine (...) Le revenu fiscal englobe tout, absorbe tout et, par voie de conséquence, nivelle tout » (BLANLUET G., *op. cit.*, spéc. p. 262-263).

²⁶⁸ Pour une illustration d'une activité « *habituelle et ordinaire* » rendue au sujet d'une entreprise de location d'autocars ayant renouvelé son parc de véhicules, CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 1er juillet 2009, *Min. c/ SA André Gaubert*, n°298513. Juridiquement le revenu d'exploitation peut être qualifié de produit, en ce qu'il « *provient, pour l'essentiel tout au moins, du travail de l'homme et qu'il tend à épuiser la substance dont il est issu* » (RACINE P.-F., *op. cit.*, spéc. p. 68).



effets de trésorerie étrangers au jeu concurrentiel, puisqu'ils dépendent uniquement du moment de la cession, par l'opérateur contribuable, de ses actifs²⁶⁹.

De cette évocation des distorsions *ratione personae*, il ressort que la norme fiscale est susceptible d'engendrer des distorsions de concurrence par le traitement fiscal différencié d'acteurs désignés par elle, à l'exclusion de leurs concurrents. En outre, de même que pour les distorsions *ratione materiae*, en l'absence même de traitement différencié, une règle fiscale s'appliquant à l'ensemble des concurrents peut engendrer des distorsions de concurrence dès lors que ses critères reposent sur les spécificités de certains contribuables, par exemple leur modèle économique, étant entendu que ces spécificités sont étrangères à tout avantage concurrentiel.

²⁶⁹ Sans qu'il soit question de revenir à la théorie de source, le fait d'imposer de manière distincte les produits de cession d'actifs et les produits de leur exploitation, par exemple en « tunnélisant » ces plus- ou moins-values de cession, pourrait, à notre sens, circonscrire une telle distorsion.

Conclusion du Chapitre 2

Prolongeant le travail de recensement mené au titre de la fiscalité dérogatoire, l'identification des distorsions de concurrence naissant de la norme fiscale présente l'intérêt d'en généraliser les enseignements.

En effet, de nombreux exemples mettent en évidence de nombreux traitements différenciés réservés, en droit ou de fait, par la norme fiscale, à des actes ou à des opérateurs concurrents. Ces exemples contredisent largement l'intuition selon laquelle la généralité d'une disposition fiscale, constitutive d'un environnement fiscal en apparence commun à l'ensemble des concurrents sur le marché, serait non-distorsive de concurrence. Bien plus, ils confirment que ces traitements fiscaux différenciés sont distorsifs de concurrence dans la mesure où ils décorrèlent l'impôt de l'avantage concurrentiel.

Cette décorrélation peut être de droit, à raison des critères de l'imposition déterminant un traitement différencié, ou de fait, à raison des différences de situation entre contribuables soumis à une même règle.

Les normes fiscales offrent ainsi de multiples exemples de traitements fiscaux différenciés, en droit, d'actes imposables. L'étude des segmentations de produits opérées par le pouvoir fiscal dans sa détermination du périmètre *ratione materiae* des contributions analytiques – parfois en vue de favoriser artificiellement une classe de produits au détriment d'une autre – illustre de manière saisissante les enjeux concurrentiels du traitement fiscal différencié *de jure*, et permet, ce faisant, de définir le champ de la distorsion fiscale de concurrence, qui est celui, très courant en droit de la concurrence, du marché pertinent. L'examen de ces distorsions laisse en outre apparaître une source supplémentaire de distorsion tenant non plus à la désignation mais à la qualification fiscale de l'activité économique imposable, sans égards pour sa substance – ainsi, pour ne prendre qu'un exemple, de la définition particulièrement étroite de la valeur ajoutée bancaire à l'appui d'un traitement fiscal différencié, excluant des concurrents n'ayant pas pour activité exclusive la gestion de valeurs mobilières.

Par-delà ces différenciations *de jure*, la norme fiscale peut en outre conduire à des différences *de facto* lorsque l'imposition varie selon des caractéristiques économiques qui sont de fait propres à certains contribuables ou leurs actes. Parmi les normes induisant *ratione materiae* des traitements fiscaux différenciés de fait, le régime de la non-déductibilité des charges fiscales pesant sur les consommations intermédiaires illustre avec netteté les distorsions naissant d'une norme pourtant générale, mais faisant dépendre la charge fiscale de spécificités économiques étrangères à l'avantage concurrentiel – en l'espèce, le degré d'intégration verticale d'une activité – et dans les faits propres à seulement certains actes concurrents, au point de constituer une politique concurrentielle visant l'intégration croissante de circuits de distribution.

Le régime d'imposition *ratione personae* des acteurs économiques conduit à des conclusions équivalentes. Les multiples exonérations octroyées par la norme fiscale à certains concurrents – ainsi des personnes publiques - emportent des distorsions évidentes lorsque ces derniers se livrent à des activités concurrentielles, et on observe ici encore que l'avantage fiscal accordé est parfaitement décorrélé de l'avantage concurrentiel. Plus largement, il n'en va pas autrement des dispositions normatives qui favorisent fiscalement les opérateurs de taille modeste, imposent la détention de certains actifs étrangers à l'avantage concurrentiel, ou font dépendre l'imposition de la forme sociale de l'agent économique.

Ici encore, la norme fiscale est également susceptible d'induire des distorsions de fait dès lors que ses critères d'imposition *ratione personae*, même généraux (tels que l'intensité capitalistique), favorisent un modèle économique propre à certains concurrents, et étranger en soi à tout avantage concurrentiel.

Conclusion du Titre I

Parvenus au terme de cette étude empirique, les effets sur le jeu concurrentiel du droit fiscal offrent un champ d'étude pour le moins riche, mais néanmoins balisé.

L'étude de la fiscalité dérogatoire confirme que l'impôt est distorsif de concurrence dès lors qu'il instaure, entre actes ou acteurs concurrents, un traitement fiscal différencié *de jure*, par des critères dont on relève par ailleurs qu'ils sont étrangers à la valeur ajoutée propre à chaque opérateur ou acte, seul facteur de l'avantage concurrentiel déterminant l'issue du jeu concurrentiel. Il s'ensuit que la charge fiscale ne reflète pas l'avantage concurrentiel, ce qui est distorsif de concurrence.

L'évocation de la fiscalité normative permet en outre d'étendre ces observations faites au titre de la fiscalité dérogatoire aux dispositions qui, même en l'absence de traitement différencié *de jure*, comprennent des critères d'imposition faisant varier la charge fiscale selon les spécificités de certains actes ou acteurs concurrents – distorsions que l'on pourrait désigner comme « *de facto* » par opposition aux distorsions résultant des critères *de jure* d'un traitement fiscal ouvertement différencié.

En outre, par sa généralité – contrastant avec le caractère par définition exceptionnel de la fiscalité dérogatoire – la fiscalité normative invite à cerner le champ de ces distorsions. Ce dernier tient au rapport de concurrence entre actes ou acteurs concurrents soumis à des traitements fiscaux différenciés *de jure* ou *de facto*. En admettant que le droit fiscal « *n'est pas une couturière aux doigts fins* »²⁷⁰, se trouve confirmé l'adage selon lequel « *la loi générale d'un bon système d'impôt sur la consommation est [celle d'une] (...) généralisation quant à la sphère (...)* »²⁷¹, et plus généralement, que « (...) *les caractéristiques du bon impôt en technique*

²⁷⁰ Formule de Robert Baconnier, ancien Directeur des impôts, citée par WEIDENFELD K., *op. cit.*, p. 74.

²⁷¹ BASTIAT F., *Les harmonies économiques*, Œuvres complètes, T. 6, 594 p., Guillaumin, 1864, cité par BELTRAME P., *op. cit.*



fiscale [sont] champ large, assiette large (...) »²⁷², ce champ devant en l'espèce recouper plus particulièrement le marché pertinent.

L'ensemble de ces développements confirme ainsi pleinement que les dispositions fiscales doivent à tout le moins permettre un traitement fiscal – *de jure* ou *de facto* - identique d'actes ou d'acteurs concurrents. Est ainsi confirmée empiriquement l'expression analytique de notre postulat, selon laquelle le droit fiscal ne doit pas traiter différemment des actes ou acteurs concurrents, dans la mesure où la charge fiscale en résultant ne reflèterait pas l'avantage concurrentiel.

Ce faisant, l'expression plus synthétique d'une corrélation de la charge fiscale à la valeur ajoutée de chaque contribuable ou acte concurrent n'a été évoquée que de manière incidente.

Or on remarque qu'une technique particulière du droit fiscal, visant à déterminer la base imposable de transactions intragroupes, pourrait confirmer plus directement cette expression du postulat. Postulant que la concurrence permet de déterminer des conditions de transaction objectives, le principe dit « *de pleine concurrence* » procède à une instrumentalisation du jeu concurrentiel à des fins fiscales. Son régime transpose aux contribuables intégrés le prix ou la marge – on aura reconnu des facteurs de valeur ajoutée - réalisés pour des transactions similaires par des entreprises théoriquement concurrentes, ce qui permettrait de vérifier empiriquement le bien-fondé de la corrélation à la valeur ajoutée comme critère d'une fiscalité non distorsive de concurrence.

²⁷² FOUQUET O., L'assiette de l'ISF est-elle constitutionnelle ? *RDF*, n°42 et 43, 21 octobre 2010, p. 398.

Titre 2 – La concurrence, instrument du droit fiscal

Sur un marché concurrentiel, l'échange d'un bien ou d'un service est déterminé par la rencontre de l'offre et de la demande. Dans des « *conditions normales de concurrence* »²⁷³, son prix échappe aux parties à l'échange prises individuellement, et optimise leurs intérêts économiques respectifs²⁷⁴.

Il est envisageable qu'une telle configuration de marché libre ne soit pas respectée dans les échanges²⁷⁵ internationaux²⁷⁶ au sein d'un groupe²⁷⁷, entre entreprises²⁷⁸ liées par une détention capitalistique commune ou par une dépendance économique²⁷⁹. En effet, dans un tel cas, le

²⁷³ BILON J.-L., Transferts indirects de bénéfices à l'étranger (régime fiscal), Librairies Techniques, 1981, 252 p., p. 2.

²⁷⁴ TIROLE J., Théorie de l'organisation industrielle, T. 1, Economica, coll. « Économie et statistiques avancées », 1998, 420 p., p. 12 : [Selon le paradigme concurrentiel d'Arrow et Debreu] les consommateurs maximisent leur bien-être (...) [et] les producteurs maximisent leurs profits (...). Un équilibre concurrentiel est un vecteur de prix, avec les demandes et les offres associées (...). Il découle de cet équilibre concurrentiel « (...) les deux théorèmes fondamentaux de l'économie du bien-être. (...) Le premier établit qu'un équilibre concurrentiel est Pareto-optimal (c'est-à-dire qu'un planificateur social bienveillant et pleinement informé ne pourra pas remplacer la répartition concurrentielle des biens par une autre qui augmente le bien-être de tous les consommateurs) ».

²⁷⁵ Sur la nécessité, *a minima*, d'une relation commerciale entre deux entités pour qualifier un transfert indirect de bénéfices, CAA Lyon 3 avril 1996, *SA Sicpa*, n°93LY01194.

²⁷⁶ *A contrario*, la manipulation de prix de transfert par des entreprises associées relevant de la même juridiction fiscale n'aurait pas d'effet fiscal significatif ; selon les conclusions du commissaire Ducamin sous CE 9^{ème} s.-s.14 juin 1963, n°57457 : « *Lorsqu'une entreprise commerciale consent un prêt sans intérêt à une autre entreprise commerciale située en France, le risque de fraude est relativement minime, car, toutes choses étant égales par ailleurs, la réduction de bénéfice de l'une se traduit par une augmentation de bénéfice de l'autre et il n'est pas certain, a priori, que le Trésor y perdra (...)* ».

²⁷⁷ Pour une définition des multinationales, Prix de transfert et entreprises multinationales, OCDE, Paris, 1979, 106 p., spéc. p. 11, ci-après « Rapport de l'OCDE de 1979 »).

²⁷⁸ Sur la notion d'entreprise au sens de l'art. 57 CGI, CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 27 février 1991, *Association des artistes peignant de la bouche et du pied*, n°48780.

²⁷⁹ Sont considérées comme liées les sociétés soumises à un intérêt supérieur commun, procédant d'un lien capitalistique significatif. L'art. 209 B CGI renvoie par exemple à la notion de participation capitalistique significative (détention directe ou indirecte de 50% ou de 5% en cas de société cotée, des actions, parts droits

groupe peut manipuler²⁸⁰ les prix de ces échanges internes, afin de faire prévaloir²⁸¹ l'intérêt fiscal du groupe²⁸² sur les intérêts individuels des parties à l'échange.

En effet, les parties contractantes à l'échange intragroupe qui relève de juridictions fiscales distinctes²⁸³ et présentant des caractéristiques d'imposition différentes²⁸⁴ sont en mesure de

financiers ou droits de vote dans une entité juridique). La dépendance s'apprécie également au regard de tout autre lien de fait ou de droit (contractuel), résultant en une dépendance stratégique inscrite dans deux territoires fiscaux distincts, v. p. ex. CAA Lyon 3 avril 1996, *SA Sicpa*, n°93LY01194 (la dépendance découle de l'absence de locaux, de personnel propre et les moyens matériels utilisés étaient ceux de la société mère) ; v. également CAA Nancy 11 mars 1993, *SA Vanstahl France*, n°92NC0227 (immixtion dans la gestion de la société fille).

²⁸⁰ La théorie coasienne sur la nature de la firme indique à cet égard que « *an economist thinks of the economic system as coordinated by the price mechanism, and society becomes not an organisation but an organism, (...) [but] (...) within a firm, the description does not fit at all. (...) Market transactions are eliminated and in place of the complicated market structure with exchange transactions is substituted the entrepreneur coordinator* » soit « *un économiste conçoit les systèmes économiques comme coordonnés par les mécanismes de prix, et la société devient non une organisation mais un organisme, (...) mais (...) au sein d'une firme, une telle description n'est pas du tout idoine. (...) Les transactions de marché sont éliminées et à la place de la structure de marché complexe comprenant des transactions on trouve un entrepreneur coordonnateur* » (traduction libre de l'auteur) » (COASE R., *The nature of the firm*, *Economica*, New Series, Vol. 4, No. 16. (novembre, 1937), p. 386 et svtes., I, p. 387).

Il est vrai que le mécanisme d'allocation au sein d'une firme n'est pas le système de prix : « *the distinguishing mark of the firm is the supersession of the price mechanism* », soit « *ce qui caractérise l'entreprise est le dépassement du prix* » (*Ibid.*, traduction libre de l'auteur). En effet, à l'intérieur d'une firme, l'allocation des ressources est soumise à l'autorité. Au sein de l'entreprise, la hiérarchie supplante le système de prix (CHEVALIER J.-M. (sous la dir. de), *L'économie industrielle des stratégies d'entreprise*, Montchrestien, 2002, 300 p., p. 29).

²⁸¹ « *[D]es décisions rationnelles ne peuvent être prises qu'à la lumière de la position d'ensemble, consolidée, de la firme (...) [L]e désir des filiales de maximiser leur autonomie et leurs profits doit être concilié avec l'optimisation des opérations globales de la firme (...) les décisions de fixation de prix de la division autonome, alors que celle-ci cherche à maximiser son intérêt propre, ne devraient pas nuire aux profits globaux de la société, dont la maximisation représente l'objectif ultime* » PLASSCHAERT S., *Les prix de transfert et les entreprises multinationales, une vue globale*, PUF, 1979, 150 p., spéc. p. 37, 39 et 41.

Pour reprendre les conclusions du commissaire Martin, le lien de dépendance caractérise une situation particulière de rapport de domination dans laquelle une entreprise a la capacité de dicter, dans son intérêt (ou dans celui du groupe), des conditions économiques défavorables à une autre entreprise, et doit être tout particulièrement distingué d'une « *relation classique de client à fournisseur dans laquelle l'un des partenaires économiques peut avoir un pouvoir de négociation supérieur à l'autre* » (conclusions sous CE 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 18 mars 1994, *SA Sovermarco-Europe*, n°68799-70814).

²⁸² Avec pour effet que « *les bénéfices globaux de la multinationale peuvent être accrus ou, plus précisément (...) certains coûts, comme les charges fiscales globales du groupe, peuvent être réduits.* » (BILON J.-L., *op. cit.*, p. 8).

²⁸³ Le concept de prix de transfert est classiquement présenté comme résultant de la tension entre la mondialité des groupes et la territorialité des juridictions fiscales : « *Les transferts indirects de bénéfices correspondent à un conflit entre l'unité économique de l'entreprise transnationale et le sectionnement dû au principe de territorialité de l'impôt (...)* » (BILON J.-L., *op. cit.*, p. 9). Pour reprendre la formule du Commissaire du Gouvernement Mandelkern, sous CE Sect. 14 juin 1974, n°80624 : « *[I]orsqu'une frontière sépare les deux organismes, leur unité n'est pas lésée* ».

déplacer par voie de transaction²⁸⁵ une partie significative de la base imposable liée à l'échange dans le territoire fiscalement le plus attractif²⁸⁶. De telles manipulations de prix²⁸⁷ d'échanges internes peuvent²⁸⁸ ainsi ouvrir des perspectives considérables²⁸⁹ d'évasion fiscale nationale²⁹⁰ ou internationale²⁹¹.

²⁸⁴ Tant il est vrai que « *Si les « variables réglementaires », tels que les taux réels d'impôt sur les sociétés, étaient identiques dans les différents pays concernés, les multinationales ne seraient pas tentées de manipuler les prix de transfert* » (BILON J.-L., *op. cit.* p. 8).

²⁸⁵ D'où l'expression de « *transfert indirect de bénéfice* ». La notion de transfert *direct* de bénéfices, équivalente à une distribution (BILON J.-L., *op. cit.*, p. 2), a fait son apparition à la fin du 19^{ème} siècle, dans un contexte d'investissement direct américain en Europe (IVANTCHEVA-FLAMANT J., Le contrôle des opérations internationales par l'administration fiscale. Les prix de transfert, Th. Paris II, 2002, 504 p.).

²⁸⁶ Pour certains auteurs, les prix de transfert peuvent en outre servir une finalité d'investissement, les multinationales les employant afin de maximiser la capacité d'endettement de leurs filiales. V. DEVEREUX M. et KEUSCHNIGG C., The distorting arm's length principle, Oxford University Centre for business taxation WP 09/10.

²⁸⁷ En pratique par une sous- ou une surfacturation de la prestation entre entreprises liées, v. BILON J.-L., *op. cit.*, p. 4.

²⁸⁸ Il convient de rejeter « *l'idée d'une manipulation systématique des prix afin de réduire artificiellement les bénéfices, de provoquer des pertes, d'éviter des taxes ou des impôts dans un pays déterminé* » (PLASSCHAERT S., *op. cit.*, n°5.1.). Pour l'OCDE, la simple appartenance commune à un groupe n'est pas exclusive d'un recours à des conditions d'échange de marché libre, ne serait-ce que dans la mesure où « *[l]es entreprises associées des groupes multinationaux disposent en général d'une autonomie considérable et négocient souvent entre elles comme s'il s'agissait d'entreprises indépendantes (...)* » (Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE, 22 juillet 2010, 409 p., « Rapport de l'OCDE de 2010 »), n°1.5., p. 34). De même, « *(...) Les filiales, ou même les divisions composant les firmes nationales, sont considérées comme des « centres de profit » autonomes. Ce concept implique que la filiale est habilitée à fixer les prix de façon autonome et, même, à acheter les produits dont elle a besoin auprès de sociétés non affiliées (...) plus une société est grande, plus il est difficile de maintenir un contrôle étroit des opérations quotidiennes des filiales (...)* » (BILON J.-L., *op. cit.*, p. 13).

²⁸⁹ De manière générale, sur les manipulations de prix de transfert, v. AVI-YONAH R., *op. cit.*, p. 1573 ; v. également MAZEROV M., Why Arm's Length Falls Short, International Tax Review, février 1994, p. 28.

²⁹⁰ Notamment entre États fédérés (cas des États-Unis) ; mais plus largement « *(...) la manipulation des prix de transfert n'est pas seulement un enjeu propre à la concurrence fiscale internationale. Il est en effet possible de mettre en place des stratégies d'optimisation fiscale purement nationales, du fait de l'existence de taux d'IS dérogatoires selon les territoires (...)* » (La concurrence fiscale et l'entreprise, *op. cit.*, p.169).

²⁹¹ Laquelle peut être définie comme « *le fait [de] soustraire à l'impôt (...) les biens ou revenus situés ou acquis dans un autre pays* » (GAUDEMET P.-M., Finances publiques Ed. Montchrestien, 1975 T. II n°778 493 p., p. 339) ; v. également BILON J.-L., *op. cit.*, p. 7.

En vue de déterminer la « [rémunération correcte] (...) pour les opérations réalisées »²⁹² et ainsi prévenir de tels transferts indirects de bénéfice, le droit fiscal applique un principe dit « de pleine concurrence », selon lequel des échanges au sein d'une même entreprise doivent suivre les conditions d'échange d'opérateurs indépendants sur un « marché libre »²⁹³. Concrètement, ce principe « se réfère au prix qui prévaudrait ou que l'on pourrait envisager d'appliquer lors de transactions similaires entre parties indépendantes (...) Le principe des « entreprises séparées » est l'équivalent du prix courant sur un marché vaste et ouvert »²⁹⁴.

Ce principe de pleine concurrence résulte des travaux entrepris au sein de la Société des Nations pour résoudre les doubles impositions significatives faisant suite à la Première Guerre mondiale²⁹⁵. Soucieuse de ménager les intérêts fiscaux des États-membres et de favoriser la fluidité des échanges internationaux, la Société des Nations avait entrepris une réflexion approfondie sur la répartition de la valeur intragroupe entre sociétés résidentes d'États différents. À cette fin, afin de formuler un système équitable, logique et adéquat d'allocation ou de répartition des revenus d'entreprises²⁹⁶, un rapport d'expertise (le « *Rapport Carroll* »)²⁹⁷ parvint

²⁹² Les prix de transfert. Guide à l'usage des PME, Minefi 2006, (« Guide DGI »).

²⁹³ Rapport OCDE de 2010 n°1.13 p. 38.

²⁹⁴ PLASSCHAERT S., *op. cit.*, p. 15.

²⁹⁵ Du fait du relèvement des taux d'impositions existantes et de la création de nouvelles impositions, issues du conflit armé. Antérieurement à la Première Guerre Mondiale, les doubles impositions ne constituaient pas un problème avéré, dans la mesure où seul le Royaume-Uni disposait d'un revenu réellement mondial, et où, en outre, les revenus en cause étaient faiblement taxés. Les États contigus connaissant un trafic transfrontalier important et régulier, tels certains États allemands et l'Empire Austro-Hongrois, ont mis en place des accords fiscaux bilatéraux dès la fin du 19^{ème} siècle. De même, les cantons Suisses de la Confédération Helvétique ont bénéficié rapidement d'une prohibition confédérale des doubles impositions, et ont mis en place un système de taxation unitaire. Sur ces développements, v. LANGBEIN S., *The Unitary Method and the Myth of Arm's Length*, Tax Notes, 1986, p. 625, spéc. p. 644, ainsi que FRANCESCUCCI, D., *The Arm's Length Principle and Group Dynamics*, International Transfer Pricing Journal, mars / avril 2004, p. 63.

²⁹⁶ « [F]ormulate a system of allocating or apportioning the income of business enterprises which would be fair, logical and suitable for all types of enterprises », soit « la formulation d'un système d'allocation ou de détermination forfaitaire des revenus d'activité des entreprises qui serait juste, logique et s'appliquerait à toutes les entreprises » (traduction libre de l'auteur).

²⁹⁷ CARROLL M.B., Taxation of Foreign and National Enterprises, (Vol. IV) - Methods of Allocating Taxable Income, League of Nations Document n°C.425(b).M.217(b).1933.11.A, septembre 1933.

à la conclusion que le principe de pleine concurrence représentait la norme la plus souhaitable²⁹⁸ pour la détermination d'une base imposable d'activité intragroupe, notamment par son respect de la personnalité morale des filiales d'entreprises²⁹⁹.

Ce principe a été transcrit dans le modèle de convention fiscale de la Société des Nations de 1935, puis dans ses modèles d'après-guerre dits « *de Londres* » (1946) et « *de Mexico* » (1943)³⁰⁰, avant d'être repris dans le projet de modèle de convention fiscale internationale de 1963 élaboré par l'OCDE, resté quasiment inchangé par la suite sur ce point³⁰¹.

²⁹⁸ Une méthode alternative consiste à déterminer l'assiette taxable mondiale et à en répartir l'imposition entre les différents États d'implantation des multinationales, selon une clé de répartition (d'où sa dénomination anglo-saxonne de *formulary apportionment*, ou en France de taxation unitaire). On conçoit de manière intuitive que cette méthode requière une convergence de vues des autorités fiscales sur la validité de la clé de répartition à retenir, n'existant, de manière pratique, que dans un contexte fédéral. Dès lors, bien qu'historiquement antérieure à toute autre méthode de détermination de la base imposable de prestations autofournies relevant de juridictions fiscales distinctes, la méthode de la taxation unitaire a été rapidement écartée en raison de ses difficultés de mise en œuvre. Cette méthode présente toutefois une résilience avérée. Bien qu'écartée explicitement par l'OCDE (v. à cet égard le Rapport OCDE de 2010 n°1.32 p. 44), elle conserve un statut d'alternative, par effet, il est vrai, des difficultés pratiques et des impasses théoriques auxquelles conduisent le principe de pleine concurrence (v. à cet égard LANGBEIN S., *Transaction cost, production cost, and transfer pricing*, Tax notes, 1989, p. 1391, ou encore LANGBEIN S., *The Unitary Method and the Myth of Arm's Length*, *op. cit.*, p. 625). La méthode de la taxation unitaire innove en outre les récents travaux de l'Union européenne déterminant l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), allouant entre États d'implantation d'une multinationale sa base imposable consolidée selon une clé d'allocation synthétique (art. 86-103 et en particulier l'art. 86) v. COM (2011) 121 du 16 mars 2011.

²⁹⁹ CARROLL M.B., *op. cit.*, point 384, p. 109.

³⁰⁰ London and Mexico Model Tax Conventions – Commentary and Text, League of Nations, Fiscal Committee, C.88.M.88.1946.II.A. Ces modèles, respectivement ancêtres de la convention de l'OCDE et des Nations Unies, recourent au principe de pleine concurrence tout en cautionnant le recours, à titre subsidiaire, à la taxation unitaire dans le contexte d'allocation des revenus à un établissement stable.

³⁰¹ Prédécesseur de l'OCDE, l'Organisation européenne de coopération économique (OECE), entreprit en 1955 de réviser le modèle de Londres ; l'OCDE publia sa propre version de modèle de convention fiscale en 1963, apportant des rectifications de textes et de commentaires en 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2001, 2002, 2003 et 2010. Le travail entrepris renforça et étendit le magistère du principe de pleine concurrence. Dans son énoncé actuel, l'art. 9(§1) de la convention modèle énonce que « *Lorsque (...) les deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéficiaires qui, sans ces conditions, auraient été réalisés l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence* ». Précisons qu'au sens de l'art. 9 de la convention modèle, « *sont considérées comme des entreprises associées celles répondant aux configurations de marché suivantes : (a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant ou que (b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant* ». La dernière édition des Principes, du 22 juillet 2010, étend le principe de pleine concurrence à la détermination de l'assiette imposable d'un établissement stable selon une approche de « *l'entité fonctionnellement distincte* ». Selon

De manière quasi-concomitante au Rapport Carroll, les États-Unis ont repris à leur compte ce principe dès 1935, sous la Section 45 de l'*Internal Revenue Code*³⁰².

En France, le dispositif français de lutte contre les transferts indirects de bénéfices doit beaucoup au poids de l'imposition cédulaire mise en place par la loi Caillaux de 1917, lequel incitait fortement les sociétés à transférer les bénéfices industriels et commerciaux à l'étranger : « *Pour échapper à l'impôt français sur les bénéfices réalisés, une société française avait avantage à transférer partie ou totalité de ses bénéfices réalisés en France à une société étrangère dont elle dépendait ou qu'elle contrôlait. Ce faisant, elle diminuait ou réduisait à néant le résultat positif de ses activités et, par là, l'assiette de l'impôt français sur les sociétés* »³⁰³. Un premier élément de réponse, d'ordre conventionnel³⁰⁴, a été apporté à ces perspectives de transfert de bénéfices, puis à été rapidement complété par une réforme du droit interne³⁰⁵ établissant l'article 57 du CGI³⁰⁶, lequel dispose dans sa rédaction actuelle que « [p]our l'établissement de l'impôt sur le

cette approche, figurant à l'art. 7 de la convention modèle, ces bénéfices sont ceux que cet établissement aurait perçus, dans des conditions de pleine concurrence, s'il avait été une entreprise distincte et juridiquement indépendante exerçant des fonctions identiques ou analogues, dans des conditions identiques ou analogues.

³⁰² « [T]he standard to be applied in every case is that of an uncontrolled taxpayer dealing at arm's length with another uncontrolled taxpayer », c'est-à-dire que « le standard à appliquer à un tel cas est celui d'un contribuable indépendant échangeant avec un autre contribuable indépendant » (traduction libre de l'auteur).

³⁰³ JADAUD B., L'impôt et les groupes de sociétés, Ed. Berger-Levrault 1970, 346 p., spéc. p. 264, cité par IVANTCHEVA-FLAMANT J., *op. cit.*, p. 14.

³⁰⁴ Ainsi, les toutes premières conventions fiscales ont prévu la réintégration dans la base imposable en France des bénéfices irrégulièrement transférés hors du pays.

³⁰⁵ « *Lorsqu'une entreprise contrôle une entreprise française, elle lui facture fréquemment les marchandises qu'elle lui vend ou qu'elle lui achète à des prix tellement majorés ou minorés que l'entreprise française est mise dans l'impossibilité de réaliser le moindre bénéfice. La combinaison inverse est parfois employée par des entreprises françaises qui contrôlent des entreprises dans les pays où les charges fiscales sont moins lourdes qu'en France: en ce cas, l'entreprise française diminue ses bénéfices au profit de l'entreprise étrangère (...) Les profits que la comptabilité des entreprises françaises devraient normalement accuser se trouvent ainsi indirectement transférés à l'étranger et soustraits à l'impôt français. Le droit de reprendre ces bénéfices a été inscrit dans les conventions conclues le 16 juin 1930 avec l'Italie, le 16 mai 1931 avec la Belgique et le 27 avril 1932 avec les États-Unis d'Amérique. Mais il y a intérêt à faire reconnaître ce droit par notre loi organique. (...)* » (Lettre ministérielle du 28 mars 1933 adressée à la Chambre des députés, S. 1933, Lois annotées, p. 961, note 98, citée par IVANTCHEVA-FLAMANT J., *op. cit.* p. 15).

³⁰⁶ Lequel codifie l'art. 76 de la loi du 31 mai 1933, et dispose que « [p]our l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de



revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités »³⁰⁷.

L'étude de la notion de principe de pleine concurrence laisse apparaître sans peine que le droit fiscal instrumentalise le jeu concurrentiel en vue de déterminer la base imposable d'entités liées (Chapitre 1). Paradoxalement, le régime de ce recours fiscal aux conditions de marché libre induit des distorsions de concurrence du fait de la négation de l'avantage concurrentiel de l'opérateur intégré à un groupe (Chapitre 2).

majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités.(...) À défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus à l'alinéa précédent, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ».

La loi du 30 décembre 1981 ajoute en son art. 90-II que « [l]a condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du deuxième alinéa de l'art. 238 A du présent code ». L'administration fiscale française considère que ces dispositions conventionnelles « ne sont pas très différentes de celles de l'art. 57 du CGI et doivent, par conséquent, recevoir la même interprétation » (Note 4 mai 1973 BODGI 4 A-2-73).

³⁰⁷ La première référence explicite au principe de pleine concurrence est faite par l'art. 39 de la loi n°96-314 du 12 avril 1996 portant DDOEF.

Chapitre 1 - La concurrence comme technique fiscale de détermination de la base imposable : la notion de principe de pleine concurrence

Le principe de pleine concurrence établit une fiction fiscale selon laquelle des entreprises liées doivent se comporter de manière indépendante, en adoptant des conditions d'échange déterminées par le jeu de la concurrence (Section 1). Paradoxalement, bien que procédant d'une fiction fiscale, ces conditions d'échange lient le contribuable en droit commercial et droit de la concurrence (Section 2).

Section 1. L'indépendance fictive des entreprises associées et le recours aux conditions de marché libre

Le principe de pleine concurrence établit une fiction selon laquelle les entités interagissant au sein d'un groupe doivent se comporter en faisant abstraction de leur lien de dépendance mutuelle, comme des tiers indépendants. Pour l'OCDE, « (...) *le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée* »³⁰⁸.

Cet impératif de conditions indépendantes de transaction entre entreprises ou établissements stables³⁰⁹ d'un même groupe dessine une fiction fiscale niant la communauté d'intérêts entre ces entités. Cette fiction constitue un développement particulièrement abouti du « *paradoxe permanent* »³¹⁰ réservé par le droit – et notamment par le droit fiscal – aux groupes de sociétés. Classiquement, la création d'une filiale implique que la société-mère procède à une véritable

³⁰⁸ Rapport de l'OCDE de 2010, n°1.6 p. 35.

³⁰⁹ Qui bénéficient de ce fait d'une attribution de personnalité fiscale pleine et entière, BILON J.-L., *op. cit.*, p. 82 – encore que ceci n'est pas moins le cas par le biais des autres clauses de la convention-type (dont le 7§1).

³¹⁰ MARRAU R., Un paradoxe permanent du groupe des sociétés : indépendance contre unité économique de ses sociétés, Petites Affiches, 1996, n°94, p. 4.

dissociation commerciale avec cette dernière³¹¹, sans qu'il soit question pour elle de se prévaloir d'un intérêt de groupe³¹² l'emportant sur l'intérêt de la filiale. En pratique, dans la mesure où la loi fiscale ne reconnaît pas de statut fiscal aux groupes de sociétés, les relations entre sociétés d'un même groupe doivent respecter la célèbre « *règle de l'égoïsme sacré* »³¹³, selon laquelle des sociétés liées ne peuvent s'imposer des conditions d'échange distinctes de celles du marché. Il est ainsi imposé aux entités associées de suivre une pratique tarifaire résultant de la recherche d'une contrepartie certaine, normale et immédiate³¹⁴.

Il résulte de cette exigence que l'administration nie la configuration concurrentielle propre à l'échange intégré, associant un monopole (un vendeur unique) et un monopsonne (un acheteur unique), pour lui substituer le fruit de la rencontre de « *bonne foi* »³¹⁵ de l'offre et de la demande d'une pluralité d'offres et de demandeurs. Plus concrètement, l'administration oppose à l'opérateur intégré le prix relevé entre opérateurs indépendants, qui figure pour elles le fruit d'une concurrence pure et parfaite garante d'objectivité. Ceci explique qu'à l'inverse l'administration ne s'estime pas liée par des prix lui paraissant résulter d'un jeu concurrentiel insuffisant, conduisant à minimiser la base imposable correspondante³¹⁶.

³¹¹ COZIAN M., Les transactions intra-groupe : le principe des transactions à prix normal, BF Francis Lefebvre, 3/96, p. 110 : « *la personnalité morale de la filiale en fait un sujet de droit à part entière, fût-il livré à sa société mère, dans la mesure où cette dernière a pris le choix – et le risque – d'engendrer un nouveau sujet de droit juridiquement indépendant; elle aurait pu ne créer qu'un simple département sans personnalité propre. Si elle a décidé de doter l'univers juridique d'un être nouveau, elle doit respecter sa personnalité même si la fille ne vit que par sa mère, tout comme des parents se doivent de respecter la personnalité de l'enfant qu'ils mettent au monde, même si l'enfant ne vit (pour un temps du moins) que par la grâce de ses parents* ».

³¹² P. Martin évoque « *l'intérêt de groupe, qui est irrecevable au regard de la définition du redevable de l'impôt* » dans ses conclusions sous CE 9^{ème} et 7^{ème} s.-s. r. 17 février 1992, *Société Carrefour*, n°74272. De même, ses conclusions sous CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 21 juin 1995, *SA Sofige*, n°132531 avancent que « *la société [requérante] a invoqué l'intérêt supérieur du groupe, argument que votre jurisprudence n'admet pas en cas d'absence de personnalité fiscale du groupe, ce qui est en général le cas* ».

³¹³ TUROT J., Avantages consentis entre sociétés d'un groupe multinational, RJF, 5/89, chron., p. 263.

³¹⁴ HAGELSTEEN M.-D., Les relations commerciales normales entre les entreprises, RJF, 5/78, p. 146.

³¹⁵ Rapport OCDE de 1979, p. 38.

³¹⁶ « *Alors que [selon le principe] tout prix relatif à des échanges internes devrait, par essence, être accepté à condition qu'il ne dévie pas du prix « non contrôlé » des échanges commerciaux entre sociétés indépendantes, on constate que des prix élevés, relatifs à des importations et des exportations internes, sont fréquemment rejetés par les autorités qui les considèrent comme inéquitables ou socialement inacceptables. Ces prix prédominent sur les*

Le principe de pleine concurrence formalise ainsi une pratique fiscale plus générale de recherche de prix objectifs.

Si le droit fiscal peut faire prévaloir une vision subjective des prix (c'est ainsi qu'il examinera la réciprocité des avantages concédés³¹⁷ ou l'utilité des dépenses concédées consistant en des contreparties commerciales « *d'une valeur au moins équivalente* »³¹⁸), il tend à consacrer, à l'instar du droit civil³¹⁹, une approche objective des prix dans sa détermination d'un prix théorique³²⁰ ou d'une valeur réelle ou vénale³²¹, en vue par exemple d'identifier un acte anormal

*marchés où, pour un produit donné et de façon au moins provisoire, les sociétés peuvent exercer un certain pouvoir de marché (...) Les gouvernements réagissent souvent contre des prix internes qu'ils jugent excessifs. Si ces prix internes sont élevés, ce n'est pas essentiellement parce que la multinationale cherche à minimiser les impôts globaux, mais parce que le niveau élevé du prix du produit fini se traduit naturellement par des prix élevés pour les produits intermédiaires (...) » (PLASSCHAERT S., *op. cit.* p. 16).*

³¹⁷ P. ex. CAA Nantes 2^{ème} 12 mars 1992, *Société Beecham*, n°89NT01504, n°90NT00049.

³¹⁸ CE 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 27 juillet 1988, *SARL Boutique 2M*, n°50020.

³¹⁹ En droit civil la notion de prix « *ne se laisse pas enfermer dans une définition claire et précise, incontestée et incontestable (...) un nombre non négligeable de règles et de solutions jurisprudentielles ne s'expliquent que par le souci de promotion d'un juste prix* » (RACINE J.-B. La notion de prix en droit contemporain des contrats, Revue Internationale de droit économique, 1/1991, p. 77). Si la notion de juste prix n'est pas définie légalement (LARRIBEAU-TERNEYRE V., L'exigence d'une notion de prix, JCP E, n°5/97, Cah. Dr. entr. p. 25), l'exigence d'un juste prix innervé plusieurs dispositions du Code civil, en matière de rescision pour lésion (art. 1674 et suivants code civil, dont le 1681 visant la notion de juste prix : « *Dans le cas où l'action en rescision est admise, l'acquéreur a le choix ou de rendre la chose (...) ou de garder le fonds en payant le supplément du juste prix* »), ou encore dans le dispositif afférent aux contrats conclus par un incapable (art. 491-2, 510-3 et 1305 CC), en matière de partage successoral (art. 887 CC), ou en droits spéciaux (p. ex. art. L. 611-7-2° du Code de la propriété intellectuelle).

³²⁰ Notamment en matière d'actifs incorporels, La valeur des droits de propriété industrielle, (coll.), Centre Paul Roubier, coll. du C.E.I.P.I. n°53, 2006, 122 p., spéc. p. 35 ; PIERRE J.-L., Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels, E.F.E., 2005, 4^{ème} éd., 506 p. Ainsi, la Cour de cassation exige la démonstration d'une valorisation qui reflète une valeur vénale réelle, laquelle peut être distincte de la valeur économique théorique du bien (Cass. com. 22 janvier 1991, n°89-12357).

Le Conseil d'État considère que la détermination de la valeur pour laquelle une marque doit être inscrite en tant que telle à un bilan peut être effectuée par évaluation directe ou, si cela s'avère impossible, par différence entre le coût total d'acquisition de l'exploitation et celui des autres éléments dont le coût est connu (CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 28 décembre 2007, *SA Domaine Clarence Dillon* n°284899).

De manière plus générale, le Conseil d'État considère que la valorisation doit reposer sur les « *perspectives de profit* » attachées à un incorporel (CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. 24 mars 1982, n°27576), et considère que le fait que les parties à la transaction soient liées permet de rejeter la négociation comme n'étant pas « *véritable* » et le prix de cession comme n'étant pas « *significatif* ».

de gestion³²². La concurrence est ici encore considérée comme une garantie d'objectivité de conditions de transaction, ce qui explique que plus largement, l'administration ou le juge fassent référence à des données établissant plus directement de telles conditions entre concurrents, par exemple en cas de reconstitution d'une base imposable³²³. Il est d'ailleurs notable que dans le cadre de cette reconstitution³²⁴, ou de l'estimation d'une survaleur³²⁵, il soit tenu compte du degré

³²¹ Le droit positif fait parfois référence à la valeur « réelle » ; ainsi du régime comptable des fusions entre sociétés placées sous contrôle distinct au sens de l'art. L. 233-16 C.com., selon lequel la comptabilité de la société absorbante doit faire apparaître les valeurs réelles des actifs apportés par la société absorbée ; pour une référence à la « valeur » du bien, v. encore D.adm. 13 N-1232, 1^{er} novembre 1990, n°2. Enfin, tant le LPF (art. L17) que le CGI (art. 266-2b) font référence à la valeur « vénale » de biens. Plus généralement, on pourra se reporter aux développements consacrés par M. Cozian aux prix « mensongers », « insuffisants » ou « excessifs » (COZIAN M., Variations fiscales sur un prix de vente (ou l'art de contester le prix déclaré), in Les grands principes de la fiscalité des entreprises, op. cit., p. 130-137) ; pour une présentation exhaustive du droit fiscal opposable à l'insuffisance de prix ou à leur majoration fictive, v. DEBOISSY F., La simulation en droit fiscal, L.G.D.J., 1997, 472 p., spéc. p. 203-226 ; sur « la valeur de convenance », v. PONTES VIEIRA I., La valeur en droit fiscal et douanier, Th. Paris II, 2010, 849 p., spéc. p. 325 et svtes. À titre d'exemple, en matière de droits d'enregistrement, les droits sont calculés sur la valeur vénale si cette dernière est supérieure au prix déclaré (art. L. 17 LPF), l'administration effectue un contrôle de l'insuffisance de prix consistant pour elle à prouver que le prix stipulé dans un contrat est inférieur à sa valeur vénale ; « [e]ncore faut-il que l'administration motive sérieusement le redressement, en apportant les éléments de comparaison qui justifient que le prix convenu est réellement inférieur à la valeur vénale » (COZIAN M., Précis de fiscalité des entreprises, op. cit., n°1016). Les praticiens recourent plus directement au terme de « fair market value », lequel renvoie plus sûrement à la valeur d'échange sous-tendant de manière implicite mais nécessaire la notion de valeur vénale. Pour une présentation plus générale de la « manipulation [fiscale] par déconstruction de la valeur », et la pratique corrélative de l'évaluation administrative, v. BZOWSKI G., L'instrumentalisation fiscale du droit de propriété, Th. Paris II, 2011, 566 p., spéc. p. 155-231, ou encore JEMMAR S., L'évaluation des biens et services en droit fiscal, L'Harmattan, 2010, 647 p.

³²² P. ex. CAA Nancy 14 juin 2001, n°96NC01888. V. encore, au sujet de l'acquisition de titres non cotés à un prix supérieur à leur valeur réelle analysé comme constituant un acte anormal de gestion : conclusions Haïm sous CAA Paris 8 juillet 1999, *Sté générale de transport et d'industrie*, n°96PA03047.

³²³ CAA Bordeaux 19 décembre 1989, n°89BX01270 : « Considérant, en troisième lieu, que M. X... n'établit pas que le coefficient utilisé pour reconstituer les recettes de la poissonnerie est théorique et ne correspond pas à la réalité en observant que le vérificateur ne s'en est pas tenu aux seuls éléments de l'activité de l'entreprise mais s'est également inspiré du taux moyen dégagé par des entreprises concurrentes ou de ceux ressortant des monographies professionnelles (...) ».

³²⁴ Par exemple, CAA Versailles 5 décembre 2006, n°05VE00774 : « Considérant, en quatrième lieu, que la SARL MOUCHKA MORY prétend avoir réalisé des ventes exceptionnelles et ainsi avoir pratiqué un coefficient moindre sur des Art., autres que les parkas, pour fidéliser ses clients et avoir effectué des ventes sur les marchés à des prix concurrentiels ; que, toutefois le service, pour la reconstitution à laquelle il a procédé, a effectué une remise de 25% sur le quart des marchandises vendues pour tenir compte des soldes et des autres motifs de diminution des prix de ventes (...) ». V. également CAA Bordeaux 8 septembre 2008, n°06BX00407.

³²⁵ CAA Bordeaux 16 mai 2006, n°02BX01681 : « Considérant qu'il résulte de l'instruction que le prix d'acquisition en 1992 des titres de la société SVF par la SNC SIA comprenait la valeur nette comptable de ladite société, soit 141,13 millions de francs, majorée d'une survaleur de 344 millions de francs correspondant aux avantages retirés par elle parmi lesquels l'accroissement de parts de marché, l'élimination d'un concurrent, les bénéfices à venir et, par suite, l'acquisition de droits incorporels ».

de concurrence du marché sur lequel opère le contribuable. De la même façon, la proximité du taux d'intérêt légal avec le taux pratiqué sur le marché bancaire « concurrentiel » retire à ce premier le caractère de sanction³²⁶.

Sur un plan plus théorique, pour paraphraser la terminologie kelsenienne, le prix concurrentiel visé constitue bien un devoir-être (*Sollen*) opposable au prix intragroupe assimilable à l'être (*Sein*). Ce devoir-être n'est pas constitutif d'une norme d'une nature autre que les faits³²⁷ : il s'agit d'un simple élément de fait³²⁸.

Sur le terrain du droit commercial et du droit de la concurrence, cette observation prend un reflet particulier, dans la mesure où les conditions de transaction déterminées en application du principe de pleine concurrence sont parfaitement opposables à l'opérateur intégré.

Section 2. L'appréhension des prix de pleine concurrence par le juge commercial et le juge de la concurrence

Bien que procédant d'une fiction qui instrumentalise les rapports de concurrence à des fins fiscales, le principe de pleine concurrence est susceptible d'emporter des implications en droit de la concurrence ou en droit commercial.

³²⁶ CAA Marseille 19 mai 2009, n°07MA00429 : les intérêts de retard n'ont pas le caractère d'une sanction, même pour la part qui excéderait l'application du taux de l'intérêt légal, dès lors que le taux pratiqué n'excède pas celui susceptible de l'être dans le secteur bancaire concurrentiel pour des découverts librement négociés.

³²⁷ « [i]l est rationnellement impossible que des faits la norme puisse se déduire, car elle implique un jugement de valeur porté sur eux ; or, il ne peut être émis qu'en vertu d'un critère qui leur soit extérieur » (CARBONNIER J., *op. cit.*, p. 291).

³²⁸ Ce qui pourrait être interprété comme offrant une belle application de la doctrine autopoiétique, qui offre une alternative à la théorie kelsenienne de la *Grundnorm* en consacrant un fondement endogène (et non pas extérieur) du droit. (v. LUHMANN N., L'unité du système juridique, *Arch. phil. du droit*, 1986, p. 163 et svtes., spéc. p. 165 et également TEUBNER G., *Le droit : un système autopoiétique*, Paris, PUF, Les Voies du droit, 1993, 296 p.) Cette doctrine repose sur une « une clôture normative » d'un système juridique (LUHMANN N., *op. cit.* p. 173) signifiant que « seul ce système peut conférer un caractère juridiquement normatif à ses éléments et par là les constituer comme éléments », et inversement qu'« aucun élément relevant du droit ne peut faire découler sa normativité de l'environnement du système » (encore que le système juridique reste « cognitivement ouvert » car soumis à une obligation de pertinence pour les faits auxquels il s'applique).

On a ainsi pu s'alarmer de ce que le principe de pleine concurrence consacre un alignement des prix d'opérateurs intégrés sur des prix relevés chez leurs concurrents, un tel parallélisme tarifaire pouvant être considéré comme incompatible avec le droit de la concurrence³²⁹ et, plus largement, avec la politique communautaire de concurrence³³⁰.

À l'examen, la portée commerciale et concurrentielle du principe de pleine concurrence tient cependant au fait que pour le juge, nonobstant leur finalité purement fiscale et leur caractère fictif, les prix déterminés en application de ce principe constituent des pratiques tarifaires pleinement opposables aux contribuables les pratiquant.

En effet, le juge commercial comme le juge de la concurrence appliquent à ces prix les diverses dispositions législatives prohibant la vente à perte, et plus précisément considèrent de manière constante ces prix fiscaux comme des seuils de coûts pleinement opposables aux entreprises.

³²⁹ Ainsi, à la question de savoir si l'alignement « *entre entreprises du même groupe [est incompatible avec le Traité de Rome]* » : *il importe peu en réalité pour notre propos, comme il est indifférent que la comparaison puisse être faite entre des prix de vente, des marges brutes ou des bénéfices nets, pratiqués ou réalisés entre l'entreprise vérifiée et des entreprises concurrentes. En toute hypothèse, un alignement est effectué sur un ou plusieurs autres agents économiques comparables afin de déterminer, directement ou indirectement, le résultat fiscal qu'aurait dû dégager l'entreprise vérifiée. Le principe en est-il acceptable ? (...) Toujours cette contradiction [surgira] entre un alignement du prix imposé par le droit fiscal et un alignement du prix interdit par le droit de la concurrence (L'alignement n'est permis qu'à titre exceptionnel et dérogoire dans le Marché Commun (v. art. 60 §2 du Traité de Paris instituant la CECA). C'est donc à ce point que le droit européen de la concurrence, si les transactions en cause se déroulent dans le Marché commun, vient se heurter directement au droit fiscal national ou international, d'où l'interrogation qui ouvrait cette étude* » (LE GALL J.-P., Fiscalité et exportations: politiques et pratiques, Litec, Droit, 1984, 279 p., p. 71).

À notre sens ces craintes sont désormais infondées dès lors que la jurisprudence *Airtours* a exclu que les parallélismes de comportement puissent constituer un abus de position dominante collective. Cette dernière (TPICE, 6 juin 2002 *Airtours-Firstchoice c/. Commission* aff. T-342/99) semble en effet écarter définitivement une telle perspective, en posant qu'une opération de concentration ne crée de dominance collective que s'il est établi que le marché en cause présente les caractéristiques permettant le respect d'une ligne d'action commune aux membres de l'oligopole (transparence de déviation, mécanisme de rétorsion et soutenabilité de la ligne collusive vis-à-vis de tiers). Partant, le TPICE assimile implicitement mais nécessairement la dominance collective à la seule collusion tacite.

³³⁰ Dans la mesure où « (...) [u]n redressement intervenant dans les mêmes circonstances interdit pratiquement au Groupe de faire concurrence aux autres producteurs en réduisant ses prix et donc ses marges, pour le meilleur profit du consommateur. La sanction fiscale n'a sans doute qu'un effet indirect. Cet effet est cependant suffisamment dissuasif pour entraver une politique de saine concurrence, sur laquelle est également fondé le Marché commun » (LE GALL J.-P., *op. cit.*, p. 71).

Un aperçu des principales décisions rendues en la matière (Sous-section 1) appelle quelques réflexions sur les implications théoriques et pratiques de cette opposabilité (Sous-section 2).

Sous-section 1. Le prix de pleine concurrence en droit des pratiques restrictives et en droit de la concurrence

Nonobstant sa finalité fiscale, le juge requiert que le prix de pleine concurrence ne conduise pas à une pratique tarifaire prohibée en droit commercial (§1) ou plus généralement en droit de la concurrence (§2).

§1. Prix de pleine concurrence et interdiction de la revente à perte

Posée par l'article L. 442-2 du Code de commerce³³¹, l'interdiction de la revente à perte vise à prévenir les troubles concurrentiels³³² naissant d'activités de revente estimées déloyales. Elle résulte en grande partie de la réforme introduite par la loi n°96-588 du 1er juillet 1996 sur la loyauté et l'équilibre des relations contractuelles, ayant pour objectif de préserver le petit commerce³³³. La prohibition vise tous les produits revendus ou offerts en l'état, c'est-à-dire sans

³³¹ « [L]e fait pour tout commerçant de revendre ou d'annoncer la revente d'un produit en l'état à un prix inférieur à son prix d'achat effectif est puni de 75 000 € d'amende (...) Le prix d'achat effectif est le prix unitaire net figurant sur la facture d'achat, minoré du montant de l'ensemble des autres avantages financiers consentis par le vendeur exprimé en pourcentage du prix unitaire net du produit et majoré des taxes sur le chiffre d'affaires, des taxes spécifiques à cette revente et du prix du transport (...) Le prix d'achat effectif tel que défini au deuxième alinéa est affecté d'un coefficient de 0,9 pour le grossiste qui distribue des produits ou services exclusivement à des professionnels qui lui sont indépendants et qui exercent une activité de revendeur au détail, de transformateur ou de prestataire de services final (...) ».

³³² Sur les perturbations des relations commerciales engendrées par une vente à perte, et ayant justifié l'adoption de ces dispositions (détournement de clientèle, désorganisation des réseaux de distribution concurrents par la sortie de marché des concurrents, perte d'image de marque du produit en cause, parasitisme par vente liée avec d'autres produits), v. ARHEL P., Les pratiques tarifaires, Litec, coll. « EFE », 1996, 269 p., p. 66, n°143 ; v. également, REINHARD Y. et THOMASSET-PIERRE S., Droit commercial, Litec, 2008, 444 p., p. 139.

³³³ VOGEL L., Droit commercial, T. 1, Vol. 1, L.G.D.J., 2001, 905 p., n°798. V. également MESTRE J. et PANCRAZI M.-E., Droit commercial, L.G.D.J., 28^{ème} éd., 2009, 1214 p., spéc. p. 96 et svtes. Une interdiction de revente à perte existe en droit espagnol et belge (s'agissant de cette dernière, l'art. 40 de la loi du 14 juillet 1991 « interdit à tout commerçant d'offrir en vente ou de vendre un produit à perte »). L'incrimination pénale de cette pratique reste une spécificité française, v. ARHEL P., *op. cit.*, n°146.



avoir subi de transformation³³⁴ par tout type d'opérateur ayant la qualité de commerçant et achetant³³⁵ pour revendre³³⁶.

Le juge commercial applique cette prohibition à des transactions purement internes, telles que la revente à perte de produits acquis auprès d'une filiale de production détenue intégralement, ou encore entre une centrale d'achats et ses propres filiales³³⁷.

La Cour de cassation valide de tels raisonnements³³⁸, en précisant « *qu'il importe peu de savoir comment a été déterminé ce prix [d'achat] et si des considérations extra-économiques ont ou non présidé à son calcul ; qu'il est sans intérêt de savoir que celle-ci serait une filiale à 100 % de la précédente et qu'il y aurait intégration fiscale entre les deux entités qui gommerait toute différence entre elles à la clôture du bilan consolidé dès lors que l'article L. 442-2 précité ne distingue pas entre les opérateurs économiques et réprime tout fait de revente d'un produit en l'état pour un prix inférieur au prix de revient* ».

Une telle interprétation était, il est vrai, en germe dans les travaux législatifs, dans la mesure où « *le législateur a étendu l'interdiction [de revente à perte] à tous les stades antérieurs à la vente au détail, ce qui permet d'ailleurs de lutter contre les déplacements de la revente à perte* » vers des plates-formes régionales, ou contre les grandes enseignes de distribution qui exigent de leurs grossistes qu'ils leur vendent à perte³³⁹.

³³⁴ ARHEL P., *op. cit.*, n°800.

³³⁵ Le prix d'achat est entendu comme le prix d'achat effectif, c'est-à-dire le prix de facturation (prix unitaire minoré des réductions acquises).

³³⁶ L'incrimination ne vise pas les prestations de services, sauf lorsque ces dernières sont intégrées dans l'économie globale de la vente, ce qui sera le cas de la vente agrégée d'un modem et d'une prestation d'accès à internet, v. Cass. crim., 7 mai 2002, *FS-P+F, Sté O*, n°01-83412.

³³⁷ CA Paris 12 novembre 1991 : la cour applique les dispositions prohibant la revente à perte aux opérations de revente « *par la société mère, véritable centrale d'achat, aux différents magasins du [Groupe] (...) [et] sans qu'il y ait lieu, en l'absence de disposition législative dérogatoire, de l'appliquer uniquement entre vendeur et acquéreur final, en l'espèce le consommateur* ». V. encore Cass. crim. 21 juin 1993, n° 92-80538.

³³⁸ Cass. crim., 22 novembre 2006, *F-P+B* n°06-83008.

³³⁹ ARHEL P., *op. cit.*, n°166 et 187.

En dehors de ces situations de revente à perte, le juge peut plus généralement opposer le droit de la concurrence aux prix de transfert, comme il sera envisagé ci-après.

§2. Prix de pleine concurrence et droit de la concurrence : la prohibition de la prédation tarifaire et des prix abusivement bas

A. L'interdiction de la prédation tarifaire

Illustrée par une abondante jurisprudence nationale et communautaire, la pratique de prix prédateurs consiste, pour une entreprise dominante, à vendre à perte afin d'éliminer une concurrence réelle ou potentielle, et de ce fait protéger ou renforcer sa puissance de marché.

En droit de l'Union européenne, la Cour de justice a estimé dans son arrêt du 3 juillet 1991³⁴⁰ que le fait pour une entreprise en position dominante sur un marché de ne pas couvrir sur celui-ci ou sur un marché connexe³⁴¹ ses coûts variables moyens est constitutif d'un acte de prédation. Dans un tel cas de figure, l'existence d'une stratégie d'éviction de concurrents se présume, du fait du caractère économiquement irrationnel d'une telle tarification. Il appartient à l'entreprise de renverser cette présomption d'objet anticoncurrentiel liée à sa tarification pour échapper à la condamnation³⁴².

³⁴⁰ CJCE 3 juillet 1991, *Akzo Chemie BV c/ Commission*, aff. C-62/86.

³⁴¹ Si la pratique a lieu sur un marché autre que le marché dominé, il incombe au juge de la concurrence de démontrer l'existence de circonstances particulières telles qu'un objectif de renforcement d'une position dominante sur le marché dominé (CJCE 3 juillet 1991, *Akzo Chemie BV c/ Commission*, aff. C-62/86 points 35 à 45), ou, telles que celles relevées par la même Cour (CJCE 14 novembre 1996, *Tetra Pak II*, aff. C-333/94 points 21 à 33), démontrant que des marchés présentent des liens de proximité (ou, dit techniquement, de « *connexité* ») si étroits qu'une entreprise se trouve dans une situation assimilable à la détention d'une position dominante sur l'ensemble des marchés en cause.

³⁴² Le considérant récurrent sur cet aspect relève que l'objet anticoncurrentiel de la politique de prix est présumé si les prix de vente sur le marché, où l'éviction des concurrents est recherchée, sont inférieurs au coût moyen variable de l'entreprise en cause, sauf pour cette dernière à apporter une preuve contraire, compatible avec les faits de l'espèce et étayée par une explication convaincante de son comportement.

Dans une affaire plus récente ayant donné lieu à une décision du 14 mars 2007³⁴³, le Conseil de la concurrence a été saisi de la question de savoir si un prix de pleine concurrence pouvait servir de seuil de référence de coûts, dans le cadre de la qualification d'une prédation tarifaire. En l'espèce, il était fait grief à une société en position dominante sur les marchés de deux médicaments, d'avoir abusé de cette situation en pratiquant une politique de prix de prédation lors de ventes à différents hôpitaux et groupements d'achat, cette politique ayant un effet d'éviction de concurrents³⁴⁴. Cette pratique d'éviction consistait, pour la société, à revendre des médicaments acquis auprès d'une société liée, à un prix inférieur à leur prix d'acquisition.

La société contestait l'utilisation des prix d'achat pour mener le « test de coût » requis par la jurisprudence précitée de la CJCE³⁴⁵. Surtout, mettant en cause le principe de l'utilisation d'un « *coût de transfert* » dans une analyse économique³⁴⁶, la société indiquait qu'un « *prix de cession intragroupe* » ne saurait, par principe, servir de base de calcul pour établir un prix prédateur. Selon la société, ce coût n'était pas considéré comme l'équivalent de la rémunération d'un fournisseur ou d'un sous-traitant, laquelle obéit à une logique de marge positive, alors qu'un prix de pleine concurrence était « *appelé à remplir une fonction exclusivement monétaire, fiscale et comptable dans le cadre d'un groupe de sociétés* »³⁴⁷.

Le Conseil de la concurrence s'est opposé à cette ligne de défense, relevant que « *qualifier un prix de cession de marchandises entre des filiales d'un même groupe de « prix de transfert » n'emporte aucune conséquence particulière en droit de la concurrence, dès lors que ce prix sanctionne une transaction marchande réelle* »³⁴⁸. Le Conseil a dès lors fondé sa qualification

³⁴³ Cons. conc. 14 mars 2007, décision n°07-D-09 relative à des pratiques mises en œuvre par le laboratoire GlaxoSmithKline France.

³⁴⁴ *Ibid.*, griefs 2 et 4, points 90 et 91.

³⁴⁵ CJCE 3 juillet 1991, *Akzo Chemie BV c/ Commission*, aff. C-62/86.

³⁴⁶ Cons. conc. 14 mars 2007, décision n°07-D-09, point 195.

³⁴⁷ *Ibid.*, point 195.

³⁴⁸ *Ibid.*, point 196.

de prédation sur l'autonomie commerciale de la société dans la détermination de son prix de vente³⁴⁹, « *notamment par rapport aux autres sociétés du groupe ou par rapport à la société mère* »³⁵⁰, puis il a considéré que « *[s]es coûts d'achat, payés à ses fournisseurs quels qu'ils soient, sont bien des coûts pertinents pour mener le test de coût* »³⁵¹, et relevé par ailleurs que le prix d'achat est un coût variable³⁵².

Ce constat de prix de revente inférieurs aux coûts variables a permis au juge de présumer l'existence d'une stratégie d'éviction. En l'espèce, selon le juge de la concurrence, cette stratégie consistait en un comportement supposé et interprété comme destiné à décourager les producteurs de médicaments génériques d'entrer sur le marché des spécialités hospitalières.

Le juge considère ainsi que les prix de pleine concurrence traduisent avec sincérité la valeur économique liée à un échange – et sont à cet égard assimilables à des prix d'achat effectifs – ce qui entraîne une qualification juridique de prédation tarifaire, confirmée par le juge judiciaire en appel³⁵³ comme en cassation³⁵⁴.

³⁴⁹ *Ibid.*, point 200.

³⁵⁰ *Ibid.*, point 201.

³⁵¹ *Ibid.*

³⁵² *Ibid.*, point 212 : « (...) le prix d'achat n'est, en toute hypothèse, qu'un minorant du coût moyen variable ». D'autres décisions antérieures ont tenu le même raisonnement ; v. par ex., « *les prix de vente ont été inférieurs au coût d'achat du produit et donc à son coût variable* », décision de mesures conservatoires relative à une saisine de la société Flavelab, Cons. conc. 7 novembre 2000 décision n°00-MC-16 *Flavelab*. V. encore, Cons. conc. 8 juillet 1998 avis n°97-A-18 relatif à une demande d'avis du Ministre délégué aux finances et au commerce extérieur concernant l'application de l'art. 10-1 de l'ordonnance au secteur du disque : « *le premier de ces coûts (variables) est le coût d'achat du produit* ».

³⁵³ CA Paris, 1^{ère} ch., sect. H, 8 avr. 2008.

³⁵⁴ Cass. com., 17 mars 2009, *FS-P+B+R* n°08-14503, n°259.

Rien ne semble s'opposer à ce que cette conclusion soit transposable aux entreprises non dominantes, par ce « *troisième cas autonome de pratique anticoncurrentielle* »³⁵⁵ que constituent les prix abusivement bas de produits transformés, examiné ci-dessous.

B. Prix de pleine concurrence et produits transformés : l'interdiction des prix abusivement bas

La prohibition des prix abusivement bas³⁵⁶ supprime la condition de dominance sur le marché requise pour la qualification d'une prédation tarifaire, s'agissant des ventes directes de producteurs aux consommateurs, et des ventes aux consommateurs de produits transformés par les distributeurs. L'article L. 420-5 du Code de commerce dispose en effet que « *[s]ont prohibées les offres de prix ou pratiques de prix de vente aux consommateurs abusivement bas par rapport aux coûts de production, de transformation ou de commercialisation, dès lors que ces offres ou pratiques ont pour objet ou peuvent avoir pour effet d'éliminer d'un marché ou d'empêcher d'accéder à un marché une entreprise ou l'un de ses produits (...) Ces dispositions ne sont pas applicables en cas de revente en l'état (...)* ».

Résultant également de la loi du 1er juillet 1996, cette disposition « *[incrimine] des pratiques qui ne pouvaient être qualifiées ni de vente à perte, faute de revente en l'état, ni de prix prédateurs, faute de position dominante* »³⁵⁷ en vue de prévenir et de sanctionner³⁵⁸ des pratiques de prix « *sans cohérence par rapport au marché et aux coûts de production des biens, dans le but d'éliminer des concurrents* »³⁵⁹.

³⁵⁵ REINHARD Y. et THOMASSET-PIERRE S., *op. cit.*, p. 129.

³⁵⁶ MESTRE J. et PANCRAZI M.-E., *op. cit.*, p. 118 et 119 ; VOGEL L., Droit commercial, *op. cit.*, n°883.

³⁵⁷ REINHARD Y. et THOMASSET-PIERRE S., *op. cit.*, p. 129.

³⁵⁸ L'Autorité de la concurrence dispose des mêmes pouvoirs de sanction qu'en matière d'entente et d'abus de position dominante.

³⁵⁹ REINHARD Y. et THOMASSET-PIERRE S., *op. cit.*, p. 129.

La filiation avec le droit de la prédation tarifaire explique que le régime applicable en matière de prédation semble transposable. En effet, la qualification de prix abusivement bas reste subordonnée à l'existence d'une stratégie d'éviction, qui est aussi présumée dès lors que les prix de vente ne couvrent pas les coûts moyens variables³⁶⁰.

À ce jour il n'existe pas de jurisprudence appliquant cette incrimination aux prix de pleine concurrence. Cependant ces éléments laissent penser que, par analogie avec les raisonnements prétoriens en matière de revente à perte, les prix internes qui excèdent les prix de vente aux tiers s'exposent à une telle qualification.

On le voit, le juge est insensible à la motivation principalement fiscale des prix de pleine concurrence. Ainsi qu'il est analysé ci-après, cette position repose sur un postulat de parfaite réalité de ces prix, ce qui peut être porteur de risques pour l'entreprise.

Sous-section 2. Prix de pleine concurrence et droit commercial ou de la concurrence : une opposabilité contestable

En matière de prix prédateurs, le Conseil de la concurrence a considéré que « *pour estimer que le prix de transfert ne peut pas être utilisé dans le test de coût, il faudrait admettre que les prix de vente pratiqués entre les filiales du laboratoire (...) n'ont pas respecté les principes de l'OCDE, mettre en doute la sincérité de ses déclarations fiscales et, accessoirement, celles du groupe tout entier lui-même* »³⁶¹. De manière notable, l'absence de remise en cause par l'administration fiscale des prix internes pratiqués par la société « *conforte la sincérité du prix de transfert, qui est donc réputé refléter un prix de pleine concurrence. Ce prix pratiqué à l'occasion d'une transaction commerciale réelle, appuyée sur un contrat d'achat entre deux personnes morales distinctes et attestée par des factures figurant au dossier, correspond ainsi à un prix d'achat à*

³⁶⁰ *Ibid.*, p. 130. V. Avis, Cons. conc. 2 mai 1996 n°96-A-05 pour lequel la notion de prix abusivement bas est à appliquer « *dans la droite ligne de la jurisprudence communautaire et nationale sur les prix de prédation* » ; v. encore VOGEL L., *Droit commercial, op. cit.*, p. 728.

³⁶¹ Cons. conc. 14 mars 2007, déc. n°07-D-09, point 209.

un fournisseur, et peut donc être utilisé dans le test de coût »³⁶². Il est à noter que cette approche peut trouver à s'appliquer à l'ensemble des prix de cession intragroupe, qu'ils concernent des entreprises liées françaises ou les relations entre une entreprise française et l'une de ses filiales étrangères.

Le juge considère par ailleurs³⁶³, mêlant parfois de manière approximative les concepts de prix de cession et de prix de revente, que « *dès lors que l'autonomie dans la fixation des prix de vente est constatée, le prix de transfert doit correspondre, selon la convention OCDE (...), à « un prix de pleine concurrence »* »³⁶⁴ que l'Autorité interprète comme « *reflétant des conditions de marché* », i.e. « *comme si les deux sociétés (celle qui achète et celle qui vend) étaient autonomes et confrontées à la réalité économique* »³⁶⁵. Dès lors, « *[i] en résulte que l'argument avancé par la société, selon lequel ce "prix de transfert" n'aurait, par principe, aucune valeur économique et ne pourrait être utilisé comme coût pertinent est contraire aux recommandations de l'OCDE pourtant invoquées par le défendeur lui-même. Bien au contraire, ce prix, quelle que soit la méthode utilisée pour le fixer, est considéré comme devant être aussi proche que possible d'un prix de marché* »³⁶⁶.

Il en va de même en matière de revente à perte, la Cour d'appel de Paris considérant qu'un prix de transfert peut tout à fait donner lieu à une qualification de revente à perte, dans la mesure où, selon elle, et peut-être avec une ambivalence involontaire, « (...) *les dispositions du droit fiscal (...) sont extérieures au droit de la concurrence (...)* »³⁶⁷.

Que penser de ces raisonnements ?

³⁶² *Ibid.*, point 210.

³⁶³ *Ibid.*, point 206.

³⁶⁴ *Ibid.*

³⁶⁵ *Ibid.*, point 207.

³⁶⁶ *Ibid.*, point 208.

³⁶⁷ CA Paris, 12 novembre 1991.

Il est indéniable que le juge est tenu par la référence législative au prix d'achat facturé, fût-il interne, qui est au cœur de la qualification de la revente à perte. Mais l'intention du législateur devrait conduire le juge à écarter les prix de pleine concurrence comme référentiels pertinents pour cette qualification. En effet, les raisons ayant conduit le législateur à se référer non pas à un coût de revient³⁶⁸ mais à un prix d'achat effectif puis facturé³⁶⁹, tiennent à ce que « [l]e législateur français a estimé que l'imprécision de la notion de prix de revient était incompatible avec le caractère pénal du texte »³⁷⁰, étant entendu que « [l]a référence à la notion de prix de revient dans un texte de nature pénale aurait engendré des incertitudes, toujours regrettables en pareil domaine. Elle aurait provoqué un alourdissement des procédures par d'inépuisables discussions techniques susceptibles de motiver de longues expertises et de nombreux compléments d'instructions »³⁷¹.

Ceci devrait précisément conduire à écarter le principe de pleine concurrence comme référence pertinente en droit de la concurrence, dans la mesure où les facturations le mettant en œuvre reposent sauf exception (ainsi qu'il sera détaillé au chapitre suivant) sur des méthodes de marge³⁷² assises sur le prix de revient³⁷³ : de ce fait l'intention du législateur ne saurait être respectée.

³⁶⁸ La notion de « *coût indissociable* » avait été soulevée lors des débats sur la loi de 1996. Le législateur belge a quant à lui opté pour cette logique de coût, et assimile à une revente à perte « *toute vente qui, compte tenu de ses prix ainsi que de ses frais généraux, ne procure qu'une marge bénéficiaire extrêmement réduite* », avec la faculté de tenir compte de volume des ventes et de rotation des stocks pour apprécier cette marge, v. ARHEL P., *op. cit.*, n°148 et 149.

³⁶⁹ L. n°2005-882, 2 août 2005, précisée par L. n°2008-3, 3 janvier 2008.

³⁷⁰ ARHEL P., *op. cit.*, n°149.

³⁷¹ Rép. min. n°21409, JOAN Q 15 janvier 1972, p. 92, cité par ARHEL P., *op. cit.*, n°149.

³⁷² Faute de prix de marché libre, l'administration fiscale admet que les prix de transactions soient assis sur marge rémunérant une fonction intragroupe (par exemple de distribution) soustraite au risque de marché.

³⁷³ Pour les fonctions de revente, *mutatis mutandis*, la marge est défalquée du prix de revente.



En outre, le fait que le prix d'échange puissent reposer sur une méthode de marge conduit à remettre en cause l'assimilation, par la jurisprudence précédemment évoquée, des prix de pleine concurrence à des valeurs d'échange économiquement sincères de transactions marchandes réelles. En effet, en pratique, les facturations intragroupes reposant sur cette méthode rémunèrent moins un échange de bien ou de service que l'accomplissement d'une fonction se rapportant à ce bien ou service - par exemple, une fonction de production, de distribution ou de recherche et développement - par le contribuable intégré. Ceci peut décorrélérer significativement le prix de cession interne du bien ou service sous-jacent de son prix de marché, par exemple lorsque des ajustements de marge sont pratiqués par le biais des prix de cession, pour neutraliser des éléments jugés extérieurs à la fonction (telles des circonstances économiques imprévues). De tels écarts ne semblent pas être envisagés par le législateur, et n'être désignés que de manière très évasive par le juge de la concurrence³⁷⁴. Sans qu'il soit question d'approfondir ce point, qui dépasse le champ de notre étude, une telle absence de prise en compte peut ainsi conduire à des qualifications de vente à perte parfaitement artificielles.

³⁷⁴ Cons. conc. 14 mars 2007, déc. n°07-D-09, point 196 : ne seraient pas assimilables à une transaction marchande réelle « des situations économiques que l'on pourrait qualifier d'artificielles : par exemple, le cas où le prix de transfert entre filiales n'est qu'une convention administrative destinée à inscrire dans des comptes des opérations « pour ordre » hors de toute transaction commerciale réelle, ou bien le cas où l'acheteur du bien n'est qu'un intermédiaire transparent et ne dispose d'aucune autonomie commerciale au sein du groupe pour fixer ses prix et opérer sur le marché ».

Conclusion du Chapitre 1

L'évocation du principe de pleine concurrence expose une technique originale de détermination de la valeur de transactions intragroupes par l'administration fiscale. Confrontée au risque d'une manipulation de cette valeur par le groupe en vue de la déplacer à l'étranger, par un transfert indirect de bénéfice, l'administration fiscale oppose au contribuable la fiction fiscale selon laquelle les entreprises associées sont à considérer comme indépendantes, puis leur transpose des conditions économiques (prix, marge) relevées chez des opérateurs indépendants se livrant à des transactions similaires. Ainsi que nous avons pu le voir, cette technique présente la particularité d'ériger en norme opposable au contribuable intégré une pratique tarifaire relevée chez un opérateur indépendant, laquelle procède censément d'un jeu concurrentiel parfait garantissant son objectivité. La pleine concurrence à laquelle cet opérateur indépendant s'est soumis dans la conduite de son activité économique est ainsi instrumentalisée par le droit fiscal, en vue d'établir une base d'imposition objective.

Il est remarquable que cette fiction fiscale est pleinement opposable au contribuable en droit commercial ou de la concurrence. Tant le juge commercial que le juge de la concurrence considèrent en effet que ces prix d'échange intragroupe peuvent, nonobstant le fait qu'ils procèdent d'une fiction fiscale, concourir à des pratiques déloyales ou anticoncurrentielles de prix prédateurs, prix abusivement bas, ou menant à une revente à perte, dans la mesure où ils reflèteraient des conditions réelles d'échange sur le marché. C'est oublier que sur un plan technique, les prix de cession intragroupe ainsi déterminés ne sont pas nécessairement des prix correspondant à ceux d'une transaction économique réelle, ne serait-ce que par l'emploi fréquent de méthodes de marge qui peuvent conduire à des écarts techniques très significatifs entre facturations intragroupes et prix constatés auprès d'opérateurs indépendants, pourtant dans le plein respect du principe de pleine concurrence.

Mais surtout, on pressent sans peine que cette fiction fiscale découlant du principe de pleine concurrence est riche d'enseignements pour les besoins de notre recensement des distorsions fiscales de concurrence et l'application de notre postulat.

En effet, le régime du principe de pleine concurrence tire comme conséquence de la fiction selon laquelle les prestations intégrées seraient le fait d'entreprises indépendantes, la nécessité de transposer aux entreprises liées la rémunération de marché libre constatée entre opérateurs indépendants.

Or cette transposition à l'opérateur intégré les prix ou marges observés chez ses concurrents se fait sans ajustement visant à refléter les économies découlant de l'appartenance de l'opérateur intégré à un groupe, c'est-à-dire le supplément de valeur ajoutée déterminant l'avantage concurrentiel propre aux opérations intégrées. Cette méconnaissance devrait, à suivre notre postulat, entraîner une distorsion de concurrence qu'il revient au chapitre suivant de vérifier.

Chapitre 2 - Les distorsions de concurrence naissant du régime fiscal du principe de pleine concurrence

La mise en œuvre du principe de pleine concurrence repose sur un alignement exact des conditions des transactions intégrées sur des transactions indépendantes (Section 1), ce qui laisse présager des distorsions fiscales de concurrence résultant de l'absence de prise en compte de l'avantage concurrentiel propre au caractère intégré de la transaction intragroupe (Section 2).

Section 1. La détermination des conditions de pleine concurrence par transposition à l'opérateur intégré du prix ou de la valeur ajoutée de concurrents indépendants

Esquissées au chapitre précédent, les méthodes de pleine concurrence quantifient le prix ou la valeur ajoutée de concurrents indépendants (Sous-section 1) puis les transposent en l'état à la transaction intragroupe (Sous-section 2).

Sous-section 1. Les méthodes de détermination des conditions de pleine concurrence

En pratique, la détermination des conditions de pleine concurrence se fait en identifiant des prix ou, en l'absence de transactions satisfaisant des exigences de comparabilité, des marges bénéficiaires d'opérateurs comparables à l'opérateur intégré.

La méthode dite « *du prix comparable sur le marché libre* » consiste en effet à identifier les prix pratiqués par des opérateurs indépendants en contrepartie de prestations comparables, par leur nature et leurs conditions économiques de réalisation³⁷⁵, à celles faisant l'objet de la transaction intragroupe, puis à employer ces prix afin de déterminer la base imposable de pleine concurrence. Ainsi qu'il a été relevé ci-dessus, dans la mesure où de tels prix résultent en théorie du jeu concurrentiel, ils présenteraient en effet une objectivité garante d'une absence de manipulation à

³⁷⁵ Rapport OCDE de 2010, n°2.14, p. 67.

des fins fiscales. En pratique, il reste souvent difficile d'identifier de tels prix, dans la mesure où les produits et services intragroupes échangés sont bien souvent propres au groupe et ne disposent pas d'équivalent sur le marché libre.

Il s'ensuit que la mise en œuvre du principe de pleine concurrence consiste généralement à identifier la marge bénéficiaire de pleine concurrence réalisée par des entreprises indépendantes – et donc insusceptibles d'avoir procédé à des manipulations fiscales de leur résultat d'exploitation - et à la transposer à l'opérateur intégré pour déterminer directement sa base imposable. Cette marge peut être, selon la disponibilité des données financières de ces opérateurs, brute ou nette. Selon les méthodes de marge dites « *traditionnelles* », la marge de référence est une marge brute de production qui s'applique à une base de coûts de production³⁷⁶ (méthode dite « *du coût majoré* »), ou une marge brute de commercialisation³⁷⁷ qui vient minorer un prix final de vente³⁷⁸ (il s'agit de la méthode « *du prix de revente minoré* »). Pour sa part, la méthode dite « *transactionnelle* »³⁷⁹ ou « *de marge nette* » réduit ces marges brutes des coûts d'exploitation.

Par ses implications, l'acte de transposition des données de pleine concurrence à l'opérateur intégré appelle des développements plus précis, effectués ci-après.

³⁷⁶ *Ibid.*, n°2.28, p. 72 et n°2.39, p. 76. La détermination de la base de coûts à prendre en compte (historiques, marginaux...) pèse sur le prix de transfert final au point de justifier des développements spécifiques de l'OCDE (*Ibid.*, n°2.44, p. 77-78).

³⁷⁷ *Ibid.*, n°2.14, p. 67, Guide DGI, p. 23.

³⁷⁸ Rapport OCDE de 2010, 2.14, p. 67.

³⁷⁹ Une seconde méthode dite « *transactionnelle* », le partage de bénéfices (Guide DGI, §3.5), porte sur les transactions « *intimement liées* » (*Ibid.*, §3.5) qui ne sont pas réductibles à des prestations isolées sur le marché libre. La détermination d'une rémunération de pleine concurrence repose alors, selon des modalités techniques variables (Rapport OCDE de 2010, n°2,118 p., spéc. p. 105 et svtes), sur « *l'identification du] montant global des bénéfices provenant des transactions contrôlées qu'elles effectuent* » puis en son partage en fonction d'une clé d'allocation qui se rapproche du partage des bénéfices qui aurait été anticipé et réalisé entre tiers.

Sous-section 2. L'établissement d'une base imposable par référence à une transaction de marché libre

Ainsi qu'il a été mentionné, une fois identifiées, les références de prix ou de marge identifiées auprès d'opérateurs indépendants sont transposées à l'opérateur intégré. Ce faisant, le droit fiscal emploie le jeu concurrentiel pour véritablement normer la base imposable de l'opérateur intégré (§1), par une transposition de valeur ajoutée qu'il importe d'évoquer, dans la mesure où il a été relevé qu'elle devrait, en principe, conduire à une imposition non-distorsive de concurrence (§2).

§1. Le principe de pleine concurrence permet à l'administration de déterminer la base imposable de l'opérateur intégré

Le régime du principe de pleine concurrence vise à permettre à l'administration de rejeter les actes conduisant à une sous-rémunération du contribuable. A ce titre, ce régime applique, en l'approfondissant, le régime de l'acte anormal de gestion.

En effet, dans leur mise en œuvre du principe de pleine concurrence, le juge comme l'administration peuvent qualifier d'acte anormal de gestion des ventes à des conditions exceptionnelles³⁸⁰ ou sous un prix de marché³⁸¹, à un renoncement à rémunération³⁸², à un abandon de créance³⁸³, et notamment rechercher « *des contreparties commerciales au moins*

³⁸⁰ CE 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 2 juin 1976, n°94758 : « (...) la société y a vendu au sieur x une part importante de sa production, et lui a consenti des prix de vente inférieurs à ceux qu'elle pratiquait à l'égard de ses autres clients ; que la société y n'établit pas que les conditions de vente consenties au sieur x étaient justifiées par son intérêt commercial (...) ».

³⁸¹ CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 26 juin 1996, SARL Rougier-Hornitex, n°80178.

³⁸² CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. 3 mars 1989, Lainière de Picardie, n°77581, sur l'absence de transfert indirect de bénéfices tenant au fait qu'une « libéralité apparente (...) consentie en renonçant à exiger le versement par sa filiale d'une commission en rémunération du service qu'elle lui a rendu a eu une contrepartie directe conforme à la sauvegarde de son propre intérêt commercial (...) ».

³⁸³ CAA Paris 26 mars 1991, n°89PA02624 : « (...) l'abandon des dites créances aie eu, en l'espèce, une contrepartie directe conforme à son propre intérêt commercial ; (...) dès lors, l'avantage ainsi consenti est un acte anormal de gestion constituant un transfert indirect de bénéfices à l'étranger au sens de l'art. 57 précité du code général des impôts (...) ».



équivalentes »³⁸⁴ à ces faveurs. Le principe de pleine concurrence constituerait alors une application sur le terrain des transactions internationales³⁸⁵ de l'acte anormal de gestion, « [étendant] le champ d'application des actes de gestion anormaux aux rapports entre sociétés et succursales situées dans deux États différents dont la France »³⁸⁶. Le Conseil d'État admet d'ailleurs une équivalence de l'article 57 CGI et la théorie de l'acte anormal de gestion, acceptant ici une substitution de base légale³⁸⁷.

Mais il est permis de penser que la mise en œuvre du principe de pleine concurrence va au-delà du seul rejet des rémunérations anormales. De manière plus positive, elle norme directement la rémunération de l'opérateur intégré. En effet, de nombreuses décisions transcendent la simple sanction de l'acte anormal pour imposer plus positivement un standard d'« acte de gestion normal »³⁸⁸, voire de « saine gestion du capital »³⁸⁹, ce qui implique un véritable contrôle de la gestion du contribuable³⁹⁰.

³⁸⁴ CE 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 27 juillet 1988, *SARL Boutique 2M*, n°50020 : « (...) qu'eu égard aux conditions particulièrement avantageuses qu'elle s'était ainsi vu accorder dans l'intérêt de son activité propre, la société "BOUTIQUE 2M" apporte la preuve que, contrairement à ce qu'a estimé la commission départementale des impôts, les versements faits à la société "Hennes-Mauritz AB" comportaient en fait pour elle des contreparties commerciales de valeur au moins équivalente, ce qui faisait obstacle à leur réintégration par application des dispositions précitées de l'art. 57 (...) ».

³⁸⁵ PICARD, J.-F., La détermination du bénéfice imposable en France, *RJF* 11/84, p. 655.

³⁸⁶ *Ibid.*, p. 655.

³⁸⁷ Sur la substitution de base légale entre l'art. 57 et l'art. 39 du CGI, qui fonde la théorie de l'acte anormal de gestion, dans un cas où l'Administration ne parvenait pas à démontrer l'existence de ce lien de dépendance, v. CE 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 18 mars 1994, *SA Sovermarco-Europe*, n°68799-70814. De même, « (...) Le Conseil d'État a ainsi, dans un arrêt du 26 juillet 1985, justifié un redressement en faisant appel à la théorie de l'acte anormal de gestion dans une affaire où l'art. 57 ne pouvait recevoir application ; il s'agissait d'une société française qui avait acheté un produit pharmaceutique auprès de fournisseurs étrangers pour un prix supérieur au prix normal ; faute de lien de dépendance, l'art. 57 ne pouvait jouer » (COZIAN M., *Les transactions intra-groupe : le principe des transactions à prix normal*, *op. cit.*, p. 110).

³⁸⁸ CE 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 27 novembre 1981, n°16814 : « (...) cons. que la société Y cherche à éviter le dépôt de bilan de sa filiale, lequel aurait risqué de porter atteinte à son crédit et surtout n'aurait pas manqué d'entraver la poursuite de ses activités commerciales en Allemagne dont la filiale était un instrument ; que dans ces conditions, la société « Y » doit être regardée comme ayant agi dans le cadre d'une gestion normale et comme n'ayant pas procédé, par la voie de cet abandon de créance, à un transfert de bénéfices à l'étranger (...) » ; v. également CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. 14 mars 1984, *SA Eyquem*, n°34430 : « que, si elle a effectué elle-même la prospection des concessionnaires Renault en France pour placer des bougies de rechange "Eyquem-Renault", la société a, pour les quatre pays ci-dessus rappelés, demandé aux différentes filiales susmentionnées de la société Labo-industrie d'assurer pour elle cette prospection auprès des concessionnaires Renault, installés dans leur pays d'implantation,

Cette maîtrise entière de la rémunération de l'opérateur intégré par l'Etat fait de ce dernier un véritable associé passif s'intercalant entre les parties à la transaction intragroupe. Le fait de normer ainsi la base imposable ne serait toutefois pas le seul enjeu pratique du régime de pleine concurrence ; ce dernier serait l'illustration d'une imposition parfaitement neutre sur le plan concurrentiel.

§2 La rémunération de pleine concurrence, type idéal d'une imposition non distorsive de concurrence ?

Le recours aux transactions de marché libre qui conduit à la rémunération « normale » susmentionnée implique en pratique une mise en équivalence des valeurs ajoutées des actes ou opérateurs intégrés et indépendants.

On observe en effet que les méthodes de mise en œuvre du principe de pleine concurrence - que sont très principalement la méthode du prix comparable de marché libre et les méthodes de marge - transposent parfaitement à l'opérateur ou à l'acte intégré le prix ou la marge d'opérateurs ou actes concurrents.

l'abandon de recettes consenti étant la contrepartie des services rendus par ladite prospection ; (...) qu'ainsi, la société Eyquem doit être regardée, dans les circonstances de l'affaire, comme apportant la preuve que la libéralité apparente consentie par elle n'a été que le paiement d'un service commercial utile à ses intérêts, et a donc constitué un acte de gestion normal (...) » ; v. encore CE 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 30 mars 1987, SA « Labo Industries », n°52754: « Sur l'« acte de gestion commerciale normale » que constitue le fait de prendre en charge le salaire d'un dirigeant de filiale dans la mesure où ceci permet à la société-mère, « sans avoir à pratiquer des tarifs à l'exportation inférieurs au prix de revient des fabrications, de mener sur place une politique commerciale active tout en assurant la pérennité de la société de droit helvétique, nécessaire à la conservation et au développement de ses propres débouchés (...) ».

³⁸⁹ CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. 19 octobre 1988, SARL « Laboratoires Sicca », n°56218 : « (...), s'agissant de la prise en charge, par la société requérante, de ces dépenses, nécessitées par la saine gestion du capital investi dans la filiale, l'administration ne peut être regardée comme apportant la preuve d'un transfert de bénéfices à l'étranger, au sens des dispositions de l'art. 57 du code général des impôts (...) ».

³⁹⁰ Jusque dans des opérations de gestion aussi précises qu'un mode de calcul de commissions : CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. 5 février 1975, n°90788 et 91255 : « Les commissions perçues de B à l'occasion des exportations vers le Sénégal étaient calculées sur la base du prix FOB au lieu de l'être sur la base du prix CAF comme c'est l'usage pour ces opérations. En application de l'art. 57 du C.G.I., il y a donc lieu de réintégrer dans les bénéfices de A imposables en France le montant des commissions correspondant à un transfert indirect des bénéfices, nonobstant la circonstance que ces sommes auraient déjà été taxées au Sénégal ».

Or ces éléments sont précisément les déterminants de la valeur ajoutée. En théorie, et plus précisément selon notre postulat, le régime du principe de pleine concurrence devrait ainsi conférer au contribuable intégré l'avantage concurrentiel de l'opérateur de marché libre pris comme référence.

Les implications concurrentielles de cette observation ont été relevées par l'OCDE, qui a pu soutenir qu'une équivalence aussi parfaite déterminerait une imposition non-distorsive de concurrence. L'OCDE relève en effet qu'« (...) [e]n s'efforçant d'harmoniser le régime fiscal des entreprises associées et des entreprises indépendantes, le principe de pleine concurrence évite que l'une ou l'autre de ces catégories d'entreprises ne soit désavantagée sur le plan fiscal, ce qui fausserait les positions concurrentielles relatives (...) »³⁹¹.

Toutefois, ce caractère non-distorsif ne résiste pas à un examen plus approfondi.

Par construction, la transposition menée n'aménage aucun ajustement qui tiendrait compte du caractère intégré du contribuable se voyant appliquer le principe de pleine concurrence³⁹². Or ce caractère intégré génère justement un avantage en coûts au bénéfice de ce dernier. Ainsi qu'il sera envisagé à la section suivante, ne pas prendre en compte le supplément d'avantage concurrentiel découlant de cet avantage en coûts conduit bien à une distorsion de concurrence, et confirme par la négative l'importance du respect de la valeur ajoutée par l'imposition.

Section 2. Les distorsions de concurrence naissant du régime du principe de pleine concurrence

L'échange intégré génère au bénéfice du groupe un avantage concurrentiel par les coûts qu'il permet d'éviter (Sous-section 1). Ces synergies sont niées par les méthodes de prix de transfert, avec pour effet de décorrélérer l'impôt de l'avantage en coûts du contribuable, ce qui conduit à une

³⁹¹ Rapport OCDE de 2010, n° 1.8 p. 36.

³⁹² L'OCDE définit l'analyse de comparabilité comme la « *comparaison d'une transaction entre entreprises associées avec une ou plusieurs transactions entre entreprises indépendantes (...)* », sans faire état d'une différence de situation à cet égard (« *Analyse de comparabilité* » in *Glossaire, Ibid.*, p. 26).

distorsion de concurrence, sur un marché donné, entre opérateurs intégrés et opérateurs indépendants (Sous-section 2).

Sous-section 1. L'avantage concurrentiel propre à l'opérateur intégré

De manière générale³⁹³, l'intégration d'une activité au sein d'un groupe est usuellement présentée comme entraînant des diminutions de coûts, par des gains d'efficacité réalisés et des coûts de transaction évités.

D'une part, l'intégration permet la réalisation d'économies d'échelle et de gamme³⁹⁴ grâce à une optimisation des processus de production³⁹⁵, et à l'amortissement sur plusieurs lignes ou sur un plus grand volume de production d'activités jointes ou communes (par exemple, les activités de support).

³⁹³ Pour un aperçu synthétique de ces opérations, v. COUTINET N. et SAGOT-DUVAUROUX D., Économie des fusions et des acquisitions, Ed. La Découverte, 2003, 121 p.

³⁹⁴ Les économies d'échelle sont des diminutions de coûts résultant de l'augmentation du volume de la production ou de la taille des unités de production ; les économies de gamme résultent des diminutions de coûts qu'entraîne la production conjointe de plusieurs biens différents, diminution qui peut être sensible soit en amont, soit en aval (coûts de vente). Selon TIROLE J., *op. cit.*, p. 32 et 36 : « *Il est habituel de distinguer (...) les aspects horizontaux et verticaux de la dimension d'une entreprise (...) La dimension verticale reflète le degré selon lequel les biens et services qui peuvent être achetés à des entreprises extérieures sont produits par l'entreprise elle-même (...). Les motifs d'efficacité [de l'intégration ou de la désintégration] sont associés à la minimisation des coûts de l'activité économique. (...) En réalité, si le marché du produit est parfaitement concurrentiel, les intérêts privés et publics relativement au choix entre des formes alternatives d'organisation coïncident généralement* », mais il est précisé aussitôt : « *sauf lorsqu'il y a des effets externes de production entre les entreprises. De telles externalités apparaissent par exemple lorsque les marchés des inputs sont non-concurrentiels (...) l'entreprise sera vue comme une synergie entre différentes unités, à un point donné dans le temps, afin d'exploiter des économies d'échelle ou de taille. Très schématiquement, les économies d'échelle existent lorsque le coût de production d'un produit unique décroît avec le nombre d'unités produites : les économies de gamme sont des externalités entre lignes de produits qui réduisent les coûts de production (par exemple la production d'un bien A réduit le coût de la production du bien B) (...) Le groupement d'activités, qu'elles dépendent du même produit ou de produits différents, peut être lié non pas à la production au sens étroit, mais à tous les services qui l'accompagnent (...) Un tel regroupement évite le double emploi des coûts fixes associés à ces services, ou du moins réduit ces coûts en moyenne (...)* ». Sur les économies de gamme, v. BAUMOL W.J., PANZAR J.C. et WILLIG R.D., *op. cit.*, p. 71 : « (...) *cost savings may result from simultaneous production of several different outputs in a single enterprise, as contrasted with their production in isolation, each by its own specialized firm. That is, there may exist economies resulting from the scope of the firm's operations* », soit « (...) *les réductions de coûts peuvent résulter de la production simultanée de différents produits par une seule entreprise, à la différence de leur production séparée par des producteurs isolés. En cela, il peut exister des économies résultant du périmètre d'activité de l'entreprise* » (traduction libre de l'auteur).

³⁹⁵ CHEVALIER J.-M., *op. cit.*, p. 121.

D'autre part, l'intégration permet de réduire les coûts de transaction encourus lors de la réalisation d'échanges entre entreprises. La théorie de l'intégration (*internalization*), issue des travaux de Coase et de Williamson sur les coûts de transaction³⁹⁶, fait de l'intégration le moyen de réduire les coûts de négociation et de suivi engendrés par les échanges avec des tiers³⁹⁷. Ainsi, une multinationale s'engagera dans une activité internationale avec une entreprise liée afin de prévenir les coûts de transaction naissant *inter alia* de l'incertitude d'approvisionnement, des asymétries d'information, des comportements non-coopératifs, des conflits et des difficultés à auditer ses fournisseurs. Cette recherche de synergies expliquerait à elle seule le périmètre de l'entreprise.

De telles synergies peuvent s'analyser en termes économiques comme des coûts évités, qui constituent un avantage concurrentiel propre à l'échange intégré. Ne pas tenir compte de cet avantage en coûts conduit à une décorrélation de l'imposition et de l'avantage concurrentiel, c'est-à-dire à une distorsion de concurrence.

Sous-section 2. L'absence de prise en compte de l'avantage concurrentiel de l'opérateur intégré par le régime fiscal de la pleine concurrence

Il ne fait guère de doute que le principe de pleine concurrence nie l'existence des synergies identifiées. L'OCDE relève ainsi que « *la méthode de l'entité distincte sur laquelle [le principe*

³⁹⁶ TIROLE J., *op. cit.* p. 61 : « *Coase et Williamson ont distingué quatre types de coûts de transaction, deux d'entre eux se produisant à la date de la signature du contrat, les deux autres plus tard. Tout d'abord certaines contingences rencontrées par les parties peuvent ne pas être prévisibles à la date de la signature du contrat. Ensuite, même si elles sont prévisibles, il peut y avoir trop d'états contingents à inclure dans le contrat. Troisièmement, contrôler le contrat (c'est-à-dire vérifier que l'autre partie se conforme aux termes de celui-ci) peut être coûteux. Quatrièmement, mettre en œuvre des contrats peut signifier des coûts juridiques considérables - Coase et Williamson concluent que la minimisation des coûts de transaction est d'une importance majeure dans la conception des organisations (...) Plus les investissements sont spécifiques, plus l'intégration verticale, comme les contrats de long terme, sont vraisemblables (...) À cet égard, la conclusion principale de l'analyse de Coase et Williamson est que l'intégration verticale est plus vraisemblable (relativement à un contrat de long terme) quand les coûts de transaction sont élevés ».*

³⁹⁷ CAVES R., *Multinational enterprises and economic analysis*, Cambridge University Press, 3^{ème} éd., juillet 2007, 402 p.

de pleine concurrence] s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises (...) », constatant qu'« [i]l n'existe pas (...) de critères objectifs largement acceptés pour imputer des économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées »³⁹⁸. Cette négation frontale des implications les plus évidentes de l'intégration est d'autant plus surprenante que l'OCDE reconnaît de manière explicite les synergies pouvant découler d'une association³⁹⁹ ou de services de groupe⁴⁰⁰.

Or l'absence de prise en compte des synergies d'intégration qui proviennent des coûts évités propres à l'échange intragroupe, implique une distorsion fiscale de la concurrence qui confirme, *a contrario*, l'impératif du respect de la valeur ajoutée par le droit fiscal.

Ceci apparaît aussi bien lorsque le principe de pleine concurrence transpose à l'acte intégré un prix de marché libre, que lorsqu'il transpose à l'acteur intégré une marge d'opérateur indépendant, par application d'une méthode de marge.

En effet, si le principe de pleine concurrence est mis en œuvre par la méthode du prix comparable de marché libre, il nie l'avantage concurrentiel tenant aux charges évitées dans les échanges intragroupes, et se traduisant, toutes choses égales par ailleurs, par des prix d'échange plus bas. S'ensuit, par exemple, la majoration de la charge fiscale du vendeur intégré, par cet accroissement artificiel de son produit d'exploitation (ou symétriquement, la minoration de celle

³⁹⁸ Rapport OCDE de 2010 n°1.10 p. 37.

³⁹⁹ *Ibid.* n°8.8 p. 246 : « *Ce qui distingue la contribution à un ARC d'un transfert ordinaire intra-groupe de biens ou de services, c'est que, totalement ou partiellement, la contrepartie recherchée par les participants est l'avantage escompté par chacun de la mise en commun de ressources et compétences* ».

⁴⁰⁰ *Ibid.* n°7.12 p. 231 : « *Dans certains cas, un service intra-groupe rendu par un membre d'un groupe tel qu'un actionnaire ou un centre de coordination ne concerne que certains membres mais procure accessoirement des avantages à d'autres membres. On peut citer comme exemple l'analyse de la question de savoir s'il faut ou non réorganiser le groupe, acquérir de nouveaux membres ou supprimer une division. Ces activités pourraient constituer des services intragroupe au profit des membres concernés, par exemple ceux qui procèdent à l'acquisition ou qui suppriment une division, mais elles peuvent aussi procurer des avantages économiques à d'autres membres du groupe qui n'étaient pas concernés par la décision grâce à des gains d'efficacité, à des économies d'échelle ou à d'autres synergies* ».



de l'acheteur intégré, par un réhaussement fiscal de ses prix d'achat). Ce constat rejoint les observations doctrinales selon lesquelles: « [L]e redressement dont serait par exemple objet la société d'un groupe qui importe des biens ou des produits et les revend à bas prix, aboutit (...) [à un impôt qui] n'est pas, ou n'est plus, en relation avec le bénéfice réel de l'importateur (...) l'avantage concurrentiel résultant de prix de revient (par hypothèse inférieurs) ou d'une politique commerciale de réduction de prix seraient neutralisés par la charge fiscale supplémentaire, imposée, au nom de l'*arm's length*, par les autorités du pays d'importation (éventuellement du pays du fabricant exportateur) »⁴⁰¹.

Si le principe de pleine concurrence repose sur une méthode de marge, le résultat fiscal du contribuable intégré est inversement minoré, dans la mesure où la marge de pleine concurrence employée pour déterminer la base d'imposition de l'échange intégré ne bénéficie pas, par définition, de cette synergie, l'avantage concurrentiel correspondant étant nié. Dans une telle configuration, la distorsion fiscale de concurrence joue en faveur de l'opérateur intégré ou, dit autrement, en défaveur de son concurrent indépendant.

En conclusion, la négation des synergies de l'intégration conduit à une charge fiscale ne reflétant pas l'avantage concurrentiel propre à l'opérateur intégré, et conduit à cet égard à une distorsion fiscale de concurrence.

⁴⁰¹ LE GALL J.-P., *op. cit.*, p. 71.

Conclusion du Chapitre 2

Il apparaît à l'issue du présent chapitre que le régime du principe de pleine concurrence établit une base imposable par référence à des conditions de transactions de marché libre. Si la mise en œuvre du principe de pleine concurrence semble être une application particulière de l'acte anormal de gestion, elle en constitue un approfondissement singulier. En effet, elle va bien au-delà du seul rejet des rémunérations anormales, pour normer plus directement la rémunération de l'opérateur intégré.

En outre, la référence aux transactions de marché libre qui détermine cette rémunération « normale » implique d'aligner exactement les valeurs ajoutées des actes ou opérateurs intégrés et indépendants. On observe en effet que les méthodes de mise en œuvre du principe de pleine concurrence - que sont quasi-exclusivement la méthode du prix comparable de marché libre et les méthodes de marge - transposent à l'acte intégré le prix ou à l'acteur intégré la marge d'opérateurs comparables, ces éléments étant précisément les déterminants de la valeur ajoutée.

Il a été soutenu par l'OCDE qu'une équivalence aussi parfaite de valeurs ajoutées déterminerait une imposition non-distorsive de concurrence. C'est cependant éluder l'avantage concurrentiel propre à l'opérateur intégré, tenant aux coûts qu'il est en mesure d'éviter en raison de son appartenance à un groupe.

En pratique, ne pas prendre en compte le supplément de valeur ajoutée découlant de ces coûts évités conduit à des sur- ou des sous-impositions. Ceci confirme que pour être non-distorsif de concurrence un régime d'imposition doit parfaitement refléter la valeur ajoutée propre à chaque contribuable. Ce constat empirique vérifie la formulation synthétique de notre postulat selon lequel le jeu concurrentiel est déterminé par la valeur ajoutée, et qu'ainsi pour être non distorsive de concurrence l'impôt doit respecter cette valeur ajoutée.

Il serait pourtant parfaitement concevable d'ajuster le principe de pleine concurrence en vue d'assurer une meilleure prise en compte de cette valeur ajoutée propre à l'opérateur intégré. On



se souviendra que certains systèmes fiscaux ont pu créer des faits générateurs fictifs destinés à faire porter à des entreprises intégrées (bénéficiant à cet égard de coûts évités) les charges fiscales incombant aux entreprises non-intégrées⁴⁰². Notamment, en cas d'application de la méthode du prix comparable, le contribuable intégré pourrait bénéficier d'une réintégration de tels coûts évités, suivant par exemple le standard de coûts dits « *incrémentaux* », pratiqué couramment par le droit de la concurrence⁴⁰³, et au besoin évalués de manière forfaitaire. En cas d'application des méthodes de marge, la marge de pleine concurrence se verrait à l'inverse réhaussée de ce coût évité.

⁴⁰² LAURÉ M., *Science fiscale, op. cit.*, p. 60.

⁴⁰³ Par exemple, CJUE 27 mars 2012, *Post Danmark A/S*, aff. C-209/10.

Conclusion du Titre II

L'évocation de la notion et du régime du principe de pleine concurrence établit sans peine que le droit fiscal instrumentalise le jeu concurrentiel, en en faisant un outil de détermination objective de la base imposable des contribuables liés dans un groupe.

On relève que l'opportunité, ou même la légitimité de cette instrumentalisation n'est pas contestée. En revanche, cette subordination de la concurrence à la fiscalité emporte des implications techniques dont le législateur fiscal et le juge de l'impôt n'ont peut-être pas pris toute la mesure.

On retiendra ainsi de notre étude que les prix intragroupes issus de la technique fiscale du principe de pleine concurrence sont jugés pleinement opposables au contribuable intégré, au titre des infractions de droit commercial et de droit de la concurrence que sont principalement la revente à perte ou l'abus de prédation tarifaire.

On ne saurait concevoir de plus nette convergence entre droit fiscal et droit privé. Cependant, sur un plan pratique, cette parfaite internormativité - si l'on ose dire - semble éluder certaines spécificités du régime même du principe de pleine concurrence. Plus précisément, le juge commercial ou le juge de la concurrence ne prennent pas - ou que très marginalement - acte du fait que les prix de cession intragroupes déterminés en application du principe de pleine concurrence peuvent être techniquement décorrélés des prix de marché libre. Cette méconnaissance du régime fiscal du principe de pleine concurrence est susceptible de conduire à la qualification artificielle d'infractions au détriment de l'opérateur intégré.

Cette première évocation des enjeux pratiques du régime du principe de pleine concurrence appelle son examen plus approfondi.

Par-delà ces aspects commerciaux, il apparaît en effet surtout que le principe de pleine concurrence illustre de manière claire les distorsions fiscales de concurrence naissant d'une



absence de respect, par le droit fiscal, de l'avantage concurrentiel propre à l'opérateur intégré. Le principe de pleine concurrence détermine en effet un régime d'imposition qui transpose sans ajustement à des contribuables intégrés les déterminants de valeur ajoutée (prix, marge) de leurs concurrents intégrés. Cet alignement de valeurs ajoutées méconnaît ainsi l'avantage concurrentiel propre à l'opérateur intégré, tenant à ses synergies d'intégration, et conduit à une charge fiscale décorrélée de ce dernier. Il s'ensuit des distorsions fiscales de concurrence entre contribuables intégrés et indépendants, qui confirment empiriquement notre postulat de nécessaire corrélation du prélèvement fiscal à la valeur ajoutée.

Conclusion de la Partie I

De cette étude de la concurrence entendue comme objet du droit fiscal, il ressort que le postulat théorique formulé de manière liminaire s'avère empiriquement vérifié, et en outre cohérent avec les travaux doctrinaux mené à ce jour.

Pour mémoire, selon ce postulat, l'avantage concurrentiel qui détermine à lui seul l'issue du jeu concurrentiel est réductible à un avantage en valeur ajoutée entre concurrents ou actes concurrents; ainsi, pour ne pas distordre le jeu concurrentiel, le droit fiscal devrait corrélérer la charge fiscale subie par des contribuables ou actes concurrents à leurs valeurs ajoutées respectives, ou, formulé *a contrario*, ne pas traiter différemment ces concurrents ou leurs actes dans la mesure où une telle différenciation ne saurait refléter leurs valeurs ajoutées respectives.

La recherche menée s'est attachée dans un premier temps à recenser les manifestations concrètes d'une concurrence affectée par le droit fiscal en vue d'identifier les facteurs techniques de la distorsion fiscale de concurrence.

Opérant à cette fin une gradation dans la complexité, ce recensement a consisté dans un premier temps à étudier les distorsions de concurrence naissant de la fiscalité dérogatoire, en tant que paradigme évident du traitement fiscal différencié susceptible de bénéficier à certains actes ou opérateurs au détriment de leurs concurrents. En effet, l'objectif assumé de favoritisme – ou du moins de modulation – inhérent à la fiscalité dérogatoire en fait un outil heuristique *a priori* approprié pour identifier les facteurs techniques par lesquels la fiscalité affecte favorablement certains opérateurs ou actes. L'étude des critères *ratione personae* de ces traitements différenciés laisse apparaître sans peine que la fiscalité est distorsive de concurrence dès lors qu'elle distingue entre concurrents selon des critères dont on relève qu'ils sont étrangers à l'avantage concurrentiel – ainsi, par exemple, de l'ancienneté sur un marché, de la faiblesse financière, ou encore de la taille. Symétriquement, l'étude des critères *ratione materiae* de ces faveurs confirme de même le caractère distorsif d'impositions qui, bien loin de compenser exactement un surcoût d'intérêt

général – et ainsi restaurer la valeur ajoutée propre à l’activité concurrentielle – conduisent à un avantage net pour le contribuable, c’est-à-dire à sa subvention fiscale.

Dans un second temps, l’étude de la concurrence affectée par la fiscalité s’est portée sur la norme fiscale. L’intérêt de cette étude a été de généraliser ces premiers enseignements techniques sur la distorsion fiscale de concurrence, et d’en circonscrire le champ, qui n’est plus, par définition, réductible à la dérogation fiscale par détermination de la loi. L’évocation des contributions analytiques traitant différemment des produits pourtant substituables les uns aux autres, ou des dispositions déterminant un traitement fiscal reposant sur des critères *ratione personae* étrangers au jeu concurrentiel (par exemple la forme juridique) permettent de relever les enjeux concurrentiels de traitements différenciés institués par une norme fiscale, et de constater que le champ des distorsions qui en découlent est celui du lien de concurrence, c’est-à-dire le marché pertinent tant pratiqué en droit de la concurrence.

Second enseignement de notre étude – résultant par exemple de l’examen des distorsions naissant de la non-déductibilité des charges fiscales affectant les consommations intermédiaires, employée d’ailleurs à des fins de politique de concurrence - la distorsion fiscale de concurrence peut naître non seulement du critère d’imposition qui désigne ou qualifie *de jure* l’acte ou l’acteur imposable, mais plus largement du critère qui, tout en étant *de jure* général, n’est pas *de facto* commun à l’ensemble des opérateurs ou actes concurrents, en ce qu’il renvoie aux caractéristiques économiques de certains d’entre eux. Dit autrement, une distorsion *de facto* peut naître de ce que même en l’absence de traitement juridiquement différencié, la norme fiscale détermine une charge fiscale variant selon des critères qui ne sont pas partagés par tous les actes ou les acteurs concurrents, à raison de leurs spécificités économiques, ces dernières étant en pratique étrangères à leurs valeurs ajoutées respectives. Ceci soulève l’enjeu de l’effet concurrentiel de la disposition fiscale, même générale.

De lege ferenda, l’étude de la concurrence affectée par le droit fiscal confirme ainsi la nécessité, pour le droit fiscal, de déterminer des critères d’imposition *de jure* communs aux actes et aux

acteurs unis par un lien de concurrence, et dépendant le moins possible des spécificités économiques du contribuable ou de son activité, de manière à prévenir des distorsions *de facto*.

Ainsi menée, l'étude de la concurrence affectée par la fiscalité n'a cependant porté que sur l'expression analytique de notre postulat, c'est-à-dire sur le champ et les effets d'un traitement fiscal différencié conduisant à méconnaître la valeur ajoutée propre à chaque contribuable. Il resterait ainsi à vérifier l'impératif plus synthétique de corrélation de la charge fiscale à la valeur ajoutée propre à chaque contribuable ou acte concurrent.

A cette fin, l'étude du principe dit « *de pleine concurrence* », figurant une concurrence instrumentalisée par la fiscalité, constitue un objet d'étude précieux. Transposant aux contribuables intégrés le prix ou la marge – on aura reconnu des facteurs de valeur ajoutée – de concurrents indépendants en vue de déterminer une base d'imposition objective, ce principe offre un bel exemple d'internormativité entre le droit commercial et de la concurrence d'une part et le droit fiscal d'autre part. Surtout, l'évocation des distorsions naissant du régime de ce principe, qui ne tient aucunement compte de l'avantage concurrentiel propre à l'opérateur intégré, confirme pleinement l'impératif de respect de la valeur ajoutée comme facteur fiscal d'une concurrence non faussée. Il permet en effet d'exposer les sur- ou sous- impositions qui résultent de la transposition directe à l'opérateur intégré des déterminants de la valeur ajoutée de l'opérateur concurrent.

Ces observations empiriques démontrent notamment que la distorsion fiscale de concurrence est une affaire de technique fiscale, ce qui nous amène inéluctablement sur le terrain du droit positif. En quoi ce dernier appréhende-t-il les distorsions fiscales de concurrence, en s'opposant le cas échéant aux critères d'imposition portant atteinte – *de jure* ou *de facto* - à la concurrence ?

En premier lieu, *primus inter pares*, le droit de la concurrence⁴⁰⁴ est-il lui-même en mesure d'appréhender ces distorsions fiscales de concurrence ? Paradoxalement, cette question appelle

⁴⁰⁴ La définition matérielle de cet ordre public économique dédié à la protection du jeu concurrentiel n'est pas aisée. Parmi une doctrine très fournie, l'on pourra se reporter notamment à SERRA Y., pour lequel le droit de la

une réponse nuancée tant la capacité du droit de la concurrence à encadrer ces distorsions apparaît contraint.

Portée contrainte dans la mesure où, en l'absence de consécration constitutionnelle⁴⁰⁵, le droit interne de la concurrence⁴⁰⁶ revêt une valeur normative équivalente ou inférieure⁴⁰⁷ à celle de la

concurrence est « *constitué par l'ensemble des règles qui s'appliquent aux entreprises dans leur activité sur le marché et qui sont destinées à réguler la concurrence, c'est-à-dire à faire que la concurrence soit suffisante tout en n'étant pas excessive* » (SERRA Y., *Concurrence et consommation*, D., 1994 p. 2).

Pour d'autres auteurs (v. CHAMPEAUD C., *Caractères du droit de la concurrence*, JCP C., fasc. 30 1991, n°11), le droit de la concurrence cherche tantôt à « *réguler la concurrence pour la rendre plus claire et plus efficace en pratique* », tantôt à dresser simplement les limites à l'intérieur desquelles la compétition s'exerce librement, parfois encore à protéger les entreprises contre des agissements qui désorganiseraient finalement les mécanismes du marché. Encore peut-on affiner l'analyse. La doctrine oppose de manière assez schématique la protection de la concurrence subjective à celle de la concurrence objective. Le droit de la concurrence des pratiques restrictives de concurrence et protégeant la transparence tarifaire (Titre IV, Livre IV C.com.) apparaît « *subjectif* », au sens où il « *s'intéresse à des comportements individuels, à l'exercice de libertés économiques* » dans un « *souci de défense des intérêts des concurrents* » participant d'un savoir-vivre commercial et non, du moins de manière directe, de performance économique du marché animé par l'activité de ces derniers ; le droit de la concurrence objective a pour objet « *la recherche de la protection du marché, de son fonctionnement harmonieux* », autrement dit la préservation de la concurrence, en tant qu'« *intérêt supérieur, objectif, le marché ou, plus précisément, la préservation des structures concurrentielles* » et non des concurrents ; v. CLAMOUR G., *Intérêt général et concurrence : essai sur la pérennité du droit public en économie de marché*, Ed. D., 2006, 1044 p., spéc. n°155 et n°176 (p. 52).

⁴⁰⁵ Absence récemment rappelée par le juge administratif (CE 3^{ème} et 8^{ème} s.-s. 2 mars 2011, n°345288) : « *si la libre concurrence peut être une exigence, notamment pour garantir le respect du principe d'égalité ou de la liberté d'entreprendre, elle n'est pas, en elle-même, au nombre des droits et libertés garantis par la Constitution* » ; s'agissant du juge constitutionnel, à l'argument qu'un crédit d'impôt pour les dépenses de formation professionnelle dont sont exclues les entreprises réalisant un chiffre d'affaires égal ou supérieur à 50 millions de francs serait « *contraire aux principes de la politique de concurrence* », le Conseil objecte « *que les requérants ne fondent leur critique sur aucun principe ou règle de nature à établir le caractère inconstitutionnel de l'article (...)* » (Cons. const. déc. n°2001-457 DC du 27 décembre 2001, *Loi de finances rectificative pour 2001*).

À l'inverse, la Constitution brésilienne dispose en son art. 170 que « *[l']ordre économique, fondée dans la valorisation du travail humain et la libre initiative, a pour finalité d'assurer à tous l'existence digne, selon les valeurs de la justice sociale, étant respectés les principes de : (...) libre concurrence* ». De manière encore plus remarquable que cette consécration constitutionnelle de la libre concurrence, un amendement constitutionnel (art. 146-A issu du *Emenda Constitucional* n°42 du 19 décembre 2003) vise les dépenses fiscales, en relevant que « *Lei complementar podera estabelecer criterios especiais de tributacao, com o objetivo de prevenir desequilibrios da concorrancia, sem prejuizo de a Uniao, por lei, estabelecer normas de igual objetivo* », soit « *[l]a loi pourra établir des critères spéciaux d'imposition, avec l'objectif de prévenir les déséquilibres de la concurrence, dans le respect du droit de l'Union Fédérale d'établir des normes de l'égalité objective* » (traduction libre de l'auteur).

⁴⁰⁶ Art. L 410-1 et svts. du Code de commerce

⁴⁰⁷ S'agissant du principe « *de libre concurrence découlant de l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986* » dégagé par le juge administratif (CE 1^{ère} et 4^{ème} s.-s. r. 1^{er} avril 1998, *Union hospitalière privée et fédération intersyndicale des établissements d'hospitalisation privée*, n°188529, 188539) après avoir, il est vrai, « *été longtemps assimilé au principe de liberté du commerce et de l'industrie* » (MAILLOT J.-M., *La théorie administrativiste des principes généraux du droit*, Ed. D., coll. « Nouvelle bibliothèque de thèses », 2003, 766 p., spéc. p. 493). (Pour une présentation de la place du principe de liberté du commerce et de l'industrie en droit administratif et constitutionnel,

loi fiscale, laquelle n'est donc pas liée par lui. En revanche, les actes de l'administration fiscale⁴⁰⁸ seraient en principe susceptibles d'une qualification en droit interne de la concurrence par le juge administratif⁴⁰⁹, au même titre que l'activité administrative plus générale⁴¹⁰ - étant entendu que le juge fiscal semble exclure l'existence de tout principe de libre concurrence, et refuse de faire de « *la libre concurrence* » un critère de normalité de gestion opposable à l'administration⁴¹¹.

Le droit de l'Union européenne primaire⁴¹² et dérivé⁴¹³ de la concurrence semble plus fécond, contraignant par effet de sa primauté le juge national à écarter toute disposition interne, même législative, qui lui serait contraire.

STIRN B., Droit public et droit de la concurrence, in Le droit de l'entreprise dans ses relations externes à la fin du XXème siècle. Mélanges en l'honneur de Claude Champaud, D. 1997, p. 555, spéc. 556).

⁴⁰⁸ Décisions réglementaires ou actes individuels : « [L]a notion d'action normative est (...) entendue non seulement par activité de législation et de réglementation, mais également édicition d'actes individuels, ce qui englobe également les décisions prises en vertu de régimes d'autorisation » (CHARBIT N., Le droit de la concurrence et le secteur public, L'Harmattan, coll. « Logiques juridiques », 2002, 530 p., spéc. p. 53). Depuis l'arrêt *Société Million et Marais* (CE Sect. 3 novembre 1997, *Sté Million et Marais* n°169907), « l'ordonnance de 1986 fait partie des dispositions dont le respect conditionne la légalité des actes économiques des personnes publiques mais aussi de leurs actes administratifs, unilatéraux ou contractuels » (MAILLOT J.-M., *op. cit.*, spéc. p. 493-494).

On note en outre que bien naturellement le juge administratif est le juge de la seule légalité et refuse à ce titre d'apprécier la conformité au principe d'égalité de dispositions législatives, v. p. ex. CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 2 novembre 1987, *Ministre de l'économie, des finances et du budget c/ société Polyclinique Notre-Dame de France*, n°66871 : les impositions étant conformes à la loi, la requérante ne peut, devant le juge de l'impôt, soutenir valablement qu'elles méconnaîtraient le principe de l'égalité des citoyens devant les charges publiques.

⁴⁰⁹ Le juge de la concurrence refuse avec constance d'en connaître : v. p. ex. décision n°04-D-79 du 23 déc. 2004 relative à des pratiques mises en œuvre par la régie départementale des passages d'eau de la Vendée, le Conseil de la concurrence a relevé « qu'il ne lui appartient pas « de se prononcer sur l'application qui est faite de dispositions fiscales » (motivant curieusement cette position par une absence de redressement fiscal).

⁴¹⁰ « [L]es règles de concurrence ne sont plus seulement applicables aux personnes publiques lorsqu'elles se comportent comme des opérateurs privés, mais également lorsque leurs actes, quelle qu'en soit la nature, produisent une incidence sur l'exercice d'activités de production, de distribution ou de services » (VOGEL L., Droit français de la concurrence, 2006, Lawlex, 858 p., p. 248).

⁴¹¹ CAA Paris 8 octobre 2010, *Min. du Budget des comptes publics et de la fonction publique c./ Société Bayerische Hypo und Vereinsbank*, n°08PA03819 : au sujet de l'avantage concurrentiel qu'offrirait à un contribuable le fait de ne pas être soumis à une obligation de fonds propres, et de l'acte anormal de gestion que constituerait le recours à l'emprunt pour les sommes correspondantes « (...) [Considérant] que la circonstance (...) que l'insuffisance de « fonds propres » alléguée porterait atteinte au principe de la libre concurrence est sans influence sur l'intérêt de telles dépenses pour l'entreprise ».

⁴¹² Sur l'application du droit primaire au lieu et place de dispositions législatives, v. Cass. mixte 24 mai 1975, *Société des cafés Jacques Vabre* ; CE Ass. 20 octobre 1989, *Nicolo*, n°108243.

Ces perspectives ouvertes conduisent cependant ici encore à un constat de portée contrainte, tant sur le fond l'appréhension des distorsions fiscales par le droit de la concurrence paraît circonscrite.

Une première source possible d'encadrement consisterait pour le juge administratif national⁴¹⁴ comme le juge communautaire⁴¹⁵ à appliquer sur le terrain fiscal leur jurisprudence sur l'« *abus automatique* » tirée de l'article 86 TCE [106 TFUE]⁴¹⁶, conduisant à ce qu'une « [une entreprise] est amenée, par le simple exercice des droits exclusifs qui lui ont été conférés, à exploiter sa position dominante de façon abusive ou lorsque ces droits sont susceptibles de créer une situation dans laquelle cette entreprise est amenée à commettre de tels abus »⁴¹⁷.

⁴¹³ Ce qui vaut pour le droit primaire vaut encore pour les règlements (CE 4^{ème} et 1^{ère} s.-s. r. 24 septembre 1990, *Boisdet*, n°58657) voire, de manière moins immédiate, pour les directives. Ainsi, tranchant avec son refus traditionnel d'inclure les traités dans les normes de référence du contrôle de constitutionnalité des lois, le Conseil constitutionnel « constitutionnalise » depuis peu le respect (ou du moins de l'incompatibilité manifeste) par une loi de la libre concurrence promue par une directive communautaire qu'elle transpose (Cons. const. décision n°2006-543 DC du 30 novembre 2006, *Loi relative au secteur de l'énergie*). Ceci offre des perspectives de contrôle de l'atteinte manifeste à la concurrence découlant d'une disposition fiscale. Il suffit pour cela que la directive communautaire qu'elle transpose vise un objectif de concurrence non faussée. Sur l'invocabilité devant le juge administratif des directives à l'encontre des règlements fiscaux internes (et plus particulièrement l'obligation d'abroger un règlement fiscal contraire à une directive communautaire CE Ass. 3 février 1989, *Alitalia*, n°74052), GUTMANN D. Droit fiscal des affaires, Domat droit privé Montchrestien, 3^{ème} éd., 2012, 767 p., p. 83 ; les directives produisent également un effet direct opposable aux décisions individuelles (CE Ass. 30 octobre 2009, *Mme. P.*, n°298348)

⁴¹⁴ CE Sect. 3 novembre 1997, *Sté Million et Marais*, *op. cit.* : si un contrat de concession crée au profit du concessionnaire une position dominante (en lui attribuant un monopole légal sur le service extérieur des pompes funèbres), il ne met pas ce dernier en position d'abuser de cette position dominante dans la mesure où « *la durée (...) de cette convention ne met pas la société en mesure de contrevenir aux dispositions [de l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986] ; (...) le contrat litigieux ne contient aucune clause relative aux conditions de reprise des stocks ou à l'exploitation d'une chambre funéraire; (...) la société (...) n'est dès lors pas fondée à soutenir que, sur ces deux points, le contrat permettrait à la société des Pompes Funèbres Générales d'abuser de sa société dominante* ».

⁴¹⁵ CJCE 23 avril 1991, *Höfner*, aff. C-41/90 préc.

⁴¹⁶ « *Les États membres, en ce qui concerne les entreprises publiques et les entreprises auxquelles ils accordent des droits spéciaux ou exclusifs, n'édicent ni ne maintiennent aucune mesure contraire aux règles du présent traité, notamment à celles prévues à l'art. 12 [18 TFUE] et aux art. 81 à 89 [101 à 109 TFUE] inclus* ».

⁴¹⁷ CJCE 10 décembre 1991, *Merci - Porto di Genova*, aff. C-179/90. L'arrêt Million et Marais précité écarte l'abus automatique aux motifs que « *la durée de l'exploitation stipulée (...) ne constitue pas un abus* », alors que « [les clauses du contrat] ne seraient incompatibles avec l'art. 86 du traité que si l'entreprise était amenée, par l'exercice du droit exclusif dans les conditions dans lesquelles il lui a été conféré, à exploiter sa position dominante de façon abusive ».

Une telle disposition a été opposée aux monopoles fiscaux qui ne seraient pas justifiés par la réalisation d'un service d'intérêt économique général (il s'agit de l'exception de l'article 106§2 TFUE [86§2 TCE]⁴¹⁸), cette jurisprudence des monopoles fiscaux ne présentant toutefois plus qu'un intérêt historique⁴¹⁹. Mais c'est également sur la base de cette prohibition des abus automatiques que le Conseil d'État a jugé que le fait de conférer à un organisme le monopole de la gestion d'un régime complémentaire d'assurance vieillesse dont les cotisations sont seules fiscalement déductibles, conduit ce dernier à abuser de sa situation dominante⁴²⁰. On notera que la nature de l'abus « *au sens de l'article 86 [102 TFUE]* » en cause n'est pas précisée, l'arrêt ne faisant référence qu'à la distorsion de concurrence par octroi exclusif de l'avantage concurrentiel que constitue une déductibilité⁴²¹ ; on relève toutefois que les conclusions du commissaire du Gouvernement auraient été motivées par un risque de prédation tarifaire⁴²². A l'aune de ce risque,

⁴¹⁸ « *Les entreprises (...) présentant le caractère d'un monopole fiscal sont soumises aux règles des présents traités, notamment aux règles de concurrence, dans les limites où l'application de ces règles ne fait pas échec à l'accomplissement en droit ou en fait de la mission particulière qui leur a été impartie (...)* ».

⁴¹⁹ GAVALDA C. et PARLEANI G., *op. cit.*, p. 375 n°729.

⁴²⁰ « *[constitue] un abus au sens de l'art. 86 le fait de réserver à l'organisme gestionnaire du régime d'assurance vieillesse de base des personnes non salariées des professions agricoles l'exclusivité de la gestion du régime complémentaire de retraite bénéficiant seul en vertu du III de l'art. 42 de la loi n° 88-1202 du 30 décembre 1988 de la déductibilité du revenu professionnel imposable des cotisations versées, conduisant ainsi à fausser la concurrence (...)* » (CE Sect. 8 novembre 1996, *Fédération française des sociétés d'assurance et autres*, n°122644).

De même, la Haute Assemblée interprète les dispositions du 8° de l'art. 81 du CGI relatives à l'exonération d'impôt sur le revenu des indemnités versées en cas d'accident du travail dans le sens de leur compatibilité avec le droit européen et le droit interne de la concurrence, v. CE Sect. 1^{er} octobre 1999, *Miquelard*, n°143633. Au terme d'un « *raisonnement novateur (...) inspiré par le souci de prendre en compte les impératifs de la libre concurrence (...) l'inclusion dans le champ de l'exonération des seules prestations versées au titre d'une adhésion volontaire à un régime créé par le législateur, pour séduisante qu'elle était au premier abord, aurait eu pour effet, dans le cas d'espèce, c'est-à-dire pour les salariés expatriés, de conférer à la caisse des Français de l'étranger, un avantage comparatif tout à fait exorbitant par rapport aux compagnies d'assurance privées, lesquelles n'auraient pas pu faire valoir auprès de leur clientèle potentielle le bénéfice de l'exonération d'impôt sur leurs prestations. C'est cette discrimination qui a justifié la solution donnée par le Conseil d'État (...)* » (MIGNON E., *op. cit.*, p. 823).

⁴²¹ Une jurisprudence postérieure fait, de même, de l'avantage fiscal un critère d'atteinte à la concurrence : « (...) *que, si les requérants soutiennent que la taxation de ce revenu aurait pour effet de favoriser le maintien des cotisants dans la nouvelle structure en méconnaissance du principe communautaire de liberté de la concurrence, une telle argumentation ne peut, en tout état de cause, qu'être écartée dès lors que les adhérents ayant décidé de souscrire au nouveau régime ne bénéficient d'aucune exonération et qu'ainsi, aucun avantage concurrentiel n'est conféré audit régime (...)* » (CAA Nancy 19 juin 2008, *M. et Mme. François Bernard*, n°07NC00420).

⁴²² Dans ses conclusions, le commissaire du Gouvernement Bonichot relève en effet que l'organisme « *a par la même le pouvoir d'influencer de manière déterminante les compagnies d'assurance, soit en leur imposant d'offrir,*

une qualification d'abus automatique pourrait être retenue, plus largement, contre tout traitement différencié bénéficiant à un détenteur de droits exclusifs. En ce sens, saisi d'une demande d'avis, le Conseil d'Etat a souligné que le droit interne de la concurrence s'opposerait à ce qu'un opérateur exécutant un marché public bénéficie d'un traitement fiscal distinct de celui s'appliquant à ses concurrents⁴²³.

Une seconde source d'encadrement pourrait résulter de la théorie de l'« *effet utile* », qui découle de l'application conjuguée des articles 101 ou 102 TFUE [81 et 82 TCE] avec l'obligation de loyauté de l'article 10 TCE (remplacé, en substance, par l'article 4§3, du TFUE). Cette théorie oppose aux États membres un « *devoir d'abstention* », par lequel il est entendu qu'ils ne prennent ou maintiennent en vigueur des mesures de nature législative ou réglementaire susceptibles d'éliminer l'effet utile des règles de concurrence applicables aux entreprises⁴²⁴, notamment en favorisant⁴²⁵ ou imposant la constitution d'ententes ou la réalisation d'abus de position dominante⁴²⁶ par des opérateurs.

au besoin à perte, un avantage équivalent pour conserver une part de marché (...), soit en les conduisant progressivement (...) à se retirer du marché. »

⁴²³ Saisi de la question de savoir si le principe de liberté de la concurrence qui découle de l'ordonnance du 1er décembre 1986 ferait ou non obstacle à ce qu'un marché soit attribué à un établissement public administratif qui, du fait de son statut, n'est pas soumis aux mêmes obligations fiscales et sociales que ses concurrents, le Conseil d'État a précisé que les établissements publics sont imposables « *lorsqu'ils exercent une activité susceptible d'entrer en concurrence avec celle d'entreprises privées* », ce qui est le cas dans l'exécution d'un marché soumis à appel d'offres (CE Sect., Avis contentieux 7^{ème} et 5^{ème} s.-s. r. 8 novembre 2000, *Société Jean-Louis Bernard Consultants*, n° 222208).

⁴²⁴ CJCE 21 septembre 1988, *Van Eycke*, aff. C-257/86 point 16, CJCE 21 septembre 1999, *Albany International BV*, aff. C-67/96.

⁴²⁵ Le juge vise les pratiques « *facilitées* » ou « *encouragées* » (CJCE 9 septembre 2003, *Consorzio Industrie Fiammiferi c./ Autorita Garante della Concorrenza e del Mercato*, aff. C-198/01 points 50, 53-55, 57-58). La CJCE invite toutefois le juge national à tenir compte des spécificités du cadre normatif dans lequel les entreprises ont agi, le comportement des entreprises concernées pouvant être apprécié à la lumière de la circonstance atténuante que constitue le cadre juridique national lors de la détermination du niveau de la sanction.

⁴²⁶ Ainsi, au sujet de la conformité au Traité d'une loi belge imposant des prix de tabac fixés par les fabricants et l'importateur, v. CJCE 16 novembre 1977, *GB-Inno/ATAB*, aff. C-13/77 points 29-34 ; v. aussi, au sujet d'un consortium de fabricants d'allumettes CJCE 9 septembre 2003, *Consorzio Industrie Fiammiferi c./ Autorita Garante della Concorrenza e del Mercato*, aff. C-198/01. Pour une présentation plus générale de l'effet utile, v. CHARBIT N., *op. cit.*, spéc. p. 55-56.

Dans quelle mesure une disposition fiscale pourrait-elle encourager de telles pratiques anticoncurrentielles ? En complément de l'évocation de l'abus de prédation tarifaire évoqué dans notre étude du principe de pleine concurrence⁴²⁷, des contribuables pourraient commettre un abus de dominance simple ou collective, voire une entente, dans leur répercussion d'un prélèvement fiscal sur leurs clients.

En effet, ainsi qu'il a été vu ci-dessus, dans des conditions de concurrence normale, en effet, une imposition est supportée en partie par le consommateur (qui supporte une hausse du prix de vente correspondante), et en partie par l'opérateur (qui réduit son profit à due concurrence)⁴²⁸. Il s'ensuit qu'une répercussion intégrale de l'impôt sur le client peut être la manifestation d'une pratique de tarification abusive par un opérateur dominant. En cas de pluralité d'acteurs, une telle conduite pourrait être qualifiée d'abus de dominance collective ou d'entente, dans la mesure où elle ne répondrait pas à l'intérêt de court terme de chacun d'entre eux (en raison de la perte d'activité induite au bénéfice de leurs concurrents respectifs), mais à un intérêt coordonné de long terme commun à l'ensemble des opérateurs⁴²⁹. Symétriquement, une qualification similaire pourrait être opposée à l'absence de transmission au client, par baisse de prix, d'une diminution d'imposition, dont la baisse de la TVA dans la restauration constitue un exemple récent⁴³⁰. Dans ces deux cas de figure, l'impôt est bien un facteur encourageant l'abus de dominance dans la mesure où sa variation à la hausse ou à la baisse préfigure l'abus tarifaire à accomplir, en offrant

⁴²⁷ Dans un tel cas de figure, la prédation peut néanmoins être considérée comme détachable de la disposition fiscale, dont il est difficile de dire qu'elle l'encourage ou le facilite. À l'instar de l'infraction de prédation mentionnée au titre du principe de pleine concurrence, on pourra ajouter celle qui consiste, pour un ou plusieurs opérateurs dominant(s), à imputer l'impôt sur leur marge bénéficiaire, au détriment de leurs concurrents ne disposant pas d'une telle latitude et devant répercuter l'impôt à leurs clients. Ici encore l'incitation reste ténue.

⁴²⁸ CURIEN N., *op. cit.*, p. 24-25.

⁴²⁹ Sur les perspectives de position dominante collective naissant de la répercussion sur le client final d'une hausse de TVA, v. BEDDELEEM O., NEYRINCK N., Utilisation stratégique du droit de la concurrence : le cas de la TVA Bouygues Telecom, Concurrences, n°3-2011p. 1. Dans ce cas d'espèce, Bouygues Telecom avait refusé cette répercussion de la TVA, proposée comme ligne d'action commune par ses deux concurrents principaux. La fuite de clients vers Bouygues Telecom avait conduit ses concurrents à revenir sur ce point focal collusif.

⁴³⁰ Par exemple, sur le marché parisien, les brasseries constitueraient un oligopole fermé en raison d'une absence d'attribution de licences IV ; v. CARBONNIER C., À qui profiterait une baisse de la TVA dans la restauration ?, La Découverte, 2007/1 – n°1, p. 145.

aux opérateurs une ligne d'action tarifaire commune qu'il leur resterait à respecter en se coordonnant. Notons d'ailleurs que les conditions énoncées par le juge communautaire pour constituer un tel abus⁴³¹ sont parfaitement identiques sur le terrain fiscal et, de manière troublante, identifiés très antérieurement par la doctrine⁴³².

Par ailleurs, dans quelle mesure une disposition fiscale peut-elle non plus encourager mais imposer une pratique anticoncurrentielle par nature détachable de la législation qui en est la cause ? Les cas de figure semblent très restreints. On songe à un agrément subordonnant un avantage fiscal à un comportement anticoncurrentiel unilatéral ou concerté, tenant par exemple à une revente à perte. En tout état de cause, le caractère imposé de la pratique a pour conséquence qu'elle ne peut être sanctionnée au niveau des opérateurs⁴³³.

En conclusion, en première analyse, le droit de la concurrence semble bien peu en mesure d'encadrer les distorsions fiscales de concurrence exposées empiriquement.

Faut-il s'en tenir à ce constat pour le moins paradoxal ? L'impératif d'une concurrence non faussée est loin d'être réductible au seul droit de la concurrence entendu au sens strict et formel. Bien que distincts du droit de la concurrence, plusieurs principes et dispositions de droit positif portent une exigence matérielle de concurrence non faussée, notamment par leur souci d'assurer « l'égalité des chances » entre opérateurs⁴³⁴. L'examen du droit positif pouvant opposer une telle

⁴³¹ Transparence du marché, capacité de rétorsion à l'égard de concurrents s'abstenant d'une telle répercussion, et soutenabilité de la ligne d'action vis-à-vis de clients ou de nouveaux opérateurs, v. TPICE, 26 janvier 2005, *Laurent Piau c/ Commission des Communautés européennes* aff. T-193/02 (transposant sur le terrain des pratiques anticoncurrentielles la jurisprudence *Airtours* citée ci-dessus, rendue en matière de concentrations).

⁴³² La doctrine économique a déterminé que la répercussion intégrale d'un impôt sur des clients par des opérateurs « persuadé[s] qu'il[s] ser[ont] suivi[s] dans cette politique et dans cette stratégie par [leurs] concurrents » répondait à des critères exactement identiques : « 1. Que les entrepreneurs aient la volonté d'augmenter leurs prix, 2. Qu'une telle augmentation améliore effectivement leur situation bénéficiaire (...) 3. Qu'il n'y ait pas de producteurs marginaux, 4. Que le système monétaire rende possible l'augmentation des prix 5. Qu'il y ait dans l'économie une tendance à un équilibre » (MOMBERT F., *op. cit.*, p. 442).

⁴³³ En effet, ce caractère imposé exonérerait les acteurs d'une sanction pour pratique anticoncurrentielle : v. CJCE *Consorzio Industrie Fiammiferi c./ Autorita Garante della Concorrenza e del Mercato* 9 septembre 2003, aff. C-198/01 points 50, 53-55, 57-58, 66, 80.

exigence aux distorsions fiscales de concurrence devrait être fécond, pour peu que l'on admette que le droit fiscal est « *essentiellement inégalitaire* »⁴³⁵, ou encore que « *[l]e principe d'égalité voudrait que l'on traite, par exemple, toutes les entreprises implantées sur le territoire national de la même façon. (...)* »⁴³⁶. Dit autrement, faute de constituer une norme formellement opposable au droit fiscal, la concurrence apparaît comme un facteur d'influence indirecte sur ce dernier, en innervant de manière implicite mais certaine de nombreuses dispositions de droit positif, qui lui sont, elles, opposables.

Prendre la mesure de cette influence de la concurrence sur les arbitrages de droit fiscal, c'est évoquer le droit fiscal en tant qu'objet de la concurrence.

⁴³⁴ Sur la « *pluralité de règles de concurrence* » résultant de la « *diversité dans les modes d'atteintes au marché (...)* [résultant des] (...) *comportements des entreprises, qu'ils constituent des pratiques anticoncurrentielles (...)* ou qu'ils relèvent de l'action en concurrence déloyale [mais plus encore] des comportements des acheteurs (...) [ou encore] des interventions normatives des autorités publiques, lorsque leurs décisions provoquent des distorsions entre les opérateurs sur le marché (...) » (BAZEX M. Existe-t-il un droit de la concurrence en dehors de l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986 ?, *Gaz. Pal.*, 13 février 1997, p. 277). On pourra également se reporter à IDOT L., La liberté de concurrence en France, *Petites Affiches*, 23 mars 2000, n°59, p. 4 et svtes., spéc. p. 9, présentant en quoi la politique française de concurrence porte plus récemment sur « *la recherche de l'égalité des conditions de concurrence entre les différents opérateurs* », objectif participant d'une « *préservation des structures concurrentielles* ». Pour le juge communautaire, « *[u]n système de concurrence non faussé, tel que celui prévu par le traité, ne peut être garanti que si l'égalité des chances entre les différents opérateurs économiques est assurée* » (CJCE 19 mars 1991 *République française c./ Commission*, aff. C-202/88 point 51).

⁴³⁵ « *Le droit fiscal [est], plus encore qu'un droit autorisant les discriminations, un droit essentiellement inégalitaire (...)* » (LAMARQUE J., Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes, in *Les mutations contemporaines du droit public, Mélanges en l'honneur de Benoît Jeanneau*, D. 2002, 720 p., p. 183 et svtes., spéc. p. 186). Il est vrai que l'égalité dans les charges publiques, que l'on peut transposer de manière homothétique à l'égalité devant l'impôt, implique « *un accommodement nécessaire, un aménagement des charges tel qu'il s'adapte à la situation de chacun* » (DELVOLVE P., *op. cit.*, spéc. p. 15). Sur la reconnaissance aux États-Unis d'une latitude de modulation des prélèvements fiscaux selon les classes de contribuables ou d'opérations, et la conformité de cette modulation au principe d'égalité, v. WOLF M., *Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis*, L.G.D.J., Bruylant, 2005, 500 p., p. 186.

⁴³⁶ LAMBERT T., L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale, chapitre *op. cit.*, p. 122.

SECONDE PARTIE – LE DROIT FISCAL, OBJET DE LA CONCURRENCE

Apprécier la réception par le droit positif des distorsions identifiées empiriquement implique ainsi de relever que si la libre concurrence ne semble pas constituer une norme formelle s'imposant de manière étendue au droit fiscal, il semble en revanche certain qu'elle innerve de nombreuses dispositions du droit positif qui, sont, elles, pleinement opposables au droit fiscal. Déterminer la portée de la libre concurrence en tant que norme matérielle capable de s'opposer indirectement aux distorsions fiscales de concurrence, implique d'identifier ces vecteurs d'expression, puis de cerner en quoi chacun d'eux fait du droit fiscal l'objet d'un jeu concurrentiel non faussé.

En première analyse, l'idéal d'un jeu concurrentiel non faussé semble innover le principe d'égalité fiscale. Évoquer la capacité du principe d'égalité à nourrir le droit fiscal du respect du jeu concurrentiel, c'est mettre en évidence l'influence implicite de la libre concurrence sur le droit fiscal, et ainsi apprécier comment le droit fiscal est, à défaut d'être normé juridiquement, matériellement affecté par la concurrence (Titre 1).

Mais l'empire de la concurrence sur le droit fiscal est loin de se réduire à cette coïncidence de fait entre égalité et libre concurrence. On constate en effet que la libre concurrence est en effet érigée en objectif explicite de plusieurs branches du droit positif qui s'imposent au droit fiscal.

C'est le cas du droit primaire et dérivé de l'Union européenne, faisant d'une concurrence non faussée un outil et un objectif de l'intégration économique européenne.

C'est non moins le cas des dispositions éparses de droit interne qui ont en commun de veiller à prévenir les « *distorsions dans les conditions de la concurrence* »⁴³⁷ naissant de la fiscalité, en promouvant la neutralité fiscale, voire en visant explicitement la concurrence non faussée pour justifier l'imposition d'un acte ou d'un acteur.

Dans l'un et l'autre cas, on observe que le droit fiscal apparaît subordonné à un objectif de concurrence non-faussée, ses méthodes et finalités propres étant mises de côté, voire même

⁴³⁷ Art. 256 B CGI.



intégralement détournées au bénéfice d'un objectif de concurrence non faussé. Cette subordination peut s'interpréter comme une instrumentalisation du droit fiscal par la concurrence (Titre 2).

Titre 1. Le droit fiscal affecté par la concurrence

Il est entendu que le jeu de la concurrence est par nature inégalitaire⁴³⁸, et que le droit n'a pas à corriger les inégalités entre opérateurs⁴³⁹. Mais il est tout aussi certain que le jeu de la concurrence doit être, y compris sur le terrain fiscal, le champ d'expression de l'« *égalité des chances* »⁴⁴⁰ entre opérateurs.

Quelle est la réception de cette intuition en droit positif ? Le juge administratif comme le juge constitutionnel opposent au droit fiscal, au même titre que toute autre charge publique, un principe constitutionnel d'égalité⁴⁴¹ et, plus largement, un principe général d'égalité⁴⁴².

⁴³⁸ Portant à sa façon le reflet plus large d'une inégalité de fait « *des capacités, des vertus et des talents* » présente dans la nature, v. RIVERO J., Les notions d'égalité et de discrimination en droit public français, Travaux de l'Association Capitant, T. XIV 1961-1962, D., 1996, 352 p., spéc. p. 343.

⁴³⁹ « *La dynamique de la concurrence passe par l'inégalité des aptitudes à conquérir la clientèle* », BRAULT D., Politique et pratique du droit de la concurrence en France, L.G.D.J., 2004, 775 p., p. 133 ; dit autrement, « *[L]orsque ce sont les mérites qui constituent le critère pertinent d'attribution des biens et des charges, l'inégalité des conditions échappe en principe à la règle de droit. Elle est même essentielle pour la réalisation de la concurrence effective promue par la Communauté* » (HERNU R., *op. cit.* p. 136).

⁴⁴⁰ LAURÉ M. Science fiscale, *op. cit.*, p. 111.

⁴⁴¹ L'égalité des droits présente à la première phrase de l'art. 1er de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789, reprise dans son art. 6 disposant que « *la Loi doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse* », l'art. 13 ajoutant « *pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses de l'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés* », ou encore dans l'art. 1^{er} de la Constitution de 1958 proclamant l'égalité devant la loi de tous les citoyens. Autant de références à une « *égalité déterminée* » (v. MELIN-SOUCRAMANIEN F., Le contrôle de proportionnalité exercé par le Conseil constitutionnel (Le contrôle du respect du principe d'égalité), Petites Affiches 5 mars 2009, n°46, p. 70) que le Conseil constitutionnel complète par un renvoi au « *principe d'égalité* » ou au « *principe constitutionnel d'égalité* ». En pratique, le Conseil constitutionnel ne renvoie pas, à ce jour, au principe de non-discrimination contenu dans le bloc de constitutionnalité (Alinéa premier du Préambule à la Constitution du 27 octobre 1946, art. 1^{er} de la Constitution) pour étayer ses décisions en matière fiscale.

⁴⁴² « *Le terme « d'égalité devant l'impôt » n'implique pas nécessairement une référence aux seules dispositions de l'art. 13 ; il peut également exprimer l'application, en matière fiscale, du principe général d'égalité, et refléter, alors, l'imbrication des fondements juridiques du contrôle* » (CASTAGNEDE B., Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale, Petites Affiches, 1^{er} mai 2001, n°86, p. 4). « *Telle est la brillante carrière de notre principe : issu de la plus fameuse Déclaration des droits, il marque « nos traditions républicaines » et inspire d'innombrables arrêts de la jurisprudence administrative qui l'érige en principe général du droit* » (GAUDEMET P.-M., *Réflexions sur le principe d'égalité devant les charges publiques*, article *op. cit.*, p. 339).

Ce droit positif est-il en mesure de s'opposer aux distorsions fiscales de concurrence identifiées ci-dessus ?

Un tel encadrement ne va pas de soi : une telle égalité entre contribuables devra s'apprécier dans une perspective verticale de répartition de l'impôt⁴⁴³, excluant la comparaison directe de la charge fiscale subie par des concurrents, et portant jusque sur le terrain de l'intérêt à agir⁴⁴⁴. Plus récemment, toutefois, le Conseil d'État a reconnu un tel intérêt pour un contribuable contestant le non-assujettissement à la TVA d'un de ses concurrents⁴⁴⁵. En outre, depuis peu, le juge de la légalité admet pouvoir être saisi de l'annulation d'une extension administrative, à une société concurrente, d'un avantage accordé par la loi⁴⁴⁶, de l'octroi d'un avantage que la loi réserve à

⁴⁴³ Cette approche verticale se manifeste dans la jurisprudence administrative qui refuse d'apprécier une rupture d'égalité sur le seul fondement du traitement fiscal de concurrents : « *le principe d'égalité devant l'impôt ne permet pas à un contribuable de soutenir utilement, pour obtenir la décharge de sa propre imposition, qu'un autre contribuable placé selon lui dans une situation identique à la sienne a été en fait mieux traité que lui par l'Administration fiscale* » (DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., RACINE P.-F., *Grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, D., 5^{ème} éd., 2009, 1110 p., p. 170 n°4). Ainsi, « [à] supposer même que d'autres contribuables placés dans la même situation que la société requérante aient été exonérés de la contribution foncière des propriétés bâties cette circonstance serait sans influence sur le bien-fondé de l'imposition de la société » (CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. 9 octobre 1974, *SA Morin et Cie.*, n°92912). De même, de manière constante, le juge administratif refuse de qualifier de rupture d'égalité devant les charges publiques l'imposition d'une entreprise alors même que sa concurrente bénéficierait d'une exonération. En effet, cette exonération « (...) a seulement pour effet de maintenir cette dernière dans le cadre légal et réglementaire de droit commun (...) » (CAA Bordeaux 22 juin 2006, *Société Frégate Loc 7*, n°03BX02304). Un contribuable ne saurait utilement se plaindre, dans un contentieux fiscal de pleine juridiction, « de ce que l'application d'une instruction administrative aurait pour effet d'accorder à des entreprises placées dans des situations comparables des avantages inégaux en matière de plafonnement des cotisations de taxe professionnelle » ; ainsi, « le principe d'égalité est impuissant à discipliner les conditions d'application de la loi fiscale » (CE Sect. 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. 19 mars 1986, *Société Mécanique Automobile de l'Est*, n°49261).

⁴⁴⁴ Selon la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'État *Sibille et Duranton de Magny* (CE Sect. 4 décembre 1936, *Sibille et Duranton de Magny*, n° 37873), des requérants n'ont pas d'intérêt à agir pour contester la légalité en matière d'agrément aboutissant à une exonération fiscale de concurrents dans la mesure où ils sont « sans qualité pour critiquer l'application individuelle (...) faite, dans un cas particulier, à des tiers de la disposition de la loi fiscale » (v. encore CE 7^{ème} s.-s. 29 octobre 1965, *Sieur Chemin*, n° 56761, sur le fait que l'administration n'est pas liée par les décisions individuelles prises à l'égard d'autres opérateurs).

⁴⁴⁵ CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. 6 janvier 1988, *Entreprise Georges Dobrouchkess*, n°40222. Au sujet de cette espèce, le commissaire Le Roy relève de manière éclairante la prise en compte, dans l'octroi de la recevabilité, de « l'impact du non-assujettissement de ce dernier sur les conditions dans lesquelles cette concurrence joue ».

⁴⁴⁶ CE Sect. 4 mai 1990, *Association freudienne et a. ; M. Robinet et a.*, n° 55124 et n°55137, au sujet de l'extension à des psychologues cliniciens d'une exonération de TVA accordée aux professions médicales et paramédicales réglementées, dont sont exclus les psychanalystes non médecins.

d'autres⁴⁴⁷, ou encore d'instructions fiscales instituant des mesures de faveur. La théorie dite « *des cercles d'intérêt* » ouvre en effet la contestation de ces dispositions « *aux personnes qui appartiennent au même cercle d'intérêt que celles qui bénéficient d'un régime fiscal de faveur alors qu'elles en sont exclues ou que celles qui se voient reconnaître l'extension d'un tel régime qui leur était réservé. Ce cercle d'intérêt réunit donc toutes les personnes susceptibles d'être directement concernées par les distorsions de concurrence créées à l'intérieur du même cercle* »⁴⁴⁸.

À cette réserve liminaire, s'ajoute une deuxième limite. Le juge constitutionnel⁴⁴⁹ et le juge administratif⁴⁵⁰ apprécient traditionnellement la situation des redevables au regard de chaque

⁴⁴⁷ CE 8^{ème} et 7^{ème} s.-s. r. 8 août 1990, *CCI Dunkerque*, n°68387, dans le domaine de la formation continue.

⁴⁴⁸ Conclusions Bachelier sous CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. r. 6 mars 2002, *Union des métiers et des industries de l'hôtellerie, Syndicat national de la restauration publique organisée (SNPRO)*, n°225980). Désormais, le recours pour excès de pouvoir est admis contre des instructions par des contribuables qui soutiendraient que leur mise en œuvre pourrait aboutir à des distorsions de concurrence ou à étendre des avantages dont ils bénéficiaient légalement à de nouvelles catégories de contribuables.

⁴⁴⁹ Le plus souvent le juge relève que le principe d'égalité s'apprécie « *compte tenu des caractéristiques de chaque impôt* » (p. ex. Cons. const. décision n°81-133 DC du 30 décembre 1981) ou encore que, pour l'application du principe d'égalité devant l'impôt, la situation des redevables s'apprécie au regard de chaque imposition prise isolément (Cons. const. décision n°2010-28 QPC du 17 septembre 2010).

⁴⁵⁰ Le Conseil d'État indique ainsi que « *la jurisprudence impose que le principe d'égalité devant les charges publiques soit apprécié pour chaque impôt considéré séparément de l'ensemble du système fiscal, laissant au législateur la responsabilité de l'évaluation politique de l'intensité redistributive de cet ensemble* » (Rapport public 1996).

En application de cette approche analytique, v. CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. 10 novembre 1976, *Sieur Flutet et a.*, n°98659, au sujet d'un impôt général de solidarité constitué de quatre impôts distincts, pour lesquels la Haute Assemblée admet pour chacun des « *règles différentes d'imposition* » : un impôt général de solidarité s'appliquant selon des modalités distinctes aux traitements et salaires, aux bénéficiaires non commerciaux et aux bénéficiaires industriels et commerciaux, peut reposer sur des taux d'imposition « *différents selon les catégories de revenus* ». On pourra encore se reporter à un arrêt excluant une atteinte au principe d'égalité devant l'impôt par un impôt « *sur les transactions* », dans la mesure où les dispositions créant cet impôt n'avaient pas pour objet d'assujettir l'ensemble des revenus provenant de l'exercice d'une activité professionnelle, avec pour conséquence que la légalité de cet impôt doit s'apprécier au regard de la situation propre à l'activité et au statut des contribuables disposant de revenus de même nature (CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 31 mai 2000, *M. Pelle*, n°185742). Au fond, l'appréciation d'ensemble est laissée à la discrétion du seul législateur : « *Restreint à l'examen d'une seule charge, [le principe d'égalité devant les charges publiques] est dépourvu d'une grande portée ; la situation fiscale ou financière d'un administré dépend de toutes les charges qu'il subit ; elle constitue un tout supporté non comme une succession de sujétions envisagées isolément les unes par rapport aux autres, mais comme un ensemble unique provenant de leur combinaison. (...) Sans doute est-ce à un équilibre de ce genre que s'attache le législateur. Précisément c'est la tâche de ce dernier que d'apprécier et de rechercher globalement l'égalité devant les charges publiques, par la variété du régime des contributions mais ce n'est pas le rôle du juge que de trancher du système dans son ensemble* » (DELVOLLE P., *op. cit.*, spéc. p. 195).

imposition prise isolément. En effet, mettant de côté les inflexions récentes évoquées en plus grand détail ci-après, ce n'est que de manière exceptionnelle que le Conseil constitutionnel relève les ruptures d'égalité naissant de l'économie d'un ensemble de contributions, dans la mesure où elles seraient motivées par la solidarité nationale⁴⁵¹ ou territoriale⁴⁵². Il est tout aussi rare que le juge constitutionnel, rejoignant la jurisprudence administrative⁴⁵³, agrège les impositions résultant d'une même loi⁴⁵⁴.

Enfin, tant le juge constitutionnel que le juge administratif ne souhaitent, du moins traditionnellement, brider la latitude d'appréciation du pouvoir fiscal⁴⁵⁵, et s'en tiennent sur ce point à un contrôle restreint à l'erreur manifeste⁴⁵⁶, en-deçà de celui mené par les juges européen⁴⁵⁷, allemand⁴⁵⁸, espagnol⁴⁵⁹ et italien⁴⁶⁰.

⁴⁵¹ Cons. const. décision n°90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, relevant que trois contributions avaient « pour finalité commune la mise en œuvre du principe de solidarité nationale, la détermination des redevables des différentes contributions [ne pouvant à cet égard] aboutir à une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques entre tous les citoyens » (non-assujettissement à la CSG de revenus du patrimoine pour les contribuables les plus modestes, alors que ce dernier n'était pas prévu au titre de la CSG sur les revenus et les produits de placement). Le droit de regard sur les catégories de redevables va « plus loin que le contrôle du respect du principe d'égalité à l'intérieur de chaque imposition » (Dr. fisc., 1995, n°48, Comm. 2209, p. 1712 et svtes., p. 1713).

⁴⁵² S'agissant de contributions mettant en œuvre un principe de solidarité territoriale, et pour lesquelles « ni la détermination des différentes catégories [de contribuables] ni le choix des modalités d'imposition (...) ne doivent créer de disparité manifeste entre redevables » (Cons. const. décision n°97-390 DC du 19 novembre 1997, *Loi organique relative à la fiscalité applicable à la Polynésie française*).

⁴⁵³ CE Sect. 30 juin 1995, *Gouvernement du territoire de Polynésie française*, n°162329 : contrariété au principe d'égalité de l'exclusion, sans justification (au regard des différences de situation entre catégories de revenus ou à un motif d'intérêt général), de revenus agricoles de contributions de solidarité territoriale. On note toutefois que le Conseil d'État ne fonde pas explicitement sa position sur l'objectif de solidarité des contributions en cause.

⁴⁵⁴ Cons. const. décision n°98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999* par laquelle le Conseil constitutionnel estime qu'une révision d'assiette défavorable sur une imposition (la composante salariale de l'assiette de la taxe professionnelle) peut être compensée par l'évolution d'autres impositions.

⁴⁵⁵ La jurisprudence administrative est à ce titre « [respectueuse] du souci manifesté par le pouvoir réglementaire de réserver un traitement fiscal différent à des situations de fait distinctes » (GOULARD G., chron., L'égalité devant l'impôt, RJF, 1995, 10 p. 639 et svtes., p. 639).

⁴⁵⁶ P. ex. CE 10^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 22 mars 2006, *SARL Sajega et autres*, n°288757 : contrôle de l'erreur manifeste d'appréciation dans l'appréciation du respect du principe d'égalité devant les charges publiques, dans la détermination de tarifs différents selon le titre alcoométrique volumique.

⁴⁵⁷ CJCE 3 décembre 1974, *Van Binsbergen*, aff. C-33/74, cité par Rapport Public 1996, p. 37.

Nonobstant ces réserves, une fois analysée une jurisprudence abondante⁴⁶¹ et parfois sémantiquement indéfinie⁴⁶², il apparaît que les deux branches complémentaires⁴⁶³ du régime national du principe d'égalité que sont le contrôle « *spécial* » du respect des facultés contributives

⁴⁵⁸ Contrôle du « *zumutbar* », JOUANJAN O., L'égalité dans la jurisprudence constitutionnelle allemande, Rapport public 1996, p. 411 et svtes., p. 423.

⁴⁵⁹ Dont le Tribunal constitutionnel relève à cet effet, dans une décision STC 110/1933 du 25 mars 1933, que « *le principe d'égalité exige non seulement que la différence de traitement soit objectivement justifiée, mais qu'elle satisfasse la contrainte de proportionnalité devant le Tribunal constitutionnel sur le rapport existant entre la mesure adoptée, le résultat produit et le but recherché par le législateur* » (FONT I LLOVET T., La conception et l'application du principe d'égalité en Espagne, in Rapport Public 1996, p. 444).

⁴⁶⁰ Sur le contrôle du caractère raisonnable (« *ragionevolezza* ») des parités ou disparités de traitement législatif de situations de fait en Italie, v. PIZZORUSSO A., Le principe d'égalité dans la doctrine et dans la jurisprudence italiennes, Rapport public 1996, p. 460.

⁴⁶¹ Le principe d'égalité serait « *la première norme de référence du contrôle de constitutionnalité des lois* » en termes de volume, étant entendu que l'on a recensé 170 décisions s'appuyant sur ce principe depuis sa première application par le Conseil constitutionnel (en matière fiscale, v. la décision « *taxation d'office* » précitée du 27 décembre 1973) (MELIN-SOUCRAMANIEN F., *op. cit.*, p. 70).

⁴⁶² Voir par exemple LAMARQUE J., Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes, *op. cit.*, p. 185 : « *Le Conseil constitutionnel a reconnu un caractère constitutionnel au principe d'égalité devant l'impôt (...) Depuis vingt ans, il n'en a jamais donné de définition précise. Il utilise d'ailleurs indifféremment les expressions d'égalité devant l'impôt, d'égalité devant les charges publiques ou tout simplement d'égalité. Il ne fait non plus aucune distinction entre égalité devant l'impôt et égalité devant la loi fiscale, suivant qu'il s'agit d'une part des règles de fond de l'impôt ou d'autre part des règles de procédure (...)* ». Cette analyse est reprise par F. Melin-Soucramanien, lequel l'assortit d'une raison de fond, consistant en ce que le Conseil constitutionnel veillerait à faire du principe d'égalité une norme constitutionnelle « *compréhensive qui englobe à la fois les cas d'égalité dans la loi et devant la loi* » voire les discriminations expressément prohibées (MELIN-SOUCRAMANIEN F., Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, Economica, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1997, 397 p., p. 59). On pourra également se reporter à CASTAGNEDE B., Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale, *op. cit.*, p. 4 : « *Il arrive, en effet, que le Conseil invoque le principe d'égalité devant la loi* (art. 6 de la Déclaration de 1789 et art. 2 de la Constitution de 1958) *dans des cas qui entreraient mieux dans le champ d'application du principe d'égalité devant l'impôt* (art. 13 de la Déclaration de 1789) ».

Plusieurs décisions sont révélatrices d'une certaine fongibilité des deux notions. Ainsi, dans sa décision n°79-112 DC du 9 janvier 1980 se rapportant au « *principe d'égalité devant la loi* », le Conseil procède à l'appréciation de différences de situation justifiant un traitement fiscal différent, ce qui relève plus sûrement de l'égalité devant l'impôt).

⁴⁶³ Sur le fond, ces deux types d'égalité sont largement complémentaires : « *le contrôle d'égalité en matière fiscale peut cependant justifier le recours à des critères plus spécifiques, appropriés à l'objet des lois d'impôt. L'égalité devant l'impôt, qu'il s'agit alors de vérifier, est souvent regardée comme l'exigence particulière d'une « égale répartition » de la contribution commune qu'affirme l'art. 13 de la Déclaration de 1789. Mais elle ne cesse pas d'être un aspect du principe plus large d'égalité devant les charges publiques, qui n'est pas lui-même détachable du principe général d'égalité devant la loi* » (CASTAGNEDE B., Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale, *op. cit.*, p. 4).



et le contrôle « *général* » de l'égalité devant l'impôt ou la loi fiscale offrent des perspectives saisissantes d'encadrement des distorsions fiscales de concurrence.

En effet, ces deux branches portent respectivement sur la capacité contributive des contribuables d'une part, et sur le champ du traitement fiscal différencié, d'autre part. En ce sens, elles recourent avec une grande netteté les deux expressions de notre postulat de départ. Le contrôle des facultés contributives est en effet potentiellement en mesure d'assurer une corrélation de l'imposition à l'avantage concurrentiel, pour peu que ce dernier soit admis par le juge comme seul facteur de capacité contributive (Chapitre 1). *A contrario*, ou de manière plus analytique, le contrôle de l'égalité devant l'impôt ou la loi fiscale serait en mesure d'encadrer le traitement fiscal différencié des concurrents afin de prévenir les distorsions fiscales de concurrence (Chapitre 2).

Chapitre 1 - Facultés contributives et avantage concurrentiel

Le respect des facultés contributives repose principalement sur les prescriptions de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789⁴⁶⁴, qui dispose que la « *contribution commune* » requise pour l'entretien de la force publique et les dépenses d'administration « *doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* »⁴⁶⁵. Le respect des facultés contributives impliquerait à ce titre une obligation de différenciation⁴⁶⁶ du prélèvement fiscal entre différentes catégories de revenus et redevables⁴⁶⁷. Plus précisément, il prohiberait l'impôt confiscatoire ou faisant peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive.

⁴⁶⁴ Le Conseil constitutionnel accompagne généralement la référence à cette source par les considérants suivants : « Conformément à l'art. 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des redevables » (Cons. const. décision n°81-133 DC du 30 décembre 1981) ou encore que « cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques » (Cons. const. décision n°99-419 DC du 9 novembre 1999, *Loi relative au pacte civil de solidarité*).

⁴⁶⁵ Cette formulation a été reprise à la lettre dans les Chartes de 1814 et de 1830 ainsi que les Constitutions de 1848 et 1852. L'art. 13 se voit rattaché formellement à la norme constitutionnelle de l'égalité devant les charges publiques depuis la décision du 30 décembre 1981 « Loi de finances pour 1982 » (décision 81-133 DC préc., reprise depuis notamment dans les décisions pour les lois de finances pour 1990, 1993, 1996). Sur le fait que le Conseil constitutionnel renvoie à une « égalité » d'ordre générique tiendrait au caractère restrictif de l'art. 13, lequel fait référence à la notion de « contribution commune », v. MELIN-SOUCRAMANIEN F., Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, *op. cit.*, spéc. p. 103.

⁴⁶⁶ MELIN-SOUCRAMANIEN F., Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, *op. cit.*, p. 103 : « Les contribuables qui ont une capacité contributive semblable doivent certes être traités de manière identique, ce qui correspond aux exigences du principe d'égalité devant la loi, mais surtout les contribuables qui n'ont pas la même capacité contributive ne doivent pas payer le même montant d'impôt, ce qui ne se déduit pas du principe d'égalité devant la loi. Le principe d'égalité devant l'impôt prescrit la différence de traitement entre les individus aux facultés contributives différentes : à situation différente, règle différente ». Sur cette obligation de différenciation, et les différences avec l'obligation de non-discrimination, v. RIBES D., Le progrès de l'égalité devant l'impôt. À propos des décisions du Conseil constitutionnel 99-424 DC et 2000-437 DC, RF fin. publ., 2001, n°76, p. 261 et svtes., spéc. pp. 264, 267 et 270 : « l'irréductible spécificité de ce principe d'égalité réside dans l'obligation sanctionnable, faite au législateur, d'établir certaines différenciations nécessaires dans la loi fiscale ». Cette nécessaire proportionnalité, ou adéquation, dans l'imposition rapportée aux ressources, se justifie moins sous un angle éthique que, plus positivement, sous un angle parfaitement logique : « (...) le principe selon lequel un traitement égal doit être appliqué à des hommes égaux ne peut valoir qu'en relation avec le principe selon lequel un traitement différent doit être appliqué à des hommes inégaux » (KELSEN H., Justice et droit naturel, in *Le droit naturel*, Annales de philosophie politique, n°3, PUF, Paris 1959, p. 1) ; v. encore STEICHEN A., *op. cit.*, p. 253.

⁴⁶⁷ Par exemple, la décision 90-285 DC 28 décembre 1990 *Loi de finances pour 1991* relève en son cons. 40 que « exercé au regard de chaque imposition prise isolément, le contrôle d'appréciation des facultés contributives, comme de façon plus générale, d'égalité fiscale, autorise bien entendu la comparaison de règles d'assiette afférentes

Cette exigence de proportionnalité du prélèvement aux capacités contributives serait un outil pertinent d'encadrement de la distorsion fiscale de concurrence, en cas d'équivalence entre ces facultés et la valeur ajoutée définie dans notre postulat. Dans un tel cas, le respect des facultés contributives serait en effet celui de l'avantage concurrentiel, l'imposition serait corrélée à ce dernier, et de ce fait ne saurait emporter de distorsion de concurrence. Est-ce bien le cas?

La réponse n'est pas aisée faute de jurisprudence précise en la matière. Il est vrai que « [l]e contrôle d'égalité dans l'appréciation des facultés contributives intéresse au premier chef les impositions personnelles (...) il peut, plus exceptionnellement et compte tenu des termes de la saisine, s'exercer à propos d'impositions applicables aux entreprises »⁴⁶⁸. À cet égard, en matière de fiscalité des ménages, conformément à l'intuition doctrinale⁴⁶⁹, le revenu est à la fois l'objet de l'imposition ainsi que le critère de la capacité contributive⁴⁷⁰, et le respect des facultés contributives implique une progressivité de l'imposition, tout en s'accommodant d'une certaine linéarité⁴⁷¹ de cette dernière. En outre, sur un plan méthodologique, le contrôle du respect des

à des catégories de revenus, ou de redevables, différentes, dès lors qu'elles sont posées dans le cadre de la même imposition ».

⁴⁶⁸ CASTAGNEDE B., Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale, *op. cit.*, p. 4. L'auteur ajoute que « plutôt appropriée à la mise en œuvre d'impôts directs personnels, la notion de capacité contributive ne soulève pas d'interrogations de principe lorsque sont en cause des impositions sur le revenu ».

⁴⁶⁹ STEICHEN A., *op. cit.*, p. 258 : « Il existe trois indicateurs susceptibles d'être pris en considération au titre d'indicateur de la capacité contributive : le revenu, le capital et la dépense. Le revenu est généralement considéré comme reflétant le mieux la capacité contributive. Sa qualité première est qu'il s'agit d'un flux, tout comme l'impôt. L'impôt sur le revenu frappe un flux de richesse produit par le travail et/ou le capital ; l'impôt est un flux en sens inverse ».

⁴⁷⁰ CASTAGNEDE B., Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale, *op. cit.*, p. 4.

⁴⁷¹ « Le Conseil constitutionnel n'a pas (...) de doctrine précise sur (...) le point de savoir si (...) la progressivité de l'impôt [participe] de la nature constitutionnelle du principe [de respect des facultés contributives] » (LAMARQUE J., Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes, art. *op. cit.*, p. 185). En pratique, le respect des capacités contributives par un prélèvement non progressif, d'assiette très large, est subordonné à son objet de financement de prestations à vocation universelle, à la compensation de prélèvements qui ne sont eux-mêmes ni assis sur l'ensemble des revenus, ni soumis à une règle de progressivité, et à l'absence de déductibilité du prélèvement d'un impôt lui-même progressif (Cons. const. décision n°90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*). Ce raisonnement a été maintenu dans la décision par laquelle le Conseil s'est prononcé sur la conformité au même principe d'une CSG dont le taux s'est accru (passant à 2,4%). Le Conseil estime que « (...) la déduction opérée par la loi, qui est au demeurant partielle et limitée dans son montant par un mécanisme de plafonnement, ne remet pas en cause le caractère progressif de l'imposition globale du revenu des

facultés contributives par le juge constitutionnel connaît trois limites qui mettent en échec toute perspective de contrôle effectif de l'adéquation de l'imposition aux facultés. D'une part, le juge n'oppose pas le respect des facultés contributives aux impôts ayant une finalité autre que financière⁴⁷². D'autre part, le respect des facultés contributives s'apprécie traditionnellement impôt par impôt⁴⁷³, bien qu'il soit concevable que cette position traditionnelle subisse une inflexion récente⁴⁷⁴. Enfin, à l'instar de son contrôle plus général de l'égalité⁴⁷⁵, seules les dispositions déterminant une rupture d'égalité « manifeste »⁴⁷⁶ ou « excessive »⁴⁷⁷ entre les facultés contributives des contribuables risquent la censure du juge constitutionnel.

personnes physiques; qu'elle ne saurait par suite être regardée comme contraire à l'art. 13 de la Déclaration de 1789 » (Cons. Const. décision n°93-320 DC du 21 juin 1993, *Loi de finances rectificative pour 1993*).

⁴⁷² Tel serait le cas « *de l'imposition qui est créée spécialement à l'effet d'inciter le contribuable à renoncer à un comportement négatif, jugé préjudiciable à l'intérêt collectif(...) Cette imposition n'est pas (...) établie en considération des capacités contributives du redevable, ce qui serait contraire à son objet. Le principe d'égalité devant l'impôt proclamé par l'art. 13 est donc inapplicable* » (LAMARQUE J., *Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes*, *op. cit.*, p. 200).

⁴⁷³ Pour LAMARQUE J., *Ibid.*, p. 185, cette « *conception fractionnaire (...) [limite] considérablement les potentialités du principe [d'égalité devant l'impôt résultant de l'art. 13 DDHC]* », ne serait-ce que dans la mesure où le juge n'est pas, de ce fait, en mesure de vérifier si l'inégalité constatée au titre d'un ou plusieurs impôts « *n'est pas corrigée, compensée par les autres impôts* » (BRARD Y., *op. cit.*, p. 117).

⁴⁷⁴ Dans sa décision 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, le Conseil constitutionnel semble apprécier la conformité au principe de respect des facultés contributives d'un ensemble de prélèvements. Il relève ainsi que « *s'il convient, pour apprécier le respect du principe d'égalité devant les charges publiques, de prendre en compte l'ensemble de ces impositions portant sur un même revenu et acquittées par le même contribuable* » (...) « *en l'espèce, l'augmentation du taux marginal maximal d'imposition au barème de l'impôt sur le revenu (...) a pour effet, par sa combinaison, notamment avec l'application du taux marginal maximal de la contribution prévue par l'art. L. 137-11-1 du Code de la sécurité sociale (...) de modifier la portée du taux marginal de cette imposition au regard des facultés contributives des contribuables* ».

De même, le récent avis du Conseil d'État sur la taxation des rémunérations les plus élevées (CE Ass., 21 mars 2013, *Demande d'avis relative aux conditions de constitutionnalité d'une contribution sur les très hauts revenus*) agrège, dans son appréciation du caractère confiscatoire d'une disposition, divers impôts sur le revenu. À cette fin, la Haute Assemblée relève par exemple que « *[t]out alourdissement du barème de l'impôt sur le revenu ou de la contribution exceptionnelle (...) imposerait (...) l'allègement d'un ou des autres impôts concourant à l'appréciation du taux marginal maximal d'imposition pesant sur ces revenus* ».

⁴⁷⁵ « *La simple méconnaissance du principe d'égalité devant l'impôt ne suffit pas à entraîner une déclaration de non-conformité à la Constitution ; la disposition contestée doit créer « une rupture caractérisée » de l'égalité* » (LAMARQUE J. *Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes*, *op. cit.*, p. 186). Pour un éclairage plus général du caractère restreint de ce contrôle, v. MELIN-SOUCRAMANIEN F., *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, *op. cit.*, p. 127 s.

⁴⁷⁶ V. Cons. const. décision n°2000-437 DC du 19 décembre 2000, *Loi de financement de la Sécurité sociale pour 2001* (« *disparité manifeste* ») ; v. également Cons. const. décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010* (« *erreur manifeste d'appréciation* »).

Sur le terrain des entreprises, la Haute Assemblée ne censure pas l'appréciation législative faisant du chiffre d'affaires un critère de la capacité contributive, énonçant « *qu'en retenant le chiffre d'affaires des entreprises comme critère de capacité contributive, le législateur n'a commis aucune erreur manifeste d'appréciation* »⁴⁷⁸. Cette affirmation semble de nature à préserver le jeu concurrentiel. En effet, en principe⁴⁷⁹, le chiffre d'affaires conduit à des coûts moyens unitaires plus réduits, d'où une valeur ajoutée supérieure constitutive d'un avantage concurrentiel. Cette coïncidence entre capacité contributive et avantage concurrentiel est bien de nature à prévenir les distorsions fiscales de concurrence.

On note toutefois qu'une telle équivalence entre chiffre d'affaires et valeur ajoutée n'est vraie qu'en première lecture. En effet un chiffre d'affaires élevé peut être la marque d'une politique tarifaire agressive, consistant à céder au consommateur les marges en vue de conforter sa position sur un marché⁴⁸⁰.

Plus gênant, le juge tire de ce constat de faculté contributive croissant avec le chiffre d'affaires des conclusions pouvant distordre le jeu concurrentiel. Il a en effet été jugé qu'une contribution progressive sur le chiffre d'affaires est compatible avec le respect des facultés contributives⁴⁸¹. Une telle progressivité, qui impose davantage les entreprises présentant un

⁴⁷⁷ Cons. const. décision n°98-404 DC du 18 décembre 1998, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999* (« *ni la progressivité de la contribution contestée, ni ses effets de seuil ne sont excessifs au regard de la nécessaire prise en compte des facultés contributives* »).

⁴⁷⁸ Au sujet de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (dont les entreprises sont redevables dès lors que leur chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 euros), v. Cons. const. décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*.

⁴⁷⁹ Par effet d'économies d'échelle, du moins en deça de l'échelle dite « efficace », au-delà de laquelle l'entreprise se situe en phase de déséconomies d'échelle.

⁴⁸⁰ En outre, le chiffre d'affaires ne permet pas de présumer d'économies d'échelle si l'entreprise se trouve en zone de rendements décroissants (au-delà de son échelle efficace)

⁴⁸¹ « *[N]i la progressivité de la contribution contestée, ni ses effets de seuil ne sont excessifs au regard de la nécessaire prise en compte des facultés contributives de chacun (...)* », Cons. const. décision n°98-404 DC du 18 décembre 1998, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999*.

chiffre d'affaires plus important, conduit à une charge fiscale unitaire plus importante pour ces dernières, qui annule au moins en partie l'avantage concurrentiel de ces dernières, au bénéfice de concurrents de taille plus réduite. A l'inverse, une imposition proportionnelle préviendrait une telle distorsion de concurrence dans la mesure où les valeurs ajoutées post imposition reflèteraient celles avant imposition.

Plus contestables sont les décisions qui jugent respectueuses des facultés contributives l'imposition de la masse salariale⁴⁸², en fonction de la surface foncière⁴⁸³ des entreprises, ou de leur capacité financière⁴⁸⁴. Il n'existe en effet pas de corrélation directe entre ces critères d'imposition et un surcroît de valeur ajoutée générateur d'avantage concurrentiel. Par exemple, toutes choses égales par ailleurs, une entreprise comportant une masse salariale élevée n'est pas nécessairement plus compétitive que ses concurrentes plus productives ou substituant le capital au travail, ni plus à même de pratiquer des prix supérieurs de ce fait ; il est donc distorsif de concurrence d'imposer davantage à raison de ce critère étranger à tout avantage concurrentiel.

S'agissant plus précisément de l'imposition du capital, il est vrai que la qualité d'actif traduit, en principe, une capacité à générer des revenus d'exploitation⁴⁸⁵ et, en principe, de la valeur

⁴⁸² Cons. const. décision n°2010-28 QPC du 17 septembre 2010 : « (...) qu'en retenant la masse salariale des entreprises comme critère de capacité contributive, le législateur n'a commis aucune erreur manifeste d'appréciation ».

⁴⁸³ Cons. const. décision n°98-405 DC, 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999* : les capacités contributives des entreprises assujetties varient en proportion de la superficie de leurs locaux.

⁴⁸⁴ Le Conseil constitutionnel estime que le plafonnement des dépenses d'entreprises visant à atténuer les effets de la fermeture partielle ou totale d'un site, en fonction notamment des « capacités financières » de l'entreprise concernée, ne méconnaît pas le principe d'égalité devant les charges publiques énoncé à l'art. 13 de la Déclaration de 1789 Cons. const. décision n°2001-455 DC du 12 janvier 2002, *Loi de modernisation sociale*.

⁴⁸⁵ Ainsi, au sujet de l'art. 1448 du CGI disposant que « la taxe professionnelle est établie suivant la capacité contributive des redevables », le Conseil d'État définit comme immobilisations « (...) dont la valeur locative est ainsi intégrée dans l'assiette de la taxe professionnelle » les biens « (...) placés sous le contrôle du redevable et que celui-ci utilise matériellement pour la réalisation des opérations qu'il effectue (...) » (CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 19 avril 2000, *SA Fabricauto-Essarauto*, n°172003). A contrario, s'agissant de biens de crédit-bail retournés aux sociétés de crédit-bail dont ils sont propriétaires, le Conseil d'État estimait que ces biens ne doivent pas être rattachés à la base imposable de la société de crédit-bail car il « n'entrait pas dans son objet de les exploiter elle-même » (CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 27 juillet 2001, *Union française de banque (UFB) Locobail*, n°219281). De même, un immeuble doit-il être rattaché à une base d'imposition dès lors que la société en avait la libre disposition et qu'il « était matériellement



ajoutée⁴⁸⁶. On ne peut donc exclure, en première analyse, que l'imposition des actifs soit neutre sur un plan concurrentiel, mais uniquement dans cette mesure. Or l'équivalence entre actifs détenus et revenus ou valeur ajoutée reste difficile à établir⁴⁸⁷, notamment dès lors qu'en pratique les actifs imposés ne concourent pas de manière directe à un avantage concurrentiel. Assurer la neutralité concurrentielle de l'imposition d'actifs impliquerait à tout le moins que le juge constitutionnel conditionne cette imposition au surcroît de revenu ou de valeur ajoutée résultant de ces actifs, par analogie avec ce qu'il a pu exiger en matière de fiscalité du patrimoine des ménages⁴⁸⁸.

utilisable pour l'usage auquel celle-ci le destinait » (CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 18 février 2002, *Société Bic*, n°220796). PLAGNET B. évoque à cet égard « *une interprétation des textes conforme au réalisme économique* » (in *Le raisonnement économique dans la jurisprudence fiscale*, *op. cit.*, p. 529, spéc. p. 530). Pour des développements théoriques plus amples sur l'assimilation de la valeur d'un bien aux flux de revenus qu'il génère, BLANLUET G., *op. cit.*, spéc. p. 265-266.

⁴⁸⁶ Ce réalisme pousse le juge à tenir compte de la propriété économique dès lors qu'elle contribue à la création de valeur ajoutée par l'entreprise : « *Le centre de gravité de la notion de « disposition d'immobilisations corporelles » se déplace ainsi, à la faveur de la jurisprudence récente, de la logique de la propriété du bien ou de la logique comptable de son inscription au bilan comme immobilisation vers la logique économique de l'utilisation du bien pour la création de la valeur ajoutée* » (MAÏA J., chr. RJF, 11/2001, p. 908).

⁴⁸⁷ « [L]a capacité contributive n'est pas une notion juridique, mais bien un concept tiré de l'économie d'entreprise (...) en pratique la difficulté existe vraiment lorsque la propriété et l'utilisation du bien sont dissociés » (DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., RACINE P.-F., Grands arrêts de la jurisprudence fiscale, *op. cit.*, p. 778 n°43).

⁴⁸⁸ Le juge constitutionnel conditionne le respect des facultés contributives par l'impôt sur la fortune à une capacité contributive dépendant non pas des biens détenus mais des revenus qui en sont tirés : Cons. const. décision n°81-133 DC du 30 décembre 1981.

Conclusion du Chapitre 1

En conclusion, le contrôle spécial d'égalité n'est qu'imparfaitement vecteur d'un contrôle de concurrence affectant le droit fiscal.

En effet, notre intuition de la coïncidence entre facultés contributives et avantage concurrentiel – prévenant, selon la première formulation de notre postulat, les distorsions fiscales de concurrence en assurant une charge fiscale corrélée à la valeur ajoutée - ne se vérifie que partiellement.

À l'examen, le contrôle des facultés contributives peut corrélérer imposition et avantage concurrentiel, dans la mesure où le chiffre d'affaires supérieur ou encore la détention d'actifs de production seraient en première analyse des facteurs de valeur ajoutée. Cependant une telle corrélation n'apparaît pas dans l'examen par le juge des autres critères d'imposition qui lui ont été soumis.

En tout état de cause, il ne s'agit là que d'une présomption appellante, en vue de sa confirmation, une analyse économique et concurrentielle *in concreto*, et en tout état de cause, ne pouvant cautionner l'application subséquente d'un mode d'imposition conduisant à réduire ou annuler cet écart de valeur ajoutée. Or il est permis de douter que le contrôle restreint du juge constitutionnel soit en mesure de garantir une telle analyse économique.

Il est vrai que le régime de ce contrôle spécial ne laisse pas apparaître de comparaison, par le juge, des situations relatives des contribuables : le respect des facultés contributives semble s'apprécier dans une perspective verticale et non horizontale, et son appréciation est plus généralement exempte de toute analyse concurrentielle, même implicite.

Portant précisément sur le champ du traitement fiscal différencié, et offrant à cet égard une perspective comparative, le contrôle général de l'égalité devant l'impôt ou la loi fiscale semble à cet égard offrir davantage de perspectives d'encadrement des distorsions fiscales de concurrence.

Chapitre 2 - Égalité fiscale et contrôle du champ de la distorsion fiscale de concurrence

Ainsi qu'il a pu être formulé ci-dessus, le contrôle du champ de la distorsion fiscale par le principe général d'égalité semble au cœur de notre étude de l'affectation de la fiscalité par la norme matérielle d'un jeu concurrentiel non-faussé.

Il est en effet indéniable que le juge de l'impôt oppose au droit fiscal une exigence d'égalité, et qu'à l'examen ce contrôle général de l'égalité repose, de manière variable mais néanmoins fréquente et remarquablement spontanée, sur une analyse concurrentielle.

Ainsi, le juge administratif oppose un principe général d'égalité⁴⁸⁹ et, plus récemment, le principe conventionnel de non-discrimination⁴⁹⁰, aux dispositions fiscales réglementaires⁴⁹¹, en vue de

⁴⁸⁹ CE 7^{ème} s.-s. 23 novembre 1936, *Abdouloussen et autres*. Cet arrêt portait sur la contestation d'un décret de 1923 créant des droits supplémentaires de patente à la charge des émigrants de race asiatique ou africaine exerçant un commerce à Madagascar. Le Conseil d'État énonce que « *ni le principe de la liberté du commerce et de l'industrie, ni celui de l'égalité devant l'impôt, ne font obstacle à (...) un traitement fiscal différent pour les contribuables [selon leur qualité de citoyens français]* ». Parmi les principaux arrêts subséquents, v. CE Sect. 4 février 1944, *Guieysse*, n°62929, ou encore CE 5 mai 1922, *Sieur Fontan*, n°58355 qui mentionne le « *principe de l'égalité fiscale* » en matière de taxation de véhicules ; v. encore CE Ass. 22 février 1974, *Association des maires de France*, n°86102. Ainsi, « *[b]ien avant 1958 le Conseil d'État avait affirmé que le principe d'égalité devant l'impôt fait partie des principes généraux du droit dont le respect s'impose aux autorités administratives (...)* » DAVID C., FOUQUET O. PLAGNET B., RACINE P.-F. D., *Grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, *op. cit.*, spéc. p. 160 n°7.1.

⁴⁹⁰ Les art. 14 CEDH et 1^{er} de son protocole additionnel sont conjointement opposables aux discriminations injustifiées entre contribuables par la loi fiscale (CE Ass., Avis, 12 avril 2002, *SA Financière Labeyrie* n°239693). En pratique, le régime d'application de la non-discrimination ainsi entendue repose sur les mêmes critères que celui du principe d'égalité.

Ainsi, l'analogie de situation s'apprécie « *eu égard à l'objet et aux conditions d'exercice de [l'activité du contribuable]* » (CE, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 1er juillet 2010, *Société financière du Val*, n°304673), des contraintes réglementaires s'opposant à lui (sur la différence de situation objective résultant de l'application de règles prudentielles, justifiant l'exclusion des produits financiers pour la détermination de la valeur ajoutée entrant dans le calcul de la cotisation minimale de taxe professionnelle, v. CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 23 décembre 2010, *Caisse Régionale de Crédit Agricole Mutuel de Centre Ouest*, n° 321068), de son régime juridique (la spécificité du régime des sociétés agricoles justifie une différence de traitement entre les associés non exploitants desdites sociétés et ceux des autres sociétés pour justifier une différence de traitement fiscal : v. Cass. civ. 2^{ème} 16 février 2012, n° 273), ou encore, de manière cumulée, au regard de la nature de l'activité, de l'importance et de la qualité des prestations susceptibles d'être fournies aux clients et les conditions d'exploitation (v. CAA Nantes 16 juin 2011, *Sté. Greenbank Holidays Ltd.*, n°09NT03086). Certaines décisions sont nettement plus elliptiques : ne seraient pas placées dans une situation analogue les sociétés redevables de l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux

s'assurer qu'à des situations semblables, il soit fait application de règles semblables. Ce contrôle « *d'ordre strictement politique, social et économique* », assure aux « (...) *citoyens-contribuables* (...) *la certitude que l'autorité réglementaire ne [peut] aller à l'encontre des prescriptions de la loi fiscale* »⁴⁹², par exemple en pratiquant des distinctions abusives⁴⁹³ entre contribuables ou actes⁴⁹⁴, ce qui semble une première garantie offerte contre la distorsion fiscale. Bien plus, la « *préoccupation ancienne* »⁴⁹⁵ de veiller à ce que les prélèvements fiscaux respectent l'égalité

en tant qu'exploitantes d'installations éoliennes et les sociétés exploitant d'autres sources de production d'électricité, bénéficiant d'un régime d'imposition plus favorable (CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 16 novembre 2011 n°349751).

De même, les justifications objectives et raisonnables du traitement fiscal distinct s'apprécient au regard de l'utilité publique ou de l'objet de la loi. Ainsi, le caractère discriminatoire d'une mesure fiscale distinctive procède de l'absence « *de justifications objectives et raisonnables, c'est-à-dire si elle ne vise pas un objectif d'utilité publique, ou si elle n'est pas fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi* » (CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 10 août 2005, *M. Sarteur* n°259741 ; v. aussi CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 1er juillet 2010, *Société financière du Val*, n°304673). À titre d'exemple, l'exonération de la taxe professionnelle d'œuvres écrites et non d'œuvres audiovisuelles repose sur un critère objectif et rationnel en rapport avec les objectifs de la loi consistant à encourager plus particulièrement ce premier type d'œuvres de l'esprit (CE 9^{ème} s.-s. 8 juillet 2011 n°320104).

⁴⁹¹ Inversement, le juge administratif s'estime incompétent pour apprécier la conformité de la loi fiscale au principe d'égalité : « *lorsqu'à l'occasion d'un contentieux fiscal [un contribuable] se prévaut du principe d'égalité devant l'impôt, il se voit répondre que le moyen tiré de l'atteinte à ce principe est inopérant, dès lors que le contribuable a été imposé conformément à la loi (CE 8^{ème} et 7^{ème} s.-s. 15 février 1989, *Liberatore*, n°71364), ou encore, ce qui revient au même, qu'il n'appartient pas au juge administratif d'apprécier si des dispositions législatives portent atteinte au principe de l'égalité des citoyens devant les charges publiques (CE 9^{ème} et 7^{ème} s.-s. r. 13 mai 1987, *M. Beer*, n°45609)* » (GOULARD G., *op. cit.*, p. 639).

⁴⁹² Sur la faculté de demander l'annulation de l'acte réglementaire contraire à cette loi ou de l'acte individuel d'imposition fondé sur un règlement illégal, v. LAMARQUE J., *Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes*, *op. cit.*, p. 184.

⁴⁹³ « *Nombre de circulaires fiscales et d'instructions de service sont ainsi source d'inégalité. L'administration, sous prétexte de compléter la loi d'impôts, bien souvent l'aggrave et parfois, sous l'influence de groupes de pression l'adoucit au profit de certaines catégories de contribuables, créant ainsi des inégalités (...) Il semble qu'au moment même où le principe [d'égalité] est porté au pinnacle par les juges et par les auteurs, il est bafoué par l'administration (...) Alors que le principe de l'égalité devant les charges publiques a trouvé son origine dans le principe de l'égalité devant l'impôt, il semble que ce soit en matière fiscale qu'il soit le plus manifestement ignoré (...)* » (GAUDEMET P.-M., *Réflexions sur le principe d'égalité devant les charges publiques*, *op. cit.*, p. 339).

⁴⁹⁴ DELVOLLE P., *op. cit.*, spéc. p. 38-39 : « *Les exemples de décrets définissant les conditions d'application d'un impôt en violant l'égalité sont nombreux. Tantôt le Gouvernement soumet à un allègement ou à un régime plus sévère, des contribuables, des biens ou des services qui ne rentrent pas dans la catégorie de ceux qui ont été visés par le législateur (...) Tantôt des actes réglementaires violent une disposition de la loi fiscale, en y ajoutant des prescriptions dans le temps, soit en établissant une forclusion non prévue par la loi, soit en retardant la mise en vigueur du texte (...) Tantôt le Gouvernement établit par décret des distinctions qui n'avaient pas été prévues par le législateur. (...)* ».

⁴⁹⁵ MARSON G., *La neutralisation des distorsions de concurrence devant le juge fiscal : l'analyse économique, facteur de modernisation du contrôle juridictionnel*, *RFDA*, juillet-août 2008, p. 785.

entre opérateurs économiques semble innervée de préoccupations concurrentielles dès lors qu'elle peut tenir compte d'une équivalence entre un prélèvement et le service qu'il finance⁴⁹⁶, ou encore de l'équité entre contribuables⁴⁹⁷.

Pour sa part, le Conseil constitutionnel oppose également le principe d'égalité à la loi fiscale⁴⁹⁸, non sans une certaine ambivalence envers le respect du jeu concurrentiel. Si certaines décisions du Conseil constitutionnel refusent d'assimiler effets anticoncurrentiels et rupture d'égalité devant l'impôt⁴⁹⁹, d'autres assimilent au contraire suppression d'un risque d'atteinte à la concurrence et respect du principe d'égalité⁵⁰⁰.

⁴⁹⁶ CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 23 mars 2005, *Société Doux et Société Doux Frais*, n°269059 : la charge financière correspondant au traitement de déchets d'abattoirs doit être regardée comme un coût inhérent à l'activité économique des éleveurs et des abattoirs. Ainsi, la taxe d'abattage, qui impute les coûts de ce service aux entreprises chargées de l'abattage des animaux, n'a pas pour effet de créer des distorsions au jeu de la libre concurrence entre entreprises des différents États membres de l'Union européenne. Est ainsi rejointe plus largement, l'assimilation par le juge administratif de l'avantage économique, de l'égalité et de la liberté de commerce et d'industrie, p. ex., *a contrario*, CE 1^{ère} et 4^{ème} s.-s. r. 3 novembre 1997, *Société Top Loisirs Guy Merlin*, n°156675 : la vente de terrains municipaux n'a pas fait bénéficier cette société « d'un avantage économique de nature à fausser les conditions de la concurrence entre opérateurs exerçant, dans une situation comparable, la même activité ; [ainsi], les moyens tirés (...) de la méconnaissance du principe de la liberté du commerce et de l'industrie et du principe d'égalité doivent être écartés ».

⁴⁹⁷ Au sujet du droit reconnu au gouvernement de moduler les tarifs de patentes pour « rétablir l'équilibre » entre droits fixes et droits proportionnels ou « améliorer la répartition de la charge de la patente entre les redevables », le Conseil d'État relève que l'évolution relative des bases d'imposition avec le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée ont conduit à une surimposition des producteurs et distributeurs d'énergie électrique et des distributeurs de gaz par rapport à l'ensemble des patentés, justifiant une réduction du tarif des patentes (droits fixes) en fonction des quantités produites ou distribuées (CE Sect. 22 février 1974, *Association des maires de France*, n°86102).

⁴⁹⁸ Le Conseil constitutionnel s'est référé pour la première fois au principe d'égalité de la Déclaration pour s'opposer, dans sa célèbre décision « *taxation d'office* » de 1973, à l'art. 62 de la loi de finances pour 1974, réservant aux contribuables dont la base d'imposition n'excédait pas 50% de la limite de la dernière tranche d'imposition, la possibilité de combattre l'application de la procédure de la taxation d'office, ce qui « *tend à instituer une discrimination entre les citoyens au regard de la possibilité d'apporter une preuve contraire à une décision de taxation d'office de l'administration les concernant* » portant atteinte « *au principe de l'égalité devant la loi contenu dans la Déclaration des droits de l'homme de 1789* » (Cons. const. décision n°73-51 DC du 27 décembre 1973).

⁴⁹⁹ « [L]es effets éventuels des dispositions contestées sur les conditions de la concurrence dans un secteur déterminé ne sont pas constitutifs d'une rupture de l'égalité devant l'impôt », Cons. const. décision n°98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999*, au sujet d'une révision du plafond d'application du régime fiscal des "micro-entreprises" de 100 000 francs à 500 000 francs pour les entreprises d'achat-revente et de 175 000 francs pour les prestataires de services et les titulaires de bénéfices non commerciaux, la saisine considérant que ces dispositions entraîneraient « *des distorsions de concurrence dans certains secteurs d'activité* », notamment celui du bâtiment, dans la mesure où « *les activités d'achat-revente et de prestation de services étant difficilement dissociables dans ce secteur, les dispositions contestées seraient de nature à créer une rupture d'égalité entre entreprises* ». De la même

Enfin, le juge judiciaire applique également le principe d'égalité dans son contrôle de la légalité des impositions indirectes, non sans également assimiler égalité et concurrence⁵⁰¹. Il est toutefois vrai que le nombre d'espèces en cause est très restreint, et que le juge judiciaire y transpose les standards prétoriens des juges administratif et constitutionnel.

On le constate, le contrôle général de l'égalité ainsi mené pourrait coïncider avec la formulation *a contrario*, ou encore analytique, de notre postulat, conditionnant l'absence de distorsion fiscale de concurrence à ce que l'imposition ne dénature pas l'avantage concurrentiel par sa détermination de traitements fiscaux différenciés de concurrents. Un tel résultat serait atteint, toutes choses égales par ailleurs, pour peu que le juge considère que des contribuables ou actes unis par un lien de concurrence – on reconnaît le champ fiscal identifié lors de notre étude de la fiscalité normative - sont dans une même situation objective devant l'impôt, et ne sauraient de ce fait subir un traitement fiscal différencié.

Voici qui invite à examiner dans quelle mesure le principe d'égalité implique ou non une exigence de traitement fiscal homogène des concurrents. Ceci implique de vérifier de quelle façon les juges constitutionnels et administratifs sont susceptibles de développer une analyse

façon, il avait été argué que le taux réduit de TVA sur les abonnements aux réseaux publics de distribution de gaz et d'électricité, créerait une rupture d'égalité au détriment des réseaux de chaleur et des systèmes de chauffage utilisant les énergies renouvelables, notamment le bois. Le Conseil constitutionnel relève que « *les conséquences éventuelles de cette mesure sur les conditions de la concurrence entre entreprises fournissant de la chaleur au public ne sont pas constitutives d'une violation du principe d'égalité* » (*Ibid.*).

⁵⁰⁰ Cons. const. déc. n°84-184 DC, 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985* : « (...) [l'exonération] de la taxe sur les salaires de l'administration des postes et télécommunications aurait, en particulier au plan des activités commerciales de ses services, risqué d'introduire des distorsions dans la concurrence ; qu'ainsi, loin de porter atteinte, comme le soutiennent les députés auteurs de la saisine, au principe d'égalité devant les charges publiques, le maintien de l'assujettissement à la taxe payée par les usagers du téléphone ne fait qu'assurer le respect du principe ».

⁵⁰¹ Par exemple, sur le respect du principe d'égalité devant l'impôt qui résulte d'une taxe sur les ventes directes rétablissant l'égalité des conditions de concurrence entre ventes directes et ventes par les grossistes répartiteurs soumis à des obligations de service public, v. Cass. 2^{ème} civ. 1er décembre 2011, n°1898 ; v. également Cass. com. 12 juillet 2005, n°1074 : sur l'absence de similitude entre le Pineau des Charentes et les vins doux naturels tant en ce qui concerne les caractéristiques du terroir et de l'économie locale que la situation économique des deux régions, et en conséquence l'absence de distorsion de concurrence contraire au principe communautaire d'égalité de traitement instituée par l'art. 402 bis du Code général des impôts.

concurrentielle dans leur contrôle du respect, par le droit fiscal, du principe d'égalité, portant plus précisément sur le traitement fiscal de situations identiques (Section 1), de situations différentes (Section 2), ou d'un impératif d'intérêt général (Section 3).

Section 1. Concurrence et traitement fiscal identique de situations identiques

L'exigence d'un traitement fiscal identique de situations identiques fixe, sur le terrain de la simple application de la loi fiscale, une exigence d'égalité de « *traitement fiscal* »⁵⁰², ou d'égalité devant la loi fiscale⁵⁰³, « (...) [*signifiant*] *simplement, qu'une fois la loi adoptée, cette dernière doit être appliquée de la même manière à l'égard de tous (...)* »⁵⁰⁴. Il s'agit de contrôler une absence de discrimination ou d'arbitraire dans l'application⁵⁰⁵ de la norme. L'égalité ainsi conçue s'opposera aux mesures administratives et légales qui favorisent des acteurs ou qui font prévaloir des situations particulières sur une règle générale et absolue. Le juge constitutionnel relève ainsi

⁵⁰² CAA Bordeaux, 9 juillet 1991, *M. Cornelius Tydens*, n°89BX01695.

⁵⁰³ PELISSIER G., Le principe d'égalité en droit public, L.G.D.J., coll. « Systèmes », 1996, 143 p. La distinction entre égalité devant, dans et par la loi serait due à J. Rivéro (RIVERO J., *op. cit.*, p. 343), mais procède tout aussi sûrement de la distinction kelsénienne entre égalité devant et dans l'impôt (sur ce point, KELSEN H., Théorie pure du droit, 2^{ème} éd., trad. Eisenmann, D. 1962, 367 p., p.189 et svtes.).

La terminologie d'égalité devant la loi est reprise par le Conseil constitutionnel. Ce dernier estime ainsi à propos d'une disposition réservant l'automaticité du sursis à paiement aux contribuables dont la bonne foi n'est pas contestée, « *qu'en traitant différemment des contribuables placés dans une situation différente, le législateur (...) ne porte pas atteinte au principe d'égalité devant la loi fiscale* » (Cons. const. décision n° 81-136 DC du 31 décembre 1981). L'expression d'égalité devant la loi fiscale peut être employée pour désigner l'application du principe d'égalité, dans son acception foncière, dans le cadre du contrôle de légalité exercé par le juge administratif (LAMARQUE J., *Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes*, art. *op. cit.*, spéc. p. 184).

⁵⁰⁴ PHILIP L., *op. cit.*, p. 114. On pourrait dire aussi : « (...) *il n'y a pas plus d'égalité si la loi est inégale que si, égale, elle est appliquée inégalement* », PELISSIER G., *op. cit.*, p. 27.

⁵⁰⁵ Aussi peut-on voir dans ce principe d'égalité « *une injonction faite aux organes d'application de la norme : elle leur impose de ne pas faire d'exception qui ne soit prévue dans la règle. Cette expression du principe d'égalité ne concerne pas le contenu de l'acte, mais seulement les modalités de son application* ». En d'autres termes, la fonction de l'égalité devant la loi est de regrouper l'ensemble des administrés dans une sphère juridique unique, indépendante des situations de fait PELISSIER G., *op. cit.*, p. 25. De la même façon, pour F. Mélin-Soucramani, « [*s]*elon la majorité des auteurs (...) *l'égalité dans la loi concernerait la création de la loi (...)* Il s'agirait d'une égalité matérielle (...) *À l'inverse, l'égalité devant la loi ne concernerait que l'application de la loi et, par conséquent, elle ne s'imposerait qu'aux organes d'application de la loi (...)* Il s'agirait d'une égalité simplement formelle puisque son seul objet serait de garantir une égale application des lois quel que soit leur contenu » (MELIN-SOUCRAMANIEN F., Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, *op. cit.*, p. 54).

notamment – et très logiquement - qu'« *il est dans la nature même d'une [loi d'amnistie fiscale] de porter atteinte au principe d'égalité* »⁵⁰⁶. Il ne fait guère de doute qu'une telle protection contre l'arbitraire serait, sous réserve de son application rigoureuse, de nature à préserver – toutes choses égales par ailleurs - le jeu concurrentiel, en prévenant des charges fiscales discrétionnaires affectant certains opérateurs à l'exclusion de leurs concurrents.

Mais surtout, cet impératif de traitement identique comporte une véritable règle de fond dépassant ces simples enjeux d'application de la disposition fiscale. Le juge constitutionnel⁵⁰⁷ et le juge administratif⁵⁰⁸ l'interprètent en effet comme l'exigence « *qu'à des situations semblables soient appliquées les mêmes règles (...)* »⁵⁰⁹ ou, du moins, que les contribuables « *[soient] placés dans une situation similaire* »⁵¹⁰ sur un plan fiscal. Il s'ensuit que dans le droit fil de la jurisprudence administrative plus générale⁵¹¹, « *la règle est réputée, a priori, satisfaire les contraintes du principe d'égalité dès lors qu'elle est la même pour tous* »⁵¹², et le principe d'égalité censure des traitements fiscaux distincts d'opérateurs se trouvant dans une même situation devant l'impôt⁵¹³.

⁵⁰⁶ Cons. const. décision n°86-209 DC du 3 juillet 1986, *Loi de finances rectificative*.

⁵⁰⁷ Cette acception de l'égalité sous-tend la célèbre décision « *Taxation d'office* » (Cons. const. décision n°73-51 DC du 27 décembre 1973, préc.), par laquelle le juge constitutionnel oppose pour la première fois le principe d'égalité à la loi fiscale.

⁵⁰⁸ CE Sect. 6 mai 1932, *Genthon*, n°7686, 1664 et 18179 : la perception de droits de stationnement variant selon la qualité des véhicules, mais « *pour une même occupation* » crée « *une inégalité de régime fiscal pour une même occupation [du domaine public]* ».

⁵⁰⁹ Cons. const. décision n°80-128 DC du 21 janvier 1981, *Loi relative au travail à temps partiel*. Pour une formulation *a contrario* « *(...) si le principe d'égalité interdit qu'à des situations semblables soient appliquées des règles différentes (...)* », Cons. const. décision n°85-200 DC du 16 janvier 1986.

⁵¹⁰ Au sujet d'écrivains et de compositeurs qui peuvent, dans les mêmes conditions que l'ensemble des autres contribuables concernés par la suppression progressive de la déduction forfaitaire supplémentaire, opter pour la déduction des frais professionnels réels, v. Cons. const. décision n°96-385 DC du 30 décembre 1996, *Loi de finances pour 1997*.

⁵¹¹ Au sujet d'un arrêté portant suspension annuelle de la commercialisation d'éthylotests électroniques, dont il a été jugé qu'il n'entraîne pas de distorsion de concurrence dès lors que « *les mesures contestées s'appliquent à l'ensemble des entreprises concernées* » (CE Sect. 14 avril 2005, *Société Pelimex*, n°279001).

⁵¹² Pour reprendre la célèbre formule du doyen Trotabas, in *Rapport public pour 1996*, p. 42.

Au cœur de ce contrôle se trouve l'appréciation de la similarité de situation commandant une identité de traitement. La pratique du juge est d'apprécier⁵¹⁴ une telle similarité par catégorie⁵¹⁵ de contribuables, faisant écho à la pratique plus générale du pouvoir fiscal⁵¹⁶ : pour reprendre les termes du commissaire Bachelier, « (...) [*Le principe d'égalité*] repose sur l'idée selon laquelle le pouvoir réglementaire titulaire d'une compétence fiscale ne peut à sa guise décider l'assujettissement à l'impôt de telle ou telle catégorie de citoyens et d'exclure délibérément une ou plusieurs autres catégories déterminées. Il garantit assurément l'interdiction de tout régime discriminatoire (...) »⁵¹⁷.

Cette précision faite, s'agissant de la prévention des distorsions fiscales de concurrence, le véritable enjeu de cette catégorisation est bien de considérer que l'ensemble des concurrents et /

⁵¹³ S'agissant ainsi du raisonnement tenu au titre de la décision « *Taxation d'office* », pour COLLIARD C.-A. (*Libertés publiques*, D. 1975 839 p., n°191), « *le principe de l'égalité ne peut s'appliquer qu'à l'intérieur d'un même groupe de contribuables ; or ici les gros contribuables ne peuvent être considérés comme formant une catégorie distincte* ».

⁵¹⁴ Conseil d'État, *Rapport public 1996*, p. 101 : « (...) [*La question la plus délicate à résoudre lors de l'instauration d'une différence de traitement fiscal, n'est pas tant d'apprécier s'il existe une différence de situation ou un intérêt général en cause, mais si celui-ci ou celle-là est suffisamment important pour justifier la différence de traitement envisagé* » ; v. également PERELMAN C., *Égalité et valeurs*, in *L'égalité*, vol. 1, Bruylant, 1971, p. 319, pour lequel le traitement égal impose un arbitrage essentiellement quantitatif : « (...) [*le traitement égal d'êtres ou de situations égales (...) 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 de l'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* ».

⁵¹⁵ « *L'égalité devant l'impôt est essentiellement catégorielle* », LAMARQUE J., *Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes*, art. *op. cit.*, p. 184. Il est vrai que « *sauf à rendre la tâche du législateur impossible, l'égalité ne peut lui interdire de généraliser, « typifier », standardiser ses réglementations, c'est-à-dire se déterminer d'après les cas-types sans prévoir de régimes spéciaux pour les hypothèses très particulières ou imprévisibles* » (JOUANJAN O., *op. cit.*, p. 423). Au sujet de cette « *véritable exigence* » en matière fiscale, v. GOULARD G., *op. cit.*, p. 640.

⁵¹⁶ « *On constate que la notion de catégorisation joue un rôle important en ce qui concerne la portée du principe d'égalité en matière fiscale (...) Le problème reste, évidemment, de savoir jusqu'où peut être poussée cette notion de catégorisation. Doit-on considérer qu'un régime fiscal qui ne s'appliquerait qu'à une branche d'un secteur donné serait contraire au principe de l'égalité ?* », PHILIP L., *op. cit.*, p. 157.

⁵¹⁷ Conclusions sous CE Sect. 30 juin 1995, *Gouvernement du territoire de Polynésie française*, n°162329, *Dr. fisc.*, 1995, n°48, spéc. p. 1717-1719. Dans cette espèce, la Haute Assemblée relève que s'il appartenait à l'Assemblée territoriale de Polynésie de « *fixer des modalités différentes de détermination du revenu imposable et de recouvrement pour des catégories de revenus de nature différente, elle ne pouvait, sous peine de méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, exclure sans justification une catégorie de revenus professionnels du champ d'application de l'imposition qu'elle instituait* ».

ou de leurs actes sont dans une situation identique, afin d'assurer leur traitement fiscal homogène, toutes choses égales par ailleurs.

A cet égard, il importe de relever que le juge de l'impôt assimile à une seule catégorie de contribuables tous ceux qui se livrent à une activité identique, et censure la pratique de traitements fiscaux distincts au sein de cette catégorie.

Ainsi, le juge constitutionnel a-t-il pu s'opposer à ce que certains opérateurs soient *de jure* exonérés de taxe sur les salaires, alors même que des opérateurs se livrant à une activité semblable ne l'étaient pas⁵¹⁸. De même, a-t-il estimé contraire au principe d'égalité une contribution spécifique de 25% sur le bénéfice dûe par une entreprise qui n'était pas dans une situation objectivement différente de sociétés exerçant la même activité⁵¹⁹. Plus récemment, le Conseil constitutionnel a été appelé à se prononcer sur le respect du principe d'égalité par la taxe sur les salaires à la charge des seuls non-assujettis à la TVA. Selon les requérants, cette assiette créait une distorsion entre des entreprises qui ont la même masse salariale. Le Conseil a considéré que « *ces règles d'imposition sont les mêmes pour l'ensemble des entreprises relevant d'un même secteur d'activité* »⁵²⁰.

Il en va de même pour le juge administratif, qui refuse par exemple de relever une rupture d'égalité devant l'impôt au titre d'une imposition visant « *les autres personnes morales du même secteur professionnel* »⁵²¹. Il relève par ailleurs que « *ni l'institution de trois contributions différentes, ni l'existence de règles d'exonérations spécifiques à chacune d'entre elles ne*

⁵¹⁸ Cons. const. décision n°84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985* : « (...) [L'exonération] de la taxe sur les salaires de l'administration des postes et télécommunications aurait, en particulier au plan des activités commerciales de ses services, risqué d'introduire des distorsions dans la concurrence ; qu'ainsi, loin de porter atteinte, comme le soutiennent les députés auteurs de la saisine, au principe d'égalité devant les charges publiques, le maintien de l'assujettissement à la taxe payée par les usagers du téléphone ne fait qu'assurer le respect du principe ».

⁵¹⁹ Cons. const. décision n°2010-52 QPC du 14 octobre 2010, *Cie. agricole de la Crau*.

⁵²⁰ Cons. const. décision n°2010-28 QPC du 17 septembre 2010.

⁵²¹ CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 16 juillet 2010, *Société du Grand Casino de Gréoux*, n°339296.

méconnaissent le principe d'égalité devant l'impôt, dès lors que toutes les entreprises exploitant des spécialités pharmaceutiques sont soumises dans les mêmes conditions à chacune des trois contributions »⁵²². Le Conseil d'Etat peut aller jusqu'à exiger le traitement égal d'opérateurs qui non seulement se livrent à une activité identique, mais encore affichent des niveaux de productivité comparables⁵²³, ce qui est remarquablement proche d'une exigence de traitement égal d'opérateurs présentant une même valeur ajoutée.

Cette obligation d'un traitement fiscal unique pour tous les opérateurs exerçant une même activité et, partant, au moins en partie concurrents, articule la délimitation d'un marché pertinent avec une exigence d'universalité de l'imposition ; elle paraît de nature à assurer, toutes choses égales par ailleurs, un traitement fiscal homogène de concurrents, et, partant, assurer une préservation minimale du jeu concurrentiel (au sens où elle ne préjuge en rien des critères d'imposition mis en œuvre par ce traitement fiscal homogène).

Cette conclusion doit néanmoins être nuancée par une limite importante : le juge national refuse en de prendre acte des différences de situation de fait entre opérateurs, même reconnues par lui, telles que celles procédant des différences de condition de travail entre entreprises⁵²⁴, de choix comptables⁵²⁵ ou de gestion⁵²⁶. Ce n'est que dans la mesure où ces différences de situation

⁵²² CE Sect. 28 mars 1997, *Sté Baxter et a.*, n°179049, 179050 et 179054.

⁵²³ Par interprétation *a contrario* de CE 2^{ème} et 6^{ème} s.-s. 24 juin 1977, *Sieur Blondeau*, n°02127 : la disposition d'après laquelle « l'évaluation du bénéfice forfaitaire à l'hectare doit être faite de telle façon que les chiffres fixés dans un département correspondent à ceux établis dans un département voisin pour des terres de productivité semblable », a pour objet « d'assurer l'égalité de traitement d'exploitants se trouvant dans une même situation ».

⁵²⁴ Le Conseil d'État relève ainsi que « les taxes (...) sont perçues dans les mêmes conditions, sur les entreprises qui traitent les mêmes quantités de tomates livrées par les producteurs dans des conditions identiques et qui fabriquent les mêmes quantités de concentré de tomates par rapport à la référence de production ; que si l'assiette et le mode de calcul de ces taxes aboutissent, dans certains cas, à ce que des conserveurs supportent des taxes d'un montant plus élevé que d'autres, cette différence ne tient pas à ce que le décret crée des disparités entre les producteurs de concentré mais uniquement à ce que les entreprises considérées ne travaillent pas dans les mêmes conditions » (CE 4^{ème} et 11^{ème} s.-s. 1^{er} mars 1967, *Société des Établissements Petitjean et a.*, n°59127 et n°59324).

⁵²⁵ Pour le juge administratif, le choix de méthode comptable « à l'avancement » ou « à l'achèvement » constitue une différence de situation excluant une telle rupture de l'égalité devant la loi fiscale, quand bien même deux entreprises réalisant très exactement la même opération pour les mêmes charges et les mêmes recettes se verraient de ce fait assujetties ou non à la taxe professionnelle (CAA Lyon 17 mars 2011, *SCI Brignais Garon*, n°09LYO1717).

seraient visées par le législateur fiscal qu'elles pourraient commander, aux yeux du juge, un traitement égal⁵²⁷.

Surtout, ainsi qu'en témoigne le faible nombre de décisions rendues sur ce terrain, le cœur du principe d'égalité réside moins dans le contrôle du traitement identique de situations identiques, la fiscalité des entreprises étant fondamentalement discriminante, que dans celui du traitement différent de situations différentes, envisagé ci-dessous.

Section 2. Concurrence et traitement fiscal différent de situations différentes

S'inspirant de la jurisprudence administrative en matière d'égal accès aux services publics, les jurisprudences administrative⁵²⁸ et constitutionnelle⁵²⁹ estiment que le principe d'égalité

⁵²⁶ Les dispositions combinées des art. 1647 E et B sexies CGI conduisent à une différence de cotisation minimale de taxe professionnelle selon le recours, par des sociétés exerçant dans le même secteur, à du personnel permanent ou à des intérimaires. Ces dispositions ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant l'impôt, dès lors que ce choix résulte d'une décision de gestion de ces sociétés (CE 9^{ème} s.-s. 23 décembre 2010, *Sécurispace Industries*, n°343576). De même, l'option éventuelle pour l'impôt sur les sociétés, si elle crée une différence d'imposition entre personnes exerçant leur activité dans le cadre de sociétés civiles professionnelles distinctes, est librement décidée par les associés, résulte d'une décision qui leur est opposable, et n'est, de ce fait, pas de nature à créer une rupture caractérisée de l'égalité entre contribuables (CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 23 juillet 2010, *M. Monnot*, n°340114).

⁵²⁷ Les commerçants non-sédentaires bénéficient d'un avantage sur leurs concurrents sédentaires en ce qu'ils ne sont pas soumis à la taxe professionnelle : « [e]n soumettant à une taxe sur les activités commerciales à durée saisonnière les commerçants non redevables de la taxe professionnelle au titre d'une activité dans la commune, le législateur a entendu remédier à une situation jugée par lui inéquitable ; qu'en faisant varier le montant de la taxe en proportion de la superficie du local, de l'emplacement ou du véhicule, dans les limites précédemment indiquées et en tenant compte de la durée d'activité dans la commune, il n'a pas porté atteinte au principe de l'égalité devant l'impôt » (Cons. const. décision n°2000-442 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances pour 2001*).

⁵²⁸ « L'égalité dans la loi n'oblige pas l'État, au sens large, à rendre égales les situations individuelles. Mais l'interprétation contemporaine de ce principe reconnaît aux pouvoirs publics le droit de poursuivre une telle fin » (PELISSIER G., *op. cit.*, spéc. p. 27). Pour cet auteur, s'appuyant sur CE 10 février 1928, *Chambre syndicale des propriétaires marseillais*, n° 76609, un traitement identique est toujours conforme au principe d'égalité, même si en réalité les situations de fait sont différentes ; un traitement différent est également conforme au principe d'égalité à la condition que les situations soient différentes. Il est à noter qu'une société ne peut utilement invoquer le moyen tiré de la violation du principe de l'égalité devant l'impôt au seul motif qu'elle aurait été dans une situation semblable à une autre société (CE 8^{ème} s.-s. 15 décembre 2010, *Société Euro Communication Equipements*, n°322893).

⁵²⁹ « [L]e principe d'égalité (...) n'interdit nullement qu'à des situations différentes soient appliquées des règles différentes (...) » (Cons. const. décision n°97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*) ; v. plus largement DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., RACINE P.-F. *Grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, *op. cit.*, p. 160 n°7.1 : « (...) le principe d'égalité exige que le même régime juridique soit appliqué à toutes les personnes

n'interdit pas le traitement différencié de situations distinctes par l'autorité fiscale, lorsque ce dernier résulte d'une différence objective de situation⁵³⁰.

Toutefois, s'il est possible au pouvoir fiscal de traiter de manière différente des situations différentes, il n'est pas tenu de le faire. En effet, pour le juge administratif⁵³¹ comme pour le juge constitutionnel, en l'absence de reconnaissance d'une « égalité par la loi »⁵³², « le principe d'égalité impose seulement qu'à des situations semblables soient appliquées les mêmes règles et qu'il n'interdit pas qu'à des situations non semblables soient appliquées des règles différentes »⁵³³, sans contraindre le pouvoir fiscal à traiter différemment les contribuables se trouvant dans des situations différentes. Cette conception nationale⁵³⁴ de l'égalité, « héritière du citoyen abstrait de 1789 [et qui considère] que l'universalité de la règle épuise le contenu de l'égalité »⁵³⁵, est promue par le juge constitutionnel⁵³⁶ comme par le juge administratif⁵³⁷. Il

qui se trouvent dans des situations identiques mais il ne s'oppose pas à ce que des dispositions différentes soient appliquées à des personnes qui se trouvent dans des situations différentes ».

⁵³⁰ « La différence de situation ne répond pas à une définition même approximative. Il s'agit essentiellement d'une question de fait. (...) [L]a différence de situation qui, suivant le Conseil constitutionnel, justifie la différence de traitement, peut résider dans une particularité unique et viser une seule nature d'activité étroitement circonscrite, au regard de milliers d'autres situations concernées par la loi, en sorte que la distinction qui est faite par le législateur apparaît aussi bien comme une discrimination difficilement explicable » (LAMARQUE J., in JCP PE, *op. cit.*, p. 6).

⁵³¹ CE Sect. 28 mars 1997, *Sté Baxter et a.*, n°179049, 179050 et 179054 : « (...) le principe d'égalité n'implique pas que des entreprises se trouvant dans des situations différentes doivent être soumises à des régimes différents ».

⁵³² Sur l'égalité par la loi, v. PELISSIER G., *op. cit.*, spéc. p. 29 : « L'égalité par la règle de droit n'est pas fondamentalement différente de l'égalité dans la loi. Comme cette dernière, elle concerne le contenu de la norme. Elle a trouvé sa source dans la même conscience contemporaine de la nécessité de l'intervention de l'État. Mais alors que l'égalité dans la loi aboutit à un contrôle de la justification des distinctions établies par l'État, l'égalité par la loi exprime la revendication d'une action normative en faveur de l'égalité. Elle représente l'expression positive de l'égalité dans la loi. ».

Une telle acception de l'égalité recoupe très largement le champ matériel du principe de non-discrimination, au sens où la notion de non-discrimination « se charge d'un contenu supplétif en procédant d'un dépassement de l'égalité formelle dans la recherche d'une égalité substantielle ou égalité de fait » (*Ibid.*). Sur ces aspects, v. LEMAIRE F., La notion de non-discrimination dans le droit français : un principe constitutionnel qui nous manque ?, RFDA, mars-avril 2010, p. 301.

⁵³³ Cons. const. décision n°80-128 DC du 21 janvier 1981, *Loi relative au travail à temps partiel*.

⁵³⁴ *A contrario*, tant la CEDH que la CJCE considèrent en effet qu'une différence objective de situation doit engendrer une différence de traitement (sur ce point, LEMAIRE F., *op. cit.*, spéc. p. 303).

⁵³⁵ Rapport public 1996, p. 43.

s'agit d'une première limite très forte à la portée, en droit interne, du principe d'égalité dans le contrôle des distorsions fiscales de concurrence.

Cette réserve faite, le principe d'égalité impose qu'une différenciation du traitement fiscal respecte les différences de situation entre contribuables⁵³⁸. L'étude des décisions des juges constitutionnel (Sous-section 1) ou administratif (Sous-section 2), permet de mesurer de quelle façon ces différences de situation respectent ou non l'existence de rapports de concurrence.

Sous-section 1. Le contrôle général des différences de situation par le juge constitutionnel

Le principe constitutionnel d'égalité devrait en première analyse constituer un puissant vecteur de contrôle des distorsions fiscales de concurrence, en s'assurant que les différences de situation évoquées par le législateur à l'appui d'un traitement fiscal différencié respectent les rapports de concurrence – et plus concrètement que le législateur considère que des contribuables et actes concurrents ne sont pas dans une situation différente. Vérifier ceci implique d'examiner comment ce principe encadre les critères *ratione materiae* (§1) ou *personae* (§2) déterminant le traitement fiscal différencié.

⁵³⁶ « (...) [S]i en règle générale le principe d'égalité impose de traiter de la même façon des personnes se trouvant dans la même situation, il n'en résulte pas pour autant qu'il l'oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes » (Cons. const., décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, *Loi de finances pour 2004* ; v. également Cons. const. décision n°2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*). V. par ailleurs PHILIP L., *op. cit.*, p. 14 : « *Quelle égalité consacrer aujourd'hui ? L'égalité des droits recherchée par les hommes de 1789 ou l'égalité concrète qui implique une diversification du régime applicable ? Le Conseil constitutionnel n'a pas tranché d'une manière définitive entre ces deux conceptions différentes de l'égalité. Mais, jusqu'à présent, il s'est plutôt prononcé dans le sens d'une égalité en droits. (...)* ».

⁵³⁷ « [L]a règle est réputée, a priori, satisfaire les contraintes du principe d'égalité dès lors qu'elle est la même pour tous rendant infondé, voire inopérant, tout moyen tiré de ce que l'application d'une règle uniforme aurait causé un préjudice à un individu ou à une entreprise se trouvant dans une situation particulière », Conseil d'État, Rapport public 1996, p. 42. Ce rapport cite notamment CE Sect. 28 octobre 1960, *Laboulaye* et CE 22 mars 1950, *Société des ciments français*.

⁵³⁸ La Cour constitutionnelle fédérale allemande impose, de façon similaire, que « *la différence de traitement (...) ne doit pas entraîner de privilèges, de traitement de faveur (...). Il doit donc exister entre les catégories des différences d'une telle nature qu'elles rendent compréhensible choix du législateur (...)* » (JOUANJAN O., *op. cit.*, p. 415).

§1. La concurrence à l'épreuve des différences de traitement ratione materiae : la clarté d'une jurisprudence constitutionnelle conditionnant la différenciation fiscale à la différence d'activité

À ce jour, les décisions rendues par le juge constitutionnel exigent que le traitement fiscal différencié respecte une différence d'« activité »⁵³⁹ ou de « secteur »⁵⁴⁰. Cette exigence, constitutive d'une application *a contrario* de celle identifiée au sujet du traitement fiscal identique de situations identiques, semble en présenter les mêmes garanties pour la concurrence. En première analyse, une telle exigence semble toutes choses égales par ailleurs protectrice dans la mesure où elle recoupe le rapport de concurrence, quant bien même ce critère de l'activité apparaît trop extensif pour certains observateurs⁵⁴¹.

Il est par ailleurs notable que le juge constitutionnel justifie explicitement un traitement différencié venant compenser les surcoûts liés aux sujétions d'intérêt général⁵⁴² ou « [qui

⁵³⁹ Dans sa décision n°2010-28 QPC du 17 septembre 2010 le Conseil relève ainsi que « le barème de la taxe sur les salaires [variant selon les rémunérations individuelles annuelles] tient compte de la différence de situation entre les contribuables qui ne relèvent pas des mêmes secteurs d'activité (...) permettant ainsi au législateur d'assujettir de manière différente à la taxe sur les salaires des entreprises qui ne sont pas dans la même situation ».

De même, la nature particulière de l'activité de travailleurs indépendants justifie un traitement différencié (Cons. const. décision n°83-164 DC du 29 décembre 1983, *Loi de finances pour 1984*). Autre exemple, l'exonération de l'impôt sur les spectacles, jeux et divertissements des compétitions relevant d'activités sportives créé une différence de traitement entre des spectacles de nature différente et entre des compétitions relatives à des activités sportives différentes (Cons. const. 2012-238 QPC du 20 avril 2012 *Société Anonyme Paris Saint-Germain Football*). De même, la différence de taxation entre les paris hippiques et sportifs en ligne et les jeux de cercle en ligne, lesquels présentent des caractéristiques différentes, n'introduit pas une différence de traitement entre des personnes s'adonnant à ces paris ou jeux dans les mêmes conditions (Cons. const. déc. n°2010-605 DC du 12 mai 2010 *Loi relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*).

⁵⁴⁰ Par exemple Cons. const. décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*. V. aussi, pour une présentation plus générale, MELIN-SOUCRAMANIEN F., Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, *op. cit.*, spéc. p. 170.

⁵⁴¹ Ainsi, au sujet de la décision n°97-388 DC du 20 mars 1997 *Loi créant les plans d'épargne retraite*, assimilant à une catégorie de redevables les institutions financières œuvrant dans le même domaine d'activité et présentant un statut juridique commun, il a été relevé que l'« on peut se demander si, aujourd'hui, le Conseil constitutionnel accepterait encore de considérer comme cohérent un groupe dont la définition est à ce point extensive » (VALLEE L., *op. cit.*, comm. 280).

⁵⁴² Les dispositions appliquant un taux réduit de TVA au service municipal de l'eau à l'exclusion des prestataires privés « sont applicables à tous les exploitants d'un service municipal de l'eau, quel que soit le régime juridique d'exploitation; [en] distinguant les exploitants (...) qui sont soumis à des obligations particulières (...) [pour leur appliquer le taux réduit] le législateur n'a pas méconnu le principe d'égalité devant l'impôt » (Cons. const. décision n°84-186 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances rectificative pour 1984*). On note toutefois que par effet du

rééquilibre les] conditions de concurrence »⁵⁴³ - rejoignant parfaitement nos observations empiriques sur les dépenses fiscales *ratione materiae*, portant plus précisément sur le caractère non-distorsif de la compensation exacte du surcoût d'intérêt général.

S'agissant des taxes affectant les produits, le degré de contrôle du traitement identique d'actes concurrents tend à croître notablement, au point de rejoindre en finesse celui réalisé par le juge de la concurrence. Par exemple, le juge constitutionnel examine les différences de nature entre les sodas, faisant l'objet d'une contribution spécifique, et les autres boissons qui en sont affranchies⁵⁴⁴, ou encore entre produits de restauration rapide destinés à la consommation immédiate et les mêmes produits destinés à être emportés⁵⁴⁵, afin de s'assurer que les traitements différenciés recourent bien une différence objective de situation, plus précisément en termes de consommation. Ce faisant, le Conseil procède à une véritable recherche de substituabilité entre produits, contrôlant l'absence de lien de concurrence.

caractère restreint de son contrôle, le juge constitutionnel ne s'assure pas de l'adéquation du taux réduit aux surcoûts d'intérêt général.

⁵⁴³ Sur le respect du principe d'égalité devant l'impôt qui résulte d'une taxe sur les ventes directes rétablissant l'égalité des conditions de concurrence entre ventes directes et ventes par les grossistes répartiteurs soumis à des obligations de service public, v. Cons. const. décision n°97-393 DC du 18 décembre 1997, *Loi de financement de la Sécurité sociale pour 1998*.

⁵⁴⁴ Cons. const. décision n°2011-644 DC du 28 décembre 2011, *Loi de finances pour 2012* : « *les contributions instaurées (...) sont applicables à un ensemble de boissons défini de manière objective et rationnelle, qui contiennent soit des sucres ajoutés, soit des édulcorants de synthèse ; qu'en instituant ces contributions, assises sur des opérations précisément définies, le législateur n'a pas soumis à des impositions différentes des contribuables placés dans une situation identique ; qu'il n'en résulte pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* ».

⁵⁴⁵ Cons. const. décision n°2011-645 DC du 28 décembre 2011, *Loi de finances rectificative pour 2011* : « *Considérant qu'en créant la catégorie nouvelle des « ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate », le législateur a souhaité soumettre les premières au même régime de taxation que les ventes à consommer sur place visées (...) et, plus généralement, que l'ensemble de la restauration ; qu'en faisant référence aux produits destinés à la « consommation immédiate » il a entendu faire référence aux produits dont la nature, le conditionnement ou la présentation induisent leur consommation dès l'achat* ».

La clarté de cette jurisprudence est cependant troublée par le fait que cette condition d'activité est parfois conjuguée à un critère de statut juridique⁵⁴⁶ d'opérateur se livrant à l'acte. Cette observation nous invite à évoquer plus largement le contrôle de traitements fiscaux différenciés reposant sur des critères *ratione personae*.

§2. La concurrence à l'épreuve des différences de traitement *ratione personae* : l'ambivalence d'une jurisprudence constitutionnelle cautionnant le traitement fiscal différencié de certains concurrents

Ainsi qu'il a été relevé ci-dessus, le jeu concurrentiel ne saurait s'accommoder d'une personnalisation de l'impôt qui soit décorrélée de ses déterminants, à savoir d'un rapport de concurrence et d'un avantage concurrentiel.

Or le juge constitutionnel autorise des traitements fiscaux différenciés d'opérateurs selon des critères qui ne recourent pas le lien de concurrence et qui, de ce fait, conduisent à traiter de manière différente des opérateurs concurrents. Outre le statut juridique mentionné ci-dessus⁵⁴⁷, on relève comme facteurs de différenciation fiscale admis par le juge la date d'entrée⁵⁴⁸ ou

⁵⁴⁶ Cons. const. décision n°84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985* : les requérants contestaient l'institution, à titre permanent, d'une contribution annuelle sur certaines dépenses des institutions financières, calculée sur les frais généraux et non déductibles du résultat imposable. Il était soutenu que cette imposition était contraire au principe de l'égalité devant la loi car elle pesait sur les seules institutions financières, alors que la matière imposable retenue est commune à toutes les entreprises. Le Conseil constitutionnel répond que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte des dispositions fiscales différentes pour des activités professionnelles différentes, en considérant qu'« *en se fondant sur ces caractéristiques propres pour soumettre les institutions financières [qui en raison de leur domaine d'activité ou de leur statut présentent des caractéristiques qui les différencient des autres entreprises industrielles, commerciales ou agricoles] à une contribution particulière, le législateur n'a pas méconnu le principe d'égalité* ». V. également la décision n°97-388 DC du 20 mars 1997, *Loi créant les plans d'épargne retraite* assimilant à une catégorie de redevables les institutions financières œuvrant dans le même domaine d'activité et présentant un statut juridique commun.

⁵⁴⁷ Cons. const. décision n°84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985* préc.

⁵⁴⁸ Au sujet de la TVA collectée sur les péages, le Conseil était saisi d'une rupture de l'égalité devant les charges publiques qui résulterait du fait que « *seuls les ouvrages construits après le 1er janvier 1996 ouvriront droit à déduction* », alors que « *tous les péages perçus (...) seront soumis à la TVA dès le 1er janvier 2001* » et que des sociétés ont construit l'essentiel de leurs ouvrages avant 1996. Le Conseil constitutionnel relève que ces dispositions n'entraînent aucune rupture d'égalité dès lors qu'elles s'appliquent dans les mêmes conditions à tous les exploitants se trouvant dans la même situation ; que la circonstance que certaines entreprises, ayant réalisé l'essentiel de leurs travaux avant le 1er janvier 1996, ne bénéficient pas des droits à déduction afférents aux travaux réalisés avant cette date n'entraîne aucune rupture d'égalité, dès lors qu'elles se trouvent dans une situation différente (Cons. const. décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2001*). V. encore Cons. const.

l'ancienneté sur un marché⁵⁴⁹, la forte intensité de main d'œuvre⁵⁵⁰, les conditions d'exercice d'une activité⁵⁵¹ - ces critères ayant en commun d'être parfaitement étrangers au lien de concurrence et de surcroît à l'avantage concurrentiel.

Plus troublant, le juge constitutionnel estime conformes au principe d'égalité des traitements fiscaux différenciés qui tendraient à neutraliser les positions concurrentielles respectives des opérateurs à raison de leurs valeurs ajoutées. Le juge cautionne ainsi les dispositions défavorisant les opérateurs les plus rentables – présentant une structure de coûts plus favorable en raison d'absence de pertes de démarrage⁵⁵², ou de l'intégration d'autres activités⁵⁵³. *A contrario*, il

décision n°99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000* disposant que « [c]onsidérant qu'en ne prenant pas en compte la durée d'installation dans la commune d'activités commerciales non sédentaires, le législateur a méconnu, en l'espèce, le principe d'égalité devant les charges publiques ».

⁵⁴⁹ Cons. const. décision n°2000-442 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances pour 2001* : « En soumettant à une taxe sur les activités commerciales à durée saisonnière les commerçants non redevables de la taxe professionnelle au titre d'une activité dans la commune, le législateur a entendu remédier à une situation jugée par lui inéquitable; qu'en faisant varier le montant de la taxe en proportion de la superficie du local, de l'emplacement ou du véhicule, dans les limites précédemment indiquées et en tenant compte de la durée d'activité dans la commune, il n'a pas porté atteinte au principe de l'égalité devant l'impôt » ; pour une application *a contrario*, la décision n°99-424 DC du 29 déc. 1999 *Loi de finances pour 2000* censure l'absence de modulation de la taxe pesant sur les commerçants non-sédentaires en fonction de la durée d'installation de leur activité.

⁵⁵⁰ Cons. const. décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, disposant « qu'en retenant, pour le plafonnement de la valeur ajoutée servant d'assiette à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, deux taux différents selon que le chiffre d'affaires de l'entreprise est ou non supérieur à 7,6 millions d'euros, le législateur a entendu prendre en considération la situation particulière des activités à forte intensité de main-d'œuvre ; que, dès lors, le dispositif de plafonnement ne conduit pas à traiter de façon différenciée des contribuables se trouvant dans des situations objectivement identiques ».

⁵⁵¹ La détermination d'une taxe propre au secteur des opérateurs de communications électroniques constitue un traitement fiscal différencié qui n'est pas contraire au principe d'égalité dans la mesure où les sociétés assujetties « présentent, en raison notamment de leur domaine d'activité et de leurs conditions d'exercice, des caractéristiques qui les différencient des autres sociétés, le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels en rapport direct avec l'objectif qu'il s'est assigné » (Cons. const. décision n°2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi n°2009-258 du 5 mars 2009 relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision*).

⁵⁵² Cons. const. décision n°79-112 DC du 9 janvier 1980 validant l'absence de bénéfice d'une exonération de taxe locale pour les établissements producteurs d'électricité, pour lesquels la taxe professionnelle est due à compter du raccordement au réseau de distribution. Ainsi, ces établissements se trouvent placés « dans une situation particulière par rapport à l'ensemble des autres établissements visés par la loi », en raison d'une absence de pertes de démarrage. Dans les faits, pourtant, cette donnée ne leur serait pas propre. Sur ce point, v. LAMARQUE J., Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes, art. *op. cit.*, p. 183.

⁵⁵³ Cons. const. décision n°2010-622 DC du 28 décembre 2010, *Loi de finances pour 2011* : les distributeurs de services de télévision qui sont également éditeurs de tels services sont, eu égard à l'intégration de ces deux activités,

cautionne tout autant les dispositions favorisant les concurrents les plus moins rentables du marché – à raison de leur taille réduite⁵⁵⁴, de leur caractère artisanal⁵⁵⁵ ou de nouvel entrant sur le marché⁵⁵⁶, des conditions d'exercice de son activité⁵⁵⁷ (refusant toutefois de considérer le nombre d'employés comme un facteur de différenciation pertinent⁵⁵⁸).

dans une situation économique particulière de nature à faciliter leur développement (ce qui justifie une majoration de la taxe à leur égard).

⁵⁵⁴ Cons. const. décision n°98-405 DC, 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999* : « Considérant que le législateur a entendu, en étendant la franchise en base de taxe sur la valeur ajoutée, simplifier les démarches et les obligations des petites entreprises ; (...) que les effets éventuels des dispositions contestées sur les conditions de la concurrence dans un secteur déterminé ne sont pas constitutifs d'une rupture de l'égalité devant l'impôt ».

V. également Cons. const. décision n°2001-457 DC du 27 décembre 2001, *Loi de finances rectificative pour 2001*, au sujet d'un crédit d'impôt dont sont exclues les entreprises réalisant un chiffre d'affaires égal ou supérieur à 50 millions de francs. Dans cette décision, le juge constitutionnel relève que la définition du champ d'application de l'article critiqué est fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec la politique d'aide aux petites entreprises en matière de formation et ne crée pas, entre entreprises, une différence de traitement injustifiée.

On pourra également se reporter à la décision n°2010-622 DC du 28 décembre 2010, *Loi de finances pour 2011*. Dans cette dernière décision, le Conseil constitutionnel estime qu'en exonérant de cotisation foncière des entreprises, pendant une durée de deux ans à compter de l'année qui suit celle de leur création, les entrepreneurs ayant opté pour le « régime micro-social », le législateur a entendu favoriser la création et le développement des très petites entreprises en allégeant leurs charges fiscales. Le Conseil précise toutefois, à l'appui de son constat d'absence de rupture d'égalité, que l'avantage est limité dans le temps ; Cons. const. décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2001*, « le législateur a entendu, en fixant le nouveau seuil d'exonération, simplifier les démarches et obligations des entreprises; que la loi a pu, sans méconnaître le principe d'égalité, prévoir de n'assujettir au paiement de la taxe que les personnes réalisant un chiffre d'affaires supérieur au seuil qu'elle a fixé ».

⁵⁵⁵ Cons. const. décision n°96-385 DC du 30 décembre 1996, *Loi de finances pour 1997* : « Considérant d'autre part que les établissements soumis à la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat ayant une activité de vente au détail de carburants ne sont pas placés au regard de l'objet de cette taxe dans la même situation que d'autres établissements commerciaux ayant la même activité, non soumis à ladite taxe, quels que soient par ailleurs les montants du chiffre d'affaires et de la marge bénéficiaire tirés de cette activité; que dès lors en n'incluant pas ces établissements commerciaux dans l'assiette de la taxe, le législateur n'a pas méconnu le principe d'égalité devant l'impôt ». On pourra également se reporter à la décision n°82-140 DC du 28 juin 1982, *Loi de finances rectificative pour 1982*, dans laquelle le Conseil constitutionnel juge qu'une différenciation des taux est justifiée par la situation particulière des entreprises artisanales.

⁵⁵⁶ Dans la décision n°2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision*, le Conseil constitutionnel relève qu'un abattement de cinq millions d'euros serait « de nature à préserver les nouveaux opérateurs de ce secteur en forte progression d'activité ». De même, dans sa décision n°98-402 DC du 25 juin 1998, *Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier*, le juge constitutionnel se prononce sur l'exonération de cotisations sociales des gains réalisés sur les options de souscription ou d'achat d'actions pour des sociétés immatriculées depuis moins de quinze ans à la date d'attribution. La saisine relevait une rupture de l'égalité devant les charges publiques qui n'était justifiée par aucun motif d'intérêt général et un critère d'imposition qui n'était manifestement pas en rapport avec le but visé par le législateur. Le Conseil considère qu'en limitant le bénéfice de cette mesure aux options attribuées par ces sociétés, le législateur a entendu prendre en considération les difficultés spécifiques de l'application des cotisations sociales aux « entreprises innovantes en phase de croissance », et que, ce faisant, il ne s'était pas fondé sur un critère manifestement inapproprié à l'objet poursuivi.

De telles dispositions fiscales reposent sur des critères de valeur ajoutée pour déterminer des charges fiscales qui, bien loin de refléter l'expression naturelle du jeu concurrentiel, s'emploient à la neutraliser ou l'inverser.

Cette jurisprudence favorable aux opérateurs les plus fragiles reflète fidèlement des politiques fiscales en faveur de ces opérateurs relevées dans nos observations sur les dépenses fiscales. La circonstance que les différenciations ainsi cautionnées seraient distorsives de concurrence, dans la mesure où elles ne bénéficient pas à l'ensemble des concurrents et dénaturent fiscalement leurs mérites concurrentiels respectifs, n'est pas relevée par le juge, qui prend très largement acte des objectifs du législateur. Par exception, certaines décisions cautionnent une fiscalité plus avantageuse pour les contribuables les plus rentables, par exemple instituant un plafonnement de taxe professionnelle pour des entreprises à forte valeur ajoutée⁵⁵⁹, ou refusant la consolidation du chiffre d'affaires d'entreprises qui exploitent plusieurs établissements⁵⁶⁰.

⁵⁵⁷ Cons. const. décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*.

⁵⁵⁸ Constituerait une rupture du principe d'égalité devant l'impôt « *le fait d'imposer davantage, parmi les contribuables visés ci-dessus réalisant moins de 500 000 euros de chiffre d'affaires, ceux qui emploient moins de cinq salariés* » : le « *dispositif prévu conduit ainsi à traiter de façon différente des contribuables se trouvant dans des situations identiques au regard de l'objet de la loi* » (Cons. const. décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*).

⁵⁵⁹ La redéfinition d'un plafonnement de taxe professionnelle à 1 milliard d'euros, qui n'aurait selon les requérants pour objet que d'accroître la contribution de deux entreprises publiques, ne porte pas atteinte au principe d'égalité dès lors que le plafonnement a été établi en fonction d'un critère objectif de valeur ajoutée et que « *les entreprises relevant de la même catégorie au regard de ce critère sont placées dans la même situation pour la détermination de leur montant d'imposition* » (Cons. const. décision n°93-330 DC du 29 décembre 1993, *Loi de finances pour 1994*).

⁵⁶⁰ Cons. const. décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010* : saisi de la question de savoir si l'absence de consolidation générale du chiffre d'affaires de l'ensemble des entités composant une société conduit à imposer différemment des entreprises qui ont réalisé un chiffre d'affaires identique selon qu'elles possèdent un ou plusieurs établissements, le Conseil constitutionnel relève « *qu'en ne retenant pas le chiffre d'affaires consolidé au niveau national pour les entreprises qui possèdent des établissements situés dans plusieurs communes, le législateur a entendu imposer la valeur ajoutée dans la commune où le contribuable dispose de locaux ou emploie des salariés exerçant leur activité plus de trois mois ; que la disposition (...) ne porte pas atteinte au principe d'égalité devant l'impôt* ».

Les dernières⁵⁶¹ évolutions du contrôle prétorien, instaurant un contrôle de cohérence⁵⁶² des dispositions fiscales⁵⁶³, offrent une illustration supplémentaire de cette latitude d'appréciation laissée au législateur. Selon ce contrôle, le traitement différencié introduit par la loi fiscale en vue de refléter une différence de situation⁵⁶⁴ doit reposer sur des critères objectifs et rationnels au regard de l'objectif financier (cohérence « interne ») ou incitatif⁵⁶⁵ (cohérence « externe ») de la disposition. Sous réserve de cette rationalité, le juge offre au législateur un « *intervalle d'égalité* »⁵⁶⁶ au sein duquel il est libre de fixer les règles d'imposition⁵⁶⁷. Le juge considère de

⁵⁶¹ À une décision de 1983 (Cons. const. décision n°83-164 DC du 29 décembre 1983), disposant que « *pour poser les règles d'établissement de l'assiette de l'impôt sur les grandes fortunes, le législateur a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en cette matière* », s'est ajoutée la décision n°89-270 DC du 29 décembre 1989 *Loi de finances rectificative pour 1989*, posant le considérant de principe selon lequel « *il appartient au législateur, lorsqu'il établit une imposition, d'en déterminer librement l'assiette, sous réserve du respect des principes et des règles de valeur constitutionnelle ; en particulier, pour respecter le principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels* ».

⁵⁶² Ce critère de cohérence semble se substituer en partie aux critères de différence de situation ou d'intérêt général, sans que ces derniers lui soient subordonnés : il « *co-existe avec le recours aux critères traditionnels de la différence de situation et de l'intérêt général, ou apparaît plus exactement les englober, tout en assurant au juge, par la référence à un instrument de mesure moins strictement défini que les critères traditionnels, l'exercice d'un contrôle plus libre, susceptible d'être mieux adapté aux situations concrètes* » (CASTAGNEDE B., *Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale*, *op. cit.*, p. 4).

L'articulation entre ce critère et ceux, plus traditionnels, de différence de situation et d'intérêt général, paraît ambivalente. Selon G. Eveillard, « *[L]'exigence de critères objectifs et rationnels ne peut être qu'alternative aux critères traditionnels: elle ne constitue en aucun cas une condition supplémentaire* » (EVEILLARD G., *L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel*, *Petites Affiches*, 28 janvier 2000, n°20, p. 8), ne serait-ce que dans la mesure où elle en emprunte la méthodologie assise sur la détermination de catégories de contribuables (ainsi, au sujet de la décision n°98-405 DC du 29 décembre 1998 *Loi de finances pour 1999*, « (...) *le Conseil, lorsqu'il vérifie l'objectivité et la rationalité des critères de discrimination, recherche toujours si une catégorie de contribuables peut se voir appliquer un traitement différent, soit en raison de la particularité de sa situation, soit en raison de l'intérêt général au regard de la finalité des mesures en cause, d'où l'utilisation occasionnelle des critères classiques au stade de l'application concrète. Ainsi, pour la mise à la charge d'une catégorie de contribuables d'une contribution spéciale, il raisonne en distinguant cette catégorie des autres contribuables, se conformant ainsi à sa jurisprudence antérieure autorisant cette mise à charge sur le fondement d'une différence de situation. Simplement, cette démarche n'apparaît pas si clairement dans la méthode de contrôle* »).

⁵⁶³ FAVOREU L. et PHILIP L., RFDC n°4, 1990, p. 733, cité par MELIN-SOUCRAMANIEN, *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, *op. cit.*, spéc. p. 155.

⁵⁶⁴ Ce contrôle de cohérence est plus largement pratiqué au titre de la rupture d'égalité au nom de l'intérêt général, envisagée ci-après.

⁵⁶⁵ P. ex. Cons. const. décision n°97-393 DC du 18 décembre 1997, *Loi de financement de la Sécurité sociale pour 1998*. Le contrôle de la cohérence externe, c'est-à-dire de l'adéquation de la disposition à un objectif non pas immédiatement financier, mais plus largement socio-économique, mêle en pratique différence de situation et intérêt général (sur ce point, v. EVEILLARD G., *op. cit.*, p. 8).

manière constante que la détermination de règles non identiques « (...) est justifiée compte tenu de l'objet de la loi, par la différence de situation »⁵⁶⁸ ou encore, plus généralement, que « [l']égalité ne s'oppose pas 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 l'établit »⁵⁶⁹.

En pratique, cette exigence de cohérence ne semble assurer aucun contrôle effectif de la distorsion fiscale de concurrence dans la mesure où ici encore le juge prend acte de l'objet législatif de la disposition fiscale, et sans lui opposer d'exigence de respect minimal du jeu concurrentiel.

Dans le cadre de son contrôle « externe », le juge vérifie la cohérence manifeste de la différenciation de traitement fiscal à l'objet interventionniste⁵⁷⁰, c'est-à-dire « des buts »⁵⁷¹ que

⁵⁶⁶ CASTAGNEDE B., Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale, *op. cit.*, p. 4 : « *« L'intervalle d'égalité » à l'intérieur duquel s'exerce le libre choix du législateur se trouve (...) limité par une exigence de cohérence interne du dispositif d'imposition, mais aussi de cohérence externe au regard des objectifs interventionnistes le cas échéant poursuivis ».*

⁵⁶⁷ À l'exception des modalités de recouvrement, lesquelles ne peuvent faire l'objet que d'une rupture d'égalité devant la loi. Sur ce point, v. EVEILLARD G., *op. cit.*, p. 8.

⁵⁶⁸ Parmi de très nombreux exemples, Cons. const. décision n°86-209 du 3 juillet 1986 *Loi de finances rectificative*.

⁵⁶⁹ Cons. const. décision n°98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999*, ou encore Cons. const. décision n°91-302 DC du 20 décembre 1991, *Loi de finances pour 1992*. Il en résulte une « prise d'autonomie de l'égalité devant l'impôt par rapport au principe général d'égalité », constituant de ce fait « une branche du principe d'égalité devant les charges publiques, lui-même corollaire du principe général d'égalité, mais [l'égalité devant l'impôt] a acquis une réelle autonomie conceptuelle » (EVEILLARD G., *op. cit.*, p. 8). Pour un exemple de formulation voisine, on pourra se reporter à la décision n°96-375 DC du 9 avril 1996, *Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier*, qui dispose que « le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce que le législateur déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ». Ainsi, « [l]e Conseil constitutionnel reconnaît qu'une différence de traitement est justifiée à raison de l'intérêt général ou d'une différence de situation » (MELIN-SOUCRAMANIEN F., Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, *op. cit.*, p. 163).

⁵⁷⁰ VALLEE L., *op. cit.*, comm. 280 : « Quel que soit l'objectif, purement budgétaire ou incitatif, poursuivi par un impôt ciblé sur une catégorie particulière de redevables, le raisonnement du Conseil constitutionnel est ainsi toujours ternaire. La première et la troisième étape sont identiques : le Conseil vérifie d'abord si la catégorie des redevables est définie de façon objective et cohérente et, enfin, si le prélèvement supplémentaire n'a pas un caractère excessif qui romperait l'égalité devant les charges publiques. La deuxième étape diffère : lorsque la nouvelle

le législateur « *se propose* »⁵⁷². Dans les faits, ce contrôle de cohérence porte sur l'adéquation d'une différenciation fiscale à une politique économique ou industrielle qui ne vise que rarement à prévenir une distorsion concurrentielle⁵⁷³. Saisi de la contrariété au droit de l'Union européenne, et plus précisément « *aux principes de la politique de la concurrence* », d'un dispositif de soutien à la formation réservé aux seules PME⁵⁷⁴, le Conseil considère ainsi qu'il n'y a pas d'atteinte au principe d'égalité, au motif que la disposition était fondée sur des critères objectifs et rationnels conformes avec la politique d'aide aux PME. Prenant acte de cet objectif il conclut à l'absence de différence de traitement injustifiée entre entreprises⁵⁷⁵. Un raisonnement similaire est tenu au sujet de l'aide aux commerces de proximité⁵⁷⁶.

imposition a un caractère incitatif ou dissuasif, il est surtout nécessaire de vérifier si le groupe de redevables comprend bien tous ceux dont les choix ou les comportements doivent être modifiés, si le périmètre est tracé en adéquation avec l'objectif visé (...) ». À titre d'exemple, on pourra se reporter à la décision n°2002-464 DC du 27 décembre 2002, *Loi de finances pour 2003* par laquelle le Conseil constitutionnel censure comme contraire au principe d'égalité l'exonération d'une taxe accordée aux journaux gratuits, en relevant que par cette exclusion d'« *un grand nombre d'imprimés susceptibles d'accroître le volume des déchets, le législateur a institué une différence de traitement sans rapport direct avec l'objectif qu'il s'était assigné (...)* » ; v. également Cons. const. décision n°98-404 DC du 18 décembre 1998, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999* : l'exonération d'« (...) *entreprises s'engageant dans une politique de modération des prix [ce qui] repose sur des critères objectifs et rationnels [au regard de l'objet de la loi]* ».

⁵⁷¹ Cons. const. décision n°93-320 DC du 21 juin 1993, *Loi de finances rectificative pour 1993* : au sujet d'un droit de timbre sur les opérations de bourse dont il était estimé que le plafonnement à 4000F créait, entre moyens et gros opérateurs, une différence de traitement, le Conseil relève que « *le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques et financières en appliquant des critères objectifs en fonction des buts recherchés ; (...) le plafonnement contesté tend à susciter le développement du marché boursier national, notamment par la réalisation d'opérations importantes intervenant jusqu'à présent à l'étranger en raison d'un régime d'imposition plus favorable (...)* ».

⁵⁷² Par exemple, Cons. const. décision n°95-369 DC du 28 décembre 1995, *Loi de finances pour 1996*.

⁵⁷³ Cons. const. décision 97-393 DC du 18 décembre 1997, *Loi de financement de la Sécurité sociale pour 1998* relatif à la création, par la LFSS, d'une contribution assise sur le chiffre d'affaires des laboratoires pharmaceutiques, visant notamment à « *rééquilibrer les conditions de la concurrence entre circuits de distribution de médicaments* » sédentaires.

⁵⁷⁴ Art. 27 de la LFR pour 2001 modifiant l'art. 244 quater C du CGI accordant un crédit d'impôt pour les dépenses de formation professionnelles exposées entre 2002 et 2004 pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires de moins de 7 630 000 €.

⁵⁷⁵ Cons. const. décision n°2001-457 DC du 27 décembre 2001, *Loi de finances rectificative pour 2001*.

⁵⁷⁶ Cons. const. décision n°2009-599 DC, 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010* : « *les établissements soumis à la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat ayant une activité de vente au détail de carburants ne sont pas placés au regard de l'objet de cette taxe dans la même situation que d'autres établissements commerciaux ayant la même*

Le contrôle de la cohérence « interne » de l'impôt, par lequel le juge constitutionnel est amené à vérifier le caractère objectif et rationnel du traitement différencié au regard de l'objectif financier⁵⁷⁷ de la disposition fiscale, offre potentiellement davantage de perspectives dans la mesure où ce contrôle serait très proche du contrôle du respect des facultés contributives⁵⁷⁸, et semble rechercher une corrélation assez forte entre charge fiscale et rentabilité. Ainsi, le juge constitutionnel s'est prononcé sur la cohérence d'une différence de traitement reposant sur l'importance de l'activité⁵⁷⁹ ou le niveau de développement et l'isolement des entreprises⁵⁸⁰. De manière plus surprenante – et semble-t-il isolée – le juge considère comme ne reposant pas sur des critères objectifs et rationnels un prélèvement de 25% qui n'est pas supporté par des sociétés conduisant la même activité⁵⁸¹. Ici encore, cependant, le volume de décisions reste faible et le contrôle du juge présente un caractère restreint qui limite sa portée⁵⁸².

activité, non soumis à ladite taxe (...) que dès lors en n'incluant pas ces établissements commerciaux dans l'assiette de la taxe, le législateur n'a pas méconnu le principe d'égalité devant l'impôt ».

⁵⁷⁷ « En matière fiscale, la difficulté tient à ce que l'impôt n'a, bien souvent, pas d'autre objectif que lui-même. En effet, si tous les impôts ont assurément un but commun, celui de financer les dépenses publiques, en réalité leurs finalités sont en principe indéterminées. C'est même normalement le propre de l'impôt, par rapport à d'autres catégories de prélèvements, d'être un « versement sans contrepartie directe ». Les contribuables consentent au profit de la collectivité un sacrifice dépourvu de lien individualisé avec une finalité d'intérêt général précise » (VALLEE L., *op. cit.*, comm. 280).

⁵⁷⁸ VALLEE L., *op. cit.*, comm. 280 : « (...) lorsque la taxe a un objectif « exclusivement budgétaire », il importe davantage de s'assurer que le secteur mis à contribution a connu une expansion suffisante pour justifier la prise en compte de cette nouvelle capacité contributive (...) ». À titre d'exemple, le Conseil constitutionnel relève que le fait d'imposer différemment des entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 500 000 euros, selon leur nombre de salariés, « conduit ainsi à traiter de façon différente des contribuables se trouvant dans des situations identiques au regard de l'objet de la loi ; que le fait d'imposer davantage (...) ceux qui emploient moins de cinq salariés constitue une rupture caractérisée du principe d'égalité devant l'impôt » (Cons. const. décision n°2009-599 DC, 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*) (notons que sur un plan économique, la valeur ajoutée propre aux sociétés employant moins de cinq salariés est plus élevée que leurs concurrentes réalisant un même chiffre d'affaires avec plus d'employés).

⁵⁷⁹ Cons. const. décision n°93-320 DC du 21 juin 1993, *Loi de finances rectificative pour 1993* (différence de traitement en rapport avec la différence de situation entre « moyens et gros opérateurs » boursiers).

⁵⁸⁰ Cons. const. décision n°97-390 DC du 19 novembre 1997, *Loi organique relative à la fiscalité applicable en Polynésie française*.

⁵⁸¹ Cons. const. décision n°2010-52 QPC du 14 octobre 2010, *Compagnie agricole de la Crau*. Il est remarquable que le juge apprécie l'excessivité par comparaison avec la charge fiscale de sociétés comparables.

De telles conclusions peuvent-elles s'appliquer au contrôle exercé par le juge administratif ?

Sous-section 2. Le contrôle général des différences de situation par le juge administratif

Le principe d'égalité devant la loi fiscale⁵⁸³ transpose sur le terrain fiscal le principe d'égalité plus généralement formulé par le droit administratif⁵⁸⁴. En quoi est-il en mesure de faire prévaloir le respect du jeu concurrentiel sur les critères par lesquels l'administration est libre de tenir compte de différences de situation⁵⁸⁵ objectives entre administrés ou⁵⁸⁶ d'un intérêt général⁵⁸⁷ ?

⁵⁸² Sur le caractère restreint du contrôle, CASTAGNEDE B., *Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale*, *op. cit.*, p. 4 : « dès lors que l'intérêt général poursuivi se confond avec la recherche de moyens financiers pour la collectivité publique, le cas échéant dans le cadre d'une imposition spécifique, atteignant un segment de l'activité économique nationale, ou à une catégorie particulière d'agents économiques, l'exigence de « critères objectifs et rationnels » présidant à la fixation des règles fiscales conduit à l'exercice d'un contrôle minimum. Seule une erreur manifeste d'appréciation, entraînant une rupture caractérisée de l'égalité entre les contribuables, pourrait, en révélant le défaut de recours, par le législateur, à des critères objectifs et rationnels, justifier la censure ». Par exemple, au sujet de modalités de calcul de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, le Conseil constitutionnel a estimé « qu'il n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé (...) » (Cons. const. décision n°2009-599 DC, 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*).

⁵⁸³ V. les espèces *Guieysse*, *Fontan* et *Abdouloussen* susmentionnées.

⁵⁸⁴ Les conclusions du commissaire du Gouvernement Chenot sur l'espèce *Guieysse* susmentionnée relèvent que l'égalité constitue « l'un des principes fondamentaux de notre organisation politique qui, sans être inscrit dans aucun texte, ont pénétré depuis 150 ans toutes nos institutions et ont dominé notre législation (...) Aucun texte, aucune loi n'affirme l'égalité des contribuables devant l'impôt. Votre jurisprudence ne se fonde pas sur la Déclaration des droits de 1789 pour donner une valeur juridique à cette règle ».

⁵⁸⁵ « L'administration est libre de choisir la solution qui lui semble convenable. Le juge peut examiner si les faits retenus existent et s'ils sont de nature à justifier la décision adoptée ; il ne peut dicter à l'administration celle qui aurait dû être prise. Elle garde sa liberté pour déterminer les bases à partir desquelles les différences de situation apparaissent, pour apprécier ces différences elles-mêmes, et pour en tirer les conséquences » (DELVOLLE P., *op. cit.*, p. 196).

⁵⁸⁶ La doctrine a pu repousser ce caractère alternatif par une exigence cumulative ; ainsi que noté sous CE Sect. 9 mars 1951, *Société des concerts du conservatoire*, « [l]e principe d'égalité n'interdit cependant pas à l'administration de traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes, à condition que la discrimination soit justifiée par des considérations d'intérêt général et qu'elle soit adéquate, dans son ampleur et dans ses modalités, à la différence objective de situations » (WEIL P. et al., *Grands arrêts de la jurisprudence administrative*, D., 11^{ème} éd., 1996, 847 p., p. 451).

Le juge administratif admet que le principe de l'égalité devant l'impôt « *ne s'oppose pas à ce que des dispositions différentes soient appliquées à des personnes qui ne se trouvent pas dans la même situation* », comme par exemple une imposition plus forte⁵⁸⁸ ou une exonération⁵⁸⁹ dont bénéficieraient « *certaines catégories de contribuables placés dans des situations particulières justifiant cette exonération* »⁵⁹⁰, avec la limite que le principe d'égalité devant les charges publiques s'oppose, en l'absence de disposition législative expresse, à une exonération totale ou partielle de certains redevables⁵⁹¹.

Par-delà cette latitude de différenciation, on pressent que l'appréciation des différences objectives de situation fondant la différenciation fiscale constitue « *la difficulté la plus sensible [de l'application du principe d'égalité]* »⁵⁹² par le juge. Cette difficulté se trouve renforcée par le caractère essentiellement législatif de la matière fiscale⁵⁹³, qui a pour conséquence qu'« *il est*

⁵⁸⁷ « (...) [L] a fixation de tarifs différents applicables, pour un même service rendu, à diverses catégories d'usagers d'un service ou d'un ouvrage public implique, à moins qu'elle ne soit la conséquence nécessaire d'une loi, soit qu'il existe entre les usagers des différences de situation appréciables, soit qu'une nécessité d'intérêt général en rapport avec les conditions d'exploitation du service ou de l'ouvrage commande cette mesure » (CE Sect. 10 mai 1974, *Denoyez et Chorques*). Pour un exemple d'annulation d'une décision administrative procédant à un traitement inégal injustifié par des différences de situation ou l'intérêt général, on pourra se reporter à l'arrêt v. CE 11 juillet 1960, *Sté. des phosphates tunisiens*, n°15204.

⁵⁸⁸ Par exemple, CE 14 mars 1941, *Sté Job*, n°55319-55320 et 55918 : « *les tabacs présentés en paquets revêtus de marques de fabrique (...) ne sauraient, en raison des garanties particulières qu'ils offrent à l'acheteur, être regardés comme similaires aux tabacs [sans indication], et ont pu, par suite, être légalement assujettis (...) à un droit plus élevé* ».

⁵⁸⁹ Pour un exemple de régime d'imposition imposant certaines sociétés à l'IS et permettant aux autres de bénéficier d'une option voire d'une exonération, v. CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. 19 novembre 1984, *Société des techniques d'isolation*, n°17753.

⁵⁹⁰ Le principe d'égalité devant l'impôt n'interdit pas à une autorité administrative d'exempter d'une imposition qu'elle institue « *certaines catégories de contribuables placés dans des situations particulières justifiant cette exonération* » (CE Sect. 22 décembre 1950, *Comptoir National d'Escompte de Paris*, n°83808, cité par GOULARD G., *op. cit.*, p. 639).

⁵⁹¹ CE 16 mars 1949, *SA d'alimentation l'Epargne*, n°87859 à 87861.

⁵⁹² Rapport public 1996, p. 33.

⁵⁹³ « *Dans cet État de droit inachevé qu'est la France, le contribuable n'est toujours pas autorisé à se prévaloir de ce principe dans le cas, assez général, où son imposition a été établie en application de dispositions législatives* », GOULARD G., *op. cit.*, p. 639 ; v. également conclusions G. Bachelier sous CE Sect. 30 juin 1995, *Gouvernement du territoire de Polynésie française*, n°162329 : « *Le principe d'égalité devant l'impôt reste de portée limitée dans le*

assez rare que le juge administratif se prononce sur le respect du principe d'égalité par les dispositions d'un décret »⁵⁹⁴. En outre, d'un point de vue qualitatif, les décisions d'annulation « ne s'appliquent qu'à des textes d'importance matérielle ou géographique limitée »⁵⁹⁵, portant souvent sur des impositions ultramarines⁵⁹⁶. Enfin, l'exercice d'analyse n'est pas facilité par le traditionnel opportunisme du juge administratif⁵⁹⁷.

À l'instar des développements consacrés ci-dessus au contrôle de constitutionnalité, il est proposé d'examiner comment les différences de situation relevées par le juge en vue de censurer ou justifier un traitement fiscal différencié peuvent recouper les rapports de concurrence possibles entre actes (§1) et acteurs (§2).

§1. La concurrence à l'épreuve des différences de traitement *ratione materiae* : la clarté d'une jurisprudence administrative conditionnant la différenciation fiscale à la différence d'activité

Les critères mis en œuvre par le juge administratif dans sa recherche d'une différence de situation pouvant justifier un traitement fiscal distinct sont très largement identiques à ceux dégagés par la Conseil constitutionnel, évoqués ci-dessus.

contentieux individuel de l'impôt. Le moyen critiqué de sa violation est inopérant quand il se fonde sur une critique de la loi fiscale que le juge de l'impôt doit appliquer. Et un contribuable ne peut jamais utilement soutenir qu'un autre contribuable a été mieux traité que lui pour obtenir la décharge de son imposition ».

⁵⁹⁴ GOULARD G., *op. cit.*, p. 639 ; conclusions G. Bachelier sous CE Sect. 30 juin 1995, *Gouvernement du territoire de Polynésie française*, n°162329.

⁵⁹⁵ *Idem.*

⁵⁹⁶ *Dr. fisc.*, 1995, n°48, Comm. 2209, p. 1712 et svtes., p. 1713, relevant que le principe d'égalité devant l'impôt a été dégagé le plus souvent dans des « litiges mettant en cause les délibérations d'assemblées territoriales d'outre-mer » ; sur les liens entre naissance du principe d'égalité fiscale et le fait que « le législateur prit l'habitude de se décharger de ses pouvoirs fiscaux au profit du gouvernement » (JEANNEAU B., Les principes généraux du droit dans la jurisprudence administrative, 287 p., p. 19, S. 1954, cité par TOURNIE G., Les agréments fiscaux, *op. cit.*, p. 292).

⁵⁹⁷ « La juxtaposition de solutions tantôt admettant, tantôt rejetant une discrimination, alors que les mêmes éléments sont en présence, conduit à penser que des considérations autres que les différences constatées entrent en ligne de compte. Ces différences constituent des conditions nécessaires pour justifier des dispositions inégales ; elles ne sont pas, à elles seules, suffisantes » (DELVOLLE P., *op. cit.*, p. 176). En ce sens, v. également LAMARQUE J. Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes, art. *op. cit.*, p. 186 : (...) *Il n'est (...) pas rare que les mots qui sont avancés pour justifier tel arrêt [par application du principe d'égalité] n'apparaissent pas décisifs au regard de la solution contraire qui aurait pu être retenue. Certes, il est des décisions qui ne sont pas contestables ; mais il en existe autant qui, à l'évidence, le sont ».*

Comme le Conseil constitutionnel, et avec les mêmes conséquences heureuses pour l'encadrement des distorsions de concurrence d'origine fiscale, le Conseil d'État légitime un traitement fiscal différencié selon la profession⁵⁹⁸ ou l'activité⁵⁹⁹ exercée, le cas échéant conjuguée avec une différence de statut⁶⁰⁰. Le contrôle de la différence des activités exercées est extrêmement fin⁶⁰¹, allant jusqu'à distinguer entre théâtres subventionnés et non-subventionnés⁶⁰², ou entre fonds de boulangerie et dépôts de pain⁶⁰³. Précisons néanmoins que certaines décisions nient de manière assez artificielle des similitudes d'activités au moins partiellement concurrentes⁶⁰⁴, ce qui nuance ce caractère protecteur.

Au sujet de la comparabilité des produits et services, le Conseil d'État complète ses analyses concurrentielles historiquement assez sommaires sur un plan technique⁶⁰⁵ par de réels examens

⁵⁹⁸ « Le principe d'égalité devant les charges publiques ne s'oppose pas à ce que des taxes particulières soient établies sur certaines catégories d'actes ou de professions » (CE Sect. 2 juin 1944, *Sieur Fays*, n°66400). De même, au sujet d'exonérations de patente en faveur de médecins non spécialistes en raison de leurs conditions d'exercice, n'ayant pas à être étendues à des personnes relevant d'une profession distincte, v. CE 1^{ère} et 4^{ème} s.-s. 10 mars 1976, *Confédération nationale des auxiliaires médicaux et paramédicaux*, n°90939. Sur la différence de situation entre producteurs de viandes au sujet d'une taxe parafiscale destinée à alimenter le fonds national de développement agricole, v. CE Sect. 14 mars 1975, *SA Quiblier et Fils* et *Fédération nationale de l'Industrie et des commerces en gros des viandes*, n°90410 et n°90411.

⁵⁹⁹ CE 2^{ème} et 6^{ème} s.-s. 25 novembre 1977, *Sieur Rolet (Désiré)*, n°02141 : différence de situation entre des viticulteurs vendant leur vin en fûts ou en bouteilles et ceux qui vendent leur raisin sans le travailler, justifiant de ce fait un bénéfice forfaitaire différent.

⁶⁰⁰ CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 15 juin 1994, *Société d'assurance mutuelle sur la vie La Mondiale et autres*, n°140153, n°140265.

⁶⁰¹ Aussi a-t-il pu être observé, dès les années 60, que les décisions du juge fiscal en matière d'égalité étaient « basées sur un examen de plus en plus serré de l'activité considérée », (DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 162).

⁶⁰² CE 3^{ème} et 10^{ème} s.-s. 13 juillet 1967, *Dame Sancelme*, n°65490 et 65491 : les sujétions particulières auxquelles sont soumises les théâtres subventionnés par l'État les placent dans une situation différente de celle des théâtres privés non subventionnés, ce qui justifie leur exonération d'une taxe.

⁶⁰³ CE Ass. 30 octobre 1959, *Chambre syndicale nationale des entreprises industrielles de boulangerie*, n°34269, 34278 et 34280.

⁶⁰⁴ CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 15 juin 1994, *Société d'assurance mutuelle sur la vie La Mondiale et autres*, n°140153, n°140265 : absence de rupture d'égalité résultant de l'assujettissement à deux taxes différentes des établissements d'assurance et d'établissements bancaires, alors même que ces derniers effectuent à titre accessoire des opérations respectivement bancaires et d'assurance.

⁶⁰⁵ Dès 1941, le Conseil d'État procède à des analyses de marché d'une précision très variable.

de substituabilité⁶⁰⁶, poussant le réalisme économique jusqu'à identifier des marchés géographiques⁶⁰⁷.

Au final, à l'instar du juge constitutionnel, le juge administratif procède, sauf exception, à un contrôle poussé des différences de situation *ratione materiae* susceptibles de justifier une différence de traitement fiscal, et ce contrôle s'apparente à une analyse concurrentielle en bonne et due forme.

Le contrôle des différences de traitement *ratione personae* offre-t-il les mêmes garanties ?

§2. La concurrence à l'épreuve des différences de traitement *ratione personae* : l'ambivalence d'une jurisprudence administrative cautionnant le traitement fiscal différencié de certains concurrents

À l'instar du juge constitutionnel, le Conseil d'État a pu justifier des différenciations du traitement fiscal selon la forme juridique d'exercice⁶⁰⁸, le statut⁶⁰⁹, la taille⁶¹⁰ ou les conditions

Ainsi, au sujet de droits de circulation variables selon le mode de vente de cigarettes, le juge relève les spécificités en termes de présentation, poids, prix et marque apposée offrant des garanties au client (CE 14 mars 1941, *Sté Job*, n°55319-55320 et 55918).

Cette analyse, au demeurant très fine, se limite toutefois aux caractéristiques objectives de produits se trouvant au même stade de production, sans égard pour les distorsions de concurrence plus indirectes. Saisi de l'écart entre, d'une part, les droits frappant les biscuits de mer importés et, d'autre part, l'ensemble des taxes de consommation et droits d'importation sur les facteurs de production frappant les produits concurrents de production locale, la Haute Assemblée a écarté le moyen tiré de la rupture d'égalité en précisant que ces impositions portent « *sur des objets différents* » (CE Sect. 4 février 1944, *Guieysse*, n°62929).

De même, le juge élude parfois l'analyse concurrentielle. Ainsi, au sujet de la taxe frappant les compagnies de navigation selon qu'elles assurent un service régulier ou non, la Haute Assemblée s'en tient-elle à relever que la requérante « *n'établit pas que [la taxe frappant les produits exportés par lignes non-régulières] ait eu pour but, non de développer le commerce extérieur de la colonie, mais uniquement de favoriser certaines compagnies privées* » (CE Sect. 15 mars 1946, *Compagnies d'exportation de Madagascar*, n°68341).

⁶⁰⁶ Au sujet de la différence de situation au titre d'une taxe d'aéroport entre un aéroport international et les autres aéroports de Polynésie qui accueillent essentiellement des vols intérieurs et enregistrant un trafic nettement moins important, v. CE 10^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 12 janvier 2007, *M. Flosse*, n° 293542, n° 293924, n° 294054. De même, le Conseil d'État examine les offres de services, de durée de visite, et les prestations propres à certains parcs d'attraction pour estimer qu'une différence de taux de TVA ne fausse pas la concurrence (CE Sect. 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 28 juillet 2011, n°318132).

⁶⁰⁷ CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 3 septembre 2008, *Mme. Daoud*, n°307514, n°308581, 308631, 308632 : absence de discrimination sans rapport avec les objectifs de la loi instituant les zones franches urbaines à l'encontre de sociétés se situant dans une « *zone commerçante bénéficiant d'une situation privilégiée compte tenu de son caractère touristique et d'un important flux de clients potentiels* », la qualification d'une telle discrimination n'étant possible qu'entre sociétés « *exerçant des activités identiques à l'intérieur d'un quartier homogène* ».

d'exercice des professions visées⁶¹¹. De tels critères sont étrangers à l'avantage concurrentiel ; de ce fait, les différences de traitement de concurrents reposant sur ces critères sont naturellement de nature à engendrer des distorsions de concurrence.

Toutefois, le juge administratif semble avoir pris la mesure de certaines distorsions *ratione personae* assez flagrantes. Soulignant les discriminations auxquelles elles conduisent, il refuse de considérer l'antériorité dans une profession⁶¹² ou le caractère forain de certains contribuables⁶¹³ comme des critères valables de traitement fiscal différencié, excipant le cas échéant du désavantage ainsi infligé à certains concurrents. De même – et à la différence du juge constitutionnel – si le juge administratif autorise une différenciation fiscale à raison d'une faible intensité de moyens matériels et humains, c'est uniquement dans la mesure où cette faiblesse de moyens conduirait en pratique à des facultés contributives plus importantes⁶¹⁴, ce qui semble figurer l'amorce d'une exigence de corrélation de l'impôt à la valeur ajoutée.

⁶⁰⁸ CE 2^{ème} et 6^{ème} s.-s. 7 avril 1976, *Syndicat autonome des fonctionnaires des cours et tribunaux*, n°89860 : absence de discriminations illégales entre les agents chargés du recouvrement d'une taxe parafiscale selon qu'ils appartiennent à un secrétariat-greffe ou à un office, en raison de la conséquence de régimes juridiques distincts. V. également CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. 5 mars 1980, *Société civile professionnelle d'avocats « Chatenay, Reuter et Coursin »*, n°13801 : absence de traitement fiscal différent des sociétés commerciales de capitaux ou de personnes d'une part, et des sociétés civiles créées pour l'exercice d'une profession libérale, d'autre part, « *compte tenu des différences de fait et de droit qui existent entre les deux catégories d'assujettis* ».

⁶⁰⁹ CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 15 juin 1994, *Société d'assurance mutuelle sur la vie La Mondiale et autres*, n°140153, n°140265.

⁶¹⁰ P. ex. CE Sect. 13 octobre 1967, *Pény*, n°64778.

⁶¹¹ Sur les caractéristiques d'une activité, au sujet de médecins biologistes soumis à un régime de taxation propre du seul fait « *qu'ils exercent leur activité qui a trait aux analyses médicales dans des conditions différentes de celles qui affectent l'activité des autres membres de la profession médicale* », v. CE Sect. 28 octobre 1960 *Syndicat national des médecins biologistes français*, n°19403 ; v. également CE 1^{ère} et 4^{ème} s.-s. 17 mars 1976, *Syndicat national des chaînes d'hôtels et restaurants de tourisme et d'entreprise*, n°96792 (similarité quant « *à leurs modes de gestion et à leurs conditions d'exploitation* » d'entreprises de restauration soumises à un régime de taxation des prix).

⁶¹² CE Sect. 22 février 1974, *Association des maires de France*, n°86102, procédant à l'annulation partielle d'un décret modifiant le tarif de patentes, au motif que le Gouvernement, fixant les droits applicables aux producteurs et distributeurs d'énergie électrique, avait créé « *une discrimination de tarif qui défavorise les établissements anciens par rapport à ceux qui sont nouvellement créés* ».

⁶¹³ CE 3^{ème} et 5^{ème} s.-s. 10 mars 1976, *Ville de Toulon*, n°93047 : contrariété au principe de l'égalité des citoyens devant les charges du service public de redevances d'usage d'équipements variant selon les provenances des viandes au préjudice des négociants en viandes « *foraines* ».

Dans le droit fil de ce recentrage de la différenciation sur les critères de l'avantage concurrentiel, si le juge administratif admet – à l'instar du juge constitutionnel – une différenciation fondée sur la faiblesse du chiffre d'affaires, c'est en prenant soin de préciser que le régime d'imposition forfaitaire en cause « (...) *ne créait pas pour la plupart desdites entreprises une situation plus favorable* »⁶¹⁵.

Fût-elle ainsi ponctuellement accompagnée d'un contrôle *in concreto* de l'absence d'effet distorsif, cette mansuétude du juge administratif envers les dispositions fiscales favorisant les opérateurs les plus fragiles rejoint celle du juge constitutionnel. Plus généralement, tout comme le juge constitutionnel, le juge administratif prend acte des objectifs de politique économique du législateur. De même, il se livre à un contrôle de cohérence entre la différence de situation invoquée à l'appui d'un traitement fiscal différencié et l'objet de la mesure fiscale en cause⁶¹⁶, la différence de traitement devant être en rapport avec l'objet, les buts de la loi ou du règlement l'établissant⁶¹⁷. Ce contrôle, qui s'analyse comme une protection contre l'arbitraire⁶¹⁸, admet « *des différences (...) en fonction de situations différentes mais celles-ci sont elles-même fonction de l'objet considéré. Ce dernier constitue le critère principal et la condition fondamentale de l'égalité* »⁶¹⁹.

⁶¹⁴ CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 23 juillet 2010, *M. Monnot*, n°340114 : différence de situation entre les titulaires de bénéficiaires non commerciaux employant moins de cinq salariés et ceux employant cinq salariés, justifiant l'imposition des premiers et l'exonération des seconds, au regard de l'écart dans le mode d'exercice de l'activité et de la capacité contributive (absence de mise en œuvre de moyens matériels et humains importants).

⁶¹⁵ CE 16 mars 1949, *SA d'alimentation l'Epargne*, n°87859 à 87861 : le principe d'égalité ne fait pas obstacle à un régime d'imposition forfaitaire applicable aux entreprises réalisant moins de 100 000 francs de chiffre d'affaires.

⁶¹⁶ CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 31 octobre 1990, *Union des chambres syndicales de l'industrie du pétrole*, n°82793 au sujet du traitement fiscal différencié d'huiles en vue de favoriser leur recyclage. Toutefois, dès 1975, la délibération de l'assemblée territoriale de Nouvelle Calédonie imposant aux importateurs de bière des droits de douane que ne supportent pas les producteurs locaux ne méconnaît pas le principe de l'égalité devant les charges publiques dans la mesure où « *au regard du but poursuivi, ces deux catégories de professionnels ne se trouvent pas placés dans la même situation* » (CE 3^{ème} et 5^{ème} s.-s. 3 février 1975, *Rabot*, n°87355).

⁶¹⁷ V. GOULARD G., *op. cit.*, p. 639.

⁶¹⁸ Sur ce point, Rapport public 1996, p. 41.

⁶¹⁹ DELVOLVE P., *op. cit.*, spec. p. 180.

Toutefois, mesurer la portée de ce contrôle de cohérence sur d'éventuelles distorsions concurrentielles est rendu difficile par le très faible nombre d'arrêts rendus en la matière, ainsi que par le caractère relativement elliptique des développements qui lui sont consacrés. Sur le fond, le contrôle exercé recoupe les contrôles de la cohérence « *externe* » et « *interne* » menés par le Conseil constitutionnel.

S'agissant du contrôle de cohérence externe, le Conseil d'État relève par exemple la cohérence d'une taxe locale dite de « *développement local à l'importation* », qui a pour finalité de réhausser le prix de vente de produits importés en vue de dénaturer fiscalement leur avantage concurrentiel par rapport aux produits locaux. Il relève en effet que cette taxe est modulée en fonction de la position concurrentielle des contribuables⁶²⁰. De la même façon, il considère qu'au regard de l'objectif de développement de la participation salariale, les entreprises dont la décision d'augmenter leur capital avait été arrêtée après le 1er janvier 2006 se trouvaient dans une situation objectivement différente de celle des entreprises dont l'émission de nouveaux titres avait été approuvée antérieurement, à une date où l'effet incitatif de la mesure ne pouvait jouer⁶²¹.

Dans son contrôle de la cohérence interne - pour mémoire, de l'adéquation de la disposition à son objectif financier - le Conseil d'État apprécie la « *différence de situation au regard de l'objet de la loi justifiant une différence de traitement* » que constitue l'écart de facultés contributives entre opérateurs employant des niveaux variables de personnel⁶²².

En conclusion, le bilan du principe d'égalité dans le contrôle des distorsions fiscales de concurrence par le juge constitutionnel et le juge administratif apparaît curieusement contrasté. Si

⁶²⁰ CE 10^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 15 mars 2006, *M. Flosse et autres*, n°288391 : les taux différents en fonction des produits d'une « *taxe de développement local à l'importation* » ayant pour objet d'atténuer les écarts de compétitivité avec les concurrents extérieurs des entreprises de la Polynésie française « *sont fixés en fonction des situations des différentes activités quant à leur position concurrentielle ; que par suite, le moyen (...) tiré de ce que ces dispositions seraient entachées d'erreur manifeste d'appréciation et de détournement de pouvoir, doit être écarté (...)* ».

⁶²¹ CE 10^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 24 septembre 2010, *SASF*, n°341141.

⁶²² CE 10^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 23 juillet 2010, *M. Monnot*, n°340114.

le juge procède à des analyses concurrentielles parfois sophistiquées, il se garde en principe de contester l'appréciation du législateur. Ce contraste croît au regard de la possibilité reconnue par le juge au pouvoir fiscal de déroger à l'égalité entre contribuables, au nom de l'intérêt général.

Section 3. L'intérêt général et la distorsion concurrentielle

De jurisprudence constante, l'égalité entre contribuables le cède à l'intérêt général⁶²³. En ce sens, l'intérêt général participe d'une véritable « *dérogation* » à l'égalité⁶²⁴, en l'absence même de différence de situation⁶²⁵.

Sur le terrain fiscal, la portée d'une telle préséance semble d'autant plus forte que la politique économique est le terrain d'expression par excellence de cet intérêt général⁶²⁶. En écho aux préoccupations de politique industrielle formulées par le juge judiciaire⁶²⁷, le juge constitutionnel

⁶²³ « (...) [s]ouvent, (...) les mesures d'interventionnisme fiscal (...) dérogatoires à la norme, comportent un élément de rupture de l'égalité fiscale. Le juge constitutionnel n'exclut pas la possibilité, pour le législateur, d'apporter à la législation fiscale les aménagements que justifie la poursuite d'un objectif d'intérêt général d'ordre économique ou social », CASTAGNEDE B., Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale, *op. cit.*, p. 4, n°21.

Pour reprendre un exemple donné par ce dernier, élargissement de la taxe sur les locaux à usage de bureaux en Ile-de-France afin de préserver « la capacité d'intervention financière de l'État en Ile-de-France afin de corriger les déséquilibres de cette région en matière de logement social, de transports collectifs et d'infrastructures de transport » (Cons. const., décision n°98-405 DC du 29 décembre 1998 *Loi de finances pour 1999*). V. également LAMARQUE J., in *JCP PF*, *op. cit.*, p. 6 : « il peut être dérogé « à l'égalité » pour des raisons d'intérêt général sans que « le principe d'égalité » soit méconnu. On pourrait donc considérer que la définition du principe d'égalité comporte sa propre négation en tant que principe de valeur constitutionnelle, puisque le législateur peut y déroger ».

⁶²⁴ JOUANJAN O., *op. cit.*, spéc. p. 414.

⁶²⁵ Certains systèmes juridiques considèrent l'intérêt général comme une différence objective de situation consacrée par le législateur. Pour un exposé de cette acception, qui légitime l'approche germanique de l'égalité, laquelle ne comporte aucune référence à l'intérêt général, v. JOUANJAN O., *op. cit.*, spéc. p. 414.

⁶²⁶ MELIN-SOUCRAMANIEN, F., Le principe d'égalité dans la jurisprudence du conseil constitutionnel, *op. cit.*, p. 178 : « (...) Il ne fait pas de doute que le domaine économique constitue le champ d'application privilégié de la notion d'intérêt général. Ceci paraît d'ailleurs parfaitement naturel car le développement considérable de l'interventionnisme économique de l'État, notamment par l'intermédiaire de l'« outil fiscal », s'accommode souvent mal avec la prise en considération de différences de situation. (...) [E]n matière économique, il est fréquent que l'action du législateur ne soit pas motivée par l'existence préalable d'une différence de situation mais simplement par la volonté d'établir une différence de traitement afin de peser sur l'orientation de l'économie par l'établissement d'inégalités compensatrices, voire correctrices. Dans cette hypothèse, la référence à l'intérêt général remplit parfaitement son rôle qui consiste finalement à combler les lacunes laissées par l'absence de différences de situation ».

qualifie à cet égard d'intérêt général « *des mesures d'incitation au développement d'activités économiques (...)* »⁶²⁸, « *au développement d'activités économiques ou financières* »⁶²⁹, d'une activité économique particulière⁶³⁰ ou encore de la relocalisation d'entreprises⁶³¹.

À l'examen, le juge ne procède qu'à un simple contrôle de cohérence de la différenciation fiscale avec son objet⁶³², une fois vérifiée l'absence de différence objective de situation⁶³³ (d'où l'appellation de contrôle « *subsidaire* »⁶³⁴).

⁶²⁷ Parmi les rares arrêts du juge judiciaire se prononçant sur les effets concurrentiels de la fiscalité indirecte, v. Cass. com., 18 avril 2000, n°832 : est justifiée la détermination de droits d'accises quatre fois supérieurs, en l'absence de situations économiques identiques entre les producteurs de Floc de Gascogne et ceux de vins doux naturels, et au regard d'un objectif légitime de compenser les contraintes de production plus rigoureuses pour les vins doux naturels afin de permettre le maintien de productions de qualité qui présentent pour certaines régions un intérêt économique particulier.

⁶²⁸ Cons. const. décision n°2003-477 DC du 31 juillet 2003, *Loi pour l'initiative économique*.

⁶²⁹ Cons. const. décision n°93-320 DC du 21 juin 1993, *Loi de finances rectificative pour 1993*.

⁶³⁰ Par exemple, soutien au secteur de la construction : Cons. const. décision n°93-320 DC du 21 juin 1993, *Loi de finances rectificative pour 1993*.

⁶³¹ Cons. const. décision n°2004-511 DC du 29 décembre 2004, *Loi de finances pour 2005* : le Conseil avait été saisi de la « double inégalité » tenant au fait qu'un crédit d'impôt « re-domiciliation » était réservé aux seules entreprises ayant transféré hors d'Europe une activité exercée antérieurement en France, ainsi que de l'exclusion de certains secteurs d'activité du bénéfice de la mesure. Le Conseil oppose à la rupture d'égalité invoquée l'intérêt général tenant au développement des investissements et des emplois nationaux, et relève qu'en soumettant l'octroi du crédit à un agrément ministériel et à des engagements de leur bénéficiaire, le législateur s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels pour définir les bénéficiaires de la mesure.

⁶³² « [L]'appréciation de la validité constitutionnelle, au regard du principe d'égalité devant l'impôt, de mesures d'incitation fiscale (...) ne soulève pas de difficultés, dès lors que les dispositions de la loi dans lesquelles elles s'insèrent et auxquelles elles dérogent tendent à la création de recettes fiscales. Le juge est alors à même de faire jouer ce principe, en vérifiant si les mesures d'incitation sont en rapport avec l'objet de la loi qui les établit et justifiées par des raisons d'intérêt général » (LAMARQUE J., *Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes*, art. *op. cit.*, p. 200).

⁶³³ L'intérêt général présenté serait ainsi employé comme un substitut aux différences objectives de situation, dans la justification d'un traitement fiscal différencié : « *L'intérêt général intervient indirectement dans la détermination des situations comparables et dans d'où l'appréciation du rapport entre les différences de situation et la différence de traitement. Mais il constitue parfois la justification directe d'une différence de traitement entre des situations qui ne sont pas suffisamment distinctes pour fonder une différence de traitement* » (PELISSIER G., *op. cit.*, p. 45).

⁶³⁴ MELIN-SOUCRAMANIEN, F., *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, *op. cit.*, spéc. 178.

Notamment, prenant acte des arbitrages législatifs, le juge se garde de les apprécier, et considère habituellement qu'il peut être dérogé au principe d'égalité « *pour des motifs d'intérêt général qu'il appartient au législateur d'apprécier* »⁶³⁵. Il est vrai que par-delà l'intuition selon laquelle « *l'intérêt général exprime un intérêt collectif* »⁶³⁶ ou procède de l'« *utilité commune* » de l'article 1^{er} de la Déclaration des droits de l'Homme⁶³⁷, l'intérêt général semble une notion contingente, imprécise⁶³⁸, et fragmentée⁶³⁹, c'est-à-dire se prêtant peu à un contrôle prétorien. Aussi, la « *justification finaliste* »⁶⁴⁰ des différences de traitement selon l'intention du législateur⁶⁴¹ offre à ce dernier une « *marge significative de libre exercice de sa politique fiscale* »⁶⁴².

Bien loin d'exiger une équivalence entre le traitement différencié et l'éventuel surcoût d'intérêt général, le contrôle du juge se limite à attendre du législateur que des différences de traitement fiscal soient qualitativement en rapport avec le ou les objectifs d'intérêt général qui les sous-

⁶³⁵ Cons. const. décision n°86-209 DC du 3 juillet 1986, *Loi de finances rectificative*. Ainsi, « *il apparaît que la référence à l'intérêt général, loin de limiter le pouvoir discrétionnaire du législateur, au contraire, contribue à le renforcer en permettant l'entrée en vigueur de textes législatifs établissant des différenciations de traitement non justifiées par l'existence de situation préalables* » (MELIN-SOUCRAMANIEN F., *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, *op. cit.*, p. 188).

⁶³⁶ PELISSIER G., *op. cit.*, spéc. p. 45.

⁶³⁷ Selon lequel « (...) *les distinctions sociales ne peuvent être fondées que sur l'utilité commune* ».

⁶³⁸ DELVOLVE P., *op. cit.*, p. 204 : « *La notion d'intérêt général est une de ces notions vagues dont l'existence certaine s'allie avec une imprécision manifeste. À partir de quelle limite l'intérêt général apparaît-il ? Quels sont les critères qui permettent de le reconnaître ?* ». Dans le même sens, *Rapport public 1996*, p. 43 : « *le maniement de l'idée d'intérêt général est d'autant plus délicat que son contenu est difficile à définir* ».

⁶³⁹ Rapport public du Conseil d'État, 2002, Considérations générales: Collectivités publiques et concurrence EDCE n°53, La Documentation française, 2002, p. 206 (« *Rapport public 2002* ») : « (...) *il faut mettre l'accent sur le morcellement croissant de l'intérêt général en une pluralité de buts d'intérêt public. L'on recense ainsi plusieurs aspects principaux de l'intérêt général comme l'intérêt du public ou des usagers, l'intérêt de la moralité publique, de l'ordre public, de la commodité de la circulation, de la défense nationale, l'intérêt national local* (...) ». Sur cette « *chute du monisme de l'intérêt général* », apparaissant comme la « *principale transformation de la modernité* », v. CLAMOUR G., *op. cit.*, spéc. p. 204 n°359, p. 206-207 n°361-362, et p. 224, n°390.

⁶⁴⁰ MELIN-SOUCRAMANIEN, F., *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, *op. cit.*, p. 199.

⁶⁴¹ *Ibid.*, p. 199.

⁶⁴² CASTAGNEDE B., *Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale*, *op. cit.*, p. 4.

tendent, le contrôle portant sur l'adéquation des « effets »⁶⁴³ de la mesure ou de la « différence de traitement »⁶⁴⁴ à l'intérêt général incarné par « l'objet de la loi »⁶⁴⁵, voire les buts qu'elle « se propose »⁶⁴⁶. Le juge constitutionnel considère ainsi de manière récurrente 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 [fixées] à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs »⁶⁴⁷ ou que « la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit »⁶⁴⁸. En d'autres termes, le principe d'égalité ne s'oppose pas à « des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux »⁶⁴⁹ sous réserve d'« appliquer des critères objectifs en fonction des buts recherchés »⁶⁵⁰. Un contrôle aussi qualitatif – et non quantitatif – est insusceptible d'assurer que le traitement fiscal se limite à une compensation des surcoûts liés à une mission d'intérêt général.

⁶⁴³ Par exemple Cons. const. décision n°86-209 DC du 3 juillet 1986, *Loi de finances rectificative* : contrôle des effets d'une amnistie limités à l'apurement d'irrégularités passées.

⁶⁴⁴ « 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 justifiée au regard de la loi », Cons. const. décision n°91-302 DC du 30 décembre 1991, *Loi de finances pour 1992*.

⁶⁴⁵ Cons. const. décision n°91-291 DC du 6 mai 1991, *Loi instituant une dotation de solidarité*.

⁶⁴⁶ Sur le contrôle de l'adéquation des critères objectifs et rationnels aux buts recherchés par le législateur, v. p. ex. Cons. const. décision n°93-320 DC du 21 juin 1993, *Loi de finances rectificative pour 1993*; Cons. const. décision n°95-369 DC du 28 décembre 1995, *Loi de finances pour 1996* ; Cons. const. décision n°2001-457 DC du 27 décembre 2001, *Loi de finances rectificative pour 2001* : « (...) la définition du champ d'application de l'article critiqué est fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec la politique d'aide aux petites entreprises en matière de formation (...) ».

⁶⁴⁷ Cons. const. décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2001*.

⁶⁴⁸ Cons. const. décision n°96-375 DC du 9 avril 1996, *Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier*. Pour une réaffirmation plus récente de ce considérant, qui combine l'art. 13 de la Déclaration de 1789 et l'art. 34 de la Constitution, on pourra se reporter à Cons. const. décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, dans laquelle le respect du principe d'égalité conduit le législateur à « fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose » mais « que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ».

⁶⁴⁹ Cons. const. décision n°97-388 DC du 20 mars 1997, *Loi créant les plans d'épargne retraite*.

⁶⁵⁰ Cons. const. décision n°95-369 DC du 28 décembre 1995, *Loi de finances pour 1996*.

Plus récemment, il est vrai, le juge constitutionnel s'assure en outre de « *l'adéquation des dispositions critiquées à [l'objectif d'intérêt général]* »⁶⁵¹, ou encore du fait que « *l'avantage fiscal consenti [au titre de mesures d'incitation] ne soit pas hors de proportion avec l'effet incitatif attendu* »⁶⁵². Ce dernier contrôle a pu être décrit comme un contrôle de « *proportionnalité* »⁶⁵³ dont on pourrait espérer qu'il procède à cette analyse quantitative fine. A l'examen, ce contrôle se limite toutefois à un contrôle d'absence de détournement de pouvoir législatif⁶⁵⁴ caractérisant selon le juge les ruptures caractérisées⁶⁵⁵ de l'égalité entre contribuables. Il s'assure ainsi que « *la différenciation constitue une condition pertinente de la mise en oeuvre d'un objectif d'intérêt général et [que] les différences de traitement entre les contribuables qui en résultent ne sont pas excessives* »⁶⁵⁶.

Dès lors, sous réserve de cette cohérence et de cette proportionnalité minimales, le respect du jeu concurrentiel s'efface devant l'intérêt général sous-tendant le régime de faveur accordé. À titre d'exemple, s'agissant de l'intérêt général interventionniste, le Conseil constitutionnel ne s'est pas

⁶⁵¹ Par exemple Cons. const. décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2001*, au sujet du dispositif renforçant la lutte contre l'« effet de serre » en incitant les entreprises à maîtriser leur consommation de produits énergétiques par une taxe générale sur les activités polluantes. Le Conseil constitutionnel relève que « *c'est en fonction de l'adéquation des dispositions critiquées à cet objectif d'intérêt général qu'il convient de répondre aux griefs tirés de la rupture de l'égalité devant l'impôt* ». En l'espèce, les différences de traitement qui résulteraient de l'application de la loi ne sont pas en rapport avec l'objectif que s'est assigné le législateur : « *les modalités de calcul de la taxe arrêtées par l'art. 37 pourraient conduire à ce qu'une entreprise soit taxée plus fortement qu'une entreprise analogue, alors même qu'elle aurait contribué de façon moindre au rejet de gaz carbonique dans l'atmosphère* ». De façon similaire, il est prévu de soumettre la consommation d'électricité à la taxe. Les dispositions en cause sont dès lors contraires au principe d'égalité devant l'impôt. Sur cette décision, v. CASTAGNEDE B., *Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale*, *op. cit.*, p. 4.

Pour une autre illustration, dans sa décision « *taxe carbone* » du 29 décembre 2009 n°2009-599 DC *Loi de finances pour 2010*, le Conseil précise que son contrôle de constitutionnalité porte sur l'adéquation de la taxe additionnelle sur la consommation des énergies fossiles à l'objectif de « *mettre en place des instruments permettant de réduire significativement les émissions* » afin que les entreprises, les ménages et les administrations soient incités à réduire leurs émissions.

⁶⁵² Cons. const. décision n°2007-555 DC, 16 août 2007, *Loi en faveur de l'emploi et du pouvoir d'achat*.

⁶⁵³ MELIN-SOUCRAMANIEN F., *Le principe d'égalité dans la jurisprudence du conseil constitutionnel*, *op. cit.*, p. 199.

⁶⁵⁴ *Ibid.*, p. 199.

⁶⁵⁵ V. par exemple Cons. const. décision n°93-320 DC du 21 juin 1993, *Loi de finances rectificative pour 1993*

⁶⁵⁶ EVEILLARD G., *op. cit.*, p. 8

formalisé des rapports de concurrence entre le beurre, soumis à une TVA à taux réduit, et la margarine, soumise à un taux plein, leur opposant un intérêt général de promotion de la filière laitière⁶⁵⁷. De même, le juge constitutionnel considère que ne viole pas le principe d'égalité une cotisation sur les boissons d'une teneur en alcool supérieure à 25%, créée afin de lutter contre « *l'usage immodéré* » des boissons alcooliques⁶⁵⁸, en dépit d'une évidente substituabilité avec d'autres boissons alcoolisées⁶⁵⁹.

La détermination par le législateur d'un intérêt général non plus interventionniste, mais financier, paraît plus délicate sur le plan de la politique fiscale⁶⁶⁰. Sur le fond, l'émergence d'un intérêt général financier peut remettre en cause toute égalité fiscale, et, concrètement, dénaturer tout avantage concurrentiel par une surimposition des opérateurs les plus rentables. Ce risque semble expliquer le soin avec lequel le juge relève que le « *domaine d'activité de ces entreprises, de leurs conditions d'exercice et de leur implantation sur l'ensemble du territoire* »⁶⁶¹ justifie la soumission à une imposition spécifique. Ce faisant, le juge semble bien procéder à la délimitation d'un marché propre aux contribuables, et s'assurer que les contribuables ne sont pas

⁶⁵⁷ Cons. const. décision n°2011-121 QPC du 29 avril 2011, *Sté Unilever France*.

⁶⁵⁸ Cons. const. décision n° 82-152 DC du 14 janvier 1983, *Loi portant diverses mesures relatives à la sécurité sociale*.

⁶⁵⁹ Il est vrai que plus généralement « *les caractères spécifiques attachés (...) à la contribution sur les boissons alcooliques font ainsi obstacle à ce que le principe d'égalité puisse être utilement invoqué, par comparaison avec la situation faite à d'autres boissons alcooliques non soumises à cette contribution* » (LAMARQUE J., in *JCP PE*, *op. cit.*, p. 6).

⁶⁶⁰ Au nom du « *consentement réduit à l'impôt de la Nation, le législateur hésite à créer des taxes dépourvues d'autre objectif que d'apporter des ressources au Trésor public, il lui faut désormais pouvoir faire état d'un lien concret, réel avec une fin d'intérêt général identifiable. D'autre part, la poursuite d'un objectif d'intérêt général déterminé correspond en principe plus aisément à l'imposition d'un groupe circonscrit de contribuables que la recherche de nouvelles recettes* » (VALLEE L., *op. cit.*, comm. 280).

⁶⁶¹ v. Cons. const. décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, selon laquelle l'objectif de préservation des ressources des collectivités territoriales ayant conduit à l'imposition forfaitaire des entreprises de réseaux dans les secteurs économiques de l'énergie, des télécoms, du transport ferroviaire (IFER) « *n'a pas créé de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* ». On note que le Conseil fonde son contrôle sur l'impératif de respect des facultés contributives, en relevant que « *l'art. 13 de la Déclaration de 1789 n'interdit pas de faire supporter des charges particulières à certaines catégories de personnes pour un motif d'intérêt général* ».

en concurrence avec des opérateurs non-assujettis, ce qui est effectivement de nature à préserver le jeu concurrentiel.

Pour sa part, le contrôle mené par le juge administratif n'est pas moins limité que celui du juge constitutionnel, dans la mesure où il admet, de même,⁶⁶² que le principe d'égalité devant l'impôt soit écarté si l'intérêt général l'exige⁶⁶³, étant entendu que les différences de situation ou d'intérêt général invoqués doivent être, là encore, en rapport avec l'objet ou les buts de la disposition fiscale. Comme pour le juge constitutionnel, le juge administratif se garde de porter une appréciation sur le contenu matériel de l'intérêt général⁶⁶⁴ et l'adéquation quantitative de la différenciation fiscale qui en procède. Il s'assure simplement que l'intérêt général invoqué aux fins d'écarter le principe d'égalité est « *en rapport avec l'objet poursuivi par la réglementation*

⁶⁶² « *C'est à la fois autoriser les atteintes au principe et les circonscrire à la poursuite du bien commun. Devenu principe général du droit, l'égalité conserve au cœur de sa définition la réserve d'intérêt général* » (PELISSIER G., *op. cit.*, p. 45).

⁶⁶³ V. p. ex. CE Sect. 10 mai 1974, *Denoyez et Chorques*. Pour un exemple de considérant, v. CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 20 avril 2011, *Société Auchan France*, n°346649. En somme, « (...) *en cas de nécessité le juge s'intéressera au rapport existant entre la différence de situation et l'objet de la mesure, mais cet examen n'est pas systématique dans les arrêts du Conseil d'État. (...) Par ailleurs le Conseil d'État admet en principe que le principe d'égalité devant l'impôt soit violé si l'intérêt général l'exige. Ce second type de justification s'explique par le réalisme du juge qui intègre l'évolution des finalités de la contribution publique. Celle-ci n'est plus seulement le moyen de procurer des recettes à un budget mais elle est aussi devenue un instrument des politiques économiques et sociales. Ces autres motifs d'intérêt général doivent donc permettre de modifier la répartition des charges publiques entre les contribuables* » (AGENAU H., *Le principe de l'égalité dans les lois fiscales, essai sur la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, Th. Paris II, 1997, 376 p., p. 21).

⁶⁶⁴ CE Sect. 29 juin 1951, *Syndicat de la Raffinerie de soufre française*, n°93394, dans lequel la Haute Assemblée prend acte de l'intérêt général déterminé, en matière économique, par le législateur.

en cause »⁶⁶⁵. La marge d'appréciation laissée à l'autorité fiscale est telle que « *l'exercice de ce contrôle conduit le plus souvent le juge à avaliser la différence de traitement en cause* »⁶⁶⁶.

Se pose naturellement la question de savoir si le juge pourrait caractériser un intérêt général de libre jeu concurrentiel, pour l'opposer aux objectifs poursuivis par le législateur. Ceci permettrait de faire éventuellement prévaloir le jeu concurrentiel sur les traitements fiscaux différenciés justifiés de ce fait, ou du moins de mettre en balance ces deux classes d'intérêts, dès lors que le jeu concurrentiel est affecté par le traitement différencié envisagé.

Il ne fait en effet guère de doute qu'il existe un intérêt général de l'ordre concurrentiel. Il est désormais largement admis que l'intérêt général peut être constitué d'intérêts particuliers⁶⁶⁷, et notamment d'un jeu concurrentiel libre⁶⁶⁸. Cette conception procède d'une approche objective⁶⁶⁹ de l'efficacité économique⁶⁷⁰, qui assigne une « *fin collective* » à l'action individuelle⁶⁷¹.

⁶⁶⁵ CE 1^{ère} et 4^{ème} s.-s. 7 octobre 1988, *Fédération autonome des transports*, n°46619 (sur un terrain autre que fiscal); v. encore CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 20 avril 2011, *Société Auchan France*, n°346649 : « (...) *en instituant une taxe sur les surfaces commerciales, le législateur a notamment entendu favoriser un développement équilibré du commerce et qu'il a choisi, pour ce faire, d'imposer les établissements commerciaux de détail ayant une surface significative ; que, compte tenu des seuils prévus par la loi, la disposition contestée a pour objet d'augmenter le montant de la taxe due par les commerces de distribution non spécialisée de très grande surface ; qu'en particulier, le seuil de 5000 m² au-dessus duquel s'applique la majoration contestée a un rapport suffisant avec la capacité contributive des commerces en cause ; qu'en outre, en fixant à 30 % le montant de la majoration de la taxe applicable aux commerces dépassant ce seuil, le législateur n'a pas introduit une rupture caractérisée de l'égalité entre contribuables* ».

⁶⁶⁶ Rapport public pour 1996, spéc. p. 45.

⁶⁶⁷ V. p. ex. les développements consacrés à l'approche utilitariste de l'intérêt général, in Rapport public du Conseil d'État, 1999, Considérations générales : L'intérêt général EDCE, n° 50, 1999 (« Rapport public 1999 ») p. 253 : « [d]ans la perspective utilitariste, l'intérêt commun se définit comme la somme algébrique des intérêts individuels, c'est-à-dire comme le plus grand bonheur du plus grand nombre d'individus (...) C'est dans la sphère économique, en effet, que peuvent s'accorder l'intérêt privé et l'intérêt public. Le marché, et non le contrat social, se révèle comme le véritable régulateur des relations sociales ». Notons toutefois que « [r]evenir sur le principe d'une opposition tranchée entre l'intérêt général et les intérêts particuliers, pour nécessaire que soit la démarche, n'emporte pas ipso facto la déconsidération définitive de l'intérêt général transcendant (...) [qui] n'est simplement plus [couvert] des habits de la légitimité ex ante, et doit se justifier rationnellement pour faire échec aux intérêts particuliers » (Rapport public 2002 p. 230).

⁶⁶⁸ D'où la définition d'un « *intérêt général concurrentiel* » qui « *remplace (...) l'intérêt général interventionniste de l'économie dirigée* » (CLAMOUR G., *op. cit.*, p. 249). Pour sa part, le Conseil d'État relève une saisissante identité conceptuelle entre concurrence et intérêt général : « [l]a confrontation des concepts de concurrence et de

À ce jour, toutefois, le juge n'a pas eu à se prononcer sur une disposition fiscale participant d'un intérêt général concurrentiel au sens strict. La retentissante décision « *taxe carbone* »⁶⁷² pourrait cependant indiquer de nouvelles perspectives pour la reconnaissance d'un tel intérêt public. Se prononçant sur les réductions de taux consenties par le législateur, le Conseil constitutionnel relève « *que des réductions de taux de contribution carbone ou des tarifications spécifiques peuvent être justifiées par la poursuite d'un intérêt général, tel que la sauvegarde de la compétitivité de secteurs économiques exposés à la concurrence internationale* ». Il est ainsi indéniable que le juge constitutionnel fait de la sauvegarde des intérêts concurrentiels des contribuables un critère d'intervention fiscale, fût-ce sur les marchés internationaux. Cette esquisse d'intérêt général concurrentiel reste par sa teneur – proche d'une politique industrielle – distincte de la promotion d'un standard de libre concurrence. Il appartient à sa jurisprudence future de donner, ou non, sa pleine mesure au primat d'une concurrence non faussée, plus particulièrement sur des marchés non plus internationaux mais nationaux.

collectivités publiques amène à un constat simple : « la concurrence est une composante de l'intérêt général » (...) » (Rapport public 1999 p. 388).

⁶⁶⁹ Ainsi qu'il a été exposé ci-dessus, le droit de la concurrence, pris dans sa dimension objective, a pour objet de « *protéger non plus les intérêts individuels des acteurs économiques, mais un intérêt supérieur, objectif, le marché ou, plus précisément, la préservation des structures concurrentielles* » (CLAMOUR G., *op. cit.*, p. 52, n°104).

⁶⁷⁰ Rapport public 2002, p. 219 : « *La concurrence apparaît ainsi, en tant que garantie de la meilleure efficacité dans l'allocation des ressources, être un élément de l'intérêt général* ».

⁶⁷¹ Rapport public 2002, p. 247 : « *intérêt général et protection objectivée du marché visent tous deux à garantir l'action individuelle tout en la situant dans une fin collective* ». La protection des intérêts particuliers par la « *[sauvegarde] des structures d'entreprises* » et le respect *[de comportements qui sont de l'essence de l'économie de marché]* » constitue une finalité d'intérêt général qui « *n'assur[e] la protection d'intérêts particuliers que comme un moyen de maintien de la libre concurrence* » (DECOCQ A. et G., Droit de la concurrence interne et communautaire, Paris, L.G.D.J., 2002, 578 p., p. 9 n°1).

⁶⁷² Cons. const. décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010* ; pour un commentaire de cette dernière, v. p. ex. TRON J.-M., Egalité devant l'impôt et question prioritaire de constitutionnalité, Gaz. Pal., 18 mars 2010, n°77 p. 7.

Conclusion du Chapitre 2

Parvenus au terme de ce chapitre, il apparaît que le contrôle général de l'égalité est bien vecteur d'un contrôle de concurrence affectant le droit fiscal.

Du droit positif, il ressort en effet que le juge de l'impôt pratique, dans sa mise en œuvre du principe d'égalité fiscale, un contrôle effectif et croissant du champ concurrentiel de la disposition fiscale. Le soin apporté par le juge au contrôle du traitement fiscal d'actes économiques potentiellement concurrents, afin de s'assurer que le champ de ce traitement recoupe le lien de concurrence, révèle une réelle sensibilité aux distorsions fiscales de concurrence, d'autant plus marquante qu'elle épouse spontanément les techniques d'analyse du droit de la concurrence, sans que le principe d'égalité ne l'impose. Lorsque la différenciation porte non plus sur des actes (*ratione materiae*) mais sur des acteurs économiques (*ratione personae*), la jurisprudence semble plus ambivalente. Elle tend à prendre acte de la volonté du législateur à corriger, par la fiscalité, le déficit de compétitivité des concurrents les plus modestes, et ce faisant à générer en principe des distorsions fiscales de concurrence en faveur de ces derniers. La promotion des concurrents l'emporte alors sur la protection de la concurrence.

Plus largement, l'analyse concurrentielle menée à ce titre reste limitée par les réticences du juge à se prononcer sur les choix du pouvoir fiscal dans son travail de différenciation. Le juge semble avoir pris toute la mesure des « pièges d'un contrôle à la légitimité incertaine »⁶⁷³, auxquels mènerait un contrôle de fond du respect de l'égalité, qui se substituerait au pouvoir d'appréciation législatif ou s'érigerait en arbitre de la justice fiscale, « ce qui n'est pas son rôle »⁶⁷⁴, et risquerait de faire perdre à l'égalité sa simplicité⁶⁷⁵. Il en résulte une latitude considérable laissée au

⁶⁷³ AGENAU H., *op. cit.*, p. 270-272.

⁶⁷⁴ FAVOREU L. et PHILIP L., Grandes décisions du Conseil constitutionnel, S. 1997, 9^{ème} éd., n°34 976 p., p. 560.

⁶⁷⁵ *Ibid.*, p. 560. De manière similaire, « On ne peut (...) reprocher au juge son impuissance à résoudre toutes les difficultés que soulève l'application du principe d'égalité devant l'impôt. Le droit fiscal étant (...) un droit essentiellement inégalitaire, le Conseil n'aurait pu adopter une conception plus rigide du principe d'égalité devant l'impôt pour en permettre une application plus efficace, sans compromettre l'exercice même par le Parlement de ses pouvoirs » (LAMARQUE J., Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des

législateur⁶⁷⁶, étendue à l'appréciation de l'intérêt général⁶⁷⁷. Conjuguant cette latitude à un contrôle restreint⁶⁷⁸, le juge n'oppose que rarement le principe d'égalité aux dispositions fiscales⁶⁷⁹. En conséquence, « [l]es ruptures de l'égalité deviennent pratiquement la règle en droit fiscal »⁶⁸⁰. Bien loin d'être « un droit fondamental absolu et inconditionnel », l'égalité apparaît comme « une norme relative et contingente »⁶⁸¹ sans « (...) pouvoir déterminant, [ni] aucune force contraignante pour le juge qui l'utilise »⁶⁸².

principes, art. *op. cit.*, p. 186). De la même façon, « [l]a diversité des situations économiques et sociales qui déterminent l'assiette et les modalités de calcul de l'impôt est telle que l'exigence d'une identité conduirait à rendre la règle fiscale nouvelle toujours plus complexe et discriminante, ce qui irait à l'encontre des exigences d'une bonne gestion de l'impôt et pourrait même faire perdre au principe d'égalité, dans la superposition et l'enchevêtrement des réglementations, sa substance et son contour précis » (SCHRAMECK O., Loi de finances pour 1997, AJDA, 1997, p. 162).

⁶⁷⁶ MELIN-SOUCRAMANIEN F., Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Quelles perspectives pour la question prioritaire de constitutionnalité ? in Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel, n°29, 2010, p. 89 et svtes., p. 93 : « Dans l'hypothèse [du respect par le législateur des critères objectifs et rationnels établis en fonction des buts qu'il se propose] il est bien évident que le juge constitutionnel entend marquer la grande latitude d'action du législateur lorsqu'il intervient en matière fiscale puisque l'appréciation du droit fondamental à l'égalité est avant tout finaliste. N'est alors contrôlée que la cohérence globale du texte fiscal par rapport à l'intention du législateur ».

⁶⁷⁷ Le règlement différent de situations différentes ou les dérogations à l'égalité pour des raisons d'intérêt général sous réserve de la conformité à l'objet législatif « accentue le caractère relatif et contingent du principe [d'égalité] » : « si les différences de traitement doivent être en rapport avec l'objet de la loi, elles dépendent ainsi exclusivement des objectifs visés par le législateur. Par ailleurs, s'il peut être dérogé à l'égalité pour des raisons d'intérêt général sans que le principe d'égalité soit méconnu, la définition du principe d'égalité comporte sa propre négation en tant que principe de valeur constitutionnelle, puisque le législateur peut y déroger » (LAMARQUE J., Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes, art. *op. cit.*, p. 186).

⁶⁷⁸ P. ex. MELIN-SOUCRAMANIEN F., Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, *op. cit.*, p. 138 : « Il apparaît que le contrôle restreint du respect du principe d'égalité par le législateur est mis en œuvre principalement en matière financière et fiscale (...) Cela correspond d'ailleurs à une démarche commune à la plupart des juridictions constitutionnelles qui, dans ces domaines, sont contraintes de ménager une part importante de pouvoir discrétionnaire au profit du législateur sous peine de devoir remettre en cause pratiquement toute la politique économique arrêtée par les États ».

⁶⁷⁹ L'application du principe d'égalité « comparable à celle faite par le Conseil d'État » confère « au législateur une assez grande marge d'appréciation pour tenir compte des différences de situation, sous réserve que les différences de traitement soient en rapport avec l'objet de la loi et reposent sur des éléments objectifs et rationnels » expliquant que le fait que « (...) les dispositions déclarées inconstitutionnelles sur ce terrain ont été peu nombreuses », Dr. fisc., 1995, n°48, Comm. 2209, p. 1712 et svtes., p. 1713.

⁶⁸⁰ BERGERES M.-C., Vers un contrôle élargi de la loi fiscale par le Conseil d'État ?, Dr. fisc. 2002, n°43 p. 1433 et svtes., p. 1435, lequel relève plus largement que « le principe d'égalité est un principe particulièrement difficile à mettre en œuvre. Celui-ci est bien connu du contentieux administratif général où il est paradoxalement rarement consacré. En effet ce principe n'est applicable que pour les situations strictement comparables. Or la moindre « individualisation » de la situation justifie une rupture du principe ».

Surtout, sur le fond, l'influence de la concurrence non faussée sur le principe d'égalité, et la force avec laquelle elle affectera le droit fiscal, sont contraintes par la conception française de l'égalité « abstraite » qui se satisfait de ce qu'une même norme s'applique à des contribuables, sans égards pour leurs situations propres, et rejette toute recherche d'égalité « réelle »⁶⁸³ ou encore d'équité « verticale »⁶⁸⁴. Cette réserve est de taille, tant il est vrai que « [l]'idée d'égalité devant l'impôt n'implique pas une identité de régime. On peut même affirmer qu'actuellement ce serait plutôt l'inverse. La nécessité des discriminations en matière fiscale s'impose pour des raisons de justice et d'équité (...) »⁶⁸⁵. Pour reprendre notre grille d'analyse antérieure, cette acception « abstraite » de l'égalité obère notamment toute réception juridique des distorsions de concurrence *de facto*, dans la mesure où ces dernières résultent de charges fiscales variant d'un

⁶⁸¹ MELIN-SOUCRAMANIEN F., Le contrôle de proportionnalité exercé par le Conseil constitutionnel (Le contrôle du respect du principe d'égalité), *op. cit.*, p. 70 ; v. encore LAMARQUE J., Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes, *op. cit.*, p. 186 : « L'égalité devant l'impôt est le domaine de l'incertain et du circonstanciel, du contingent et du subjectif, presque toujours noyés dans la pénombre du politique. Elle ne peut être un principe en soi, dont l'application produirait des conséquences nécessaires (...). Le juge constitutionnel est ainsi entraîné inévitablement à substituer ou, du moins, à mêler son appréciation à celle du législateur (...) ».

⁶⁸² LAMARQUE J., Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes, *op. cit.*, p. 186 : « L'égalité devant l'impôt (...) ne peut être un principe en soi, dont l'application produirait des conséquences nécessaires, comme les deux grands principes de la non-rétroactivité de la loi pénale ou de la légalité des délits et des peines. Elle reste ce qu'elle était et qu'elle n'aurait pas dû cesser d'être : un objectif de justice ».

⁶⁸³ Ainsi, « le contrôle concret de l'égalité devant l'impôt n'est pas synonyme d'égalité réelle (...) il n'implique nullement une égalité réelle qui consisterait à porter une appréciation factuelle sur le traitement réservé au contribuable, pour juger s'il est en pratique défavorisé par le système en vigueur (...) » (EVEILLARD G., *op. cit.*, p. 8).

⁶⁸⁴ KAHN D., *op. cit.*, p. 1 : « [The] concept of a fair allocation is often identified as « horizontal and vertical equity ». Horizontal equity requires that any two persons having similar income positions should have a similar amount of tax liability. Vertical equity means that persons having disparate income positions should have comparably disparate tax liabilities » soit « [Le] concept d'une allocation juste est souvent caractérisé comme « l'équité horizontale et verticale ». L'équité horizontale requiert que deux personnes ayant des revenus similaires devraient être imposés de la même manière. L'équité verticale signifie que des personnes ayant des revenus différents devraient être imposés de manière distincte » (traduction libre de l'auteur).

Selon MANKIOW G., Principes de l'économie, Economica, 1998, 972 p., p. 326 et svtes., cité par LAMBERT T., L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale, chapitre *op. cit.*, p. 122, l'équité verticale implique que les contribuables doivent être imposés à la hauteur de leur richesse ; l'équité horizontale implique qu'à capacités contributives égales, imposition égale. Pour une présentation française de la distinction entre équité horizontale et équité verticale, v. GILBERT G., *op. cit.*, spéc. p. 103.

⁶⁸⁵ PHILIP L., Droit fiscal constitutionnel, *op. cit.*, p. 114.



concurrent à un autre, par effet d'une norme fiscale qui, bien que générale et d'application indistincte, repose sur des critères qui ne sont pas partagés dans les faits par tous les concurrents.

Conclusion du Titre I

L'ampleur de l'affectation du droit fiscal par la concurrence appelle un jugement nuancé.

Le contrôle spécial de l'égalité fiscale, consistant à vérifier la corrélation de l'impôt aux facultés contributives, ne repose à ce jour sur aucun raisonnement concurrentiel qui permettrait d'assimiler de manière univoque ces facultés à l'avantage concurrentiel, et ce faisant assurer un encadrement certain des distorsions fiscales de concurrence. Les décisions assimilant facultés contributives et facteurs de valeur ajoutée (tels que, en première analyse, le chiffre d'affaires ou la détention d'actifs) apparaissent davantage comme des occurrences heureuses que comme le fruit d'une politique prétorienne ayant pris la pleine mesure des implications concurrentielles de dispositions fiscales étrangères aux déterminants du jeu concurrentiel.

Toutes autres sont les perspectives d'encadrement offertes par le contrôle général de l'égalité fiscale. Il est en effet indéniable que le raisonnement concurrentiel affecte, en tant que composante implicite de ce contrôle, la différenciation fiscale menée par le pouvoir fiscal. En effet, le juge de l'impôt contrôle, avec un soin croissant qui surprend par sa spontanéité et sa rigueur, le caractère non distorsif du champ du traitement fiscal, c'est-à-dire tant la similitude d'activité justifiant un traitement fiscal identique, qu'alternativement la réalité des différences de situation invoquées à l'appui de traitements fiscaux distincts, au terme d'un contrôle d'une technicité et d'une finesse souvent équivalentes à celles du juge de la concurrence.

Toutefois, ce dernier contrôle reste relativement ambivalent. S'il est appliqué de manière très rigoureuse aux actes concurrents, afin de vérifier qu'ils sont soumis à un régime fiscal unique, il ne s'oppose généralement pas aux traitements différenciés entre acteurs, par lesquels le pouvoir fiscal entend généralement ménager les concurrents de taille plus réduite, au terme d'une politique industrielle faisant prévaloir les concurrents sur la concurrence. Enfin, l'acception nationale, traditionnellement abstraite, de l'égalité limite l'intervention du juge au contrôle des seules distorsions naissant d'un traitement différencié *de jure* et de manière générale se soucie peu des effets sur la concurrence de dispositions fiscales.



Par-delà ces réserves, il apparaît ainsi que l’empire de la concurrence sur le principe d’égalité relève de l’influence implicite : le droit fiscal est non pas contraint par la libre concurrence mais affecté par sa propre influence matérielle sur le principe d’égalité.

Cette retenue offre un contraste saisissant avec le droit positif de l’Union Européenne et les dispositions du droit interne, qui non seulement abordent les distorsions fiscales de concurrence avec un pragmatisme commandant une lecture concrète de l’égalité fiscale, mais plus encore font de la concurrence non faussée une finalité qui s’impose au droit fiscal, au point de se substituer à son objet et d’en subordonner les effets. Cette subordination dessine une instrumentalisation du droit fiscal par la concurrence.

Titre 2. Le droit fiscal, instrument de concurrence

Moyen cardinal⁶⁸⁶ autant que finalité⁶⁸⁷ de l'intégration économique de l'Union Européenne, la concurrence non faussée entre États membres dicte un contrôle explicite et extensif par le droit de l'Union européenne des effets concurrentiels des dispositions fiscales nationales. Il en résulte que le respect du jeu concurrentiel intracommunautaire non seulement s'impose, mais encore se substitue aux méthodes et finalités propres au droit fiscal interne (Chapitre 1).

Cette instrumentalisation du droit fiscal par la concurrence paraît parachevée lorsque l'exigence de jeu concurrentiel non faussé dicte le principe même de l'imposition, en commandant l'imposition au regard des seules distorsions naissant de son absence. La concurrence apparaît alors comme une source d'impôt à part entière (Chapitre 2).

⁶⁸⁶ « [C]’est uniquement pour atteindre les objectifs assignés à la construction communautaire (...) que les rédacteurs ont inséré des règles de concurrence [dans les Traités] » (IDOT L., *op. cit.*, p. 4).

⁶⁸⁷ L'intégration communautaire repose en effet sur l'« établissement d'un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée dans le Marché commun » (Art. 3 Traité de Rome).

Chapitre 1 - La libre concurrence, une finalité s'imposant au droit fiscal

Que le droit de l'Union européenne puisse subordonner à la libre concurrence les méthodes et finalités fiscales nationales ne manque pas d'étonner, tant la fiscalité apparaît comme le parent pauvre du droit primaire de l'Union européenne.

Bien que participant nécessairement à la réalisation du Marché intérieur⁶⁸⁸, en raison du surcoût qu'elle peut infliger à l'entreprise étrangère⁶⁸⁹, la fiscalité reste une manifestation de la souveraineté nationale sur laquelle la supranationalité⁶⁹⁰ n'a guère de prise, et pour laquelle le droit dérivé reste marqué par la règle de l'unanimité⁶⁹¹. Dès lors, on ne s'étonnera pas de ce que l'harmonisation fiscale, manifestation première de la supranationalité⁶⁹², soit réduite au champ

⁶⁸⁸ « *La compétence de la Communauté en matière fiscale apparaît comme une compétence implicite – connexe – dans le sens où, n'étant pas expressément reconnue, on admet qu'elle puisse être nécessaire à la réalisation du Marché intérieur* » (RAINGEARD DE LA BLETIERE E., *op. cit.*, p. 77).

⁶⁸⁹ *Ibid.*, p. 245.

⁶⁹⁰ Sur le refus d'une supranationalité en matière de fiscalité directe, la CJCE relève de manière régulière en préalable à ses considérants imposant aux États membres d'exercer leurs compétences respectives dans le respect du droit de l'Union européenne que « (...) *la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté* (...) » (CJCE 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93).

Sur les diverses tentatives de mise en place d'une meilleure coordination entre systèmes fiscaux nationaux, v. LE COHENNEC F., *Distorsions de concurrence au sein de l'Union européenne et fiscalité*, Contrats, conc., cons., janvier 2000, p. 8 (tentatives d'éliminer les distorsions de concurrence par une série de mesures, dont le développement des activités économiques transfrontalières et la minimisation des risques d'évasion et de fraude fiscale, la création d'un système commun de TVA, la restructuration du cadre communautaire en matière de taxation des produits énergétiques, le code de conduite pour la fiscalité des entreprises, la proposition d'un pacte de non-agression et de coopération fiscales entre les États membres de l'Union européenne, les modernisations des systèmes de TVA par abandon du principe de prélèvement de la TVA au point de destination, le programme Fiscalis 1998-2002). Sur ce sujet, v. aussi SAIDJ L. et ALBERT J.-L., *op. cit.*, spéc. p. 42.

⁶⁹¹ Les autorités communautaires sont compétentes pour harmoniser les législations fiscales nationales (art. 113 et 115 TFUE [93 et 94 TCE]), notamment en matière d'impôts indirects. Mais « *ce n'est pas dans ce domaine que la supranationalité est la plus développée, car les États demeurent très attachés au principe de souveraineté fiscale (réaffirmé, par exemple, par le Conseil constitutionnel dans sa décision 424 DC du 29 décembre 1999)* », caractérisé par la prévalence de l'unanimité dans la prise de décision (SAIDJ L. et ALBERT J.-L., *op. cit.*, p. 42).

Sur cette unanimité, et « *la loi du désordre* » en résultant, v. GUTMANN D., *Les lois de la construction communautaire : l'exemple de la fiscalité directe*, Petites Affiches, 6 octobre 2004, n°200, p. 31. Pour des développements historiques sur ce principe, v. LAYER F., *La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de fiscalité directe*, Petites Affiches, 29 novembre 2001, n°238 p.12.

des taxes sur la valeur ajoutée⁶⁹³, et, en matière de fiscalité directe, à la coopération administrative⁶⁹⁴ et à la prévention des doubles impositions générées par le franchissement de frontières fiscales⁶⁹⁵ fondée sur l'article 115 TFUE [94 TCE]⁶⁹⁶.

Ce contexte très contraint recèle toutefois de réelles perspectives d'encadrement des distorsions fiscales de concurrence.

En effet, tant le droit primaire⁶⁹⁷ que prétorien⁶⁹⁸ de l'Union européenne opposent aux pouvoirs fiscaux nationaux⁶⁹⁹ une obligation supplétive⁷⁰⁰ de non-discrimination sur la nationalité proche

⁶⁹² En matière fiscale, cette dernière est en principe exclue. À titre d'exemple, l'art. 50 TFUE [44 TCE] ne prévoit pas d'harmonisation de la fiscalité des sociétés, tout en rendant possible une certaine « *convergence* » ou « *coordination* » en matière d'impôts indirects (art. 113 TFUE [93 TCE]) – étant entendu qu'en matière d'impôts directs le TCE renvoyait à des conventions internationales entre États-membres (art. 293 TCE abrogé par le Traité de Lisbonne). Sur ces points, v. GAVALDA C. et PARLEANI G., *op. cit.*, spéc. p. 145, n°261.

⁶⁹³ L'art. 113 TFUE [93 TCE] envisage l'harmonisation des législations fiscales nationales en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, droits d'accises et autres impôts indirects, subordonnée à une décision unanime du Conseil, sur proposition de la Commission, et après consultation du Parlement européen ainsi que du Comité économique et social. Une telle harmonisation se manifeste particulièrement par la « sixième directive TVA » du 17 mai 1977 n°77/388/CEE, JOCE L.145 du 13 juin 1977, p. 1.

⁶⁹⁴ Dont notamment la directive n°77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres, JOCE n°L. 36 du 27 décembre 1977. Pour un bilan en la matière, v. ORSINI G., *La coopération des administrations fiscales*, Petites Affiches, 2002, n°97 p. 50.

⁶⁹⁵ Directive n°90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicables aux fusions, scissions, apports partiels d'actifs et échanges d'actions intéressant les sociétés d'États membres différents ; Directive n°90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents ; Directive n°2003/48/CE du 3 juin 2003 relative à la fiscalité des revenus de l'épargne ; Directive n°2003/49/CE du 3 juin 2003 instituant un régime fiscal commun pour les paiements d'intérêts et de redevances entre des sociétés associées d'États membres de la Communauté européenne.

⁶⁹⁶ L'art. 115 TFUE [94 TCE] autorise le Conseil et la Commission à prendre, à l'unanimité, des directives pour le rapprochement des dispositions législatives et réglementaires des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. (V. RAINGEARD DE LA BLETIERE E., *op. cit.*, p. 76).

⁶⁹⁷ Art. 18 TFUE [art. 12 TCE et antérieurement encore art. 7 Traité de Rome] : « *dans le domaine d'application du présent traité, et sans préjudice des dispositions particulières qu'il prévoit, est interdite toute discrimination exercée en raison de la nationalité* ». D'autres manifestations du principe de non-discrimination sont présentes dans le droit primaire de l'art. 4 b du Traité CECA interdisant toute discrimination entre producteurs, acheteurs et consommateurs, l'art. 7 du Traité de Rome interdisant toute discrimination au sein de la CEE en raison de la nationalité, ainsi que dans les déclinaisons de ce dernier en matière de commerce extérieur (art. 37-1 Traité de Rome), de marchés agricoles (art. 40-3 Traité de Rome), de transports (art. 79 Traité de Rome) et de subventions aux entreprises (art. 92-2 Traité de Rome).

de celle prévalant en fiscalité internationale⁷⁰¹, et à laquelle se rattache un principe d'égalité⁷⁰² essentiellement prétorien⁷⁰³.

⁶⁹⁸ Au sujet de la formulation d'un « *principe général de non-discrimination* (...) » par la CJCE dans son arrêt du 10 mai 1960 *Compagnie des hauts fourneaux et fonderies de Givors e.a. / Haute Autorité de la CECA*, aff. jtes. C-27/58 et C-28/58, v. HERNU R., *op. cit.*, spéc. p. 43.

⁶⁹⁹ CJCE 14 février 1995, *Schumacker*, aff. C-279/93, point 21 : en matière fiscale, les États membres « (...) *doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire* ». En droit interne, v. CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 16 mai 1990, *Gonzalez de Gaspard*, n°88782 et 95932, et en matière d'impôt lui-même, v. Avis CE, Ass., 12 avril 2002, *SA Financière Labeyrie*, n°239693.

⁷⁰⁰ HERNU R., *op. cit.*, p. 57 : « *La portée du principe général varie selon que le principe est invoqué dans un domaine ou l'intégration juridique est réalisée ou qu'il est invoqué dans des secteurs qui ne sont pas harmonisés. Dans la première hypothèse, le principe d'égalité produit tous ses effets. En revanche dans la seconde, son contrôle est limité à l'examen d'une interdiction de la discrimination en raison du recours à un critère interdit* ». L'art. 7 Traité de Rome [art. 12 TCE, 18 TFUE] n'a « *vocation à s'appliquer de façon autonome que dans des situations régies par le droit communautaire pour lesquelles le Traité ne prévoit pas de règle spécifique de non-discrimination* » (CJCE 12 avril 1994, *Halliburton Services*, aff. C-1/93) ; v. aussi, sur cet aspect précis, GOUTHIERE B., *Les impôts dans les affaires internationales*, Ed. Francis Lefebvre, 8^{ème} éd., 2010, 1181 p., p. 1008, n°82250, ou encore SADOWSKY M., *Droit de l'OMC, Droit de l'Union Européenne et fiscalité directe*, Larcier, 2012, 616 p., p. 50.

⁷⁰¹ S'agissant du droit conventionnel, d'une manière générale, les clauses de non-discrimination incluses dans les conventions fiscales « *ont pour objectif d'interdire les discriminations fiscales fondées sur la nationalité : elles reposent sur l'idée selon laquelle les nationaux d'un État ne doivent pas, à situation égale [i.e. notamment par effet de leur résidence], être traités moins favorablement dans l'autre État que les propres nationaux de ce dernier État.* » (GOUTHIERE B., *op. cit.*, p. 957, n°80540).

Elles ne proscrivent cependant aucunement les discriminations entre résidents et non-résidents, avec pour effet que « [dès] *lors si aucun correctif n'était prévu, la portée du principe de non-discrimination serait réduite à l'égard des entreprises* » (GOUTHIERE B., *op. cit.*, p. 957, n°81270). Ceci justifie la pratique de la clause suivant laquelle « *l'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise a dans l'autre État contractant n'est pas établie dans cet autre État d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre État qui exercent la même activité* » (art. 24 §3 Convention modèle OCDE et ONU). Notons toutefois que le Comité des Affaires fiscales de l'OCDE apporte des nuances à cette assimilation, relevant que « *l'expérience a montré qu'il était très difficile de définir de manière claire et complète le contenu même du principe d'égalité de traitement* », notamment au regard de la différence objective séparant l'établissement stable de la filiale, à savoir son absence de personnalité fiscale, mais de manière plus large en raison de l'imprécision entourant la portée de ce principe, pouvant être interprété comme réduite à la seule prohibition des discriminations sur la nationalité (sur ces aspects, DE WAAL, A., *De l'inégalité de traitement entre succursales et filiales*, RDAI/IBLJ, n°5, 1997, p. 631 et svtes., spéc. p. 639).

En outre, il est remarquable que les conventions fiscales subordonnent l'application du principe de non-discrimination à un critère d'activité identique de l'entreprise étrangère à celle d'une entreprise nationale comparable. Une telle exigence est en mesure de permettre à un État d'entraver l'accès au marché national d'un offreur étranger, en l'absence d'offreur national équivalent. Une telle absence de concurrent ne semble pas être une hypothèse d'école : « (...) *Dans certains pays il n'existe pas suffisamment d'activités « exercées » pour couvrir toutes les situations. Une entreprise très spécialisée dans un pays développé (...) qui crée un établissement stable dans un pays en développement peut fort bien ne pas avoir d'équivalent dans cet État. Dans ce cas, l'interprétation littérale du texte permettrait à cet État de prendre des mesures « discriminatoires »* » (GOUTHIERE B., *op. cit.*, p. 970, n°81275).

⁷⁰² La mise en cause de l'égalité entre les États membres (par le biais d'un « *manquement aux devoirs de solidarité* ») « *affecte jusqu'aux bases essentielles de l'ordre juridique communautaire* » (CJCE 7 février 1973, *Commission c./*

L'égalité promue à ce titre rejoint à certains égards l'acception française d'une égalité abstraite, en relevant que des situations comparables doivent se voir appliquer un traitement identique⁷⁰⁴, que les traitements différenciés ne sauraient présenter un caractère arbitraire⁷⁰⁵, et que les « *simples intérêts ou chances d'ordre commercial* » peuvent être atteints dans leur substance par l'intérêt général⁷⁰⁶. Mais bien plus, par son réalisme, le juge communautaire prohibe le traitement égal de situations de fait différentes⁷⁰⁷. Cette égalité « *plus concrète que celle prévalant en France* »⁷⁰⁸ procède d'un « *principe communautaire de l'égalité de traitement* »⁷⁰⁹ par lequel « *la*

République italienne, aff. C-39/72). De même, la prohibition des discriminations en matière de marchés agricoles « *n'est que l'expression spécifique du principe général d'égalité qui appartient aux principes fondamentaux du droit communautaire* » (CJCE 19 octobre 1977, *SA Moulins et huileries de Pont-à-Mousson c./ ONIC*, aff. jtes. C-124/76 et C-20/77). L'arrêt *Ruckdeschel* de la CJCE (19 octobre 1977, aff. jtes. C-117/76 et C-16/77) énonce un « *principe général d'égalité qui appartient aux principes fondamentaux du droit communautaire* » transcendant les applications éparses qui en avaient été faites (sur cet arrêt, v. HERNU R., *op. cit.*, spéc. p. 44, 51 et 60). À l'examen, égalité de traitement et non-discrimination sont « *les deux facettes d'une même réalité, mais qui est formulée tantôt de manière positive, tantôt de manière négative* » (BOSSUYT M., L'interdiction de la discrimination dans le droit international des droits de l'homme, Bruylant 1976 p. 37, cité par HERNU R., *op. cit.*, p. 2). À l'appui de cette fongibilité, « *alors même que dans certains cas de fiscalité directe, la Cour aurait pu constater une discrimination, elle ne l'a guère plus fait depuis des années, se contentant très souvent de parler d'entrave ou tout au plus d'inégalité de traitement* » (WATHELET M., Refus d'harmonisation fiscale et condamnation de la Cour de justice : cohabitation diabolique ? Panorama de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe, RJF 2005, n°7 étude p. 473).

⁷⁰³ Les seules références à l'égalité seraient les art. 2 et 3 du Traité CECA affirmant l'égalité des États membres au regard des objectifs de ce texte ; l'art. 2 du Traité Euratom vise l'approvisionnement équitable des États membres. En ce sens « *ce principe [d'égalité] ne figure pas dans les traités européens fondateurs, tout au moins au sens où le droit français l'entend. En effet, ces traités sont d'abord des textes à vocation économique dont l'objectif majeur est de créer un espace de liberté concurrentiel. C'est pourquoi les références au thème de l'égalité appartiennent toutes à l'univers économique (...)* » (Rapport public 1996, p. 35).

⁷⁰⁴ CJCE 17 décembre 1959, *Société des fonderies de Pont-à-Mousson*, aff. C-14/59.

⁷⁰⁵ CJCE 24 octobre 1973, *Merkur c./ Commission*, aff. C-43/72.

⁷⁰⁶ Interprétation *a contrario* de CJCE 14 mai 1974, *J. Nold, Hohlen-und Baustoffgroshandlung c./ Commission*, aff. C-4/73.

⁷⁰⁷ Selon une jurisprudence constante de la CJCE, une discrimination consiste dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes. Ainsi, « *[l]a discrimination matérielle peut consister non seulement dans le fait de traiter de manière différente des situations similaires, mais aussi dans le fait de traiter de manière identique des situations non similaires* » (CJCE 17 juillet 1963, *Italie c/ Commission*, aff. C-13/63), « *à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée* » (CJCE 5 octobre 1994, *Allemagne c./ Conseil*, aff. C-280/93, CJCE 19 octobre 1977, *Ruckdeschel*, aff. jtes. C-117/76 et 16/77) ; « *[e]n vertu d'une jurisprudence constante, une discrimination consiste dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes* » (CJCE 11 août 1995, *Wielockx*, aff. C-80/94). V. encore CJCE 14 février 1995, *M. Schumacker*, aff. C-279/93.

⁷⁰⁸ Rapport public 1996, p. 37. De la même façon « *la question de l'égalité en droit communautaire dépasse le contrôle de l'absence de discrimination (...)* le principe d'égalité n'impose pas a priori que les situations similaires

*discrimination matérielle peut consister non seulement dans le fait de traiter de manière différente des situations similaires, mais aussi dans le fait de traiter de manière identique des situations non similaires*⁷¹⁰, étant entendu que la rupture d'égalité de traitement semble aisément assimilable à une distorsion de concurrence⁷¹¹.

Un tel pragmatisme du droit de l'Union européenne promet à ce titre d'approfondir singulièrement notre étude de l'encadrement des distorsions fiscales de concurrence, tant en ce qui concerne l'objet potentiellement anticoncurrentiel de la fiscalité que ses effets sur les échanges économiques.

À l'examen, ce pragmatisme s'analyse en une acception téléologique de la fiscalité nationale, assimilée à toute autre mesure nationale susceptible de contraindre les échanges intracommunautaires. A cet égard la fiscalité est envisagée sous seul le prisme des désavantages

*soient traitées de manière identique et que des situations différentes reçoivent un traitement différent. Il s'agit là de la définition de la non-discrimination matérielle qui vise la mise en œuvre d'un certain type d'égalité (l'égalité concrète) « (HERNU R., *op. cit.*, p. 20).*

⁷⁰⁹ CJCE 1^{er} juillet 2004, *Wallentin*, aff. C-169/03. Il est vrai que « [l]'égalité de traitement (...) constitue la pierre angulaire du marché commun qui recouvre l'ensemble des activités économiques. Les États ne peuvent refuser de faire droit au traitement national (...) » (HERNU R., *op. cit.*, p. 3). De même, « l'absence d'une harmonisation des dispositions législatives des États membres en matière d'impôt sur les sociétés ne peut pas justifier la différence de traitement en question » (CJCE 28 janvier 1986, *Commission c./ France*, aff. C-270/83, point 24). V. également RAINGEARD DE LA BLETIÈRE E., *op. cit.*, spéc. p. 163.

⁷¹⁰ CJCE 17 juillet 1963, *Italie c./Commission*, aff. C-13/63. Ainsi, « [s]i les juridictions françaises ne contrôlent que les différences de traitement, les juridictions européennes reconnaissent la possibilité d'une discrimination du fait d'un traitement identique de situations différentes. Cette différence révèle, du côté européen, une conception de l'égalité comme adéquation dans tous les cas, tandis que la jurisprudence française ne l'admet que comme justification d'une dérogation à un modèle permanent de généralité » (PELISSIER G., *op. cit.*, p. 113). On note toutefois que « (...) rares sont les cas de condamnation d'une mesure traitant de manière identique des situations différentes » (HERNU R., *op. cit.*, spéc. p. 266, lequel cite CJCE 9 mars 1976, *Effem GmbH / Hauptzollamt Lüneburg*, aff. C-95/75 points 4 et 5 : illégalité d'un prélèvement forfaitaire à l'exportation de produits à base de céréales qui n'était pas modulé pour les produits ne comportant qu'une faible quantité de céréales, le montant forfaitaire en cause « dépass[ant] de plusieurs fois [la] valeur [des produits ne comportant qu'une faible teneur en céréales] »).

⁷¹¹ Conclusions AG Tesaro sous CJCE 18 avril 1991, *Les Assurances du crédit Compagnie belge d'assurances crédit S.A. / Conseil et Commission des Communautés européennes*, aff. C-63/89 : « (...) fixer des règles différentes pour des situations analogues ne se traduit pas seulement par une inégalité devant la loi, mais entraîne de surcroît inévitablement des distorsions de concurrence (...) le pouvoir discrétionnaire dont jouit le législateur communautaire trouve sa limite infranchissable dans l'exigence péremptoire de devoir respecter le principe de l'égalité de traitement ».

concurrentiels qu'elle est susceptible d'infliger, par son objet et / ou ses effets, aux opérateurs étrangers. Est de ce fait consacrée une négation des objectifs et méthodes propres au droit fiscal au bénéfice d'une finalité concurrentielle propre, fruit d'une « *harmonisation prétorienne du droit fiscal* »⁷¹², qui constitue une véritable instrumentalisation de la fiscalité nationale au bénéfice de la concurrence.

L'attention portée aux effets concurrentiels de la fiscalité, et la primauté de ces derniers sur toute spécificité fiscale, apparaît nettement à l'examen du droit primaire et dérivé qui contraint le droit fiscal, non seulement dans ses traitements différenciés *de jure* à raison de la nationalité, mais encore au regard des effets *de facto* sur la concurrence intracommunautaire de dispositions fiscales indistinctement applicables (Section 1). Le régime des aides fiscales témoigne d'un pragmatisme analogue dans sa détermination d'un objectif de concurrence non faussée qui se substitue aux finalités propres de la fiscalité. Initialement confiné au contrôle des dépenses fiscales, ce régime tend à reconnaître les effets distorsifs⁷¹³ naissant, même en l'absence de traitements différenciés *de jure*, de la norme fiscale elle-même (Section 2).

Section 1. Du traitement national au contrôle des discriminations *de facto* : lorsque la sauvegarde des échanges intracommunautaires détermine l'objet et l'effet du droit fiscal

Enjeu de la construction de l'Union européenne, la concurrence conduit le droit de l'Union européenne à analyser non seulement l'objet mais encore, de manière croissante, l'effet de la fiscalité sur la concurrence, dès lors que des opérateurs étrangers se trouvent fiscalement désavantagés. Première étape d'une gradation conduisant le droit de l'Union européenne à saisir les distorsions fiscales de concurrence par une analyse concurrentielle d'une sophistication grandissante, le droit de l'Union européenne contrôle les discriminations tarifaires reposant sur la

⁷¹² LAYER F., *op. cit.*, p. 12 et svtes.

⁷¹³ Dans la mesure où « *les aides d'État [sont] uniquement caractérisées par les effets des mesures en cause et non par leurs causes ou leurs objectifs* » CJUE 24 novembre 2011 *Italie c./ Commission*, aff. C-458/09 P.

nationalité (Sous-section 1). Par la suite, procédant implicitement de l'égalité et de la non-discrimination fiscales⁷¹⁴, les libertés fondamentales étendent ce contrôle jusqu'à analyser des effets anticoncurrentiels des dispositions fiscales nationales, même en l'absence de différenciation *de jure* sur la nationalité (Sous-section 2). *In fine*, le juge est amené à s'interroger sur l'impact, pour les activités transfrontalières, d'une soumission à une pluralité de régimes fiscaux distincts (Sous-section 3).

Sous-section 1. Concurrence et nationalité, ou la prohibition des taxes d'effet équivalent aux droits de douane et des impositions intérieures discriminatoires

Ainsi que nous avons pu l'identifier empiriquement, les taxes indirectes constituent un vecteur privilégié de distorsion de concurrence à finalité protectionniste. On ne s'étonnera pas, dès lors,

⁷¹⁴ Une doctrine quasi-unanime relève que l'application des libertés de circulation à la fiscalité directe procède d'une égalité de traitement découlant elle-même d'une exigence de non-discrimination : « [f]ondamentalement, les libertés de circulation sont des libertés économiques particulièrement protégées. Pour déterminer une éventuelle violation, le raisonnement s'inspire tout à la fois du principe de non-discrimination et du principe d'égalité » (MARTIN P., La portée fiscale de libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestations de services, capitaux) : réflexions au regard du droit interne, RDF n°44, 2000, p. 1444) ; DIBOUT P., Liberté d'établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales, RDF 2000, n°11 p. 474 et svtes., p. 474 : « l'égalité de traitement [résultant de l'application des libertés de circulation aux dispositions fiscales nationales discriminatoires] prohibe non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, ou le siège en ce qui concerne les sociétés, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (...) » ; v. également GEORGOPOULOS T., À propos des limites du droit communautaire, Petites Affiches, 19 octobre 2005, n°208, p. 14 : « [I]'« intrusion » du droit communautaire dans le domaine de la fiscalité directe repose sur le principe cardinal en droit communautaire de l'interdiction de traitements discriminatoires, qui entraveraient la réalisation du marché commun. Le contenu de ce principe de non-discrimination fiscale consiste en la condamnation de tout traitement fiscal différent de situations similaires et, à l'inverse, de tout traitement fiscal égal de situations différentes (...) ». Pour d'autres illustrations d'une analyse assimilant libertés de circulation, non-discrimination et égalité de traitement, v. encore DECOCQ A., Les restrictions à la liberté d'établissement résultant de la fiscalité directe, in Fiscalité et entreprise, politiques et pratiques, Mélanges Jean-Pierre Le Gall, D., 2009, 458 p., p. 35, et MONGIN B., La fiscalité directe et le droit communautaire, Gaz. Pal., 23 mai 1996, p. 504 et svtes, p. 504.

À l'examen, cette non-discrimination est une création du juge communautaire. Dans la décision « avoir fiscal » du 28 janvier 1986, ce dernier dispose que « l'art. [43] du Traité interdit à chaque État membre de prévoir dans sa législation, pour les personnes qui font usage de la liberté de s'y établir, de conditions d'exercice de leurs activités différentes de celles définies pour ses propres ressortissants ». Ce faisant, le juge s'affranchit « de la lettre de [l'art. 43 qui] ne contient qu'une obligation pour les États d'éliminer toutes les restrictions à l'établissement. La Cour dans cet arrêt interprète celle-ci comme une obligation de traitement national qui ne s'imposait pas de la lettre de l'article et va de surcroît plus loin que la simple non-discrimination » (BERLIN D., Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs, Petites Affiches, 11 décembre 2008, n°248 p. 7).

Il n'en demeure pas moins que les libertés de circulation restent cependant « nettement [distinctes] d'une clause d'égalité généralisée » (MARTIN P., *op. cit.*, p. 1446).

que le droit primaire prohibe les obstacles tarifaires aux échanges que constituent, de manière distincte⁷¹⁵ mais complémentaire⁷¹⁶, les taxes d'effet équivalent à des droits de douane d'une part (§1), et les impositions intérieures discriminatoires d'autre part (§2), dispositions fiscales dont l'objet protectionniste, et donc indirectement mais nécessairement anticoncurrentiel, n'est pas douteux.

§1. La prohibition des taxes d'effet équivalent aux droits de douane⁷¹⁷

Si le Marché Commun a éliminé les barrières douanières entre États membres, demeurent les frontières fiscales⁷¹⁸ générant des prélèvements pouvant induire des distorsions concurrentielles en défaveur de produits étrangers. Le droit primaire emporte en effet une interdiction des impositions intérieures ouvertement discriminatoires ou protectrices.

Les articles 28 et 30 TFUE [23 et 25 TCE] prohibent ainsi les taxes d'effet équivalent aux droits de douane à l'importation comme à l'exportation. La CJCE entend par de telles taxes des droits unilatéralement imposés par un État, quelles que soit leur appellation et leur structure, qui frappent spécifiquement un produit importé, à l'exception des produits nationaux similaires. Ces taxes altèrent le prix du produit importé⁷¹⁹ et ont la même incidence sur la circulation du produit qu'un droit de douane.

Par exemple, est traditionnellement considérée comme une taxe d'effet équivalent à un droit de douane, un droit d'expertise déterminé et appliqué, sans justification objective, selon des critères

⁷¹⁵ GAVALDA C. et PARLEANI G., *op. cit.*, spéc. p. 78, n°120.

⁷¹⁶ La CJCE rappelle la complémentarité des articles 30 et 110 TFUE [25 et 90 TCE] dans leur finalité d'assurer la libre circulation des marchandises entre les États membres dans des conditions normales de concurrence. Sur ce point, v. p. ex. RIGAUX A., *Nature juridique d'une taxe néerlandaise sur l'achat d'électricité*, Europe, n°10, octobre 2008, comm. 311.

⁷¹⁷ Art. 28 et 30 TFUE [23 et 25 TCE].

⁷¹⁸ Définies par la jurisprudence communautaire comme frappant spécifiquement et exclusivement les produits franchissant une frontière (i.e. importés ou exportés), et influant sur leur prix de manière analogue à un droit de douane, et ce, quelle qu'en soit la forme v. par exemple CJCE 16 juillet 1992, *Legros*, aff. C-163/90 (octroi de mer).

⁷¹⁹ Le cas échéant en constituant une charge nette CJCE 16 décembre 1992, *Lornoy en Zonen*, aff. C-17/91.

de nature ou d'état de la marchandise distincts de ceux qui servent à fixer les charges pécuniaires grevant les produits nationaux de même genre⁷²⁰. Cette prohibition a pour objectif de maintenir l'unicité du territoire douanier de l'Union européenne et assurer, de ce fait, la libre circulation des marchandises. Ces objectifs étendus sont appliqués rigoureusement, ce qui explique que le juge oppose cette prohibition aux taxes n'exerçant aucun effet discriminatoire ou protecteur, et pour lesquelles le produit imposé ne se trouverait pas en concurrence avec une production nationale⁷²¹.

À ces taxes, on assimilera, plus indirectes, les mesures d'effet équivalent à une restriction quantitative⁷²², qui en sont le pendant non-tarifaire. Le prélèvement fiscal n'est alors que l'instrument d'une mesure défavorable aux importations⁷²³. A titre d'exemple, le fait, pour un État membre, de retirer aux entreprises de presse le bénéfice de certains avantages fiscaux pour les publications qu'elles font imprimer dans les autres États membres constitue un manquement à l'article 36 TFUE [30 TCE]⁷²⁴. De même, un État ne saurait interdire l'importation de bières étrangères au motif que leur composition les exonère d'une taxe à la consommation qui frappe les bières domestiques et leur procure de ce fait un avantage fiscal⁷²⁵.

⁷²⁰ CJCE 7 avril 1981, *NV United Foods*, aff. C-132/80.

⁷²¹ CJCE 16 juillet 1992, *Legros*, aff. C-163/90 point 13. Dans cette dernière espèce, la circonstance que l'octroi de mer frappait tant les produits en provenance de France métropolitaine que ceux en provenance d'États tiers, assurant une neutralité parfaite entre ces importations, a été écartée par la Cour comme facteur justificatif.

⁷²² Art. 34 à 36 TFUE [28 à 30 TCE].

⁷²³ L'atteinte au jeu concurrentiel au sens strict n'apparaît pas au centre de cette infraction : « *L'art. 30 du traité, visant à l'élimination des mesures nationales susceptibles d'entraver les échanges entre États membres, poursuit un objectif différent de celui de l'art. 85, qui vise à maintenir une concurrence efficace entre entreprises. Le juge (...) est tenu d'apprécier si la mesure en cause est susceptible d'entraver, directement ou indirectement, actuellement ou potentiellement, le commerce intracommunautaire. Tel peut être le cas, même si l'entrave est faible et s'il existe d'autres possibilités d'écoulement des produits importés* » (CJCE 12 mars 1987 *Commission c./ Grèce*, aff. C-176/84.

⁷²⁴ CJCE 7 mai 1985, *Commission c./ République Française*, aff. C-18/84).

⁷²⁵ CJCE 12 mars 1987, *Commission c./ Grèce*, aff. C-176/84. Sur la qualification en mesure d'effet équivalent des impératifs de contrôle fiscal qui imposent un système de prix fixes pouvant entraver « *l'écoulement profitable des produits importés ou la réalisation de l'éventuel avantage concurrentiel résultant de prix de revient inférieurs des produits importés par rapport aux produits nationaux* », v. CJCE 5 avril 1984, *Van de Haar et Kaveka de Meern*, aff. jtes. C-177 et C-178/82. Le juge transpose ainsi, sur le terrain fiscal, la jurisprudence de la CJCE selon laquelle « (...) une entrave à l'importation pourrait résulter notamment de la fixation, par une autorité nationale, de prix ou de marges bénéficiaires (minima en l'espèce) à un niveau tel que les produits importés seraient défavorisés par rapport aux produits nationaux identiques, soit parce qu'ils ne pourraient être écoulés profitablement dans les

§2. Les impositions intérieures discriminatoires⁷²⁶

Visant à « *garantir la parfaite neutralité des impositions intérieures au regard de la concurrence entre produits nationaux et produits importés* »⁷²⁷, mais s'appliquant plus largement aux entraves à la sortie des produits nationaux vers un autre État membre⁷²⁸, l'article 110 TFUE [90 TCE et 95 du Traité de Rome] dispose ainsi qu'« *aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures de quelque nature qu'elle soit, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires* » (§1) ou « (...) *de nature à protéger indirectement d'autres productions* » (§2)⁷²⁹. Il s'agit de la disposition principale d'un droit de l'Union européenne primaire⁷³⁰ qui sanctionne la fiscalité emportant un traitement fiscal actuellement ou potentiellement désavantageux en termes de taux d'imposition, d'assiette⁷³¹, de modalités de recouvrement ou de sanctions⁷³².

conditions fixées, soit parce que l'avantage concurrentiel résultant de prix de revient inférieurs serait neutralisé » (CJCE 24 janvier 1978, *Van Tiggele*, aff. C-82/77).

⁷²⁶ Art. 110 à 112 TFUE [90 à 92 TCE].

⁷²⁷ CJCE 11 décembre 1990, *Commission c./ Royaume du Danemark*, aff. C-47/88.

⁷²⁸ CJCE 29 juin 1978, *Statens Kontrol*, aff. C-142/77.

⁷²⁹ Plus précisément, cet article vise les impositions intérieures indirectes (p. ex. les droits d'accises) qui frappent les produits des autres États membres plus lourdement que les produits nationaux. Bien que relevant du chapitre « *dispositions fiscales* », il relève d'un objectif général de libre circulation des marchandises. Sur ce point, v. GAVALDA C. et PARLEANI G., *op. cit.*, spéc. p. 108 n°178.

⁷³⁰ Pendant symétrique de l'article 110 TFUE [art. 90 TCE] en matière d'exportations, l'art. 111 TFUE [art. 91 TCE] dispose que « *les produits exportés vers le territoire des États membres ne peuvent bénéficier d'aucune ristourne d'imposition supérieure aux impositions dont ils ont été frappés directement ou indirectement* ». La portée de cet article est cependant réduite depuis la généralisation de la TVA. L'art. 112 TFUE [art. 92 TCE] étendant les dispositions des art. 110 TFUE et 111 TFUE aux impositions indirectes serait resté sans application pratique.

⁷³¹ CJCE 9 mars 1995, *Nunes Tadeu*, aff. C-345/93 (absence de prise en compte de la dépréciation d'un véhicule importé).

⁷³² CJCE 2 août 1993, *Commission c./ France*, aff. C-276/91, au sujet d'un régime de sanctions plus lourd en matière de TVA sur les importations que pour la TVA intérieure.

Interprétées comme complémentaires à la prohibition des taxes d'effet équivalent, ces dispositions visent les systèmes intérieurs de redevance obligatoire qui dénaturent le rapport concurrentiel entre des catégories entières de produits importés et nationaux, par l'imposition plus lourde des produits importés, ou l'octroi d'avantages fiscaux⁷³³ ne leur bénéficiant pas⁷³⁴.

Encore les produits nationaux et importés doivent-ils être liés par un lien de similarité (visés par le §1) ou de concurrence (visés par le §2)⁷³⁵. Le régime de ce lien de similarité est révélateur de l'empire croissant des méthodes de droit de la concurrence en matière fiscale. Si la jurisprudence a pu adopter une approche purement administrative de la comparabilité de situations, en déterminant que « *le rapport de similitude (...) existe lorsque les produits en question sont notamment considérés comme tombant sous la même classification fiscale, douanière ou statistique (...)* »⁷³⁶, elle a progressivement épousé les méthodes du droit de la concurrence en

⁷³³ CJCE 10 octobre 1978, *Entreprise H. Hansen*, aff. C-148/77 : « *Lorsqu'une législation fiscale nationale favorise, au moyen d'exemptions fiscales ou de l'octroi de taux d'imposition réduits, la production de certains types d'alcools ou certaines catégories de producteurs, même si ces avantages ne profitent qu'à une partie réduite de la production nationale ou sont accordés pour des raisons sociales particulières, ces avantages doivent être étendus aux alcools communautaires importés qui répondent aux mêmes conditions, compte tenu des critères qui sont à la base des alinéas 1 et 2 de l'art. 95 du traité CEE* ».

⁷³⁴ L'affectation étant entendue de manière extensive puisque « *en toute hypothèse* » (selon une interprétation *a contrario* de CJCE 26 juin 1991, *Commission c./ Grand Duché de Luxembourg*, aff. C-152/89).

⁷³⁵ À titre d'exemple, la banane est un fruit non similaire mais concurrent de ceux vendus en Italie (CJCE 7 mai 1987, *Cooperativa Co-Frutta Srl*, aff. C-193/85). De même, un rapport de concurrence (mais non de similitude) existe entre la bière et vin : CJCE 27 février 1980, *Commission c./ Royaume-Uni*, aff. C-170/78).

⁷³⁶ CJCE 4 avril 1968, *Fink-Frucht*, aff. C-27/67 : « *a) Le rapport de similitude visé à l'art. 95, alinéa 1, existe lorsque les produits en question sont normalement à considérer comme tombant sous la même classification, fiscale, douanière ou statistique, selon le cas ; b) L'alinéa 2 de l'art. 95, complémentaire de l'alinéa 1, prohibe la perception de toute imposition intérieure qui ou bien frappe un produit importé plus lourdement qu'un produit national lequel, sans être similaire, au sens de l'art. 95, alinéa 1, se trouve cependant en concurrence avec lui ou bien, en l'absence de concurrence directe, fait supporter au produit importé une charge fiscale particulière de manière à protéger certaines activités distinctes de celles qui ont servi à la fabrication du produit importé* ».

appliquant un critère de substituabilité subjective⁷³⁷, et en maintenant par ailleurs une condition de comparabilité des prix de production⁷³⁸.

Autre illustration de l'emprise de l'analyse concurrentielle sur le régime des impositions intérieures discriminatoires, le régime du remboursement d'impositions irrégulières en vue « *de remédier à la perturbation des rapports de concurrence occasionnée par [leur] perception* »⁷³⁹, et portant plus précisément sur l'enrichissement sans cause résultant d'un remboursement de droits répercutés sur le consommateur⁷⁴⁰. À notamment été soulignée la complexité de l'analyse concurrentielle à mener pour établir cette répercussion de l'imposition⁷⁴¹, ou encore la possibilité que le remboursement subventionne une politique tarifaire anticoncurrentielle⁷⁴².

⁷³⁷ CJCE 17 février 1976, *Rewe Zentrale*, aff. C-45/75 : la qualification du caractère discriminatoire, au sens de l'art. 95§1, d'un droit d'importation uniforme sur l'alcool en regard de l'imposition par paliers des produits indigènes comparables, suppose non seulement qu'une même matière première - l'alcool - se retrouve dans les deux produits, mais encore que les produits dont l'imposition est comparée doivent, au même stade de production ou de commercialisation, présenter au regard des consommateurs des propriétés analogues et répondre aux mêmes besoins. Sur ce glissement vers la substituabilité, v. HERNU R., *op. cit.*, spéc. p. 348.

⁷³⁸ « [L]a différence des conditions de production entre [la bière et le vin] entraîne, pour les deux produits, des structures de prix si profondément différentes qu'en dépit du rapport de concurrence entre les produits finis, des comparaisons du point de vue fiscal apparaissent particulièrement difficiles » (CJCE 27 février 1980, *Commission c/ Royaume-Uni*, aff. C-170/78).

⁷³⁹ Conclusions AG Geelhoed sur aff. C-129/00, *Commission c/Italie*, du 9 décembre 2003, point 70, au sujet de taxes nationales contraires au droit de l'Union européenne.

⁷⁴⁰ Auquel cas le remboursement serait constitutif d'un enrichissement sans cause. Ainsi, selon la CJCE (14 janvier 1997, *Comateb*, aff. jtes. C-192/95 et 218/95, point 23, au sujet d'une taxe d'effet équivalent à un droit de douane : « *il incombe, dès lors, aux juridictions nationales d'apprécier, à la lumière des circonstances de chaque espèce, si la charge de la taxe a été transférée, en tout ou partie, par l'opérateur sur d'autres personnes et si, le cas échéant, le remboursement de l'opérateur constituerait un enrichissement sans cause* » ; v. également CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 15 juillet 2004, *SA Gemo*, n°264494 en matière de taxe sur les achats constitutive d'une aide d'État : un enrichissement peut survenir « *lorsque le remboursement excède le préjudice subi par le redevable de la taxe litigieuse en raison du montant des taxes qu'il n'a pas répercuté dans ses prix de vente liée à l'augmentation du prix résultant du montant des taxes qu'il a répercuté sur ses clients* ». Toutefois, « *l'Administration ne peut à cet égard se contenter d'établir la répercussion de cette taxe sur les tiers et présumer de ce seul fait, ou du fait que la législation nationale impose d'intégrer ladite taxe dans le prix de vente aux consommateurs, que la charge économique que celle-ci a fait peser sur l'assujetti est neutralisée et que, en conséquence, un remboursement produirait automatiquement un enrichissement sans cause de ce dernier* » (CJCE 2 octobre 2003, *Weber's Wine World*, aff. C-147/01, point 110, au sujet de taxes sur les boissons contraires aux dispositions relatives aux accises).

⁷⁴¹ Conclusions AG Geelhoed dans aff. C-129/00 *Commission c/Italie* du 9 décembre 2003, point 78 : « *il sera à peu près impossible d'établir le degré de répercussion de la charge économique résultant de l'imposition. Il faut pour cela procéder à une analyse de marché poussée en tenant compte d'un grand nombre de variables, telles que la structure du marché concerné (beaucoup ou peu d'offrants) et l'existence de possibilité de substitution du produit*

Il est notable que la prohibition des impositions intérieures discriminatoires pourrait s'appliquer aux discriminations *de facto* tenant aux spécificités des contribuables étrangers vis-à-vis des opérateurs nationaux. Elle a en effet été interprétée comme pouvant s'opposer à ce qu'une disposition fiscale – pourtant identique pour les opérateurs nationaux et étrangers – conduise, dans les faits, à désavantager les opérateurs étrangers en raison de leur moindre intégration économique que les opérateurs nationaux⁷⁴³. De même, comporte un effet discriminatoire *de facto* une taxe spéciale applicable à une puissance fiscale propre, dans les faits, aux seuls véhicules importés, en concurrence avec des produits de puissance inférieure, proportionnellement moins imposés⁷⁴⁴. On notera toutefois que si le juge de l'Union européenne

touché par l'imposition. Il faut également tenir compte de la nature dynamique des rapports de marché et de la fluctuation des prix en fonction de la demande. Il devient donc particulièrement difficile de déterminer l'influence d'une imposition sur le niveau du prix de vente. Pour déterminer cet effet, il faudrait en fin de compte savoir comment les prix et les ventes auraient évolué en l'absence d'imposition ».

⁷⁴² Conclusions AG Geelhoed dans aff. C-129/00 *Commission c. / Italie* du 9 décembre 2003, point 79 : « on ne saurait exclure que l'opérateur concerné répercute également l'« avantage » d'impositions remboursées sur le consommateur final, en utilisant les montants remboursés pour opérer une réduction de prix en vue de maintenir ou de renforcer sa position de marché ».

⁷⁴³ CJCE 10 mars 1970, *Commission c./ Gouvernement de la République Italienne*, aff. C-7/69 : la CJCE avait été saisie d'une taxe sur le chiffre d'affaires perçue lors de la vente de matières premières à des entreprises transformatrices, laquelle ne se produisait presque jamais entre opérateurs nationaux en raison de l'intégration poussée de l'industrie locale de transformation, et ne frappait ainsi *de facto* que les importations. La Commission avait estimé que nonobstant les mêmes taux et base d'imposition pour l'importation et la vente dans le pays, il n'était pas possible d'exclure une discrimination des produits importés. Les conclusions de l'AG Roemer exposent, de manière éclairante, que « (...) Si l'examen d'un régime fiscal national fait apparaître que, compte tenu de la structure juridique du secteur économique auquel il s'applique, un certain taux n'est presque jamais pratiqué, cette charge est en réalité inexistante pour le secteur national. Étant donné que pour la comparaison des charges de l'art. 95, seule importe la situation nationale normale, il faut aussi déduire de cette constatation que les produits importés doivent être traités conformément à cette situation, c'est-à-dire être également exonérés d'impôts. [La Cour souligne dans sa jurisprudence] que ce ne sont pas les droits légalement applicables mais les droits réellement appliqués qui constituent l'élément décisif (...) En définitive, nous pouvons établir que la République italienne, en appliquant un régime d'imposition de la taxe sur le chiffre d'affaires qui comporte une incidence plus élevée, par rapport aux produits correspondants, au détriment des [matières] importées (...) a manqué à l'obligation que lui impose l'art. 95 (...) ».

⁷⁴⁴ CJCE 9 mai 1985, *Humblot*, aff. C-112/84 au sujet d'une taxe spéciale dont la puissance fiscale est supérieure à seize chevaux, et n'atteignant *de facto* que des véhicules importés en l'absence de production nationale de cette puissance. La CJCE a relevé que la taxe spéciale entraînait une charge fiscale beaucoup plus importante que celle procédant de la taxe différentielle, beaucoup plus progressive, applicable aux véhicules de puissance moindre, cette charge supplémentaire étant de nature à neutraliser les avantages des voitures importées par rapport aux voitures de fabrication nationale comparables. Dans cette mesure, il a été relevé que la taxe spéciale réduisait la concurrence à laquelle sont soumises ces dernières voitures, ce qui, par là, la rend contraire au principe de neutralité auquel doivent obéir les impositions intérieures.

semble ainsi ouvert aux distorsions naissant d'écarts de fait entre configurations industrielles ou gammes de produits nationales et étrangères, il refuse d'appréhender les discriminations naissant des « *particularités de structure économique* » des opérateurs eux-mêmes⁷⁴⁵.

En conclusion, la prohibition des obstacles tarifaires aux échanges intracommunautaires confirme sans ambivalence la distorsion concurrentielle consistant en une charge fiscale variable entre concurrents. Ce lien de concurrence repose sur des critères de substituabilité qui se sont progressivement rapprochés de ceux du droit de la concurrence. En outre, il apparaît que le contrôle mené est très pragmatique, en ce qu'il traite non seulement des distorsions *de jure* mais encore des distorsions *de facto* entre actes concurrents soumis à une même disposition fiscale.

Plus généralement, la subordination des dispositions fiscales internes à une obligation de concurrence non-faussée détourne les finalités et les méthodes fiscales au bénéfice de la seule intégration économique de l'Union européenne. Cette conclusion invite à évoquer les libertés de circulation de l'Union européenne, dont le régime approfondit de manière singulière ces premiers enseignements. En effet, le réalisme économique du juge communautaire le conduit à donner sur ce terrain sa pleine mesure au jeu concurrentiel, dans un contrôle qui s'oppose aux discriminations *de jure* mais qui s'étend également, même en l'absence de traitement différencié *de jure*, aux distorsions naissant de l'impact *de facto* de l'impôt sur les concurrents étrangers.

⁷⁴⁵ « L'art. 95 du traité CEE est respecté lorsqu'une imposition intérieure appréhende d'après les mêmes critères, objectivement justifiés par le but en vue duquel l'imposition a été instituée, les produits intérieurs et les produits importés, de sorte qu'elle n'aboutit pas à frapper le produit importé d'un montant supérieur à celui frappant le produit intérieur similaire. La circonstance qu'une imposition répondant à ces critères pèserait différemment sur les prix de revient de différentes entreprises en raison des particularités de la structure économique de ces entreprises, fabriquant ou commercialisant ces produits, est sans pertinence pour l'application de cette disposition » (CJCE 28 janvier 1981, aff. C-32/80).

Sous-section 2. La promotion des libertés de circulation : de la prohibition des discriminations fiscales en raison de la nationalité à celle des discriminations *de facto* en raison des spécificités économiques des concurrents

Le contrôle par le juge du respect des libertés de circulation sanctionne les discriminations fiscales en défaveur des opérateurs étrangers, au regard de leur atteinte aux échanges intracommunautaires. Guidé par le souci du respect du jeu concurrentiel, le réalisme du juge communautaire le conduit à dépasser le paradigme de la discrimination *de jure* reposant sur la nationalité ou la résidence⁷⁴⁶ (§1) pour prohiber les restrictions qui, bien que non discriminatoires *de jure*, emportent un effet anticoncurrentiel *de facto* (§2).

§1. Les libertés de circulation ou la prohibition des traitements différenciés défavorisant les opérateurs étrangers

Par effet d'une jurisprudence volontariste⁷⁴⁷, le juge communautaire donne tout son effet aux dispositions du Traité qui prohibent les restrictions aux libertés de circulation⁷⁴⁸ faisant échec à la concurrence sur le marché unique⁷⁴⁹.

⁷⁴⁶ VAIL M., *op. cit.*, p. 118. Sur le fond, les libertés de circulation permettent de qualifier les entraves à l'accès au marché « *qui peut être vu comme un développement juridictionnel d'un seul et même principe de non-discrimination* » (*Ibid.*, p. 125).

⁷⁴⁷ La CJCE, « (...) *qui n'a pas pour fonction de participer directement au rapprochement des législations nationales en matière fiscale (...) [a découvert] assez récemment toutes les virtualités offertes par l'énoncé des libertés fondamentales pour déclarer inapplicables certaines dispositions nationales (...) provoquant [ainsi] un rapprochement substantiel des législations fiscales* » (GUTMANN D., Les lois de la construction communautaire : l'exemple de la fiscalité directe, *op. cit.*, p. 31). Pour un autre commentateur, « *le caractère limité de l'harmonisation fiscale n'a pas dissuadé la Cour, mais au contraire l'a incitée à montrer aux États que les obligations générales souscrites par eux dans le Traité comportaient une portée fiscale suffisamment importante pour les dissuader d'en rester à celles-ci* » (BERLIN D., Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires : propos provocateurs, *op. cit.*, p. 7). Ainsi, concrètement, « (...) *La fonction [de contribution à une « constitution économique européenne »] du principe de non-discrimination n'est pas dépourvue de conséquences pratiques (...) Il suffit que la Cour constate un traitement discriminatoire (...) pour qu'elle affirme, en principe, une violation du droit communautaire* » (GEORGOPOULOS T., Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe, RTDE, n°41(1), janv.-mars 2005, p. 61 et svtes., spéc. p. 66).

⁷⁴⁸ Libertés de circulation des capitaux de l'art. 63 TFUE [art. 56 TCE], de libre prestation de services de l'art. 56 TFUE [art. 49 TCE], et d'établissement de l'art. 49 TFUE [art. 43 TCE].

⁷⁴⁹ Pour ne prendre qu'un exemple de développement prétorien liant atteinte aux libertés de circulation et concurrence, v. CJCE 13 juin 2002 *Sea-Land* aff. jtes. C-430/99 et C-431/99, conclusions AG Alber point 86 : « (...)

Il accepte pour seules limites de son contrôle les justifications⁷⁵⁰ énoncées par le droit primaire⁷⁵¹, ou plus largement relevant de l'intérêt général, d'acceptation remarquablement restreinte. Ce dernier aspect est un élément cardinal pour notre étude : si l'on excepte l'intérêt général tenant à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, ou à la sauvegarde de l'efficacité des contrôles fiscaux (ne se rapportant pas directement à l'objet de notre étude), à ce jour, cet intérêt général peut se résumer à la répartition équilibrée de la compétence fiscale entre les États⁷⁵², ou à la cohérence du système fiscal d'un État⁷⁵³, ces deux problématiques étant *a priori* inopérantes sur le terrain des arbitrages fiscaux susceptibles de conduire à une distorsion fiscale de concurrence.

Dessinant une réelle intégration négative, la CJCE prohibe toute mesure fiscale qui pénalise l'activité économique intracommunautaire en raison de la nationalité⁷⁵⁴ de l'opérateur, c'est-à-

Si les États favorisent leurs propres ressortissants, l'accès des entrepreneurs des autres États membres aux divers marchés nationaux est rendu plus difficile et la concurrence sur le marché unique est faussée ».

⁷⁵⁰ Sur le régime des justifications pouvant être apportées aux discriminations portant restriction à la libre circulation des échanges communautaires, v. notamment MARTIN P., *op. cit.*, spéc. p. 1447-1448 ; GEORGOPOULOS T., Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe, *op. cit.*, spéc. p. 70 ; MONGIN B., *op. cit.*, spéc. p. 507 ; DIBOUT P., *op. cit.*, spéc. p. 476-477 ; DECOCQ A., Les restrictions à la liberté d'établissement résultant de la fiscalité directe, art. *op. cit.*, spéc. p. 37.

⁷⁵¹ Notamment, en matière de liberté de circulation de capitaux, l'art. 58 §1 permet aux États membres de traiter différemment sur le plan fiscal les contribuables qui ne sont pas dans les mêmes situations en fonction du lieu où ils investissent leurs capitaux.

⁷⁵² Par exemple CJCE 15 mai 2008, *Lidl Belgium*, aff. C-414/06: refus de la déduction de pertes d'un établissement stable belge dans l'État de son siège (Allemagne) en vue de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres, et de prévenir le risque d'une double prise en compte des pertes.

⁷⁵³ Exception de cohérence venant justifier une mesure nationale discriminatoire : arrêt CJCE 28 janvier 1992, *H.M. Bachmann c/Belgique*, aff. C-204/90 : « la cohérence d'un tel régime fiscal (...) suppose donc que, dans le cas où cet État serait obligé d'accepter la déduction des cotisations d'assurance-vie versées dans un autre État membre, il puisse percevoir l'impôt sur les sommes dues par les assureurs ». L'exception de cohérence requiert la démonstration de l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé (v. p. ex. CJCE 28 février 2008, *Deutsche Shell*, aff. C-293/06, s'agissant de pertes et de gain de change).

⁷⁵⁴ Entendue directement ou indirectement dans la mesure où sont prohibées « non seulement les discriminations ostensibles, fondées sur la nationalité, mais encore toutes les formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat » (CJCE 12 février 1974, *Sotgiu*, aff. C-152/73 point 11).

dire de son siège⁷⁵⁵ puis, plus généralement, de sa résidence⁷⁵⁶, étant entendu que si « *la situation des résidents et celle de non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables* »⁷⁵⁷, une différence objective de situation n'est en pratique jamais relevée au regard « *de l'objet et du contenu des dispositions nationales en cause* »⁷⁵⁸.

Sur le fond, le juge s'oppose ainsi aux mesures fiscales limitant d'abord la liberté d'établissement de contribuables depuis, puis vers l'étranger⁷⁵⁹, sans réelle exigence d'effet sensible⁷⁶⁰. Pour être plus précis, la liberté d'établissement dans le pays d'accueil pour les personnes morales prohibe un traitement fiscal discriminant pour les sociétés étrangères implantées dans le pays d'accueil

⁷⁵⁵ CJCE 28 janvier 1986, *Commission c./ France*, aff. C-270/83 : « [p]our les sociétés, il importe de relever dans ce contexte que leur siège (...) sert à déterminer, à l'instar de la nationalité de personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État ».

⁷⁵⁶ Sur l'assimilation de la discrimination en fonction de la résidence à la discrimination en fonction de la nationalité (il s'agit d'une discrimination indirecte sur la nationalité), v. p. ex. CJCE 8 mai 1990, *Biehl c./ Administration des contributions*, aff. C-175/88 : « (...) bien qu'il s'applique indépendamment de la nationalité du contribuable concerné, le critère de résidence permanente sur le territoire national (...) risque de jouer, en particulier, au détriment des contribuables ressortissants d'autres États membres. En effet, ce sont souvent ces derniers qui quitteront le pays en cours d'année ou qui s'y établiront » ; v. plus largement MARTIN P., *op. cit.*, p. 1446, ou encore DIBOUT P., *op. cit.*, p. 474.

Ainsi, « *en droit fiscal international, la distinction fondamentale repose sur la résidence des contribuables et non, du moins à titre principal, sur leur nationalité ou leur siège* » (RAINGEARD DE LA BLETIERE E., *op. cit.*, spéc. p. 82 et p. 138).

⁷⁵⁷ CJCE 14 février 1995, *M. Schumacker*, aff. C-279/93.

⁷⁵⁸ CJCE 14 septembre 1999, *Frans Gschwind*, aff. C-391/97 : « *il ne pourrait y avoir de discrimination au sens du traité entre résidents et non-résidents que si, nonobstant leur résidence dans des États membres différents, il était établi que, au regard de l'objet et du contenu des dispositions nationales en cause, les deux catégories de contribuables se trouvent dans une situation comparable* ».

Dans le même sens, l'arrêt *Schumacker* préc. précise qu'il se peut qu'il n'existe aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement entre résidents et non-résidents, au cas d'espèce, dans la prise en compte de la situation personnelle du contribuable.

⁷⁵⁹ BERNARDEAU L. et SCHMIED F., *Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe* (janvier/mars 2008), *chron. RDE*, n°17, 24 avril 2008, p. 6 : « (...) [progressivement], ce n'est pas tant le refus du traitement fiscal national qui constitue l'essentiel du contentieux porté devant la Cour, mais bien des régimes fiscaux qui dissuadent les nationaux ou résidents d'exercer les libertés de circulation que leur reconnaît le traité : la Cour condamne les restrictions fiscales « à la sortie » (...), à la différence des règles de non-discrimination énoncées dans les traités internationaux.

⁷⁶⁰ Notamment en matière de liberté de circulation de capitaux, pour laquelle les art. 63 et 65 TFUE [art. 56 et 58 TCE] prohibent « *toutes les restrictions* ».

aux fins d'y conduire une activité économique stable, par le biais d'une filiale ou succursale⁷⁶¹, en raison de sa nationalité⁷⁶² ou de l'implantation de sa société-mère dans un autre État⁷⁶³. À cet égard, pour ne prendre que quelques exemples, un régime fiscal national ne saurait affecter la liberté d'établissement d'une filiale, d'un établissement ou d'une succursale, par une restriction à la circulation des pertes⁷⁶⁴, des règles anti-évasion⁷⁶⁵ ou des régimes de groupes de sociétés⁷⁶⁶. Sur le terrain de la prestation de services, l'État d'accueil de la prestation ne peut davantage

⁷⁶¹ P. ex., un avantage fiscal dont le bénéfice était refusé aux non-résidents (en l'espèce des succursales de sociétés étrangères) constituait une inégalité de traitement pouvant être qualifiée de discrimination dès lors qu'il n'existait pas de différence de situation objective entre les deux catégories de contribuables (CJCE 29 avril 1999, *Royal Bank of Scotland*, aff. C-311/97).

⁷⁶² P. ex., la célèbre jurisprudence *Avoir fiscal* relevant, au titre de l'octroi de l'avoir fiscal, que la succursale française d'une société italienne est dans une situation comparable à une résidente française CJCE 28 janvier 1986, *Commission c./ France*, aff. C-270/83. Mais on pourrait également citer CJCE 13 juillet 1993, *Commerzbank AG*, aff. C-330-91, portant sur une succursale londonienne d'une banque allemande se voyant refuser des majorations de remboursement d'impôts indus ou encore CJCE 21 septembre 1999, *Saint-Gobain ZN*, aff. C-307/97, au titre du refus de l'exonération de dividendes de source suisse en raison de la nationalité française d'une succursale en Allemagne.

⁷⁶³ CJCE 12 décembre 2002, *Lankhorst-Hohorst*, aff. C-324/00 portant sur un régime de distribution occulte issu du dispositif anti sous-capitalisation allemand, ne s'appliquant pas *de facto* aux sociétés mères allemandes, dans la mesure où ces dernières bénéficiaient « dans la grande majorité des cas, [d'un crédit d'impôt], à la différence en règle générale, des sociétés mères étrangères » ; CE Sect. 30 décembre 2003, *SARL Coréal Gestion*, n°249047 ; CJCE 14 décembre 2006, *Denkavit*, aff. C-170/05 portant sur une restriction au droit de l'Union européenne du fait de la retenue à la source sur les dividendes versés par une société filiale d'un État à sa mère d'un autre État.

⁷⁶⁴ CJCE 16 juillet 1998, *I.C.I.*, aff. C-264/96, s'agissant du régime des pertes des consortiums britannique réservé aux filiales au moins majoritairement britanniques ; CJCE 13 décembre 2005, *Marks and Spencer*, aff. C-446/03, au sujet de la non-imputabilité des pertes de filiales non britanniques, et ce alors que les pertes des succursales étaient toujours transférables ; CJCE 15 mai 2008, *Lidl Belgium*, aff. C-414/06, préc. ; CJCE 28 février 2008, *Deutsche Shell*, aff. C-293/06 : non prise en compte d'une perte de change dans le rapatriement du capital de dotation d'un établissement stable italien.

⁷⁶⁵ Au sujet des règles de *controlled foreign corporation* (CFC) par lesquelles le fisc anglais impose des revenus irlandais exonérés, CJCE 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04.

⁷⁶⁶ CJCE 27 novembre 2008, *Papillon*, aff. C-418/07 : inclusion dans le périmètre d'intégration fiscale d'une société néerlandaise détenant une société française à 100% et elle-même détenue à 100% par une société française (sur la recherche d'une discrimination dans la qualification d'une rupture d'égalité de traitement caractérisant la restriction aux libertés de circulation, v. points 26 à 32).

discriminer selon la nationalité du prestataire de service⁷⁶⁷, en interdisant par exemple à un non-résident de déduire ses frais professionnels⁷⁶⁸.

On notera que nonobstant l'autonomie formelle de qualification et l'affranchissement progressif de la référence à la prohibition des discriminations⁷⁶⁹, la discrimination reste au cœur de ce contrôle, lequel porte sur « *une discrimination sur la base d'un élément transfrontalier, dont la transaction en cause, est en jeu* »⁷⁷⁰. L'intégration économique de l'Union européenne s'oppose à ce que la différence de nationalité soit considérée comme une différence de situation objective justifiant un traitement fiscal différencié. Ce champ restreint, puisque ayant « *pour objet principal de faire échec aux restrictions opposées par un État à des agents économiques étrangers* »⁷⁷¹, définit à cet égard un contrôle ambivalent des distorsions de concurrence, qui ne se voient prohibées que dans la mesure où elles défavorisent des opérateurs étrangers. L'absence de prohibition, au nom de ces libertés, des discriminations à rebours⁷⁷², dont l'éventuelle

⁷⁶⁷ Par exemple, les dépenses liées à une activité de recherche conduite hors d'Espagne sont éligibles au bénéfice du crédit d'impôt recherche (CJCE 13 mars 2008, *Commission c./Espagne*, aff. C-248/06).

⁷⁶⁸ CJCE 12 juillet 2003, *Gerritse*, aff. C-234/01 ; v. également CJCE 28 octobre 1999, *Skattenministeriet c./ Bent Vestergaard*, aff. C-55/98 : l'art. 59 TCEE [56 TFUE, 49 TCE] s'oppose à la non-déductibilité de formations professionnelles effectués dans d'autres États membres, au prétexte qu'ils y seraient associés à un objectif touristique considérable, alors qu'une telle présomption n'existe pas dans l'État d'accueil.

⁷⁶⁹ RAINGEARD DE LA BLETIÈRE E., *op. cit.*, p. 132 (la rupture s'opérant à la fin des années 90).

⁷⁷⁰ ENGLISCH J., *The European treaties' implications for direct taxes*, *Intertax*, 2005, Vol. 33, Issue 8/9 p. 310 et svtes., p. 314, cité par RAINGEARD DE LA BLETIÈRE E., *op. cit.*, p. 136.

⁷⁷¹ MARTIN P., *op. cit.*, p. 1444 et svtes., spéc. p. 1445.

⁷⁷² Par exemple CE Sect. 27 juillet 1979, *Syndicat national des fabricants de spiritueux consommés à l'eau*, n°9664 : un syndicat ne peut se prévaloir du droit primaire prohibant les discrimination sur la nationalité ou entre ressortissants d'États membres, contre une exonération de taxe diminuant le coût de produits importés à hauteur des charges supportées par les producteurs nationaux en rémunération du service des alcools, dans la mesure où ces dispositions n'ont d'autre objet que d'éliminer les discriminations défavorables aux ressortissants des autres États membres de la Communauté et qu'elles ne sauraient, en aucun cas, limiter les pouvoirs dont les autorités nationales sont investies à l'égard de leurs propres ressortissants. Sur l'impuissance de la jurisprudence Schumacker à s'opposer aux discriminations purement internes, v. LAYER F., *op. cit.*

En fiscalité internationale, de telles discriminations à rebours sont traitées par les clauses d'égalité de traitement permettant d'« *exiger des États qu'ils traitent de la même manière leurs nationaux respectifs. La portée d'une telle clause va donc au-delà de la simple interdiction d'un traitement moins favorable ; elle va normalement jusqu'à interdire également un traitement plus favorable des étrangers par rapport aux nationaux* » (GOUTHIERE B, *Les impôts dans les affaires internationales*, *op. cit.*, p. 963, n°80820).

résolution est laissée à la discrétion des États⁷⁷³, est révélatrice de ce primat de la nationalité sur la libre concurrence. Il en va de même, plus largement, de la jurisprudence censurant, au nom de ces libertés, et plus directement au nom de la concurrence fiscale loyale, les mesures nationales visant à assurer un rééquilibrage des conditions de concurrence. Tel est le cas de mesures visant à « (...) assurer l'égalité devant l'impôt »⁷⁷⁴ d'opérateurs nationaux ou étrangers, par une imposition de contrats de prêt souscrits par des résidents quel que soit l'État de souscription, sans distinction fondée sur la nationalité de l'assujetti ou sur la provenance des capitaux. La Cour s'oppose en effet à de telles mesures en considérant qu'une telle législation « *prive les résidents d'un État membre de la possibilité de bénéficier d'une absence d'imposition qui pourrait être attachée aux prêts souscrits en dehors du territoire national* »⁷⁷⁵. De même, on n'explique pas autrement la censure par la CJCE de la pratique de prélèvements fiscaux compensatoires visant à la neutralité concurrentielle entre prestataires concurrents bénéficiant de régimes fiscaux distincts, du fait qu'ils « *porteraient atteinte aux fondements mêmes du marché intérieur* »⁷⁷⁶.

Au final, les rapports entre libertés de circulation et concurrence semblent pour le moins asymétriques, puisqu'ils opèrent uniquement au bénéfice d'opérateurs étrangers, et le cas échéant au détriment d'opérateurs nationaux.

⁷⁷³ Ce n'est que dans la mesure où le droit interne décide d'étendre à des opérations internes les dispositions communautaires applicables aux transactions transfrontières que pourrait être évitée « *l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux ou comme en l'espèce au principal d'éventuelles distorsions de concurrence* » (CJCE 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, aff. C-28/95).

⁷⁷⁴ CJCE 14 octobre 1999, *Sandoz GmbH c./ Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland*, aff. C-439/97 point 24.

⁷⁷⁵ CJCE 14 octobre 1999, *Sandoz GmbH c./ Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland*, aff. C-439/97 point 19.

⁷⁷⁶ CJCE 26 octobre 1999, *Eurowings*, aff. C-294/97 point 45. Dans cette espèce, le gouvernement allemand soulevait, à l'appui d'un système de réintégrations, qu'un prestataire dans un autre État membre pourrait, du fait de taxes moins lourdes, offrir un prix moins élevé qu'un prestataire résidant répercutant ces taxes ainsi sur son client. Il était soutenu que le prestataire étranger « *ne subirait toutefois aucun désavantage concurrentiel du fait desdites réintégrations. En effet, dans les deux cas, la charge économique que représente l'impôt commercial sur le capital et le bénéfice d'exploitation serait identique et incombait, en définitive, au locataire établi en Allemagne* ». V. également CJCE 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, point 49 : « *il ressort d'une jurisprudence constante que l'existence d'un avantage résultant de la fiscalité peu élevée à laquelle est soumise une filiale établie dans un État membre autre que celui dans lequel a été constituée la société mère n'autorise pas, par elle-même, ce dernier État membre à compenser cet avantage par un traitement fiscal moins favorable de la société mère* ».

Une analyse concurrentielle plus fine encore est au cœur d'un développement spécifique des libertés de circulation, qui consiste à appréhender des restrictions non-discriminatoires *de jure*, mais discriminatoires *de facto*. Par ces restrictions, une disposition fiscale peut être jugée contraire aux libertés de circulation par effet des spécificités économiques des contribuables concurrents, voire du poids économique de l'impôt correspondant sur le marché.

§2. La prohibition des restrictions dites « *non-discriminatoires* », emportant un effet discriminatoire *de facto*, ou la prohibition de l'effet anticoncurrentiel de la disposition fiscale

Ainsi que nous avons pu le voir, le juge communautaire censure les traitements fiscaux conduisant à une discrimination sur la nationalité. Son réalisme économique le conduit également à relever les atteintes à la concurrence naissant, en l'absence de traitement différencié *de jure*, des différences de fait entre contribuables nationaux et étrangers, c'est-à-dire les distorsions *de facto*.

Cette prohibition des restrictions dites « *non-discriminatoires* » discriminatoires *de facto* (A) recèle un champ d'application très vaste, car susceptible de s'opposer à toute disposition fiscale créant un désavantage concurrentiel pour des opérateurs étrangers. Cette ampleur soulève inévitablement la question des limites opposables à cette prohibition (B).

A. L'effet anticoncurrentiel d'un régime fiscal reposant sur les spécificités économiques du contribuable

Sans que le débat semble épuisé⁷⁷⁷, il serait entendu que les libertés de circulation ne fassent pas que prohiber les critères discriminant selon la nationalité, mais plus largement selon les spécificités économiques des opérateurs étrangers, et ce en l'absence de tout traitement fiscal différencié entre nationaux et non-nationaux, résidents et non-résidents.

⁷⁷⁷ Il a ainsi pu être relevé que l'application des restrictions non discriminatoires en matière fiscale est « *malaisée* ». En effet, ces restrictions pourraient qualifier les simples écarts entre régimes d'imposition nationaux ou encore, au fond, procèdent nécessairement d'un traitement différencié « *tant il est difficile d'imaginer une restriction qui ne soit pas, en réalité, issue d'une différence de traitement entre contribuables* » (GUTMANN D., Droit fiscal des affaires, *op. cit.*, spéc. p. 72).

Transposant sur un terrain fiscal sa jurisprudence sur le terrain des mesures d'effet équivalent⁷⁷⁸, le juge communautaire affirme ainsi que les libertés de circulation exigent la suppression de toute restriction⁷⁷⁹ ou entrave⁷⁸⁰, même si cette restriction s'applique indistinctement aux prestataires nationaux et à ceux d'autres États membres. Il suffit qu'une telle restriction ou entrave soit de nature à « *prohiber ou à gêner davantage* »⁷⁸¹ les activités du prestataire établi dans un autre État membre, c'est-à-dire en pratique son accès au marché⁷⁸².

⁷⁷⁸ Dans le droit fil de la jurisprudence non-fiscale prohibant les mesures indistinctement applicables mais produisant un effet équivalent à des restrictions quantitatives, v. p. ex. CJCE 11 juillet 1974, *Procureur du Roi c./ Benoît et Gustave Dassonville*, aff. C-8/74 (constitue une mesure d'effet équivalant à une restriction quantitative incompatible avec le traité un certificat d'authenticité en pratique plus difficilement accessible aux importateurs d'un produit authentique en libre pratique dans un autre État membre, qu'aux importateurs du même produit en provenance directe du pays d'origine) ou encore CJCE 24 novembre 1993, *Procédure pénale c./ Bernard Keck et Daniel Mithouard*, aff. jtes. C-267/91 et C-268/91. Cette dernière espèce précise que les règles indistinctement applicables ne produisent pas d'entrave si elles « *s'appliquent à tous les opérateurs concernés exerçant leur activité sur le territoire national, et pourvu qu'elles affectent de la même manière, en droit comme en fait, la commercialisation des produits nationaux et ceux en provenance d'autres États-membres* » - auquel cas la règle « *n'est pas de nature à empêcher leur accès au marché ou à gêner [le non-ressortissant] davantage qu'elle ne gêne le ressortissant* ».

⁷⁷⁹ CJCE 25 juillet 1991, *Säger*, aff. C-76/90 : « *L'art. 59 du traité exige non seulement l'élimination de toute discrimination à l'encontre du prestataire de services en raison de sa nationalité, mais également la suppression de toute restriction, même si elle s'applique indistinctement aux prestataires nationaux et à ceux des autres États membres, lorsqu'elle est de nature à prohiber ou gêner autrement les activités du prestataire établi dans un autre État membre, où il fournit légalement des services analogues* » (v. également CJUE 4 octobre 2011, *Football Association Premier League e.a.*, aff. jtes. C-403/08 et C-429/08, point 85, CJCE 9 août 1994, *Vander Elst*, aff. C-43/93 point 14).

⁷⁸⁰ CJCE 8 septembre 2005, *Mobistar*, aff. jtes. C-544/03 et C-545/03 : « *L'art. 59 s'oppose à l'application de toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation de services entre États membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un État membre* » (point 30) ; sur la référence à une possibilité d'entrave incompatible avec l'art. 59 naissant de la perception par les autorités communales des taxes, v. point 32.

⁷⁸¹ CJCE 8 septembre 2005, *Mobistar* aff. jtes. C-544/03 et C-545/03 : « *L'art. 59 du traité (devenu, après modification, art. 49 CE) exige non seulement l'élimination de toute discrimination à l'encontre du prestataire de services établi dans un autre État membre en raison de sa nationalité, mais également la suppression de toute restriction même si cette restriction s'applique indistinctement aux prestataires nationaux et à ceux d'autres États membres, lorsqu'elle est de nature à prohiber ou à gêner davantage les activités du prestataire établi dans un autre État membre, où il fournit légalement des services analogues* ».

⁷⁸² CJUE 29 mars 2011, *Commission/Italie*, aff. C-565/08 ; CJCE 5 octobre 2004, *CaixaBank France*, aff. C-442/02, point 12 ; CJCE 28 avril 2009, *Commission/Italie*, aff. C-518/06, point 64), du moins dans des conditions de concurrence normales et efficaces (v., en ce sens, CJCE 5 octobre 2004, *CaixaBank France*, aff. C-442/02, points 13 et 14 ; CJCE 5 décembre 2006, *Cipolla e.a.*, aff. C-94/04 et C-202/04 point 59 ; CJUE 11 mars 2010, *Attanasio Group*, aff. C-384/08, point 45).

Schématiquement, la jurisprudence s'oppose ainsi aux impositions qui, bien qu'indistinctement applicables, emportent des distorsions sur les produits ou concurrents nationaux et étrangers. De telles restrictions se distinguent en principe des discriminations par le fait qu'elles soient « neutres »⁷⁸³, ou qu'elles se rapportent à des taxes « non-discriminatoires »⁷⁸⁴ en raison de leur caractère indistinctement applicable à tous les opérateurs d'un marché donné. Aussi les discriminations qui en résultent sont-elles nécessairement « indirectes » ou « déguisées »⁷⁸⁵.

À titre d'exemple de distorsions entre produits et services nationaux et étrangers naissant de mesures indistinctement applicables, constitue une telle restriction le fait de taxer les antennes paraboliques permettant la réception de programmes étrangers, alors même qu'à la différence des opérateurs nationaux, les opérateurs étrangers n'ont pas accès aux autres canaux de diffusion non taxés, comme le réseau câblé, et sont donc davantage affectés de fait par cette taxe que les opérateurs nationaux de télévision⁷⁸⁶.

⁷⁸³ Conclusions AG Fenelly sous CJCE 27 janvier 2000, *Graf*, aff. C-190/98 point 30-31 : « restrictions neutres à la libre circulation ».

⁷⁸⁴ Par exemple les conclusions AG Kokott sous CJCE 17 février 2005, *Viacom Outdoor*, aff. C-134/03 point 62. La doctrine désigne en pratique ces restrictions de « non-discriminatoires », v. DOUMA S., Non-discriminatory tax obstacles, *EC Tax Review*, 2012/2, p. 67.

⁷⁸⁵ Conclusions AG Geelhoed sous CJCE 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04 point 35 : « l'art. 43 CE interdisait toute discrimination, qu'elle soit directe (soit des mesures établissant ouvertement des différences en raison de la nationalité) ou indirecte, c'est-à-dire « déguisée » (soit des mesures d'application identique en droit mais produisant en fait un effet discriminatoire). À cet égard, la Cour définit la discrimination comme « l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien (...) l'application de la même règle à des situations différentes » ».

⁷⁸⁶ CJCE 29 novembre 2001, *François de Coster c./ Collège des bourgmestres et échevins de Watermael-Boitsfort*, aff. C-17/00 : l'instauration d'une taxe sur les antennes paraboliques imposait à la réception d'émissions télévisées diffusées par voie de satellite une charge qui ne pesait pas sur la réception d'émissions transmises par câble. Or, dans les faits, les émissions de radiodiffusion télévisuelle diffusées à partir d'États membres étrangers ne pouvaient être captées que par des antennes paraboliques, compte tenu des capacités limitées de diffusion par câble. Ainsi, une « taxe sur les antennes paraboliques (...) est de nature à gêner davantage les activités des opérateurs actifs dans le domaine de la radiodiffusion (...) établis dans les États-membres autres que le royaume de Belgique, tandis qu'elle assure un avantage particulier au marché intérieur [belge] et aux activités de radiodiffusion et de télédistribution internes à ce dernier État membre ». En effet, pour reprendre les conclusions éclairantes de l'AG Damaso Ruiz-Jarabo Colomer, « (...) [L]a taxe sur la possession des antennes paraboliques constitue une entrave à la réception d'images de télévision par satellite. Compte tenu de ce que, à la différence des opérateurs belges de télévision, ceux qui sont établis dans d'autres États membres ne diffusent que des images par satellite, la taxe en cause les affecte davantage. Cet impôt produit donc des effets discriminatoires ».

De même, l'interdiction indistincte de rémunération des comptes à vue emporte un effet anticoncurrentiel sur les services bancaires d'origine étrangère, dans la mesure où une telle rémunération est de fait le seul moyen d'accéder aux clients finaux⁷⁸⁷.

Porte également atteinte aux libertés de circulation une retenue à la source prélevée sur les factures de prestataires de services de construction non enregistrés, dans la mesure où en pratique les opérateurs nationaux sont tous enregistrés et ne subissent pas de ce fait l'imposition correspondante⁷⁸⁸.

A également été qualifiée de restrictive une réglementation qui n'autorise la déduction de dépenses de recherche que dans la mesure où ces recherches seraient réalisées par un établissement secondaire. En effet, dans les faits, les groupes étrangers sont dans l'impossibilité de remplir cette condition dans la mesure où en pratique ils centralisent ces activités hors de leurs établissements secondaires⁷⁸⁹.

⁷⁸⁷ CJCE 5 octobre 2004, *CaixaBank France*, aff. C-442/02, la restriction naissant du fait que la mesure indistinctement applicable affectait l'accès des filiales étrangères par effet de leur stratégie commerciale propre. En effet, l'interdiction faite à tout établissement de crédit de rémunérer les fonds en compte à vue ou à moins de cinq ans, « gêne les établissements de crédit, filiales de sociétés étrangères, dans la collecte de capitaux auprès du public en les privant de la possibilité de livrer, par une rémunération des comptes de dépôts à vue, une concurrence plus efficace aux établissements de crédit traditionnellement implantés dans l'État membre d'établissement, dotés d'un réseau d'agences étendu et disposant, partant, de plus grandes facilités que lesdites filiales pour recueillir des capitaux auprès du public (...) Ainsi, lorsque des établissements de crédit, filiales d'une société étrangère, cherchent à entrer sur le marché d'un État membre, livrer concurrence au moyen du taux de rémunération des comptes de dépôts à vue constitue une des méthodes les plus efficaces à cette fin. L'accès au marché par ces établissements est donc rendu plus difficile par une telle interdiction ».

⁷⁸⁸ Constituant des « désavantages » rendant plus difficile l'accès au marché belge, étant entendu que *de facto* la plupart des prestataires résidents étaient enregistrés CJCE 9 novembre 2006, *Commission c./ Belgique*, aff. C-433/04.

⁷⁸⁹ « [M]ême s'il ne crée pas une discrimination directe à l'égard des entreprises ayant leur siège principal dans d'autres États membres et opérant en France », l'abattement en cause « apparaît comme susceptible de jouer plus particulièrement au détriment des entreprises ayant leur siège principal dans d'autres États membres et opérant en France par le biais d'établissements secondaires. En effet, ce seront typiquement celles-ci qui, dans la plupart des cas, auront développé leur activité de recherche en dehors du territoire de l'État membre d'imposition » (CJCE 8 juillet 1999, *Société Baxter*, aff. C-254/97 points 12 et 13).

De manière analogue, et tout récemment⁷⁹⁰, la CJUE a statué sur une question préjudicielle afférente à un impôt sur le commerce de détail dont le barème fortement progressif s'appliquait à une assiette de chiffre d'affaires dont le caractère consolidé défavorisait *de facto* les filiales de groupes. Or dans la mesure où ces groupes seraient « *dans la plupart des cas* »⁷⁹¹ ou encore « *en particulier* »⁷⁹² étrangers (les détaillants nationaux étant, selon la structure nationale du commerce de détail, des franchisés indépendants), « *bien [qu'une telle législation] n'établisse pas de distinction formelle selon le siège des sociétés, [elle] introduit une discrimination indirecte fondée sur le siège des sociétés au sens des articles 49 et 54 TFUE* » (pt. 41), sans qu'une telle restriction puisse être justifiée par des motifs d'intérêt général.

Au regard de toutes ces décisions, la restriction découle de ce que « (...) [*la disposition indistinctement applicable*] *soit empêche l'exercice d'une liberté, soit se révèle défavorable en présence d'un élément d'extranéité qu'elle ne prendrait pas en compte* »⁷⁹³, qui affecte les opérateurs étrangers (absence d'enregistrement, organisation centralisée de la R&D, structure commerciale locale) ou leurs services (réseaux de diffusion, stratégie commerciale de pénétration de marché).

Au regard de son réalisme économique, une telle prohibition des restrictions est « *un concept plus fort [que celle des discriminations] et donc un instrument plus effectif pour enlever les barrières au marché commun* »⁷⁹⁴. Il touche aux fondements de l'impôt, au regard non plus de ses seuls critères juridiques, mais de l'impact de fait de ces derniers selon les données propres des contribuables. *In fine*, le seul fait de taxer une activité constituerait une restriction aux libertés de

⁷⁹⁰ CJUE 5 février 2014, *Hervis Sport*, aff. C-385/12.

⁷⁹¹ *Ibid.*, point 39.

⁷⁹² *Ibid.*

⁷⁹³ RAINGEARD DE LA BLETIERE E., *op. cit.*, spéc. p. 139.

⁷⁹⁴ TESAURO F., Contribution à la conférence – Réforme de la fiscalité des entreprises de l'Union européenne: progrès et nouveaux défis, Rome 5-6 décembre 2003, p. 7, cité par RAINGEARD DE LA BLETIERE E., *op. cit.*, p. 132-134.

circulation par la réduction de son attractivité⁷⁹⁵, ce qui porte en germe la contestation possible, sur ce terrain, de toute disposition fiscale⁷⁹⁶.

Ceci pose nécessairement la question des limites à cette prohibition des restrictions fiscales.

B. Les limites à la prohibition des restrictions fiscales

Le juge communautaire n'a pas manqué de s'inquiéter de l'effet sur la souveraineté fiscale de ce que toute disposition fiscale soit potentiellement créatrice de restrictions, par ses seuls effets sur la concurrence intracommunautaire. Il est vrai que les libertés de circulation sont ainsi en mesure de censurer toute politique fiscale reposant sur les spécificités économiques des opérateurs nationaux. Certains ont pu relever un recentrage sensible de sa jurisprudence sur les restrictions *de jure*⁷⁹⁷ ; pour d'autres commentateurs⁷⁹⁸, ces restrictions dites non-discriminatoires ont vocation à rester une question centrale du droit fiscal européen.

Deux approches sont ici concevables.

⁷⁹⁵ Conclusions AG Kokott sous CJCE 17 février 2005, *Viacom Outdoor*, aff. C-134/03 point 63, s'appuyant sur ce que « même la simple charge que représente une taxe peut rendre une activité économique plus chère et, partant, la rendre moins attrayante ». En ce sens, il a été jugé (CJCE 13 juin 2002 *Sea-Land* aff. jtes. C-430/99 et C-431/99) qu'une redevance sur les navires de plus de 41 mètres, quels que soient leur pavillon et la nationalité des entreprises qui les exploitent, porte atteinte aux libertés de circulation. En effet, la perception de la redevance « (...) est de nature à gêner ou à rendre moins attrayante la prestation de ces services et constitue, dès lors, une restriction à leur libre circulation » (point 38). On note que la CJCE n'a pas relevé de discrimination entre opérateurs étrangers de navires maritimes visés par cette taxe, et opérateurs nationaux de navires fluviaux qui n'y sont pas assujettis, en l'absence de comparabilité entre ces classes de navires « notamment en ce qui concerne leurs marchés respectifs » (point 37) – en d'autres termes, l'appartenance de ces deux classes de vaisseaux à des marchés pertinents différents constitue une différence de situation permettant un traitement fiscal différencié.

⁷⁹⁶ Conclusions AG Kokott sous CJCE 17 février 2005, *Viacom Outdoor*, aff. jtes. C-134/03 point 62 : « Si l'on (...) considère les taxes nationales comme des restrictions aux libertés fondamentales, toutes les taxes, de quelque nature que ce soit, seraient soumises en définitive à l'examen du droit communautaire ».

⁷⁹⁷ Sur le « coup d'arrêt à la doctrine libérale de la Cour », RAINGEARD DE LA BLETIERE E., *op. cit.*, spéc. p. 133.

⁷⁹⁸ DOUMA S., *op. cit.*, p. 67.

Soit l'on postule que l'imposition relevant d'un système fiscal domestique, et ne discriminant pas explicitement entre activités nationales et transfrontalières, ne saurait par principe porter atteinte aux libertés de circulation⁷⁹⁹. La CJCE semble suivre une telle approche lorsqu'elle écarte du champ (« *ne sont (...) pas visées* ») des atteintes aux libertés de circulation les « *mesures dont le seul effet est d'engendrer des coûts supplémentaires pour la prestation en cause et qui affectent de la même manière la prestation de services entre États membres et celle interne à un État membre* »⁸⁰⁰. Cependant, même dans ce cas de figure, reste prohibé l'effet naissant du cumul d'impositions, aboutissant à la fermeture du marché⁸⁰¹. Selon un tel cas de figure, transposant en fiscalité la notion d'« *effet cumulatif* » issue du droit de la concurrence⁸⁰², l'imposition, même parfaitement neutre en droit et en fait, serait prohibée en raison de la contraction de marché qu'elle induirait, une fois agrégée aux autres impositions.

⁷⁹⁹ Conclusions AG Kokott sous CJCE 17 février 2005, *Viacom Outdoor*, aff. C-134/03 point 63 : selon cette alternative « *une taxe nationale non discriminatoire est a priori exclue du champ d'application de la liberté fondamentale* ». L'AG Kokott considère que cette position reflète le droit positif, mais ne semble viser que les disparités entre dispositifs fiscaux non-harmonisés, ce qui ne relève pas du champ des restrictions fiscales. Il en va de même pour ses conclusions sous CJUE 18 octobre 2012, *X*, aff. 498/10, point 28, visant le fait que « *le droit de l'Union ne garantit pas à un citoyen de l'Union que le transfert de ses activités dans un État membre autre que celui dans lequel il résidait jusque-là est neutre en matière d'imposition* ».

⁸⁰⁰ CJCE 8 septembre 2005, *Mobistar*, aff. jtes. C-544/03 et C-545/03 point 31 au sujet de taxes sur les éléments de réseau dont le seul effet était d'augmenter les charges des opérateurs. Au point 32, il est mentionné que « *de telles taxes sont indistinctement applicables à tous les propriétaires des installations de téléphonie mobile sur le territoire de la commune concernée et (...) les opérateurs étrangers ne sont pas, ni en fait ni en droit, plus lourdement affectés par ces mesures que les opérateurs nationaux* ». Ces considérants semblent revenir sur la jurisprudence antérieure, bien plus prompte à qualifier des taxes nationales indistinctement applicables d'atteintes aux libertés de circulation (voir pt. 38 de l'arrêt CJCE 13 juin 2002 *Sea-Land* aff. jtes. C-430/99 et C-431/99).

⁸⁰¹ CJCE 8 septembre 2005, *Mobistar*, aff. jtes. C-544/03 et C-545/03 : « 2. *L'art. 59 (...) ne s'oppose pas à ce qu'une réglementation d'une autorité nationale ou d'une collectivité locale instaure une taxe sur les infrastructures de communications mobiles et personnelles utilisées dans le cadre de l'exploitation des activités couvertes par les licences et autorisations octroyées aux opérateurs qui est indistinctement applicable aux prestataires nationaux et à ceux des autres États membres et affecte de la même manière la prestation de services interne à un État membre et la prestation de services entre États membres, pour autant qu'un effet cumulatif des taxes locales compromettant la libre prestation des services de téléphonie mobile ne soit pas démontré* » (sur ce caractère cumulatif, v. aussi point 34). Par extension, le poids du prélèvement fiscal doit s'apprécier cumulé avec des coûts d'établissement propres aux nouveaux entrants sur le marché (point 49).

⁸⁰² Selon la jurisprudence, *Brasserie de Haecht*, (CJCE 12 décembre 1967, aff. 23/67), une restriction de concurrence, même marginale, peut affecter sensiblement la concurrence dans la mesure où elle s'insère au sein d'un ensemble plus vaste de restrictions.

Soit il est pris acte de ce qu'une imposition est restrictive par le seul fait qu'elle rend une activité économique plus coûteuse et de ce fait moins attractive ; l'examen du juge se porte alors, en application du droit commun, sur l'existence de justifications⁸⁰³ pouvant être apportées par les États à ces restrictions, et plus particulièrement sur la proportionnalité des restrictions à l'intérêt général budgétaire. Dans un tel cas de figure, les effets distorsifs de concurrence s'analysent comme la conséquence nécessaire de l'accomplissement de l'intérêt général budgétaire⁸⁰⁴, et seraient contraires aux libertés de circulation les restrictions présentant un effet prohibitif⁸⁰⁵. La CJCE semble suivre une telle approche, proche d'une « règle de raison »⁸⁰⁶ fréquente en droit de la concurrence, lorsqu'elle relève que le montant modeste d'une taxe au regard de la valeur des services rendus⁸⁰⁷ ne constitue pas une restriction aux libertés de circulation.

⁸⁰³ Il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'une restriction à la libre prestation des services ne saurait être admise que si elle poursuit un objectif légitime compatible avec le Traité CE et se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général, pour autant, en pareil cas, qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (CJCE 5 juin 1997, *SETTG*, aff. C-398/95, point 21, et CJCE 18 décembre 2007, *Laval un Partneri*, aff. C-341/05, point 101).

⁸⁰⁴ Dans ses conclusions sous *Thin Cap Group*, l'AG Geelhoed fait de la faible ampleur de l'effet sur la concurrence un facteur de justification de la restriction : « *Cela ne veut nullement dire que la gravité de l'effet sur l'exercice de la libre circulation ne puisse être prise en compte à aucun stade de l'évaluation de la compatibilité avec l'art. 43 CE. Cette gravité peut jouer un rôle important lors de l'analyse relative à la justification, et en particulier lors de l'examen de la proportionnalité de la mesure* » (point 49).

⁸⁰⁵ Conclusions AG Kokott sous CJCE 17 février 2005, *Viacom Outdoor*, aff. C-134/03 point 62 : « *les États membres seraient alors potentiellement tenus dans chaque cas de démontrer que leurs taxes sont justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général, c'est-à-dire qu'elles sont appropriées, nécessaires et raisonnablement proportionnées aux objectifs poursuivis. Mais il faudrait alors tenir compte de ce que la perception de ressources budgétaires est la condition impérative de l'action étatique, que, par conséquent, elle constitue en principe un objectif légitime (...). Mais on envisagerait quand même une restriction illicite à la libre prestation de services causée par une taxe non-discriminatoire si cette taxe produisait un effet prohibitif, si donc, de par sa nature, elle équivalait à une interdiction d'activités* ». Pour une présentation doctrinale de ce « tax restriction test », v. KOKOTT, HENZE, « *Tendenzen der EuGH-Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern – Diskriminierung, Kohärenz, Meistbegünstigung* », in *Tendenzen de Europäischen Unternehmensbesteuerung*, Ed. Lüdicke, Halsch & Henze, 2005, p. 98 cité par DOUMA S., *op. cit.*, spéc. p. 67.

⁸⁰⁶ La mise en balance de l'intérêt concurrentiel et budgétaire est en effet à notre sens constitutive d'un test proche de la « règle de raison » validant les ententes au terme d'une analyse sommaire opposant à un effet anticoncurrentiel modeste un intérêt légitime CJCE 25 octobre 1977 *Métro* aff. 26/76 : « *certaines restrictions sont admissibles lorsqu'elles sont indispensables à la réalisation de ces objectifs et n'aboutissent pas à éliminer la concurrence pour une partie substantielle du marché commun* ».

⁸⁰⁷ CJCE 17 février 2005, *Viacom Outdoor*, aff. C-134/03, point 38 : « *[Le montant d'une telle taxe] est fixé à un niveau qui peut être considéré comme modeste par rapport à la valeur des prestations de services qui lui sont assujetties* » ; voir également CJCE 13 juin 2002 *Sea-Land* aff. jtes. C-430/99 et C-431/99, pt. 42 sur le montant de la redevance VBS.

Il s'ensuit, et c'est remarquable, que quelle que soit la lecture retenue par le juge, l'effet anticoncurrentiel devient, en matière de libertés de circulation, le critère ultime de conformité de dispositions fiscales au droit européen, et même un facteur de subordination de ce dernier à la libre concurrence.

Le réalisme économique sous-jacent à cette démarche trouve son expression ultime, quoique plus contestable sur un plan strictement juridique, dans la notion de quasi-restriction.

Sous-section 3. Les « quasi-restrictions », distorsions de jeu concurrentiel naissant des activités transfrontalières en l'absence d'harmonisation fiscale

La non-discrimination est par définition circonscrite au traitement national sur un territoire fiscal donné. Elle n'a de ce fait aucune vocation à neutraliser les distorsions concurrentielles pouvant naître, au sein du Marché Intérieur, à l'occasion d'échanges entre États présentant des régimes de fiscalité distincts (§1), ce qui pose naturellement la question du régime d'imposition susceptible d'éliminer ces distorsions (§2).

§1. Les distorsions de concurrence affectant une activité transfrontalière en l'absence d'harmonisation des systèmes fiscaux

En l'absence d'harmonisation fiscale, la conduite d'une activité transnationale conjugue les régimes fiscaux de l'État de la source et de l'État de résidence, ce qui peut conduire à « *des disparités de traitement qui peuvent résulter, pour des personnes et des entreprises soumises à la juridiction de la Communauté, des divergences existant entre les différents États membres* », étant entendu que « *[l]e traité CE ne garantit pas à un citoyen de l'Union que le transfert de ses activités dans un État membre autre que celui dans lequel il résidait jusque là est neutre en matière d'imposition. Compte tenu des disparités des législations des États membres en la*

*matière, un tel transfert peut, selon le cas, être plus ou moins avantageux ou désavantageux pour le citoyen sur le plan de l'imposition indirecte »*⁸⁰⁸.

Cette position explique le refus classique de connaître des conséquences défavorables de « *l'exercice en parallèle par deux États membres de leur compétence fiscale* ». Ce refus conduit la Cour à relever l'absence de contrariété au droit de l'Union européenne de la double imposition naissant du refus de créditer une retenue à la source⁸⁰⁹, du passage d'une méthode d'exemption à une méthode de crédit d'impôt moins favorable au contribuable⁸¹⁰, ou enore des critères de nationalité qui, établis en vue d'éliminer la double imposition, conduisent à une imposition supérieure à celle d'une activité purement nationale⁸¹¹. Plus généralement, le droit de l'Union européenne n'impose pas aux États une obligation d'éliminer les doubles impositions⁸¹². Dans la

⁸⁰⁸ CJCE 12 juillet 2005, *Schempp*, aff. C-403/03 ; pour un commentaire de ce considérant repris de manière constante, v. les conclusions de l'AG Kokott sous CJCE 17 février 2005, *Viacom Outdoor*, aff. C-134/03 point 65. Dans ses conclusions sous CJCE 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, l'AG Geelhoed précise que « *d'éventuelles distorsions résultant de simples disparités entre les systèmes fiscaux ne relèvent pas du champ d'application des dispositions du traité relatives à la libre circulation* ».

⁸⁰⁹ CJCE 14 novembre 2006, *Kerckaert et Morres*, aff. C-513/04, dans la mesure où « *(...) le droit communautaire, dans son état actuel et dans une telle situation, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre États membres s'agissant de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté* ».

⁸¹⁰ S'appliquant de manière indistincte à tous les opérateurs nationaux : « *les États membres bénéficient, en l'état actuel de l'harmonisation du droit fiscal communautaire, d'une certaine autonomie (...) la liberté des sociétés de choisir entre les différents États membres d'établissement n'implique nullement que ces derniers sont obligés d'adapter leur propre système fiscal aux différents systèmes de taxation des autres États membres afin de garantir qu'une société ayant choisi de s'établir dans un État membre donné soit taxée, au niveau national, de la même manière qu'une société ayant choisi de s'établir dans un autre État membre. Ladite autonomie fiscale implique également que les États membres sont libres de déterminer les conditions et le niveau d'imposition des différentes formes d'établissements des sociétés nationales opérant à l'étranger, sous réserve de leur accorder un traitement qui ne soit pas discriminatoire par rapport aux établissements nationaux comparables* » (CJCE 6 décembre 2007, *Columbus Container*, aff. C-298/05).

⁸¹¹ CJCE 12 mai 1998, *Gilly*, aff. C-336/96, points 23-35 : le choix par les parties contractantes, en vue de se répartir la compétence d'imposition, de facteurs de rattachement différents, en particulier de la nationalité en ce qui concerne les rémunérations publiques perçues dans l'autre État que celui de la résidence, ne saurait comme tel être constitutif d'une discrimination interdite par le droit de l'Union européenne. Il est également précisé que les conséquences défavorables que pourrait entraîner le plafonnement du crédit d'impôt, institué par une convention bilatérale et tel que mis en œuvre dans le cadre du système fiscal de l'État de résidence, « *découlent au premier chef des disparités entre les barèmes d'imposition des États membres en cause, dont la fixation, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, relève de la compétence des États membres* ».

⁸¹² V. encore les conclusions de l'AG Blot sous CJCE 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund NV*, aff. C-194/06, affirmant qu'une « *double imposition n'est pas, d'une manière générale, contraire au droit* ».

jurisprudence de l'Union européenne, l'impôt étranger n'est donc pris en compte qu'en vue d'assurer dans l'État de la résidence une équivalence de traitement de la matière imposable étrangère et nationale, lorsque cette résidence emporte une obligation fiscale mondiale⁸¹³.

Par-delà ces frottements fiscaux, qu'une approche strictement nationale de la compétence fiscale est impuissante à résoudre, se pose la question des « *quasi-restrictions* » naissant « *de la coexistence de systèmes fiscaux nationaux* »⁸¹⁴. Ces dernières consistent en un cumul de charges administratives, en des disparités entre les systèmes fiscaux nationaux, et en la nécessité de répartir la compétence fiscale, impliquant la scission de l'assiette fiscale⁸¹⁵. Ce recensement pourrait être complété, par exemple, par la distorsion naissant – certes en fiscalité indirecte - de ce qu'un acte économique effectué dans un État membre se voit imposé selon le régime d'un autre État. Par exemple, les ventes à distance intracommunautaires à un preneur non assujetti sont imposées à la TVA du lieu d'établissement du prestataire, alors même que les actes en cause sont concurrencés dans l'État du preneur par des prestataires subissant son régime de TVA⁸¹⁶.

communautaire (...) En effet, aucune mesure de répartition des compétences entre les États membres visant à éliminer les doubles impositions n'a été adoptée dans le cadre du traité ».

⁸¹³ Pour un rappel de la jurisprudence applicable en matière de liberté d'établissement, v. les conclusions de l'AG Geelhoed sous CJCE 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, points 57 et svts.

Par exemple, en matière de dividendes entrants, la Cour impose la prise en compte de l'impôt étranger dans l'avoir fiscal délivré aux résidents nationaux (CJCE 7 septembre 2004, *Manninen*, aff. C-319/02).

V. encore CJCE 14 décembre 2000, *AMID*, aff. C-141/99 : contrariété aux libertés de circulation de la réglementation de l'État membre limitant, pour les sociétés de droit national y ayant leur siège et ayant fait usage de leur droit de libre établissement afin de créer des succursales dans d'autres États membres, la possibilité de reporter les pertes subies dans l'État membre d'origine au cours d'une période imposable antérieure lorsque ces sociétés ont, durant cette même période imposable, réalisé des bénéfices dans un autre État membre par l'intermédiaire d'un établissement stable, alors que la compensation de ces mêmes pertes serait possible si les établissements desdites sociétés étaient situés exclusivement dans l'État membre d'origine.

⁸¹⁴ Conclusions AG Geelhoed sous CJCE 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, point 38 ; v. également conclusions AG Geelhoed sous CJCE 13 mars 2007, *Thin Cap Group Litigation*, aff. C-524/04 : « (...) la notion de « restrictions » indistinctement appliquée utilisée dans la jurisprudence générale de la Cour en matière de libre circulation ne peut être valablement transposée telle quelle à la sphère des impôts directs. Comme les critères pour établir la compétence fiscale sont généralement basés sur la nationalité ou la résidence, la question est bien plutôt de savoir si l'imposition nationale directe revêt un caractère indirectement ou directement discriminatoire ou si elle constitue une « quasi-restriction » » (point 48).

⁸¹⁵ Conclusions AG Geelhoed sous CJCE 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04.

En première analyse, seule une harmonisation des fiscalités nationales permettrait de « (...) garantir (...) une imposition qui efface toute disparité découlant des réglementations fiscales nationales, étant donné que les décisions prises par une société quant à l'établissement de structures commerciales à l'étranger peuvent, selon les cas, être plus ou moins avantageuses ou désavantageuses pour une telle société »⁸¹⁷. À cet égard, elle permettrait une concurrence non-fauscée entre opérateurs nationaux et étrangers. Il est d'ailleurs révélateur que le droit de l'Union européenne fasse d'une concurrence non-fauscée le moteur de l'harmonisation de la fiscalité indirecte, mais également de la fiscalité directe, par exemple dans la directive mère-fille⁸¹⁸.

Mais en l'absence d'harmonisation fiscale, existerait-il un régime d'imposition neutralisant les distorsions de concurrence naissant des quasi-restrictions?

§2. L'élimination des distorsions de concurrence naissant d'une absence d'harmonisation fiscale par une imposition à la source ?

À l'évidence, la conduite d'activités économiques transfrontalières entre systèmes fiscaux non-harmonisés engendre des distorsions concurrentielles dans l'État de la source, entre opérateurs purement locaux et ceux s'appuyant en partie (cas d'une entité acquérant des prestations intermédiaires réalisées depuis l'étranger) ou en totalité (cas d'un prestataire étranger offrant un service purement local) sur des activités imposées à l'étranger. Le fait que ces prestations étrangères subissent un prélèvement fiscal additionnel à celui de l'État de la source génère à leur encontre une distorsion de concurrence d'origine fiscale.

⁸¹⁶ Art. 258 A I-2° CGI. Un régime similaire s'applique aux prestations de services au bénéfice de preneurs non-assujettis (ainsi, le prestataire établi en France est redevable de la TVA française, art. 259-2° CGI).

⁸¹⁷ CJCE 28 février 2008, *Deutsche Shell*, aff. C-293/06 point 43.

⁸¹⁸ Visant à éliminer « des désavantages et distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres » en instaurant « pour ces regroupements des règles fiscales neutres au regard de la concurrence » (exposé des motifs de la directive n°90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents).

Il a été avancé que de telles distorsions de concurrence sur le marché de l'État de la source appellent un régime d'imposition exclusive dans cet État⁸¹⁹. Un tel régime permettrait en effet de supprimer les distorsions naissant notamment d'une imposition plus forte des revenus d'activité dans l'État de la résidence, lorsque ce dernier applique un régime d'obligation fiscale illimitée. C'est du reste la voie retenue par le législateur européen en vue de résoudre les distorsions naissant du régime de TVA susmentionné.

Pour autant, il est permis de penser que l'imposition exclusive à la source n'est pas la seule technique disponible en vue d'éliminer les distorsions naissant des quasi-restrictions. L'imposition dans l'État de résidence pourrait constituer l'option la plus pragmatique pour résoudre les distorsions naissant plus spécifiquement des contraintes administratives, ainsi qu'a pu le suggérer la Commission européenne pour les PME⁸²⁰. En effet, s'agissant de l'imposition des revenus d'activité, l'imposition exclusive à la source ne produit pas d'autres effets qu'une obligation fiscale illimitée dans l'État de la résidence, assortie d'un crédit d'impôt plafonné qui neutralise l'éventuel avantage fiscal de l'État de la résidence sur l'État de la source, ou, inversement, d'un crédit d'impôt fictif neutralisant l'éventuel désavantage fiscal de l'État de la résidence sur l'État de la source.

En tout état de cause, la taxation exclusive à la source laisse entière la question du traitement fiscal des prestations intragroupes étrangères concourant à l'activité réalisée dans l'État de la source, lorsque ces dernières sont réalisées dans des juridictions plus attractives. La neutralité concurrentielle entre opérateurs locaux et ceux recevant ces prestations de l'étranger impliquerait une obligation fiscale illimitée (en cas de services rendus par un établissement stable étranger) ou un régime de *controlled foreign corporation* (CFC) (en cas de services rendus par une société)

⁸¹⁹ VAIL M., *op. cit.*, pp. 229 et svtes.

⁸²⁰ La Commission européenne a pris acte des effets distorsifs de la multiplicité des systèmes fiscaux dans la détermination de l'assiette imposable. Dans sa Communication du 23 décembre 2005 « Lutte contre les obstacles liés à la fiscalité des sociétés qui affectent les petites et moyennes entreprises dans le marché intérieur – Description d'un éventuel système pilote d'imposition selon les règles de l'État de résidence », COM (2005) 702, la Commission propose que les PME déterminent leur base imposable selon les règles prévalant dans leur État de résidence. De manière plus générale, le régime d'imposition mondiale emporte l'emploi de règles fiscales internes pour la détermination du résultat imposable. Sur ce point, v. MONSENEGO J., *op. cit.*, p. 195.

imposant ces prestations⁸²¹ selon le régime de l'État de la source. En première analyse, ceci tiendrait en échec la concurrence fiscale loyale et pourrait à ce titre se voir opposer les libertés de circulation, à l'instar de la jurisprudence *Eurowings*⁸²². Le régime CFC pourrait plus spécifiquement se voir opposer la jurisprudence *Cadbury-Schwepes*⁸²³. Il serait néanmoins concevable de se prévaloir de ce qu'un tel régime fiscal reviendrait *in fine* à soumettre à un même taux d'imposition l'ensemble des opérations réalisées sur un même marché national⁸²⁴.

En conclusion à la présente section, la concurrence non-faussée fonde la prohibition des discriminations défavorables aux concurrents étrangers, procédant non seulement d'un traitement fiscal différencié *de jure*, mais également de l'effet concurrentiel *de facto* de la disposition fiscale, même indistinctement applicable.

Surtout, on relève que les enjeux proprement fiscaux des dispositions en cause le cèdent à l'impératif de libre concurrence de l'Union européenne, qui ne les considère que comme d'éventuels facteurs de justification ne pouvant, en tout état de cause, emporter un effet prohibitif

⁸²¹ Plusieurs difficultés s'opposeraient à ce que soient taxés dans l'État de la source les prestataires tiers situés dans un État étranger. En l'absence de lien économique ou juridique fort tel que l'appartenance à un groupe, le droit d'imposer reste conditionné à un principe de personnalité impliquant qu'un contribuable n'a pas à être imposé sur les revenus d'un tiers (sur ce principe, v. MONSENEGO J., *op. cit.*, spéc. p. 107).

⁸²² CJCE 26 octobre 1999, *Eurowings*, aff. C-294/97, préc.

⁸²³ CJCE 12 septembre 2006, *Cadbury Schwepes*, aff. C-196/04 : la CJCE juge en effet contraire à la liberté d'établissement le régime de CFC britannique éliminant l'avantage fiscal propre à l'établissement d'une centrale de trésorerie en Irlande (point 46). La restriction à la liberté d'établissement tient au fait que les sociétés britanniques soumises au régime CFC sont imposées sur les bénéfices d'une personne morale distincte (leur filiale bénéficiant d'un régime fiscal privilégié), ce qui n'est pas le cas des sociétés britanniques qui ne sont pas soumises à ce régime, dans la mesure où leurs filiales nationales sont soumises au régime fiscal britannique ou que leurs filiales établies à l'étranger sont soumises à une fiscalité d'un niveau comparable à la fiscalité britannique (point 45).

⁸²⁴ L'arrêt ultérieur *Columbus Container* cautionne le fait pour l'État de résidence de durcir (remplacement de la méthode de l'exonération prévue par la convention fiscale bilatérale par celle de l'imputation) le régime fiscal d'une société de personnes, dans la mesure où un tel traitement s'appliquait également aux contribuables de cet État : « *en appliquant à ces sociétés étrangères la méthode de l'imputation, cette législation ne fait que soumettre, en Allemagne, les bénéfices réalisés par de telles sociétés au même taux d'imposition que ceux réalisés par des sociétés de personnes établies en Allemagne (...) les conséquences défavorables que pourrait entraîner l'application d'un système d'imposition des bénéfices tel que celui mis en œuvre par l'ASiG découlent de l'exercice parallèle par deux États membres de leur compétence fiscale* » (CJCE 6 décembre 2007, *Columbus Container*, aff. C-298/05).

sur le marché. Ainsi, l'impact concurrentiel reste le critère ultime de conformité des dispositions fiscales à un droit communautaire leur substituant sa propre finalité d'une concurrence non faussée, au point d'en être un facteur de subordination ; on ne saurait établir plus clairement une instrumentalisation de la fiscalité par ce dernier.

Le régime de l'Union européenne des aides d'État offre d'autres illustrations de cette négation de toute spécificité fiscale, procédant à une analyse d'objet et / ou d'effet anticoncurrentiel envisageant la fiscalité sous le seul prisme économique, au point ici encore de dénaturer la disposition fiscale et ce faisant de l'instrumentaliser aux fins de préservation du jeu concurrentiel.

Section 2. Aides d'État et distorsions fiscales de concurrence : la finalité concurrentielle imposée à l'avantage fiscal

Nonobstant l'*imperium* s'attachant à l'exercice de la souveraineté fiscale⁸²⁵, le droit interne⁸²⁶, comme le droit de l'Union européenne⁸²⁷ des aides d'État, est susceptible de s'opposer à toute mesure fiscale dérogatoire⁸²⁸ offrant à une entreprise ou à un groupe d'entreprises un avantage économique⁸²⁹.

⁸²⁵ Ce serait toute la spécificité de l'aide de nature fiscale : « (...) [o]n se situe ici en dehors du champ des transactions économiques (...) L'État agit dans le cadre d'opérations propres à sa fonction publique ; en conséquence le critère de qualification d'aide d'État ne peut a priori pas reposer sur la « transaction économique anormale » », JCP Europe, Fasc. 1530 Cote 11, 2000.

⁸²⁶ Dont le régime de droit commun est issu de la loi n°2004-809 du 13 août 2004.

⁸²⁷ Art. 107 et 108 TFUE [87 et 88 TCE], dans la mesure où « sont incompatibles avec le Marché intérieur, dans la mesure où elles altèrent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».

⁸²⁸ Pour reprendre une heureuse formule, la dépense fiscale est bien « le lieu de l'aide » (CASTAGNEDE B., *Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 219).

⁸²⁹ « Les aides consistent normalement en aides à l'investissement. (...) La limitation d'intensité exigée des aides d'État susceptibles de bénéficier des dérogations prévues au principe de leur interdiction, est un aspect de la proportionnalité recherchée, à différents points de vue, par le droit communautaire. Il s'agit de s'assurer que le régime d'aide est justifié compte tenu du fonctionnement normal du marché (...) Appliquée à des mesures fiscales, la recherche de proportionnalité conduit notamment à garantir que l'avantage offert à l'opérateur ne sera pas excessif eu égard à l'objectif de comportement poursuivi, dans le contexte d'un marché donné (...) L'obligation à des politiques de dépenses fiscales plus restrictives et mieux ajustées est renforcée dès lors que les mesures d'allègement en faveur d'entreprises ne sont pas liées à la réalisation de projets spécifiques et constituent des aides au

En effet, complétant sa jurisprudence traditionnelle du financement d'aides par la fiscalité présentant un lien d'affectation contraignant⁸³⁰, la CJCE considère depuis l'arrêt de principe *Italie c/ Commission*⁸³¹ de 1974, que la fiscalité directe était également susceptible de générer une aide d'État, estimant ainsi remplies les quatre conditions de fond énoncées par le droit primaire pour une telle qualification⁸³². Est, à ce titre, qualifiée d'aide toute mesure destinée à exempter, partiellement ou totalement, les entreprises d'un secteur des charges découlant de l'application normale du système général⁸³³, cette exemption leur procurant un avantage sur leurs

fonctionnement. De telles mesures, qui diminuent les charges courantes de l'entreprise sans qu'il soit possible d'en évaluer a priori le volume exact, sont en principe interdites » (CASTAGNEDE B. Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne, *op. cit.*, p. 219).

⁸³⁰ La taxe finançant une aide par un lien d'affectation contraignant en constitue une partie intégrante : CAA Marseille 15 décembre 2005, *SA Somefrai*, n°05MA441 et au niveau communautaire, CJCE 13 janvier 2005, *Streekgewest Westelijk*, aff. C-174/02, points 25 et 26. Parmi une doctrine fournie, on pourra se reporter à MAITROT DE LA MOTTE A., La taxe sur les achats de viande (2001-2003) et le service public de l'équarrissage ne sont unis par aucun « lien d'affectation contraignant », *RDF* n°43, 22 octobre 2009, comm. 513 ; IDOT L., Exonération fiscale et notion d'aide *Europe* n°8, août 2006, comm. 249, et pour une présentation plus historique, GENESTE B. et VANNINI C., Fiscalité et concurrence : Une problématique renouvelée par le droit des aides d'État ?, *Concurrences*, n°3-2009, p. 69.

⁸³¹ CJCE 2 juillet 1974, *Italie c/ Commission*, aff. C-173/73 (réduction temporaire de taxes sociales) ; v. cependant, antérieurement, CJCE 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, aff. C-30/59 : « *La notion d'aide est cependant 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 et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont d'une même nature et ont des effets identiques* ». De même, « (...) [l]a question portant sur le point de savoir sous quelles conditions une mesure fiscale peut être qualifiée d'aide d'État semble aujourd'hui réglée [depuis les arrêts du 13 janvier 2005, *Streekgewest Westelijk*, aff. C-174/02 et *F.J. Pape*, aff. C-175/02] » (KARPENSCHIF M., Regard sur le droit des aides d'État, *Petites Affiches*, 29 novembre 2007, n°239 p. 48).

⁸³² CJCE 3 mars 2005, *Wolfgang Heiser* C-172/03 point 1 : « *Selon [le droit primaire], les conditions suivantes doivent être remplies pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'Etat. Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'Etat ou au moyen de ressources d'Etat. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre Etats membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence* ».

⁸³³ Pour l'application des règles communautaires en matière d'aides d'État, le caractère fiscal d'une mesure est indifférent puisque l'art. 86 s'applique aux mesures d'aides « *sous quelque forme que ce soit* » (Communication de 1998 point 10). La Communication de 1998 a pour objet d'« *examiner les effets particuliers des aides accordées sous forme fiscale et d'en préciser les conséquences du point de vue de l'examen de leur compatibilité avec le marché commun* » (point 3) ; elle relève que « *certaines disparités entre les dispositions générales en vigueur ou envisagées dans les États membres peuvent fausser la concurrence et provoquer des distorsions qui devraient être éliminées (...)* » (point 6).

concurrents⁸³⁴. Plus précisément, cet avantage s'analyse en une charge évitée⁸³⁵, en l'occurrence le coût fiscal normal⁸³⁶ de l'entreprise, net de la rémunération d'une éventuelle mission d'intérêt général⁸³⁷, du moins lorsque cet avantage est susceptible de fausser la concurrence au point d'affecter les échanges entre États membres. Le droit positif issu des décisions de la Commission européenne comme des arrêts de la CJCE s'est en outre enrichi en 1998 d'une Communication de la Commission européenne portant sur l'application des règles relatives aux aides d'État dans le domaine de la fiscalité, diffusée suite à l'adoption d'un code de conduite destiné à lutter contre la concurrence fiscale entre États membres⁸³⁸.

⁸³⁴ Voir par exemple CJCE 3 mars 2005, *Wolfgang Heiser* C-172/03 points 55-58 : « (...) les aides qui visent à libérer une entreprise des coûts qu'elle aurait dû normalement supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales faussent en principe les conditions de concurrence (...). [L]argument (...) selon lequel (...) les médecins bénéficiaires (...) ne sont pas confrontés à une concurrence fondée sur les prix ne saurait être accueilli (...) [dans la mesure où le] prix est susceptible d'influencer, même de manière importante le choix du médecin par le patient ».

⁸³⁵ D'où leur classement dans la catégorie des aides dites « négatives ». À ce titre, la CJCE rappelle régulièrement que « [l]a notion d'aide est cependant 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 et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont d'une même nature et ont des effets identiques » (v. par exemple CJCE 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*, aff. C-30/59).

⁸³⁶ C'est-à-dire les charges qui découlent des obligations légales applicables à l'ensemble des entreprises ou à des entreprises se trouvant dans une situation objectivement identique. Une application *a contrario* de ce critère tendrait à indiquer qu'échappe à la qualification d'aide d'État la compensation publique de charges exceptionnelles. La jurisprudence exclut en pratique cette hypothèse, par son interprétation très extensive de ce que constitue une charge normale. À ainsi été considéré comme une charge normale le versement de primes exceptionnelles consenti par une entreprise à l'issue d'une négociation d'accords collectifs, l'allègement de cotisation sociale ayant été corrélativement qualifié d'aide d'État (CJCE 5 octobre 1999, *France c/ Commission*, aff. C-251/97).

⁸³⁷ De nombreuses décisions communautaires s'opposent aux allègements fiscaux dont bénéficient les entreprises gérant des services publics en réseau en France. Ainsi ont été qualifiés d'aides d'État l'allègement de la taxe professionnelle dont bénéficiait France Télécom (Déc. Commission (2006/621/CE) du 2 août 2004), ainsi que les avantages fiscaux de la Poste (CJCE 25 mars 1998, *FFSA et autres c./ Commission*, aff. C-174/97). Il est remarquable que le juge examine l'adéquation de l'avantage fiscal aux coûts effectivement encourus, exigeant même de l'opérateur d'être économiquement efficace (p.ex. CJCE 7 septembre 2006, *Laboratoires Boiron*, aff. C-526/04, points 59 et 60, sur l'aide découlant de ce qu'une compensation des charges de service public encourues par les grossistes répartiteurs pharmaceutiques, par leur exonération d'une taxe affectant les laboratoires pharmaceutiques, excède le surcoût lié aux obligations de service public, lorsque la compensation n'est pas déterminée sur la base d'une analyse des coûts qu'une entreprise moyenne, bien gérée et adéquatement dotée de moyens, aurait encourus pour exécuter ces obligations, en tenant compte des recettes ainsi que d'un bénéfice raisonnable).

⁸³⁸ Cette Communication de 1998, précitée, fait suite à un engagement souscrit par la Commission lors de l'adoption par le Conseil Ecofin d'un « Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises » le 1^{er} décembre 1997.

L'intérêt du régime des aides d'État pour notre étude pourrait tenir à l'examen de la justification pouvant être apportée à la dépense fiscale distorsive⁸³⁹. L'intérêt d'un tel examen reste cependant réduit. Outre le fait que cette justification est similaire dans son principe au mécanisme évoqué au titre des libertés de circulation, elle représente un champ restreint de notre étude.

Aussi, l'intérêt de ce régime tient plus précisément à sa définition de l'avantage fiscal et de la sélectivité de cet avantage, qui se rapportent directement à la nature de la distorsion fiscale de concurrence, et dont il apparaît qu'ils imposent une subordination de la fiscalité aux finalités concurrentielles européennes.

Il est ainsi possible d'envisager dans un premier temps l'avantage fiscal évoqué en relation avec l'affectation des échanges intracommunautaires (Sous-section 1).

Plus encore, les critères de la sélectivité de l'avantage fiscal sont susceptibles d'être normés par les objectifs d'intégration économique de l'Union Européenne. L'évocation du régime de la sélectivité des aides fiscales révèle en effet, à l'instar de ce qui a été constaté pour les libertés de circulation, une sensibilité croissante du juge aux distorsions *de facto* de la concurrence, au point, ici encore, d'imposer une finalité concurrentielle aux arbitrages proprement fiscaux (Sous-section 2).

Sous-section 1. Avantage fiscal et atteinte aux échanges intracommunautaires

Sauf exception⁸⁴⁰, la prohibition des aides d'État est présentée comme visant à préserver les opérateurs de distorsions de concurrence⁸⁴¹, ou, plus largement, à une méconnaissance de

⁸³⁹ Par exemple, sur le régime de la justification de l'article 87§3 TCE [107§3 TFUE] par la finalité écologique de dispositions fiscales, CJCE 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, aff. C-143/99 points 30-31 ; CJCE 22 décembre 2008, *British Aggregates c./ Commission*, aff. C-487/06 P point 3.

⁸⁴⁰ Rattachent cette prohibition à la prévention d'une concurrence fiscale déloyale, v. Communication de la Commission européenne au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen relative à la bonne gouvernance dans le domaine fiscal (COM (2009) 201 FINAL, 28 avril 2009) : « [D]es accords [avec des États tiers] devraient contenir, le cas échéant, des dispositions similaires à celles qui s'appliquent au sein de l'Union européenne en matière d'aides d'État. Ces dispositions permettraient de rendre plus loyale la concurrence entre les États membres et les pays tiers dans le domaine de la fiscalité des entreprises. Elles devraient, par exemple, rendre

l'intérêt général. Pour sa part, la Communication de la Commission se propose de « *clarifier et (...) renforcer l'application des règles en matière d'aides d'État [à caractère fiscal] en vue de réduire les distorsions de concurrence dans le marché unique* »⁸⁴².

S'agissant de l'avantage, le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises s'applique aux mesures fiscales « *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* », par exemple par une réduction de l'assiette imposable ou une réduction du montant de l'impôt⁸⁴³. Il en va ainsi d'une « *exonération de charges fiscales qui, bien que ne comportant*

possible la lutte contre les pratiques qui ont des effets de distorsion indûment préjudiciables aux budgets et aux entreprises des États membres et qui ne sont pas nécessairement couvertes par les règles de l'OMC ».

⁸⁴¹ L'objectif de l'art. 87 TCE [107 TFUE] serait de « *maintenir des conditions de concurrence égales entre opérateurs économiques qui se trouvent en situation de compétition* » (conclusions AG Darmon sous CJCE 17 mars 1993, *Sloman Neptun* aff. jtes. C-72/91 et C-73/91). De manière plus explicite, « *[d]ans les industries en concurrence imparfaite, l'aide financière de l'État, lorsque les firmes concurrentes sont établies dans des juridictions différentes, permet parfois aux entreprises d'une juridiction d'accroître leur part de marché au détriment de leurs rivales étrangères de même que leur part des profits provenant de l'industrie concernée. L'aide financière permet également à des entreprises de pratiquer des prix d'éviction crédibles ou, dans les industries où s'exercent des effets de réseau, d'acquérir une « masse critique » suffisante dès les premiers stades de développement pour être plus à même de détenir un pouvoir de marché à long terme* » (Concurrence, subventions et aides d'État, *op. cit.*, p. 133). Plus généralement, « *[l]a spécificité de ces aides d'État fiscales paraît (...) limitée dans la mesure du possible par la Commission qui cherche ici encore à réduire l'autonomie des règles sur les prélèvements obligatoires pour les soumettre au droit commun des règles de concurrence (...)* » (DAVID C., Différé d'imposition ou atténuation de sanction fiscale sont-ils une aide d'État prohibée ?, *JCP E* n°7 17 février 2005, p. 266). V. également Concurrence, subventions et aides d'État, *op. cit.*, p. 133 : « *L'aide financière accordée aux entreprises améliore parfois le bien-être général. Elle peut également fausser la concurrence et réduire le bien-être général. Elle est plus susceptible de diminuer le bien-être général lorsqu'elle a pour but de fausser la concurrence (...) ou lorsqu'elle est versée à des entreprises moins efficaces ou qui produisent des biens de qualité inférieure (...)* ». Pour MICHEAU C., *Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité, Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Université du Luxembourg, Larcier, 2013, 261 p., spéc. pp. 29-30 : (...) *[L']application du cadre normatif des aides d'État aux systèmes fiscaux nationaux s'est développée à la lumière d'un objectif qui lui est propre : celui de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable (...) et plus précisément afin de réduire les distorsions provoquées au sein du marché intérieur et d'éviter d'importantes pertes de recettes fiscales (...)* Il convient toutefois de nuancer cet objectif (...) les instances européennes se sont aujourd'hui détachées de cette finalité, pour viser l'objectif plus global qu'affiche le droit de la concurrence, à savoir la réalisation du marché intérieur », citant à cet effet les conclusions de l'AG Jääskinen sur l'affaire Gibraltar (CJUE 15 novembre 2011, *Commission européenne et Royaume d'Espagne c./ Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, aff. jtes. C-106/09 P et C-107/09 P point 133) : « *le (...) régime des aides d'État vise à protéger la concurrence entre entreprises contre des distorsions de concurrence ou d'échanges intracommunautaires générées par les États membres à travers l'octroi de mesures favorisant certaines entreprises ou certains produits au détriment des autres (...)* ».

⁸⁴² Communication de 1998, Introduction, point 2.

pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables »⁸⁴⁴, mais encore d'un taux d'imposition inférieur⁸⁴⁵, d'une déductibilité supplémentaire⁸⁴⁶, d'un crédit d'impôt⁸⁴⁷, d'une renonciation à percevoir des recettes fiscales⁸⁴⁸, de l'abandon ou de l'atténuation de sanctions⁸⁴⁹, voire du caractère forfaitaire d'une base imposable⁸⁵⁰. Conceptuellement, l'aide fiscale s'analyse alors comme une « *dépense négative* »⁸⁵¹ de l'État, le caractère fiscal de cette dépense satisfaisant naturellement⁸⁵² le critère

⁸⁴³ Communication de 1998, point 9.

⁸⁴⁴ CJCE 15 mars 1994, *Banco de credito industrial*, aff. C-387/92.

⁸⁴⁵ P. ex. CJUE 8 décembre 2011, *France Télécom SA*, aff. C-81/10 P : France Télécom se voyait appliquer un taux de 1,9% au lieu de 8% applicable aux autres entreprises au titre des frais de gestion.

⁸⁴⁶ CJCE 15 juillet 2004, *Royaume d'Espagne*, aff. C-501/00 : une entreprise bénéficiant d'une déduction fiscale se trouve avantagée par rapport aux entreprises auxquelles celle-ci n'est pas octroyée.

⁸⁴⁷ CJCE 19 mai 1999, *Italie c/ Commission*, aff. C-6/97.

⁸⁴⁸ CJCE 19 septembre 2000, *Allemagne c./ Commission*, aff. C-156/98.

⁸⁴⁹ Par exemple sanction pour non-paiement en temps utile, DAVID C., Différé d'imposition ou atténuation de sanction fiscale sont-ils une aide d'État prohibée ?, *op. cit.*, p. 266.

⁸⁵⁰ Le calcul du résultat fiscal d'un groupe à partir de la méthode cost plus pourrait, selon la Commission européenne, constituer une aide d'État sous forme fiscale, dès lors que le résultat forfaitaire est inférieur au résultat réel : v. Les aides d'État sous forme fiscale – Compte-rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, *RDE*, n°48, 27 Novembre 2008, p. 595. Sur le régime des centres de coordination, reposant sur une détermination forfaitaire du revenu imposable, CJCE 22 juin 2006, *Commission des Communautés européennes*, aff. C-399/03. En outre, la Communication de 1998 s'est prononcée de manière explicite sur l'aide d'État que constituerait une imposition forfaitaire ou des dispositions favorables aux plus petites entreprises. Ainsi, en son point 27, la Communication relève que la fixation de l'impôt sur une base forfaitaire peut être justifiée si elle reflète des spécificités sectorielles en matière d'« *exigences comptables* » ou « *de l'importance du foncier dans les actifs qui sont propres à certains secteurs* ». Il en va de même pour « *certaines dispositions spécifiques en matière de fiscalité des petites et moyennes entreprises* ». Sur ce dernier point, on pourra se reporter au règlement communautaire d'exemption 70/2001 du 12 janvier 2001 concernant l'application des art. 87 et 88 du TCE aux aides d'État en faveur des PME, JOCE L10/33 du 13 janvier 2001, exemptant les aides bénéficiant aux PME, au regard de la nécessité de faciliter le développement de leur activité, « *sans altérer les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun* » (cons. 5).

⁸⁵¹ « *Il ne s'agit évidemment pas de transferts positifs de ressources publiques comme des subventions, mais plutôt de « dépenses négatives » qui sont assimilées à des transferts positifs. Qu'il puisse en découler un avantage pour les bénéficiaires n'est pas une éventualité sur laquelle il est nécessaire de s'attarder: le bénéficiaire des largesses du législateur ou de l'administration fiscal(e) jouit évidemment d'un avantage par rapport à ceux qui ne l'ont pas demandé ou pas obtenu* » (BERLIN D., L'agrément fiscal : en sursis du droit communautaire ? Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité, article *op. cit.*, p. 293).

⁸⁵² Les dispositions fiscales satisfont pleinement le critère du financement public de l'aide, exigeant que deux conditions soient cumulativement remplies pour que des ressources soient considérées comme étatiques. D'une part

d'imputabilité à l'État. L'agrément fiscal constitue le type idéal d'une telle disposition, encourageant, par son essence dérogatoire conjuguée à un caractère discrétionnaire⁸⁵³, une présomption de contrariété au droit de l'Union européenne des aides d'État⁸⁵⁴.

On le constate aisément, le champ de l'avantage ainsi conçu est très accueillant sur le terrain fiscal, et suit une lecture parfaitement économique de la fiscalité telle que pratiquée lors de notre propre étude empirique. Un tel réalisme, ne faisant aucun cas des spécificités fiscales et ne s'attachant qu'à l'effet des dispositions examinées, se cristallise avec une acuité particulière dans le rejet constant, par le juge, de toute exception tirée d'une finalité fiscale de l'avantage accordé⁸⁵⁵.

Ce rejet de toute spécificité fiscale au bénéfice d'une lecture purement économique de l'aide impose un premier constat, tenant à ce que le régime des aides d'Etat substitue sa finalité concurrentielle à l'objet fiscal des dispositions qu'il contrôle. Cette indifférence parfaite à la finalité fiscale des dispositions nationales, conjugué à leur subordination à un objectif de

elles doivent être accordées directement ou indirectement au moyen de ressources d'État, et d'autre part être imputables à l'État (CJCE 15 juillet 2004, *Pearle BV*, aff. C-345/02 point 35). La Commission considère qu'« *une perte de recettes fiscales équivaut à la consommation de ressources d'État sous la forme de dépenses fiscales* » (Communication de 1998 point 10).

⁸⁵³ Par exemple, au sujet du suramortissement légal de biens d'équipement de plus de 8 ans, « (...) [L]es conditions de délivrance de l'agrément ministériel étaient, en outre, discrétionnaires (...) » (Communication de la Commission IP/06/1852 du 20 décembre 2006). En pratique, ce caractère discrétionnaire résulte paradoxalement d'une disposition législative générale (CJCE 26 septembre 1996, *République Française c/ Commission*, aff. C-241/94, spéc. point 23) (BERLIN D., *L'agrément fiscal : en sursis du droit communautaire ? Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité*, article *op. cit.*, spéc. p. 298-299 et 304-305). Plus largement, sur les distorsions naissant d'un pouvoir d'appréciation discrétionnaire de l'administration dans l'octroi d'un avantage fiscal sur la base de critères étrangers au système fiscal, tels que le maintien de l'emploi (« *on the basis of criteria unrelated to the tax system, such as maintaining employment* »), v. Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, 2014, p. 33.

⁸⁵⁴ Ainsi la Communication de 1998, établit une présomption d'aide d'État s'appliquant aux régimes dont le bénéfice est subordonné à la délivrance d'un agrément.

⁸⁵⁵ CJCE 22 décembre 2008, *British Aggregates c/ Commission*, aff. C-487/06 P point 3: « (...) [L]a finalité poursuivie par des interventions étatiques ne suffit pas à les faire échapper d'emblée à la qualification d'« aides » au sens de l'article 87 CE. En effet, l'article 87 paragraphe 1, CE ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions étatiques, mais les définit en fonction de leurs effets » ; voir également CJCE 3 mars 2005, *Wolfgang Heiser*, aff. C-172/03, point 2 : « le simple fait qu'une mesure poursuive un but social ne suffit pas à la faire échapper d'emblée à la qualification d'aide »

concurrence non faussé, est ici encore illustratif d'une instrumentalisation de la fiscalité à des fins concurrentielles.

Cette instrumentalisation est d'autant plus évidente que le juge communautaire adopte une approche clairement téléologique de l'atteinte à la concurrence dans son appréciation de l'affectation des échanges entre États membres.

La qualification d'une aide exige en effet une affectation indissociable⁸⁵⁶ « *de la concurrence et [d]es échanges entre États membres (...)* »⁸⁵⁷, cette condition étant satisfaite par un « *[renforcement] de position* » de l'opérateur bénéficiaire⁸⁵⁸, ayant notamment pour effet de limiter les perspectives d'entrée d'opérateurs étrangers sur le marché⁸⁵⁹. Or ce critère de l'affectation des échanges, qui recoupe largement l'exigence d'un jeu concurrentiel non faussé, s'apprécie, du moins au stade de la qualification⁸⁶⁰, *in abstracto*. En effet, il est rempli même pour les aides les plus faibles, ou bénéficiant à une entreprise de taille modeste⁸⁶¹. De manière analogue, il se vérifie même en l'absence de participation aux échanges intracommunautaires⁸⁶²,

⁸⁵⁶ MICHEAU C., *op. cit.*, spéc. p. 81.

⁸⁵⁷ Communication de 1998, point 11.

⁸⁵⁸ Communication de 1998, point 11 : « *[L]e simple fait que l'aide renforce la position de cette entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, permet de considérer que ces échanges ont été affectés* ». La CJCE comme le TPICE apprécie de manière « *indissociablement liée* » l'affectation des échanges et la restriction de concurrence : « *En matière d'aides d'État, les deux conditions d'application de l'art. 87§1 du Traité, relatives à l'incidence sur les échanges entre les États membres et à la distorsion de la concurrence sont, en général, indissociablement liées* » (TPICE 4 avril 2001, *Regione autonoma Friuli Venezia Giulia*, aff. T-288-97, point 41). Pour un autre exemple de ce que l'affectation des échanges est établie dès lors que l'aide accordée renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, v. CJCE 17 septembre 1980, *Philip Morris c/Commission*, C-730/79.

⁸⁵⁹ CJCE 24 juillet 2003, *Altmark Trans GmbH*, aff. C-280/00 : diminution des « *chances des entreprises établies dans d'autres États membres de fournir leurs services de transport sur le marché* ».

⁸⁶⁰ Au stade de la validation il en va autrement, le juge se livrant à une analyse *in concreto* de l'impact concurrentiel. Pour une illustration portant sur le régime fiscal français de réduction d'ISF en faveur des PME, v. La Revue Fiscale Notariale, n°4, avril 2008, alerte 33 : « *La Commission s'est (...) assurée que les distorsions de concurrence induites par le dispositif seront limitées étant donné que le régime crée des conditions proches du marché (...)* ».

⁸⁶¹ CJCE 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, aff. jtes. C-393/04 et C-41/05.

⁸⁶² *Ibid.*

le juge se satisfaisant d'une potentialité d'atteinte aux échanges pour caractériser cette affectation⁸⁶³. Cette latitude tranche avec l'approche *in concreto* de l'OMC⁸⁶⁴ et du juge interne⁸⁶⁵.

Il a pu être considéré que cette souplesse dans l'analyse de l'affectation des échanges traduit une conception de l'aide d'État fondée non sur l'octroi d'un avantage relatif susceptible d'emporter un biais concurrentiel en faveur d'une ou plusieurs entreprises ou de leurs opérations (approche « *relativiste* » de la subvention⁸⁶⁶), mais sur un transfert de richesse entre firmes⁸⁶⁷. Selon cette

⁸⁶³ 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. 595. Plus largement, la CJCE rappelle de manière constante que, aux fins de la qualification d'une mesure nationale d'aide d'État, il y a lieu non pas d'établir une incidence réelle de l'aide en cause sur les échanges entre les États membres et une distorsion effective de la concurrence, mais seulement d'examiner si cette aide est susceptible d'affecter ces échanges et de fausser la concurrence (arrêts CJCE du 15 décembre 2005, *Unicredito Italiano*, aff. C-148/04, point 54, ainsi que du 10 janvier 2006, *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, C-222/04, point 140). On pourra également se reporter aux conclusions de l'AG Tizzano sous CJCE 3 mars 2005, *Wolfgang Heiser* C-172/03 point 57. Ce dernier précise, en outre, que « [p]ar l'effet de l'aide, l'activité exercée par le bénéficiaire en cause peut en effet s'en trouver maintenue ou augmentée, avec cette conséquence que les chances des entreprises établies dans d'autres États membres de pénétrer sur le marché de l'État membre concerné en sont diminuées. Enfin, il résulte de la jurisprudence communautaire que pour qu'une règle donnée puisse être qualifiée d'aide, il est suffisant qu'elle soit susceptible de produire un préjudice sur les échanges entre États membres, sans qu'il soit nécessaire de prouver son incidence effective ».

⁸⁶⁴ Les règles encadrant la faculté des États membres de l'OMC d'octroyer des subventions aux entreprises sont contenues dans l'Accord sur les subventions et les mesures compensatoires (Accord SMC) de l'OMC (1994). L'art. 1.1 de l'Accord SMC énumère de façon limitative les cas dans lesquelles l'existence d'une contribution public financière est caractérisée, soit lorsque « (...) ii) des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues (par exemple, dans le cas des incitations fiscales telles que les crédits d'impôt) », et subordonne la mise en œuvre d'une procédure de règlement des différends à la démonstration d'un préjudice grave causé aux intérêts d'un membre en matière d'exportations (art. 5 (c) de l'Accord SMC). La notion de préjudice grave est précisée par l'art. 6.3 de l'Accord SMC, qui dispose notamment qu'au titre d'une atteinte à la concurrence, il faut démontrer que « d) la subvention se traduit par un accroissement de la part du marché mondial détenue par le membre qui accorde la subvention pour un produit primaire ou un produit de base subventionné particulier par rapport à la part moyenne qu'il détenait pendant la période de trois ans précédente et cet accroissement suit une tendance constante pendant une période durant laquelle des subventions ont été accordées ».

⁸⁶⁵ CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. r. 21 décembre 2006, *Min. Eco. c/ SA Auchan France*, n°288562. Pour une présentation de cette approche, v. MARSON G., Le juge fiscal, gardien communautaire de la neutralité concurrentielle des impôts nationaux, l'exemple des aides d'État, *Droit administratif*, juin 2008, p. 15 et svtes., spéc. p. 19.

⁸⁶⁶ Concurrence, subventions et aides d'État, *op. cit.*, p. 133 : « Les différentes approches de la politique des subventions :
- approche relativiste (...) on considère qu'une firme est « favorisée » par comparaison avec la situation des autres firmes d'une industrie. Par exemple, on dira qu'une firme est avantagée ou favorisée si elle bénéficie de transferts financiers plus importants, d'impôts moins élevés (...). L'avantage principal de cette approche est d'inclure un éventail des différentes formes de concurrence entre politiques qui entravent la concurrence et sont de ce fait

approche, l'infraction d'aide fiscale est constituée par l'intervention fiscale sur un marché, davantage que par ses effets sur les offreurs de ce marché. Le rejet susmentionné des justifications excipant du rapprochement des conditions de concurrence entre États⁸⁶⁸ permet de préciser le sens profond de cette approche. De même qu'en matière de libertés de circulation, le régime des aides d'État vise davantage à prohiber la concurrence fiscale déloyale entre États qu'à promouvoir un jeu concurrentiel non faussé.

Cette approche téléologique de l'atteinte à la concurrence – puisque assise sur une intervention publique et non sur ses effets - est également présente dans les critères de sélectivité de l'avantage accordé. Le récent projet de communication de la Commission européenne sur la notion d'aide d'État considère en effet comme *prima facie* sélective « *une mesure [qui] favorise certaines entreprises ou la production de certains biens qui sont dans une situation juridique et matérielle comparable* »⁸⁶⁹, sans exiger de lien de concurrence effective⁸⁷⁰ entre opérateurs soumis à des traitements fiscaux distincts.

susceptibles de réduire le bien-être global. (...) Ne s'arrêtant qu'aux différences de politiques envers les firmes, son principal inconvénient est de ne pas arriver à rendre compte des politiques qui sont poursuivies de manière uniforme par tous les gouvernements (...) ».

⁸⁶⁷ « (...) - *approche avec accent mis sur les transferts financiers relatifs aux autres firmes du pays (...) Pour bien saisir la nature de telles politiques [poursuivies uniformément par l'ensemble des gouvernements même lorsque ces politiques seraient collectivement nuisibles] il faut adopter des critères exogènes (au lieu de critères relatifs) pour déterminer à quel moment une firme est favorisée. Ceci peut être réalisé en s'intéressant aux transferts financiers effectués par l'État et en utilisant comme point de départ le niveau des transferts financiers en provenance ou à destination d'autres firmes du même pays. Une firme serait alors dite avantagée ou favorisée si elle reçoit une exonération fiscale ou une aide financière qui soient différentes de celles dont bénéficient les autres firmes du même pays. C'est l'approche principalement retenue par la Commission européenne dans le cadre du contrôle de l'aide étatique (...) ».*

⁸⁶⁸ Selon la jurisprudence Commission c./ Italie reprise dans la Communication de 1998 (point 15), « (...) *le fait que la mesure en cause rapproche les charges du secteur en cause de celles de leurs concurrents dans d'autres États membres ne lui enlève pas le caractère d'aide* ». Voir également CJCE 3 mars 2005, *Wolfgang Heiser C-172/03* point 54.

⁸⁶⁹ Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, 2014 point 137 (traduction libre de l'auteur): « *[i]f a measure favours certain undertakings or the production of certain goods which are in a comparable legal and factual situation, the measure will be considered to be prima facie selective* ».

⁸⁷⁰ Ainsi ce ne serait que dans la mesure où un avantage fiscal bénéficie à certains concurrents que la disposition correspondante serait considérée comme sélective, à l'instar de la feuille de route tracée par la Commission en 2005, préconisant une approche « *économique plus fine [permettant] de garantir une évaluation correcte et plus*

L'étude de la sélectivité de l'avantage fiscal, envisagée ci-après, présente surtout l'intérêt majeur de mettre en évidence en quoi le juge des aides d'État peut s'opposer aux distorsions *de jure* et *de facto* de concurrence par le traitement fiscal différencié.

Sous-section 2. Avantage sélectif et distorsions *de jure* et *de facto* de concurrence

Critère cardinal de la prohibition des aides d'État, la sélectivité circonscrit le champ de ces aides aux dépenses fiscales favorisant de manière directe ou indirecte⁸⁷¹ « *certaines entreprises ou certaines productions* »⁸⁷², et notamment les produits nationaux destinés à l'exportation⁸⁷³.

transparente des distorsions de concurrence et des échanges liés aux aides d'État » (MICHEAU C., *op. cit.*, spéc. p. 120).

⁸⁷¹ Ainsi, le TPICE a appliqué le régime des aides d'État au taux réduit d'IS de revenus du capital provenant des structures de placement spécialisées bénéficiant ainsi aux « *consommateurs investisseurs* », mais permettant plus largement aux institutions de placement de bénéficier d'un avantage indirect, « *ce qui permet d'éviter une lacune dans le contrôle des aides d'État* », IDOT L., Secteur financier et avantage indirect, Europe n°5, Mai 2009, comm. 197.

⁸⁷² CJCE 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, aff. C-143/99 points 34 et 41 : « *un avantage économique concédé par un État membre ne revêt le caractère d'une aide que si, présentant une certaine sélectivité, il est de nature à favoriser certaines entreprises ou certaines productions* » (point 34) (...) « *par rapport à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif poursuivi par la mesure concédée* » (point 41). La Communication de 1998 fait référence, en son point 12, au fait que la mesure doit être spécifique ou sélective dans la mesure où elle favorise « *certaines entreprises ou certaines productions* ». Son point 16 précise par ailleurs que « *[c]e qui est donc avant tout pertinent pour l'application de l'art. 92, 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* ».

Ce caractère d'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. En pratique la détermination de ce caractère de dépense fiscale n'est pas toujours chose aisée ; v. par ex. 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. 595. Il est vrai qu'en matière fiscale, un grand nombre de dispositions s'appliquent à un certain nombre d'entreprises – des mesures générales présentent de ce fait une sélectivité matérielle – d'où la difficulté à cerner ce qui avantage « *certaines entreprises* » ou « *certaines productions* ».

⁸⁷³ « *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. Il en est de même d'une mesure qui favorise les seuls produits nationaux exportés* » (Communication de 1998, point 18).

À l'inverse, ainsi que le relève également le juge national⁸⁷⁴, « *une mesure étatique qui profite indistinctement à l'ensemble des entreprises situées sur le territoire national n'est pas susceptible de constituer une aide d'État* »⁸⁷⁵, pas davantage que les « *mécanismes inhérents au système fiscal lui-même* »⁸⁷⁶, son efficacité⁸⁷⁷, sa régulation des produits taxés⁸⁷⁸. A bien y

⁸⁷⁴ Le Conseil d'État refuse de relever une sélectivité dès lors que le nombre de bénéficiaires est trop élevé et que leur détermination relève de critères trop nombreux (Conclusions Le Chatelier sous CE 1^{ère} et 4^{ème} s.-s. r. 17 avril 1992 *Assoc. La vache à lait qui refuse de se laisser traire* n°117604).

⁸⁷⁵ CJCE 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, aff. C-143/99 point 35. Cette analyse est reprise au point 17 de la Communication, laquelle indique que « [l]a pratique décisionnelle de la Commission jusqu'à présent montre que seules les mesures dont la portée s'étend à l'ensemble du territoire de l'État échappent au critère de spécificité fixé par l'art. 92, paragraphe 1 ».

⁸⁷⁶ CJCE 6 septembre 2006, *Portugal c/ Commission*, aff. C-88/03 point 52 : « (...) la notion d'aide d'État ne vise pas les (...) [différenciations] entre entreprises [résultant] de la nature ou de l'économie du système de charges dans lequel elles s'inscrivent [c'est-à-dire des] principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal (...) ». Ainsi « (...) demeurent hors du champ d'application du régime des aides d'État [les mesures qui] expriment un choix de politique économique générale n'ayant pas pour effet de favoriser certaines entreprises ou certaines productions de l'État membre concerné (...) Si les mesures en cause ne résultent pas directement des principes fondateurs ou directeurs du système fiscal, elles constituent des aides d'État », v. CASTAGNEDE B., *Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 219.

Sur la notion de « *nature ou l'économie du système fiscal* », il est à noter que « [l]a nature différentielle de certaines mesures ne doit pas nécessairement les faire considérer comme des aides d'État. Tel est le cas de celles dont la rationalité économique les rend nécessaires ou fonctionnelles par rapport à l'efficacité du système fiscal » (Communication de 1998). Sur la justification d'une mesure dérogatoire par « *la nature ou l'économie [d'un système de prévoyance]* », v. CJCE 17 juin 1999, *Royaume de Belgique c./Commission*, aff. C-75/97, point 39 (rejet s'agissant d'un avantage apporté à certains secteurs économiques), ou encore TPICE 6 mars 2002, *Territorio Historico de Alava-Disputacion*, T-92/00 et T-103/00 points 59-60 : « [L]a justification fondée sur la nature ou l'économie du système fiscal renvoie à la cohérence d'une mesure fiscale spécifique avec la logique interne du système fiscal en général (...) Ainsi, une mesure fiscale spécifique qui est justifiée par la logique interne du système fiscal - telle que la progressivité de l'impôt qui est justifiée par la logique redistributive de celui-ci - échappera à l'application de l'art. 87, paragraphe 1, CE » - en l'espèce, des avantages fiscaux destinés à générer *in fine* des hausses de recettes ne sont pas justifiés par l'économie ou la nature du système (points 60-61). Sur le « *respect de la capacité contributive dans une logique de redistribution* » écarté pour des mesures « *qui s'appliquent à tout opérateur économique sans distinction selon sa situation financière* », v. CJCE 6 septembre 2006, *Portugal c/ Commission*, aff. C-88/03, point 82. Dans son projet de communication sur la notion d'aide d'État la Commission européenne relève que seraient justifiées par la nature du système les mesures sélectives visant la lutte contre la fraude fiscale, la prise en compte d'exigences comptables ou de gestion administrative, le principe de neutralité fiscale, la progressivité de l'imposition et sa finalité redistributive, la lutte contre la double imposition et le bon recouvrement de l'impôt.

⁸⁷⁷ Décision de la Commission du 13 mars 1996 concernant une aide fiscale en matière d'amortissement légal au profit des compagnies aériennes allemandes (96/369/CE) : « (...) échappent à la qualification d'aides d'État les mesures comportant une dérogation à la mesure générale, à la condition que leur rationalité économique les rende nécessaires ou fonctionnelles par rapport à l'efficacité du système. Cela doit normalement se traduire dans le caractère non limité de leur champ d'application, dans le fait d'être fondées sur des critères ou conditions objectifs et horizontaux, ainsi que dans leur durée illimitée dans le temps ».

regarder, ces exceptions sont extrêmement limitées – notamment celle tirée des exigences du système fiscal ne recoupe, sur le fond, que la progressivité de l'imposition et sa finalité redistributive. En outre, ces exceptions doivent-elles satisfaire une condition de proportionnalité⁸⁷⁹, de même que, à notre sens, de cohérence entre la finalité revendiquée de la disposition – par exemple écologique⁸⁸⁰ ou publique⁸⁸¹ - et sa mise en œuvre technique. Dit autrement, le droit des aides d'Etat ne fait que très peu cas de la technique fiscale dans son contrôle des aides d'Etat fiscales, ainsi qu'il a pu être relevé au titre du régime des libertés de circulation.

En tout état de cause, ainsi envisagé, l'objet du droit des aides d'État semble avant tout de prévenir les comportements favorisant une industrie nationale dans son ensemble. Selon cette interprétation, la sélectivité excède le champ de la seule analyse concurrentielle, aux termes de

⁸⁷⁸ CJCE 29 avril 2004, *Gil Insurance Ltd*, aff. C-308/01 point 75 : l'avantage est justifié par des objectifs économiques poursuivis par le législateur. Une différenciation du taux d'imposition applicable aux primes d'assurance est justifiée par la nature et l'économie du système. En effet, « *le taux supérieur de l'IPT et la TVA font partie d'un ensemble indissociable, ce qui était l'objectif poursuivi lors de l'instauration du taux supérieur. Ce taux a, en effet, été introduit pour lutter contre des comportements visant à tirer profit de la disparité entre le taux normal de l'IPT et celui de la TVA en manipulant les prix des locations ou de vente d'appareils et des assurances qui y sont liées. De tels comportements étaient à l'origine, d'une part, d'un manque à gagner en termes de recettes de TVA, et, d'autre part, de glissements dans les conditions de la concurrence dans le secteur des appareils électroménagers. (...) le taux supérieur de l'IPT apparaît comme un prélèvement régulateur visant à dissuader spécifiquement la conclusion des contrats d'assurance liés. (...) [L]'IPT perçue au taux normal ne constitue pas un régime dérogatoire par rapport au régime général de taxation des assurances au Royaume-Uni. Il ne s'agit pas d'un régime fiscal favorisant un secteur déterminé, puisqu'il s'agit d'un système d'imposition des primes d'assurance, visant à compenser le non-assujettissement à la TVA dont bénéficient les opérations d'assurance* ».

⁸⁷⁹ CJUE 8 septembre 2011, *Paint Graphos*, aff. jtes. C-78/08 à C-80/08 point 75 : « *pour que des exonérations fiscales telles que celles en cause au principal puissent être justifiées par la nature ou l'économie générale du système fiscal de l'État membre concerné, il faudrait encore veiller à ce qu'elles soient conformes au principe de proportionnalité et n'excèdent pas les limites de ce qui est nécessaire (...)* ».

⁸⁸⁰ CJCE 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, aff. C-143/99 points 50 à 53 : au sujet d'une exonération à finalité écologique qui ne bénéficiait qu'aux producteurs de biens corporels et excluait les prestataires de services, lesquels pouvaient pourtant être tout autant électro-intensifs ; il en résulte que le critère objectif de distinction « *ne se justifie ni par la nature ni par l'économie générale de [la législation en cause]* ».

⁸⁸¹ Des régularisations de déduction de TVA ne peuvent être considérées comme justifiées par la nature ou l'économie du système dès lors qu'elles ne bénéficient pas dans les faits aux organismes d'assurance maladie : « *s'agissant des effets d'une telle mesure (...) juridiquement, les médecins en sont les seuls bénéficiaires. Il n'y a aucun indice (...) selon lequel le bénéfice d'une telle mesure serait systématiquement transféré par ces derniers aux organismes d'assurance maladie, en sorte que l'avantage serait, en fin de compte, neutralisé à l'égard des médecins* » (CJCE 3 mars 2005, *Wolfgang Heiser*, aff. C-172/03, point 47).

laquelle, par exemple, seraient prohibés les avantages au bénéfice de certains concurrents d'un même marché pertinent⁸⁸². Cette réserve limite ainsi la portée du régime des aides dans la prévention des distorsions fiscales de concurrence.

Cette analyse est confortée par le fait que le juge communautaire qualifie parfois d'aides des dispositions à la sélectivité *de jure* contestable. Les dispositions fiscales en cause peuvent en effet s'appliquer à un champ de bénéficiaires vaste, et sans exigence d'un lien de concurrence⁸⁸³. Par exemple, la CJCE qualifie d'aide un allègement fiscal avantageant des entreprises employant au maximum 250 salariés dans certaines zones géographiques⁸⁸⁴, ou plus largement encore une exonération limitée aux entreprises manufacturières⁸⁸⁵. De même, le Tribunal de première instance considère-t-il qu'un avantage est sélectif parce qu'il est limité aux entreprises nouvellement créées⁸⁸⁶. Enfin, la Commission considère que « (...) *constitue une aide (...) par*

⁸⁸² « *Le système de contrôle de l'aide d'État adopté par l'UE (...) ne met pas l'accent sur les différences de traitement des entreprises d'un même marché – mais porte plutôt sur les différences de traitement des entreprises d'un même pays* » (...) « *La démarche adoptée par l'UE (...) n'est pas centrée sur la concurrence [en ce qu'elle] assimile des aides négligeables à une aide de l'État, mais ne range pas dans cette catégorie certaines formes d'aides inefficaces. Ainsi, dans un pays où les taxes sur l'essence sont élevées, le fait d'exempter de ces taxes un producteur qui affronte la concurrence internationale n'induit pas nécessairement une distorsion de concurrence, mais peut être considéré comme une aide de l'État (...)* » (Concurrence, subventions et aides d'État, *op. cit.*, p. 133).

⁸⁸³ CJCE 15 juin 2006 *Air Liquide Industries Belgium SA* aff. jtes. C-393/04 et C-41/05 : l'exonération d'une taxe communale ou provinciale sur la force motrice, profitant aux seuls moteurs utilisés dans les stations de gaz naturel à l'exclusion des moteurs utilisés pour des gaz industriels, peut être qualifiée d'aide d'État au sens de l'art. 87 CE, alors même que la CJCE prend le soin de relever que le gaz naturel n'est pas un produit analogue au gaz industriel ou un produit concurrent de ce dernier.

⁸⁸⁴ CJCE 19 septembre 2000, *Allemagne/Commission*, aff. C-156/98, point 23 (Länder ou Berlin-Ouest).

⁸⁸⁵ CJCE 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, aff. C-143/99 : sélectivité découlant (ainsi que mentionné ci-dessus) de l'absence de justification par l'économie générale du système d'imposition, et encore plus particulièrement de sa « *logique* », c'est-à-dire son objectif (v. conclusions AG Tizzano sous CJCE 3 mars 2005, *Wolfgang Heiser* C-172/03 point 47). Sur un terrain plus fiscal, la Commission européenne juge sélective l'exonération d'IS de repreneurs d'entreprises en difficulté par le seul fait qu'elle s'applique au secteur industriel et non au secteur des services (Décision 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 2004/343/CE).

Cette acception très large est résumée de manière saisissante dans un considérant de principe, selon lequel « *ni le nombre élevé d'entreprises bénéficiaires, ni la diversité et l'importance des secteurs auxquels ces entreprises appartiennent ne permettent de considérer une initiative étatique comme une mesure générale de politique économique* » (CJCE 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, aff. C-143/99 point 48).

⁸⁸⁶ TPICE du 6 mars 2002, dans les affaires jointes T-92/00 et T-103/00, *Territorio Histórico de Álava*, points 48 et 49.



exemple, l'institution d'une dérogation (...) en faveur d'un pan entier d'une économie nationale »⁸⁸⁷.

Ce caractère extrêmement accommodant du critère de sélectivité ne saurait cependant occulter sa pertinence dans l'examen de nombreux traitements différenciés. Plusieurs décisions d'instances communautaires l'opposent aux critères *de jure* du traitement différencié, tenant par exemple à la taille, la structure juridique ou le secteur d'activité⁸⁸⁸ des contribuables, ou encore à l'objet des entreprises et les montants en cause⁸⁸⁹.

Se pose nécessairement la question de savoir, à l'instar de ce qui a été constaté en matière de libertés de circulation, si ces mêmes instances pourraient considérer comme sélectives des mesures fiscales entraînant des distorsions *de facto*, par effet⁸⁹⁰ des spécificités économiques des contribuables.

⁸⁸⁷ CASTAGNEDE B., *Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 219. « *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* » (Communication de 1998, point 18). La Communication de 1998 relève ainsi qu'« [u]ne dérogation au taux de base de l'impôt des sociétés en faveur d'un pan entier de l'économie constitue donc, sauf dans certains cas (agriculture et pêche), une aide d'État, comme l'a décidé la Commission pour une mesure concernant l'ensemble du secteur manufacturier (Décision 22 juillet 1998 *Irish Corporation Tax SG(98) D/7209*) ».

Pour un exemple, CJCE 10 janvier 2006, *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, aff. C-222/04 : l'avantage fiscal concerné est accordé en considération de la forme juridique de l'entreprise, personne morale de droit public ou fondation, et des secteurs dans lesquels cette entreprise exerce son activité.

⁸⁸⁸ La décision de la Commission du 13 février 2008 n°480 / 2007 rejette ainsi la sélectivité *de facto* d'un abattement espagnol de 50% des profits résultant de l'exploitation de certains actifs incorporels.

⁸⁸⁹ TPICE 26 janvier 2006, *Stadtwerke Schwäbische Hall GmbH*, aff. T-92/02 : si des centrales nucléaires bénéficient davantage d'un régime de provisions en raison de leur capacité financière, « *les provisions sont en principe librement disponibles pour toutes les entreprises assujetties, indépendamment de l'objet social de celles-ci et de l'ampleur des montants en cause* » (point 108). Ces deux dernières espèces sont citées et commentées par MICHEAU C., *op. cit.*, resp. p. 96 et 95.

⁸⁹⁰ MICHEAU C. *op. cit.*, spéc. p. 92 : « *La sélectivité de jure ressort du texte même du dispositif qui a mis en place la disposition litigieuse. À l'inverse, une mesure est susceptible d'être sélective de facto lorsque l'application qui en est faite conduit à privilégier certaines entreprises ou productions au détriment d'autres, et ce bien que la norme instaurant cette mesure semblerait être d'application générale (...) L'analyse de la condition de sélectivité commande de dépasser les termes généraux utilisés pour la rédaction de la disposition fiscale concernée et d'opérer une analyse in concreto de l'impact de cette mesure sur les opérateurs économiques* ».

En première analyse, un tel raisonnement ne va pas de soi, dans la mesure où la Commission européenne a explicitement refusé de considérer *prima facie* comme sélectives les dispositions reposant sur les seules caractéristiques internes des opérateurs⁸⁹¹.

Ce refus de principe semble cependant bien loin de refléter l'état du droit positif. Les instances communautaires relèvent sans peine la sélectivité de charges publiques variant selon les spécificités de fait des opérateurs, tenant par exemple à la taille des entreprises⁸⁹², ou aux caractéristiques de leur main d'œuvre⁸⁹³. Sur un terrain plus fiscal, la CJCE a qualifié d'aide des allègements fiscaux dont pouvaient bénéficier des sociétés admises à la cote d'un marché boursier réglementé dans un délai restreint⁸⁹⁴. Ce régime était potentiellement offert à toutes les entreprises ; sa sélectivité était ici caractérisée par le fait que, selon la Commission, seul un petit nombre d'entreprises italiennes à croissance rapide étaient, en pratique, en mesure de se faire introduire en bourse dans le délai restreint prévu par la loi, conduisant ce régime à fausser la concurrence à cet égard⁸⁹⁵. De la même façon, la Commission européenne a pris acte d'une sélectivité résultant du fait que des mesures fiscales étaient « *structurées de telles sorte que leur*

⁸⁹¹ La Communication du 10 décembre 1998 relève ainsi explicitement (point 14) que « [I]l est fait que certaines entreprises ou certains secteurs bénéficient plus que d'autres de certaines de ces mesures fiscales 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. 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 de main d'œuvre que pour les industries à forte intensité en capital, sans nécessairement 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 ».

⁸⁹² Au titre d'un régime sanctionnant l'émission de gaz carbonique, le régime d'amendes en cause ayant un effet très variable dans la mesure où de grandes entreprises industrielles peuvent monétiser la valeur économique des réductions d'émissions qu'elles réalisent « *ce qui constitue un avantage dans leur chef dont d'autres entreprises, dans une situation comparable, ne bénéficient pas* » (CJUE 8 septembre 2011 *Commission européenne contre Royaume des Pays-Bas* aff. C-279/08).

⁸⁹³ Une réduction plus importante des charges patronales pour les salariés féminins conduisait à favoriser certains secteurs où la main d'œuvre féminine était la plus importante : Commission 15 septembre 1980 relative au système de fiscalisation partielle des contributions patronales au système d'assurance contre la maladie en Italie n°80/932/CEE.

⁸⁹⁴ CJUE 24 novembre 2011 *Italie c./ Commission* C-458/09 P.

⁸⁹⁵ Comm. CE, communiqué, 16 mars 2005, IP/05/304.

*application est réservée à un nombre très restreint d'opérations, sinon exclusivement à l'opération [en cause] »*⁸⁹⁶ ou encore ne bénéficiaient dans les faits qu'aux opérateurs étrangers, au regard de leur propre taux d'imposition supérieur⁸⁹⁷.

Plus récemment encore, la CJUE a confirmé qu'une sélectivité *de facto* peut procéder non pas d'une fiscalité dérogatoire mais d'une norme fiscale⁸⁹⁸, à raison d'un avantage fiscal bénéficiant seulement à certains opérateurs « *en vertu des propriétés qui leur sont spécifiques* »⁸⁹⁹.

En l'espèce, le Gouvernement de Gibraltar avait défini une imposition normative reposant sur des critères de nombre de salariés et de présence foncière⁹⁰⁰. La Commission européenne avait considéré que ce régime d'imposition était sélectif en relevant que « *ces deux impôts [favorisaient], par nature, les sociétés « offshore » n'ayant pas de réelle présence physique à Gibraltar et qui, de ce fait, ne sont pas redevables de l'impôt sur les sociétés* ». Le TPICE avait annulé cette décision, relevant notamment que la circonstance qu'une entreprise sans présence

⁸⁹⁶ Commission 25 juillet 1990 relative aux aides d'État prévues par les décrets-lois n°174 du 15 mai 1989 et n°254 du 13 juillet 1989 (report d'imposition de plus-values d'apport), 92/389/CEE, citée par MICHEAU C., *op. cit.*, spéc. p. 93.

⁸⁹⁷ Concernant le régime de l'*interest box* (« *groepsrentebox* »), la Commission relève que « *pour les opérations transfrontalières, un taux d'imposition réduit, égal à 5% serait applicable à une société néerlandaise qui accorde un prêt à une société du groupe établie à l'étranger, alors que cette dernière ne serait pas soumise aux règles néerlandaises limitant la déductibilité des intérêts versés. Le régime déboucherait de facto sur un avantage sélectif, car seules les sociétés appartenant à des groupes multinationaux et qui effectuent des opérations transfrontalières liées aux intérêts intragroupes avec des juridictions fiscales appliquant un taux d'impôt sur les sociétés supérieur à 5% seraient encouragées à recourir au régime en question* », Commission 8 juillet 2009 C 4/07 n°465/06, point 29, également citée par MICHEAU C., *op. cit.*, spéc. p. 93.

⁸⁹⁸ CJUE 15 novembre 2011, *Commission européenne et Royaume d'Espagne c./ Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, aff. jtes. C-106/09 P et C-107/09 P ; DUBOUT E., MAITROT DE LA MOTTE A., Normalité, sélectivité et légitimité des régimes fiscaux dans l'Union européenne : les paradis fiscaux au purgatoire des aides d'État ?, *RDE*, 2012, n°5, pp. 49-54

⁸⁹⁹ CJUE 15 novembre 2011, *Commission européenne et Royaume d'Espagne c./ Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, aff. jtes. C-106/09 P et C-107/09 P, point 104.

⁹⁰⁰ En l'espèce, le Gouvernement de Gibraltar avait déterminé un système d'imposition normatif – puisque applicable à toutes les sociétés établies à Gibraltar - se composant d'un impôt sur le nombre de salariés, d'un impôt sur l'occupation de locaux professionnels et d'une taxe d'enregistrement, l'assujettissement à ces trois impôts étant conditionné à la réalisation de bénéfices, et le produit de ces impôts étant par ailleurs plafonné à 15% de ces bénéfices.

physique à Gibraltar échappe à l'impôt ne permettait pas de démontrer la sélectivité du régime fiscal en cause, mais également que la Commission ne démontrait pas que les dispositions en cause présentaient un caractère dérogatoire.

Rappelant sa jurisprudence constante selon laquelle l'article 87§1 TCE [107§1 TFUE] ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions étatiques, mais les définit en fonction de leurs effets⁹⁰¹, la CJUE a censuré l'approche juridique du TPICE, « *fondée sur la seule prise en compte de la technique réglementaire [et ne permettant pas] d'examiner les effets de la mesure fiscale en question* »⁹⁰². En l'espèce, le système fiscal en cause, « *au lieu de prévoir des règles générales pour l'ensemble des entreprises, auxquelles il est dérogé en faveur de certaines entreprises, aboutit à un résultat identique en ajustant et en combinant les règles fiscales de façon à ce que l'application même de celles-ci conduit à une charge fiscale différenciée pour les différentes entreprises* »⁹⁰³.

La CJUE considère ainsi comme sélectif un régime d'imposition reposant sur des critères généraux, mais opérant « *en fait, une discrimination entre des sociétés se trouvant dans une situation comparable* »⁹⁰⁴, « (...) *les critères constituant la base d'imposition retenus (...) [étant] de nature à caractériser les entreprises bénéficiaires en vertu des propriétés qui leur sont spécifiques en tant que catégorie privilégiée, permettant ainsi la qualification d'un tel régime (...)* »⁹⁰⁵. On ne saurait formuler plus clairement une distorsion *de facto*, la CJUE semblant

⁹⁰¹ CJCE 22 décembre 2008, *British Aggregates c./ Commission*, aff. C-487/06 P point 3 susmentionné.

⁹⁰² CJUE 15 novembre 2011, *Commission européenne et Royaume d'Espagne c./ Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, aff. jtes. C-106/09 P et C-107/09 P, point 88. Plus précisément, selon la CJUE, cette approche subordonnerait la sélectivité d'une disposition à l'existence d'une norme fiscale à laquelle elle dérogerait, « *ce qui aurait pour conséquence que des règles fiscales nationales échappent d'emblée au contrôle en matière d'aides d'État du seul fait qu'elles relèvent d'une autre technique réglementaire bien qu'elles produisent, en droit et/ou en fait, les mêmes effets* » (point 92).

⁹⁰³ *Ibid.*, point 93.

⁹⁰⁴ *Ibid.*, point 101.

⁹⁰⁵ *Ibid.*, point 104.



toutefois créer un critère de l'intention de favoriser une « *catégorie privilégiée* » de contribuables, en relevant que « *la circonstance que les sociétés «offshore» ne sont pas imposées est non pas une conséquence aléatoire du régime en cause, mais la conséquence inéluctable [de] bases d'imposition [précisément conçues] de façon à ce que les sociétés «offshore» qui, par leur nature, n'emploient pas de salariés et n'occupent pas de locaux professionnels, ne disposent pas de l'assiette fiscale au sens des bases d'imposition retenues dans le projet de réforme fiscale* »⁹⁰⁶.

L'autre intérêt majeur de cet arrêt pour notre étude tient au fait qu'il rejette la sélectivité *de facto* résultant d'une condition de bénéfices, dont profiteraient les opérateurs peu rentables, et du plafonnement de l'imposition dont bénéficieraient les opérateurs très rentables. La CJUE juge en effet que de telles mesures - qui rompent la linéarité de l'imposition - sont générales⁹⁰⁷. Surtout, elle ajoute⁹⁰⁸ que le critère de bénéfices est « *en soi neutre* » et ne devient pas sélectif du fait qu'il serait, selon la Commission, étranger à la logique inhérente d'un système d'imposition fondé sur l'impôt sur le nombre de salariés et la présence foncière. Plus précisément, selon la CJUE⁹⁰⁹, le TPICE a jugé sans commettre d'erreur de droit que la condition de dégager des bénéfices et le plafonnement de l'imposition à 15% des bénéfices ne confèrent pas des avantages sélectifs, dans la mesure où les charges d'imposition dont bénéficieraient les opérateurs peu rentables ou très rentables ne sont pas de nature à favoriser certaines entreprises ou productions, mais « *uniquement la conséquence du fait aléatoire que l'opérateur en cause est peu ou très rentable au cours de la période d'imposition* »⁹¹⁰.

⁹⁰⁶ *Ibid.*, point 106.

⁹⁰⁷ *Ibid.*, relevant que « *seuls des avantages sélectifs et non des avantages résultant d'une mesure générale applicable sans distinction à tous les opérateurs économiques relèvent de la notion d'aide d'État (point 79) (...) Or, la condition de dégager des bénéfices et le plafonnement de l'imposition des bénéfices sont, en eux-mêmes, des mesures générales, applicables sans distinction à tous les opérateurs économiques et ne sont donc pas susceptibles d'accorder des avantages sélectifs* » (point 80).

⁹⁰⁸ *Ibid.*, point 81.

⁹⁰⁹ *Ibid.*, point 82.

⁹¹⁰ *Ibid.*, point 83.

Cette exception de neutralité de l'imposition de bénéfices, procédant d'un critère du caractère « *aléatoire* » de la base fiscale et de l'avantage en découlant, est proprement remarquable.

On note en effet que cette condition semble recouper l'expression synthétique de notre définition de la fiscalité non-distorsive de concurrence, postulant qu'est non-distorsive de concurrence une imposition corrélée à la valeur ajoutée ; le bénéfice procède en effet directement de cette dernière, minorée du surplus du consommateur. En outre, interprétée *a contrario*, elle indique que le juge européen pourrait censurer toute imposition se départant du bénéfice, c'est-à-dire, *in fine*, toute charge fiscale structurellement (par opposition à aléatoirement) décorrélée du produit du jeu concurrentiel. A suivre cette interprétation *a contrario*, le champ potentiel des distorsions fiscales de concurrence serait ainsi extrêmement vaste – étant notamment entendu qu'à ce jour la seule autre exception de fond admise à la sélectivité, procédant de la « *nature ou de l'économie* » ou des « *principes fondateurs ou directeurs* » du système fiscal, serait la progressivité de l'imposition évoquée ci-avant.

En tout état de cause, la Commission semble à son tour s'ouvrir pleinement aux distorsions *de facto* dans son tout récent projet de communication sur la notion d'aide d'État, lequel dispose par exemple que « *la sélectivité de facto peut être établie dans des cas où, bien que les critères formels de la mesure soient formalisés en des termes généraux et objectifs, la structure de la mesure est telle que ses effets favorisent de manière significative un groupe particulier d'entreprises* »⁹¹¹, ou encore que « *la sélectivité de facto peut être le résultat de conditions ou barrières imposées par des États membres prévenant certaines entreprises d'accéder au bénéfice d'une mesure. Par exemple, appliquer une mesure fiscale (comme un crédit d'impôt) uniquement à certains investissements excédant un certain seuil peut impliquer que la mesure est de fait réservée aux entreprises ayant des ressources financières significatives* » (voir par exemple *aff. jtes. T-92/00 et T-103/00 Ramondin SA et Ramondin Capsulas SA c./ Commission pt. 39*)⁹¹². On

⁹¹¹ Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, 2014 point 122 (traduction libre de l'auteur), « *De facto selectivity can be established in cases where, although the formal criteria for the measure are formulated in general and objective terms, the structure of the measure is such that its effects significantly favour a particular group of undertakings* ».



relève que ce projet codifie le critère d'inéluçtabilité susmentionné⁹¹³, encore que certains développements semblent ouverts à une approche plus large, puisque faisant dépendre la sélectivité d'une mesure de son impact moyen⁹¹⁴.

⁹¹² *Ibid.*, point 123 (traduction libre de l'auteur), « *De facto selectivity may be the result of conditions or barriers imposed by Member States preventing certain undertakings from benefiting from the measure. For example, applying a tax measure (e.g. a tax credit) only to investments exceeding a certain threshold may mean that the measure is de facto reserved for undertakings with significant financial resources (See, for instance, Joined Cases T-92/00 et T-103/00 Ramondin SA et Ramondin Capsulas SA c./ Commission point 39)* ».

⁹¹³ *Ibid.*, point 131 : « (...) *it is also necessary to evaluate whether the boundaries of the system of reference have been designed in a consistent manner or, on the contrary, in a clearly arbitrary or biased way, so as to favor certain undertakings which are in a comparable situation with regard to the underlying logic of the situation in question* » soit « (...) *il est également nécessaire d'évaluer si le cadre du système de référence a été conçu de manière cohérente ou, au contraire, d'une manière clairement arbitraire ou biaisée, afin de favoriser certaines entreprises qui sont dans une situation comparable au regard de la logique sous-tendant la situation en question* » (traduction libre de l'auteur).

⁹¹⁴ *Ibid.*, point. 183 : « *Flat-rate tax regime[s] for specific activities (...) are (...) not selective if (...) on average, the flat-rate regime does not have the effect of implying a lower tax burden for them as compared to other undertakings excluded from its scope* », soit « (...) *les régimes d'imposition forfaitaire[s] pour des activités spécifiques (...) [ne sont pas] sélectifs si (...) en moyenne, le régime forfaitaire n'a pas pour effet d'impliquer un poids fiscal plus bas pour elles, comparé aux entreprises exclues de son champ* » (traduction libre de l'auteur).

Conclusion du Chapitre 1

Il apparaît donc que le droit de l'Union européenne subordonne pleinement les dispositions fiscales nationales ayant une incidence européenne au jeu concurrentiel consubstantiel à l'intégration économique qu'il met en œuvre.

Cette subordination est très distincte d'un simple contrôle de conformité. En effet, le prisme purement économique employé par le juge dans son appréciation de l'objet et / ou de l'effet concurrentiel de la disposition fiscale le conduit à nier les méthodes et finalités proprement fiscales, s'agissant du moins des arbitrages fiscaux susceptibles d'emporter une distorsion fiscale de concurrence.

Ainsi qu'exposé dans un premier temps d'analyse, ceci procède du droit primaire et dérivé encadrant le traitement fiscal différencié à raison de la nationalité. La sauvegarde des échanges intracommunautaires dicte une prohibition des discriminations tarifaires à raison de la nationalité, prenant la forme de taxes d'effet équivalent aux droits de douane ou d'impositions intérieures discriminatoires. Pour reprendre notre grille d'analyse, le droit de l'Union européenne écarte la nationalité comme critère de différenciation fiscale entre opérateurs et actes unis par un lien de concurrence. Ce lien de concurrence peut être appréhendé *in abstracto*, mais également faire l'objet d'une analyse *in concreto*, très technique, de substituabilité.

L'évocation des libertés de circulation approfondit largement ces premiers enseignements. Les libertés d'établissement ou de prestation de services s'opposent à ce que la nationalité soit, ici encore, considérée comme un critère de situation objective justifiant un traitement fiscal différencié. Ce primat de la nationalité conduit le juge à des analyses concurrentielles relativement asymétriques, dans la mesure où s'il veille scrupuleusement à une parfaite neutralité fiscale au bénéfice d'opérateurs étrangers, il cautionne les discriminations à rebours opérant au détriment des opérateurs nationaux, et prohibe les dispositions fiscales visant à compenser, sur un marché national, les avantages fiscaux accordés sur des marchés étrangers, alors même que de tels correctifs rétablissent l'égalité des conditions de concurrence sur un plan économique.



Surtout, par son acception restreinte de l'intérêt général fiscal, le juge européen ne fait que très peu cas de la méthode ou de la finalité fiscales des dispositions internes, et en tout état de cause l'intérêt général reste soumis à une obligation de proportionnalité, c'est-à-dire ne saurait emporter un effet concurrentiel prohibitif sur le marché voire un effet de fermeture de ce dernier. Ainsi, l'impact concurrentiel reste le critère ultime de conformité de dispositions fiscales qui paraissent dénaturées par le droit communautaire.

Un second temps d'analyse, consacré au régime communautaire des aides d'Etat, confirme, en la systématisant, l'emprise concurrentielle sur les méthodes et objectifs du droit fiscal interne. Le droit des aides d'Etat assimile la fiscalité dérogatoire à une subvention distorsive de concurrence sans égards pour une quelconque spécificité fiscale, à l'image de la portée pour le moins réduite donnée à ce jour à l'exception tirée de la « *nature ou de l'économie* » du système fiscal, consistant sur le fond en la progressivité de l'imposition ou, tout récemment, la neutralité de l'impôt sur les bénéfices. A l'instar de ce qui a été observé pour les libertés de circulation, la libre concurrence n'est abordée que par le prisme de l'intégration économique, ce qui conduit le juge à des raisonnements concurrentiels parfois défavorables aux opérateurs nationaux. Plus précisément, dans la mesure où le droit des aides d'Etat combat la concurrence fiscale déloyale, il s'oppose à toute disposition nationale visant, ici encore, à compenser un régime fiscal étranger plus favorable.

En conclusion de ces deux temps successifs d'analyse, les méthodes et finalités du droit fiscal doivent moins se conformer que se subordonner à l'impératif du jeu concurrentiel non faussé, qui les dénature par son prisme purement économique. Cette subordination du droit fiscal à une finalité d'intégration économique apparaît comme la marque d'une véritable instrumentalisation ; elle dessine une sujétion de l'intérêt général budgétaire ou financier à la libre concurrence, qui figure l'exact inverse du rapport observé en droit interne entre concurrence et intérêt général⁹¹⁵.

⁹¹⁵ Le Conseil d'État relève ainsi que le respect de la concurrence doit « *se concilier* » avec « *les autres nécessités de l'action publique* », Rapport public pour 2002, p. 219 ; v. encore CLAMOUR G., *op. cit.*, spéc. p. 225 n°393 : l'intérêt privé demeure *in fine* subordonné à l'intérêt général, la coïncidence de finalités n'étant valable que « *jusqu'à ce que l'intérêt public ne justifie nécessairement une action divergente ou contraire* ».

Cette instrumentalisation est d'autant plus sensible que les atteintes fiscales à la concurrence sont entendues de manière particulièrement extensive par le juge. L'intégration négative menée par le juge appréhende en effet les distorsions fiscales de concurrence résultant non seulement de traitements différenciés *de jure*, par détermination de la loi, mais également, en l'absence de tout traitement différencié, des différences *de facto* entre concurrents. Il s'ensuit que le juge est en mesure d'appréhender potentiellement toute politique fiscale reposant sur des critères industriels et économiques qui ne seraient pas parfaitement partagés par les opérateurs nationaux et étrangers.

Ceci apparaît dans les deux temps de l'analyse menée.

L'étude du droit de l'Union européenne opposable aux contributions indirectes, ainsi que promouvant les libertés de circulation, met en évidence le pragmatisme par lequel le juge identifie les distorsions de concurrence naissant de mesures fiscales indistinctement applicables, mais reposant sur des critères techniques désavantageant *de facto* les contribuables étrangers et leur offre. L'acception communautaire particulière (dite « concrète ») de l'égalité, considérant à la différence du juge national qu'il y a discrimination à raison de l'application d'une même règle à des contribuables dans une situation différente, n'est sans doute pas étrangère à sa qualification de ces restrictions de concurrence dites « *non-discriminatoires* », faisant dépendre la charge fiscale de facteurs économiques ou juridiques très variés qui sont, dans les faits, propres aux opérateurs étrangers. Les toutes dernières évolutions de la jurisprudence communautaire laissent présager un certain avenir à la prohibition de telles discriminations *de facto*, dans la mesure où le juge oppose potentiellement cette qualification à toute disposition fiscale – sans restriction de nature - qui affecterait « *dans la plupart des cas* » les opérateurs étrangers.

Cette capacité du juge à s'opposer aux critères d'imposition désavantageant un modèle économique ou juridique qui est dans les faits propre aux opérateurs étrangers n'est pas sans évoquer la formulation analytique de notre postulat d'étude, suggérant que la fiscalité est susceptible de distordre la concurrence dès lors qu'elle détermine des traitements fiscaux conduisant à une charge fiscale décorrélée de l'avantage en valeur ajoutée. Car au final, le juge

est bien conduit à s'opposer, au nom de la concurrence, à des dispositions faisant dépendre la charge fiscale de facteurs *ratione materiae* ou *personae* ayant en commun d'être étrangers à cet avantage, et qui ne sauraient de ce fait conduire à une charge fiscale qui lui serait corrélée.

Le régime communautaire des aides d'Etat vient non seulement confirmer avec une acuité particulière cette analyse, mais en parachever l'expression. Son acception la plus récente de la sélectivité fiscale prohibe en effet de manière nette les régimes d'imposition opérant une discrimination *de jure* mais également *de facto* au bénéfice d'opérateurs d'un secteur donné. Par-delà la référence à l'exception tirée de la nature ou de l'économie du système fiscal, dont la portée matérielle est limitée à la progressivité de l'imposition, à ce jour le juge ne semble écarter une telle sélectivité qu'au titre de l'imposition des bénéficiaires qui serait « *en soi neutre* » car « *aléatoire* ». Cette exigence semble conforter notre postulat synthétique de la fiscalité non-distorsive de concurrence, qui implique qu'une imposition soit corrélée à la valeur ajoutée propre à chaque opérateur. Plus largement, cette exigence porte en germe la censure de tout critère d'imposition se départant du revenu d'activité, c'est-à-dire, *in fine*, de toute politique fiscale structurellement décorrélée du produit du jeu concurrentiel.

En conclusion, il ne fait guère de doute que le droit de l'Union européenne est susceptible de substituer ses propres objectifs à ceux du droit fiscal, dénaturant la disposition fiscale par l'application d'un prisme quasi-exclusivement économique ou concurrentiel de ses finalités et méthodes. Cette subordination figure une instrumentalisation qui reste néanmoins limitée, car intervenant *ex post* dans le cadre d'un contrôle de conformité s'appliquant à une disposition fiscale déjà adoptée. Pour être parfaitement aboutie, une telle instrumentalisation fonderait *ex ante* une imposition à des seules fins concurrentielles. Ainsi qu'il sera envisagé dans le chapitre suivant, un tel cas se rencontre largement en droit positif. La concurrence non faussée devient alors une source d'imposition à part entière.

Chapitre 2 - La concurrence, source de l'impôt

À en croire de multiples références doctrinales, l'impératif de concurrence porté par le droit de l'Union européenne participerait d'une exigence de « *neutralité* » fiscale envers les opérateurs étrangers. Pour ne prendre qu'un exemple, le régime des aides d'État reposerait sur une exigence de « *neutralité concurrentielle* »⁹¹⁶. Ceci appelle une réflexion spécifique sur le principe de neutralité fiscale, qui semble faire de la concurrence une source d'imposition à part entière (Section 1), une observation analogue pouvant cependant également procéder plus directement d'une obligation autonome de jeu concurrentiel non faussé (Section 2).

Section 1 La préservation du jeu concurrentiel par la neutralité fiscale, source de l'imposition

Que la notion de neutralité fiscalité puisse s'appliquer aux distorsions fiscales de concurrence ne manque pas d'étonner. En effet, la neutralité fiscale présente le double inconvénient de ne pas constituer un concept juridique des plus actuels⁹¹⁷, et de porter moins sur le jeu concurrentiel que sur l'efficacité économique.

S'agissant de ce dernier aspect, sauf exception⁹¹⁸, il est en effet constant que la neutralité fiscale porte une exigence de « *neutralité économique* » de l'impôt quant à l'allocation de ressources sur

⁹¹⁶ CASTAGNEDE B., *Précis de fiscalité internationale*, *op. cit.*, spéc. n°46, évoquant « (...) [L]es mesures d'encadrement des politiques fiscales adoptées en vue d'assurer une meilleure neutralité concurrentielle ».

⁹¹⁷ La notion de neutralité fiscale n'aurait « *pratiquement plus cours dans la doctrine actuelle* » (SERLOOTEN P., *Droit fiscal des affaires*, D. coll. « Précis », 2006, 710 p., p. 22).

⁹¹⁸ L'analyse libérale du 19^{ème} siècle assigne à l'impôt une exigence de neutralité, ce dernier devant avoir pour seul objet de couvrir les dépenses régaliennes de l'État (v. BOUVIER M., *op. cit.*, p. 171). Pour les financiers classiques, une telle neutralité est conditionnée par la finalité exclusivement budgétaire de la fiscalité (TOURNIE G., *Les agréments fiscaux*, *op. cit.*, spéc. p. 18). De manière très incidente, relevant que la recherche d'une neutralité partielle « *risque de déboucher sur une réduction des recettes fiscales* », certains auteurs assimilent neutralité fiscale et concurrence fiscale : « *en faisant référence au fonctionnement du marché, entendu au sens de la zone à l'intérieur de laquelle le prix d'un bien – en l'occurrence l'impôt – tend à devenir uniforme, la théorie de la neutralité fiscale fait en réalité appel à la concurrence pour atteindre un hypothétique nivellement des impôts (...) La recherche de la neutralité peut alors se traduire par un alignement sur le « moins-disant fiscal », qui entraînera une perte de recettes* » (ISAIA H., SPINDLER J., *L'ordre concurrentiel et la fiscalité*, *op. cit.*, p. 170).

le marché⁹¹⁹. Ceci implique que l'impôt ne vienne distordre⁹²⁰ la rencontre spontanée de l'offre et de la demande⁹²¹, privant l'acte de consommation de sa cohérence⁹²². Plus largement, la fiscalité n'aurait pas à orienter une décision d'investissement⁹²³, voire tout acte économique entendu au sens large⁹²⁴, ni à privilégier un facteur de production par rapport à un autre⁹²⁵.

⁹¹⁹ Les économistes de l'offre recourent de manière usuelle à la notion de neutralité fiscale dans leur analyse des distorsions générées par les prélèvements obligatoires : ces derniers provoquent une variation des prix relatifs aux biens et services, induisant des distorsions dans le fonctionnement normal du marché, c'est-à-dire dans l'allocation de l'offre et de la demande. L'OCDE qualifie ces distorsions de « *tax wedge* », c'est-à-dire de « *coin fiscal* ». Sur cette notion, et plus généralement la définition canonique de neutralité fiscale entendue au sens macro-économique comme « *[recentrant] un système fiscal sur son objectif initial (procurer des ressources) afin d'influencer le moins possible le comportement des agents économiques* », v. MUZELLEC R., *op. cit.*, p. 127.

⁹²⁰ Étant entendu qu'« *il paraît évident que le comportement du contribuable, dans la mesure où il est conscient, soit largement motivé par le souci de se soustraire à l'impôt* » (HECKLY C., *op. cit.*, p. 9).

⁹²¹ « *The ideal of tax neutrality simply provides that the system of taxation, as far as possible, should preserve the relative priorities that individuals attach to various activities. The function of the state is to protect liberty and property. It is not to aid one group or another in skewing the uses to which individuals put their natural endowments* », soit « *L'idéal de neutralité fiscale indique simplement que le système de taxation doit préserver autant que possible les priorités relatives que les individus attachent à diverses activités. La fonction de l'État est de protéger la liberté et la propriété. Elle n'est pas d'aider un groupe ou un autre à dénaturer les emplois que font les individus de leurs talents naturels* » (traduction libre de l'auteur), (EPSTEIN R., *Taxation in a Lockean world*, in COLEMAN J.-FRANKEL E. (dir.), *Philosophy and law* p. 49-74, cité par DEAK D., *op. cit.*, p. 180).

⁹²² SERLOOTEN P., *op. cit.*, p. 23.

⁹²³ KAHN D., *op. cit.*, p. 1 : « *Tax neutrality is sometimes used to describe a tax system that does not create a bias that could influence a tax payer to choose one investment or course of action over another* », soit « *La neutralité fiscale est parfois employée pour désigner un système fiscal qui ne crée pas de biais pouvant influencer un contribuable dans son choix d'un investissement ou un comportement de préférence à un autre* » (traduction libre de l'auteur).

Selon les travaux anglo-saxons, la neutralité fiscale des décisions d'investissement implique que le pouvoir fiscal soit « *a sleeping partner in the risky project, sharing in the return, but also sharing some of the risk* », soit « *un associé dormant dans un projet risqué, en partageant les fruits mais également une partie du risque* » (traduction libre de l'auteur), (KANNIAINEN V., PANTEGHINI P., *Tax neutrality: illusion or reality? The case of entrepreneurship*, Dipartimento di Scienze Economiche Università degli Studi di Brescia, 28 mai 2008, <http://ideas.repec.org/p/ubs/wpaper/0803.html>) ; v. également DEVEREUX M., FREEMAN H., *A general neutral profits tax*, *Fiscal Studies*, Institute for Fiscal Studies, août 1991, vol. 12(3), p. 1.

⁹²⁴ Auquel cas la neutralité fiscale serait « *la qualité propre à un impôt qui n'a ni pour but ni pour résultat [d'inciter les contribuables] à une action ou à une abstention quelconque* » (DUVERGER M., *Finances publiques*, PUF coll. « Thémis », 1968, 668 p., p. 135).

⁹²⁵ LAURÉ M., *Science fiscale*, *op. cit.*, p. 89 : « *[L]e fait que, dans une économie en division du travail, la main d'œuvre et les investissements soient deux moyens de production en compétition, selon les conditions de leurs marchés respectifs, incline volontiers à considérer que la neutralité fiscale consiste, si l'on fait peser un impôt sur l'un, à faire peser sur l'autre un impôt du même taux* ».

Ce n'est qu'exceptionnellement que cette lecture économique de la neutralité fiscale se mêle de technique fiscale - la doctrine économique libérale française⁹²⁶ souligne ainsi que l'impôt forfaitaire prévient les distorsions en faveur des activités les moins fiscalisées⁹²⁷. Surtout, il semblerait entendu que toute ambition de neutralité de l'impôt est vouée à l'échec : « *La neutralité est un idéal qui ne saurait jamais être réalisé intégralement: du moment que l'impôt frappe et modifie l'ordre des choses préétabli (...) Il n'est pas possible de concevoir la réalisation de l'idéal de l'impôt neutre ainsi défini : après le passage de l'impôt, chacun possède certainement moins, mais la situation comparée des contribuables demeure inchangée à ce niveau plus bas* »⁹²⁸.

Paradoxalement, il revient au droit fiscal positif d'offrir davantage de perspectives à cette notion.

La neutralité est ainsi invoquée à l'appui de dispositions revendiquant une indifférence aux options prises par l'agent⁹²⁹, à la forme juridique d'une activité⁹³⁰, aux opérations intercalaires

⁹²⁶ Le principe procède en effet de « *l'idéologie libérale (...) [qui] conduit dans le domaine fiscal à mettre l'accent sur la neutralité de l'impôt. Dans le modèle néo-classique de fonctionnement des économies concurrentielles, le marché à travers le libre jeu des prix, permet d'éviter les gaspillages en affectant les ressources disponibles aux utilisations les plus efficaces. Dans cette perspective un impôt est neutre si, par rapport à lui, un contribuable n'a aucun avantage à effectuer des arbitrages entre diverses décisions* » (ISAIA H., SPINDLER J., *L'ordre concurrentiel et la fiscalité*, *op. cit.*, p. 169). Ainsi que le note le Conseil des impôts, « *[u]n système d'imposition est par définition efficient s'il est neutre par rapport à la prise de décision économique. La fiscalité introduit une distorsion si elle modifie les décisions économiques dans le sens d'une rentabilité globale plus faible au niveau de la collectivité. Cela concerne en particulier les choix de localisation des investissements productifs* » (La concurrence fiscale et l'entreprise, *op. cit.*, p. 15).

Plus largement on pourra se référer aux travaux des libéraux de l'âge classique, tant étrangers (Smith, Ricardo, Pareto) que français (Say, Leroy-Beaulieu), en faveur de modes de taxation présentant une neutralité économique entendue comme ne modifiant pas l'équilibre de marché atteint par la main invisible, v. les analyses de BELTRAME P., *op. cit.*, et de MONNIER J.-M., *op. cit.*

Sur l'acception libérale de la neutralité, reposant sur l'objet exclusivement budgétaire de l'impôt, et laissant peu à peu place à une acception plus interventionniste de l'imposition, v. SERLOOTEN P., *op. cit.*, p. 22.

⁹²⁷ BARRO R.J., La macro-économie, Paris, Armand Colin, 1987, p. 295 ; GILBERT G., *op. cit.*, spéc. p. 96.

⁹²⁸ LAUFENBURGER H., Traité d'économie et de législation financières – T. 1^{er}, Théorie économique et psychologique des finances publiques, Paris 1926, Chap. 2., cité par HECKLY C., *op. cit.* Plus généralement « *[la] neutralité fiscale parfaite ne peut être envisagée. L'existence de systèmes fiscaux différents de par le monde la rend même inaccessible* » (ISAIA H., SPINDLER J., *L'ordre concurrentiel et la fiscalité*, *op. cit.*, p. 172).

⁹²⁹ En matière d'organisation juridique ou de décision économique dans l'entreprise, « *la neutralité fiscale implique que, quelle que soit la formule choisie, l'impôt dû sera identique. Peu importe que l'impôt soit à acquitter aujourd'hui ou demain, en France ou à l'étranger, il suffit que son montant ne dépende en rien d'éléments sur*



l'affectant⁹³¹, ou encore au caractère transfrontalier d'opérations conduites entre juridictions fiscales⁹³².

Ces premiers éléments indiquent que la neutralité peut s'opposer aux impositions reposant sur des critères *ratione personae* ou *materiae* étrangers à la substance économique, ce qui est en soi protecteur de concurrence. Surtout, le principe de neutralité fiscale revêt une importance considérable en matière d'impositions indirectes. La TVA offre la principale⁹³³ manifestation de ce principe, notamment par son régime tel que défini par les 1^{ère}⁹³⁴ et 8^{ème}⁹³⁵ directives.

lesquels le contribuable peut exercer une influence » (Fiscalité et vie des entreprises, Conseil des impôts, 1994, T. 1, 61 p. p. 2). « *La neutralité exige de ne pas traiter différemment des situations similaires, pour ne pas créer de distorsion purement fiscale entre des choix patrimoniaux ou économiques (...)* » (TUROT J., *Fiducie : être ou ne pas être neutre*, voici la question, RDF, n°16, 19 avril 2007, p. 433).

⁹³⁰ TUROT J., *Fiducie : être ou ne pas être neutre*, voici la question, *op. cit.*, p. 433 ; BARRIERE F., *La loi instituant la fiducie : entre équilibre et incohérence*, La Semaine Juridique Entreprise et Affaires, n°36, 6 septembre 2007, p. 2053 ; sur « *la neutralité fiscale* » tenant au fait que le constituant, nonobstant le transfert juridique de la propriété du constituant au fiduciaire, est réputé demeurer titulaire des droits mis en fiducie pour les principaux impôts directs, v. NEAU-LEDUC P., *La neutralité fiscale au service de la fiducie*, Revue de Droit bancaire et financier, n°3, Mai 2007, p. 72. Pour un autre exemple, le régime d'amortissement des véhicules de société, applicable aux biens en pleine propriété comme aux biens acquis en crédit-bail, v. COZIAN M., Précis de fiscalité des entreprises, *op. cit.*, spéc. n°290.

⁹³¹ Sur l'application, dans le silence de la loi, de l'art. 210 A CGI afin de permettre l'imputation de provisions pour dépréciation de titres à l'origine des moins-values antérieures à une fusion sur des plus-values réalisées par la société post-fusion, dans la mesure où il « *résulte de l'objectif de neutralité fiscale des opérations de fusion et assimilées poursuivi, en matière d'imposition des plus-values à long terme, par lesdites dispositions (...)* », v. p. ex. CAA Nantes 3 mars 2008, *Caisse d'Epargne et de prévoyance des Pays de la Loire*, n°06NT02034.

⁹³² De nombreuses décisions rendues par le juge administratif relèvent la neutralité fiscale des distributions intracommunautaires de bénéfices instaurée par la directive du 23 juillet 1990 : p. ex. CE 10^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 17 janvier 2007, *Banque fédérative du Crédit Mutuel*, n°262967 ; v. encore CAA Paris 14 avril 2005, *Société Sicind*, n°03PA0151, relevant que « *l'objectif de la directive [du 23 juillet 1990] n'est pas d'exonérer les dividendes de toute imposition nationale mais seulement d'instaurer une neutralité fiscale des opérations de distribution de bénéfices à caractère transfrontalier en limitant les doubles impositions pouvant résulter de la résidence dans des États membres différents des sociétés-mères et filiales (...)* ».

⁹³³ La neutralité fiscale est parfois invoquée au titre d'autres impositions indirectes, v. p. ex. Entreprises et « niches » fiscales et sociales, *op. cit.*, p. 35, au sujet de l'exonération de TIPP des aéronefs, présentant le caractère de « *[mesure dérogatoire] au regard du principe de neutralité fiscale vis-à-vis des autres consommateurs de carburants pétroliers* ».

⁹³⁴ Directive 67/227/CEE du Conseil du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, laquelle indique par exemple en son préambule que « (...) *le remplacement des systèmes de taxes cumulatives en cascades doit (...) aboutir à une neutralité concurrentielle en ce sens qu'à l'intérieur de chaque pays les marchandises semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution* » (8^{ème} cons.) (Sur ce point, v. AUJEAN M., *op. cit.*, n°191).

« *Esprit* »⁹³⁶ de la TVA, la neutralité fiscale se donne pour finalité de prévenir les distorsions de concurrence entre opérateurs présents à des niveaux différents de la chaîne de valeur, résultant de la taxation en cascade et autres effets de « *rémanence* »⁹³⁷ susmentionnés. Aux termes de cette acception « *verticale* » de la neutralité, « (...) *l'objectif de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (...) vise à décharger entièrement les entreprises de la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée dans le cadre de l'ensemble de leurs activités économiques, à condition que ces activités soient elles-mêmes soumises à la taxe (...)* »⁹³⁸. Ceci implique la déductibilité⁹³⁹ intégrale des taxes affectant les facteurs de production⁹⁴⁰, acquittées par un opérateur assujetti⁹⁴¹.

L'art. 2 dispose que « [l]e principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition. (...) À chaque transaction, la TVA calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service est exigible, déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix ».

⁹³⁵ La directive 79/1072 du 6 décembre 1979 œuvre pour une plus grande neutralité de la TVA intracommunautaire par la détermination du mode de remboursement de la TVA aux assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays au sein duquel des biens ou services grevés de TVA sont acquis au titre de l'activité économique de l'assujetti. Sur ce point, v. AUJEAN M., *op. cit.*, n°191.

⁹³⁶ GUICHARD M., « L'esprit des lois » communautaires en matière de TVA : du principe de neutralité, RDF, n°36, 2001, p. 1205.

⁹³⁷ De manière éclairante, dans le cadre d'un contentieux portant sur la compatibilité de la taxe sur les salaires avec la neutralité fiscale sous-tendant les art. 13 et 33 de la 6^{ème} directive sur la TVA, le Conseil d'État souligne le risque d'imposition en cascade justifiant l'interdiction de taxe sur le chiffre d'affaires par le législateur communautaire en relevant que « (...) *la taxe sur les salaires n'a pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires prohibée par l'art. 33 de la sixième directive et ne peut donc être regardée comme accroissant, en violation de l'objectif de neutralité garanti par le système harmonisé de taxe sur la valeur ajoutée, les rémanences de taxe sur la valeur ajoutée supportées par les redevables qui ne sont pas assujettis à cette taxe (...)* » (CE 21 décembre 2007, *SASP Football-Club de Metz*, n°295646).

Pour un exposé de la contrariété au principe de neutralité fondant le droit à déduction de la perception d'une taxe additionnelle à la TVA, non déductible, qui accroîtrait les rémanences, v. VILLEMOT D., *La taxe sur les salaires est-elle eurocompatible ?*, RDF, n°26, 29 juin 2006, n°48 p. 1267.

⁹³⁸ Conclusions du commissaire Collin sous CE 21 décembre 2007, *SASP Football-Club de Metz*, n°295646.

⁹³⁹ Sur le fait que l'exonération de TVA exclut un droit à déduction, v. SERANDOUR Y., *L'abus de droit selon la CJCE. - À propos de l'arrêt Halifax* (CJCE 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02), RDF, n°16, 20 avril 2006, p. 16. Sur les conséquences pratiques de cet impératif de déductibilité en matière de territorialité, de base d'imposition, de droit à déduction, de livraisons à soi-même et de facturation, v. GUICHARD M., *op. cit.*, spéc. p. 1205.

⁹⁴⁰ Pour une expression de la neutralité de la TVA vis-à-vis des facteurs de production, v. LAURÉ M., Science fiscale, *op. cit.*, p. 63 : « *l'entreprise acheteuse se ramène (...) à la même situation que si elle n'avait acheté que des produits grevés d'un taux nul* ».

Cette exigence de neutralité verticale de la TVA se double d'une neutralité « *horizontale* », qui implique des analyses objectives⁹⁴², voire subjectives⁹⁴³, de substituabilité des produits et des services en cause, dans la mesure où une fois ce lien de concurrence établi, cette acception de neutralité commande l'imposition identique⁹⁴⁴ en taux⁹⁴⁵ ou en assiette⁹⁴⁶.

Cette « *égalité de traitement* »⁹⁴⁷ valant pour les distorsions *ratione materiae* se décline également sur le terrain des distorsions *ratione personae*.

⁹⁴¹ *A contrario*, CJCE 7 décembre 2006, *Eurodental*, aff. C-240/05, point 46 : la reconnaissance de la possibilité, pour une entreprise exonérée de TVA, de déduire la TVA supportée en amont de ses livraisons intracommunautaires l'aurait placée dans une situation plus favorable que les assujettis réalisant une livraison interne de ces biens, v. BENOIT T., *Battre froid et grincement de dents ou pourquoi le droit à déduction ne peut être incréé*, RDE, n°29, 19 juillet 2007, p. 752.

⁹⁴² Pour un exemple d'examen sommaire du marché de produit qu'appelle le contrôle d'une « *neutralité fiscale au regard de la concurrence* » dans la mise en œuvre de taux réduits de TVA, v. CAA Bordeaux 17 mars 2009, *SAS Camping de l'Estanquet*, n°08BX00312 ; v. également CE 9^{ème} et 10^{ème} 28 décembre 2007, *Société des Eaux de la Presqu'île Guérandaise*, n°296837, ou encore CAA Bordeaux 26 février 2009, *SNDA Touzalin*, n°07BX00593.

Sur l'application de la TVA à la presse télématique au regard de son lien de concurrence avec les publications de presse, voir CE 8^{ème} et 7^{ème} s.-s. 23 novembre 1987, *NPS et autres*, n°74364, 74365, 74366, 74368 et 74928 et notamment les éclairantes conclusions du commissaire Chahid-Nourai ; aux médicaments soumis à une autorisation de mise sur le marché dans le respect du principe de neutralité fiscale et sans créer de distorsion de concurrence sur le marché, v. CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. r. 9 novembre 2011, *Sté. Laboratoire Juva Santé*, n°342965 et CJCE 3 mai 2001, *Commission c./ France*, aff. C-481/98.

Il en va de même en matière de services : CJCE 26 mai 2005, *Kingscrest Associates et Montecello*, aff. C-498/03 point 54 : « *En outre, il y a lieu de rappeler que le principe de neutralité fiscale s'oppose, notamment, à ce que des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA* ».

⁹⁴³ Plus récemment, la CJUE s'est livrée à une analyse de substituabilité subjective considérant que deux services doivent être, au regard du principe de neutralité fiscale, soumis au même taux de TVA dès lors qu'ils sont considérés comme semblables ou identiques par le consommateur moyen : v. CJUE 10 novembre 2011, *Royaume-Uni c/ The Rank Group*, aff. jtes. C-259/10 et C-260/10. Sur ces affaires, v. COURJON O. et BOUCHARD J.-Cl., *Deux produits similaires peuvent-ils être soumis à des taux de TVA différents ?*, RDF, n°6, 9 février 2012, p. 49.

⁹⁴⁴ Le principe de neutralité fiscale prohibe ainsi le traitement différencié, s'agissant de la TVA, de « *transactions* » ou « *opérations* » ou « *activités* » concurrentes, v. CJCE 11 juin 1998, *Fischer*, aff. C-283/95 ; CJCE 22 mai 2008, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA*, aff. C-162/07.

⁹⁴⁵ Pour une référence, dans ce contexte, à la « *neutralité concurrentielle* » qui « *impose en conséquence que lesdits produits soient soumis à un taux uniforme* » et son application en droit interne, CAA Versailles 13 avril 2006, *M. Philippe X*, n°04VE03222.

⁹⁴⁶ CJCE 12 juin 1979, *Nederlandse Spoorwegen*, aff. C-126/78.

En effet, le principe de neutralité fiscale de la TVA justifie en effet l'imposition de contribuables dès lors que l'absence d'imposition engendrerait une distorsion de concurrence – ainsi qu'en témoigne le droit interne (article 256 B CGI) transposant le droit européen de la TVA conditionne explicitement le non-assujettissement des personnes publiques à l'absence de distorsion de concurrence⁹⁴⁸. Le principe de neutralité concurrentielle est ainsi invoqué par le juge à l'encontre de traitements fiscaux variant selon la forme juridique du prestataire en cause⁹⁴⁹, ou du non-assujettissement d'actes d'autorité publique lorsqu'il crée des distorsions de concurrence⁹⁵⁰. Bien davantage, il commande l'imposition d'opérations hors-champ. C'est par exemple le cas du régime des livraisons à soi-même⁹⁵¹ visant à éviter les distorsions naissant des consommations en franchise de taxe. Ainsi, « *le principe de neutralité justifie qu'une telle opération soit soumise à la TVA bien qu'elle ne mette pas en présence deux personnes distinctes* »⁹⁵².

⁹⁴⁷ GUICHARD M., *op. cit.*, p. 1205. La CJCE relève même que le « *principe de neutralité fiscale* » est, en matière de TVA, la « *traduction* » du principe d'égalité de traitement (CJCE 23 avril 2009, *Puffer*, aff. C-460/07 point 53).

⁹⁴⁸ L'art. 256 B CGI (résultant de la transposition de l'art. 4§5 de la 6^{ème} directive, dont les dispositions sont elles-mêmes reprises à l'art. 13 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006) dispose que « *les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de concurrence* ».

⁹⁴⁹ Le principe de neutralité fiscale qui prévaut en TVA s'oppose ainsi à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment, par exemple en raison de leur forme juridique. Ainsi, v. p. ex., CJCE 7 septembre 1999, *Gregg*, aff. C-216/97, point 20 : « *En effet, le principe de neutralité fiscale s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA. Il en résulte que ledit principe serait méconnu si la possibilité d'invoquer le bénéfice de l'exonération prévue pour les opérations effectuées (...) était tributaire de la forme juridique au moyen de laquelle l'assujetti exerce son activité* ». Toutefois, au cours des divers contentieux sur l'application aux ostéopathes de l'exonération de TVA des actes médicaux et paramédicaux, différentes cours administratives d'appel ont statué que le principe de neutralité fiscale n'a pas été méconnu du fait que les actes en cause n'avaient pas été accomplis par un assujetti n'ayant pas la qualité de médecin (p. ex. CAA Versailles 13 novembre 2008, n°07VE03206 et n°08VE01033).

⁹⁵⁰ Sur l'assujettissement naissant des distorsions fiscales de concurrence au détriment de concurrents privés, CJCE 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council et autres*, aff. C-288/07 (au sujet de l'exploitation publique de parcs de stationnement automobiles) ; v. également CJCE 4 juin 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, aff. C-102/08 : au sujet de l'exercice d'un droit à déduction de frais de location d'un bâtiment administratif par une chambre de commerce et d'industrie.

⁹⁵¹ Art. 257 CGI.

⁹⁵² COZIAN M., *Précis de fiscalité des entreprises*, *op. cit.*, spéc. n°918.

Commandant l'imposition au regard des distorsions auxquelles conduirait son absence, le principe de neutralité pourrait s'assimiler à une source d'imposition. Cette source serait toutefois indirecte, puisque indissociable des dispositions fiscales l'érigeant elle-même en principe d'interprétation. Plus précisément, « (...) *en raison de l'absence de statut normatif spécifique (...) s'imposant (...) au juge de l'impôt (...) et [qui serait alors] à (...) considérer comme une norme juridiquement obligatoire* »⁹⁵³, la neutralité fiscale ne constitue pas un principe général du droit invocable en l'absence de toute disposition fiscale⁹⁵⁴, mais un des « *principes directeurs* »⁹⁵⁵ du droit fiscal. Complétant le droit fiscal, en l'occurrence les dispositions applicables en matière de TVA, le principe de neutralité permet ainsi au juge⁹⁵⁶ d'étendre des traitements fiscaux à des situations de fait qui n'ont pas été envisagées par le droit écrit⁹⁵⁷, à l'instar des standards dworkiniens « *méta-juridiques, a-juridiques, ou encore paranormatifs* »

⁹⁵³ PELLETIER M., *op. cit.*, spéc. p. 492.

⁹⁵⁴ Ces principes sont applicables « *même en l'absence de texte* » (CE Ass., 26 octobre 1945, *Aramu et autres*), le Conseil d'État affirmant à compter de l'arrêt de Section *Société des concerts du conservatoire* du 9 mars 1951 que *les principes généraux du droit ont valeur d'une règle de droit positif et que leur méconnaissance équivaut à une violation de la règle de droit* » (CE 16 décembre 1949, *Simonet et autres*), « *ce qui signifie que ce n'est pas d'un texte qu'ils tiennent leur existence et leur force obligatoire* », CHAPUS R., Droit administratif général, T. 1, Montchrestien, 15^{ème} éd., 2001, 797 p., p. 97. Sur cette force normative, v. MAILLOT J.-M., *op. cit.*, spéc. p. 98 et svtes.

⁹⁵⁵ Ce concept qui serait issu des travaux du Pr. Jouanjan voire, de manière moins immédiate, de la théorie de l'Institution de Hauriou, viserait « *à désigner les différentes règles qualifiées de principes qui, en tant que construction rationnelle, s'imposeraient aux auteurs secondaires des normes d'imposition, et plus particulièrement au juge de l'impôt dans la production des normes d'imposition (...) La notion de principes directeurs du droit fiscal dispose ainsi d'un statut normatif en s'affirmant dans des règles relatives à la production. Ces principes permettent ainsi de justifier, d'une part, les concrétisations organiques fondées sur l'« esprit de la norme », et d'autre part de justifier la concrétisation stricte des normes exceptionnelles par rapport aux normes véhiculant des principes directeurs (...) Ces principes entendent guider la concrétisation des normes fiscales par le juge de l'impôt en fournissant à ce dernier une règle imposant de respecter la structure et la cohérence normative de chaque régime d'imposition* », PELLETIER M., *op. cit.*, p. 480 et p. 487.

⁹⁵⁶ D'où sa définition « *comme un élément justifiant la production de la norme d'imposition, que le juge de l'impôt met au service de sa politique jurisprudentielle* », PELLETIER M., *op. cit.*, spéc. p. 492.

⁹⁵⁷ Pour un exemple de ce type de raisonnement par induction puis déduction, CAA Nantes 3 mars 2008, *Caisse d'Epargne et de prévoyance des Pays de la Loire*, n°06NT02034 en matière de régime de faveur des fusions du 210 A : « *l'imputation pratiquée, alors même qu'elle n'est pas expressément visée par les dispositions de l'art. 210 A du code général des impôts et que la dépréciation des titres de portefeuille en cause a été prise en compte dans la détermination de la valeur comptable de l'actif net apporté par les sociétés fusionnées, résulte de l'objectif de neutralité fiscale des opérations de fusion et assimilées poursuivi, en matière d'imposition des plus-values à long terme, par lesdites dispositions* ».

sans portée normative mais « *participant davantage à la structuration et à la cohérence de l'ordre juridique* »⁹⁵⁸.

Encore le juge peut-il s'affranchir du concept de neutralité fiscale pour opposer plus directement et *secundum legem* la concurrence aux dispositions fiscales dont il est saisi. La libre concurrence revêt alors le caractère de source autonome de l'impôt.

Section 2. La libre concurrence, source autonome de l'imposition

L'examen des régimes d'imposition des personnes de droit privé à but non-lucratif ou des personnes publiques se livrant à une activité lucrative laisse apparaître que la libre concurrence peut être érigée en source d'imposition autonome, c'est-à-dire en l'absence de toute disposition législative y faisant référence. Plus précisément, l'exigence de libre concurrence apparaît de manière spontanée dans la mise en œuvre, par le juge, du critère de lucrativité.

Ainsi, si le législateur exempte les personnes morales de droit privé à but non lucratif d'IS⁹⁵⁹, de taxe professionnelle⁹⁶⁰ ou encore de TVA⁹⁶¹, ce n'est que dans la mesure où ces dernières sont non-lucratives. En effet, il commande leur imposition si leur gestion n'est pas désintéressée,

⁹⁵⁸ MAILLOT J.-M., *op. cit.*, spéc. p. 11, citant par ailleurs DWORKIN, R., Prendre les droits au sérieux, PUF, Léviathan, 1995, 515 p., p. 79 et svtes.

⁹⁵⁹ Art. 206-1 CGI exonérant d'IS les associations lorsque leurs activités non lucratives restent significativement prépondérantes et le montant de leurs recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre de leurs activités lucratives n'excède pas 60 000 €.

Pour un exposé de l'approche nord américaine en la matière, v. ROSE-ACKERMAN S., *Unfair Competition and Corporate Income Taxation*, Stanford Law Review, mai 1982, vol. 34 p. 1017

⁹⁶⁰ Art. 1447 CGI en matière de cotisation foncière des entreprises : « *II. La cotisation foncière des entreprises n'est pas due par les organismes mentionnés au premier alinéa du 1 bis de l'art. 206 qui remplissent les trois conditions fixées par ce même alinéa* ».

⁹⁶¹ Art. 261-7-1° b CGI : sont exonérées de TVA « *[l]es opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée, lorsque les prix pratiqués ont été homologués par l'autorité publique ou que des opérations analogues ne sont pas couramment réalisées à des prix comparables par des entreprises commerciales, en raison notamment du concours désintéressé des membres de ces organismes ou des contributions publiques ou privées dont ils bénéficient* ».

c'est-à-dire si elles poursuivent l'objectif de la recherche ou la distribution de bénéfices⁹⁶², ou, plus positivement, lorsque les organismes en cause n'agissent pas « *dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, notamment quant à la couverture de besoins qui ne sont pas normalement ou suffisamment pris en compte par ces dernières, quant aux prix pratiqués et au public accueilli* »⁹⁶³.

Or ce seul critère de la gestion désintéressée n'est aucunement exclusif de distorsions de concurrence⁹⁶⁴ lorsque l'activité en cause se déploie dans le secteur marchand. Pour une « *association [dont l'activité se déploie] hors du secteur marchand* » (...) « *[l']exemption des impôts commerciaux [n'est] (...) pas de nature à porter atteinte aux principes d'égalité devant l'impôt et d'égalité dans la concurrence* » ; en revanche, dans le cas contraire, « *il existe un risque de concurrence déloyale si l'association ne supporte pas les charges correspondantes,*

⁹⁶² P. ex. CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. 11 juin 1982, *Association « Centre médical et climatique Bellevue »*, n°22880. À cette recherche de bénéfices le juge assimile la réalisation d'économies : « (...) [V]ous jugez qu'une association créée par des professionnels pour grouper des activités dans le but d'assurer aux membres de l'association une économie de dépenses, un surcroît de recettes, ou de meilleures conditions de fonctionnement, a un objet lucratif quand bien même elle ne rechercherait pas des profits pour elle-même. Cette justification réaliste a pour but d'assurer la neutralité de l'impôt et d'éviter des distorsions de concurrence au profit des entreprises qui se groupent pour faire exécuter par une association des services qui auraient pu être confiés à un organisme lucratif » (Conclusions P. Martin sous CE 15 avril 1991, *Association Profor BTP*, n°77 075 et n°77 076) ; p. ex. au titre de l'activité d'un GIE contribuant « à « optimiser » les flux informatiques des caisses qui en sont membres, ont pour effet de diminuer les charges d'exploitation de ces dernières et, en tous cas, de leur offrir de meilleures conditions de fonctionnement » (CAA Nancy 9 juin 2005, *G.I.E. 50*, n°01NC00233).

⁹⁶³ Pour des exemples de mise en œuvre de ces critères, CE Sect. 30 novembre 1973, *Association Saint Luc, Clinique du Sacré Cœur*, n°85586 ; CE Sect. 3 octobre 1975, *Association paritaire d'action sociale du bâtiment et des travaux publics de la région parisienne*, n°88053 ; CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 13 décembre 1993, *Association Clinique Saint-Martin-La-Forêt*, n°115097.

Pour un exemple de jurisprudence rendue au titre d'un groupement scientifique dont l'activité « *consiste essentiellement en l'organisation de stages de formation, de congrès et autres manifestations scientifiques, ainsi qu'en la gestion d'un centre de documentation et de programmes de recherche (...) en procurant aux entreprises membres la possibilité d'accroître leur capacité concurrentielle, l'association doit d'ailleurs être regardée comme exerçant une activité qui prolonge l'activité économique de celles-ci* », et devant de ce fait être assujettie à l'impôt sur les sociétés sur le fondement de l'art. 206-1 du CGI, v. CAA Paris 7 décembre 1995, n°94PA01605.

⁹⁶⁴ Selon le commissaire du Gouvernement Jacques Delmas-Marsalet dans ses conclusions sous CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 13 décembre 1993, *Association Clinique Saint-Martin-La-Forêt*, n°115097, l'application du seul critère de la gestion désintéressée « (...) reviendrait à privilégier des groupements dont la gestion, pour bénévole et désintéressée qu'elle soit, n'apporterait aux usagers ou à la collectivité d'autres avantages que ceux qu'ils peuvent retirer du marché et profiterait, en réalité, à l'institution elle-même prise en tant que puissance dont la capacité concurrentielle se trouverait accrue par l'effet d'une accumulation affranchie d'impôt ». Ce même commissaire relève par ailleurs le caractère assez général de ces critères, d'où « *de potentielles distorsions de concurrence entraînées par une application disparate selon les services fiscaux concernés* ».



notamment fiscales »⁹⁶⁵, du fait qu'« *un organisme qui ne supporte pas les mêmes charges fiscales qu'une entreprise commerciale peut pratiquer des prix bas sans exclure toute intention spéculative* »⁹⁶⁶.

Par une décision « *Association Jeune France* »⁹⁶⁷, « *directement inspirée par la nécessité de concilier le libre jeu de la concurrence dans une économie de marché et la sécurité juridique des organismes sans but lucratif dans le cadre d'une approche renouvelée des critères de la non-lucrativité des associations* »⁹⁶⁸, le juge de l'impôt joint désormais⁹⁶⁹ au critère légal⁹⁷⁰ de la gestion désintéressée, la recherche *in concreto* d'une concurrence effective entre l'opérateur exempté et des opérateurs imposés. En d'autres termes, la Haute Assemblée considère que l'absence de lucrativité d'un organisme procède en premier lieu du caractère désintéressé de sa gestion, mais en second lieu du fait que les services rendus ne sont pas l'objet d'une concurrence effective⁹⁷¹, c'est-à-dire qu'ils « *ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique* »⁹⁷². Le juge retient, à l'invitation de son Commissaire, une

⁹⁶⁵ Conclusions Courtial sur *Association Jeune France*, CJEG, novembre 1999, p. 400 et svtes., spéc. p. 403.

⁹⁶⁶ *Ibid.*, spéc. p. 404.

⁹⁶⁷ CE Sect. 1^{er} octobre 1999, *Association Jeune France*, n°170289.

⁹⁶⁸ MIGNON E., *op. cit.*, p. 823.

⁹⁶⁹ Précédé toutefois dans sa démarche par une instruction 4H-5-98 du 15 septembre 1998 codifiée au BOFiP Impôts BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 n°570.

⁹⁷⁰ En l'espèce, l'affaire portait sur l'assujettissement à la TVA de recettes réalisées par une association dans l'exploitation d'une patinoire, en application de l'art. 261-7-1° b CGI précité.

⁹⁷¹ DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., RACINE P.-F., Grands arrêts de la jurisprudence fiscale, *op. cit.*, p. 543 n°26.5, étant entendu par ailleurs « *[qu'il] ne résulte pas de l'instruction que des services analogues à ceux dispensés par l'association aient été offerts, dans la même zone géographique d'attraction, par une entreprise commerciale* ». Il ne fait pourtant guère de doute que la concurrence pâtit d'un avantage fiscal consenti à un opérateur, même lorsque ce dernier se trouve seul sur un marché, au sens où cet avantage crée une barrière artificielle à l'entrée sur ce marché et conforte ainsi un monopole de fait. À cet égard le recours à la condition d'activité déployée « *hors du secteur marchand* », semble être trop imprécise pour assurer que l'activité en cause est vouée à ne pas faire l'objet d'une concurrence potentielle, voire effective. Ceci serait notamment le cas si elle était interprétée de manière large, comme procédant d'activités pour lesquelles aucune concurrence n'était observée (et non, de manière étroite, au regard de la nature des activités conduites). Dans un tel cas de figure, elle présenterait alors un caractère circulaire ne pouvant exclure une distorsion de concurrence.

approche effective de la concurrence⁹⁷³ proche de celle retenue par l'administration⁹⁷⁴. Cette approche tranche avec celle d'une concurrence potentielle, préconisée par le Rapport Goulard⁹⁷⁵, qui permettait pourtant d'apprécier juridiquement la barrière à l'entrée sur le marché que constitue, vis-à-vis d'entrants potentiels, la franchise d'imposition pour l'opérateur en place⁹⁷⁶.

Dans le dernier temps du raisonnement du Conseil d'Etat, l'identification de la lucrativité est parachevée par le troisième critère cumulatif, traditionnel⁹⁷⁷, de la condition d'exercice, associant

⁹⁷² Étant donné qu'il est par ailleurs précisé « (...) qu'il résulte de l'instruction qu'aucun équipement identique à celui de la patinoire gérée par l'Association Jeune France n'est exploité concurremment dans la même zone géographique d'attraction par une entreprise commerciale ». Certaines décisions mentionnent de manière plus elliptique le fait qu'une activité donnée « se situe en marge du secteur concurrentiel » (CAA Versailles 28 décembre 2007, Centre Dentaire Valmy, n°06VE00943).

⁹⁷³ Conclusions Courtial sur *Association Jeune France*, CJEG, *op. cit.*, p. 403 : « Il convient de savoir tout d'abord ce que l'on doit entendre par concurrence. Le rapport Goulard envisage une concurrence seulement potentielle alors que l'instruction administrative exige qu'elle soit effective. Dans le système de concurrence potentielle, il n'est pas indispensable que l'association et une entreprise commerciale interviennent concrètement dans la même aire de chalandise pour y proposer les mêmes produits ou les mêmes services (...) ». M. Courtial indique écarter ce critère car il serait toujours rempli (il « semble réduire en pratique à presque rien l'utilité du critère de non-concurrence pour reporter le travail de qualification sur la troisième phase »), et présenterait de ce fait un caractère tautologique. Il est certain qu'il est impossible de rapporter une preuve négative de l'absence de concurrence dès lors que la potentialité de cette dernière satisfait le critère.

⁹⁷⁴ En cela le commissaire se rapproche du critère de « concurrence effective » issu de l'instruction 4H-5-98 du 15 septembre 1998 : la situation de l'organisme s'apprécie par rapport à des entreprises ou des organismes lucratifs exerçant la même activité, dans le même secteur. L'appréciation de la concurrence ne s'effectue donc pas en fonction de catégories générales d'activités (spectacles, tourisme, activités sportives...) mais « à l'intérieur de ces catégories » ; se pose notamment la question de savoir si l'organisme se trouve sur le même marché géographique.

⁹⁷⁵ Le Rapport Goulard (GOULARD G., Clarifier le régime fiscal des associations, Rapport au Premier ministre, La Documentation française 1998, 55 p.) préconisait de prendre en compte la concurrence potentielle au titre de laquelle « une association doit être regardée comme intervenant dans un champ concurrentiel tout en étant la seule à proposer un certain type de services ou de biens dans un secteur géographique déterminé si elle développe la même activité que des entreprises commerciales implantées ailleurs ». En ce sens, le Rapport emploie un raisonnement protecteur de la concurrence potentielle allant bien au-delà de la protection des concurrents effectifs sur un marché.

⁹⁷⁶ Selon la doctrine, le Conseil d'État « ne [protègeant] le jeu de la concurrence qu'à compter du jour où celui-ci devient effectif et non en tant que tel », soulève en effet le risque que le marché devienne « quasiment impénétrable pour une entreprise commerciale ». Relevant que « si l'association est seule à intervenir sur son secteur d'activité dans la zone géographique pertinente qui est la sienne, elle est réputée ne pas agir dans le secteur concurrentiel et échappe aux impôts commerciaux, sous réserve que les autres conditions soient remplies », d'où la « cristallisation des situations » résultant de cette circularité (v. MIGNON E., *op. cit.*, p. 823). En l'espèce, aucun équipement identique à celui de la patinoire gérée par l'association n'était exploité concurremment dans la même zone géographique d'attraction par une entreprise commerciale, d'où la légalité de l'exonération.

⁹⁷⁷ v. COZIAN M., Précis de fiscalité des entreprises, *op. cit.*, p. 184.

dans un ordre décroissant les critères de produit proposé, de public visé, de prix pratiqué et de publicité (la célèbre "règle des 4P"). En l'espèce, s'agissant du critère de prix énoncé, le Conseil d'État fait sienne la position de l'Administration⁹⁷⁸, écartant la lucrativité lorsque les prix pratiqués par l'association sont nettement inférieurs à ceux constatés dans le secteur lucratif pour des services de nature similaire⁹⁷⁹ - encore que des conclusions similaires puissent également être tirées de prix supérieurs⁹⁸⁰. Il est permis de s'interroger sur la cohérence de ce critère des conditions d'exercice, et plus particulièrement de son volet tarifaire. En effet, des prix trop faibles (infractions de prix abusivement bas, de revente à perte, ou de prédation tarifaire) ou, inversement, excessifs, peuvent justement être la manifestation de pratiques anticoncurrentielles abusives.

En conclusion, la jurisprudence *Association Jeune France* subordonne l'exemption de TVA à une condition d'absence de lien de concurrence effective entre l'association en cause et d'autres redevables de TVA sur le marché. La présence d'un lien de concurrence justifie l'imposition de l'association. La concurrence apparaît ainsi comme une source d'imposition *secundum legem* invoquée de manière autonome par le juge, et s'expliquant sur un plan doctrinal par un impératif de « neutralité concurrentielle de l'impôt⁹⁸¹ ». L'arrêt *Association Jeune France* a depuis lors été

⁹⁷⁸ Instruction 4H-5-98 du 15 septembre 1998, n°25.

⁹⁷⁹ « (...) toutefois, même dans le cas où l'association intervient dans un domaine d'activité et dans un secteur géographique où existent des entreprises commerciales, l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée lui est acquise si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en s'adressant à un public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout le moins des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires, sous réserve de ne pas recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins de l'information du public sur les services qu'elle offre ».

⁹⁸⁰ « [P]aradoxalement on pourrait estimer que des prix supérieurs à ceux pratiqués dans le secteur lucratif sont un indice de « non-lucrativité » » (DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., RACINE P.-F. D., Grands arrêts de la jurisprudence fiscale, op. cit., p. 544). Pour une application, CAA Paris, 1^{er} février 2001, *Min. c/Association nationale des Polios de France*, n° 96PA02337 : « Considérant, en second lieu, qu'il est constant que les produits vendus par l'association l'étaient à des prix très sensiblement supérieurs à ceux pratiqués par le secteur commercial ; qu'ainsi, son activité n'entraîne pas en concurrence avec les entreprises exerçant une activité similaire ; que, dès lors, le ministre ne peut utilement faire valoir que l'association utilisait des méthodes commerciales de démarchage et de publicité pour promouvoir la vente de ses objets ».

transposé aux autres impôts commerciaux payés par des associations, à savoir l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle⁹⁸².

Le régime fiscal des personnes publiques se livrant à une activité de marché offre une seconde illustration de la concurrence en tant que source d'imposition.

La prévention des distorsions de concurrence imputables aux personnes publiques fiscalement exonérées⁹⁸³, mais se livrant à une activité commerciale, est une préoccupation prétorienne⁹⁸⁴ et doctrinale⁹⁸⁵ ancienne. Comme le résume parfaitement un observateur, « *[l]e régime fiscal des personnes publiques apparaît assez complexe. Il cherche, en effet, à concilier (...) la spécificité des missions de service public et d'intérêt général assurées par les collectivités publiques tout en évitant les distorsions de concurrence avec le secteur privé que serait susceptible de provoquer une non-taxation* »⁹⁸⁶.

On se souvient que l'article 256 B CGI, transposant le droit communautaire⁹⁸⁷, conditionne explicitement le non-assujettissement des personnes publiques à la TVA à son absence de

⁹⁸¹ MARSON G., La neutralisation des distorsions de concurrence devant le juge fiscal : l'analyse économique, facteur de modernisation du contrôle juridictionnel, *op. cit.*, spéc. p. 787.

⁹⁸² CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. r. 1^{er} mars 2000, *Association Foire nationale des vins*, n°197584, le commissaire Arrighi de Casanova concluant « *qu'il est clair [que le raisonnement développé par la jurisprudence Jeune France] doit être transposé à l'IS et à la TP : les trois impôts ont toujours été régis par les mêmes critères, et la nouvelle orientation de la jurisprudence n'a pas remis en cause cet élément de simplification du régime fiscal des associations* ».

⁹⁸³ P. ex., aux termes de l'art. 207 1 6° CGI, sont exonérées d'impôt sur les sociétés les collectivités territoriales ainsi que leurs régies de service public.

⁹⁸⁴ V. notamment CE 19 mai 1882, *Commune d'Oyonnax*, n°58683 (imposition à la patente d'une ville exploitant une fabrique de gaz, et exerçant à cet égard une profession au titre de la loi de 1844).

⁹⁸⁵ Parmi une doctrine très fournie, WEBER Y., *Personnes publiques et fiscalité*, *AJDA*, 1970, p. 324 ; TIXIER G., *La fiscalité des entreprises publiques en France*, in *Mélanges en l'honneur de Michel Stassinopoulos*, *op. cit.*, p. 377.

⁹⁸⁶ LEVOYER L., *L'assujettissement des personnes publiques à l'impôt sur les sociétés*, *RDF*, 2006, n°7 p. 419.

⁹⁸⁷ Plus précisément l'art. 4§5 de la 6^{ème} directive, dont les dispositions sont elles-mêmes reprises à l'art. 13 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006. Le Conseil d'Etat recourt à ce même droit européen (plus précisément à l'arrêt CJCE 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council et autres*, aff. C-288/07) comme guide d'interprétation de

distorsion de concurrence⁹⁸⁸. Le juge de l'impôt semble conjuguer cette formulation très explicite avec l'approche de la jurisprudence *Association Jeune France*, en se livrant sans difficultés à une analyse concurrentielle *in concreto* proche de celle menée au titre de la jurisprudence *Association Jeune France*. Ainsi, adoptant une approche de concurrence effective, il censure les décharges d'imposition accordées aux établissements publics « *similaires aux cantines dont les opérations sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée [et en l'absence de nécessité de service public découlant de leur localisation ou de leur public]*⁹⁸⁹, ou encore à une commune exploitant une plage alors même qu'« *il résulte de l'instruction que d'autres plages similaires sont exploitées dans des conditions comparables autour du lac, et notamment une plage située à une dizaine de kilomètres, exploitée par un opérateur privé* »⁹⁹⁰ - il est cependant à noter que dans une toute récente décision *Commune de la Ciotat*⁹⁹¹, le Conseil d'État a cependant apprécié le caractère lucratif de l'activité d'une régie locale d'exploitation de port de plaisance « *eu égard à l'objet ou aux conditions particulières* » de gestion du service public assuré, ce qui reviendrait à assujettir à l'impôt les seuls services publics industriels et commerciaux. La doctrine⁹⁹² souligne les incertitudes soulevées par l'abandon d'une analyse économique approfondie au profit de critères plus administrativistes, tirés d'une stricte application des articles 206 1 et 1654 CGI, qui font dépendre la lucrativité de ces critères d'exploitation, et non d'une gestion désintéressée.

l'article 256 B CGI (CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 23 décembre 2010, *Commune de Saint-Jorioz*, n°307856) (en l'espèce à l'appui de la détermination d'un marché géographique excédant la commune requérante).

⁹⁸⁸ Lequel, pour mémoire dispose que « *les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de concurrence* ».

⁹⁸⁹ CE Ass. 22 décembre 1989, *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier*, n°86113, commenté par BERGERES M.-C., *op. cit.*, spéc. p. 1434.

⁹⁹⁰ CAA Lyon 7 juin 2007, *Commune de Saint-Jorioz*, n°04LY00124. Dans la mesure où la plage en cause « *doit être regardée comme étant en concurrence avec celles-ci (...) le non-assujettissement à la taxe du droit d'accès perçu sur les usagers par la commune induit en particulier des différences tarifaires de nature à générer des distorsions dans les conditions de cette concurrence* ».

⁹⁹¹ CE 3^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 20 juin 2012, n°341410, cité par COLLET M., *Chron. Droit financier*, RFDA, *op. cit.*, spéc. p. 1225.

⁹⁹² COLLET M., *Chron. Droit financier*, RFDA, *op. cit.*, spéc. p. 1225.

Par ailleurs, il est remarquable que le juge de l'impôt procède plus largement à ce contrôle effectif au titre d'autres impositions que la TVA, pour lesquelles le législateur fiscal ne fait pas mention d'une condition de distorsion de la concurrence – ainsi de l'IS et de la taxe d'apprentissage appliqués à une régie publique à propos de laquelle il est relevé que « *d'autres laboratoires privés susceptibles d'exercer en tout ou partie les mêmes activités étaient implantés dans le même secteur géographique* »⁹⁹³, le juge accolant ainsi à la condition de gestion désintéressée celle de l'absence de concurrence effective⁹⁹⁴. De même, le juge va-t-il jusqu'à qualifier le monopole naturel d'une communauté de communes en matière de services de routage pour écarter son imposition à la taxe professionnelle⁹⁹⁵.

Un tel contrôle *in concreto* apparaît comme le développement ultime et spontané – mais distinct de lui - d'un « *principe général de notre législation fiscale [selon lequel] elle ait voulu apporter le moins de distinction possible à cet égard entre les personnes privées et les personnes publiques* »⁹⁹⁶, le législateur et l'administration soumettent les personnes publiques⁹⁹⁷ ou leurs régies⁹⁹⁸ à l'imposition selon un raisonnement concurrentiel implicite mais nécessaire.

⁹⁹³ CAA Douai 30 décembre 2003, *Commune du Havre*, n°01DA00011 : assujettissement d'un laboratoire d'analyses géré en régie de service public industriel et commercial.

⁹⁹⁴ (...) [L]es organismes sont exonérés (...) dès lors, d'une part, que leur gestion présente un caractère désintéressé et, d'autre part, qu'ils rendent des services qui ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction que ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique (...) »

⁹⁹⁵ « (...) La nature du service offert rendu par le centre de route (...) implique qu'il soit rendu à titre exclusif dans une zone géographique déterminée (...) », permettant au juge de conclure que l'activité « (...) est étrangère (...) au champ de la concurrence entre entreprises commerciales » CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 16 mai 2007, *Communauté de communes du Pays de Landerneau-Daoulas*, n°272727, cité par COLLET M., Chron. Droit financier, RFDA, novembre-décembre 2012 p. 1219 et svtes., p. 1225.

⁹⁹⁶ Conclusions Blum sous CE 3 février 1911, *Commune de Mesle-sur-Sarthe*, n°31109 (au sujet de l'imposition à la patente de la fourniture par une commune d'énergie électrique).

⁹⁹⁷ Art. 4 de la loi du 28 juin 1941 portant fixation du budget de l'exercice 1941, codifié à l'art. 1654 CGI : « *les établissements publics, les exploitations industrielles ou commerciales de l'État ou des collectivités locales, les entreprises concessionnaires ou subventionnées, les entreprises bénéficiant de statuts, de privilèges, d'avances directes ou indirectes ou de garanties accordées par l'État ou les collectivités locales, les entreprises dans lesquelles l'État ou les collectivités locales ont des participations, les organismes ou groupements de répartition, de distribution ou de coordination, créés sur l'ordre ou avec le concours ou sous le contrôle de l'État ou des collectivités locales doivent (...) acquitter, dans les conditions de droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations* ». L'art. 165-1 de l'annexe 4

Il est à noter enfin que le juge des impôts va jusqu'à recourir à la libre concurrence comme principe d'interprétation d'un texte fiscal, censurant le fait, pour un opérateur public, de faire bénéficier une de ses filiales d'un régime d'étalement d'imposition de subventions consenties dans le cadre de ses activités concurrentielles⁹⁹⁹.

du CGI dispose que « *nonobstant toutes dispositions contraires, les établissements publics ayant un caractère industriel ou commercial sont passibles de tous les impôts directs et taxes assimilées applicables aux entreprises privées similaires (...)* ». Selon l'art. 206-1 du CGI, « *les établissements publics, les organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* » sont soumis à l'IS.

⁹⁹⁸ Instr. 4H-1351.

⁹⁹⁹ CAA Bordeaux 4 novembre 2003, *Société Corenso France*, n°00BX01499, lequel soulève la question de la possibilité pour une entreprise bénéficiant d'une subvention d'équipement accordée par EDF, de bénéficier du régime de l'étalement de l'imposition des équipements obtenus sur subvention par l'État ou les collectivités publiques, de l'art. 42 septies du CGI. Le commissaire du Gouvernement relève que « *l'art. 42 septies doit être interprété au regard des impératifs du droit de la concurrence* » et considère qu'EDF, « *[tire bénéfice de la subvention] pour tester l'application de sa propre recherche et valoriser son propre savoir-faire, [ce qui] correspond au comportement rationnel d'un opérateur privé dans une économie de marché. Il nous semble [qu'assimiler la subvention à une subvention de collectivité publique, et accorder de ce fait le bénéfice du régime de l'art. 42 septies] conduirait à accorder un avantage fiscal, source de distorsion de concurrence, aux subventions accordées par EDF* ».

L'arrêt rejette le bénéfice de l'étalement en relevant que « *la subvention litigieuse, qui se rattache à l'activité industrielle et commerciale d'EDF, visait à valoriser la propre recherche technologique et le savoir-faire de l'entreprise publique auprès de la profession papetière internationale ; qu'elle revêtait, ainsi, le caractère de celles qui pourraient être versées dans des conditions identiques par une entreprise privée soumise aux conditions concurrentielles du marché ; qu'elle ne constituait donc pas, quand bien même elle correspondrait à la spécialité d'EDF, une subvention d'équipement versée par une collectivité publique au sens des dispositions précitées de l'art. 42 septies du code général des impôts* ».

Conclusion du Chapitre 2

Parvenus au terme de ce chapitre, il apparaît sans peine que l'impératif d'une concurrence non-fauscée peut justifier voire commander l'imposition, dès lors que son absence serait distorsive de concurrence : le droit fiscal est à cet égard parfaitement instrumentalisé par le droit de la concurrence.

En effet, le principe de neutralité concurrentielle de la fiscalité innervant – et même mentionné explicitement dans - le droit dérivé des impositions indirectes - peut justifier l'imposition au seul regard des distorsions naissant de son absence. La référence explicite à ce principe par le droit communautaire et interne de la TVA permet en effet au juge d'en étendre le champ aux actes ou de contribuables qui en seraient, en première analyse, exclus. Encore doit-on se garder, au titre de ce cas de figure, de faire d'une telle neutralité concurrentielle une source directe d'imposition. La concurrence s'analyse alors comme un principe d'interprétation d'une norme y faisant référence, servant alors de guide d'analyse pour le juge dans son application de la norme.

Allant plus loin, le juge interne transcende cette dimension strictement interprétative de la neutralité fiscale, pour opposer une exigence de concurrence parfaitement extérieure aux dispositions fiscales dont il est saisi, au point de commander l'imposition. En effet, en l'absence même de référence textuelle au principe de neutralité concurrentielle par les exonérations dont il est saisi, le juge de l'impôt procède spontanément à une analyse concurrentielle pour écarter de telles exonérations au regard de leurs effets distorsifs. L'examen de la jurisprudence en matière d'imposition des personnes de droit privé à but non-lucratif, ou encore des personnes publiques se livrant à une activité économique, laisse apparaître que la libre concurrence constitue alors une source autonome de l'impôt. L'impératif de concurrence non-fauscée permet en effet au juge d'étendre le périmètre *ratione personae* ou *materiae* de l'imposition afin de recouper les liens de concurrence qu'il peut caractériser entre actes ou opérateurs. En d'autres termes, la concurrence permet au juge d'étendre ou restreindre, *secundum legem*, le champ du traitement fiscal différencié.

Conclusion du Titre II

Au terme de ce second titre, il n'est pas douteux que le droit européen subordonne les méthodes et finalités fiscales à la libre concurrence, conçue comme l'outil, l'adjuvant, et la finalité de la construction européenne.

Le réalisme économique du juge communautaire le conduit à caractériser les distorsions de concurrence naissant, même en l'absence de traitement différencié *de jure*, d'une charge fiscale qui varie *de facto* selon les spécificités économiques des contribuables nationaux et étrangers, et faisant ainsi subir à ces derniers une charge fiscale qui n'est pas encourue par les premiers.

Mais surtout, ce réalisme commande un prisme d'analyse concurrentielle ou économique qui transcende un simple contrôle de conventionnalité des arbitrages fiscaux nationaux. Ce prisme subordonne toute considération fiscale d'objet ou de méthode à ses impératifs d'objet et / ou d'effet anticoncurrentiels – ainsi de l'intérêt général fiscal, d'acceptation très restreinte et qui ne saurait en tout état de cause emporter d'effet anticoncurrentiel prohibitif. Cette déconstruction de la disposition fiscale nationale, détournée de ses objectifs et dénaturée dans ses arbitrages, figure nettement son instrumentalisation par la libre concurrence.

En outre, plus techniquement, le droit positif ainsi exposé présente l'intérêt de confirmer les formulations analytiques et synthétiques de notre postulat de la fiscalité non-distorsive de concurrence.

D'une part, le contrôle du juge de l'Union européenne des distorsions fiscales confirme, avec une singulière étendue et profondeur, que la fiscalité est distorsive de concurrence dès lors qu'elle détermine un traitement fiscal différencié entre actes ou opérateurs concurrents, que ce soit *de jure* ou *de facto*, à raison de critères d'imposition *ratione personae* ou *materiae* qui sont d'ailleurs étrangers à la valeur ajoutée. L'ampleur du contrôle ainsi mené emporte une réelle perspective de mise au pas de virtuellement toute politique fiscale affectant davantage les

opérateurs étrangers que les opérateurs nationaux à raison de leurs spécificités économiques ou juridiques.

D'autre part, la jurisprudence de l'Union européenne semble de manière plus positive confirmer la nécessaire corrélation de la charge fiscale à la valeur ajoutée. Elle écarte en effet la qualification en aide d'Etat – plus précisément, à raison de son critère cardinal de sélectivité – de l'imposition de bénéficiaires, relevant que cette dernière est « *en soi neutre* », dans la mesure où elle ferait dépendre l'impôt au « *fait aléatoire que l'opérateur en cause est peu ou très rentable au cours de la période d'imposition* ». C'est reconnaître que la fiscalité ne saurait conférer d'avantage lorsqu'elle est corrélée, par ses critères, au seul profit issu du jeu concurrentiel. Cette expression récente d'une fiscalité non-distorsive par le juge - à notre connaissance unique si l'on met de côté l'exception de progressivité tirée de la nature ou l'économie d'un système fiscal redistributif, laquelle est bien plus spécieuse - soutient l'intuition selon laquelle toute politique fiscale s'écartant, par ses critères, des déterminants du jeu concurrentiel, est susceptible d'une remise en cause sur le terrain de la libre concurrence.

En tout état de cause, ces constats n'ont pas comme seul intérêt d'établir une instrumentalisation *ex post* du droit fiscal par la concurrence.

L'exigence d'une concurrence non faussée, appliquée en droit positif par le biais du principe de neutralité fiscale ou même explicitement par le juge, justifie à elle seule l'imposition. Dit autrement, prenant acte des distorsions de concurrence naissant d'un traitement fiscal différencié qui bénéficie à certains concurrents - les opérateurs publics ou associatifs - le juge déplace le champ *ratione personae* ou *materiae* de l'imposition pour le faire coïncider avec le lien de concurrence effectif sur un marché. Le jeu concurrentiel en devient une source d'imposition à part entière, et le droit fiscal en est instrumentalisé *ex ante*.

Conclusion de la Partie II

L'analyse ainsi menée du droit positif susceptible d'encadrer la distorsion fiscale de concurrence apporte un éclairage singulier sur notre recensement empirique des distorsions fiscales de concurrence.

L'étendue de ce droit positif tranche avec les faibles perspectives d'application du droit de la concurrence à la matière fiscale. Il apparaît que, bien qu'étrangères au droit de la concurrence, de très nombreuses dispositions de droit positif sont susceptibles d'opposer un raisonnement concurrentiel aux dispositions fiscales.

Le contrôle spécial du respect des facultés contributives par le juge constitutionnel est en première analyse un puissant vecteur de protection contre les distorsions fiscales de concurrence, dans la mesure où ces facultés seraient assimilées à la valeur ajoutée, ce qui devrait conduire à corréliser l'impôt à l'avantage concurrentiel. A l'examen, ce contrôle n'est néanmoins pas techniquement formalisé, et toute assimilation par le juge des facultés contributives à des facteurs de valeur ajoutée (par exemple le niveau d'activité ou la détention d'actifs de production) relève de la simple coïncidence heureuse.

C'est dans son application du principe d'égalité devant l'impôt que le juge administratif comme le juge constitutionnel donnent la pleine mesure de leur sensibilité aux problématiques concurrentielles, en opposant au traitement fiscal différencié *de jure* de véritables analyses concurrentielles dont la fréquence et la technicité semblent croissantes. Ces analyses, qui schématiquement vérifient que le champ de la disposition fiscale recoupe le lien de concurrence, ont pour objet de s'assurer qu'un traitement fiscal identique soit réservé à des activités qui sont effectivement identiques - et donc potentiellement concurrentes - ou, *a contrario*, que des différences de traitement reflètent une réelle différence d'activité, ce qui dans les deux cas est protecteur de concurrence. Le contrôle prétorien du traitement fiscal *ratione personae* donne en revanche lieu à des analyses concurrentielles plus ambivalentes, par lesquelles le juge prend acte

de l'orientation fréquemment retenue par le pouvoir fiscal, qui favorise les entreprises les plus modestes, faisant prévaloir l'intérêt des concurrents sur la concurrence.

Il apparaît ainsi que dans sa mise en œuvre du principe d'égalité, le juge de l'impôt applique des raisonnements concurrentiels qui, pour être le plus souvent innommés, tacites, et toujours parfaitement spontanés – en l'absence de toute norme établissant formellement un impératif de concurrence non-faussée - n'en demeurent pas moins profonds et fins. Dans la mesure où elle innerve ainsi informellement le principe d'égalité, la libre concurrence constitue sinon une norme formelle et explicite, du moins un facteur d'influence implicite dont le magistère de fait affecte le droit fiscal.

En pratique, le droit fiscal n'est cependant affecté par la concurrence que dans la limite de la latitude d'appréciation laissée au pouvoir fiscal par le juge, la subordination à l'intérêt général et, plus généralement, l'acception française de l'égalité qui porte une possibilité mais pas d'obligation de traitement différencié de situations différentes, et refuse généralement de reconnaître les distorsions fiscales *de facto*. En d'autres termes, la finalité proprement fiscale des dispositions examinées, autant que la conception *in abstracto* de l'égalité des contribuables devant l'impôt, circonscrivent le contrôle de fond mené par le juge national aux différenciations *de jure*, et font prévaloir la méthode et la finalité fiscale sur la libre concurrence.

Une telle déférence ne saurait être concevable de la part du juge communautaire, dans la mesure où le droit primaire de l'Union européenne est ouvertement promoteur d'une concurrence non faussée, dont l'application commande un réalisme économique permettant notamment de s'affranchir des qualifications juridiques nationales. A la différence du juge national, le juge communautaire oppose son pragmatisme non seulement aux distorsions naissant de traitements différenciés *de jure*, mais plus encore aux distorsions de fait découlant, en l'absence de traitement différencié, de critères matériels d'imposition renvoyant aux spécificités économiques ou juridiques des contribuables. Ainsi ce réalisme économique conduit le juge à prendre toute la mesure de l'impact concurrentiel de la fiscalité et plus encore de la technique fiscale. En

conclusion, le juge européen apparaît comme celui de l'effet concurrentiel de la disposition fiscale.

En soi, l'identification des troubles concurrentiels résultant de la technique fiscale par le juge de l'Union européenne constitue un premier apport heuristique significatif, dans la mesure où elle complète les enseignements tirés de l'application nationale du principe d'égalité et permet plus particulièrement de conforter nos intuitions et observations empiriques sur la distorsion fiscale de concurrence.

Mais surtout, cette identification se double d'une véritable dénaturation de la disposition fiscale en faveur d'une finalité concurrentielle se substituant à elle au nom de l'intégration économique communautaire. Subordonnées à un prisme strictement économique qui déconstruit la fiscalité par ses critères d'objet et / ou d'effet concurrentiel, les méthodes ou les finalités budgétaires propres sont réduites au rang de simple facteur de justification, de portée matérielle très restreinte, et pouvant en tout état de cause emporter d'effet anticoncurrentiel prohibitif. Ce primat du jeu concurrentiel s'imposant à l'impôt, et l'emportant sur ses objectifs budgétaires ou interventionnistes, participe d'une instrumentalisation de l'impôt au bénéfice de l'intégration économique européenne, c'est-à-dire de manière indirecte mais nécessaire du jeu concurrentiel le sous-tendant.

Cette instrumentalisation devient explicite et directe dès lors qu'une concurrence non-faussée est ouvertement invoquée par le droit positif – européen ou même interne - afin de justifier l'imposition. Il apparaît alors que la concurrence occupe tout le spectre du droit fiscal, puisqu'elle est susceptible d'être opposée à son objet, son effet, au point de fonder l'imposition.

En conséquence, la concurrence devient un objectif naturel de l'impôt, surpassant ses finalités budgétaires ou interventionnistes propres. Cette subordination à la finalité du jeu de la concurrence tend à son instrumentalisation qui va jusqu'à fonder l'imposition lorsque son absence est distorsive de concurrence : c'est en faire une source d'imposition.

Conclusion générale

À la fois sujet et objet de droit fiscal, le jeu concurrentiel emporte une grande variété d'enjeux économiques, au traitement juridique très fragmenté. Ces sources éparses sont cependant marquées par une convergence laissant présager une profonde unité foncière.

Certes, ainsi qu'il a été relevé, le légicentrisme national autant que son acception abstraite de l'égalité semblent brider les analyses concurrentielles menées par le juge français à une simple modulation des excès les plus manifestes des distorsions fiscales *de jure*, là où le juge communautaire opère un renversement copernicien mettant les objectifs et méthodes du droit fiscal au pas d'un impératif de concurrence non-faussée, par le biais d'un prisme strictement économique.

Pour autant, les juges judiciaires, administratifs, constitutionnels et européens se rejoignent dans leur reconnaissance spontanée de la distorsion fiscale de concurrence. Les différences ayant pu être relevées entre leurs approches respectives participent moins d'une incohérence que d'une différence de degrés.

D'une part, tous reconnaissent, implicitement ou plus explicitement, les potentielles distorsions de concurrence naissant de l'impôt. Ceci n'a rien d'évident au regard de l'*imperium* se rattachant à un acte d'imposition foncièrement vertical et étranger à toute comparaison entre contribuables. Au regard des difficultés théoriques soulevées par l'application - encore récente - du droit de la concurrence aux actes de puissance publique, la reconnaissance prétorienne de telles distorsions semble s'imposer avec la force d'une évidence. Ceci est d'autant plus remarquable que l'encadrement ainsi mené procède principalement des textes très généraux relevant des libertés publiques (l'égalité devant la loi) ou économiques (principalement les libertés de circulation) qui portent une exigence concurrentielle indirecte.

D'autre part, les analyses concurrentielles pouvant être opposées à l'impôt par ces juges identifient les types idéaux de distorsions fiscales recensées dans notre étude empirique. Les juges identifient – pour les accepter ou les rejeter – les distorsions tenant au périmètre *ratione personae* ou *materiae* des dispositions fiscales *de jure* ou encore à leurs effets *de facto* sur les contribuables.

Notamment, semble être repris de manière croissante en droit positif le postulat de départ de notre travail, définissant - dans un cadre d'analyse excluant les dispositions d'application et d'effets indistincts qui affectent la seule structure du marché - la fiscalité non-distorsive comme corrélée à la valeur ajoutée ou, du moins, ne dénaturant pas des charges fiscales différenciées qui en seraient décorréliées.

En effet, d'une part, les droits positifs nationaux ou communautaires contrôlent en effet de manière nette que les actes et acteurs concurrents soient soumis *de jure* voire *de facto* à un même traitement fiscal – avec un tropisme favorable en droit interne, aux concurrents de taille réduite, et en droit communautaire aux acteurs étrangers. L'étendue des dispositions fiscales potentiellement concernées par cet encadrement des distorsions *de jure* mais plus encore *de facto* est considérable. Au final une exigence de concurrence non-faussée susceptible de s'opposer à toute charge fiscale variant d'un opérateur à un autre selon ses propres spécificités économiques ou juridiques porte en germe la remise en cause de toute politique fiscale à finalité industrielle, du moins en ce qu'elle désavantage les opérateurs ou actes étrangers.

D'autre part, pour peu que l'on admette, selon notre postulat conforté par les derniers développements communautaires, que seule une imposition procédant du résultat du jeu concurrentiel serait assurée de lui être conforme, l'impératif de concurrence non-faussée pourrait s'opposer virtuellement à toute politique fiscale allant au-delà d'un prélèvement « *aléatoire* », pour reprendre les termes du juge. La politique fiscale le céderait à la politique de concurrence portée par l'intégration fiscale négative du juge de l'Union européenne.

En tout état de cause, l'étude du droit positif menée permet d'exposer un fort syncrétisme par lequel, à n'en pas douter, « [l]e champ magnétique de la concurrence attire à lui des domaines qui naguère lui échappaient (...) »¹⁰⁰⁰, et il « (...) aurait été surprenant que la matière fiscale demeure éloignée de cette inclination croissante (...) »¹⁰⁰¹. Paradoxalement, le droit de la concurrence entendu au sens strict n'est pas au cœur d'une telle dynamique. Cette dernière est le fait de tout un faisceau de principes et de normes économiques internes et communautaires qui, sans nécessairement le mentionner explicitement, mettent en œuvre les méthodes d'analyse concurrentielle et font du respect du jeu concurrentiel un impératif s'imposant, de manière croissante, au pouvoir fiscal. Il est permis de penser que par la sophistication croissante de ses analyses et une sensibilité croissante aux enjeux concurrentiels, le droit positif sera amené à exercer un encadrement croissant sur les distorsions fiscales de concurrence identifiées au premier temps de notre étude.

Le caractère diffus et épars de cette exigence croissante de fiscalité non distorsive de concurrence pourrait paradoxalement être la manifestation d'une tendance lourde¹⁰⁰², celle d'une acception plus horizontale du prélèvement fiscal. Que ces marques d'intérêt pour une fiscalité non distorsive de concurrence soient disjointes et implicites, sans procéder d'une doctrine d'ensemble ni remettre frontalement en cause le paradigme de souveraineté fiscale ne remet nullement en cause leur profonde cohérence, ni le fait qu'elles aboutissent toutes à une approche du prélèvement fiscal qui renouvelle l'*imperium* et la verticalité de ce dernier.

¹⁰⁰⁰ PIROVANO A., *op. cit.*, p. 20.

¹⁰⁰¹ MIGNON E., *op. cit.*, p. 823 et svtes.

¹⁰⁰² L'épistémologie enseigne que les remises en cause de paradigmes scientifiques prennent en pratique la forme d'une multiplication d'observations dont les portées individuelles sont limitées: « (...) un nombre de plus en plus grand d'assauts auront comporté quelque ajustement, de portée plus ou moins limitée, au paradigme : ajustements tous différents, chacun ayant un succès partiel mais aucun ne parvenant à se faire adopter comme paradigme par le groupe (...) » (KUHN T. La structure des révolutions scientifiques, Flammarion, coll. « Champs », 1998, 284 p., spéc. p. 122).

Bibliographie

- I. Ouvrages généraux, traités et manuels**
 - II. Études doctrinales et articles, contributions à un ouvrage collectif**
 - III. Actes juridiques de l'Union européenne**
 - A. Directives**
 - B. Règlements**
 - C. Communications et communiqués**
 - D. Décisions et résolutions**
 - IV. Jurisprudence**
 - A. Jurisprudence judiciaire**
 - B. Jurisprudence constitutionnelle**
 - C. Jurisprudence administrative**
 - D. Avis et décisions de l'Autorité de la concurrence**
 - E. Jurisprudence européenne**
 - V. Documentation et rapports de l'administration**
-

A. Instructions et notes

B. Documents divers

C. Rapports publics du Conseil d'État

VI. Thèses

I. Ouvrages généraux, traités et manuels

A

ALLAIS M., L'impôt sur le capital et la réforme monétaire, Éditions Hermann, 1977, 367 p.

ARDANT P., Théorie sociologique de l'impôt, SEVPEN Paris, 1965, 1212 p.

ARHEL P., Les pratiques tarifaires, Litec, coll. « EFE », 1996, 269 p.

B

BARRO R.J., La macro-économie, Paris, Armand Colin, 1987, 370 p.

BAUMOL, PANZAR et WILLIG, Contestable Markets and the Theory of Industry Structure, Harcourt Brace Jovanovich, 1982, 538 p.

BIENVENU J.-J., LAMBERT T., Droit fiscal, PUF, 4^{ème} éd., 2010, 480 p.

BERNS, THOMAS, DUPONT et al. Philosophie de l'impôt, Bruylant, 2006, 270 p.

BILON J.-L., Transferts indirects de bénéficiaires à l'étranger (régime fiscal), Librairies Techniques, 1981, 252 p.

BOUVIER M., Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, L.G.D.J. coll. « Systèmes », 9^{ème} éd., 2008, 255 p.

BRAULT D., Politique et pratique du droit de la concurrence en France, L.G.D.J., 2004, 775 p.

C

CANIVET G. (sous la dir.), La modernisation du droit de la concurrence, Paris, L.G.D.J., Droit & Economie, 2006, 486 p.

CARBONNIER J., Sociologie juridique, PUF coll. « Quadrige », 1994, 416 p.

CARLTON D.W. et PERLOFF J.M., Économie industrielle, De Boeck, 1998, 1088 p.

CASTAGNEDE B., Précis de fiscalité internationale, PUF, 2^{ème} éd., 2006, 482 p.

CAVES R., Multinational enterprises and economic analysis, Cambridge University Press, 3^{ème} éd., juillet 2007, 402 p.

CHAPUS R., Droit administratif général, T. 1, Montchrestien, 15^{ème} éd., 2001, 797 p.

CHEVALIER J.-M. (sous la dir. de), L'économie industrielle des stratégies d'entreprise, Montchrestien, 2002, 300 p.

(Coll.), La valeur des droits de propriété industrielle, Centre Paul Roubier, coll. du C.E.I.P.I. n°53, 2006, 122 p.

- COLLET M., Droit Fiscal, PUF coll. « Thémis », 2007, 453 p.
- COLLIARD C.-A., Libertés publiques, D., 1975, 839 p.
- COUTINET N. et SAGOT-DUVAUROUX D., Économie des fusions et des acquisitions, Ed. La Découverte, 2003, 121 p.
- COZIAN M., Précis de fiscalité des entreprises, Litec, 32^{ème} éd., 2008-2009, 871 p.
- COZIAN M., Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec, 4^{ème} éd., 1999, 513 p.
- CURIEN N., Introduction à la microéconomie. L'étude des marchés, Les éditions de l'École Polytechnique, 2000, 105 p.

D

- DAVID C., FOUQUET O., PLAGNET B., RACINE P.-F., Grands arrêts de la jurisprudence fiscale D., 5^{ème} éd., 2009, 1110 p.
- DE BRIE C., CHARPENTIER P., L'inégalité par l'impôt, Seuil, 1972, 185 p.
- DECOCQ A. et G., Droit de la concurrence interne et communautaire, Paris, L.G.D.J., 2002, 578 p.
- DEVEREUX M. et KEUSCHNIGG C., The distorting arm's length principle, Oxford University Centre for business taxation WP 09/10
- DUVERGER M., Finances publiques, PUF coll. « Thémis », 1968, 668 p.

F

- FAVOREU L. et PHILIP L., Grandes décisions du Conseil constitutionnel, S., 1997, 9^{ème} éd., n°34 976 p.

G

- GAUDEMET P.-M., Finances publiques Ed. Montchrestien, 1975, T. II n°778, 493 p.
- GAVALDA C. et PARLEANI G., Droit des affaires de l'Union européenne, Litec, 1999, 442 p.
- GOULARD G., Clarifier le régime fiscal des associations, Rapport au Premier ministre, La Documentation française 1998, 55 p.
- GOUTHIÈRE B., Les impôts dans les affaires internationales, Ed. Francis Lefebvre, 8^{ème} éd., 2010, 1181 p.
- GUTMANN D., Droit fiscal des affaires, Domat droit privé Montchrestien, 3^{ème} éd., 2012, 767 p.

I

ISAIA H. et SPINDLER J. (dir.), Histoire du Droit des finances publiques, Vol. II, Les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité d'État, Economica, 1987, 690 p.

K

KELSEN H., Théorie pure du droit, 2^{ème} éd., trad Eisenmann, D., 1962, 367 p.

KORAH V., EC Competition Law and Practice, Hart Publishing, 7^{ème} éd., 2000, 419 p.

KUHN T., La structure des révolutions scientifiques, Flammarion, coll. « Champs », 1998, 284 p.

L

LAMARQUE J., AYRAULT L., NEGRIN O., Droit fiscal, Litec, 2009, 1132 p.

LAMBERT T. (dir.), Égalité et équité, Antagonisme ou complémentarité ? Economica, 1999, 146 p.

LE DOLLEY E. (dir.), Les concepts émergents en droit des affaires, L.G.D.J., 2010, 488 p.

LAURE M., Science fiscale, PUF, 1^{ère} éd., 1993, 414 p.

LAURE M., La taxe sur la valeur ajoutée, S., Paris 1952, 133 p.

LE GALL J.-P., Fiscalité et exportations: politiques et pratiques, Litec coll. « Droit », 1984, 279 p.

M

MARINI P., La concurrence fiscale en Europe, Rapport au Sénat n°483 (1998-1999), Paris

MESTRE J. et PANCRAZI M.-E., Droit commercial, L.G.D.J. 28^{ème} éd. 2009, 1214 p.

MEUNIER F., Pratique de la finance d'entreprise, éd. ENSAE, 2004, 250 p.

MILL J.-S., Principles of Political Economy, 1909, 7^{ème} éd.

MUZELLEC R., Finances publiques, S., 14^{ème} éd., 714 p.

N

NIZET J.-Y., Fiscalité, économie et politique [1945-1990], L.G.D.J., 1991, 636 p.

P

PELISSIER G., Le principe d'égalité en droit public, L.G.D.J. coll. « Systèmes », 1996, 143 p.

PHILIP L., Droit fiscal constitutionnel, Economica, coll. « Finances publiques », 1990, 220 p.

PIERRE J.-L., Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels, E.F.E., 2005, 4^{ème} éd., 506 p.

PLASSCHAERT S., Les prix de transfert et les entreprises multinationales, une vue globale, PUF, 1979, 150 p.

PORTER M., The Competitive Advantage, Free Press, 1998, 592 p.

R

REINHARD Y. et THOMASSET-PIERRE S., Droit commercial, Litec, 2008, 444 p.

RIVERO J., Les notions d'égalité et de discrimination en droit public français, Travaux de l'Association Capitant, T. XIV 1961-1962, D., 1996, 352 p.

S

SAIDJ L. et ALBERT J.-L., Finances publiques, D., coll. « Cours », 5^{ème} éd., 2007, 723 p.

SALANIE B., Théorie économique de la fiscalité, Economica coll. « Économie et statistiques avancées », 2002, 300 p.

SAY J.-B., Traité d'économie politique, 6^è éd., Horace Say, Paris, 1841, 652 p.

SCHUMPETER J., Capitalisme, socialisme et démocratie, Paris, Payot 1990, 451 p.

SERLOOTEN P., Droit fiscal des affaires, D., coll. « Précis », 2006, 710 p.

SMITH A., The wealth of nations, 1776, Penguin Books, 1999, 602 p.

STIGLITZ J. et WALSH C., Principes d'économie moderne, Bruxelles, De Boeck, 2004, 982 p.

T

TEUBNER G., Le droit: un système autopoïétique, Paris, PUF, Les Voies du droit, 1993, 296 p.

TIROLE J., Théorie de l'organisation industrielle T. 1, Economica coll. « Économie et statistiques avancées », 1998, 420 p.

TOURNIE G., Les agréments fiscaux, Publications de l'Institut d'études politiques de Toulouse, T. 4, Pédone, 1970, 340 p.

V

VOGEL L., Du droit commercial au droit économique, T.1., L.G.D.J. 2010, 1264 p.

VOGEL L., Droit français de la concurrence, 2006, Lawlex 858 p.

VOGEL L., Droit commercial, T. 1, Vol. 1, L.G.D.J., 2001, 905 p.

W

WEIDENFELD K., À l'ombre des niches fiscales, Economica coll. « Pratique du droit », 2011, 147 p.

WEIL P. et al., Grands arrêts de la jurisprudence administrative, D., 11^{ème} éd., 1996, 847 p.

WHISH R., Competition Law, Lexis Nexis, 5^{ème} éd., 2003, 989 p.

II. Études doctrinales et articles, contributions à un ouvrage collectif

A

ALBERT J.-L., Du traitement financier et fiscal d'une régie départementale au regard du droit de la concurrence au concept de coût incrémental, JCP A, 2005, n°1067, p. 346



AMAR J., De la non-déductibilité des amendes prononcées par le Conseil de la concurrence (Retour sur la théorie de l'acte anormal de gestion), Petites Affiches, 2 novembre 2001, n°219 p. 3

AMSELEK P., Impositions et cotisations obligatoires, in Études en l'honneur de Loïc Philip, Constitution et finances publiques, Economica, 2005, 622 p.

(Anon.) Dr. fisc.1995 n°48, Comm. 2209, p. 1712

AUJEAN M., L'évolution de la fiscalité en Europe sous l'impulsion de la Commission : 50 ans de Traité de Rome, Gaz. Pal., 10 juillet 2007 n°191 p. 16

AVI-YONAH R., Globalisation, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State, Harvard Law Review, 2000, p.1573

B

BACHELIER G. et OLLEON L., Bull. Francis Lefebvre, octobre 2010, FR 42 10 p. 15

BARRIERE F., La loi instituant la fiducie : entre équilibre et incohérence, La Semaine Juridique Entreprise et Affaires, n°36, 6 septembre 2007, p. 2053

BAZEX M., Existe-t-il un droit de la concurrence en dehors de l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986 ?, Gaz. Pal., 13 février 1997, p. 277

BEDDELEEM O., NEYRINCK N., Utilisation stratégique du droit de la concurrence : le cas de la TVA Bouygues Telecom, Concurrences, n°3-2011, p. 1

BELLOUBET-FRIER N., Le principe d'égalité, AJDA, 1998, p. 152

BELTRAME P., La pensée libérale et l'impôt au XIX^{ème} siècle en France, RF fin. publ., n°84 décembre 2003, p. 23

BENARD Y., Taxe professionnelle : controverses autour de la valeur ajoutée, RJF, 11/06 p. 962

BENOIT T., Battre froid et grincement de dents ou pourquoi le droit à déduction ne peut être créé, RDF, n°29, 19 juillet 2007, p. 752

BERGERES M.-C., Vers un contrôle élargi de la loi fiscale par le Conseil d'État ?, Dr. fisc., 2002, n°43 p. 1433

BERLIN D., Chron. de jurisprudence fiscale européenne, R.T.D.E., 1998, p. 259

BERLIN D., Fiscalités nationales et libertés de circulation communautaires: propos provocateurs, Petites Affiches, 11 décembre 2008, n°248 p. 7

BERLIN D., L'agrément fiscal : en sursis du droit de l'Union européenne ?, Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité, in Liber Amicorum Cyrille David, L.G.D.J., 2004, 424 p.

BERNARDEAU L. et SCHMIED F., Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (janv./mars 2008), chron. RDF, n°17, 24 avril 2008, p. 6

BIENAYME A., « Le progrès économique en droit de la concurrence », Revue Concurrence et consommation, 1996, n°94 p. 5.



BRARD Y., Égalité devant l'impôt et égalité devant les impôts (à propos de la décision du Conseil constitutionnel n°97-390 DC du 19 novembre 1997), D., 1998, p. 117

BURGUBURU J., Acte anormal de gestion : le juge prend-t-il trop de risques ?, RJF, 2008, Chron. p. 331

C

CARBONNIER C., À qui profiterait une baisse de la TVA dans la restauration ?, La Découverte, 2007/1 – n°1 p. 145

CASTAGNEDE B., Théorie et pratique des dépenses fiscales dans le contexte de l'Union européenne, RF fin. publ. 11/2000, p. 219

CASTAGNEDE B., Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale, Petites Affiches, 1^{er} mai 2001, n°86, p. 4

CAYLA O., La qualification, ou la vérité du droit, Droits, 1993, p. 3

CHAMPEAUD C., Caractères du droit de la concurrence, JCP C., fasc. 30, 1991, n°11

CHARLET A. et OWENS J., Une perspective internationale sur la TVA, RDF, n°39, 30 septembre 2010, p. 499

CHARPIN J.-M., La notion économique et la notion fiscale de valeur ajoutée, Revue de Science Financière, 1973, p. 379

COASE R., The nature of the firm, Economica, New Series, Vol. 4, No. 16. (novembre 1937), p. 386

COLLET M., Chron. de Droit financier, RFDA, novembre-décembre 2012, p. 1219

COLLET M., La régulation fiscale, Dr. fisc., n°12, 20 mars 2008, p. 220

COLLETTE C., L'impact de la TVA sur la trésorerie de l'entreprise, Revue française de comptabilité, n°207, décembre 1989, p. 42

COURJON O. et BOUCHARD J.-Cl., Deux produits similaires peuvent-ils être soumis à des taux de TVA différents ?, RDF, n°6, 9 février 2012, p. 49

COZIAN M., Les transactions intra-groupe : le principe des transactions à prix normal, BF Francis Lefebvre, 3/96, p. 110

D

DAVID C., Différé d'imposition ou atténuation de sanction fiscale sont-ils une aide d'État prohibée ?, JCP E, n°7, 17 février 2005, p. 266



- DEAK D., Neutrality and Legal Certainty *in* Tax Law and the Effective Protection of Taxpayers' Rights, Corvinus University of Budapest, Acta Juridica Hungarica, Vol. 49, No. 2, 2008, p. 177
- DECOCQ A., Les restrictions à la liberté d'établissement résultant de la fiscalité directe, *in* Fiscalité et entreprise, politiques et pratiques, *in* Mélanges Jean-Pierre Le Gall, D., 458 p., 2009
- DEHARO G., Médiation : une justice équitable et durable ?, Gaz. Pal., 22 août 2006, p. 22
- DE SAINT PULGENT M.-Y., Le droit français des agréments fiscaux, EDCE, n°41, 1990, p. 185
- DEVEREUX M., FREEMAN H., A general neutral profits tax, Fiscal Studies, Institute for Fiscal Studies, août 1991, vol. 12(3), p. 1
- DE WAAL, A., De l'inégalité de traitement entre succursales et filiales, RDAI/IBLJ, n°5, 1997, p. 631
- DIBOUT P., Liberté d'établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales, RDE, 2000, n°11 p. 474
- DIDIER P., La notion de concurrence fiscale, Arch. phil. du droit, n°46 1/1/2002, p. 103
- DION N., Le juge et le désir du juste, D., 6 mai 1999, chron. n°18 p. 195
- DOUMA S., Non-discriminatory tax obstacles, EC Tax Review, 2012/2, p. 67
- DURAND P., Délocalisations et concurrence fiscale, Revue administrative, 1/11/04, n°342 p. 598

E

- EVEILLARD G., L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel, Petites Affiches, 28 janvier 2000, n°20, p. 8

F

- FOUQUET O., Acte anormal de gestion et mauvaise gestion, Revue Administrative, n°361 janvier-février 2008, p. 36
- FOUQUET O., L'assiette de l'ISF est-elle constitutionnelle ?, RDE, n°42-43, 21 octobre 2010, p. 398
- FOUQUET O. et BENARD Y. Un impôt direct peut-il être incompatible avec la 6e directive ?, RDE, n°25, 23 juin 2005, p. 22
- FILOSO, V., The Non-neutrality of Corporate Tax: An Entrepreneurial Perspective, University of Naples « Federico II » - Department of Economics, 20 juillet 2007
- FRANCESCUCCI, D., The Arm's Length Principle and Group Dynamics, International Transfer Pricing Journal, mars/avril 2004, p. 63
- FUMENIER P., GIE fiscaux : la loi trace les contours d'une renaissance, RDE, n°52, 28 décembre 2006, p. 72

G

GASTAUD J.-P., Le pouvoir des États et la concurrence fiscale déloyale, Revue Internationale de droit économique, 1/10/99, p. 341

GAUDEMET P.-M., Réflexions sur le principe d'égalité devant les charges publiques, in Mélanges en l'honneur de Michel Stassinopoulos, L.G.D.J., 1974, 597 p.

GAUDEMET Y., La concurrence des modes et des niveaux de régulation, RFAP, n°109, p. 15

GEORGOPOULOS T., À propos des limites du droit de l'Union européenne, Petites Affiches, 19 octobre 2005, n°208 p. 14

GEORGOPOULOS T., Le rôle créatif du juge communautaire en matière de fiscalité directe, RTDE, n°41(1), janvier - mars 2005, p. 61

GENESTE B et VANNINI C., Fiscalité et concurrence : Une problématique renouvelée par le droit des aides d'État ?, Concurrences, n°3-2009, p. 69

GILBERT G., La théorie économique de l'impôt optimal : une introduction, RF fin. publ., 1996, n°55, p. 93

GOULARD G., L'égalité devant l'impôt, RJE, 1995, 10 p. 639

GOUYET R., Concepts de réalisme et de moralisme fiscal à travers le prisme de sanctions pécuniaires infligées par le Conseil de la concurrence, Petites Affiches, 10 août 2001, n°159, p. 20

GOUYET R., À propos de la déductibilité des amendes infligées par le Conseil de la concurrence, JCP E, 2001, p. 677

GOUYET R., De la déductibilité fiscale des sanctions pécuniaires infligées par le Conseil de la concurrence, D. Aff., 2001, chron. p. 1522

GUICHARD M., « L'esprit des lois » communautaires en matière de TVA : du principe de neutralité, RDF, n°36, 2001, p. 1205

GUTMANN D., Les lois de la construction communautaire : l'exemple de la fiscalité directe, Petites Affiches, 6 octobre 2004, n°200, p. 31

H

HAGELSTEEN M.-D., Les relations commerciales normales entre les entreprises, RJE, 5/78, p. 146

HERTZOG R., La doctrine fiscale aujourd'hui : introuvable et florissante, RDF, n°24, 15 juin 2006, n°27



HERTZOG R., La juridiction administrative et la classification des ressources publiques, RF fin. publ., n°70, 2000, p. 97

HIKAKA G., PREBBLE J., Autopoiesis and General Anti-Avoidance Rules, *in* Critical Perspectives On Accounting, Elsevier, février 2010, Vol. 21, p. 545

I

IDOT L., La liberté de concurrence en France, Petites Affiches, 23 mars 2000, n°59, p. 4

IDOT L., Secteur financier et avantage indirect, Europe, n°5, mai 2009, comm. 197

IDOT L. Exonération fiscale et notion d'aide, Europe, n°8, août 2006, comm. 249

ISAIA H. et SPINDLER J., Fiscalité des petites et moyennes entreprises et mutations de l'appareil productif, RF fin. publ., 1985, n°9, p. 41.

ISAIA H., SPINDLER J., L'ordre concurrentiel et la fiscalité, *in* L'ordre concurrentiel, Mélanges en l'honneur d'Antoine Pirovano, Éditions Frison-Riche, 2003, 688 p.

J

JUHEL J.-C. L'effet « TVA », Variable financière de gestion, Revue française de comptabilité, n°217, novembre 1990, p. 74

K

KAHN D., The two faces of tax neutrality: do they interact or are they mutually exclusive ?, Northern Kentucky Law Review, 1990, Vol. 18, p. 1

KANNIAINEN V., PANTEGHINI P., Tax neutrality: illusion or reality? The case of entrepreneurship, Dipartimento di Scienze Economiche Università degli Studi di Brescia, 28 mai 2008

KELSEN H., Justice et droit naturel, *in* Le droit naturel, Annales de philosophie politique, n°3, PUF, Paris 1959, p. 1

L

La Commission européenne autorise le régime fiscal français de réduction d'ISF en faveur des PME, La Revue Fiscale Notariale, n°4, avril 2008, alerte 33

LAFOURCADE J., La philosophie de la taxe sur la valeur ajoutée, Gaz. Pal., 28 septembre 1991, p. 514

LAMARQUE J., Fiscalité écologique et égalité devant l'impôt : faux principes et fausse application des principes, *in* Les mutations contemporaines du droit public, Mélanges en l'honneur de Benoît Jeanneau, D., 2002, 720 p.

LAMBERT T., L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale, *in* LAMBERT T. (dir.), Égalité et équité, Antagonisme ou complémentarité ?, Economica, 1999, 146 p.

LANDMANN S., Une société commerciale n'est pas génétiquement lucrative, Les Nouvelles Fiscales 2010, 1^{er} juin 2010, n°1047

LANGBEIN S., Transaction cost, production cost, and transfer pricing, Tax notes, 1989, p. 1391

LANGBEIN S., The Unitary Method and the Myth of Arm's Length, Tax Notes, 1986, p. 625

La réduction du taux de l'IS en faveur des petites entreprises, RDF, 2001, n°1-2, p. 7

LARRIBEAU-TERNEYRE V., L'exigence d'une notion de prix, JCP E, n°5/97, Cah. Dr. entr. p. 25

LAYER F., La jurisprudence de la CJCE en matière de non-discrimination et les règles de fiscalité directe, Petites Affiches, 29 novembre 2001, n°238 p.12

LE COHENNEC F., Distorsions de concurrence au sein de l'Union européenne et fiscalité, Contrats, conc., cons., janvier 2000, p. 8

LEMAIRE F., La notion de non-discrimination dans le droit français : un principe constitutionnel qui nous manque ? RFDA, mars-avril 2010, p. 301

Les aides d'État sous forme fiscale - Compte rendu du colloque organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 sept. 2008, RDF, n°48, 27 novembre 2008, p. 595

LEVOYER L., L'assujettissement des personnes publiques à l'impôt sur les sociétés, RDF, 2006, n°7 p. 419

LOSAPPIO P., Déductibilité fiscale des sanctions pécuniaires ? RDF, 2000, chron. p. 1010

LUHMANN N., L'unité du système juridique, Arch. phil. du droit, 1986, p. 163

M

MAIA J., L'agrément fiscal : instrument d'intervention économique ou de sécurité juridique ?, RJF, 2/2001, p. 99

MAITROT DE LA MOTTE A., La taxe sur les achats de viande (2001-2003) et le service public de l'équarrissage ne sont unis par aucun « lien d'affectation contraignant », RDF, n°43, 22 octobre 2009, comm. 513



- MARRAU R., Un paradoxe permanent du groupe des sociétés : indépendance contre unité économique de ses sociétés, Petites Affiches, 1996, n°94, p. 4
- MARSON, G., La neutralisation des distorsions de concurrence devant le juge fiscal : l'analyse économique, facteur de modernisation du contrôle juridictionnel, RFDA, juillet-août 2008 p. 785
- MARSON G., Le juge fiscal, gardien communautaire de la neutralité concurrentielle des impôt nationaux, l'exemple des aides d'État, Droit administratif, juin 2008, p. 15
- MARTIN P., La portée fiscale de libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestations de services, capitaux) : réflexions au regard du droit interne, RDE, n°44, 2000, p. 1444
- MAZEROV M., Why Arm's Length Falls Short" International Tax Review, février 1994, p. 28
- MELIN-SOUCRAMANIEN F., Le contrôle de proportionnalité exercé par le Conseil constitutionnel (Le contrôle du respect du principe d'égalité), Petites Affiches, 5 mars 2009, n°46 p. 70
- MELIN-SOUCRAMANIEN F., Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Quelles perspectives pour la question prioritaire de constitutionnalité ?, in Les nouveaux cahiers du Conseil constitutionnel, n°29, 2010, p. 89
- MIGNON E., Fiscalité et concurrence : un nouveau champ herméneutique pour le juge ?, RJE, 11/99, p. 823
- MOMBERT F., Contribution à une étude théorique des incidences de l'impôt sur les sociétés, Revue de Science Financière, juillet 1962, p. 447
- MONGIN B., La fiscalité directe et le droit de l'Union européenne, Gaz. Pal., 23 mai 1996, p. 504
- MONNIER J.-M., La formation des conceptions de la justice fiscale dans la pensée économique anglo-saxonne, RF fin. publ., décembre 2003, n°84, LGDJ, p. 91

N

- NEAU-LEDUC P., La neutralité fiscale au service de la fiducie, Revue de Droit bancaire et financier, n°3, mai 2007, p. 72
- NEEL B., Les contributions indirectes: bilan et nouveautés depuis le 1^{er} janvier 1997, RF fin. publ., n°60 novembre 1997, p. 151
- NIZET J.-Y., TVA, produit apparent et produit réel, RF fin. publ., 1992, n°40 p. 67

O

- ORSINI G., La coopération des administrations fiscales, Petites Affiches, 2002, n°97, p. 50

P

PASTUREL M., Entreprise et raisonnement économique, quelles place dans le droit positif? L'exemple de la concurrence, in Le juge et le droit de l'économie, Mélanges Pierre Bézard, Montchrestien, 2002, 341 p., p. 273

PERELMAN C., Égalité et valeurs, in L'égalité, vol. 1, Bruylant 1971, p. 319

PERELMAN C., La justice réexaminée in Le raisonnable et le déraisonnable en droit. Au-delà du positivisme juridique, L.G.D.J., Paris, 1984, 203 p., p. 132

PIERRE J.-L., Conséquences fiscales d'un changement d'objet ou d'activité de société soumise à l'IS, Droit des sociétés, mai 2010, n° 5

PICARD, J.-F., La détermination du bénéfice imposable en France, RJF, 11/84, p. 655

PIROVANO A., Justice étatique, support de l'activité économique. Un exemple: la régulation de l'ordre concurrentiel, Justices, n°1, janvier/juin 1995, p. 18

PLAGNET B., Égalité ou inégalités des entreprises devant le droit fiscal, RF fin. publ., 1985, n°9 p. 5

PLAGNET B., Le raisonnement économique dans la jurisprudence fiscale, in Études en l'honneur de Loïc Philip, Constitution et finances publiques, Economica, 2005, 622 p., p. 529

R

RACINE J.-B., La notion de prix en droit contemporain des contrats, Revue Internationale de droit économique, 1/1991, p. 77

RACINE P.-F., Réflexions sur la notion de revenu, BF Francis Lefebvre, 2/84, p. 67

RIBES D., Le progrès de l'égalité devant l'impôt. À propos des décisions du Conseil constitutionnel 99-424 DC et 2000-437 DC, RF fin. publ., 2001, n°76, p. 261

RIGAUX A., Nature juridique d'une taxe néerlandaise sur l'achat d'électricité, Europe, n°10, Octobre 2008, comm. 311

ROSE-ACKERMAN S., Unfair Competition and Corporate Income Taxation, Stanford Law Review, mai 1982, vol. 34, p. 1017

ROSSIGNOL, J.-L., Le fisc français préférerait taxer les blondes, Petite Affiches, 2002, n°163 p. 4

S

- SALIN P., Création d'entreprise et impôt, RF fin. publ., 1985, 9, p. 35
- SCHRAMECK O., Loi de finances pour 1997, AJDA, 1997, p. 162
- SERANDOUR Y., L'abus de droit selon la CJCE. - À propos de l'arrêt Halifax (CJCE, 21 février 2006, *Halifax*, aff. C-255/02), RDF, n°16, 20 avril 2006, p. 16
- SERRA Y., Concurrence et consommation, D., 1994, p. 2
- SPINDLER J., Les doctrines fiscales économiques en France : un grand silence ?, RDF, n°24, 15 juin 2006, p. 30
- STEICHEN A., La justice fiscale entre justice commutative et justice distributive, Arch. phil. du droit, n°46, 1/1/2002, p. 253
- STIRN B., Droit public et droit de la concurrence, in Le droit de l'entreprise dans ses relations externes à la fin du XXème siècle, Mélanges en l'honneur de Claude Champaud, D., 1997, p. 555-564
- SULLIVAN M., Tax incentives and economists, Tax Notes International, avril 10, 2006, p. 96

T

- TIXIER G., La fiscalité des entreprises publiques en France, in Mélanges en l'honneur de Michel Stassinopoulos, L.G.D.J., 1974, 597 p., p. 377
- TOURNIE G., De l'impôt et des mots : réflexions sur le déficit conceptuel du droit fiscal in Études en l'honneur de Loïc Philip, Constitution et finances publiques, Economica, 2005, 622 p., p. 603
- TOURNIE G., L'échec d'une grande ambition : la science fiscale selon Henry Laufenburger, in Doctrines fiscales: à la redécouverte de grands classiques, RAIMBAULT DE FONTAINE S. (dir.), Éditions L'Harmattan, coll. « Finances Publiques », 2007, 266 p., p. 61
- TRON J.-M., Égalité devant l'impôt et question prioritaire de constitutionnalité, Gaz. Pal., 18 mars 2010, n°77, p. 7
- TUROT J., Avantages consentis entre sociétés d'un groupe multinational, RJF, 5/89, chron. p. 263
- TUROT J., Fiducie : être ou ne pas être neutre, voici la question, RDF, n°16, 19 avril 2007, p. 433

V

- VALLEE L., Droit fiscal constitutionnel : principe d'égalité et compétence du législateur, RDF, n°16, 16 avril 2009, comm. 280



VARNEROT C., Entre essentialisme et existentialisme de la théorie des sources : les sources non formelles du droit fiscal, Arch. phil. du droit, 01/01/2002, vol. 46, p. 139

VEDEL G., RF fin. publ., 1983, p. 1

VILLEMOT D., La taxe sur les salaires est-elle eurocompatible ?, RDF, n°26, 29 juin 2006, n°48, p. 1267

VILMART C., Non déductibilité des amendes de concurrence : quelques réflexions sur une distorsion fiscale, Revue Lamy de la concurrence, n°3 mai/juillet 2005, p. 147

W

WATHELET M., Refus d'harmonisation fiscale et condamnation de la Cour de justice : cohabitation diabolique ? Panorama de la jurisprudence de la CJCE en matière de fiscalité directe, RJF, 2005, n°7 étude p. 473

WEBER Y., Personnes publiques et fiscalité, AJDA, 1970, p. 324

III. Actes juridiques de l'Union Européenne

A. Directives

Directive 67/227/CEE du Conseil du 11 avril 1967, « *Première directive TVA* »

Directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, « *6^{ème} directive TVA* »

Directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977

Directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990

Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents

Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003

Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003

Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003

Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, « *Directive de refonte* »

B. Règlements

Règlement communautaire d'exemption 70/2001 du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du TCE aux aides d'État en faveur des PME, JOCE L10/33 du 13 janvier 2001

C. Communications et communiqués

Communication de la Commission du 9 décembre 1997 sur la définition du marché en cause aux fins du droit de l'Union européenne de la concurrence, 97/C 372/03

Communication de la Commission du 10 décembre 1998 sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité des entreprises, 98/C 384/03

Communication de la Commission du 23 octobre 2001 « Vers un marché intérieur sans entraves fiscales », COM (2001) 582

Communication de la Commission du 24 novembre 2003 « Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises: réalisations, initiatives en cours et défis restants », COM (2003) 726

Communication de la Commission du 23 décembre 2005 « Lutte contre les obstacles liés à la fiscalité des sociétés qui affectent les petites et moyennes entreprises dans le marché intérieur – Description d'un éventuel système pilote d'imposition selon les règles de l'État de résidence », COM (2005) 702

Communication de la Commission du 16 mars 2005, IP/05/304

Communication de la Commission du 24 novembre 2005, IP/05/1465

Communication de la Commission du 20 décembre 2006, IP/06/1852

Communication de la Commission du 28 avril 2009 relative à la bonne gouvernance dans le domaine fiscal COM (2009) 201

Communication de la Commission du 16 mars 2011 COM (2011) 121

Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, 2014 (non traduite à ce jour)

D. Décisions et résolutions

Décision de la Commission 13 mars 1996, 96/369/CE

Décision de la Commission 13 mai 2003, 2004/76/CE

Décision de la Commission du 16 décembre 2003, 2004/343/CE

Décision de la Commission 2 août 2004, 2006/621/CE

Résolution du Conseil européen du 1er décembre 1997 en matière de politique fiscale (98/C 2/01) portant Code de conduite sur la fiscalité des entreprises

IV. Jurisprudence

A. Jurisprudence judiciaire

1) Juges du fond

CA Paris 12 nov. 1991, Gaz. Pal. 1992, 1, p. 302

CA Paris, 1^{ère} ch., sect. H, 8 avr. 2008 *Laboratoire Glaxo Smith Kline*, Gaz. Pal., 23 décembre 2008 n° 358, p. 26

2) Chambre civile de la Cour de cassation

Cass. civ. 2^{ème}, 1er décembre 2011, n°1898

Cass. civ. 2^{ème}, 16 février 2012 n°273

3) Chambre commerciale de la Cour de cassation

Cass. com. 22 janvier 1991, n°89-12357, RJF 4/91 n°532

Cass. com., 18 avril 2000, n°832

Cass. com. 12 juillet 2005, n°1074

Cass. com., 17 mars 2009, *FS-P+B+R* n°08-14503, n°259

4) Chambre criminelle de la Cour de cassation

Cass. crim. 21 juin 1993, n° 92-80538, RJDA 1993, n°720

Cass. crim., 7 mai 2002, *FS-P+F, Sté O* n°01-83412, JCP G 2003, II, 10047, note E. Courtois-Champenois ; D. 2003, p. 1033, obs. Chopin

Cass. crim., 22 novembre 2006, *F-P+B* n°06-83008, JurisData n°2006-036598; Dr. pén. 2007, comm. 25, note J.-H. Robert

5) Chambre mixte de la Cour de cassation

Cass. mixte 24 mai 1975, *Société des cafés Jacques Vabre*, n°73-13556, D. 1975.497, concl. Touffait ; Gaz. Pal. 1975.2.470

B. Jurisprudence constitutionnelle

1) Contrôle de constitutionnalité a priori : les questions prioritaires de constitutionnalité (QPC)

Cons. const. décision n°2010-28 QPC du 17 septembre 2010, Rec. p. 233, JCP n° 51, 20 décembre 2010, doct. 1285

Cons. const. décision n°2010-52 QPC du 14 octobre 2010, *Cie. agricole de la Crau*, Rec. p. 283, RJF 1/2011 n°82

Cons. const. décision n°2011-121 QPC du 29 avril 2011, *Sté Unilever France*, Rec. p. 208, RJF 7/2011 n°867

Cons. const. décision n°2012-238 QPC du 20 avril 2012, *Société Anonyme Paris Saint-Germain Football*, Rec. p. 214

2) Contrôle de constitutionnalité a posteriori

Cons. const. décision n°73-51 DC du 27 décembre 1973, *Loi de finances pour 1974*, Rec. p. 25, AJDA 1974 p. 236 note P.-M. Gaudemet ; D. 1974 p. 83 note L. Hamon ; RD Publ. 1974 p. 531, note L. Philip

Cons. const. décision n°79-112 DC du 9 janvier 1980, *Loi portant aménagement de la fiscalité directe locale*, Rec. p.32

Cons. const. décision n°80-128 DC du 21 janvier 1981, *Loi relative au travail à temps partiel*, Rec. p. 29

Cons. const. décision n°81-133 DC du 30 décembre 1981, *Loi de finances pour 1982*, Rec. p.41

Cons. const. décision n° 81-136 DC du 31 décembre 1981, *Troisième loi de finances rectificative pour 1981*, Rec. p.48

Cons. const. décision n°82-140 DC du 28 juin 1982, *Loi de finances rectificative pour 1982*, Rec. p. 45, Dr. fisc. 1982, n°28, comm. 1462

Cons. const. décision n° 82-152 DC du 14 janvier 1983, *Loi portant diverses mesures relatives à la sécurité sociale* Rec. p. 31

Cons. const. décision n°83-164 DC du 29 décembre 1983, *Loi de finances pour 1984*, Rec. p. 67, Dr. fisc. 1984 n°2-3, comm. 49



- Cons. const. décision n°84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985*, Rec. p. 94, Dr. fisc. 1985, n°2-3, comm. 56 ; RD publ. 1985, p. 651, chron. Philip
- Cons. const. décision n°84-186 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances rectificative pour 1984* Rec. p. 107
- Cons. const. décision n°85-200 DC du 16 janvier 1986, *Loi relative la limitation des possibilités de cumul entre pensions de retraite et revenus d'activité*, Rec. p. 9
- Cons. const. décision n°86-209 du 3 juillet 1986, *Loi de finances rectificative pour 1986*, Rec. p. 86
- Cons. const. décision n°89-270 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances rectificative pour 1989* Rec. p. 129
- Cons. const. décision n°90-285 du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, Rec. p. 95, RFDC 1991 p. 136 chron L. Favoreu et L. Philip ; AJDA 1991 p. 475 note Prétot ; Petites Affiches, 8 février 1991 p. 15 note Chaumont ; JCP 1991 I n°3522 chron. Querol
- Cons. const. décision n°90-285 DC 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, Rec. p. 95
- Cons. const. décision n°91-291 DC du 6 mai 1991, *Loi instituant une dotation de solidarité*, Rec. p. 40, RD Publ. 1992 p. 37
- Cons. const. décision n°91-302 DC du 30 décembre 1991, *Loi de finances pour 1992*, Rec. p. 137
- Cons. Const. décision n°93-320 DC du 21 juin 1993, *Loi de finances rectificative pour 1993*, Rec. p. 146
- Cons. const. décision n°93-330 DC du 29 décembre 1993, *Loi de finances pour 1994*, Rec. p. 572
- Cons. const. décision n°95-369 DC du 28 décembre 1995, *Loi de finances pour 1996*, Rec. p. 257, Dr. fisc. 1996 n°1-2, JCP 1996 II n°22636 note Nguyen Van Tuong
- Cons. const. décision n°96-375 DC du 9 avril 1996, *Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et Financier*, Rec. p. 60
- Cons. const. décision n°96-385 DC du 30 décembre 1996, *Loi de finances pour 1997*, Rec. p. 145, AJDA 1997, p. 161, note O. Schrameck
- Cons. const. décision n°97-388 DC du 20 mars 1997, *Loi créant les plans d'épargne retraite*, Rec. p. 31
- Cons. const. décision n°97-390 DC du 19 novembre 1997, *Loi organique relative à la fiscalité applicable à la Polynésie française*, Rec. p. 254, AJDA 1997 p. 963 chron J.-E. Schoettl
- Cons. const. décision n°97-393 DC du 18 décembre 1997, *Loi de financement de la Sécurité sociale pour 1998*, AJDA 1998 chron. J.-E. Schoettl, RFDC 1998 p. 170, chron. L. Philip
- Cons. const. décision n°97-395 DC du 30 décembre 1997, *Loi de finances pour 1998*, Rec. p. 333
- Cons. const. décision n°98-402 DC du 25 juin 1998, *Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier*, Rec. p. 269
- Cons. const. décision n°98-404 DC du 18 décembre 1998, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999*, Rec. p. 315
- Cons. const., décision n°98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999*, Rec. p. 326, RDF 1999 n°1 comm. 1
- Cons. const. décision n°99-419 DC du 9 novembre 1999, *Loi relative au pacte civil de solidarité*, Rec. p. 116
- Cons. const. décision n°99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, Rec. p. 156



- Cons. const. décision n°2000-437 DC du 19 décembre 2000, *Loi de financement de la Sécurité sociale pour 2001*, Rec. p. 190
- Cons. const. décision n°2000-441 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances rectificative pour 2000*, Rec. p. 201
- Cons. const. décision n°2000-442 DC du 28 décembre 2000, *Loi de finances pour 2001*, Rec. p. 211
- Cons. const. décision n°2001-453 DC du 18 décembre 2001, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2002*, Rec. p. 164
- Cons. const. décision n°2001-457 DC du 27 décembre 2001, *Loi de finances rectificative pour 2001*, Rec. p. 192
- Cons. const. décision n°2001-455 DC, 12 janvier 2002, *Loi de modernisation sociale*, Rec. p. 49
- Cons. const. décision n°2002-464 DC du 27 décembre 2002, *Loi de finances pour 2003*, Rec. p. 583
- Cons. const. décision n°2003-477 DC du 31 juillet 2003, *Loi pour l'initiative économique*, Rec. p. 418
- Cons. const. décision n°2004-511 DC du 29 décembre 2004, *Loi de finances pour 2005*, Rec. p. 236
- Cons. const. décision n°2006-543 DC du 30 novembre 2006, *Loi relative au secteur de l'énergie*, Rec. p. 120
- Cons. const. décision n°2007-555 DC du 16 août 2007, *Loi en faveur de l'emploi et du pouvoir d'achat*, Rec. p. 310
- Cons. const. décision n°2009-577 DC du 3 mars 2009, *Loi relative à la communication audiovisuelle et au nouveau service public de la télévision*, Rec. p. 64
- Cons. const. décision n°2009-599 DC du 29 décembre 2009, *Loi de finances pour 2010*, Rec. p. 218
- Cons. const. décision n°2010-605 DC du 12 mai 2010, *Loi relative à l'ouverture à la concurrence et à la régulation du secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne*, Rec. p. 78
- Cons. const. décision n°2010-622 DC du 28 décembre 2010, *Loi de finances pour 2011*, Rec. p. 416
- Cons. const. décision n°2011-644 DC du 28 décembre 2011, *Loi de finances pour 2012*, Rec. p. 605
- Cons. const. décision n°2011-645 DC du 28 décembre 2011, *Loi de finances rectificative pour 2011*, Rec. p. 611
- Cons. const. décision n°2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, Rec. p. 724

C. Jurisprudence administrative

1) Les arrêts de Cours administratives d'appel (CAA)

CAA Bordeaux 19 décembre 1989, n°89BX01270

CAA Paris 26 mars 1991, n°89PA02624

CAA Bordeaux 9 juillet 1991, *M. Cornelius Tydens*, n°89BX01695

CAA Nantes 2^{ème} 12 mars 1992, *Société Beecham*, n°89NT01504, n°90NT00049, Dr. fisc. 1993 n°15 comm. 808

CAA Nancy 11 mars 1993, *SA Vanstahl France*, n°92NC0227

CAA Paris 7 décembre 1995, n°94PA01605

CAA Lyon 3 avril 1996, *SA Sicpa*, n°93LY01194, Dr. fisc. 1996 n°20

CAA Paris 8 juillet 1999, *Sté générale de transport et d'industrie*, n°96PA03047, conclusions Haïm, RDF 2000, n°16, comm. 325 et BDCF 12/99 n°114



CAA Paris 5 octobre 2000 SA, *Banque Nationale de Paris*, n°97PA02929
CAA Nancy 14 juin 2001, n°96NC01888
CAA Bordeaux 4 novembre 2003, *Société Corenso France*, n°00BX01499, conclusions Boulard, BDCF 2004, n° 19, RJF 2/04, n° 126
CAA Douai 30 décembre 2003, *Commune du Havre*, n°01DA00011, Dr. fisc. 2004 n°41 comm. 745
CAA Paris 14 avril 2005, *Société Sicind*, n°03PA0151
CAA Nancy 9 juin 2005, *G.I.E. 50*, n°01NC00233
CAA Marseille 15 décembre 2005, *SA Somefrai* n°05MA441, Dr. fisc. 2006 comm. 417 note E. Meier.
CAA Bordeaux 16 mai 2006, n°02BX01681
CAA Versailles 13 avril 2006, *M. Philippe X*, n°04VE03222
CAA 4^{ème} Bordeaux 22 juin 2006, *Société Frégate Loc 7*, n°03BX02304
CAA Versailles 5 décembre 2006, n°05VE00774
CAA Lyon 7 juin 2007, *Commune de Saint-Jorioz*, n°04LY00124
CAA Lyon 21 juin 2007, *SA Compagnie financière Montrachet*, n°03LY01753
CAA Bordeaux 21 juin 2007, n°04BX02160
CAA Versailles 28 décembre 2007, *Centre Dentaire Valmy*, n°06VE00943
CAA Nantes 3 mars 2008, *Caisse d'Épargne et de prévoyance des Pays de la Loire*, n°06NT02034
CAA Nancy 19 juin 2008, *M. et Mme. François Bernard*, n°07NC00420
CAA Lyon 31 juillet 2008, *SARL Swedish Match France*, n°05LY00691
CAA Bordeaux 8 septembre 2008, n°06BX00407
CAA Versailles 13 novembre 2008, n°07VE03206 et n°08VE01033
CAA Bordeaux 26 février 2009, *SNDA Touzalin*, n°07BX00593
CAA Bordeaux 17 mars 2009, *SAS Camping de l'Estanquet*, n°08BX00312
CAA Marseille 19 mai 2009, n°07MA00429
CAA Paris 8 octobre 2010, *Min. du Budget des comptes publics et de la fonction publique c./ Société Bayerische Hypo und Vereinsbank*, n°08PA03819
CAA Lyon 17 mars 2011, *SCI Brignais Garon*, n°09LYO1717, RDF n°24, 16 juin 2011
CAA Nantes 16 juin 2011, *Sté. Greenbank Holidays Ltd.*, n°09NT03086

2) Les avis et arrêts du Conseil d'État (CE)

Avis du Conseil d'État

CE Sect. Avis contentieux 7^{ème} et 5^{ème} s.-s. r. 8 novembre 2000, *Société Jean-Louis Bernard Consultants*, n° 222208, Rec. p. 492



CE Ass., Avis, 12 avril 2002, *SA Financière Labeyrie*, n°239693, conclusions Seners, Rec. p. 137, RJF n°6, 2002, n°673, BDCF 6/02 n°83 pp. 45-55

CE Ass. 21 mars 2013, *Demande d'avis relative aux conditions de constitutionnalité d'une contribution sur les très hauts revenus*, inédit au recueil Lebon

Arrêts du Conseil d'État

CE 19 mai 1882, *Commune d'Oyonnax*, n°58683, Rec. p. 507

CE 3 février 1911, *Commune de Mesle-sur-Sarthe*, n°31109, conclusions Blum, Rec. p. 143, D. III 1913 p. 26

CE 5 mai 1922, *Sieur Fontan*, n°58355, Rec. p. 386

CE 10 février 1928, *Chambre syndicale des propriétaires marseillais*, n° 76609, Rec. p. 222

CE Sect. 6 mai 1932, *Genthon*, n°7686, 1664 et 18179, Rec. p. 461

CE Sect. 4 décembre 1936, *Sibille et Duranton de Magny*, n° 37873, Rec. p. 1065

CE 7^{ème} Sect. 23 novembre 1936 *Abdouloussen et autres*, Rec. p. 1015, S. 1937 III, p. 25

CE 14 mars 1941, *Sté Job*, n°55319-55320 et 55918, Rec. p.40

CE Sect. 4 février 1944, *Guiaysse*, n°62929, Rec. p. 45, RDP 1944 p. 158 note Jeze, concl. Chenot, JCP 1946 II p. 3115 note Charlier

CE Sect. 2 juin 1944, *Sieur Fays*, n°66400, Rec. p. 159

CE Ass. 26 octobre 1945, *Aramu et autres*, Rec. p. 213 ; D. 1946, p. 158

CE Sect. 15 mars 1946, *Compagnies d'exportation de Madagascar*, n°68341, Rec. p. 81

CE 16 mars 1949, *SA d'alimentation l'Epargne*, n°87859 à 87861, Rec. p. 125

CE 16 décembre 1949, *Simonet et autres*, Rec. p. 553

CE Sect. 22 décembre 1950, *Comptoir National d'Escompte de Paris*, n°83808, Rec., p. 632

CE Sect. 29 juin 1951, *Syndicat de la Raffinerie de soufre française*, n°93394, Rec. p. 377

CE Ass. 30 octobre 1959, *Chambre syndicale nationale des entreprises industrielles de boulangerie*, n°34269, 34278 et 34280, Rec. p. 562

CE 11 juillet 1960, *Sté. des phosphates tunisiens*, n°15204, Rec. p. 466

CE Sect. 28 octobre 1960, *Syndicat national des médecins biologistes français*, n°19403, Rec. p. 572

CE 9^{ème} s.-s. 14 juin 1963, n°57457, conclusions Ducamin, Rec. p. 371, Dr. fisc. 1964 n°48 bis

CE 7^{ème} s.-s. 29 octobre 1965, *Sieur Chemin*, n° 56761, Rec. p. 571

CE 4^{ème} et 11^{ème} s.-s. 1^{er} mars 1967, *Société des Etablissements Petitjean et a.*, n°59127 et n°59324, inédit au recueil Lebon, AJDA, 1967 p. 285 et chron. p. 267

CE 3^{ème} et 10^{ème} s.-s. 13 juillet 1967, *Dame Sancelme*, n°65490 et 65491, inédit au recueil Lebon

CE Sect. 13 octobre 1967, *Pény*, n°64778, conclusions Questiaux, Rec. p. 408

CE 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 28 mars 1973, n°77456, Rec. p. 46, Dr. fisc. 1973 n°42, comm. 1445



- CE Sect. 30 novembre 1973, *Association Saint-Luc*, n°85598, inédit au recueil Lebon
- CE Ass. 22 février 1974, *Association des maires de France*, n°86102, Rec. p. 136, CJEG 1974 J 77
- CE Sect. 10 mai 1974, *Denoyez et Chorques*, Rec. p. 274 ; D. 1975 p.393, note Tedeschi ; A.J. 1974 p. 298 ; RD Publ. 1974 p. 467 note M. Waline ; Rev. Adm. 1974 p. 440 note Moderne
- CE Sect. 14 juin 1974, n°80624, conclusions Mandelkern, inédit au recueil Lebon, JCP 1974, II, 11606
- CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. 9 octobre 1974, *SA Morin et Cie.*, n°92912, inédit au recueil Lebon
- CE 3^{ème} et 5^{ème} s.-s. 3 février 1975, *Rabot*, n°87355, Rec. p. 82.
- CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. 5 février 1975, n°90788, 91255, inédit au recueil Lebon
- CE Sect. 14 mars 1975, *SA Quiblier et Fils et Fédération nationale de l'Industrie et des commerces en gros des viandes*, n°90410 et n°90411, Rec. p. 190
- CE Sect. 3 octobre 1975, *Association paritaire d'action sociale du bâtiment et des travaux publics de la région parisienne*, n°88053, Rec. p. 490, Dr. fisc. 1976, comm. 106
- CE 1^{ère} et 4^{ème} s.-s. 10 mars 1976, *Confédération nationale des auxiliaires médicaux et paramédicaux*, n°90939, Rec. p. 142
- CE 3^{ème} et 5^{ème} s.-s. 10 mars 1976, *Ville de Toulon*, n°93047, inédit au recueil Lebon
- CE 1^{ère} et 4^{ème} s.-s. 17 mars 1976, *Syndicat national des chaînes d'hôtels et restaurants de tourisme et d'entreprise*, n°96792, Rec. p. 160
- CE 2^{ème} et 6^{ème} s.-s. 7 avril 1976, *Syndicat autonome des fonctionnaires des cours et tribunaux*, n°89860, Rec. p. 186
- CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. 10 novembre 1976, *Sieur Flutet et a.*, n°98659, conclusions Rivière, Rec. p. 479, Dr. fisc. 1977 n°8, comm. 238
- CE 2^{ème} et 6^{ème} s.-s. 24 juin 1977, *Sieur Blondeau*, n°02127, inédit au recueil Lebon
- CE 2^{ème} et 6^{ème} s.-s. 25 novembre 1977, *Sieur Rolet (Désiré)*, n°02141, inédit au recueil Lebon
- CE Sect. 27 juillet 1979, *Syndicat national des fabricants de spiritueux consommés à l'eau*, n°9664, Rec. p. 335
- CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. 5 mars 1980, *Société civile professionnelle d'avocats "Chatenay, Reuter et Coursin"*, n°13801, inédit au recueil Lebon
- CE 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 27 novembre 1981, n°16814, Rec. p. 452, RJF 1/82, p. 8
- CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. 24 mars 1982, n°27576, RJF 5/82 n°455, inédit au recueil Lebon
- CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. 11 juin 1982, *Association « Centre médical et climatique Bellevue »*, n°22880, Rec. p. 229, RJF 8-9/82 n°782
- CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. 14 mars 1984, *SA Eyquem*, n°34430, Rec. p. 101, RJF, 5/84, n°593
- CE 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 27 juillet 1984, *SA Renfort Service*, n°34588, conclusions Racine, Rec. p. 292, Dr. Fisc. 1985, n° 11, comm. 596
- CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. 19 novembre 1984, *Société des techniques d'isolation*, n°17753, inédit au recueil Lebon, RJF 1/85 n°92
- CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. 18 novembre 1985, *Sarl Beauvallet*, n°43321, conclusions Fouquet, inédit au recueil Lebon, Dr. fisc. 1986 n°10, comm. 447



- CE 8^{ème} et 7^{ème} s.-s. 7 janvier 1985, Société « *Solex SA* », n°34936 et 34937, inédit au recueil Lebon
- CE Sect. 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. 19 mars 1986, *Société Mécanique Automobile de l'Est*, n°49261, inédit au recueil Lebon, RJF 5/86 n°501
- CE 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 30 mars 1987 SA, « *Labo Industries* », n°52754, Rec. p. 114
- CE 9^{ème} et 7^{ème} s.-s. r. 13 mai 1987, *M. Beer*, n°45609, inédit au recueil Lebon
- CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 2 novembre 1987, *Ministre de l'économie, des finances et du budget c/ société Polyclinique Notre-Dame de France*, n°66871, inédit au recueil Lebon
- CE 8^{ème} et 7^{ème} s.-s. 23 novembre 1987, *NPS et autres*, n°74364, 74365, 74366, 74368 et 74928, concl. Chahid-Nouraï, Rec. p. 375, RJF 1/88 n° 43
- CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. 6 janvier 1988, *Entreprise Georges Dobrouckess*, n°40222, concl. Le Roy, Rec. p. 765, Dr. fisc. 1989 n°2134, inédit au recueil Lebon
- CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. 24 février 1988, *Société de gestion et de participation du Rouvray*, n°84073, inédit au recueil Lebon, RJF 3/88 n°342
- CE 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 27 juillet 1988, *SARL Boutique 2M*, n°50020, Rec. p. 305, RJF 10/88
- CE 1^{ère} et 4^{ème} s.-s. 7 octobre 1988, *Fédération autonome des transports*, n°46619, Rec. p. 333
- CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. 19 octobre 1988, *SARL « Laboratoires Sicca »*, n°56218, concl. O.Fouquet, Rec. p. 349, RJF 12/88 n°1312, p. 723
- CE 8^{ème} et 7^{ème} s.-s. 15 février 1989, *Liberatore*, n°71364, inédit au recueil Lebon, RJF 4/89 n°401
- CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. 3 mars 1989, *Lainière de Picardie*, n°77581, inédit au recueil Lebon, RJF 5/89 p. 263
- CE Ass. 20 octobre 1989, *Nicolo*, n°108243, concl. Frydman, Rec. p. 190, RFDA 1989 p. 812 note Genevois, RDP 1990 p. 801 note Touchard
- CE Ass. 22 décembre 1989, *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier*, n°86113, Rec. p. 260, Dr. fisc. 1990 n°14 comm. 716 ; RJF 2/90 n°130
- CE Sect. 4 mai 1990, *Association freudienne et a.; M. Robinet et a.*, n°55124 et n°55137, Rec. p. 111
- CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 16 mai 1990, *Gonzalez de Gaspard*, n°88782 et 95932, Rec. p. 126, Droit fiscal 1990, n° 48, comm. 2209 ; RJF 1990, n° 825
- CE 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 8 juin 1990, *Société des grandes entreprises de distribution Inno France*, n°92501, Rec. p. 152
- CE 8^{ème} et 7^{ème} s.-s. r. 8 août 1990, *CCI Dunkerque*, n°68387, Rec. p. 245, RJF 8-9/90 n°1101
- CE 4^{ème} et 1^{ère} s.-s. r. 24 septembre 1990, *Boisdet*, n°58657, Rec. p. 250
- CE 7^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 17 octobre 1990, *M. Gilbert Loiseau*, n°83310, Rec. p. 282, RJF 11/90 n°1317
- CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 31 octobre 1990, *Union des chambres syndicales de l'industrie du pétrole*, n°82793, Rec. p. 304
- CE 8^{ème} et 7^{ème} s.-s. r. 9 janvier 1991, *Sté. Siemens*, n°63685, inédit au recueil Lebon, Les Petites Affiches 7 juin 1991, n°68, p. 7-9
- CE 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 8 février 1991, *Société Becuwe-Thomselle*, n°75749, Rec. p.47



- CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 27 février 1991, *Association des artistes peignant de la bouche et du pied*, n°48780, inédit au recueil Lebon, Dr. fisc. 1992, com. 664
- CE 15 avril 1991, *Association Profor BTP*, n°77 075 et n°77 076, conclusions Martin, Rec. p. 138, Dr. fisc. 1993 n°14 p. 722
- CE 9^{ème} et 7^{ème} s.-s. r. 17 février 1992, *Société Carrefour*, n°74272, conclusions Martin, Rec. p. 67, RJF 4/92 p. 267
- CE 1^{ère} et 4^{ème} s.-s. r. 17 avril 1992, *Assoc. La vache à lait qui refuse de se laisser traire*, n°117604, conclusions Le Chatelier, inédit au recueil Lebon, RJDA 1992 p. 443
- CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 13 décembre 1993, *Association Clinique Saint-Martin-La-Forêt*, n°115097, conclusions Delmas-Marsalet, Rec. p. 364, Dr. fisc. 1994 comm. 435
- CE 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 18 mars 1994, *SA Sovermarco-Europe*, n°68799-70814, Rec. p. 131
- CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 15 juin 1994, *Société d'assurance mutuelle sur la vie La Mondiale et autres*, n°140153, n°140265, conclusions Loloum, inédit au recueil Lebon, Dr. fisc. 1994 n°52, comm. 2250
- CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 28 octobre 1994, *Sté de commercialisation d'aliments du bétail (SOCAB)*, n°118397, inédit au recueil Lebon, Dr. fisc. 1995, n°9, comm. 370
- CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 21 juin 1995, *SA Sofige*, n°132531, conclusions Martin, Rec. p. 252, RJF 8-9/95 p. 599
- CE Sect. 30 juin 1995, *Gouvernement du territoire de Polynésie française*, n°162329, conclusions Bachelier, Rec. p. 279, Dr. fisc. 1995, n°48, RJF 10/95 p. 639-642
- CE 9^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 26 juin 1996, *SARL Rougier-Hornitex*, n°80178, inédit au recueil Lebon
- CE Sect. 8 novembre 1996, *Fédération française des sociétés d'assurance et autres*, n°122644, Rec. p. 441, CJEG 1999 p. 400
- CE Sect. 28 mars 1997, *Sté Baxter et a.*, n°179049, 179050 et 179054, conclusions Bonichot, Rec. p. 450, RFDA 1997 p. 453
- CE 1^{ère} et 4^{ème} s.-s. r. 3 novembre 1997, *Société Top Loisirs Guy Merlin*, n°156675, inédit au recueil Lebon
- CE Sect. 3 nov. 1997, *Sté Million et Marais, Sté Yonne Funéraire, Sté. Intermarbres*, n°169907, conclusions Stahl, Rec. p. 406, concl. AJ 1997, p. 945, chron. T.-X. Girardot et F. Raynaud, AJ 1998 p. 247, RFDA 1997 n°6 p. 1228, note Gaudemet, RDP 1998 n°1 p. 256
- CE 1^{ère} et 4^{ème} s.-s. r. 1^{er} avril 1998, *Union hospitalière privée et fédération intersyndicale des établissements d'hospitalisation privée*, n°188529, 188539, Rec. p. 114
- CE Section, 9 avril 1999, *Société The Coca Cola Company*, n°201853, conclusions Arrighi de Casanova, Rec. p. 119, RFDA 1^{er} août 1999
- CE Sect. 1^{er} octobre 1999, *Miquelard*, n°143633, Rec. p.283
- CE Sect. 1^{er} octobre 1999, *Association Jeune France*, n°170289, Rec. p. 285, CJEG 1999 p. 400, Dr. fisc. 2000, n°7, comm. 106, concl. J. Courtial ; RJF 11/ 99, n°1354, chron. E. Mignon, p. 823 à 832
- CE 8^{ème} et 9^{ème} s.-s. 7 janvier 2000, *Société Entreprise Jean François*, n°187802, inédit au recueil Lebon, RDF 2000 p. 490



- CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. r. 1^{er} mars 2000, *Association Foire nationale des vins*, conclusions Arrighi de Casanova n°197584, Rec. p. 112, RDF 2000 n°732 p. 1300
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 19 avril 2000, *SA Fabricauto-Essarauto*, n°172003, inédit au recueil Lebon, RJF 5/2000 n°631
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. 31 mai 2000, *Société Pantochim*, n°192006, inédit au recueil Lebon
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 31 mai 2000, *M. Pelle*, n°185742, inédit au recueil Lebon
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 27 juillet 2001, *Union française de banque (UFB) Locabail*, n°219281, inédit au recueil Lebon, RJF 11/2001 n°1391
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 18 février 2002, *Société Bic*, n°220796, Rec. p. 49, RJF 5/2002 n°520 ; BDCF 2002 n°5 p. 27, concl. G. Goulard
- CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. r. 6 mars 2002, *Union des métiers et des industries de l'hôtellerie, Syndicat national de la restauration publique organisée (SNPRO)*, n°225980, conclusions Bachelier, Rec. p. 72, RJF 2002 p. 366
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 30 décembre 2002, *Média Saturn France*, n° 238031, inédit au recueil Lebon, RJF 3/03 n°311
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 3 novembre 2003, *Société Trinome* n°232393, conclusions Vallée, Rec. p. 431, BDCF 1/04, n°1, RJF 1/04, chron. L. Olléon
- CE Sect. 30 décembre 2003, *SARL Coréal Gestion*, n°249047, Rec. p. 525
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 15 juillet 2004, *SA Gemo*, n°264494, Rec. p. 341, RJF 2004 p. 726
- CE Sect. 29 déc. 2004, *SA Joseph Perasso et Fils*, n°269992, Rec. p. 471
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 23 mars 2005, *Société Doux et Société Doux Frais*, n°269059, inédit au recueil Lebon
- CE 9^{ème} s.-s. 1^{er} avril 2005, *SA Ecosita*, n°262687, inédit au recueil Lebon
- CE Sect. 14 avril 2005, *Société Pelimex*, n°279001, inédit au recueil Lebon
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 10 août 2005, *M. Sarteur*, n°259741, Rec. p. 381
- CE 10^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 15 mars 2006, *M. Flosse et autres*, n°288391, inédit au recueil Lebon
- CE 10^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 22 mars 2006, *SARL Sajega et autres*, n°288757, inédit au recueil Lebon
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. 3 novembre 2006, *min. c/ Sté Alccad*, n°285581, inédit au recueil Lebon
- CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. r. 21 décembre 2006, *Min. Eco. c/ SA Auchan France*, n°288562, inédit au recueil Lebon, Dr. fisc. 2007 comm. 735
- CE 10^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 12 janvier 2007, *M. Flosse*, n° 293542, n° 293924, n° 294054, Rec. p. 12
- CE 10^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 17 janvier 2007, *Banque fédérative du Crédit Mutuel*, n°262967, inédit au recueil Lebon
- CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. r. 10 juillet 2007, *SARL Final*, n°288484, inédit au recueil Lebon
- CE 21 décembre 2007, *SASP Football-Club de Metz*, n°295646, conclusions Collin, Rec. p. 537, note O. Fouquet, Juris-Data n°2007-081245, RDF n°6, 7 février 2008, comm. 167, SIMON D., *Taxe sur les salaires*, Europe, n°3, Mars 2008
- CE 9^{ème} et 10^{ème} 28 décembre 2007, *Société des Eaux de la Presqu'île Guérandaise*, n°296837, Rec. p. 743



- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 28 décembre 2007, *SA Domaine Clarence Dillon*, n°284899, inédit au recueil Lebon, RJF 3/08 n°269
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 3 septembre 2008, *Mme. Daoud*, n°307514, n°308581, 308631, 308632, inédit au recueil Lebon
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 1er juillet 2009, *Min. c/ SA André Gaubert*, n°298513, inédit au recueil Lebon, RJF 10/09, n°848
- CE Ass. 30 octobre 2009, *Mme. P.*, n°298348, Rec. p. 408
- CE 3^{ème} et 8^{ème} s.-s. r. 25 novembre 2009, *Compagnie Rhénane de Raffinage*, n°307227, conclusions Geffray, Rec. p. 723, RDF n°7 du 18 février 2010 p. 21
- CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. 16 juin 2010, *min c./ ESBH*, n°325120, inédit au recueil Lebon, RJF 10/10 n°881
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 1er juillet 2010, *Société financière du Val*, n°304673, Rec. p. 744
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 16 juillet 2010, *Société du Grand Casino de Gréoux*, n°339296, inédit au recueil Lebon
- CE 9^{ème} et 10^{ème} 23 juillet 2010, *M. Monnot*, n°340114, inédit au recueil Lebon
- CE 10^{ème} et 9^{ème} s.-s. r. 24 septembre 2010, *SASF*, n°341141, inédit au recueil Lebon
- CE 8^{ème} s.-s. 15 décembre 2010, *Société Euro Communication Equipements*, n°322893, inédit au recueil Lebon
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 23 décembre 2010, *Caisse Régionale de Crédit Agricole Mutuel de Centre Ouest*, n°321068, inédit au recueil Lebon
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 23 décembre 2010, *Commune de Saint-Jorioz*, n°307856, Rec. p. 527, Francis Lefebvre, 18 février 2011, 9/11, spéc. p. 4-5
- CE 9^{ème} s.-s. 23 décembre 2010, *Sécurispace Industries*, n°343576, inédit au recueil Lebon, RJF 3/2011 n°363
- CE 3^{ème} et 8^{ème} s.-s. 2 mars 2011, n°345288, inédit au recueil Lebon
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 20 avril 2011, *Société Auchan France*, n°346649, inédit au recueil Lebon
- CE 9^{ème} s.-s. 8 juillet 2011, n°320104, inédit au recueil Lebon
- CE Sect. 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 28 juillet 2011, n°318132, inédit au recueil Lebon
- CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. r. 3 août 2011, n°322856, inédit au recueil Lebon
- CE 8^{ème} et 3^{ème} s.-s. r. 9 novembre 2011, *Sté. Laboratoire Juva Santé*, n°342965, inédit au recueil Lebon
- CE 9^{ème} et 10^{ème} s.-s. r. 16 novembre 2011, n°349751, inédit au recueil Lebon

D. Les avis et décisions du Conseil de la concurrence / Autorité de la concurrence

- Cons. conc. 8 juillet 1998 avis n°97-A-18 relatif à une demande d'avis du Ministre délégué aux finances et au commerce extérieur concernant l'application de l'article 10-1 de l'ordonnance au secteur du disque
- Cons. conc. 23 déc. 2004 décision n°04-D-79 relative à des pratiques mises en oeuvre par la régie départementale des passages d'eau de la Vendée
- Cons. conc. 14 mars 2007 décision n°07-D-09 relative à des pratiques mises en oeuvre par le laboratoire GlaxoSmithKline France

Cons. conc. 24 juillet 2007 décision n°07-D-24 relative à des pratiques mises en oeuvre par le réseau Léonidas

E. Jurisprudence européenne

1) Les décisions de la Commission européenne

Commission 15 septembre 1980 relative au système de fiscalisation partielle des contributions patronales au système d'assurance contre la maladie en Italie n°80/932/CEE

Commission 25 juillet 1990 relative aux aides d'État prévues par les décrets-lois n°174 du 15 mai 1989 et n°254 du 13 juillet 1989 (report d'imposition de plus-values d'apport), 92/389/CEE

Commission du 13 février 2008 n°480/2007

Commission 8 juillet 2009 C 4/07 n°465/06

2) Tribunal de Première Instance des Communautés Européennes

TPICE 4 avril 2001, *Regione autonoma Friuli Venezia Giulia*, aff. T-288-97, Rec., II, p. 1169

TPICE 6 mars 2002, *Territorio Historico de Alava-Disputacion*, aff. jtes. T-92/00 et T-103/00, Rec., II, p. 1385

TPICE 6 juin 2002, *Airtours-Firstchoice c/. Commission*, aff. T-342/99, Rec., II, p. 2585

TPICE 26 janvier 2005, *Laurent Piau c/ Commission des Communautés européennes*, aff. T-193/02, Rec., II, p. 209

TPICE 26 janvier 2006, *Stadtwerke Schwäbische Hall GmbH*, aff. T-92/02, Rec., II, p. 11

TPICE 5 avril 2006, *Deutsche Bahn*, aff. T-351/02, Rec., II, p. 1047

3) Les arrêts de la CJCE/CJUE

CJCE 17 juillet 1959, *Société nouvelle des usines de Pontlieue-Aciéries du Temple / Haute Autorité de la CECA*, aff. C-32/58, Rec. p. 275

CJCE 17 décembre 1959, *Société des fonderies de Pont-à-Mousson*, aff. C-14/59, Rec. p. 445

CJCE 10 mai 1960, *Compagnie des hauts fourneaux et fonderies de Givors e.a. / Haute Autorité de la CECA*, aff. jtes. C-27/58 et C-28/58, Rec. p. 503

CJCE 23 février 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen* aff. C-30/59, Rec., p. 39

CJCE, 13 juillet 1962, *Mannesmann*, aff. C-19/61, Rec. p. 675

CJCE 17 juillet 1963, *Italie c/ Commission*, aff. C-13/63, Rec. p. 337

CJCE 12 décembre 1967, *Brasserie de Haecht*, aff. 23/67 Rec., I, p. 526

CJCE 4 avril 1968, *Fink-Frucht*, aff. C-27/67, Rec. p. 327



- CJCE 10 mars 1970, *Commission c./ Gouvernement de la République Italienne*, aff. C-7/69, Rec. p. 111
- CJCE 7 février 1973, *Commission c./ République italienne*, aff. C-39/72, Rec. p. 101
- CJCE 24 octobre 1973, *Merkur c./ Commission*, aff. C-43/72, Rec. p. 1055
- CJCE 12 février 1974, *Sotgiu*, aff. C-152/73, Rec. p. 153
- CJCE 14 mai 1974, *J. Nold, Hohlen-und Baustoffgroshandlung c./ Commission*, aff. C-4/73, Rec. p. 491
- CJCE 2 juillet 1974, *Italie c./ Commission*, aff. C-173/73, Rec. p. 709
- CJCE 11 juillet 1974, *Procureur du Roi c./ Benoît et Gustave Dassonville*, aff. C-8/74, Rec. CJCE 1974 p. 837
- CJCE 3 décembre 1974, *Van Binsbergen*, aff. C-33/74, Rec. p. 1299
- CJCE 17 février 1976, *Rewe-Zentrale*, aff. C-45/75, Rec. p. 679
- CJCE 19 octobre 1977, *SA Moulins et huileries de Pont-à-Mousson c./ ONIC*, aff. jtes. C-124/76 et C-20/77, Rec. p. 1795
- CJCE 19 octobre 1977, *Ruckdeschel*, aff. jtes. C-117/76 et C-16/77, conclusions AG Capotorti, Rec. p. 1779
- CJCE 25 octobre 1977, *Métro*, aff. 26/76, Rec. p. 1875
- CJCE 16 novembre 1977, *GB-Inno/ATAB*, aff. C-13/77, Rec. p. 2115
- CJCE 24 janvier 1978, *Van Tiggele*, aff. C-82/77, Rec. p. 25
- CJCE 29 juin 1978, *Statens Kontrol*, aff. C-142/77, Rec. 1978 p. 1543
- CJCE 10 octobre 1978, *Entreprise H. Hansen*, aff. C-148/77, Rec. p. 1787
- CJCE 13 février 1979, *Hoffman-La Roche c/ Commission*, aff. C-85/76, Rec. p. 461
- CJCE 12 juin 1979, *Nederlandse Spoorwegen*, aff. C-126/78, Rec. p. 2041
- CJCE 27 février 1980, *Commission c./ Royaume-Uni*, aff. C-170/78, Rec. p. 385
- CJCE 17 septembre 1980, *Philip Morris c/Commission*, C-730/79, Rec. p. 2671
- CJCE 28 janvier 1981, aff. C-32/80, Rec. p. 251
- CJCE, 7 avril 1981 *NV United Foods*, aff. C-132/80, Rec. p. 995
- CJCE 5 avril 1984, *Van de Haar et Kaveka de Meern*, aff. jtes. C-177 et C-178/82, Rec. p.1797
- CJCE 7 mai 1985, *Commission c./ République Française*, aff. C-18/84, Rec. p. 1339
- CJCE 9 mai 1985, *Humblot*, aff. C-112/84, Rec. p. 1367
- CJCE 28 janvier 1986, *Commission c./ France*, aff. C-270/83, Rec. p. 273
- CJCE 12 mars 1987, *Commission c./ Grèce*, aff. C-176/84, Rec. p. 1193
- CJCE 7 mai 1987, *Cooperativa Co-Frutta Srl*, aff. C-193/85, Rec. p. 2085
- CJCE 17 sept. 1987, *Feldain*, aff. C-433/85, conclusions Mischo, Rec. p. 3521, Dr. fisc. 1987, n°47-48 comm. 2171
- CJCE 21 septembre 1988, *Van Eycke*, aff. C-257/86, Rec. p. 4769
- CJCE 8 mai 1990, *Biehl c./ Administration des contributions*, aff. C-175/88, Rec., I, p. 1779
- CJCE 11 décembre 1990, *Commission c./ Royaume du Danemark*, aff. C-47/88, Rec., I, p. 4509
- CJCE 19 mars 1991, *République française c./ Commission*, aff. C-202/88, Rec., I, p. 1223
- CJCE 18 avril 1991, *Les Assurances du crédit Compagnie belge d'assurances crédit S.A. / Conseil et Commission des Communautés européennes*, aff. C-63/89, conclusions AG Tesouro, Rec., I, p. 1799



- CJCE 26 juin 1991, *Commission c./ Grand Duché de Luxembourg*, aff. C-152/89, Rec., I., p. 3141
- CJCE 3 juillet 1991, *Akzo Chemie BV c/ Commission*, aff. C-62/86, Rec., I, p. 3359
- CJCE 25 juillet 1991 *Säger* aff. C-76/90, Rec., I., p. 4221
- CJCE 23 novembre 1991, *Höfner*, aff. C-41/90, Rec., I., p. 1979
- CJCE 10 décembre 1991, *Merci - Porto di Genova* aff. C-179/90, Rec., I., p. 5889
- CJCE 28 janvier 1992, *H.M. Bachmann c/Belgique*, aff. C-204/90, Rec., I, p. 249
- CJCE 31 mars 1992, *Dansk Denkvit*, aff. C-200/90, Rec., I, p. 2217
- CJCE 16 juillet 1992, *Legros*, aff. C-163/90, Rec., I, 4625
- CJCE 16 décembre 1992, *Lornoy en Zonen*, aff. C-17/91, Rec., I, p. 6546
- CJCE 13 juillet 1993, *Commerzbank AG*, aff. C-330-91, Rec., I, p. 4017
- CJCE 2 août 1993, *Commission c./ France*, aff. C-276/91, Rec., I, p. 4413
- CJCE 24 novembre 1993, *Procédure pénale c./ Bernard Keck et Daniel Mithouard*, aff. jtes. C-267/91 et C-268/91, Rec., I, p. 1141
- CJCE 15 mars 1994 *Banco de credito industrial*, aff. C-387/92, Rec., I, p. 902
- CJCE 9 août 1994, *Vander Elst*, aff. C-43/93, Rec., I, p. 3803
- CJCE 5 octobre 1994, *Allemagne c./ Conseil*, aff. C-280/93, Rec., I, p. 49073
- CJCE 14 février 1995, *M. Schumacker*, aff. C-279/93, Rec., I, p.225, Dr. fisc. 1995 n°20 comm. 1089, note Allard de Waal
- CJCE 9 mars 1995, *Nunes Tadeu*, aff. C-345/93, Rec., I, p. 479
- CJCE 11 août 1995, *Wielockx*, aff. C-80/94, Rec., I, p.2493
- CJCE 14 novembre 1996, *Tetra Pak II*, aff. C-333/94, Rec., I, p. 5951
- CJCE 14 janvier 1997, *Comateb*, aff. jtes. C-192/95 et 218/95, Rec., I, p. 165
- CJCE 5 juin 1997, *SETTG*, aff. C-398/95, Rec., I, p. 3091
- CJCE 26 juin 1997, *Careda SA*, aff. C-370/95, conclusions Léger, Rec., I, p. 3721
- CJCE 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, aff. C-28/95, Rec., I, p. 4161
- CJCE 25 mars 1998, *FFSA et autres c./ Commission*, aff. C-174/97, Rec., I, p. 1303
- CJCE 12 mai 1998, *Gilly*, aff. C-336/96, Rec., I, p. 2793
- CJCE 11 juin 1998, *Fischer*, aff. C-283/95, conclusions Jacobs Rec., p. 3369, JCP E 1998, p. 1124 ; Europe 1998, comm. 293
- CJCE 16 juillet 1998, *I.C.I.*, aff. C-264/96, Rec., I, p. 4695
- CJCE 29 avril 1999, *Royal Bank of Scotland*, aff. C-311/97, Rec., I, p. 2651
- CJCE 19 mai 1999, *Italie c/ Commission*, aff. C-6/97, Rec., I, p. 2981
- CJCE 17 juin 1999, *Royaume de Belgique c./Commission*, aff. C-75/97, Rec., I, p. 3671
- CJCE 8 juillet 1999, *Société Baxter*, aff. C-254/97, Rec., I, p. 4809
- CJCE 7 septembre 1999, *Gregg*, aff. C-216/97, Rec., I, p. 4947
- CJCE 14 septembre 1999, *Frans Gschwind*, aff. C-391/97, Rec., I, p. 5451



CJCE 21 septembre 1999, *Albany International BV*, aff. C-67/96, Rec., I, p. 5751
CJCE 21 septembre 1999, *Saint-Gobain ZN*, aff. C-307/97, Rec., I, p. 6161
CJCE 5 octobre 1999, *France c/ Commission*, aff. C-251/97, Rec., I, p. 6639
CJCE 14 octobre 1999, *Sandoz GmbH c./ Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland*, aff. C-439/97, Rec., I, p. 7041
CJCE 26 octobre 1999, *Eurowings* aff. C-294/97, Rec., I, p. 7447
CJCE 28 octobre 1999, *Skattenministeriet c./ Bent Vestergaard* aff. C-55/98, Rec., I, p. 7641
CJCE 27 janvier 2000, *Graf*, aff. C-190/98, Rec., I, p. 493
CJCE 19 septembre 2000, *Allemagne c./ Commission*, aff. C-156/98, Rec., I, p. 6857
CJCE 14 décembre 2000, *AMID*, aff. C-141/99, Rec., I, p. 11619
CJCE 3 mai 2001, *Commission c./ France*, aff. C-481/98, concl. J. Mischo, Rec., I, p. 3369, Dr. Fisc 2001 n°43 comm. 979 note E. Meier
CJCE 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline*, aff. C-143/99, Rec., I, p. 8365
CJCE 29 novembre 2001, *François de Coster c./ Collège des bourgmestres et échevins de Watermael-Boitsfort*, aff. C-17/00, Rec., I, p. 9445
CJCE 12 décembre 2002, *Lankhorst-Hohorst*, aff. C-324/00, Rec., I, p. 11779
CJCE 13 juin 2002, *Sea-Land*, aff. jtes. C-430/99 et C-431/99, Rec., I, p. 5235
CJCE 24 juillet 2003, *Altmark Trans GmbH*, aff. C-280/00, Rec., I, p. 7747
CJCE 2 octobre 2003, *Weber's Wine World*, aff. C-147/01, Rec., I, p. 11365
CJCE 9 décembre 2003, *Commission c/Italie*, aff. C-129/00, Rec., I, p. 14637
CJCE 12 juillet 2003, *Gerritse*, aff. C-234/01, Rec., I, p. 5933
CJCE 24 juillet 2003, *Altmark Trans GmbH*, aff. C-280/00, Rec., I, p. 7747
CJCE 9 septembre 2003, *Consorzio Industrie Fiammiferi c./ Autorita Garante della Concorrenza e del Mercato*, aff. C-198/01, Rec., I, p. 8055
CJCE 29 avril 2004, *Gil Insurance Ltd*, aff. C-308/01, Rec., I, p. 4777
CJCE 1^{er} juillet 2004, *Wallentin*, aff. C-169/03, Rec., I, p. 6443
CJCE 15 juillet 2004, *Royaume d'Espagne*, aff. C-501/00, Rec., I, p. 6717
CJCE 15 juillet 2004, *Pearle BV*, aff. C-345/02, Rec., I, p. 7139
CJCE 7 septembre 2004, *Manninen*, aff. C-319/02, Rec., I, p. 7477
CJCE 5 octobre 2004, *CaixaBank France*, aff. C-442/02, Rec., I, p. 8961
CJCE 13 janvier 2005, *Streekgewest Westelijk*, aff. C-174/02, Rec., I, p. 85
CJCE 17 février 2005, *Viacom Outdoor*, aff. C-134/03, Rec., I, p. 1167
CJCE 3 mars 2005, *Wolfgang Heiser*, C-172/03, Rec., I, p. 1627
CJCE 26 mai 2005, *Kingscrest Associates et Montecello*, aff. C-498/03, Rec., I, p. 4427
CJCE 2 juin 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, aff. C-378/02, Rec., I, p. 4685, RDF n°11, 16 Mars 2006
CJCE 12 juillet 2005, *Schempp*, aff. C-403/03 Rec., I, p. 6421



- CJCE 8 septembre 2005, *Mobistar*, aff. jtes. C-544/03 et C-545/03, Rec., I, p. 7723
- CJCE 13 décembre 2005, *Marks and Spencer*, aff. C-446/03, Rec., I, p. 10837
- CJCE 15 décembre 2005, *Unicredito Italiano*, aff. C-148/04, Rec., I, p. 11137
- CJCE 10 janvier 2006, *Ministero dell'Economia e delle Finanze*, aff. C-222/04, Rec., I, p. 289
- CJCE 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, aff. jtes. C-393/04 et C-41/05, Rec., I, p. 5293
- CJCE 22 juin 2006, *Commission des Communautés européennes*, aff. C-399/03, Rec., I, p. 5629
- CJCE 6 septembre 2006, *Portugal c/ Commission*, aff. C-88/03, Rec., I, p. 7115; Dr. fisc. 2006, n°38, act. 169
- CJCE 7 septembre 2006, *Laboratoires Boiron*, aff. C-526/04, Rec., I, p. 7529, chron. Les Petites Affiches 18 décembre 2006 n°251 p. 12
- CJCE 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, aff. C-196/04, Rec., I, p. 7995
- CJCE 3 octobre 2006, *Banca Popolare di Cremona*, aff. C-475/03, Rec., I, p. 9373, Dr. fisc. 2006, n°48, comm. 754, note O. Fouquet
- CJCE 9 novembre 2006, *Commission c./ Belgique*, aff. C-433/04, Rec., I, p. 10653
- CJCE 14 novembre 2006, *Kerckaert et Morres*, aff. C-513/04, Rec., I, p. 10967
- CJCE 5 décembre 2006, *Cipolla e.a.*, aff. C-94/04 et C-202/04, Rec., I, p. 11421
- CJCE 7 décembre 2006, *Eurodental*, aff. C-240/05, Rec., I, p. 11479
- CJCE 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, aff. C-374/04, Rec., I, p. 11673
- CJCE 14 décembre 2006, *Denkavit*, aff. C-170/05, Rec., I, p. 11949
- CJCE 13 mars 2007, *Thin Cap Group Litigation*, aff. C-524/04, Rec., I, p. 1835
- CJCE 6 décembre 2007, *Columbus Container*, aff. C-298/05, Rec., I, p. 10451
- CJCE 18 décembre 2007, *Laval un Partneri*, aff. C-341/05, Rec., I, p. 11767
- CJCE 28 février 2008, *Deutsche Shell*, aff. C-293/06, Rec., I, p. 1129
- CJCE 13 mars 2008, *Commission c./Espagne*, aff. C-248/06, Rec., I, p. 47
- CJCE 15 mai 2008, *Lidl Belgium*, aff. C-414/06, Rec., I, p. 3601, RJF 8-9/08 n°1030
- CJCE 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund NV*, aff. C-194/06, conclusions Blot, Rec., I, p. 3747
- CJCE 22 mai 2008, *Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA*, aff. C-162/07, Rec., I, p. 4019
- CJCE 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council et autres*, aff. C-288/07, Rec., I, p. 7203
- CJCE 27 novembre 2008, *Papillon*, aff. C-418/07, Rec., I, p. 8947, RJF 1/09 n°180
- CJCE 22 décembre 2008, *British Aggregates c./ Commission*, aff. C-487/06 P, Rec., I, p. 10515
- CJCE 23 avril 2009, *Puffer*, aff. C-460/07, Rec., I, p. 3251
- CJCE 28 avril 2009, *Commission/Italie*, aff. C-518/06, Rec., I, p. 3491
- CJCE 4 juin 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, aff. C-102/08, Rec., I, p. 4629
- CJUE 11 mars 2010, *Attanasio Group*, aff. C-384/08, Rec., I, p. 2055
- CJUE 29 mars 2011, *Commission/Italie*, aff. C-565/08, Rec., I, p. 2101
- CJUE 8 septembre 2011, *Paint Graphos*, aff. jtes. C-78/08 à C-80/08, Rec., I, p. 7611
- CJUE 8 septembre 2011, *Commission européenne contre Royaume des Pays-Bas*, aff. C-279/08, Rec., I, p. 7671



CJUE 4 octobre 2011, *Football Association Premier League e.a.*, aff. jtes. C-403/08 et C-429/08, Rec., I, p. 9083
CJUE 15 novembre 2011, *Commission européenne et Royaume d'Espagne c./ Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, aff. jtes. C-106/09 P et C-107/09 P, Rec., I, p. 11113, Dr. fisc. 2013, n° 25, p. 335, Etude E. Broussy
CJUE 24 novembre 2011, *Italie c./Commission*, aff. C-458/09 P, Rec., I, p. 179
CJUE 8 décembre 2011, *France Télécom SA*, aff. C-81/10 P, Rec., I, p. 12899
CJUE 27 mars 2012, *Post Danmark A/S*, aff. C-209/10, non encore publié
CJUE 18 octobre 2012, *X*, aff. 498/10, non encore publié
CJUE 5 février 2014, *Hervis Sport*, aff. C-385/12, non encore publié

V. Documentation et rapports de l'administration

A. Les instructions et notes

Note DGI du 18 mai 1972 BODGI 4A-6-72
Instruction fiscale du 1^{er} mars 1995, BOI 4H-1351
Instruction fiscale du 30 octobre 1997, BOI 4-C-622
Instruction fiscale du 15 septembre 1998, BOI 4H-5-98, codifiée au BOFiP Impôts BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 n°570
Instruction fiscale du 3 mai 2007, BOI 4 A-6-07
Instruction fiscale du 25 mai 2010, BOI 6 E-1-10

B. Documents divers

6ème rapport au Président de la République relatif à la TVA, Conseil des Impôts, 1982, J.O. du 18 février 1983 n°1
CARROLL M.B., Taxation of Foreign and National Enterprises (Vol. IV) - Methods of Allocating Taxable Income, League of Nations Document n°C.425(b).M.217(b) .1933.11.A, September 30, 1933
DURIEUX B., SUBREMON P. *et al.*, Évaluation des effets de la réforme de la taxe professionnelle sur la fiscalité des collectivités locales et sur les entreprises, La Documentation française, mai 2010, 69 p.
Entreprises et « niches » fiscales et sociales, Conseil des prélèvements obligatoires, octobre 2010, 357 p.
Fiscalité et vie des entreprises, Conseil des impôts, 1994, T. 1, 61 p.
MARINI P., La concurrence fiscale en Europe, Rapport Sénat n°483 (1998-1999)
La concurrence fiscale et l'entreprise, Conseil des impôts, 2004 364 p.
L'impôt sur la consommation, OCDE, 1988, 370 p.



Les prélèvements obligatoires des entreprises dans une économie globalisée, Conseil des prélèvements obligatoires, octobre 2009, 300 p.

Les prix de transfert. Guide à l'usage des PME, Minefi 2006

Lettre du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie en date du 31 juillet 2000 aux conseils des sociétés Cadbury Schweppes France et Kraft Food France relative à une concentration dans le secteur de la confiserie.

London and Mexico Model Tax Conventions – Commentary and Text, League of Nations, Fiscal Committee, C.88.M.88.1946.II.A.

Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE, 22 juillet 2010, 409 p.

Prix de transfert et entreprises multinationales, OCDE, Paris, 1979, 106 p.

Recommandations de la Cour des comptes en vue d'une maîtrise des dépenses fiscales, RDF n°29, 19 Juillet 2007, act. 747

Concurrence, subventions et aides d'État, Revue de l'OCDE sur le droit et la politique de la concurrence, 01/01/2004, p. 132.

C. Documents Rapports publics du Conseil d'État

Rapport public du Conseil d'État, 1996, Considérations générales : Sur le principe d'égalité EDCE n° 48, 1997 spéc. p. 102

Rapport public du Conseil d'État, 1999, Considérations générales : L'intérêt général EDCE, n° 50, 1999

Rapport public du Conseil d'État, 2002, Considérations générales : Collectivités publiques et concurrence EDCE n°53, La Documentation française, 2002

VI. Thèses

A

AGENAU H., Le principe de l'égalité dans les lois fiscales, essai sur la jurisprudence du Conseil constitutionnel, Th. Paris II, 1997, 376 p.

B

BIDAUD L., La délimitation du marché pertinent en droit français de la concurrence, Litec, 2001, 700 p.

BLANLUET G., Essai sur la notion de propriété économique en droit privé français, L.G.D.J., 1999, 493 p.

BOST LAGIER V., L'exceptionnel en droit civil, Th. Paris II, 2002, 477 p.

BZOWSKI G., L'instrumentalisation fiscale du droit de propriété, Th. Paris II, 2011, 566 p.

C

CHARBIT N., Le droit de la concurrence et le secteur public, L'Harmattan coll. « Logiques juridiques », 2002, 530 p.

CLAMOUR G., Intérêt général et concurrence: essai sur la pérennité du droit public en économie de marché, Ed. D., 2006, 1044 p.

D

DEBOISSY F., La simulation en droit fiscal, L.G.D.J., 1997, 472 p.

DEDEURWAERDER G., Théorie de l'interprétation et droit fiscal, Ed. D., 2008, 486 p.

DELVOLVE P., Le principe d'égalité devant les charges publiques, L.G.D.J., 1969, 467 p.

H

HECKLY C., Rationalité économique et décisions fiscales, L.G.D.J., Bibliothèque de science fiscale, 1987, 379 p.

HERNU R., Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes, L.G.D.J., 2003, 550 p.

I

IVANTCHEVA-FLAMANT J., Le contrôle des opérations internationales par l'administration fiscale. Les prix de transfert, Th. Paris II, 2002, 504 p.

J

JEMMAR S., L'évaluation des biens et services en droit fiscal, L'Harmattan, 2010, 647 p.

M

MAILLOT J.-M., La théorie administrativiste des principes généraux du droit, Ed. D. coll. « Nouvelle bibliothèque de Thèses », 2003, 766 p.

MELIN-SOUCRAMANIEN F., Le principe d'égalité dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, Economica, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1997, 397 p.

MICHEAU C., Droit des aides d'État et des subventions en fiscalité, Droit de l'Union européenne et de l'OMC, Université du Luxembourg, Larcier, 2013, 261 p.

MONSENEGO J., Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market, Th. Paris I et Stockholm School of Economics, 2011, 556 p.



P

PELLETIER M., Les normes du droit fiscal, Th. Paris I, Ed. D., coll. « Nouvelle Bibliothèque de Thèses », 2006, 648 p.

PONTES VIEIRA I., La valeur en droit fiscal et douanier, Th. Paris II, 2010, 849 p.

R

RAINGEARD DE LA BLETIERE E., Les relations entre le droit de l'Union européenne et le droit fiscal international, Th. Paris I, 2008, 591 p.

S

SADOWSKY M., Droit de l'OMC, Droit de l'Union Européenne et fiscalité directe, Larcier, 2012, 616 p.

V

VAIL M., Marché Intérieur et neutralité de l'impôt direct : la construction fiscale européenne revisitée, Th. Paris II, 2011, 322 p.

VERGELY D., La notion d'exception en droit, Th. Paris X, 2006, 1250 p.

W

WOLF, M., Souveraineté fiscale et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes et de la Cour suprême des États-Unis, L.G.D.J., Bruylant, 2005, 500 p.