Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. PRIIT PIKAMÄE
présentées le 25 mai 2023[1]

**Affaire C-831/21 P**

**Fachverband Spielhallen eV,**
**LM**
**contre**

**Commission européenne**

« Pourvoi – Aides d'État – Notion d'aide – Avantage – Caractère sélectif – Traitement fiscal réservé aux exploitants de casinos publics en Allemagne – Rejet d'une plainte par la Commission »

1. « Simul stabunt aut simul cadent » (« Ils tiendront ensemble ou ils tomberont ensemble ») est une affirmation attribuée au pape Pie XI, exprimée au cours des négociations entreprises pour régler les relations entre l'Église romaine et l'ancien Royaume d'Italie, et ayant abouti à la signature, le 11 février 1929, des accords de Latran et du Concordat. Elle traduit la ferme volonté du souverain pontife de s'opposer à ce qu'un caractère irrévocable soit conféré aux seuls accords et que le sort de ces deux instruments soit ainsi dissocié.

2. Dans la présente affaire, la Cour est notamment interrogée sur la question de savoir si un tel lien existe entre l'avantage et la sélectivité, conditions constitutives de la notion d'« aide d'État », dans le domaine fiscal. Si tel était le cas, il en découlerait qu'un moyen soulevé devant le Tribunal à l'encontre de l'appréciation de la Commission européenne portant sur la satisfaction d'une de ces conditions devrait nécessairement être considéré comme visant également l'autre.

3. Par leur pourvoi, Fachverband Spielhallen e.V. et LM (ci-après les « requérantes ») demandent l'annulation de l'ordonnance du Tribunal de l'Union européenne du 22 octobre 2021, Fachverband Spielhallen et LM/Commission (T-510/20, ci-après l'« ordonnance attaquée », non publiée), par laquelle le Tribunal a rejeté leur recours tendant à l'annulation de la décision C(2019) 8819 final de la Commission, du 9 décembre 2019, concernant les aides d'État SA.44944 (2019/C) (ex 2019/FC) – Traitement fiscal réservé aux exploitants de casinos publics en Allemagne et SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) – Garantie présumée en faveur des exploitants de casinos publics en Allemagne (garantie de rentabilité) (JO 2020, C 187, p. 80, ci-après la « décision litigieuse »). En particulier, les requérantes contestent la décision du Tribunal de ne pas examiner leur argumentation au motif que celle-ci ne visait pas le constat de la Commission relatif à l'absence d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

[1] Langue originale : le français.

## Les antécédents du litige et la décision litigieuse

4. Le 22 mars 2016, les requérantes, Fachverband Spielhallen eV, une association professionnelle de 88 exploitants d'appareils de jeux d'argent, et LM, une exploitante d'appareils de jeux de hasard, ont déposé auprès de la Commission trois plaintes concernant le traitement fiscal des exploitants de casinos publics en Allemagne.

5. La troisième de ces plaintes portait plus précisément sur le Spielbank-Gesetz NRW (loi sur les casinos du Land de Rhénanie-du-Nord-Westphalie, ci-après la « loi sur les casinos »), qui avait été en vigueur en Rhénanie-du-Nord-Westphalie (Allemagne) jusqu'à son remplacement en 2020. En vertu de cette loi, Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (ci-après « WestSpiel ») était le seul concessionnaire de casinos publics dans ce Land.

6. Conformément à la loi sur les casinos, les recettes générées par ceux-ci étaient assujetties à deux régimes fiscaux différents. D'une part, les recettes dérivant des jeux d'argent et de hasard étaient assujetties à un régime fiscal particulier constitué d'une taxe sur les casinos. D'autre part, les recettes ne découlant pas de ces jeux, telles que les recettes provenant des espaces de restauration, étaient soumises au régime fiscal normal, constitué de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés et de la taxe professionnelle (ci-après le « régime fiscal normal »).

7. Par ailleurs, l'article 14 de la loi sur les casinos disposait que le bénéfice annuel déclaré par les exploitants de casinos publics, qu'il ait ou non résulté des jeux d'argent et de hasard, devait être reversé à hauteur de 75 % au Land de Rhénanie-du-Nord-Westphalie. Dans le cas où le quart restant de ce bénéfice dépassait 7 % de la somme des parts du capital social des réserves et du fonds de mutualisation, cet article prévoyait que l'intégralité de ce bénéfice devait être reversée à ce Land (ci-après le « prélèvement sur les bénéfices »).

8. Le prélèvement sur les bénéfices, à concurrence de la partie de celui-ci découlant des revenus non issus du jeu, était néanmoins déductible des bases imposables de la taxe professionnelle et de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés au titre des « dépenses induites par les opérations commerciales ». C'est cette déductibilité (ci-après la « déductibilité du prélèvement sur les bénéfices » ou la « mesure litigieuse ») que les requérantes contestaient dans leur troisième plainte au motif qu'elle constituerait une aide d'État.

9. Après des échanges de courriers avec les requérantes, la Commission a considéré, le 9 décembre 2019, que la mesure litigieuse ne comportait aucun avantage sélectif ni, partant, aucune aide et a donc décidé, par la décision litigieuse, de ne pas ouvrir, à son égard, la procédure formelle d'examen prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE.

10. Dans la décision litigieuse, la Commission a constaté que les revenus des exploitants de casinos publics ne provenant pas du jeu étaient soumis, d'une part, au régime fiscal normal et, d'autre part, au prélèvement sur les bénéfices, qu'elle a qualifié d'« impôt spécifique ».

11. La Commission a relevé que la déductibilité du prélèvement de la base imposable de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle résultait non pas d'une disposition spécifique, mais de l'application des règles générales d'imposition du régime fiscal normal, selon lesquelles les impôts sont calculés sur la base des bénéfices nets, après déduction des « dépenses induites par les opérations commerciales », telles que, en l'espèce, le prélèvement sur les bénéfices. Il s'ensuivait, selon la Commission, que la déductibilité du prélèvement sur les bénéfices ne conférait pas un avantage sélectif.

12. Dans la suite de la décision litigieuse, la Commission a poursuivi l'analyse de la mesure litigieuse au regard des arguments soulevés par les requérantes lors de la phase d'examen préliminaire.

13. La Commission a observé, en premier lieu, que, par leurs arguments, les requérantes soutenaient implicitement que le prélèvement sur les bénéfices était un impôt comparable aux impôts sur les bénéfices, lesquels n'étaient pas déductibles selon les règles générales d'imposition du régime fiscal normal, notamment en raison de l'article 4, paragraphe 5 ter, de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu). En revanche, selon la Commission, le prélèvement sur les bénéfices pouvait être considéré comme un impôt spécial sur les bénéfices. À cet égard, elle a fait valoir que l'article 4, paragraphe 5 ter, de la loi relative à l'impôt sur le revenu excluait la qualification de charge professionnelle déductible uniquement pour la taxe professionnelle, et non pour tous les impôts sur le bénéfice. En fait, d'après la Commission, aucune disposition ne s'opposait, de manière générale, à la déductibilité d'un impôt spécifique sur les bénéfices.

14. En deuxième lieu, la Commission a répondu à un argument que les requérantes avaient tiré de l'article 10, paragraphe 2, du Körperschaftsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les sociétés), selon lequel l'impôt sur le revenu et les autres impôts sur les personnes physiques n'étaient pas déductibles aux fins de l'établissement de la base imposable de l'impôt sur les sociétés. Elle a notamment fait observer que cette disposition visait les impôts généraux sur les bénéfices et que rien n'indiquait qu'elle s'appliquait aussi à un impôt supplémentaire spécial, tel que le prélèvement sur les bénéfices, qu'aucun contribuable autre que les exploitants de casinos publics ne payait et dont la base imposable ne correspondait pas exactement aux revenus générés par l'activité de ces derniers.

15. En troisième lieu, et en réponse à un autre argument des requérantes, tiré de ce que les dividendes n'étaient pas déductibles de l'assiette de la taxe professionnelle et de l'assiette de l'impôt sur le revenu selon les règles générales d'imposition du régime fiscal normal, la Commission a soutenu que le prélèvement sur les bénéfices n'était pas un dividende.

16. Au vu de ce qui précède, la Commission a considéré, dans la décision litigieuse, que la déductibilité du prélèvement sur les bénéfices était conforme à la règle générale de la déductibilité au titre des dépenses induites par les opérations commerciales et qu'elle ne présentait donc pas un caractère sélectif.

17. Enfin, la Commission a relevé, au point 159 de la décision litigieuse, que, en ce qui concerne plus spécifiquement le critère de l'avantage, les autres opérateurs économiques, et en particulier les exploitants d'appareils de jeux de hasard, n'étaient pas soumis au prélèvement sur les bénéfices. Dès lors, le fait que le montant de cet impôt spécifique était déduit de la base imposable d'autres impôts ne pouvait conférer à WestSpiel aucun avantage par rapport au régime fiscal normal.

18. À ce propos, la Commission a fait valoir que, en 2014, le prélèvement sur les bénéfices s'élevait à 82,02 millions d'euros et que les taux de la taxe professionnelle et de l'impôt sur les sociétés étaient respectivement de 17,7 % et de 15,6 %. Elle a dès lors fait observer que la déductibilité de ce prélèvement, dans les limites de l'article 14 de la loi sur les casinos, a conduit à ce que ces taux d'imposition ne soient pas appliqués à ce montant. En conséquence, la somme totale due par WestSpiel au titre de la taxe professionnelle et de l'impôt sur les sociétés a été réduite de

27,3 millions d'euros. Toutefois, la charge fiscale globale que WestSpiel a dû supporter a été augmentée, dans le même temps, d'un montant beaucoup plus élevé, à savoir précisément ces 82,02 millions d'euros correspondant au prélèvement sur les bénéfices.

19. La Commission a ainsi conclu, dans la décision litigieuse, que le prétendu avantage résultant de la possibilité pour un exploitant tel que WestSpiel de déduire partiellement le prélèvement sur les bénéfices des bases imposables de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle était en tout état de cause surpassé par la charge plus lourde liée au paiement de ce prélèvement, qui était spécifique aux exploitants de casinos publics et toujours beaucoup plus élevée que ces deux impôt et taxe.

20. À la note en bas de page 87 de la décision litigieuse, la Commission a précisé que, dans la mesure où l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle sont proportionnels et où l'impôt sur le revenu des personnes physiques est progressif par tranches, l'avantage des exploitants de casinos publics résultant de la réduction de la base imposable à concurrence d'une partie du prélèvement sur les bénéfices était inférieur au désavantage résultant de l'obligation pour ceux-ci de payer ce prélèvement.

**La procédure devant le Tribunal et l'ordonnance attaquée**

21. Par une requête déposée au greffe du Tribunal le 14 août 2020, les requérantes ont introduit un recours tendant à l'annulation de la décision litigieuse.

22. À l'appui de leur recours, elles ont invoqué un moyen unique tiré de la violation de leurs droits procéduraux en raison du refus de la Commission d'ouvrir la procédure formelle d'examen prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE, cette institution n'ayant pas été en mesure, au terme de la phase d'examen préliminaire, de surmonter toutes les sérieuses difficultés que, selon les requérantes, elle avait rencontrées.

23. Selon le Tribunal, ce moyen unique comportait, en substance, cinq branches.

24. Dans une première branche, les requérantes soutenaient que la Commission avait supposé à tort qu'elles considéraient le prélèvement sur les bénéfices comme étant un impôt. Dans une deuxième branche, elles faisaient valoir que la Commission avait qualifié le prélèvement sur les bénéfices d'« impôt spécial » en considérant à tort que la manière selon laquelle le droit interne qualifie une mesure n'est pas déterminante. Dans une troisième branche, elles contestaient les critères utilisés par la Commission pour qualifier d'impôt le prélèvement sur les bénéfices. Dans une quatrième branche, elles faisaient valoir, par une série d'arguments, que, même à supposer que le prélèvement sur les bénéfices ait constitué un impôt, il n'aurait pas pu être déduit des bases imposables de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés et de la taxe professionnelle. Dans une cinquième branche, elles présentaient des arguments contre la comparaison, figurant à la note en bas de page 77 de la décision litigieuse, entre le prélèvement sur les bénéfices et les paiements spéciaux imposés aux entreprises, par exemple pour des comportements anticoncurrentiels, qui sont déductibles selon le droit allemand.

25. Aux points 48 et 57 de l'ordonnance attaquée, le Tribunal a considéré que les requérantes critiquaient exclusivement les prétendues déficiences de la décision litigieuse en ce que celle-ci avait nié le caractère sélectif de la mesure litigieuse, et en ce que, dans cette décision, la Commission n'avait pas procédé à un examen d'ensemble des critères relatifs à l'existence d'un

avantage et d'une sélectivité. En revanche, la Commission s'était attachée à démontrer, d'une part, en réponse aux arguments des requérantes, que la prétendue sélectivité manquait en l'espèce et, d'autre part et séparément, que l'avantage économique faisait défaut, indépendamment de toute question de sélectivité.

26. Au point 58 de l'ordonnance attaquée, le Tribunal a observé que les requérantes n'avaient en particulier pas contesté la constatation, opérée au considérant 159 et à la note en bas de page 87 de la décision litigieuse, selon laquelle la déductibilité du prélèvement sur les bénéfices n'était pas de nature à conférer un avantage à un exploitant de casino public tel que WestSpiel, dès lors que la charge qui pèse sur cet exploitant au titre du prélèvement sur les bénéfices est toujours et inévitablement beaucoup plus importante que l'impôt qui aurait été dû sur le montant correspondant à ce prélèvement.

27. Aux points 60 à 66 de l'ordonnance attaquée, le Tribunal a néanmoins examiné la pertinence, aux fins de la démonstration de l'existence d'un avantage découlant de la déductibilité du prélèvement sur les bénéfices, d'annexes jointes à la réplique décrivant différents « scénarios d'imposition » fondés sur des données comptables des exercices 2014 et 2019. À cet égard, il a jugé que les éléments ressortant de ces annexes ne pouvaient pas être pris en compte afin de prouver l'existence de cet avantage et qu'ils étaient, en toute hypothèse, tardifs et irrecevables.

28. Après avoir rappelé, au point 67 de l'ordonnance attaquée, que l'existence d'un avantage doit être appréciée indépendamment de la condition relative à la sélectivité, le Tribunal a considéré au point 68 de cette ordonnance que les requérantes n'étaient manifestement pas fondées à soutenir que la décision litigieuse avait violé leurs droits procéduraux, dès lors qu'elles n'avaient pas démontré que l'appréciation des informations et des éléments dont la Commission disposait, lors de la phase d'examen préliminaire de la mesure litigieuse, aurait dû susciter des doutes et des difficultés sérieuses quant à la question de savoir si la déductibilité du prélèvement sur les bénéfices constituait un avantage au profit de WestSpiel.

29. Le Tribunal a enfin tiré la conclusion, au point 71 de l'ordonnance attaquée, que le moyen unique et, partant, le recours dans son ensemble devaient être rejetés comme manifestement dépourvus de tout fondement en droit.

## Les conclusions des parties

30. Les requérantes demandent à la Cour :

– d'annuler l'ordonnance attaquée ;

– d'annuler la décision litigieuse, et

– de condamner la Commission aux dépens.

31. La Commission demande à la Cour :

– de rejeter le pourvoi, et

– de condamner les requérantes aux dépens.

## Sur le pourvoi

### *Résumé des arguments des parties*

32. À l'appui de leur pourvoi, les requérantes avancent un moyen unique par lequel elles soutiennent, en substance, que, en rejetant leur recours au motif que la mesure litigieuse n'est pas de nature à conférer un quelconque avantage, le Tribunal a commis une erreur de droit dans l'application des conditions devant être réunies pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. S'il ne l'avait pas commise et avait ainsi constaté l'existence d'un avantage, le Tribunal aurait également dû analyser la question de savoir si cet avantage est sélectif sur le plan matériel et aurait ainsi pu conclure que tel est le cas.

33. En effet, comme l'admettrait d'ailleurs le Tribunal au point 52 de l'ordonnance attaquée, les conditions relatives à l'avantage et à la sélectivité doivent être examinées conjointement.

34. À cet égard, les requérantes rappellent que, selon une jurisprudence constante, une mesure fiscale nationale peut être qualifiée de sélective uniquement à l'issue d'un examen en trois étapes, dont la première suppose d'identifier le régime fiscal « normal » applicable dans l'État membre concerné. Il découlerait de cette méthode d'examen en trois étapes de la condition de sélectivité que, pour pouvoir conclure à l'absence d'un avantage, le Tribunal aurait dû impérativement commencer par définir le régime fiscal « normal ».

35. Or, d'après les requérantes, un point litigieux dans la procédure en première instance était précisément celui de savoir si, comme le prétendait la Commission au point 159 de la décision litigieuse, le prélèvement sur les bénéfices, prévu à l'article 14 de la loi sur les casinos, est un « impôt spécifique », susceptible d'être déduit des bases imposables de la taxe professionnelle et de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés en vertu des règles générales d'imposition du droit allemand.

36. Dans l'ordonnance attaquée, le Tribunal ne se serait pas penché, dans son appréciation en droit, sur ce point litigieux et aurait dès lors repris, de fait, la définition du régime fiscal « normal » figurant au point 159 de la décision litigieuse.

37. Si la qualification d'« impôt spécifique » était inexacte et si, au contraire, comme l'avaient soutenu les requérantes devant le Tribunal, le prélèvement sur les bénéfices constituait un transfert ou une distribution des bénéfices, la déductibilité de ce prélèvement représenterait une dérogation au régime fiscal « normal » et la mesure litigieuse présenterait ainsi un caractère sélectif.

38. Les requérantes en concluent que, dans l'ordonnance attaquée, le Tribunal a fait une application erronée de la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, TFUE en niant l'existence d'un avantage sans avoir préalablement identifié le régime fiscal « normal » d'une manière indépendante de l'appréciation de la Commission dans la décision litigieuse, une telle identification étant une étape indispensable pour constater l'existence ou l'inexistence d'un avantage.

39. La Commission rétorque que le moyen unique du pourvoi est inopérant et, en tout état de cause, totalement dénué de fondement.

## *Appréciation*

40. Il convient d'emblée d'aborder brièvement l'argument de la Commission selon lequel le moyen unique du présent pourvoi repose sur une compréhension inexacte de l'ordonnance attaquée.

41. À cet égard, il est observé que le rejet du recours par le Tribunal n'est pas motivé, comme l'affirment les requérantes, par l'inexistence d'un avantage conféré par la mesure litigieuse telle que constatée dans la décision litigieuse. Ainsi qu'il ressort notamment du point 58 de cette ordonnance, ce rejet est justifié par le fait que les requérantes n'ont invoqué, dans leur recours, aucun moyen tiré de l'existence de cet avantage. Elle se sont bornées, selon le Tribunal, à remettre en cause le constat de l'absence du caractère sélectif de ladite mesure.

42. Le Tribunal a en substance considéré que, même à supposer que la condition de la sélectivité soit satisfaite, comme l'avaient fait valoir les requérantes devant le Tribunal, la mesure litigieuse ne peut pas constituer une aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, à défaut d'un avantage pour ces bénéficiaires. Par conséquent, les requérantes n'étaient pas parvenues à démontrer que la conclusion négative de la Commission quant à l'existence d'une telle aide était erronée.

43. Il ressort toutefois du pourvoi que les requérantes reprochent au Tribunal le défaut d'analyse de leurs arguments relatifs au caractère sélectif de la mesure litigieuse. S'il avait examiné, et nécessairement entériné, ces arguments, le Tribunal aurait dû constater également l'existence d'un avantage au profit des bénéficiaires de la mesure litigieuse. En effet, la condition de l'avantage et celle de la sélectivité en matière fiscale dépendent toutes les deux, selon les requérantes, du fait que l'imposition effective résulte d'une dérogation au régime fiscal « normal », et doivent ainsi être examinées de manière conjointe.

44. La question de savoir si ces deux conditions doivent faire l'objet d'une telle appréciation conjointe lorsque la mesure concernée a une nature fiscale se situe au cœur de la présente affaire.

45. À cette fin, il importe de considérer la prémisse du raisonnement du Tribunal figurant aux points 49 à 53 de l'ordonnance attaquée.

46. Tout d'abord, le Tribunal a affirmé que l'exigence de sélectivité résultant de l'article 107, paragraphe 1, TFUE « doit être clairement distinguée de la détection concomitante d'un avantage économique » dans la mesure où, lorsque la Commission a décelé la présence d'un avantage, elle est tenue d'établir, en outre, que cet avantage profite spécifiquement à une ou à plusieurs entreprises.

47. Ensuite, le Tribunal a reconnu que, en matière fiscale, les conditions de l'avantage et de la sélectivité « peuvent être examinées conjointement » étant donné que tous les deux « impliquent de démontrer que la mesure fiscale contestée conduit à une réduction du montant de l'impôt qui aurait normalement été dû par le bénéficiaire de la mesure en application du régime fiscal ordinaire », comme c'était le cas dans l'arrêt du 12 mai 2021, Luxembourg e.a./Commission (T-516/18 et T-525/18, EU:T:2021:251).

48. Le Tribunal a considéré, d'une part, que cette circonstance ne signifie toutefois pas que l'existence d'un avantage « puisse être négligée », et, d'autre part, que le cadre factuel de la présente affaire diffère de celui de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt

Luxembourg/Commission [2].

49. Le raisonnement suivi par le Tribunal dans ce passage de l'ordonnance attaquée se résume, à mon sens, comme suit. Premièrement, le Tribunal semble considérer que, *selon une règle générale* s'appliquant également dans la matière fiscale, l'examen tenant à l'existence d'un avantage ne peut pas coïncider avec celui du caractère sélectif. Secondement, il paraît indiquer que, *dans certaines hypothèses relevant du domaine fiscal*, ces deux conditions peuvent faire l'objet d'un seul et même examen au motif que toutes les deux impliquent de vérifier si la mesure concernée a pour effet d'alléger la charge fiscale que le bénéficiaire devrait normalement supporter.

50. Cette conception de la relation entre l'examen de l'avantage et celui de la sélectivité dans le domaine fiscal est, selon moi, erronée.

51. D'emblée, il convient de rappeler que, afin de pouvoir qualifier une telle mesure de sélective, la Commission doit procéder, selon une jurisprudence bien établie, à une analyse en trois étapes. En particulier, la Commission est tenue d'identifier, dans un premier temps, le cadre de référence, à savoir le régime fiscal « normal » applicable dans l'État membre concerné, et de vérifier, dans un deuxième temps, si la mesure fiscale introduit des différenciations entre des opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif poursuivi par le cadre de référence. En cas de réponse affirmative, l'État membre concerné a uniquement la possibilité de prouver, dans un troisième temps, que cette mesure est justifiée au motif qu'elle résulte de la nature ou de l'économie générale du cadre de référence. En d'autres termes, la question de savoir si la mesure fiscale examinée revêt un caractère sélectif dépend de la détermination préalable du cadre de référence, ce qui implique qu'une erreur commise dans cette détermination vicie nécessairement l'ensemble de l'analyse de la sélectivité [3].

52. Dans le contexte de l'affaire qui nous occupe, il importe de constater que, toujours selon la jurisprudence, la détermination du cadre de référence aux fins de l'appréciation de la sélectivité « revêt une importance accrue dans le cas de mesures fiscales [nationales], puisque l'existence d'un avantage économique, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale" » [4].

53. La Cour opérant ainsi clairement un lien entre la notion d'« avantage » et celle de « sélectivité » [5], cette détermination constitue un préalable indispensable en vue d'apprécier non seulement le caractère sélectif d'une mesure fiscale, mais également l'existence d'un avantage. À l'instar de l'appréciation portée pour identifier une éventuelle inégalité de traitement injustifiée aux fins de la sélectivité en matière fiscale, celle, de nature contrefactuelle, visant à déceler l'existence de tout avantage s'effectue au regard du régime fiscal « normal ». Ainsi, l'existence d'un allègement de la charge fiscale des entreprises bénéficiaires de la mesure fiscale en cause implique nécessairement la satisfaction à la fois de la condition de la sélectivité et de celle de l'avantage.

2 Arrêt du 12 mai 2021 (T-516/18 et T-525/18, EU:T:2021:251).

3 Arrêt du 8 novembre 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commission (C-885/19 P et C-898/19 P, ci-après l'« arrêt Fiat Chrysler Finance Europe », EU:C:2022:859, point 71 et jurisprudence citée).

4 Arrêt Fiat Chrysler Finance Europe (point 69 et jurisprudence citée).

5 Comme je l'ai exposé au point 54 de mes conclusions dans l'affaire Fiat Chrysler Finance Europe/Commission (C-885/19 P, EU:C:2021:1028).

54. Il en découle que l'examen de ces deux conditions doit être opéré de manière conjointe dans le domaine fiscal, *à la seule exception* de l'hypothèse où un régime d'aides confère un avantage dont l'octroi dépend de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire étendu de l'administration fiscale quant à ses bénéficiaires et à ses conditions d'octroi. Dans cette hypothèse, en effet, la Cour a tout récemment confirmé que la détermination du cadre de référence n'est pas nécessaire pour en apprécier la sélectivité, l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire favorisant nécessairement les bénéficiaires du régime par rapport à toute autre entreprise se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable[6]. À l'évidence, l'application du régime d'aides en cause en l'espèce n'est aucunement conditionnée à l'exercice dudit pouvoir discrétionnaire.

55. Par ailleurs, la Cour a précisé que la détermination du cadre de référence doit découler d'un examen objectif du contenu, de l'articulation et des effets concrets des normes applicables en vertu du droit national de chaque État membre. En effet, en dehors des domaines dans lesquels le droit fiscal de l'Union fait l'objet d'une harmonisation, la fixation des caractéristiques constitutives de l'impôt, lesquelles définissent en principe le cadre de référence, relève du pouvoir d'appréciation de ces États[7].

56. Dans le cas d'espèce, il est incontesté que, comme le Tribunal l'a constaté en substance aux points 47 et 48 de l'ordonnance attaquée, les requérantes ont expressément critiqué dans leurs écritures de première instance l'exactitude de l'appréciation de la Commission, selon laquelle la mesure litigieuse n'a pas de caractère sélectif, et se sont référées à plusieurs reprises au régime fiscal « normal » pour démontrer que cette mesure déroge aux règles générales d'imposition du régime fiscal normal applicables dans l'État membre concerné, lesquelles constituent la base de l'examen de sélectivité.

57. En substance, les requérantes ont réitéré devant le Tribunal la thèse, déjà avancée au cours de la phase d'examen préliminaire et rejetée par la Commission dans la décision litigieuse, selon laquelle la déductibilité du prélèvement sur les bénéfices de l'assiette de l'impôt sur les revenus ou sur les sociétés et de la taxe professionnelle déroge au régime fiscal « normal » applicable en Allemagne. Plus particulièrement, ces requérantes ont soutenu que, selon les règles générales d'imposition du régime fiscal « normal », ce prélèvement ne serait pas déductible de l'assiette des impôts susmentionnés au motif qu'il constituerait un transfert ou une distribution des bénéfices, et non pas un « impôt spécial », tel que le qualifie la décision litigieuse, et que, même à supposer que ledit prélèvement constitue un impôt, il ne pourrait pas venir en déduction au titre de « dépenses induites par les opérations commerciales ».

58. Aux points 10 à 12 de l'ordonnance attaquée, le Tribunal a reproduit le raisonnement par lequel, dans la décision litigieuse, la Commission avait réfuté cette thèse sur le fondement d'une interprétation du droit allemand, notamment de l'article 4, paragraphe 5 ter, de la loi relative à l'impôt sur le revenu et de l'article 10, paragraphe 2, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés[8]. Pourtant, il n'a pas examiné l'argumentation des requérantes visant à contester l'exactitude d'une telle interprétation au regard de certains principes et dispositions du droit fiscal allemand en raison du fait qu'une telle argumentation se référait uniquement au caractère sélectif de la mesure litigieuse.

6 Voir, notamment, arrêt du 2 février 2023, Espagne e.a./Commission (C-649/20 P, C-658/20 P et C-662/20 P, EU:C:2023:60, points 48 et 68).

7 Arrêt Fiat Chrysler Finance Europe (points 72 et 73 ainsi que jurisprudence citée).

8 Voir points 155 à 157 de la décision litigieuse.

59. Plus précisément, le Tribunal a relevé, au point 48 de l'ordonnance attaquée, que les requérantes avaient critiqué la décision litigieuse exclusivement dans la mesure où cette décision avait nié le caractère sélectif de la mesure litigieuse, et, au point 58 de cette ordonnance, que ces requérantes n'avaient pas remis en cause le constat, figurant au point 159 et à la note en bas de page 87 de la décision litigieuse, selon lequel la mesure litigieuse n'était pas de nature à conférer un avantage.

60. L'approche du Tribunal est, selon moi, en contradiction avec la jurisprudence rappelée aux points 51 à 55 des présentes conclusions. D'après cette jurisprudence, l'examen auquel la Commission doit procéder pour constater la sélectivité d'un régime d'aides de nature fiscale *coïncide*, en ce qui concerne la détermination du cadre de référence (ou régime fiscal « normal »), avec celui devant être effectué pour vérifier si la mesure litigieuse a pour effet de conférer un avantage à ses bénéficiaires.

61. Cette lecture ne saurait être infirmée par les arguments développés par la Commission dans ses écritures, lesquels évoquent une différence conceptuelle entre les conditions de l'avantage et de la sélectivité [9] sans s'efforcer d'expliquer, notamment par référence à la jurisprudence de la Cour, pour quelle raison ces conditions doivent faire l'objet, dans un cas comme celui de la présente affaire, d'une analyse séparée.

62. Au demeurant, j'ajoute que, si le Tribunal avait analysé l'argumentation des requérantes critiquant l'interprétation du droit fiscal allemand fournie par la Commission dans la décision litigieuse, il aurait pu considérer, le cas échéant, que la détermination du cadre de référence constituant le régime fiscal « normal », telle qu'elle ressort de cette décision, était erronée. Or, une telle erreur aurait nécessairement vicié non seulement l'ensemble de l'analyse de la sélectivité, mais également celle de l'avantage, dès lors que, comme il a été indiqué antérieurement, le régime fiscal « normal » constitue le terme de comparaison utilisé dans le cadre de l'appréciation contrefactuelle visant à vérifier l'existence de tout avantage économique. Ainsi, la conclusion tirée par le Tribunal, au point 68 de l'ordonnance attaquée, selon laquelle les requérantes n'avaient pas réussi à démontrer que l'appréciation des informations et des éléments dont la Commission disposait aurait dû susciter des doutes et des difficultés sérieuses quant au fait que la déductibilité du prélèvement sur les bénéfices constituait un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, et qu'elles n'étaient donc manifestement pas fondées à soutenir que la décision litigieuse a violé leurs droits procéduraux, n'aurait pas été justifiée.

63. Compte tenu de ce qui précède, je suis d'avis que le Tribunal a commis une erreur de droit en déclarant le recours introduit par les requérantes comme manifestement dépourvu de fondement.

64. Cette conclusion ne saurait se heurter, comme le prétend en substance la Commission dans ses écritures, à la limite tirée du principe ne ultra petita, selon lequel le pouvoir de décision du Tribunal est limité aux questions qui lui sont soumises par les parties. D'après la Commission, le Tribunal ne pouvait pas se pencher sur la question relative à l'existence d'un avantage sauf à méconnaître ce principe, dès lors que les critiques avancées devant le Tribunal par les requérantes à l'encontre de la détermination du cadre de référence ciblaient formellement le *seul* constat de l'absence de sélectivité de la mesure litigieuse.

[9] À cette fin, la Commission cite, à titre d'exemple, une mesure individuelle, qui est présumée comme étant sélective sans qu'elle comporte nécessairement l'octroi d'un avantage, et une mesure justifiée par la nature ou l'économie générale du cadre de référence, qui n'est pas sélective mais peut bien conférer un avantage à son bénéficiaire. À cet égard, il suffit de noter, d'une part, que la mesure litigieuse est un régime d'aides, et, d'autre part, que la preuve de la justification par la nature ou l'économie générale du cadre de référence incombe aux États membres et ne constitue donc une partie nécessaire de l'examen de la sélectivité effectué par la Commission [voir arrêt du 16 mars 2021, Commission/Hongrie (C-596/19 P, EU:C:2021:202, point 38 et jurisprudence citée)].

65. Je suis persuadé que cet argument revient à confondre l'obligation du Tribunal de s'en tenir à l'objet de la demande (petitum) avec celle, toujours incombant au Tribunal, de répondre aux moyens invoqués devant lui en appliquant toutes les règles de droit pertinentes. Il ressort, en effet, d'une jurisprudence constante que, tout en devant statuer uniquement sur la demande de parties, auxquelles il appartient de délimiter le cadre du litige, le juge de l'Union doit, en dehors de leurs arguments, appliquer les règles de droit pertinentes pour la solution du litige aux faits qui lui sont présentés. S'il en allait autrement, il pourrait se voir contraint de fonder sa décision sur des considérations juridiques erronées [10].

66. Indépendamment du fait que les critiques des requérantes se référaient uniquement à l'appréciation de la sélectivité dans la décision litigieuse, le Tribunal était ainsi tenu de considérer, en appliquant la jurisprudence cristallisée par l'arrêt Fiat Chrysler Finance Europe, qu'une contestation de la détermination du cadre de référence vise nécessairement l'examen tenant à l'existence d'un avantage, en sus de celui du caractère sélectif de la mesure litigieuse.

67. Il découle également de ces considérations que le Tribunal aurait dû se prononcer sur l'argumentation développée par les requérantes, même si ces dernières n'avaient pas non plus remis en question le constat, figurant au point 159 et à la note en bas de page 87 de la décision litigieuse, selon lequel la mesure litigieuse n'était pas de nature à conférer un avantage à ses bénéficiaires, comme le Tribunal l'a relevé au point 48 de l'ordonnance attaquée.

68. Dans un souci de complétude, une précision me semble encore s'avérer utile.

69. Je précise que, audit point 159 et à ladite note en bas de page 87, la Commission avait affirmé que la déductibilité du prélèvement sur les bénéfices n'est pas de nature à octroyer un avantage à un exploitant de casino public tel que WestSpiel. Elle avait en effet comparé le montant payé en 2014 au titre du prélèvement sur les bénéfices (82,02 millions d'euros) avec le montant de ce prélèvement déduit de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés et de la taxe professionnelle (27,3 millions d'euros), et avait ainsi conclu que le bénéfice économique résultant de cette déductibilité était surpassé par la charge, toujours plus lourde, liée au paiement dudit prélèvement et spécifique aux exploitants de casinos publics.

70. Le fondement de cette interprétation réside dans la lecture que la Commission propose, et à laquelle le Tribunal souscrit implicitement, de l'arrêt Commission/Fútbol Club Barcelona [11]. Selon le point 63 de cet arrêt, la Commission doit, aux fins de l'examen des différents éléments constitutifs d'une mesure susceptible de comporter une aide d'État, considérer tous les éléments de droit et de fait dont cette mesure est assortie, notamment les bénéfices et les charges en résultant.

71. À mon sens, ce principe n'est manifestement pas pertinent en l'espèce. Il découle, me semble-t-il, de cet arrêt que, afin de vérifier si les conditions constitutives de la notion d'« aide État », y compris l'avantage, sont remplies, les bénéfices et les charges résultant d'une mesure fiscale nationale doivent être pris en compte en tant que *conséquences nécessaires de la mesure fiscale en cause*.

[10] Voir arrêt du 20 janvier 2021, Commission/Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, point 58 et jurisprudence citée).

[11] Arrêt du 4 mars 2021 (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

72. En d'autres termes, ces bénéfices et ces charges doivent résulter de la mesure dont l'effet d'allégement de la charge fiscale des bénéficiaires par rapport à l'« imposition normale » est en discussion, et non pas de la combinaison de cette mesure et des règles d'imposition constituant le régime fiscal « normal ».

73. En l'espèce, ce sont les bénéfices et les charges résultant de la déductibilité du prélèvement sur les bénéfices qui doivent être pris en compte dans le cadre de l'examen de l'existence d'un avantage, et non pas la combinaison de cette mesure et du prélèvement sur les bénéfices lui-même, l'appartenance de ce dernier au régime fiscal « normal » ne faisant aucun doute.

74. Je suis ainsi convaincu que, si elle devait être entérinée, l'interprétation exposée au point 69 des présentes conclusions serait de nature à renverser la logique sous-jacente au contrôle des aides d'État dans le domaine fiscal, dans la mesure où elle permettrait aux États membres de soustraire toute mesure fiscale à la qualification d'aide d'État en démontrant que la charge fiscale à laquelle est assujettie l'entreprise concernée est supérieure au bénéfice économique que cette entreprise obtient en conséquence de l'application de ladite mesure.

75. À ce stade, il y a lieu de rappeler que, en vertu de l'article 61, premier alinéa, du statut de la Cour de justice de l'Union européenne, lorsque la Cour annule la décision du Tribunal, comme cela lui est proposé dans les présentes conclusions, elle peut soit statuer elle-même définitivement sur le litige, à condition que ce litige se trouve en état d'être jugé, soit renvoyer l'affaire devant le Tribunal pour qu'il statue.

76. Je suis d'avis que, en l'espèce, la Cour devrait renvoyer la présente affaire au Tribunal pour qu'il examine le moyen unique qui avait été présenté par les requérantes devant lui.

77. Comme cela a été déjà mentionné antérieurement, ce moyen visait en effet à contester, au regard de certains principes et dispositions du droit fiscal allemand, l'exactitude de l'interprétation du droit national fournie par la Commission dans le cadre de la détermination du cadre de référence constituant le régime fiscal « normal ». Or, il découle de la jurisprudence de la Cour que le contrôle de l'interprétation du droit national applicable opérée par la Commission dans ce cadre constitue une *appréciation des faits* et ne peut donc faire l'objet d'un examen par la Cour, dans le cadre d'un pourvoi, que pour vérifier s'il y a eu une dénaturation de ce droit national [12]. Or, je relève qu'aucun argument tendant à faire constater une telle dénaturation n'a été soulevé par les requérantes dans le cadre du présent pourvoi.

## Conclusion

78. Eu égard aux considérations qui précèdent, je suggère à la Cour d'annuler l'ordonnance du Tribunal de l'Union européenne du 22 octobre 2021, Fachverband Spielhallen et LM/Commission (T-510/20) et de renvoyer l'affaire au Tribunal pour qu'il statue sur le moyen unique qui avait été soulevé devant lui par Fachverband Spielhallen e.V. et LM.

[12] Arrêt Fiat Chrysler Finance Europe (point 82 et jurisprudence citée).