



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. PAOLO MENGOZZI
présentées le 31 janvier 2018¹

Affaire C-39/17

Lubrizol France SAS
contre
Caisse nationale du régime social des indépendants (RSI) participations extérieures

[demande de décision préjudicielle formée par la Cour de cassation (France)]

« Renvoi préjudiciel – Libre circulation des marchandises – Articles 28 et 30 TFUE – Taxe d'effet équivalent – Article 110 TFUE – Imposition intérieure – Contribution sociale de solidarité des sociétés et contribution additionnelle – Taxe ayant pour assiette le chiffre d'affaires annuel global des sociétés – Inclusion dans le chiffre d'affaires de la valeur des biens transférés à destination d'un autre État membre »

1. La présente demande préjudicielle invite la Cour à fournir des clarifications concernant deux contributions sociales prévues par la législation française, à savoir la contribution sociale de solidarité des sociétés (ci-après la « C3S »), instituée au début des années 60, et la contribution additionnelle, instituée par le législateur national en 2004. L'assiette de ces contributions est constituée par le chiffre d'affaires global annuel des sociétés et entreprises assujetties.

2. Dans la présente affaire, la Cour est appelée à se prononcer sur la compatibilité avec l'interdiction des taxes d'effet équivalent à des droits de douane d'une jurisprudence récente du juge de renvoi, selon laquelle la valeur représentative des stocks transférés par une entreprise de la France à destination d'un autre État membre de l'Union européenne est incluse dans l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle, même si un tel transfert ne génère pas en lui-même de chiffre d'affaires.

I. Cadre juridique

A. Droit de l'Union

3. Aux termes de l'article 28, paragraphe 1, TFUE, « [l]'Union comprend une union douanière qui s'étend à l'ensemble des échanges de marchandises et qui comporte l'interdiction, entre les États membres, des droits de douane à l'importation et à l'exportation et de toutes taxes d'effet équivalent, ainsi que l'adoption d'un tarif douanier commun dans leurs relations avec les pays tiers ». L'article 30 TFUE prévoit que « [l]es droits de douane à l'importation et à l'exportation ou taxes d'effet équivalent sont interdits entre les États membres. Cette interdiction s'applique également aux droits de douane à caractère fiscal ».

¹ Langue originale : l'italien.

4. L'article 110, paragraphe 1, TFUE dispose qu'« [a]ucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires ».

5. La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »)² prévoit, à son article 14, paragraphe 1, qu'« [e]st considéré comme "livraison de biens", le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

6. L'article 17 de la même directive établit qu'« [e]st assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre » et il définit parallèlement le transfert à destination d'un autre État membre comme « toute expédition ou transport d'un bien meuble corporel effectué par l'assujetti ou pour son compte, en dehors du territoire de l'État membre dans lequel le bien se trouve, mais dans [l'Union], pour les besoins de son entreprise ».

7. S'agissant des livraisons de biens consistant dans des transferts à destination d'un autre État membre, l'article 76 de la directive TVA précise que « la base d'imposition est constituée par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations ».

B. Droit et jurisprudence nationaux

8. L'article L 651-1 du code de la sécurité sociale prévoit l'institution, au profit du régime social des indépendants (RSI), du Fonds de solidarité vieillesse et du Fonds de réserve pour les retraites, d'une contribution sociale de solidarité mise à la charge, notamment, des sociétés par actions et des sociétés par actions simplifiées. La C3S est due sur une base annuelle et son taux s'élève à 0,13 % du chiffre d'affaires.

9. Une contribution additionnelle à la charge de ces mêmes sociétés a, en outre, été instituée au profit de la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés par l'article L 245-13 du code de la sécurité sociale. Cette contribution additionnelle est assise, recouvrée, exigible et contrôlée dans les mêmes conditions que celles applicables à la C3S et son taux s'élève à 0,03 % du chiffre d'affaires.

10. En vertu de l'article L 651-5 du code de la sécurité sociale, les sociétés et les entreprises assujetties à la C3S sont tenues d'indiquer annuellement à l'organisme chargé du recouvrement de cette contribution, à savoir la Caisse nationale du RSI (ci-après la « CNRSI »), « le montant de leur chiffre d'affaires global déclaré à l'administration fiscale, calculé hors taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées ».

11. La Cour de cassation (France) a indiqué dans l'arrêt *Organic/Cofiroute*³ que ledit montant est celui qui figure dans la déclaration mensuelle ou trimestrielle n° 3310 CA3 relative au montant sur la valeur ajoutée et les taxes assimilées (ci-après la « déclaration TVA »).

12. Par conséquent, il est calculé en additionnant les montants figurant sous les lignes 1 (Ventes, prestations de services), 4 (Exportations hors CE), 5 (Autres opérations non imposables) et 6 (Livraisons intracommunautaires), ainsi que les montants figurant sous la ligne 2 (Autres opérations imposables) lorsque ces derniers se réfèrent à des opérations générant un chiffre d'affaires.

2 JO 2006, L 347, p. 1.

3 Cass. Soc. 29 juin 1995, n° 92-22.025, *Organic/Cofiroute*.

13. Concernant les livraisons intracommunautaires, l'article 256, paragraphe III, du code général des impôts, qui transpose l'article 17 de la directive TVA, assimile à une livraison de biens le transfert de la part d'un assujetti d'un bien de sa propre entreprise à destination d'un autre État membre.

14. Partant, la valeur représentative du bien transféré (prix d'achat ou, en l'absence d'un tel prix, prix de revient) entre dans le calcul du montant global indiqué sous la ligne 6 (Livraisons intracommunautaires) de la déclaration TVA, et relève par conséquent de l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle, ainsi que l'a confirmé à plusieurs reprises la Cour de cassation⁴.

II. Le cadre factuel, le litige au principal, les questions préjudicielles et la procédure devant la Cour

15. La demande de décision préjudicielle présentée par le juge de renvoi s'inscrit dans le cadre d'un litige opposant la société Lubrizol France SAS (ci-après « Lubrizol ») et la CNRSI au sujet du calcul de l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle.

16. Lubrizol (principale filiale étrangère du groupe *The Lubrizol Corporation*) est une entreprise du secteur chimique qui produit et vend des additifs pour lubrifiants.

17. En sa qualité de société par actions simplifiée de droit français, elle est juridiquement tenue au paiement de la C3S, conformément aux dispositions des articles L 651-1 et suivants du code de la sécurité sociale, et de la contribution additionnelle, en vertu de l'article L 245-13 de ce même code.

18. À la suite d'une vérification de l'assiette de la contribution due par Lubrizol au titre de la C3S et de la contribution additionnelle pour l'année 2008, la CNRSI a constaté une divergence entre le chiffre d'affaires de l'année 2007 déclaré à la caisse (573 152 820 euros) et le chiffre d'affaires communiqué par l'administration fiscale (642 045 281 euros). Cette divergence s'expliquait par le fait que Lubrizol n'avait pas inclus le montant de ses transferts intracommunautaires figurant sous la ligne 6 (Livraisons intracommunautaires) de la déclaration TVA.

19. Compte tenu de cet élément, la CNRSI a notifié à la société un redressement, suivi d'une mise en demeure envoyée le 13 mars 2012.

20. Lubrizol a ensuite contesté devoir les sommes réclamées devant le tribunal des affaires de sécurité sociale de Rouen (France), en soutenant que la CNRSI avait inclus à tort dans l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle la valeur des stocks transférés dans d'autres États membres de l'Union. À cet égard, Lubrizol a fait observer que les transferts concernés ne constituaient pas une vente et ne produisaient donc pas de chiffre d'affaires, ce qui avait pour conséquence qu'ils ne pouvaient pas être inclus dans l'assiette des contributions en question.

21. Par arrêt du 6 mai 2014, le tribunal des affaires de sécurité sociale de Rouen a rejeté le recours de Lubrizol au motif que le chiffre d'affaires d'une entreprise ne dépend pas de considérations de nature comptable ou fiscale, mais plutôt du montant effectivement déclaré par l'entreprise à l'administration fiscale. Ce montant devait obligatoirement inclure les transferts intracommunautaires de biens en ce que, conformément à la législation nationale en matière de TVA, ces derniers étaient assimilés à des livraisons intracommunautaires de biens. Par ailleurs, la juridiction soutenait que les règles relatives à la formation de l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle ne méconnaissaient pas le principe de la libre circulation des marchandises dans l'Union en ce que les contributions susvisées grevaient l'activité économique globale des entreprises, et non les produits en tant que tels.

⁴ Cass. 2^{ème} Civ., 11 février 2016, n° 14-26-363, Sté Schaeffler France/Caisse nationale du RSI, et Cass. 2^{ème} Civ., 7 novembre 2013, n° 12-25-776, Sté Soitec/Caisse nationale du RSI.

22. Ledit arrêt a ensuite été confirmé par la cour d'appel de Rouen (France), chambre de l'urgence et de la sécurité sociale, du 15 septembre 2015. En particulier, la cour d'appel a rejeté le motif tiré de la violation présumée du principe de la libre circulation des marchandises, en estimant que les montants en question avaient, d'une part, « la nature d'une cotisation sociale » et n'affectaient pas, d'autre part, les produits eux-mêmes mais s'appliquaient aux entreprises sur la base de leur chiffre d'affaires global.

23. Lubrizol a formé un recours en cassation devant le juge de renvoi contre l'arrêt de la cour d'appel de Rouen, en faisant valoir que les contributions litigieuses devaient être qualifiées de taxes d'effet équivalent au sens de l'article 30 TFUE, étant donné que les transferts de stocks ne générant pas de chiffre d'affaires n'étaient inclus dans l'assiette de ces contributions que s'ils étaient effectués à destination d'un autre État membre, alors qu'ils ne l'étaient pas lorsqu'ils étaient exécutés au sein du territoire national ou à destination d'un pays tiers.

24. Le juge de renvoi rappelle qu'il a, par le passé, jugé dans des affaires présentant un cadre factuel analogue à celui en cause que la valeur nominale des stocks transférés par une entreprise depuis la France à destination d'un autre État membre de l'Union entrait dans l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle quand bien un tel transfert ne génère pas en lui-même de chiffre d'affaires⁵. Estimant que cette question concerne des contributions qui ont été récemment rendues obligatoires, le juge de renvoi a estimé opportun d'en vérifier la compatibilité avec les prescriptions du droit de l'Union, à la lumière des griefs formulés dans le recours de Lubrizol.

25. Pour cette raison, le juge de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Les articles 28 et 30 TFUE s'opposent-ils à ce que la valeur des biens transférés de France à destination d'un autre État membre de l'Union européenne, par un assujetti à la contribution sociale de solidarité des sociétés et à la contribution additionnelle à celle-ci ou pour son compte, pour les besoins de son entreprise, soit prise en compte pour déterminer le chiffre d'affaires global qui constitue l'assiette de ces contributions ? »

26. Sur cette question, des observations écrites ont été déposées par Lubrizol, la CNRSI, le gouvernement français, le gouvernement des Pays-Bas et la Commission européenne.

27. À l'audience qui s'est tenue le 15 novembre 2017, Lubrizol, le gouvernement français ainsi que la Commission ont formulé des observations.

III. Analyse juridique

28. Selon moi, il ne saurait être répondu à la question préjudicielle posée par le juge de renvoi sans avoir correctement délimité son objet. Sur ce point, qui me paraît extrêmement important, les observations écrites présentées par les parties intéressées aboutissent à des conclusions opposées. J'estime, par conséquent, que l'analyse juridique doit se fonder sur certaines considérations préliminaires visant à clarifier l'objet de l'interprétation demandée à la Cour.

29. Ces considérations m'amèneront à considérer que cet objet n'est pas l'appréciation de la compatibilité avec les articles 28 et 30 TFUE de l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle dans son ensemble. Au contraire, comme en atteste le libellé lui-même de la décision de renvoi, c'est précisément la nouveauté qui consiste dans l'inclusion de la valeur représentative des transferts intracommunautaires des biens dans ladite assiette qui semble conduire le juge de renvoi à poser la présente question préjudicielle à la Cour (titre A).

⁵ Voir la jurisprudence citée à la note 4 des présentes conclusions.

30. Sur la base de cette dernière constatation, s'agissant de l'examen au fond, je relèverai tout d'abord que les contributions en question doivent être considérées comme affectant la circulation des marchandises dans la mesure où elles frappent les transferts intracommunautaires de biens et qu'elles relèvent, par conséquent, du champ d'application des articles 28 et 30 TFUE. Ensuite, j'examinerai si l'inclusion des transferts intracommunautaires dans l'assiette desdites contributions méconnaît l'interdiction des taxes d'effet équivalent à des droits de douane, sanctionnée par les mêmes dispositions du traité, en parvenant à une réponse affirmative (titre B).

31. À titre subsidiaire, si la Cour devait considérer que la question préjudicielle examinée vise, contrairement à ma conviction, l'assiette des contributions litigieuses dans son ensemble, je remarquerai que, dans le cas d'espèce, ces contributions doivent être qualifiées d'« impositions intérieures » au sens de l'article 110 TFUE. Sur la base de cette prémisse, je conclurai que la C3S et la contribution additionnelle ne violent pas, dans leur configuration actuelle, la disposition précitée. En revanche, elles pourraient relever, en tout état de cause, de l'interdiction des taxes d'effet équivalent dans deux cas spécifiques (titre C). Il appartient au juge de renvoi de vérifier l'existence de ces derniers.

A. Sur l'objet de la question préjudicielle

32. Aux termes de la décision de renvoi, la demande formulée par le juge de renvoi a pour objet l'appréciation de la compatibilité avec les articles 28 et 30 de l'inclusion de la valeur représentative des transferts intracommunautaires de biens dans l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle, à savoir dans le chiffre d'affaires global annuel des sociétés redevables de ces contributions.

33. Le juge de renvoi indique donc que les doutes sur la compatibilité avec les dispositions précitées du traité portent exclusivement sur l'inclusion d'un montant spécifique dans l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle, et non pas sur l'assiette dans son ensemble.

34. Cette interprétation ne découle pas uniquement du libellé de la question préjudicielle mais également, et principalement, du fait que l'intégration de la valeur représentative des transferts intracommunautaires de biens dans l'assiette des contributions en cause représente une nouveauté dans l'ordre juridique national.

35. En particulier, elle est le résultat de l'action combinée d'une évolution législative et d'une interprétation fournie par la suite par le juge de renvoi. Au niveau législatif, l'assimilation des livraisons de biens à titre onéreux et des transferts intracommunautaires de biens, introduite par l'article 28 bis de la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE⁶, a été transposée dans l'ordre juridique français par l'article 1^{er} de la loi n° 92/677⁷. À partir de ce moment, la valeur représentative des transferts intracommunautaires de biens devait être prise en compte pour la détermination du chiffre d'affaires global aux fins de la TVA.

⁶ JO 1991, L 376, p. 1.

⁷ Loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 portant mise en œuvre par la République française de la directive du Conseil des communautés européennes (C.E.E.) n° 91-680 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de la suppression du contrôle aux frontières, la directive (C.E.E.) n° 77-388 et de la directive (C.E.E.) n° 92-12 relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise [JORF n° 166 du 19 juillet 1992, p. 9700].

36. Par la suite, la jurisprudence nationale a établi que c'est précisément le chiffre d'affaires global figurant sur la déclaration TVA, comprenant également la valeur représentative des transferts intracommunautaires, qu'il convient de prendre en compte aux fins de la détermination du montant de l'assiette de la C3S⁸. La Cour de cassation en a donc déduit, à deux occasions distinctes, que la valeur représentative des transferts intracommunautaires de biens est comprise dans ce montant, même si ces transferts ne génèrent pas en eux-mêmes de chiffre d'affaires⁹.

37. Il me paraît absolument évident que telle est la jurisprudence dont le juge de renvoi souhaite vérifier la compatibilité avec les articles 28 et 30 TFUE. En d'autres termes, les doutes soulevés par ce juge portent sur la qualification de « taxe d'effet équivalent à un droit de douane » de *l'inclusion de la valeur représentative des transferts intracommunautaires dans l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle*, et non pas de *l'assiette dans son ensemble*.

38. En ce sens, le rappel de l'arrêt Rousseau Wilmot¹⁰, figurant dans les observations écrites présentées par la Commission au cours de la procédure – et qu'elle a reprises à l'audience – ne fait que confirmer la conclusion tirée ci-dessus.

39. Dans cet arrêt Rousseau Wilmot, la Cour s'est prononcée sur la compatibilité de la C3S avec l'interdiction d'introduire ou de maintenir des impôts sur le chiffre d'affaires, prévue à l'article 33 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme¹¹. À l'appui de la conclusion que la C3S n'a pas la nature d'une imposition sur le chiffre d'affaires, la Cour a relevé que le fait générateur de la C3S était constitué par l'activité des entreprises, que son assiette était le chiffre d'affaires global annuel et que, par conséquent, il n'affectait pas directement le prix des biens et services¹². La Commission en déduit que, dans la mesure où elle ne saurait être considérée comme grevant les marchandises en tant que telles, la contribution en question ne relèverait pas du champ d'application de l'interdiction des taxes d'effet équivalent, prévue aux articles 28 et 30 TFUE. La même conclusion devrait être tirée, selon la Commission, au sujet de la contribution additionnelle, étant donné que cette dernière a la même assiette que la C3S.

40. Or, il paraît évident que cet arrêt n'est pas pertinent dans les circonstances de l'espèce, compte tenu du fait que l'assiette de la contribution qui a fait l'objet de l'appréciation juridique de la Cour n'incluait pas, à la différence de celle présentement examinée, la valeur représentative des transferts intracommunautaires des biens.

41. En effet, cette valeur ne pouvait pas être considérée comme étant incluse dans l'assiette de la C3S avant que l'arrêt de la cour de cassation dans l'affaire Organic/Cofiroute précise que le chiffre d'affaires global pertinent aux fins de la détermination de cette assiette était celui résultant de la déclaration TVA, qui comprend précisément les transferts intracommunautaires au sens de l'article 256, paragraphe III, du code général des impôts.

42. Eu égard au fait que le prononcé de l'arrêt par la Cour dans l'affaire Rousseau Wilmot remonte à 1987, et est donc antérieur de huit ans à celui dans l'affaire Organic/Cofiroute, force est de conclure que l'assiette de la C3S, qui a fait l'objet de l'analyse de la Cour dans l'affaire Rousseau Wilmot, n'incluait pas la valeur représentative des transferts intracommunautaires.

⁸ Voir note 3 des présentes conclusions.

⁹ Voir note 4 des présentes conclusions.

¹⁰ Arrêt du 27 novembre 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473).

¹¹ JO 1977, L 145, p. 1.

¹² Arrêt du 27 novembre 1985, Rousseau Wilmot (295/84, EU:C:1985:473, point 16).

43. Pour cette raison, le juge de renvoi ne pouvait pas déduire que les articles 28 et 30 TFUE ne s'appliquaient pas à l'assiette de la C3S (et de la contribution additionnelle) en se fondant sur les conclusions de l'arrêt *Rousseau Wilmot*, étant donné que ce dernier s'est prononcé sur la nature de la C3S à une époque où la valeur représentative des transferts intracommunautaires des biens n'était pas prise en compte dans l'assiette de la C3S.

44. Le juge de renvoi demande, par conséquent, si l'inclusion de la valeur représentative des transferts intracommunautaires des biens dans l'assiette rend les articles 28 et 30 TFUE applicables aux contributions en question et, constitue, le cas échéant, une violation desdites dispositions.

45. À la lumière des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de ne pas procéder à une reformulation de la question préjudicielle qui fait l'objet de la présente affaire, reformulation qui, à mon sens, risquerait de modifier de manière significative l'objet de cette question, tel qu'il a été délimité par l'interprétation du juge de renvoi.

46. Je rappelle d'ailleurs qu'une jurisprudence constante a précisé que, aux fins de répondre aux questions préjudicielles posées, la Cour doit se fonder sur l'interprétation, donnée par la juridiction de renvoi, des dispositions nationales en cause, sans pouvoir la remettre en cause ni vérifier son exactitude¹³.

B. Sur la compatibilité avec les articles 28 et 30 TFUE de l'inclusion des transferts intracommunautaires de biens dans l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle

47. En premier lieu, il convient d'observer que les articles 28 et 30 TFUE, qui régissent le fonctionnement de l'union douanière, interdisent, dans le commerce entre États membres, l'imposition de droits de douane et de toutes taxes d'effet équivalent.

48. Ces interdictions, qui constituent des règles essentielles dont les dérogations doivent être prévues expressément et interprétées de manière stricte, visent à assurer la libre circulation des marchandises au sein de l'Union¹⁴.

49. Quant à l'applicabilité de ces interdictions à l'affaire au principal, des doutes pourraient surgir, il faut le reconnaître, en raison du caractère *sui generis* de la C3S et de la contribution additionnelle. D'une part, ainsi que la Commission l'a fermement soutenu à l'audience, le fait que l'assiette de ces contributions soit constituée par le chiffre d'affaires global des sociétés et entreprises qui y sont assujetties contribuerait, à première vue, à les distinguer du type d'impositions qui, en frappant les marchandises en tant que telles, relèvent du champ d'application des articles 28 et 30 TFUE. Toutefois, l'inclusion dans l'assiette de la valeur représentative des transferts intracommunautaires de biens, soit des opérations qui, par elles-mêmes, ne génèrent pas de chiffre d'affaires, assimile les contributions en question, dans la limite de cette composante de l'assiette, à des impositions qui, en portant sur des opérations commerciales individuelles en raison de leur seule réalisation, affectent la circulation des marchandises au sens des articles 28 et 30 TFUE.

50. Ainsi que cela a été relevé aux points 32 à 46 des présentes conclusions, l'objet de la question préjudicielle posée par le juge de renvoi se limite toutefois à la seule composante des transferts intracommunautaires de biens. Dès lors, il me semble raisonnable d'en conclure que ces derniers relèvent du champ d'application *rationae materiae* des articles 28 et 30 TFUE.

¹³ Voir, notamment, arrêts du 15 septembre 2011, *Gueye et Salmerón Sánchez* (C-483/09 et C-1/10, EU:C:2011:583, point 42) ; du 15 avril 2010, *Fundación Gala-Salvador Dalí et VEGAP* (C-518/08, EU:C:2010:191, point 21), et du 21 octobre 2010, *Padawan* (C-467/08, EU:C:2010:620, point 22).

¹⁴ Sur la nature des règles essentielles, voir, notamment, arrêt du 1^{er} juillet 1969, *Commission/Italie* (24/68, EU:C:1969:29, point 10). Sur l'obligation d'interprétation stricte des dérogations éventuelles, voir, en dernier lieu, arrêt du 3 décembre 1998, *KappAhl* (C-233/97, EU:C:1998:585, point 18).

51. Comme indiqué précédemment, la Commission s'est fermement opposée à une telle conclusion, au cours de l'audience. Selon elle, quelle que soit l'orientation prise par la Cour au sujet de l'incidence des contributions en cause au principal sur la circulation des marchandises, l'application des articles 28 et 30 TFUE serait exclue. En effet, dans l'hypothèse où la Cour estimerait que la C3S et la contribution additionnelle ont une incidence sur la circulation des marchandises, celles-ci devraient, selon la Commission, être examinées en tant qu'« impositions intérieures » à la lumière de l'article 110 TFUE. Si une telle incidence n'était pas constatée, conformément au souhait de la Commission, celles-ci relèveraient en revanche du champ d'application de l'interdiction des « mesures d'effet équivalent à une restriction quantitative à l'exportation » prévue à l'article 35 TFUE¹⁵.

52. Il est donc nécessaire d'effectuer quelques développements pour déterminer si une des dispositions visées par la Commission est applicable dans la présente affaire en lieu et place des articles 28 et 30 TFUE.

53. S'agissant de l'article 110 TFUE, il dispose que les États membres n'ont pas le droit de frapper les produits importés d'impositions supérieures à celles qui frappent les produits nationaux similaires.

54. Cette interdiction des impositions intérieures discriminatoires ne peut pas s'appliquer cumulativement avec celle qui porte sur les taxes d'effet équivalent, de sorte que la même mesure ne saurait, dans le système du traité, appartenir simultanément à ces deux catégories¹⁶.

55. La distinction entre les deux catégories repose, selon une jurisprudence bien établie, sur la circonstance qu'une imposition intérieure frappe exclusivement le produit qui franchit la frontière en tant que tel, alors qu'une taxe d'effet équivalent frappe à la fois des produits importés, exportés et nationaux¹⁷.

56. À cet égard, attendu que l'évaluation demandée par le juge de renvoi porte exclusivement sur le transfert de biens en tant qu'opération commerciale spécifique, indépendamment d'une éventuelle vente future de ceux-ci, il convient de relever que seuls les transferts intracommunautaires de biens sont frappés par la C3S et la contribution additionnelle en vertu de la législation française¹⁸, alors que les transferts réalisés à l'intérieur du territoire national ne le sont pas.

57. Il en résulte que l'article 110 TFUE ne saurait s'appliquer à l'affaire présentement examinée.

58. La même conclusion négative s'impose en ce qui concerne l'application de l'article 35 TFUE.

59. Cette disposition interdit les restrictions quantitatives à l'exportation ainsi que toute mesure d'effet équivalent entre les États membres, de manière symétrique à l'interdiction similaire prévue à l'article 34 TFUE par rapport aux importations.

15 Tel est, me semble-t-il, le sens véritable de l'argumentation de la Commission et la référence faite par cette dernière à la qualification d'impôt indirect (qui impliquerait l'application de l'article 110 TFUE) ou direct (qui impliquerait l'application de l'article 35 TFUE) de la C3S et de la contribution additionnelle s'explique, en réalité, simplement par la nécessité de répondre à des questions formulées en ces termes par la Cour. Quant au défaut de pertinence de la distinction entre impôts directs et impôts indirects dans la présente affaire, il convient de se référer aux points 78 à 83 des présentes conclusions.

16 Arrêts du 2 octobre 2014, Orgacom (C-254/13, EU:C:2014:2251, point 20), et du 8 novembre 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten e Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:657, point 26).

17 Arrêts du 21 septembre 2000, Michailidis (C-441/98 et C-442/98, EU:C:2000:479, point 22), et du 22 avril 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, point 11).

18 Il est vrai qu'un tel effet semble résulter plutôt de la jurisprudence de la Cour de cassation, ainsi que cela a été rappelé à plusieurs reprises dans les présentes conclusions. Toutefois, il découle d'une jurisprudence constante de la Cour que la portée des dispositions législatives, réglementaires ou administratives nationales doit s'apprécier compte tenu de l'interprétation qu'en donnent les juridictions nationales. Voir, en ce sens, notamment, arrêt du 16 septembre 2015, Commission/Slovaquie (C-433/13, EU:C:2015:602, point 81), et du 18 juillet 2007, Commission/Allemagne (C-490/04, EU:C:2007:430, point 49).

60. S'agissant de l'article 34 TFUE, il résulte clairement de la jurisprudence que l'interdiction des mesures d'effet équivalent à des restrictions quantitatives à l'importation constitue une *lex generalis* par rapport à d'autres dispositions spécifiques du traité, dont notamment, celles relatives aux taxes d'effet équivalent. Par conséquent, l'article 34 TFUE s'applique de manière alternative par rapport à ces dispositions¹⁹. À mon sens, il ne fait aucun doute que cette jurisprudence s'applique également à l'article 35 TFUE. Lorsque les conditions prévues en vue de l'application des articles 28 et 30 TFUE sont réunies, ces derniers doivent s'appliquer au lieu de l'article 35 TFUE.

61. Il ne saurait être contesté que ces conditions sont réunies dans la présente affaire, comme il a été souligné aux points 47 à 50 des présentes conclusions.

62. Dès lors, l'inclusion de la valeur des transferts intracommunautaires de bien dans l'assiette des contributions en cause au principal doit être examinée à la lumière des articles 28 et 30 TFUE.

63. En particulier, il convient de vérifier si l'imposition de la C3S et de la contribution additionnelle aux opérations de transferts de biens vers d'autres États membres peut être qualifiée de taxe d'effet équivalent et doit, par conséquent, être considérée comme impliquant une violation des dispositions précitées du traité.

64. Il est constant que la notion de « taxe d'effet équivalent » marque le dessein des rédacteurs du traité de prohiber non seulement les mesures ostensiblement revêtues de la forme douanière classique, mais encore toutes celles qui, présentées sous d'autres appellations, aboutiraient au même résultat que des droits de douane²⁰.

65. Dans sa jurisprudence plus récente, la Cour a défini cette notion comme « toute charge pécuniaire, fût-elle minime, unilatéralement imposée, quelles que soient son appellation et sa technique, et frappant les marchandises en raison du fait qu'elles franchissent la frontière, lorsqu'elle n'est pas un droit de douane proprement dit »²¹.

66. Tout d'abord, la C3S et la contribution additionnelle relatives aux transferts intracommunautaires de biens sont, sans aucun doute, des « charges pécuniaires » dès lors qu'elles impliquent une majoration de la somme devant être versée annuellement en faveur de l'organisme chargé du recouvrement, à savoir la CNRSI.

67. Il est tout aussi incontestable qu'elles sont « unilatéralement imposées » par l'État français, étant donné qu'elles découlent d'une jurisprudence interprétative de la législation nationale pertinente.

68. Enfin, ces contributions frappent uniquement les transferts de biens à destination d'autres États membres, sans toutefois affecter les transferts effectués à l'intérieur du territoire français. Il s'ensuit qu'elles sont dues en raison du franchissement de la frontière.

69. À la lumière de ces considérations, il convient de conclure que la C3S et la contribution additionnelle relatives aux transferts intracommunautaires de biens constituent des taxes d'effet équivalent à des droits de douane, prohibées aux articles 28 et 30 TFUE.

19 Arrêts du 22 mars 1977, *Iannelli & Volpi* (74/76, EU:C:1977:51, point 9) ; du 16 décembre 1992, *Lornoy e.a.* (C-17/91, EU:C:1992:514, point 14), et du 17 juin 2003, *De Danske Bilimportører* (C-383/01, EU:C:2003:352, point 30).

20 Arrêt du 14 décembre 1962, *Commission/Luxembourg et Belgique* (2/62 et 3/62, EU:C:1962:45, p. 805).

21 Arrêt du 2 octobre 2014, *Orgacom* (C-254/13, EU:C:2014:2251, point 23).

70. Toutefois, il convient de rappeler que la jurisprudence admet deux exceptions à l'interdiction des taxes d'effet d'équivalent. La première trouve à s'appliquer lorsque l'imposition examinée constitue la rémunération d'un service déterminé, effectivement rendu à un opérateur économique, et est d'un montant proportionné audit service²², alors que la seconde s'applique lorsque, selon des conditions préétablies, l'imposition est prélevée pour satisfaire à des obligations imposées par la réglementation communautaire²³.

71. Il résulte clairement du dossier de l'affaire que la part de la C3S et de la contribution additionnelle qui a trait aux transferts intracommunautaires de biens ne relève d'aucune des exceptions précitées. Tout d'abord, dans la mesure où elle est destinée à financer au prorata le Fonds de solidarité vieillesse, le Fonds de réserve pour les retraites (dans le cas de la C3S) et la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés (dans le cas de la contribution additionnelle), elle n'est pas la contrepartie d'un avantage, dont le montant serait proportionnel au service rendu, procuré aux sociétés et aux entreprises redevables de ces contributions. En outre, il est incontestable que cette part n'est pas due dans le cadre de contrôles effectués aux fins de se conformer aux obligations découlant des règles du droit de l'Union.

C. Sur la compatibilité avec la libre circulation des marchandises de l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle dans son ensemble

72. À titre subsidiaire, je me propose d'examiner l'hypothèse dans laquelle la Cour considérerait opportun de reformuler la question préjudicielle posée par le juge de renvoi de manière à en étendre la portée à l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle, c'est-à-dire au chiffre d'affaires annuel global des sociétés et des entreprises redevables de ces contributions, dans son ensemble.

73. Cette reformulation requiert tout d'abord d'examiner soigneusement l'applicabilité aux contributions en question des dispositions du traité en matière de libre circulation des marchandises. En effet, comme il a été observé précédemment, la circonstance que la C3S et la contribution additionnelle frappent le chiffre d'affaires global annuel les distingue, en principe, du type d'impositions qui affectent la circulation des marchandises.

74. Dans leurs observations écrites, le gouvernement français et la Commission, en estimant que la portée de la question est telle qu'elle est définie aux points qui précèdent, ont tous deux soutenu que la disposition dont il convient de vérifier l'applicabilité aux contributions concernées serait l'article 110 TFUE, et non pas les articles 28 et 30 TFUE. Comme j'estime que cette observation est *prima facie* correcte, pour les raisons que je clarifierai ci-dessous, je concentrerai mon analyse sur l'applicabilité de l'article 110 TFUE à la C3S et à la contribution additionnelle.

75. L'article 110 TFUE – il convient de le rappeler – prévoit l'interdiction pour les États membres d'appliquer aux produits importés des impositions supérieures à celles qui frappent les produits nationaux.

76. Le gouvernement français et la Commission s'opposent à l'applicabilité de ces dispositions au motif que la C3S et la contribution additionnelle relèveraient de la notion d'« impôts directs »²⁴. Selon ces parties, seuls les « impôts indirects » seraient susceptibles de faire obstacle à la libre circulation des marchandises.

²² Voir, notamment, arrêts du 9 septembre 2004, Carbonati Apuani (C-72/03, EU:C:2004:506, point 31), et du 22 avril 1999, CRT France International (C-109/98, EU:C:1999:199, point 17).

²³ Voir, notamment, arrêts du 7 juillet 1994, Lamaire (C-130/93, EU:C:1994:281, point 14) et du 27 septembre 1988, Commission/Allemagne (18/87, EU:C:1988:453, point 6).

²⁴ En pareil cas, selon la Commission, il conviendrait d'examiner l'applicabilité à la présente affaire de l'article 35 TFUE. Voir point 51 des présentes conclusions.

77. Je ne partage pas cette conclusion.

78. En effet, je ne pense pas que la distinction entre impôts directs et impôts indirects puisse être d'une quelconque pertinence aux fins de délimiter le champ d'application de l'article 110 TFUE.

79. À cet égard, je voudrais tout d'abord observer que, lorsqu'elle a été appelée à se prononcer sur la compatibilité de mesures nationales d'imposition directe avec les libertés fondamentales, la Cour a constamment conclu que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer cette dernière dans le respect du droit de l'Union²⁵.

80. Si les mesures d'imposition directe adoptées par les États membres n'échappent pas, en règle générale, à l'application des autres libertés fondamentales, je considère qu'il est cohérent d'admettre que ces mesures ne sauraient être exclues du champ d'application de la libre circulation des marchandises.

81. Du reste, il n'est pas difficile d'imaginer qu'un État membre puisse favoriser les produits nationaux par le biais d'un système d'imposition sur les revenus qui s'avère, dans les faits, plus lourd pour les entreprises exportatrices que pour celles qui souhaitent vendre leurs produits au sein du territoire national.

82. En tout état de cause, je souhaiterais rappeler que, dans la mesure où la notion d'« impôt direct » n'est pas définie en droit de l'Union, l'adoption d'un critère fondé sur la distinction entre impôts directs et impôts indirects devrait s'appuyer sur la classification opérée au niveau national. À cet égard, il est notoire que de telles classifications sont dénuées de pertinence, sous peine de permettre aux États membres de contourner les dispositions du droit de l'Union²⁶.

83. Dès lors, j'estime que la classification de la C3S et de la contribution additionnelle en tant qu'impôt direct ou indirect ne constitue pas un critère pertinent pour vérifier si ces contributions frappent les marchandises en tant que telles aux fins de déterminer si l'article 110 TFUE doit s'appliquer à la présente affaire.

84. En revanche, il me semble que le critère recherché peut découler de la jurisprudence la plus ancienne et, notamment, des arrêts qui ont précisé la raison d'être de l'interdiction des impositions intérieures discriminatoires, prévue à l'article 110 TFUE.

85. Je fais référence notamment à l'arrêt Schöttle²⁷. Interrogée sur l'applicabilité de l'article 95 CEE (devenu l'article 110 TFUE) à une imposition sur l'activité de transport de marchandises par route, la Cour a tout d'abord rappelé que l'objectif de la disposition précitée est de supprimer les restrictions *déguisées*²⁸ à la libre circulation des marchandises pouvant résulter des règles fiscales d'un État membre et que, compte tenu de la structure générale et des objectifs de celle-ci, la notion

²⁵ Voir, notamment, arrêts du 6 octobre 2009, *Commission/Espagne* (C-153/08, EU:C:2009:618, point 28) ; du 18 juillet 2007, *Lakebrink et Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452, point 14) ; du 14 décembre 2006, *Denkavit Internationaal et Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, point 19), et du 23 février 2006, *Keller Holding* (C-471/04, EU:C:2006:143, point 28). À cet égard, bien qu'en rapport à une règle de droit dérivé mettant en œuvre le principe de libre circulation des travailleurs, voir également les conclusions de l'avocat général La Pergola dans les affaires *Commission/France* (C-34/98 et C-169/98, EU:C:1999:392, point 19).

²⁶ En outre, même si on voulait reconnaître à la classification nationale opérée par le droit français une fonction d'orientation aux fins de déterminer la nature de la C3S et de la contribution additionnelle, il convient de relever que la nature de ces dernières est même dans l'ordre juridique national loin d'être dénuée de controverses, comme certaines parties l'ont reconnu à l'audience. Alors que le Conseil constitutionnel a estimé qu'il s'agit d'un prélèvement obligatoire qui ne présente ni le caractère d'une cotisation sociale ni celui d'une taxe parafiscale, mais qui constitue en revanche une « imposition », au sens de l'article 34 de la Constitution (décision n° 91-302 DC, du 30 décembre 1991, considérant n° 12), la Cour de cassation a, quant à elle, affirmé qu'il s'agit d'une cotisation sociale, au motif qu'elle était destinée exclusivement au financement de régimes de sécurité sociale (voir, notamment, 2^e chambre civile, arrêts du 28 mars 2002, n° 00-17675, et du 14 janvier 2010, n° 09-11284).

²⁷ Arrêt du 16 février 1977, *Schöttle* (20/76, EU:C:1977:26).

²⁸ Mise en italique par mes soins.

d'« imposition frappant un produit » doit être interprétée *dans un sens large*²⁹. Sur la base de ces prémisses, la Cour a conclu que la raison d'être de l'article 110 TFUE requiert qu'il s'applique à une imposition telle que celle examinée, étant donné qu'elle se répercute « immédiatement sur le coût du produit national et importé »³⁰.

86. Aux termes de ce qui a été soutenu plus récemment par l'avocat général Sharpston, cet arrêt a consacré le principe selon lequel « une taxe frappant des activités impliquant des produits relève de l'article 90 CE (devenu l'article 110 TFUE) uniquement lorsqu'elle a un effet immédiat sur leur coût »³¹.

87. Il découle donc de ce principe que l'analyse relative à l'applicabilité de l'article 110 TFUE est indépendante de la question purement formelle de savoir si les critères intervenant dans l'application de l'imposition examinée concernent une activité ou un produit, mais impose au contraire de vérifier si une telle imposition a pour *effet* d'augmenter le prix de revient des produits nationaux et de ceux qui sont importés ou exportés. Si un tel effet existe, il est inévitable de conclure que l'imposition en question grève les marchandises et est soumise, par conséquent, à l'interdiction des impositions intérieures discriminatoires visées à l'article 110 TFUE.

88. Lorsqu'on applique le principe en question à la présente affaire, il convient de vérifier si la C3S et la contribution additionnelle, en dépit du fait qu'elles pèsent formellement sur le chiffre d'affaires global des entreprises et des sociétés qui y sont assujetties, ont pour effet, par le biais du mécanisme économique de la répercussion, d'augmenter le prix de revient des biens vendus à l'intérieur du territoire français et de ceux transférés vers d'autres États membres.

89. S'agissant des biens vendus sur le territoire français, il y a lieu de présumer que le montant de la C3S (0,13 %) et de la contribution additionnelle (0,03 %) est dûment répercuté, par les sociétés et les entreprises assujetties à ces contributions, sur le prix de revient des biens eux-mêmes. La même considération s'applique aux biens transférés vers d'autres États membres, pour lesquels il peut être présumé que le montant des contributions se répercute sur la valeur représentative des biens objets de chaque transfert³². Dès lors, l'imposition de la C3S et de la contribution additionnelle ont pour effet d'augmenter le prix de revient des deux catégories de biens.

90. Il s'ensuit que, dans le cas où la portée de la présente question préjudicielle serait étendue à l'intégralité de l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle, ces dernières devraient, à mon sens, être considérées comme faisant obstacle à la libre circulation des marchandises.

91. Plus particulièrement, étant donné qu'elles frappent à la fois des biens vendus sur le territoire français et des biens exportés vers d'autres États membres, ces contributions relèveraient, en principe, du champ d'application de l'article 110 TFUE³³.

29 Mise en italique par mes soins.

30 Arrêt du 16 février 1977, Schöttle (20/76, EU:C:1977:26, point 15).

31 Conclusions de l'avocat général Sharpston dans l'affaire Stadtgemeinde Frohnleiten et Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, EU:C:2007:372, point 36).

32 Ces valeurs sont quantifiées individuellement par les sociétés et les entreprises intéressées tant aux fins de leur inclusion sous la ligne 6 de la déclaration TVA où, avec les ventes nationales, elles contribuent à la formation du montant total des « Livraisons intracommunautaires », qu'aux fins de leur communication à l'administration pour des raisons fiscales et statistiques dans la déclaration d'échanges de biens entre États membres de [l'Union européenne].

33 Voir jurisprudence citée à la note 17 des présentes conclusions.

92. À cet égard, je dois cependant rappeler que la jurisprudence a précisé qu'une charge fiscale constitue une « imposition intérieure » au sens de l'article 110 TFUE, échappant ainsi à la qualification de taxe d'effet équivalent au sens des articles 28 et 30 TFUE, uniquement si elle relève d'un régime général de droits internes qui appréhende systématiquement des catégories de produits selon des critères objectifs appliqués indépendamment de l'origine et de la destination des produits³⁴.

93. Aux fins de cette appréciation, il peut être nécessaire, en premier lieu, de tenir compte de la destination du produit de l'imposition. En effet, lorsque le produit d'une telle imposition est destiné à alimenter des activités qui profitent spécialement aux produits commercialisés sur le territoire national, la contribution pourrait constituer une taxe d'effet équivalent, à condition que la charge fiscale grevant ces produits soit totalement neutralisée par des avantages qu'elle sert à financer, tandis que celle grevant les produits exportés en l'état représente une charge nette³⁵.

94. Toutefois, tel n'est pas le cas dans la présente affaire. À cet égard, l'article L 651-1 du code de la sécurité sociale dispose en effet que le produit de la C3S et de la contribution additionnelle est destiné à financer le budget des organismes constitués en faveur des travailleurs salariés et indépendants, à savoir le RSI, le Fonds de solidarité vieillesse, le Fonds de réserve pour les retraites et la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés. Or, ainsi que le gouvernement français l'a souligné dans ses observations écrites, les prestations fournies par les organismes précités ne diffèrent pas selon que les sociétés et les entreprises redevables de ces contributions effectuent des transferts de biens à l'intérieur du territoire français ou à destination des autres États membres.

95. En deuxième lieu, l'appréciation visée au point 93 exige de vérifier, conformément à l'arrêt *Denkavit*, si la charge fiscale greve les produits nationaux commercialisés sur le marché national et les produits exportés en tant que tels au même stade de commercialisation et si le fait générateur de cette charge est identique pour les deux catégories de produits³⁶. Dans le cas contraire, l'imposition présentement examinée devrait être requalifiée de taxe d'effet équivalent.

96. À cet égard, il convient de rappeler que la jurisprudence postérieure semble considérer que l'identité du fait générateur est « absorbée » par la circonstance que les produits nationaux et exportés sont imposés au même stade de commercialisation³⁷. À la lumière de cet élément, je me limiterai à vérifier si le fait que les produits transférés vers d'autres États membres sont frappés par la C3S et la contribution additionnelle au moment du transfert, alors que les produits transférés à l'intérieur du territoire national sont frappés des mêmes contributions uniquement au moment de la vente, signifie que les contributions en question ne s'appliquent pas aux deux catégories de produits « au même stade de commercialisation ».

97. Cette dernière notion a fait l'objet d'une interprétation large de la Cour qui a privilégié la réalité économique par-delà des apparences³⁸. À titre d'exemple, dans l'arrêt *Nygård*, la Cour a soutenu qu'une taxe due au moment de la livraison en vue de l'abattage pour les porcs destinés à l'abattage sur le marché national et au moment de l'exportation pour les porcs exportés vivants devait être considérée comme appliquée au même stade de commercialisation, les deux opérations étant effectuées en vue de la sortie des porcs de la production primaire nationale³⁹. De même, des

34 Arrêts du 23 avril 2002, *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, point 21), et du 8 juin 2006, *Koornstra* (C-517/04, EU:C:2006:375, point 16).

35 Arrêts du 23 avril 2002, *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, point 22), et du 8 juin 2006, *Koornstra* (C-517/04, EU:C:2006:375, point 18).

36 Arrêt du 31 mai 1979, *Denkavit Loire* (132/78, EU:C:1979:139, p. 1923).

37 Arrêts du 11 juin 1992, *Sanders Adour et Guyomarc'h Orthez Nutrition animale* (C-149/91 et C-150/91, EU:C:1992:261, point 18), où la Cour a énoncé ce qui suit : « En ce qui concerne l'exigence relative à l'identité du fait générateur de l'impôt, il convient de préciser que, dans un cas comme celui de l'espèce, on ne saurait voir une différence dans le fait que le produit importé est taxé au moment de l'importation et le produit national au moment de sa rétrocession ou mise en œuvre, car il apparaît que, dans la réalité économique, le stade de commercialisation est le même, l'une et l'autre opération étant effectuées en vue de l'utilisation du produit ». Par la suite, cette interprétation a été confirmée par les arrêts du 2 avril 1998, *Outokumpu*, C-213/96, EU:C:1998:155, point 25), et du 23 avril 2002, *Nygård*, C-234/99, EU:C:2002:244, point 25). Sur ce point, voir également les conclusions de l'avocat général *Jacobs* dans l'affaire *Outokumpu* (C-213/96, EU:C:1997:540, point 35).

38 Voir, à cet égard, conclusions de l'avocat général *Mischo* dans l'affaire *Nygård* (C-234/99, EU:C:2001:260, point 30).

39 Arrêt du 23 avril 2002, *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, point 30).

impositions telles que la C3S et la contribution additionnelle, dues au moment du transfert pour les biens transférés vers d'autres États membres et au moment de la vente pour ceux transférés à l'intérieur du territoire national, ne semblent pas s'appliquer à deux stades de commercialisation distincts. Il semble en effet extrêmement difficile de soutenir que vente et transfert en vue de la vente ne relèvent pas, dans la réalité économique, de la même phase de commercialisation.

98. En conclusion, si la portée de la présente question préjudicielle devait s'étendre à l'intégralité de l'assiette de la C3S et de la contribution additionnelle, ces dernières constitueraient des « impositions intérieures » au sens de l'article 110 TFUE.

99. La question de savoir si elles frappent les biens qui font l'objet d'un transfert intracommunautaire davantage que les biens transférés à l'intérieur du territoire national, ce qui constituerait ainsi une violation de la disposition précitée, devrait vraisemblablement conduire à une réponse négative. En effet, le prix d'achat (ou le prix de revient), qui constitue la base d'imposition des biens objet d'un transfert intracommunautaire au sens de l'article 76 de la directive TVA, est, en principe, inférieur au prix de vente, qui constitue la base d'imposition des biens transférés à l'intérieur du territoire national. Toutefois, il appartient au juge de renvoi de déterminer si une telle hypothèse est correcte.

100. En tout état de cause, la Commission a indiqué dans ses observations écrites deux cas dans lesquels la C3S et la contribution additionnelle pourraient être un obstacle à la libre circulation des marchandises prohibé par l'article 110 TFUE. Le premier cas est celui dans lequel la réglementation française ne prévoit pas un droit à déduction de l'assiette des contributions de la valeur des biens transférés vers un autre État membre qui sont restés invendus et qui ont été réacheminés en France, alors que le second vise celui où les biens transférés vers un autre État membre sont comptabilisés une deuxième fois dans l'assiette au moment où la vente intervient effectivement.

101. Dans le premier cas, sous réserve que l'ordre juridique national n'offre aucun autre recours effectif pour récupérer les montants versés au titre de la C3S et de la contribution additionnelle concernant les biens restés invendus⁴⁰, j'estime que les contributions relatives aux transferts intracommunautaires, déconnectés d'une vente future des biens concernés, finiraient par être dues du seul fait qu'ils franchissent la frontière. Dès lors, elles devraient être examinées à la lumière de l'interdiction des taxes d'effet équivalent visées aux articles 28 et 30 TFUE.

102. Dans le second cas, j'estime que, eu égard au fait que les biens transférés vers d'autres États membres seraient frappés deux fois par les contributions présentement examinées (lors du transfert et lors de la vente) alors que les transferts à l'intérieur du territoire national n'y seraient soumis qu'une seule fois (lors de la vente), la C3S et la contribution additionnelle relatives à ces transferts intracommunautaires relèveraient également du champ d'application des articles 28 et 30 TFUE, ainsi que la Cour l'a déjà reconnu dans le cas où, seulement pour les produits importés, il existe deux faits générateurs de l'imposition⁴¹.

103. Dans les deux cas, dont l'examen incombe au juge de renvoi, la compatibilité avec les articles 28 et 30 TFUE devra donc être appréciée en tenant compte des considérations développées aux points 62 à 69 des présentes conclusions.

40 À l'audience, le gouvernement français a indiqué qu'un remboursement égal à la valeur représentative des biens restés invendus peut être obtenu en introduisant la demande prévue à l'article L 243-6 du code de la sécurité sociale, qui régit la procédure générale de remboursement des cotisations sociales et des allocations familiales « indûment versées ». À cet égard, le gouvernement français a admis que cette procédure n'a été utilisée qu'une seule fois et que la demande a été abandonnée par l'entreprise en question lorsque l'administration lui a demandé les justificatifs s'y rapportant. Eu égard à cette reconnaissance de la part du gouvernement français, j'ai des doutes quant au fait que l'article L 243-6 puisse garantir une possibilité effective de remboursement de la C3S et de la contribution additionnelle lorsque les biens transférés vers un autre État membre sont restés invendus.

41 Arrêt du 17 septembre 1997, Fricarnes (C-28/96, EU:C:1997:412, point 28).

IV. Conclusion

104. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle posée par la Cour de cassation (France) :

« Les articles 28 et 30 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que la valeur des biens transférés de France à destination d'un autre État membre de l'Union européenne, par un assujetti à la contribution sociale de solidarité des sociétés et à la contribution additionnelle à celle-ci ou pour son compte, pour les besoins de son entreprise, soit prise en compte, comme le prévoit la réglementation nationale visée dans le litige au principal, pour déterminer le chiffre d'affaires global qui constitue l'assiette de ces contributions. »