



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

21 septembre 2023*

« Pourvoi – Aides d’État – Article 107, paragraphe 1, TFUE – Notion d’“aide” – Condition relative à l’avantage sélectif – Traitement fiscal réservé aux exploitants de casinos publics en Allemagne – Prélèvement sur les bénéfices – Déductibilité partielle des montants acquittés au titre de ce prélèvement de l’assiette de l’impôt sur le revenu ou sur les sociétés et de la taxe professionnelle – Décision de la Commission européenne – Rejet d’une plainte au terme de la phase préliminaire d’examen au motif de l’absence d’une aide d’État constituée par cette déductibilité – Constatation distincte de l’inexistence d’un avantage économique et d’une absence de sélectivité – Recours devant le Tribunal de l’Union européenne limité à la constatation de l’absence de sélectivité – Caractère inopérant du recours – Identification par la Commission du système de référence ou régime fiscal “normal” – Interprétation à cette fin du droit fiscal national applicable – Qualification du prélèvement sur les bénéfices d’“impôt spécial” déductible au titre des “dépenses induites par les opérations commerciales” – Principe ne ultra petita »

Dans l’affaire C-831/21 P,

ayant pour objet un pourvoi au titre de l’article 56 du statut de la Cour de justice de l’Union européenne, introduit le 28 décembre 2021,

Fachverband Spielhallen eV, établie à Berlin (Allemagne),

LM,

représentées par M^{es} A. Bartosch et R. Schmidt, Rechtsanwälte,

parties requérantes,

les autres parties à la procédure étant :

Commission européenne, représentée initialement par M^{me} K. Blanck et M. B. Stromsky, puis par M. B. Stromsky, en qualité d’agents,

partie défenderesse en première instance,

République fédérale d’Allemagne, représentée par MM. J. Möller et R. Kanitz, en qualité d’agents,

partie intervenante en première instance,

* Langue de procédure : l’allemand.

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M^{me} A. Prechal (rapporteuse), présidente de chambre, M^{me} M. L. Arastey Sahún, MM. F. Biltgen, N. Wahl et J. Passer, juges,

avocat général : M. P. Pikamäe,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 25 mai 2023,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par leur pourvoi, Fachverband Spielhallen eV et LM 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 », ECLI:EU:T:2021:745), par laquelle celui-ci 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) (ci-après la « décision litigieuse »).

Les antécédents du litige et la décision litigieuse

- 2 Aux points 1 à 18 de l’ordonnance attaquée, les antécédents du litige et le contenu de la décision litigieuse sont ainsi résumés :
 - « 1 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 européenne] trois plaintes concernant le traitement fiscal des exploitants de casinos publics en République fédérale d’Allemagne [au motif que celui-ci constituerait une aide d’État interdite par le droit de l’Union].
 - 2 [La troisième de ces plaintes portait plus précisément sur le Land de Rhénanie-du-Nord-Westphalie, [dans lequel] les activités de jeux de hasard proposées dans les casinos étaient régies par le Spielbank-Gesetz NRW (loi sur les casinos du Land de Rhénanie-du-Nord-Westphalie, ci-après la “loi sur les casinos”), jusqu’à son remplacement en 2020. [Aux fins] de cette loi, Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (ci-après “WestSpiel”) était le seul concessionnaire de casinos publics dans ce Land.

- 3 En vertu de 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 par une taxe sur les casinos. D'autres 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 par l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés et par la taxe professionnelle (ci-après le "régime fiscal normal").
- 4 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 résulte des jeux d'argent et de hasard ou non, devait être reversé à hauteur de 75 % au Land de Rhénanie-du-Nord-Westphalie. Toutefois, 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, l'intégralité de ce bénéfice devait être reversée au Land (ci-après le "prélèvement sur les bénéfices").
- 5 Le prélèvement sur les bénéfices, à concurrence de la partie de celui-ci découlant des revenus ne provenant pas 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 [...] plainte [...]
- 6 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 et, partant, aucune aide et a donc décidé de ne pas ouvrir, à son égard, la procédure formelle d'examen prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE [...]
- 7 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".
- 8 La Commission a relevé que la déductibilité dudit 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 constituait pas un avantage sélectif.
- 9 Dans la suite de la décision [litigieuse], la Commission a poursuivi l'analyse de la mesure litigieuse à la lumière des arguments soulevés par les requérantes lors de la phase d'examen préliminaire.
- 10 La Commission a relevé, 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, qui 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).

- 11 Or, 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, selon la Commission, aucune disposition ne s'opposait, de manière générale, à la déductibilité d'un impôt spécifique sur les bénéfices. [...]
- 12 À cet égard, 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 ne sont pas déductibles aux fins de l'établissement de la base imposable de l'impôt sur les sociétés. Elle a 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. [...]
- 13 En troisième lieu, et en réponse à un autre argument des requérantes, tiré de ce que les dividendes ne sont 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. [...]
- 14 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.
- 15 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 ledit prélèvement était déduit de la base imposable d'autres impôts ne pouvait conférer à WestSpiel aucun avantage par rapport au régime fiscal normal.
- 16 La Commission a fait valoir, à ce propos, 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 du régime fiscal normal 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.
- 17 De [cette] analyse [...], la Commission a conclu [...] 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 dudit prélèvement, qui était spécifique aux exploitants de casinos publics et toujours beaucoup plus élevée que ces deux impôt et taxe.

18 À la note en bas de page n° 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 bénéficiaires était inférieur au désavantage résultant de l'obligation pour ceux-ci de payer ce prélèvement. »

La procédure devant le Tribunal et l'ordonnance attaquée

- 3 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.
- 4 À l'appui de leur recours, elles ont invoqué un moyen unique, tiré d'une 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, alors que cette institution n'aurait pas été en mesure, au terme de la phase d'examen préliminaire, de surmonter toutes les sérieuses difficultés qu'elle aurait rencontrées.
- 5 Selon le Tribunal, ce moyen unique comportait, en substance, cinq branches.
- 6 Dans une première branche, les requérantes soutenaient que la Commission avait supposé à tort qu'elles considéraient le prélèvement sur les bénéficiaires comme étant un impôt, alors qu'elles avaient toujours indiqué qu'il s'agissait d'un transfert de bénéfices qui ne serait pas déductible au titre du régime fiscal normal. Dans une deuxième branche, elles faisaient valoir que la Commission avait qualifié le prélèvement sur les bénéficiaires d'« impôt spécial » en considérant, de manière erronée, 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 bénéficiaires. Dans une quatrième branche, elles avançaient une série d'arguments pour soutenir que, même à supposer que le prélèvement sur les bénéficiaires constituait un impôt, il ne pourrait pas venir en déduction 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 l'indication faite dans la note en bas de page n° 77 de la décision litigieuse, qui compare le prélèvement sur les bénéficiaires aux paiements spéciaux imposés aux entreprises, par exemple pour des comportements anticoncurrentiels, qui sont déductibles.
- 7 Aux points 48 et 57 de l'ordonnance attaquée, le Tribunal a pris comme point de départ de son examen de ce moyen unique que les requérantes critiquaient exclusivement les prétendues déficiences de la décision litigieuse en ce que, dans celle-ci, la Commission avait nié le caractère sélectif de la mesure litigieuse. Or, selon le Tribunal, dans ladite décision, la Commission n'a pas procédé à un examen d'ensemble des critères relatifs à l'existence d'un avantage et d'une sélectivité, mais s'est 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.
- 8 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 n° 87 de la décision litigieuse, selon laquelle la déductibilité du prélèvement sur les bénéficiaires 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 celui-ci.

- 9 Aux points 60 à 66 de l'ordonnance attaquée, le Tribunal a néanmoins examiné la pertinence, aux fins de la démonstration de l'existence de l'avantage que conférerait la déductibilité du prélèvement sur les bénéfices, d'annexes jointes à la réplique des requérantes relatives à différents « scénarios d'imposition » fondés sur des données comptables des exercices 2014 et 2019, mais a jugé que ces différents éléments étaient tardifs et irrecevables.
- 10 Au point 67 de l'ordonnance attaquée, le Tribunal a rappelé que, selon la jurisprudence, la qualification d'« aide », au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, requiert que toutes les conditions visées par cette disposition soient remplies et, s'agissant de la condition relative à l'existence d'un avantage sélectif, l'existence d'un avantage doit être appréciée indépendamment de la sélectivité.
- 11 Le Tribunal en a déduit, au point 68 de cette ordonnance, que, dès lors que les requérantes 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 dans son chef quant à la question de savoir si la déductibilité du prélèvement sur les bénéfices constituait un avantage en faveur de WestSpiel, celles-ci n'étaient manifestement pas fondées à soutenir que la décision litigieuse avait violé leurs droits procéduraux.
- 12 Après avoir jugé, aux points 69 et 70 de l'ordonnance attaquée, qu'était également manifestement non fondé l'argument des requérantes selon lequel la décision litigieuse serait entachée d'une contradiction en ce qu'elle qualifierait le prélèvement sur les bénéfices tantôt d'impôt spécifique et tantôt de paiement spécial comparable aux amendes pour comportement anticoncurrentiel, le Tribunal a conclu que le moyen unique et, partant, le recours dans son ensemble devaient être rejetés comme étant manifestement dépourvus de tout fondement en droit.

Les conclusions des parties au pourvoi

- 13 Les requérantes demandent à la Cour :
 - d'annuler l'ordonnance attaquée ;
 - de renvoyer l'affaire devant le Tribunal, et
 - de réserver les dépens.
- 14 La Commission demande à la Cour :
 - de rejeter le pourvoi et
 - de condamner les requérantes aux dépens.

Sur le pourvoi

Argumentation des parties

- 15 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 économique, sans avoir examiné la question de savoir si cet avantage présente un caractère sélectif, sur le plan matériel, le Tribunal a commis une erreur de droit dans l'application des conditions prévues à l'article 107, paragraphe 1, TFUE qui doivent être réunies pour que cette mesure puisse être qualifiée d'« aide d'État », au sens de cette disposition.
- 16 Comme l'admettrait le Tribunal, au point 52 de l'ordonnance attaquée, en se référant à la jurisprudence constante des juridictions de l'Union européenne en ce qui concerne les mesures nationales fiscales, les conditions relatives à l'avantage économique et à la sélectivité doivent être examinées conjointement.
- 17 Il découlerait, en outre, de la méthode d'examen en trois phases de la condition relative à la sélectivité matérielle consacrée par une jurisprudence constante de la Cour que, pour être en mesure de conclure à l'absence d'un avantage économique, le Tribunal aurait dû impérativement commencer par définir le régime fiscal « normal ».
- 18 Or, selon les requérantes, devant le Tribunal, celles-ci avaient précisément contesté que, comme l'avait affirmé la Commission au considérant 159 de la décision litigieuse, le prélèvement sur les bénéfices pouvait être qualifié d'« impôt spécifique » susceptible d'être déduit de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés et de la taxe professionnelle conformément aux règles générales d'imposition de droit allemand.
- 19 Toutefois, 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 considérant 159 de la décision litigieuse.
- 20 Si, en vertu du droit fiscal allemand, la qualification d'« impôt spécifique » du prélèvement sur les bénéfices était inexacte et si, comme l'auraient soutenu les requérantes devant le Tribunal, le prélèvement sur les bénéfices constituait un transfert ou une distribution de bénéfices, la déductibilité de ce prélèvement représenterait une dérogation au régime fiscal « normal » et la mesure litigieuse présenterait un caractère sélectif.
- 21 Le régime fiscal « normal » devant impérativement découler des règles du droit fiscal allemand applicables, les requérantes soutiennent qu'il ne fait aucun doute et qu'il n'est d'ailleurs pas contesté qu'un transfert ou une distribution des bénéfices ne peuvent pas être déduits de la base imposable de la taxe professionnelle ou de celle de l'impôt sur les sociétés. En effet, ces règles interdiraient de compenser les désavantages économiques subis en raison du prélèvement sur les bénéfices par les avantages découlant de la déductibilité dudit prélèvement.
- 22 Elles 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 économique sans avoir défini au préalable le régime fiscal « normal » d'une manière

indépendante de l'appréciation de la Commission dans la décision litigieuse. Or, la détermination du régime fiscal « normal » serait une étape indispensable pour constater l'existence ou l'inexistence d'un avantage économique.

- 23 Pour sa part, la Commission soutient que le moyen unique du pourvoi est inopérant et, en tout état de cause, totalement dénué de fondement.
- 24 Ce moyen reposerait sur une interprétation erronée de l'ordonnance attaquée dès lors que, par celle-ci, le Tribunal aurait rejeté le recours en raison non pas de l'absence d'un avantage économique, mais au motif essentiel que la requête ne contenait aucun moyen dirigé contre l'absence d'un avantage généré par la mesure litigieuse telle que constatée dans la décision litigieuse.
- 25 Or, en l'absence d'un avantage, la mesure ne pourrait en aucun cas constituer une aide d'État. Par conséquent, à supposer même que la mesure litigieuse soit sélective, comme les requérantes l'ont fait valoir en première instance, celles-ci n'auraient pas démontré que la conclusion de la Commission, à savoir l'absence d'aide d'État, était erronée. Dans ces conditions, le Tribunal n'aurait pas été tenu d'examiner s'il existait ou non un avantage en l'espèce et aurait pu se limiter à constater que le recours ne portait pas sur cette condition relative à l'existence d'une aide.
- 26 À titre subsidiaire, la Commission fait valoir que, en vertu du principe ne ultra petita, le Tribunal n'a, en tout état de cause, pas pu procéder à la constatation de l'absence d'un avantage économique, étant donné que ce sujet ne faisait pas l'objet du recours en première instance et ne devait pas être soulevé d'office au titre d'un moyen d'ordre public.
- 27 Selon la Commission, c'est à tort que les requérantes se prévalent des prétendues particularités des aides fiscales. S'il est exact que, s'agissant de telles aides, les critères tenant respectivement à l'avantage et à la sélectivité peuvent être examinés conjointement, ces critères seraient conceptuellement différents. En outre, la preuve de l'existence d'un avantage et celle de sa sélectivité ne se recouperaient ni entièrement ni systématiquement. La Commission fait ainsi observer que, en l'occurrence, la mesure litigieuse ne visait pas à réduire l'impôt normalement dû en application du régime fiscal général. Au contraire, la possibilité de déduire le prélèvement sur les bénéfices des bases imposables de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés et de l'impôt sur les bénéfices viserait à réduire la charge fiscale qui pèse sur les casinos publics de Rhénanie-du-Nord-Westphalie en raison du prélèvement sur les bénéfices.
- 28 La Commission fait également valoir que le Tribunal a examiné, à titre subsidiaire et avec soin, aux points 60 à 66 de l'ordonnance attaquée, les éléments avancés tardivement par les requérantes qui pourraient présenter un vague lien avec un éventuel argument relatif à l'existence d'un avantage. À cet égard, le Tribunal aurait montré que ces éléments irrecevables seraient en tout état de cause dénués de pertinence, étant donné qu'ils n'auraient pas permis de contester avec succès la constatation de l'absence d'un avantage contenue dans la décision litigieuse.

Appréciation de la Cour

- 29 Selon une jurisprudence constante de la Cour, la qualification d'une mesure nationale d'« aide d'État », au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, requiert que toutes les conditions suivantes soient remplies. Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges

entre les États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence (arrêt du 19 décembre 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, point 19 et jurisprudence citée).

- 30 En ce qui concerne spécifiquement le caractère sélectif de mesures fiscales nationales, la Cour a jugé que la Commission, afin de pouvoir qualifier une mesure de cette nature de « sélective », doit procéder à un examen en trois temps. Elle doit, en effet, dans un premier temps, identifier le système de référence, à savoir le régime fiscal « normal » applicable dans l'État membre concerné, et, dans un deuxième temps, démontrer que la mesure fiscale en cause déroge à ce système de référence, dès lors qu'elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce dernier, dans une situation factuelle et juridique comparable. La notion d'« aide d'État » ne vise toutefois pas les mesures introduisant une différenciation entre des entreprises qui se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par le régime juridique en cause, dans une situation factuelle et juridique comparable et, partant, a priori sélectives, lorsque l'État membre concerné parvient, dans un troisième temps, à démontrer que cette différenciation est justifiée, en ce sens qu'elle résulte de la nature ou de l'économie du système dans lequel ces mesures s'inscrivent (voir, en ce sens, arrêt du 8 novembre 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commission, C-885/19 P et C-898/19 P, EU:C:2022:859, point 68 ainsi que jurisprudence citée).
- 31 Dans le cadre de leur moyen unique, les requérantes font grief au Tribunal de ne pas avoir examiné leur argumentation centrale, exposée dans les trois premières des cinq branches dont était constitué le moyen unique invoqué à l'appui de leur recours, tendant à critiquer la décision litigieuse pour autant que, dans celle-ci, la Commission aurait, dans le cadre de l'appréciation de la condition relative à la sélectivité, identifié, de manière erronée, le système de référence ou le régime fiscal « normal » applicable dans l'État membre concerné lors de la première étape de l'examen qu'il incombe à celle-ci d'effectuer conformément à la jurisprudence rappelée au point 30 du présent arrêt.
- 32 L'erreur commise par la Commission tiendrait en particulier à ce que celle-ci a qualifié la mesure litigieuse, à savoir le prélèvement sur les bénéfices à la charge des casinos publics, d'« impôt spécifique », voire d'« impôt supplémentaire spécial », ce qui lui aurait permis de conclure à la déductibilité des montants acquittés au titre de ce prélèvement de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés et de la taxe professionnelle conformément aux règles générales d'imposition du régime fiscal normal prévues par le droit fiscal allemand applicable qui admettent la déductibilité des « dépenses induites par les opérations commerciales ».
- 33 Les requérantes soutiennent que le prélèvement sur les bénéfices doit être qualifié de « transfert » ou de « distribution » de bénéfices, et non de « taxe » ou d'« impôt spécifique », de sorte que, conformément au droit fiscal allemand applicable, ce prélèvement sur les bénéfices n'aurait pas dû être déduit de la base imposable de la taxe professionnelle. La déduction effectivement réalisée représenterait donc une dérogation au régime fiscal « normal », et, partant, un avantage sélectif.
- 34 Se pose à cet égard la question de savoir si le Tribunal a pu juger à bon droit que, étant donné que la Commission a conclu dans la décision litigieuse, rendue à l'issue de la procédure d'examen préliminaire visée à l'article 108, paragraphe 3, TFUE, que la mesure litigieuse ne constitue pas une « aide d'État », au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, au motif tant de l'inexistence d'un avantage économique conféré par cette mesure que de l'absence de sélectivité de celle-ci, un recours qui est dirigé exclusivement contre la constatation de l'absence de sélectivité doit être

rejeté comme étant inopérant et, partant, comme étant manifestement dépourvu de tout fondement en droit, puisque, même si ce moyen s'avérait fondé, la mesure en cause ne constituerait toujours pas une aide d'État en raison de l'absence d'un avantage économique tel que constaté dans la décision litigieuse.

- 35 À cet égard, certes, la Cour a déjà jugé que l'exigence de sélectivité découlant de l'article 107, paragraphe 1, TFUE doit être clairement distinguée de la détection concomitante d'un avantage économique en ce que, lorsque la Commission a décelé la présence d'un avantage, pris au sens large, découlant directement ou indirectement d'une mesure donnée, elle est tenue d'établir, en outre, que cet avantage profite spécifiquement à une ou à plusieurs entreprises (arrêt du 4 juin 2015, *Commission/MOL*, C-15/14 P, EU:C:2015:362, point 59).
- 36 Cela étant, la Cour a souligné que la détermination du système de référence 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 » (arrêt du 8 novembre 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe/Commission*, C-885/19 P et C-898/19 P, EU:C:2022:859, point 69 ainsi que jurisprudence citée).
- 37 Aux fins de l'appréciation du caractère sélectif d'une mesure fiscale, il importe donc que le régime fiscal commun ou le système de référence applicable dans l'État membre concerné soit correctement identifié dans la décision de la Commission et examiné par le juge saisi d'une contestation portant sur cette identification. La détermination du système de référence constituant le point de départ de l'examen comparatif devant être mené dans le contexte de l'appréciation de la sélectivité, une erreur commise dans cette détermination vicie nécessairement l'ensemble de l'analyse de la condition relative à la sélectivité (arrêt du 8 novembre 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe/Commission*, C-885/19 P et C-898/19 P, EU:C:2022:859, point 71 ainsi que jurisprudence citée).
- 38 Dans ce contexte, la Cour a précisé que la détermination du système de référence, qui doit être effectuée à l'issue d'un débat contradictoire avec l'État membre concerné, doit découler d'un examen objectif du contenu, de l'articulation et des effets concrets des normes applicables en vertu du droit national de cet État membre (arrêt du 8 novembre 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe/Commission*, C-885/19 P et C-898/19 P, EU:C:2022:859, point 72 ainsi que jurisprudence citée).
- 39 La Cour a également jugé que, en dehors des domaines dans lesquels le droit fiscal de l'Union fait l'objet d'une harmonisation, c'est l'État membre concerné qui détermine, par l'exercice de ses compétences propres en matière de fiscalité directe et dans le respect de son autonomie fiscale, les caractéristiques constitutives de l'impôt, lesquelles définissent, en principe, le système de référence ou le régime fiscal « normal », à partir duquel il convient d'analyser la condition relative à la sélectivité. Il en va notamment ainsi de la détermination de l'assiette de l'impôt et de son fait générateur (arrêt du 8 novembre 2022, *Fiat Chrysler Finance Europe/Commission*, C-885/19 P et C-898/19 P, EU:C:2022:859, point 73 ainsi que jurisprudence citée).
- 40 Il s'ensuit que seul le droit national applicable dans l'État membre concerné doit être pris en compte en vue d'identifier le système de référence en matière de fiscalité directe, cette identification étant elle-même un préalable indispensable, afin d'apprécier non seulement

l'existence d'un avantage, mais aussi le point de savoir si celui-ci revêt un caractère sélectif (arrêt du 8 novembre 2022, Fiat Chrysler Finance Europe/Commission, C-885/19 P et C-898/19 P, EU:C:2022:859, point 74).

- 41 Comme l'a également relevé M. l'avocat général au point 60 de ses conclusions, l'approche du Tribunal, résumée au point 34 du présent arrêt, est en contradiction avec les principes consacrés par la jurisprudence de la Cour, rappelée aux points 36 à 40 du présent arrêt, selon lesquels l'examen auquel la Commission doit procéder pour constater la sélectivité d'un régime d'aides de nature fiscale coïncide, en ce qui concerne l'identification du système de référence ou du régime fiscal « normal », avec celui devant être effectué pour vérifier si la mesure litigieuse a pour effet de conférer un avantage à ses bénéficiaires.
- 42 En effet, conformément auxdits principes, si le Tribunal avait examiné, dans le cadre de l'exercice du pouvoir de plein contrôle juridictionnel qui lui revient quant à l'interprétation du droit national applicable telle qu'effectuée par la Commission dans la décision litigieuse, les arguments des requérantes dirigés contre l'identification dans cette décision du système de référence, résumés aux points 32 et 33 du présent arrêt, et si le Tribunal était arrivé, à l'issue de cet examen, à la conclusion que, au regard des règles et des principes du droit fiscal allemand applicables en la matière ainsi que de leur interprétation dans la jurisprudence et la doctrine nationales, la Commission avait effectivement commis une erreur dans cette identification, une telle erreur aurait nécessairement vicié l'ensemble de l'analyse de la Commission de la condition relative à l'existence d'un avantage sélectif et ce en ses deux composantes, à savoir tant dans la condition relative à la sélectivité que dans celle relative à un avantage économique.
- 43 Il s'ensuit que le Tribunal a commis une erreur de droit en ce qu'il a jugé ne pas devoir examiner lesdits arguments des requérantes au motif que ceux-ci, même s'ils étaient fondés, seraient en tout état de cause inopérants dès lors qu'ils n'affecteraient que l'analyse par la Commission, dans la décision litigieuse, de la condition relative à la sélectivité, et non celle relative à un avantage économique examinée séparément dans ladite décision.
- 44 Cette conclusion ne saurait être remise en cause par l'argument que soulève la Commission à titre subsidiaire selon lequel le Tribunal aurait méconnu le principe ne ultra petita s'il avait examiné la légalité de la décision litigieuse non seulement pour ce qui concerne l'examen de la condition de la sélectivité, mais également pour ce qui concerne l'analyse de la condition relative à l'existence d'un avantage économique.
- 45 Ainsi que la Cour l'a jugé à maintes reprises, le juge de la légalité ne pouvant statuer ultra petita, l'annulation qu'il prononce ne saurait excéder celle sollicitée par le requérant (arrêt du 14 novembre 2017, British Airways/Commission, C-122/16 P, EU:C:2017:861, point 81 et jurisprudence citée).
- 46 Cela étant, tout en ne devant statuer que sur la demande des parties, auxquelles il appartient de délimiter le cadre du litige, le juge ne saurait être tenu en vertu du principe ne ultra petita par les seuls arguments invoqués par celles-ci au soutien de leurs prétentions, sauf à se voir contraint, le cas échéant, de fonder sa décision sur des considérations juridiques erronées (voir, en ce sens, arrêt du 20 janvier 2021, Commission/Printeos, C-301/19 P, EU:C:2021:39, point 58).
- 47 Or, en première instance, les requérantes ont sollicité l'annulation de la décision litigieuse en arguant, notamment, que, dans celle-ci, la Commission s'était livrée à un examen de la condition de la sélectivité, qui serait contraire au droit de l'Union, dès lors que cet examen serait fondé sur

une identification du système de référence ou du régime fiscal « normal » qui procéderait d'une interprétation inexacte des règles et des principes du droit fiscal allemand en matière de déductibilité des « dépenses induites par les opérations commerciales ».

- 48 S'il est vrai que, formellement, le recours des requérantes ne visait que l'appréciation de la Commission, dans la décision litigieuse, de la condition relative à la sélectivité, et non celle relative à l'existence d'un avantage économique, il n'en demeure pas moins que, ainsi qu'il a déjà été souligné, leur argumentation était, sur le fond, tout autant pertinente pour l'appréciation de ces deux conditions dès lors qu'elle portait sur l'identification, dans cette décision, du système de référence ou du régime fiscal « normal », examen qui est identique à ces deux conditions et qui, s'il était contraire au droit national applicable, vicierait nécessairement dans la même mesure l'appréciation de ces deux conditions.
- 49 Par conséquent, si le Tribunal avait, comme il y était tenu, examiné cette argumentation des requérantes, il n'aurait aucunement modifié l'objet de la demande tel que fixé dans le recours et, partant, n'aurait pas enfreint le principe ne ultra petita.
- 50 De même, le Tribunal n'aurait pas méconnu ce principe si, à l'issue de cet examen, il avait conclu que la décision litigieuse devait être annulée dès lors que, dans cette décision, la Commission avait procédé à une identification erronée du système de référence ou du régime fiscal « normal ».
- 51 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu d'annuler l'ordonnance attaquée.

Sur le renvoi de l'affaire devant le Tribunal

- 52 Conformément à l'article 61 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne, lorsque le pourvoi est fondé, la Cour annule la décision du Tribunal. Elle peut alors soit statuer elle-même définitivement sur le litige, lorsque celui-ci est en état d'être jugé, soit renvoyer l'affaire devant le Tribunal pour qu'il statue.
- 53 Par le présent arrêt, il a été jugé que le Tribunal a commis une erreur de droit en omettant d'examiner l'argumentation des requérantes visant à critiquer l'identification par la Commission, dans la décision litigieuse, du système de référence ou du régime fiscal « normal ».
- 54 Le Tribunal n'ayant pas effectué le contrôle de l'interprétation par la Commission du droit national applicable aux fins de la détermination du système de référence ou du régime fiscal « normal » applicable qu'il lui appartenait d'exercer au regard de l'argumentation spécifiquement avancée devant lui par les requérantes, la Cour considère que le présent litige n'est pas en état d'être jugé. Il convient, dès lors, de renvoyer l'affaire devant le Tribunal.

Sur les dépens

- 55 L'affaire étant renvoyée devant le Tribunal, il convient de réserver les dépens.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) déclare et arrête :

- 1) L'ordonnance du Tribunal de l'Union européenne du 22 octobre 2021, Fachverband Spielhallen et LM/Commission (T-510/20, ECLI:EU:T:2021:745), est annulée.**

- 2) L'affaire est renvoyée devant le Tribunal de l'Union européenne.**
- 3) Les dépens sont réservés.**

Signatures