

Conformité des exonérations fiscales en matière d'aides d'Etat : la Cour de justice précise la notion de sélectivité

12/05/25

La Cour suprême administrative de Pologne a saisi à titre préjudiciel la Cour de justice, qui, en formation de grande chambre, a consolidé, dans une décision du 29 avril 2025, sa jurisprudence relative à la détermination du cadre de référence au regard duquel la sélectivité des régimes d'exonérations fiscales doit être appréciée afin de déterminer si elles sont constitutives d'une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

I – L'octroi d'un rescrit fiscal dans le but de bénéficier d'une exonération de l'impôt foncier pourrait constituer une aide d'État alors que l'entreprise en cause respecte formellement les conditions prévues par la loi polonaise.

L'entreprise E. sp. Z o.o., propriétaire sur ses terrains d'un embranchement ferroviaire et d'infrastructures liées à ce dernier, manifeste en 2021 son intention de mettre l'embranchement à disposition d'un transporteur ferroviaire afin qu'il effectue des transports pour son compte. L'entreprise E estime qu'à compter de la date de mise à disposition de l'embranchement, elle était en droit de bénéficier de l'exonération de l'impôt foncier prévue par la loi polonaise, relative aux impôts et redevances locales. A cette fin, elle demande à l'autorité publique locale, le Maire, un rescrit fiscal confirmant qu'elle est en mesure de bénéficier de l'exonération fiscale. Le Maire exclut qu'elle puisse bénéficier de cette exonération au motif que, si d'un point de vue formel, l'entreprise E respecte les conditions prévues par la loi, l'octroi de l'exonération en cause

aurait pour effet de lui accorder une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, en contravention avec le droit de l'Union puisque cette aide n'a pas été soumise à la procédure de contrôle préalable de la Commission.

La décision de l'autorité publique locale ayant été confirmée par le tribunal administratif polonais, l'entreprise E a saisi la Cour suprême d'un recours en cassation, afin qu'elle règle la question de savoir si l'exonération fiscale constitue une aide d'État, notamment au regard de l'appréciation de la sélectivité de la mesure. La Cour suprême souligne, sur ce point, que l'exonération fiscale ne bénéficie, en principe, qu'aux seules entreprises qui disposent d'un certain type d'infrastructures et qui agissent dans certains secteurs particuliers. Pour autant, la juridiction nationale se demande si l'exonération fiscale en cause ne donnerait pas lieu à un cas de sélectivité « cachée » (V. pt 19 de l'arrêt, [aff. C-453/23](#)).

II – L'analyse de la condition d'avantage sélectif dans le cadre d'une mesure fiscale implique de déterminer le système de référence.

L'analyse de mesures fiscales au regard du droit de l'Union en matière d'aides d'État suppose d'abord de déterminer le système fiscal de référence (ou « normal ») applicable dans l'État considéré puis de démontrer que la mesure fiscale en cause déroge à ce système. En effet, la mesure fiscale ne peut déroger au système de référence que dans la mesure où elle introduit des différences entre les opérateurs qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable, au regard de l'objectif poursuivi par ce système, sans pour autant que ces différences ne soient justifiées ni par la nature, ni par l'économie de celui-ci.

Dans ce contexte, la Cour de justice précise que la détermination du cadre de référence est particulièrement importante en matière de mesures fiscales. En effet, la détermination de l'existence d'un avantage économique, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, ne peut être retenue qu'en comparaison d'une imposition considérée comme « normale ». C'est pourquoi, en dehors des domaines dans lesquels le droit fiscal de l'Union fait l'objet d'une harmonisation, il revient à l'État membre

de déterminer les caractéristiques constitutives de l'impôt. Ces caractéristiques comprennent notamment, l'assiette, son fait générateur et surtout les exonérations dont l'impôt est assorti.

Il en résulte qu'une exonération générale et abstraite assortissant un impôt direct, comme en l'espèce, échappe à la qualification d'aide d'État lorsqu'elle est présumée inhérente au régime fiscal de référence. Une telle exonération ne saurait, de manière générale, octroyer un avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. L'autonomie reconnue aux États membres en matière de fiscalité directe implique qu'ils puissent recourir à des exonérations fiscales lorsqu'elles sont nécessaires pour atteindre les objectifs d'intérêt général poursuivis et qu'elles contribuent, à ce titre, à l'objectif du cadre de référence pertinent. À l'inverse, compte tenu du large pouvoir d'appréciation de la Commission pour considérer certaines aides compatibles avec le marché intérieur, si la mise en œuvre de son pouvoir d'appréciation devait couvrir toute exonération fiscale générale et abstraite, il existerait un risque de perte d'autonomie fiscale, systématique, pour les États membres.

III – Les cas dans lesquels une telle exonération pourrait être sélective selon la Cour.

1. Un cadre de référence lui-même incompatible avec le droit de l'UE.

La Cour de justice précise que même si une exonération générale et abstraite qui assortit un impôt direct peut être considérée comme faisant partie du régime fiscal de référence, cela n'empêcherait pas de constater que le cadre de

référence établi par le droit national est lui-même incompatible avec le droit de l'Union en matière d'aides d'État et rendrait ainsi, par ricochet, incompatible l'exonération en cause. Tel serait le cas d'un système fiscal de référence qui reposerait sur des paramètres manifestement discriminatoires, visant à contourner le droit applicable. Ainsi, la limite à la marge de manœuvre législative des États membres se cantonne à l'incohérence manifeste. Autrement dit, les États membres ne dépassent les bornes de leur pouvoir de détermination du système fiscal de référence – si et uniquement s'ils – abusent de leur droit fiscal pour accorder à certaines entreprises des avantages « en contournant le droit des aides d'État » (V. pt 53 de l'arrêt ; V. égal. conclusions de J. Kokott du 17 octobre 2024, aff. C-453/23, spéc. pts 35 à 41).

2. L'octroi de l'exonération au seul bénéfice d'une catégorie cohérente d'entreprises.

L'exonération fiscale prévue par la loi polonaise a été introduite à l'occasion d'une réforme complète de la loi sur le transport ferroviaire. Le but de cette réforme était de développer ce mode de transport par une libéralisation des dispositions nationales. L'exonération vise ainsi l'impôt foncier sur les terrains, bâtiments et constructions qui font partie de l'infrastructure ferroviaire et qui sont mis à la disposition d'opérateurs ferroviaires. Pour l'État polonais, il était question de promouvoir le réseau ferroviaire, plus faible en émissions.

En l'espèce, l'exonération échappe à la qualification d'aide car elle peut être accordée à tout assujetti qui dispose d'une telle infrastructure. Le rattachement objectif à l'utilisation d'un terrain permet à

tous propriétaires, tant privés que publics, de bénéficier de l'exonération. Celle-ci repose sur un critère neutre et est accordée à toutes personnes soumises à l'impôt foncier à condition qu'elles possèdent un terrain, un bâtiment ou une construction faisant partie de l'infrastructure ferroviaire. L'octroi de l'exonération n'est pas lié, en droit ou en fait, à une ou plusieurs caractéristiques spécifiques des entreprises bénéficiaires, ce qui permettrait de regrouper l'ensemble de ces entreprises au sein d'une catégorie cohérente.

La Cour précise qu'à l'inverse, une exonération fiscale générale et abstraite assortissant un impôt direct ne pourrait pas relever du système fiscal de référence si les conditions fixées par la réglementation pertinente pour bénéficier de ladite exonération « [...] se rapportent, en droit ou en fait, à une ou plusieurs caractéristiques spécifiques de la seule catégorie d'entreprises susceptibles d'en bénéficier, ces caractéristiques étant indissociablement liées à la nature de ces entreprises ou à celle de leurs activités » (V. spéc. pt 54 de l'arrêt) – qui constituerait une catégorie cohérente d'entreprises. Or, la circonstance que seule une telle catégorie cohérente d'entreprises soit susceptible de bénéficier d'une exonération fiscale est de nature à caractériser, potentiellement, une discrimination ou un effet anti-concurrentiel et ce, alors même que le cadre de référence n'a pas lui-même été configuré selon des paramètres manifestement discriminatoires.

La Cour de justice relève que tel n'est pas le cas en l'espèce. L'exonération fiscale polonaise n'a pas été configurée selon des paramètres manifestement discriminatoires, destinés à contourner le droit des

aides d'État.

Bien qu'il revienne à la juridiction de renvoi de le vérifier, l'exonération de l'impôt foncier prévue par la loi polonaise n'apparaît donc pas de nature à procurer un avantage sélectif aux entreprises bénéficiaires de cette exonération. Par cet arrêt, rendu en formation de grande chambre, la Cour de justice limite le risque d'empiètement de la Commission sur l'autonomie fiscale des États membres. En effet, si le pouvoir d'appréciation de la Commission devait couvrir les exonérations fiscales générales et abstraites, son appréciation risquerait de se substituer, systématiquement, à celle des États membres.

