

1. Notion de fiscalité incitative

La fiscalité incitative désigne l’ensemble des dispositifs fiscaux ayant pour but d’orienter le comportement des contribuables. Il peut s’agir soit d’avantages fiscaux incitatifs, soit de prélèvements fiscaux dissuasifs.

1.1. Un prélèvement de nature fiscale

Un impôt, une taxe fiscale ou une « imposition de toute nature » au sens de l’article 34 de la Constitution, est un prélèvement perçu par voie d’autorité au profit de personnes publiques ou de personnes privées chargées d’une mission de service public.

Cette notion se distingue :

- d’une redevance pour service rendu qui finance des opérations qui ne relèvent pas de missions qui incombent par nature à l’État et qui trouve sa contrepartie directe dans un bien ou une prestation rendue au bénéfice propre d’usagers déterminés (CE Ass., 21 novembre 1958, *Syndicat national des transporteurs aériens*, au rec. p. 572 ; CE Ass., 30 octobre 1996, *Mme Wajs et Monnier*, n°s 136071 142688 au rec. p. 387 ; CE, 28 novembre 2018, *SNCF Réseau*, [n°413839](#), au rec. ; CE, [13 juin 2024, n° 470886](#)) ;
- d’une redevance domaniale qui trouve sa contrepartie dans l’occupation du domaine (CE, 28 juillet 1999, *Cofiroute*, [n° 189412](#)) ;
- d’une cotisation de sécurité sociale qui correspond à un versement à caractère obligatoire ouvrant des droits aux prestations et avantages servis par un régime obligatoire de sécurité sociale (CC, [n° 93-325 DC](#) du 13 août 1993, cons. 119 ; CC, [n° 2014-698 DC](#) du 6 août 2014, cons. 12-13 ; CC, [n° 2018-735 QPC](#) du 27 septembre 2018, cons. 9-10).

1.2. Un objectif principal d’incitation

En principe, une mesure fiscale a vocation à procurer des ressources aux personnes publiques pour financer leurs activités d’intérêt général comme cela résulte des termes mêmes de [l’article 13 de la déclaration de 1789](#), y compris sous forme de redistribution. On parle parfois de « *fiscalité de rendement* ».

La fiscalité est dite « *incitative* » ou « *comportementale* » lorsque la mesure vise à titre principal non à prélever des ressources mais à orienter le comportement des acteurs dans un sens déterminé. L’impôt incitatif peut prendre la forme :

- soit d'un nouvel impôt pesant sur des activités ou des comportements que l'on souhaite décourager [en les rendant moins attractifs] ; l'incitation revêtant alors un caractère négatif, la fiscalité est dite « désincitative » ou « dissuasive » ;
- soit d'avantages fiscaux dérogatoires : taux réduit, exonération, déduction, abattement, ou encore réduction d'un impôt (pouvant aller jusqu'au crédit d'impôt) existant ou créé pour l'occasion ; l'incitation est alors positive.

La fiscalité incitative se distingue aussi des prélèvements qui, quelle que soit leur dénomination (pénalité, amende, surtaxe ou taxe additionnelle...) ont pour but non d'orienter mais de réprimer des comportements. Lorsque l'objectif est de réprimer un manquement, le prélèvement obligatoire constitue une sanction pécuniaire qui obéit à un régime propre (v. sur cette distinction CC, [n° 84-184 DC](#) du 29 décembre 1984 ; CC, [n° 2010-84 QPC](#) du 13 janvier 2011, cons. 3-4 ; CC, [n° 2013-371 QPC](#) du 7 mars 2014, cons. 3-4).

2. L'usage économique de la fiscalité incitative

Ayant pour objet d'encourager ou de dissuader certains comportements, la fiscalité incitative est fréquemment utilisée pour poursuivre des objectifs économiques (soutien à la création d'entreprise, à l'investissement...) ou partiellement économiques (développement durable, économie sociale...).

2.1. Fiscalité incitative et règles contraignantes

Contrairement à la réglementation des activités économiques, la fiscalité ne contraint pas directement l'exercice de ces activités. Elle présente ainsi un avantage certain pour les entreprises qui s'accommodent plus facilement de mesures qui leur laissent le choix soit de supporter un coût supplémentaire, soit de changer de comportement. Elle est particulièrement adaptée lorsque le comportement souhaité par le législateur ne pourrait être érigé en norme contraignante sans atteinte excessive à la liberté d'entreprendre et/ou au principe d'égalité des entreprises concernées. La fiscalité présente ainsi de moindres risques de contrariété aux normes supérieures, notamment constitutionnelles, qu'une réglementation impérative.

Les effets des mesures incitatives sont moins immédiats qu'une disposition impérative puisqu'il faut laisser le temps aux entreprises de s'approprier le dispositif et d'en tirer les conséquences. La fiscalité incitative est donc moins réactive qu'une mesure purement et simplement impérative.

Les différences entre réglementation et fiscalité incitative peuvent néanmoins s'estomper, lorsque la norme impérative est elle-même conçue de manière à inciter à des comportements : par exemple, lorsque les textes définissent plusieurs régimes possibles pour les entreprises en prévoyant des formalités ou des procédures plus légères selon les choix opérés entre ces différents régimes.

2.2. Fiscalité incitative et autres mécanismes incitatifs

La dépense, notamment sous forme de subvention, est l'autre mécanisme financier incitatif à la disposition des personnes publiques. La « *dépense fiscale* », contrairement à la dépense classique, s'apparente à un manque à gagner. Relevant toutefois de la fiscalité et non du budget, la fiscalité incitative échappe aux règles applicables au vote des crédits budgétaires. La dépense fiscale est toutefois économiquement très proche d'une véritable dépense pour le budget des personnes publiques

concernées. Or, son coût est plus difficile à évaluer pour les finances des collectivités concernées que dans le cas d'une subvention où les décaissements sont mesurables. Ces dépenses font l'objet d'un suivi particulier dans le cadre de l'examen des lois de finances par le Parlement (art. 51 et 54 de la [loi organique n° 2001-692](#) du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances).

La [loi n° 2023-1195](#) du 18 décembre 2023 de programmation des finances publiques (LFPF) pour les années 2023 à 2027, qui reprend et complète des dispositions des LFPF antérieures, encadre et plafonne le recours aux « dépenses fiscales ». Tout d'abord, l'incidence des dépenses fiscales nouvelles adoptées par le Parlement est limitée à 0,5 Md€ par an de 2023 à 2026, puis 1 Md€ en 2027 (art. 6). Une limitation de durée est ensuite instituée par son article 7, qui prévoit que les dépenses fiscales instituées par une loi promulguée après le 1^{er} janvier 2024 sont applicables pour une durée qui est précisée par la loi instituant et qui ne peut excéder trois ans. Elles ne peuvent être prorogées que pour une période maximale de trois ans et à la condition d'avoir fait l'objet d'une évaluation. Enfin, l'article 22 de la LFPF prévoit la réalisation, avant le 1^{er} avril de chaque année, d'« *évaluations de la qualité de l'action publique* » qui portent notamment sur les dépenses fiscales ; il oblige par ailleurs le Gouvernement à remettre au Parlement chaque année la liste des trente dépenses fiscales les plus coûteuses arrivant à échéance à la fin de l'année en cours, ainsi que l'évaluation des trente dépenses fiscales les plus coûteuses non bornées dans le temps et celle des trente dépenses fiscales les plus coûteuses dont les bénéficiaires sont limités.

La fiscalité incitative présente en outre une grande proximité avec certains mécanismes originaux, mais aussi plus complexes à instituer, de type « marchés de quotas » (v. fiche « *encadrement des activités économiques (I) : objet du cadre* »). Plus simple à mettre en œuvre, la fiscalité incitative est aussi plus rigide. Le coût mis à la charge des assujettis est en effet défini à l'avance, indépendamment de leur réaction, dont il ne pourra être tenu compte qu'en « *ajustant* » le dispositif fiscal, c'est-à-dire en le modifiant. Au contraire, le mécanisme de marché permet de moduler le coût par une situation de marché, c'est-à-dire par le comportement des différents acteurs.

3. La compétence pour instituer une mesure fiscale incitative

Le régime d'une taxe fiscale peut être décomposé en neuf éléments : la catégorie des assujettis, le fait générateur de l'impôt, l'assiette de l'impôt, le taux d'imposition, les modalités d'établissement et de liquidation de l'impôt, les modalités du recouvrement, l'exercice du contrôle et la prescription, les sanctions, le contentieux (v. pour le détail de chacun de ces éléments, le *Guide de légistique*, point [5.2.7](#) préc.).

S'agissant des avantages fiscaux incitatifs, on peut distinguer le champ des bénéficiaires, l'assiette de l'avantage, son montant et ses modalités d'octroi.

3.1. Compétence exclusive du législateur

Les mesures fiscales ne peuvent être instituées que par la loi, l'article 34 de la Constitution réservant à celle-ci la détermination des règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des

impositions de toutes natures. En application de ces dispositions, les règles relatives à un prélèvement fiscal peuvent figurer tant dans une loi ordinaire que dans une loi de finances.

De manière générale, le législateur doit épuiser sa compétence pour éviter une censure pour incompétence négative, conformément à la jurisprudence du Conseil constitutionnel en la matière (CC, [n° 85-198 DC](#) du 13 décembre 1985, cons. 11-12). Néanmoins, en matière fiscale, des renvois limités de certains aspects de la mesure au pouvoir réglementaire sont admis (par exemple, la fixation d'un taux à l'intérieur d'une fourchette de taux, CC, [n° 2000-442 DC](#) du 28 décembre 2000, cons. 32 ; ou bien la définition technique de l'assiette, CC, [n° 2001-456 DC](#) du 27 décembre 2001, cons. 41).

Par ailleurs, il est à noter l'orientation récente consistant à faire des lois de finances et des lois de financement de la sécurité sociale – si elles affectent les recettes de la sécurité sociale – le vecteur exclusif, sauf exception, des mesures fiscales, dans le but de mieux maîtriser la fiscalité sectorielle et/ou incitative (v. le « troisième principe » énoncé par la [circulaire du 14 janvier 2013](#), relative aux règles pour une gestion responsable des dépenses publiques, JORF n° 12 du 15 janvier 2013 ; également *Guide de Légistique*, point « [5.2.7. Créer, modifier ou supprimer une taxe fiscale](#) »).

3.2. « Approche incitative » de la fiscalité locale

En vertu du principe de libre administration des collectivités territoriales ([article 72](#) de la Constitution) celles-ci disposent de ressources, notamment fiscales, définies par la loi ; le législateur peut les autoriser à fixer l'assiette ou le taux des impositions qui leur sont affectées, dans des conditions qu'il encadre étroitement. Non seulement les collectivités territoriales ne peuvent créer de dispositifs fiscaux qui leur seraient propres sans disposition législative, mais la faculté qui leur est reconnue de fixer le taux de certains impôts institués par la loi est par ailleurs encadrée par des limites strictes figurant notamment aux articles [1636 B sexies](#) et suivants du code général des impôts.

Ce n'est ainsi qu'en modulant les taux au sein de ces fourchettes, ou en appliquant certaines mesures d'assiette facultatives (exemple : majoration de taxe d'habitation sur les résidences secondaires) que les collectivités territoriales peuvent retenir une approche incitative de la fiscalité qui leur est affectée. La loi peut également prévoir la possibilité pour les assemblées délibérantes des collectivités territoriales de prononcer des exonérations temporaires d'impôts locaux à des fins incitatives (v. par exemple, les articles [1465](#) et suivants du code général des impôts).

4. Exigences spécifiques pour l'institution d'une fiscalité incitative

4.1. Exigences constitutionnelles

La fiscalité incitative constitue un outil spécifique eu égard aux exigences constitutionnelles particulières qui s'imposent à elle. Outre celles applicables à l'ensemble des textes fiscaux, le Conseil constitutionnel opère en effet un contrôle renforcé de la cohérence des règles d'imposition retenues par le législateur au regard de l'objectif que la mesure fiscale est censée poursuivre, en se fondant tant sur le principe d'égalité devant la loi fiscale que sur le fondement de l'égalité devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel juge en effet que : « conformément à l'article [34](#) de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des

caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être assujettis les contribuables ; que le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général, pourvu que les règles qu'il fixe à cet effet soient justifiées au regard desdits objectifs » (CC, [n° 2000-441 DC](#) du 28 décembre 2000, cons. 34 ; CC, [n° 2009-599 DC](#) du 29 décembre 2009, cons. 80).

Il juge, de même : « *qu'aux termes de l'article 13 de la [Déclaration de 1789](#) : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, le législateur doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques » (CC, [n° 2012-251 QPC](#) du 8 juin 2012, cons. 3 ; CC, [n° 2019-771 QPC](#) du 29 mars 2019).*

Dans sa décision [n° 2019-796 DC](#) du 27 décembre 2019, le Conseil constitutionnel a fusionné les deux branches du principe d'égalité en jugeant que « *le principe d'égalité devant les charges publiques ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures ayant pour objet d'inciter les redevables à adopter des comportements conformes à des objectifs d'intérêt général en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés* » (cons. 11).

Ainsi, en matière de fiscalité incitative, « *le contrôle du Conseil constitutionnel est plus approfondi qu'en matière de fiscalité à finalité de simple rendement. En effet, lorsque les différences de traitement imposées résultant des différences d'assiette ou de taux de l'impôt sont fondées sur la volonté du législateur de susciter des comportements favorables à des buts d'intérêt général que le législateur a définis, le Conseil procède à un contrôle de l'adéquation entre la définition de l'assiette ou du taux et l'objet ainsi poursuivi par la loi* » (Commentaire au cahier du Conseil constitutionnel sous cette dernière décision).

C'est sur le terrain de la méconnaissance du principe d'égalité qu'ont ainsi été annulées les exemptions à la taxe générale sur les activités polluantes (CC, [n° 2000-441 DC](#) du 28 décembre 2000, cons. 32-38), à la taxe sur la diffusion d'imprimés (CC, [n° 2002-464 DC](#) du 27 décembre 2002, cons. 55-57) ou à la contribution carbone (CC, [n° 2009-599 DC](#) du 29 décembre 2009, cons. 77-83) et l'exonération de la cotisation foncière des entreprises prévue en faveur des personnes publiques assurant elles-mêmes ou par l'intermédiaire de sociétés, la gestion d'un port, en tant que le bénéfice de cette exonération était réservé aux sociétés d'économie mixte alors que d'autres sociétés au capital détenu en tout ou partie par des personnes publiques étaient également susceptibles de gérer des ports (CC, [n° 2018-733 QPC](#) du 21 septembre 2018, cons. 9-10).

Le Conseil constitutionnel se livre enfin à un contrôle de proportionnalité de la rupture d'égalité induite entre contribuables du fait de la mesure avec le but poursuivi, ainsi qu'à une comparaison entre le moyen mis en œuvre constitué par l'avantage accordé au contribuable et l'objectif à atteindre qui est le comportement souhaité : « *Considérant que si le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que le législateur édicte pour des motifs d'intérêt général des mesures d'incitation par l'octroi d'avantages fiscaux, c'est à la condition qu'il fonde son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose et que l'avantage fiscal consenti ne soit pas hors de proportion avec l'effet incitatif attendu* » (CC, [n° 2007-555 DC](#) du 16 août 2007, cons. 20).

L'objectif revendiqué par les pouvoirs publics doit ainsi être clairement conçu et être en adéquation avec les mesures incitatives ou dissuasives qu'il est censé justifier. Le Conseil constitutionnel a ainsi sanctionné la création d'une contribution perçue sur « *les boissons énergisantes* », instaurée par la loi de financement

de la sécurité sociale pour 2013, au motif que « *l'objectif de santé publique de lutte contre la consommation d'alcool chez les jeunes ne saurait en effet justifier une mesure pénalisant les « boissons énergisantes »* » (CC, [n° 2012-659 DC](#) du 13 décembre 2012, cons. 25). Dans sa décision [n° 2014-417 QPC](#) du 19 septembre 2014 relative à la taxe sur les boissons à haute teneur en caféine, le Conseil constitutionnel a vérifié que chacun des critères retenus par le législateur était bien en adéquation avec l'objectif poursuivi, qui était d'éviter une consommation excessive de canettes de boissons contenant un taux élevé de caféine. Il a ainsi admis que le législateur pouvait opérer une distinction selon que les boissons étaient conditionnées ou non en canettes. En revanche, en excluant du champ d'application de la taxe les boissons faisant l'objet d'une commercialisation dans les mêmes formes et ayant une même teneur en caféine, mais avec un nom différent (sans être qualifiées de « *boissons énergisantes* »), le juge constitutionnel a jugé que le législateur avait créé une différence de traitement sans rapport avec l'objet de l'imposition. Plus récemment, le Conseil constitutionnel a considéré que l'objectif d'intérêt général qui s'attache à l'incitation à la production de biogaz, justifie qu'un tarif plus favorable soit appliqué aux déchets susceptibles de produire du biogaz lorsqu'ils sont réceptionnés par une installation de production du biogaz mais ne saurait justifier que ce même tarif plus favorable bénéficie à d'autres déchets du seul fait qu'ils sont réceptionnés par ce type d'installation, alors même qu'ils sont insusceptibles de produire du biogaz (CC, [n° 2015-482 QPC](#) du 17 septembre 2015). Voir aussi CC, [n° 2016-609 QPC](#) du 27 janvier 2017 sur le crédit d'impôt accordé aux entreprises industrielles du secteur « textile-habillement-cuir », [n° 2017-631 QPC](#) du 24 mai 2017 s'agissant du droit départemental de passage perçu pour l'usage du pont de l'île de Ré, [n° 2018-750/751 QPC](#) du 7 décembre 2018 s'agissant des exonérations d'octroi de mer applicable en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique et à La Réunion, [n° 2019-796 DC](#) du 27 décembre 2019 sur le crédit d'impôt destiné à financer des travaux et dépenses en faveur de la rénovation énergétique des logements, [n° 2020-854 QPC](#) du 31 juillet 2020 s'agissant du taux réduit d'imposition des plus-values de cession de locaux professionnels en vue de leur transformation en locaux à usage d'habitation et [n° 2021-946 QPC](#) du 19 novembre 2021 sur la part des biocarburants prise en compte dans la filière gazole pour le calcul de la taxe générale sur les activités polluantes.

Plus récemment encore, il a censuré les exonérations fiscales accordées par la loi de finances pour 2024 aux fédérations sportives reconnues par le CIO et à leurs salariés, au motif de l'inadéquation du champ de cet avantage par rapport à l'objectif incitatif poursuivi : après avoir relevé que « *le législateur a entendu, afin de renforcer l'attractivité de la France, inciter les fédérations sportives internationales reconnues par le Comité international olympique à y installer leur siège social* », il juge qu'« *en prévoyant, d'une part, qu'une fédération est exonérée des impôts précités, pour toutes les activités afférentes à ses missions de gouvernance du sport et de promotion de la pratique sportive, et, d'autre part, que ses salariés, y compris lorsqu'ils sont déjà domiciliés fiscalement en France, bénéficient d'une exonération d'impôt sur le revenu au titre de ces activités, au seul motif que cette fédération est reconnue par le Comité international olympique, le législateur n'a pas fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction du but qu'il s'est proposé* » (CC, [n° 2023-862 DC](#) n° 2023-862 DC du 28 décembre 2023, cons. 40 et 41).

Outre ce contrôle de l'adéquation à l'objectif poursuivi, le Conseil constitutionnel vérifie que le taux de l'imposition est proportionné aux facultés contributives des assujettis. Une disproportion entraînerait en effet une rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques. Dans ses décisions [n° 2014-417 QPC](#) et [n° 2015-482 QPC](#) précitées, il a écarté ce grief. En revanche, dans sa décision [n° 2016-620 QPC](#) du 30 mars 2017, il a censuré, pour méconnaissance des exigences résultant de l'article 13 de la Déclaration de 1789, les dispositions de l'article 302 *bis* KG du code général des impôts instituant une taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision due par tout éditeur de services de télévision établi en

France, en tant qu'elles soumettaient l'assujetti à une imposition assise sur des sommes dont, pour partie, il ne disposait pas.

Le Conseil peut enfin être amené à vérifier dans son appréciation de l'intérêt général le rapport existant entre le coût ou le gain pour l'État et l'objectif poursuivi : « 20. *Considérant qu'il ressort des travaux parlementaires que le crédit d'impôt résultant de la construction ou de l'acquisition d'une habitation principale antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi tend à soutenir la consommation et le pouvoir d'achat ; que, toutefois, en décidant d'accroître le pouvoir d'achat des seuls contribuables ayant acquis ou construit leur habitation principale depuis moins de cinq ans, le législateur a instauré, entre les contribuables, une différence de traitement injustifiée au regard de l'objectif qu'il s'est assigné ; que cet avantage fiscal fait supporter à l'État des charges manifestement hors de proportion avec l'effet incitatif attendu ; qu'il en résulte une rupture caractérisée de l'égalité des contribuables devant les charges publiques ;* » ([CC, n° 2007-555 DC](#) du 16 août 2007, préc.).

4.2. Application du régime des aides d'État

Une mesure fiscale favorable peut présenter le caractère d'une aide d'État qui sera illégale si elle n'est pas notifiée et autorisée par la Commission européenne.

La Commission a adopté une communication relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, le 19 juillet 2016, ([2016/C 262/01](#)), établissant les critères au regard desquels est à déterminer la qualification d'aide d'État, en particulier en matière fiscale, ainsi que la compatibilité de ces mesures avec le marché intérieur.

Ainsi, une mesure fiscale peut constituer une aide d'État dès lors qu'elle allège les charges pesant normalement sur le budget d'une entreprise, que cet avantage est octroyé par l'État ou au moyen de ressources publiques et qu'elle est susceptible de porter atteinte à la libre concurrence.

Le critère de la sélectivité (géographique ou sectorielle) d'une aide est le plus délicat à manier. Si une mesure générale n'est pas sélective et n'avantagera pas certaines entreprises, activités ou productions, au sens du Traité, la Cour de justice a également jugé qu'une mesure peut échapper à la qualification d'aide d'État lorsque son caractère sélectif est justifié « par la nature ou l'économie générale du système » (CJUE, 15 novembre 2011, *Commission c/ Gibraltar*, aff. C-106/09P, points 71-75 et 145-146). La sélectivité d'une mesure fiscale tient généralement au fait que la mesure est spécifiquement accordée à certaines entreprises en fonction de leur secteur d'activité (CJCE, 2 juillet 1974, aff. C-173/73), leur rattachement territorial ([Décision de la Commission, 11 mai 1999 n° 2000/128](#)), leur taille (CJCE, 1^{er} décembre 1998, aff. C-200/97), leur forme juridique (CJCE 10 janvier 2006, aff. C-222/04) ou leur date de création (TPCE, 6 mars 2002, aff. jointes T-92/00 et T-103/00). Dans son arrêt de Grande Chambre du 21 décembre 2016, *Commission européenne c/ World Wide Duty Free Group* (aff. jointes C-20/15P et C-21/15P), la Cour de justice rappelle que le seul paramètre pertinent pour établir la sélectivité d'une mesure nationale fiscale consiste à vérifier si celle-ci est de nature à favoriser certaines entreprises par rapport à d'autres qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif du régime fiscal général concerné et qui subissent ainsi un traitement différencié pouvant être qualifié de discriminatoire. Selon elle, la sélectivité est établie dès lors que la mesure en cause déroge au régime fiscal commun ou normal, « *introduisant ainsi, par ses effets concrets, un traitement différencié entre opérateurs* » alors que ceux-ci se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal, dans une situation factuelle et juridique comparable (point 67). La détermination des entreprises avantagées par la mesure fiscale ainsi que les caractéristiques propres et spécifiques, communes aux entreprises bénéficiaires de l'avantage

fiscal, ne sont plus nécessaires. La sélectivité ainsi entendue impose d'analyser, en premier lieu, le régime de droit commun et en second lieu, le régime dérogatoire. Ainsi, dans un arrêt du 26 avril 2018, *ANGED c/ Generalitat de Catalunya*, (aff. [C-233/16](#)), la Cour a jugé que n'était pas constitutif d'une aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, un impôt frappant les grands établissements commerciaux en fonction, essentiellement, de leur surface de vente, en ce qu'il en exonère les établissements dont la surface de vente était inférieure à 2500 m², dès lors que cet impôt avait « *pour objet de compenser les conséquences environnementales et territoriales de l'activité [des] grands établissements commerciaux, résultant en particulier des flux de circulation engendrés, en les faisant contribuer au financement de plans d'action environnementaux et à l'amélioration des infrastructures* » et « *qu'un critère fondé sur le seuil de surface de vente, tel que celui retenu par la législation nationale en cause au principal, afin de distinguer entre les entreprises selon que leur impact environnemental est plus ou moins fort, est cohérent avec les objectifs poursuivis* » (points 52 et 53). Confirmant la jurisprudence ANGED, le Tribunal a en outre précisé, s'agissant d'un impôt sur le chiffre d'affaires, dans un arrêt du 16 mai 2019, *Pologne c/ Commission* (aff. jointes [T-836/16](#) et [T-624/17](#)), que « *l'analyse du caractère sélectif, ou non, d'un avantage fiscal doit être effectuée au regard des caractéristiques réelles du régime fiscal « normal » dans lequel il s'insère, et non au regard d'hypothèses que n'a pas retenues l'autorité compétente* ».

Parmi les mesures fiscales sélectives adoptées par les États membres, certaines font par principe l'objet d'une présomption d'aide d'État (transactions avec l'administration fiscale) tandis que d'autres doivent remplir certaines caractéristiques pour être qualifiées d'aide d'État (amnistie fiscale et rescrits fiscaux) (v. communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État précitée, points 165-177).

Si les mesures fiscales ne constituent pas des aides en elles-mêmes, elles devront toutefois être notifiées à la Commission si elles sont affectées au financement d'une mesure d'aide et font partie intégrante de cette mesure (aff. jointes [C-261/01](#) et [C-262/01](#), point 51).

Pour qu'une taxe, ou une partie d'une taxe, fasse partie intégrante d'une mesure d'aide, il doit nécessairement exister un lien d'affectation contraignant entre la taxe et l'aide en vertu de la réglementation nationale pertinente, en ce sens que le produit de la taxe est nécessairement affecté au financement de l'aide et influence directement l'importance de celle-ci (v. par ex. CJCE, 13 janvier 2005, *Pape*, aff. [C-175/02](#), points 14-15 ; 14 avril 2005, *AEM SpA*, aff. jointes [C-128/03](#) et [C-129/03](#) ; 22 décembre 2008, *Régie Networks*, aff. [C-333/07](#), point 99 ; 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, aff. jointes [C-393/04](#) et [C-41/05](#), point 46 ; CE, 27 juillet 2009, *Société Boucherie du marché*, n°312098 à propos de la taxe d'équarrissage ; CE, 12 avril 2012, *SAS carrefour hypermarchés et autres*, n°376193 et autres au rec. à propos de taxes prélevées au profit du Centre national du cinéma et de l'image animée ; CE, sect., avis, 22 juil. 2015, n° 388853, [388853](#), *sté Praxair*, s'agissant de la contribution au service public de l'électricité). Le seul fait qu'une aide soit octroyée sous forme d'exonération d'une taxe ou que la perte de recettes due à cette exonération soit, pour les besoins de l'estimation du budget de l'État membre en cause, compensée par une augmentation de cette taxe, ne sont pas à eux seuls suffisants pour engendrer un tel lien (CJCE, 13 janvier 2005, *Streekgewest*, aff. [C-174/02](#)).

Il convient de réserver l'hypothèse où la taxe elle-même est, par son champ d'application, destinée à créer une situation indue favorisant certains opérateurs économiques. Cette hypothèse très particulière a été rencontrée par la Cour de justice, dans la décision *Laboratoires Boiron* du 7 septembre 2006 (aff. [C-526/04](#)). Était en cause la taxe sur les ventes directes de médicaments, à laquelle étaient assujettis les laboratoires pharmaceutiques, mais non les grossistes répartiteurs. Dans cette affaire, la Cour a établi une

distinction entre les cas dans lesquels il était allégué qu'une exonération au bénéfice de certains opérateurs d'une taxe ayant une portée générale était, par elle-même, constitutive d'une mesure d'aide, et le cas portant sur une taxe à laquelle n'était assujettie qu'une seule des deux catégories d'opérateurs en situation concurrentielle et où la mesure d'aide était donc la taxe elle-même, et non une quelconque exonération dissociable de celle-ci. Hormis ce cas particulier, la Cour retient avec constance que les redevables d'une contribution obligatoire ne sauraient exciper de ce que l'exonération dont bénéficient d'autres personnes constitue une aide d'État pour se soustraire au paiement de ladite contribution (décision *Banks* du 20 septembre 2001, aff. [C-390/98](#)), réaffirmée par le Tribunal, *Groningen Seaspports NV*, le 31 mai 2018, aff. [T-160/16](#)).

Une augmentation de plus de 20% du produit de taxes finançant un ou plusieurs régimes d'aides autorisés par rapport aux prévisions notifiées à la Commission constitue une modification d'une aide existante (aff. [C-510/16](#)).

4.3. Autres règles découlant du droit de l'Union

4.3.1. Mesures équivalentes à des droits de douane et taxes indirectes discriminatoires

Afin de garantir la neutralité de la fiscalité sur le fonctionnement du marché intérieur, l'article [30](#) du TFUE pose l'interdiction des taxes d'effet équivalent à des droits de douane. Le critère d'identification des taxes d'effet équivalent réside dans leur fait générateur, c'est-à-dire le franchissement d'une frontière (CJCE, 2 juillet 1969, *Sociaal fonds voor de diamantarbeiders*, aff. [2 et 3/69](#), point 18 ; CJCE, 31 mai 1979, *SARL Denkvit Loire*, aff. [132/78](#), point 9).

En dehors des taxes d'effet équivalent à des droits de douane, les États peuvent créer ou maintenir des impositions intérieures, sous réserve qu'elles respectent les interdictions prévues par les articles 110 et suivants du [TFUE](#) visant à garantir que les marchandises ne font l'objet d'aucun traitement fiscal défavorable après qu'elles ont franchi la frontière.

Le premier alinéa de l'article [110](#) du TFUE interdit les discriminations fiscales qui pénalisent les produits étrangers par rapport aux produits nationaux dès lors que ceux-ci sont similaires. Le second alinéa de cet article interdit en outre aux États membres d'adopter toute mesure fiscale constitutive d'un protectionnisme défensif favorisant un produit national par rapport à un produit étranger concurrent.

4.3.2. Atteintes aux quatre libertés

La fiscalité directe relève, certes, de la compétence fiscale des États membres, mais ces derniers doivent toutefois l'exercer dans le respect du droit de l'Union. Ainsi les États membres ne sauraient adopter ou mettre en œuvre des dispositions nationales qui portent atteinte aux libertés fondamentales garanties par le TFUE (CJCE, 28 janvier 1992, *Bachmann c/ Belgique*, aff. [C-204/90](#) ou CJCE, 14 février 1995, *Schumacker*, aff. [C-279/93](#)).

Toutefois, en matière fiscale, la Cour de justice considère que les restrictions à la liberté d'établissement et à la libre prestation de services sont interdites uniquement lorsqu'elles sont discriminatoires (voir points 84 et suivants des [conclusions](#) de Mme J. Kokott présentées le 5 septembre 2013 dans l'affaire [C-385/12](#)). Toutes les taxes nationales constitueraient, sinon, une restriction à la liberté d'établissement ou à la libre prestation de services, en ce qu'elles ont pour effet de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice d'une activité économique pour des opérateurs établis dans un autre État membre. Sont également prohibées en matière fiscale toutes formes dissimulées de discrimination, qui, par application

d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (CJUE, 26 avril 2018, *ANGED*, aff. jointes [C-236/16](#) et [C-237/16](#), point 17). Ainsi, un prélèvement obligatoire qui prévoit un critère de différenciation, apparemment objectif, mais qui défavorise dans la plupart des cas, compte tenu de ses caractéristiques, les sociétés ayant leur siège dans d'autres États membres et qui sont dans une situation comparable à celles ayant leur siège dans l'État membre d'imposition, constitue une discrimination indirecte fondée sur le lieu du siège des sociétés, interdite par les articles 49 et 54 TFUE (voir, en ce sens, arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport*, [C-385/12](#), points 37 à 41).

Lors de l'imposition des bénéficiaires, des revenus ou de la fortune de leurs contribuables, les États peuvent aider ou inciter ces derniers à supporter certaines charges financières, en leur proposant en contrepartie des régimes fiscaux favorables. Cependant, le droit de l'Union a en principe pour conséquence que les avantages ainsi consentis ne sauraient être exclusivement conférés, à situation équivalente, aux seuls nationaux ou résidents – à la seule exception de l'hypothèse dans laquelle la résidence constituerait un critère de distinction pertinent au regard de l'objet de la mesure.

À titre illustratif, ont été jugés incompatibles avec le droit de l'Union, des dispositifs fiscaux concernant par exemple le « *splitting tarif* » ou fractionnement de revenus (arrêt *Schumacker*, préc.), les frais de garde ou de scolarisation des enfants (CJCE, 11 septembre 2007, *Schwartz et Gootjes-Schwartz*, aff. [C-76/05](#)), les retraites et les fonds de pension (arrêt *Bachmann c. Belgique*, préc.), les modalités d'imposition des contrats d'assurance-maladie (CJUE, 18 mars 2010, *Gielen*, aff. [C-440/08](#)) ou d'assurance-vie (CJCE, 4 mars 2004, *Commission c/ France*, aff. [C-334/02](#)), ou encore l'exonération de droits de mutation à titre gratuit sur les dons et legs consentis à des organismes sans but lucratif résidents (CJCE, 27 janvier 2009, *Hein Persche*, aff. [C-318/07](#)).

Au regard du principe de non-discrimination à raison de la nationalité ([article 18](#) TFUE), une restriction prohibée au regard des libertés prévues par le TFUE n'est pas constituée en l'absence de situations objectivement comparables au regard de l'objet de la mesure fiscale en cause. C'est ainsi que la Cour a jugé que, s'agissant des impôts directs, une personne physique résidente n'est pas dans une situation comparable à celle qui est non-résidente, ce qui justifie la possibilité de les traiter différemment. Ces situations deviennent néanmoins comparables lorsque le non-résident perçoit dans l'autre État membre la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus. Cet autre État devra alors lui accorder les mêmes avantages liés à sa situation personnelle et familiale que ceux qu'il consent à ses propres résidents (arrêt *Schumacker*, préc.).

Une restriction peut également être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, sous réserve qu'elle soit appropriée et proportionnée quant aux objectifs poursuivis. Parmi ces raisons impérieuses, figurent la cohérence fiscale (arrêt *Bachmann c/ Belgique*, préc.), la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres (CJUE, 21 mai 2015, *Verder Labtec*, aff. [C-657/13](#)), la nécessité d'assurer l'efficacité du contrôle fiscal (CJUE, 15 septembre 2011, *Halley*, aff. [C-132/10](#)), la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (CJCE, 18 juillet 2007, *Oy AA*, aff. [C-231/05](#)), la sécurité des approvisionnements énergétiques (CJCE, 14 février 2008, *Commission c/ Espagne*, aff. [C-274/06](#)) et la protection de l'environnement (CJUE, 26 avril 2018, *ANGED*, préc.).

En outre, des justifications fondées sur le lien de rattachement avec la société nationale tendent à apparaître dans la jurisprudence plus récente. La Cour a ainsi jugé qu'une restriction à l'une des libertés de circulation puisse être justifiée par la préservation du patrimoine historique et culturel national (CJUE, 18 décembre 2014, *X*, aff. [C-87/13](#) et CJUE, 18 décembre 2014, *Q*, aff. [C-133/13](#)). Elle a également considéré qu'en matière de politique sociale, les États membres sont en droit de réserver certains

avantages aux personnes présentant un lien de rattachement suffisant avec la société nationale (CJCE, 18 juillet 2007, *Geven*, aff. C-213/05 ; CJCE, 22 mai 2008, *Nerkowska*, aff. C-499/06 ; CJCE, 1^{er} octobre 2009, *Gottwald*, aff. C-103/08).

Il est précisé que la Cour a toujours exclu comme justification d'une restriction la perte de recettes fiscales (CJUE, 22 décembre 2010, *Trankeedereij*, aff. C-287/10), la poursuite d'un objectif purement économique tel que la promotion de l'économie nationale (CJCE, 6 juin 2000, *Verkooijen*, aff. C-35/98), ou encore l'objectif de simplification administrative, qui n'est pas une raison impérieuse d'intérêt général (CJUE, 29 juillet 2024, *Keva*, aff. C-39/23).

4.3.3. Concurrence fiscale dommageable

L'Union européenne se montre également soucieuse d'éviter les comportements s'apparentant à de la concurrence fiscale dommageable même si, hors du champ des aides d'État, cette vigilance ne repose pas sur un instrument juridique contraignant : le « code de conduite » du 1^{er} décembre 1997 (prenant la forme d'une résolution du Conseil et des États membres, par laquelle ces derniers s'engagent à ne plus introduire de telles mesures et à supprimer les mesures dommageables existantes). Depuis sa révision en 2022, ce code frappe non seulement les dispositions fiscales dérogatoires ayant un effet dommageable, mais également les règles fiscales de droit commun (mesures générales) ayant un tel effet.

4.4. Droit international

La fiscalité ne peut être élaborée en méconnaissance des règles de territorialité de l'impôt, notamment quant à la détermination du lieu de l'assiette imposable au regard des principes inspirés de la convention modèle OCDE et de leur traduction dans les conventions fiscales (v. not. sur ce point le rapport de la mission d'expertise sur l'économie numérique, janvier 2013).

5. Suppression des mesures fiscales incitatives

5.1. Exigences découlant de la CEDH

Le problème majeur qui se pose en matière fiscale est celui de la compatibilité de la « petite rétroactivité » des lois de finances, notamment des lois de finances rectificatives, avec l'article 1^{er} du protocole additionnel n° 1 à la Convention européenne des droits de l'homme. Ces lois, lorsqu'elles viennent s'appliquer aux revenus et résultats de l'année en cours, peuvent en effet remettre en cause des mesures favorables aux contribuables dans des conditions telles qu'elles portent atteinte à un « bien » au sens de ces stipulations.

À défaut de créances certaines (créances auxquelles la Cour européenne des droits de l'homme reconnaît la qualité de « biens » au sens de l'article 1^{er} du protocole précité), les dispositions fiscales peuvent en effet, dans certains cas, procurer aux contribuables une espérance légitime d'obtenir une somme d'argent ou une valeur patrimoniale. Cette espérance est qualifiée de « légitime » et par suite, regardée comme un bien par la Cour à condition qu'elle revête une base suffisante en droit interne, ce qui est assurément le cas lorsqu'elle est fondée sur une disposition légale ou un acte juridique (CEDH gr. ch., 7 juin 2012, *Centro Europa*, n° 38433/09).

Il convient à cet égard de porter une attention particulière à la suppression ou à la modification, dans un sens défavorable aux contribuables, des dispositions fiscales à vocation incitative, qui peuvent avoir fait naître dans le chef des contribuables des « espérances légitimes ».

Lorsque le législateur modifie pour l'avenir des dispositions fiscales adoptées sans limitation de durée, il ne prive les contribuables d'aucune espérance légitime au sens des stipulations de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CE, 12 janvier 2013, *Fédération nationale indépendante des mutuelles*, [n° 355844](#)). Ainsi, dans sa décision du 19 juillet 2016, *M. et Mme Moinel Delalande*, [n°394596](#), le Conseil d'État a jugé qu'en excluant du bénéfice de l'abattement pour durée de détention, institué par les dispositions issues de l'article 17 de la loi du 29 décembre 2013, les plus-values placées en report d'imposition avant la date d'entrée en vigueur de cet abattement, le législateur n'avait privé les requérants d'aucune espérance légitime au sens de l'article premier du protocole additionnel à la CEDH et n'avait, par suite, pas porté atteinte à un droit garanti par ces stipulations, dès lors que le contribuable ayant demandé l'obtention de ce report doit être regardé comme ayant accepté les conséquences du rattachement de ces plus-values à l'année au cours de laquelle intervient l'évènement qui met fin au report d'imposition Voir aussi CE, 5 juillet 2018, *M. Langer*, [n° 401157](#).

En revanche, un régime fiscal incitatif dont le bénéfice est garanti par la loi pour une période de temps limitée peut, selon notamment la durée de cette période et la nature des engagements attendus du contribuable en contrepartie de l'avantage consenti, faire naître une espérance légitime à laquelle la modification du dispositif législatif est susceptible de porter atteinte.

Ainsi, dans sa décision *Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c/EPI* du 9 mai 2012 (plén. fisc., [n° 308996](#)), le Conseil d'État a jugé que le crédit d'impôt institué par la loi de finances pour 1998 dont l'objectif était de favoriser la création d'emplois et qui garantissait une certaine stabilité du mécanisme, puisqu'elle prévoyait qu'il s'appliquerait pour une durée de trois ans, était de nature à laisser espérer au contribuable son application sur l'ensemble de la période prévue. Dans cette mesure, il l'a qualifié de bien au sens de l'article 1^{er} du protocole n° 1. De même, une société à qui avait été délivré un agrément lui permettant de bénéficier du régime du bénéfice mondial consolidé, en contrepartie d'engagements de sa part tenant notamment à la réalisation d'investissements, au maintien de l'activité de plusieurs centres d'appels en France ainsi qu'à la création d'emplois sur le territoire national pouvait se prévaloir d'une espérance légitime à bénéficier, sur l'ensemble de la période couverte par l'agrément, des gains fiscaux attachés au maintien du régime du bénéfice mondial consolidé (CE Plén. 25 octobre 2017, *Ministre de l'action et des comptes publics c/ Société Vivendi*, [n°403320](#) ; CE, 6 juin 2018, *Société Dekra France*, [n°414482](#) ; CE, 13 mars 2019, *Société FerroPem*, [n°417536](#) aux tables).

Toutefois, le Conseil d'État juge que le législateur pouvait adopter de nouvelles dispositions remettant en cause, fût-ce de manière rétroactive, des droits patrimoniaux découlant des lois en vigueur ayant le caractère d'un bien au sens de ces stipulations, s'il ménage un juste équilibre entre l'atteinte portée à ces droits et les motifs d'intérêt général susceptibles de le justifier : CE, 18 septembre 2023, *Ministre c/ M. et Mme Altobelli*, [n°471851](#), aux tables.

5.2. Exigences constitutionnelles

Sur le terrain constitutionnel, la loi fiscale peut avoir une portée rétroactive sans pour autant méconnaître la Constitution, à la condition que cela soit justifié par un motif d'intérêt général et que cette rétroactivité ne prive pas de garanties légales des exigences constitutionnelles.

A ce titre, la suppression de mesures fiscales incitatives ne doit pas porter atteinte à des situations légalement acquises protégées en vertu de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Depuis sa décision du 19 décembre 2013 [n°2013-682 DC](#) relative à la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014, le Conseil Constitutionnel reconnaît une protection constitutionnelle non seulement aux « situations légalement acquises », mais également aux « effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations ». Il a ainsi censuré la remise en cause de l'application des taux de prélèvements sociaux « historiques » aux produits issus de certains contrats d'assurance-vie qui constituait l'une des contreparties attachées au respect d'une durée de six ou huit ans de conservation des contrats accordées aux épargnants pour l'imposition des produits issus de ces contrats au motif que « les contribuables ayant respecté cette durée de conservation pouvaient légitimement attendre l'application d'un régime particulier d'imposition lié au respect de cette durée légale ». En application de cette jurisprudence, le Conseil a jugé, dans sa décision [n° 2014-435 QPC](#) du 5 décembre 2014 : « que la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus a également été rendue applicable (...) aux revenus perçus en 2011 soumis aux prélèvements libératoires prévus au paragraphe I de l'article 117 quater et au paragraphe I de l'article 125 A du code général des impôts ; que les contribuables ayant perçu en 2011 des revenus soumis à ces prélèvements libératoires pouvaient légitimement attendre de l'application de ce régime légal d'imposition d'être, sous réserve de l'acquittement des autres impôts alors existants, libérés de l'impôt au titre de ces revenus ; qu'en appliquant cette nouvelle contribution aux revenus ayant fait l'objet de ces prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu, le législateur a remis en cause les effets qui pouvaient légitimement être attendus par les contribuables de l'application du régime des prélèvements libératoires ».

Si la « petite rétroactivité » ne heurte en revanche, par elle-même, aucun principe constitutionnel (et notamment pas la garantie des droits protégée par l'article 16 de la Déclaration), il faut toutefois noter que le principe d'égalité devant la loi fait obstacle à ce qu'un avantage fiscal incitatif nouveau bénéficie à des contribuables qui ont adopté le comportement souhaité avant même qu'il soit annoncé : il s'agirait alors d'un pur effet d'aubaine (cf. CC, n° [2007-555 DC](#) du 16 août 2007).

5.3. Engagement du Gouvernement en matière de non rétroactivité fiscale

Poursuivant plus largement un objectif de sécurité juridique par l'encadrement de l'entrée en vigueur de la loi fiscale, il convient de relever qu'a été rendue publique le 1^{er} décembre 2014 une charte de « [nouvelle gouvernance fiscale](#) » qui pose le principe de « non-rétroactivité » et « non-rétrospectivité » en matière fiscale. Voir pour la distinction entre ces deux notions : « [Rétroactivité et rétrospectivité : les subtilités du droit fiscal à l'épreuve de la vie des entreprises](#) » - La lettre de la DAJ – 26 mars 2015. Cette charte prévoit que les changements de fiscalité n'affecteront plus ni les exercices déjà clos ou les années passées, ni même les exercices ou les années en cours. Les acteurs, en particulier les entreprises qui sont visées au premier chef par cette mesure, devraient y gagner en visibilité puisque ces principes tendent à garantir que les « règles du jeu » seront connues suffisamment à l'avance. La charte énonce trois exceptions au principe de non-rétroactivité : les dispositions interprétatives ; les mesures législatives dites « de validation » ; les dispositions susceptibles d'entraîner des comportements d'optimisation postérieurement à leur publicité. De même, la charte réserve la possibilité de prévoir la rétrospectivité de mesures favorables aux contribuables.