# DÉCISION (UE) 2025/317 DE LA COMMISSION

**du 20 juin 2024**

**concernant les aides d'État SA.44944 (2019/C ex 2016/FC) et SA.53552 (2019/C ex 2019/FC) — Traitement fiscal réservé aux exploitants de casinos publics et garantie présumée en faveur des exploitants de casinos publics (garantie générale de rentabilité) — Allemagne**

*[notifiée sous le numéro C(2024) 4183]*

**(Le texte en langue allemande est le seul faisant foi.)**

**(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)**

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

après avoir mis les parties intéressées en demeure de présenter leurs observations en vertu des dispositions précitées, et vu ces observations,

considérant ce qui suit:

## 1. MODALITÉS

(1) Le 22 mars 2016 et le 4 février 2019, la Commission a reçu quatre plaintes, déposées par Fachverband Spielhallen e.V. (une association professionnelle d'exploitants de salles de jeux) et un exploitant de salles de jeux (ci-après les «plaignants»). Les plaignants ont fait valoir que les exploitants de casinos reçoivent des aides d'État en Allemagne au titre de diverses mesures qui faussent le marché des jeux de hasard:

— *mesure 1:* une réduction de la taxe sur les casinos due par les exploitants de casinos à concurrence du montant de la taxe sur le chiffre d'affaires («mécanisme de compensation de la TVA») introduite par les 16 Länder après 2006,

— *mesure 2:* des dispositions, dans sept lois régionales sur les casinos, qui prévoient que le taux de la taxe sur les casinos est réduit durant les premières années d'exploitation d'un casino (mesure 2.a), ou que les autorités régionales sont habilitées à réduire ce taux, ainsi que (le cas échéant) la mise en œuvre effective de cette possibilité dans la pratique (mesure 2.b),

— *mesure 3:* la déduction des montants versés au titre du prélèvement sur les bénéfices de l'assiette de la taxe professionnelle et de l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés par les exploitants de casinos de Rhénanie-du-Nord - Westphalie en ce qui concerne leurs activités non liées à l'exploitation d'établissements de jeux,

— *mesure 4:* une garantie présumée en faveur des exploitants de casinos dans les 16 Länder allemands pour la réalisation d'un bénéfice économique raisonnable (mesure 4.a) et des dispositions explicites contenues dans neuf lois régionales sur les casinos prévoyant une réduction du taux de la taxe sur les casinos dans certains cas particuliers (mesure 4.b) ou autorisant les autorités régionales à réduire ce taux, ainsi que (le cas échéant) la mise en œuvre effective de cette possibilité dans la pratique (mesure 4.c),

— *mesure 5:* l'ensemble du régime fiscal spécifique qui s'applique de manière générale aux revenus des exploitants de casinos provenant d'activités liées au jeu et qui, selon les plaignants, entraîne une charge fiscale moindre que ce que prévoient les règles applicables aux exploitants de salles de jeux.

(2) Dans sa décision du 9 décembre 2019 (ci-après la «décision d'ouverture»), la Commission a informé l'Allemagne, d'une part, qu'elle considérait que la mesure 3 et la mesure 4.a ne constituaient pas une aide ([1]), mais, d'autre part, qu'elle avait décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) à l'égard des mesures suivantes:

— les règles fiscales spécifiques qui s'appliquent de manière générale aux exploitants de casinos dans chacun des 16 Länder (la «mesure 5») et qui se composent de diverses exonérations fiscales et taxes spéciales, y compris toutes les caractéristiques générales et automatiques de ces taxes spéciales (y compris, en particulier, la mesure 1, la mesure 2.a et la mesure 4.b),

— les décisions ad hoc des autorités relatives à la réduction des taxes spéciales applicables aux exploitants de casinos en cas de réouverture («mesure 2.b») et dans d'autres circonstances («mesure 4.c»).

(3) La décision d'ouvrir la procédure a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* ([2]). La Commission a invité les parties intéressées à présenter leurs observations sur les mesures en cause.

(4) Le 28 février 2020, les autorités fédérales et certains Länder ont présenté des observations.

(5) La Commission a également reçu des observations de la part d'exploitants de casinos et d'une association d'exploitants de casinos:

— Spielbank Bad Homburg Wicker & Co. KG (25 mars 2020),

— Association européenne des casinos (3 juillet 2020),

— Spielbank Hamburg Jahr + Achterfeld GmbH & Co. KG, Spielbank Wiesbaden GmbH & Co. KG et Spielbanken Niedersachsen GmbH (3 juillet 2020),

— François-Blanc-Spielbank GmbH (Bad Homburg vor der Höhe) (4 juillet 2020),

— Spielbank Bad Neuenahr GmbH & Co. KG (3 août 2020).

(6) Les plaignants ont transmis leurs observations le 5 août 2020.

(7) Le 14 août 2020, la Commission a transmis les observations des parties intéressées (exploitants de casinos, association d'exploitants de casinos et plaignants) à l'Allemagne, qui a eu la possibilité de présenter des observations. L'Allemagne a communiqué ses observations par lettre du 17 septembre 2020.

(8) Les services de la Commission ont demandé des informations complémentaires aux autorités allemandes par lettres du 11 mars 2020, du 19 juin 2020 (complétée par lettre du 25 juin 2020), du 19 septembre 2020, du 23 septembre 2021, du 14 janvier 2022, du 13 juillet 2022, du 14 décembre 2022, du 22 novembre 2023 et du 21 mars 2024. L'Allemagne (les autorités fédérales et, le cas échéant, les Länder) a transmis des réponses le 7 mai 2020, le 10 juillet 2020, le 19 janvier 2021 (complétée par lettres du 25 mars 2021, du 20 septembre 2021 et du 15 janvier 2024), le 22 octobre 2021 (complétée par lettres du 19 novembre 2021 et du 21 janvier 2022), le 4 mars 2022, le 1er septembre 2022, le 14 février 2023, le 11 décembre 2023 et le 4 avril 2024.

(9) Les plaignants ont fourni des informations complémentaires le 25 novembre 2021, le 29 août 2022 et le 23 novembre 2022.

([1]) Les plaignants ont introduit un recours tendant à l'annulation partielle de la décision d'ouverture dans la mesure où la Commission a considéré, dans cette décision, que la mesure 3 ne constituait pas une aide d'État. Par ordonnance du 22 octobre 2021, le Tribunal a rejeté le recours dans l'affaire T-510/20, Fachverband Spielhallen et LM/Commission. Par son arrêt du 21 septembre 2023 dans l'affaire Fachverband Spielhallen et LM/Commission, C-831/12 P, ECLI:EU:C:2023:686, la Cour a renvoyé l'affaire devant le Tribunal.

([2]) JO C 187 du 5.6.2020, p. 80. À la suite d'échanges avec les autorités allemandes, la Commission a décidé, le 27 avril 2020 [décision C(2020) 2700 final], de publier intégralement la décision d'ouverture.

## 2. DESCRIPTION DES MESURES ET DU CONTEXTE

### 2.1. Organisation et réglementation des jeux de hasard en Allemagne

(10) Aux fins de la présente décision, on peut considérer que l'ordre juridique allemand opère une distinction entre deux types de jeux de hasard.

(11) D'un côté, il y a les machines de jeu qui peuvent être exploitées librement par des salles de jeux spécialisées (ci-après les «salles de jeux commerciales» ou les «salles de jeux») ou des restaurants, pour autant que la Verordnung über Spielgeräte und andere Spiele mit Gewinnmöglichkeit [règlement relatif aux appareils de jeux et autres jeux avec possibilité de gain, ci-après la «Spielverordnung» ([3])] soit respectée. En vertu des lois sur les salles de jeux des Länder et du code allemand de l'industrie et du commerce, l'exploitation de salles de jeux commerciales est soumise à autorisation.

(12) D'autre part, il y a les jeux de casino (Black Jack, roulette, poker, etc. — également appelés «gros jeux» ou «jeux de table») et les autres machines de jeu, qui sont considérés comme trop risqués et ne peuvent donc en principe pas être proposés. Par dérogation à cette interdiction, les Länder peuvent autoriser certains organismes (exploitants de casinos) à offrir de tels jeux (concessions accordées au niveau des Länder), dans les conditions fixées par les lois des Länder sur les casinos.

(13) Il existe des différences entre les jeux de hasard proposés par les casinos et ceux proposés par les salles de jeux commerciales. Les jeux de casino sont en principe interdits, comportent des coûts de personnel élevés et ne peuvent être proposés que dans les casinos. Les machines de jeu exploitées dans les casinos et dans les salles de jeux commerciales sont soumises à des règles différentes: seules les machines exploitées dans les salles de jeux commerciales sont soumises à un certain nombre de restrictions et, en particulier, à des exigences techniques qui empêchent la possibilité de pertes disproportionnées sur de courtes périodes. D'autre part, l'accès aux casinos est limité (contrôles à l'entrée, nombre limité de casinos par Land), tandis que les salles de jeux commerciales offrent leurs services à un public plus large.

### 2.2. Traitement fiscal des exploitants de casinos

(14) Les exploitants de casinos sont soumis au régime fiscal normal en ce qui concerne les recettes qui ne proviennent pas des jeux d'argent et de hasard ([4]) (par exemple, la restauration).

(15) En ce qui concerne les recettes générées par les jeux d'argent et de hasard (jeux de casino et machines de jeu) et les activités liées à l'exploitation de ces jeux (par exemple, les droits d'entrée, les pourboires, la vente de magazines de jeux, la location de cravates et de vestes), les exploitants de casinos sont soumis à des taxes spéciales qui leur sont exclusivement applicables (voir section 2.2.1) et sont exonérés d'une série d'autres taxes applicables (voir section 2.2.2), les exonérations étant indissolublement liées aux taxes spéciales (voir section 2.2.3).

#### 2.2.1. *Imposition spéciale des exploitants de casinos en ce qui concerne leurs recettes générées par les jeux d'argent et de hasard*

(16) Les exploitants de casinos sont soumis, en ce qui concerne leurs recettes générées par les jeux d'argent et de hasard [au sens large, c'est-à-dire les recettes de l'exploitation initiale du jeu ainsi que les revenus provenant d'activités liées au jeu ([5])], à une ou plusieurs taxes spéciales que chaque Land a déterminées dans une loi sur les casinos.

([3]) Spielverordnung dans la version publiée le 27 janvier 2006 (BGBl. I, p. 280), modifiée en dernier lieu par l'article 4, paragraphe 61, de la loi du 18 juillet 2016 (BGBl. I, p. 1666).

([4]) Toutefois, dans certains Länder (par exemple, la Rhénanie-du-Nord - Westphalie), les exploitants de casinos sont ou ont été soumis à une taxe spéciale sur les bénéfices qu'ils tirent des activités qui ne résultent pas de l'exploitation d'établissements de jeux d'argent et de hasard.

([5]) Le chiffre d'affaires des exploitants de casinos résultant d'activités liées au jeu (droits d'entrée, etc.) est soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires, mais, étant donné qu'il ne fait pas partie des recettes brutes tirées des jeux, il n'est pas inclus dans l'assiette des taxes spéciales pour lesquelles les recettes brutes tirées des jeux constituent l'assiette (taxe sur les casinos et, le cas échéant, taxes supplémentaires sur les recettes brutes tirées des jeux). Toutefois, la taxe sur les casinos (comme, le cas échéant, les taxes supplémentaires sur les recettes brutes tirées des jeux) s'applique également en ce qui concerne ces autres revenus provenant d'activités liées au jeu en remplacement des taxes ordinaires.

(17) Dans le cadre de ces taxes spéciales, la base d'imposition est généralement constituée par les recettes brutes tirées des jeux au sens strict, c'est-à-dire les mises/dépenses de jeu (ci-après les «mises de jeu»), déduction faite des gains versés aux joueurs: ces recettes brutes constituent la principale source de recettes des exploitants de casinos provenant d'activités liées au jeu.

(18) Les taxes spéciales incluent toujours une taxe dite «de casino», calculée sur la base des recettes brutes tirées des jeux. Dans la plupart des Länder, le taux d'imposition est progressif, c'est-à-dire qu'il dépend du montant des recettes brutes tirées des jeux.

(19) Outre la taxe sur les casinos, plusieurs lois des Länder prévoient une taxe supplémentaire sur les recettes brutes tirées des jeux, qui porte différentes dénominations [prestation(s) supplémentaire(s), prélèvement supplémentaire, prestations complémentaires].

(20) Dans tous les Länder, la loi régionale sur les casinos prévoit une réduction de la taxe sur les casinos à concurrence du montant (net) de la taxe sur le chiffre d'affaires payé par les exploitants de casinos (mécanisme de compensation de la TVA, mesure 1).

(21) Certaines taxes spéciales sur les recettes brutes tirées des jeux sont parfois réduites automatiquement en vertu des lois régionales sur les casinos à la suite de la réouverture d'un casino (mesure 2.a) ou de certaines autres circonstances (mesure 4.b).

(22) Dans certains Länder, les taxes spéciales sur les recettes brutes tirées des jeux (ou certaines d'entre elles) peuvent être temporairement réduites par des décisions ad hoc des autorités pour un ou plusieurs exploitants de casinos pour des périodes passées ou futures (mesure 2.b en cas de réouverture de casinos ou mesure 4.c dans d'autres circonstances).

(23) Outre les taxes spéciales sur les recettes brutes tirées des jeux, plusieurs lois régionales prévoient une taxe supplémentaire sur les pourboires perçus par les collaborateurs des casinos (taxe sur les troncs).

(24) En outre, en vertu de plusieurs lois des Länder ([6]), outre les taxes sur le chiffre d'affaires généré par les jeux d'argent et de hasard, une taxe supplémentaire sur le résultat annuel ou sur les bénéfices (c'est-à-dire, pour l'essentiel, le chiffre d'affaires moins les coûts) des exploitants de casinos doit être imposée: elle est calculée selon des méthodes différentes et portant diverses dénominations (prélèvement des bénéfices, autre prélèvement, taxe sur les bénéfices, versement de l'excédent).

(25) Parfois, les lois des Länder prévoient que les fonds collectés doivent être utilisés par les Länder pour financer certaines dépenses publiques d'intérêt général.

(26) À Hambourg, à partir du 1er janvier 2024 ([7]), l'exploitant du casino est également tenu de payer une taxe compensatoire afin de garantir qu'il paie au moins le même montant de taxe que celui qu'il verserait en vertu des règles fiscales ordinaires (comme s'il n'y avait pas de taxes spéciales ou d'exonérations fiscales; cette charge fiscale normale comprendrait notamment l'impôt sur les sociétés et/ou l'impôt sur le revenu, la taxe professionnelle et la taxe sur les spectacles). La taxe compensatoire est égale à la différence (s'il s'agit d'un montant positif) entre le montant de la taxe qui aurait été dû en vertu des règles fiscales ordinaires et le montant de la taxe à payer par l'exploitant au titre des régimes fiscaux particuliers. L'exploitant doit déposer une déclaration annuelle de la taxe compensatoire au plus tard six mois après la fin de l'exercice comptable ([8]) et le paiement de cette taxe doit être effectué conformément aux règles générales de l'Abgabenordnung (code allemand des impôts). Les autorités allemandes se sont engagées à calculer la taxe sur les spectacles sur la base des dispositions du Hamburgisches Spielvergnügungsteuergesetz (loi de Hambourg relative à la taxe sur les jeux de hasard) applicables aux jeux automatiques (appareils de jeux avec possibilité de gain d'argent): elle s'élève à 5 % des mises effectuées dans le casino public ([9]). L'impôt sur le revenu et les autres impôts sur les bénéfices sont calculés sur la base du taux maximal d'imposition.

([6]) En particulier, en Bade-Wurtemberg (depuis 2012), à Berlin (depuis 2010), en Mecklembourg-Poméranie occidentale (depuis 2004), en Basse-Saxe (depuis 2005), en Rhénanie-du-Nord - Westphalie (depuis 2007), en Rhénanie-Palatinat (depuis 2016), dans la Sarre (depuis 2013), en Saxe-Anhalt (depuis 2009), dans le Schleswig-Holstein (2010-2012) et en Thuringe (depuis 2011).

([7]) Viertes Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank (Quatrième loi portant modification de la loi sur l'agrément d'un casino public) du 21 décembre 2023, HmbgVBl. no 47, p. 458), tel qu'interprété par les autorités régionales.

([8]) Cela correspond à la date à laquelle l'exploitant indique également au Finanzamt le montant des frais spéciaux (une autre taxe spéciale) (voir article 5, paragraphe 3b, de la loi de Hambourg sur les casinos).

([9]) Conformément à l'article 12, paragraphe 1, du Hamburgisches Spielvergnügungsteuergesetz, le montant des mises peut être fixé au quadruple du résultat d'exploitation. Les autorités allemandes ont expliqué que cette disposition s'appliquerait à titre subsidiaire, notamment dans le cas où le montant des mises ne serait pas à déterminer ou serait difficile à déterminer.

2.2.2. *Taxes ordinaires dont les exploitants de casinos sont exonérés*

(27) En Allemagne, les entreprises (y compris les salles de jeux) sont normalement soumises à un certain nombre d'impôts généraux, principalement l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés et le supplément de solidarité y afférent, la taxe professionnelle et la taxe sur le chiffre d'affaires ([10]).

(28) Les principales caractéristiques (assiette et taux d'imposition) de la taxe sur le chiffre d'affaires, de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu sont définies au niveau fédéral. L'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu sont des impôts généraux sur les bénéfices et la taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt général sur le chiffre d'affaires. La taxe professionnelle est un autre impôt général sur les bénéfices: le montant, accompagné d'un taux minimal, est fixé au niveau fédéral, tandis que la détermination du taux d'imposition relève de la compétence des communes.

(29) Outre ces impôts généraux, les entreprises qui proposent des services de jeux de hasard ([11]) sont généralement soumises (sauf en Bavière) à une taxe communale spéciale, à savoir la taxe sur les spectacles. Les Länder ont le pouvoir d'autoriser les communes à percevoir la taxe sur les spectacles. Les caractéristiques de cette taxe (notamment les taux d'imposition et la base d'imposition) sont définies au niveau municipal dans le cadre éventuellement fixé au niveau du Land (taux d'imposition maximal ou minimal, assiette). En règle générale, soit la taxe est calculée en pourcentage des frais de divertissement du joueur ([12]) (mises, prix d'entrée) ou des recettes brutes tirées des jeux par l'exploitant, soit elle correspond — comme le prévoit la législation antérieure — à une somme forfaitaire pour chaque machine de jeu ou est déterminée en fonction de la surface du jeu. Les réglementations municipales en matière de taxe sur les spectacles (les lois relatives à la taxe sur les spectacles) s'appliquent généralement aux machines de jeu et aux jeux automatiques ou appareils de jeu et prévoient une base d'imposition (généralement les recettes brutes tirées des jeux ou les mises) et un taux d'imposition (selon la base d'imposition: 20 % environ pour les recettes brutes tirées des jeux et 5 % pour les mises). Les règlements relatifs à la taxe sur les spectacles s'appliquent parfois également aux jeux d'argent, pour lesquels une base d'imposition et un taux d'imposition sont également prévus.

(30) Les règles d'imposition ordinaires peuvent donc varier pour les différents opérateurs en fonction de certaines circonstances (par exemple, le taux de la taxe professionnelle et de la taxe sur les spectacles dépend de la localisation de l'exploitant et, en fonction de la forme juridique de l'entreprise, c'est soit l'impôt sur les sociétés soit l'impôt sur le revenu qui est perçu); elles peuvent également évoluer au fil du temps.

(31) Les exploitants de casinos sont exonérés d'un certain nombre de ces taxes normalement applicables.

(32) En vertu de l'article 6, paragraphe 1, de la Spielbankverordnung (règlement relatif aux casinos) de 1938 ([13]), toujours en vigueur, les exploitants de casinos «sont exonérés des impôts courants perçus sur le revenu, la fortune et le chiffre d'affaires, ainsi que de l'impôt sur les loteries et du droit d'apport». En vertu d'une convention administrative du 30 novembre 1954 relative à l'interprétation de cette disposition, l'article 6, paragraphe 1, de la Spielbankverordnung de 1938 signifie que les exploitants de casinos sont exonérés de l'impôt sur les sociétés [ou de l'impôt sur le revenu ([14])] et des surtaxes y afférentes (telles que le supplément de solidarité introduit en 1991) ainsi que de la taxe sur le chiffre d'affaires. L'exonération de la TVA résultant de la Spielbankverordnung de 1938 a été remplacée par une

([10]) Le droit d'apport (impôt sur la vente de parts sociales) a été supprimé en 1992 et l'impôt sur la fortune n'est plus perçu (ou n'a jamais été perçu dans les Länder de l'est de l'Allemagne) depuis 1997.

([11]) Certaines prestations de jeux de hasard (jeux de casino non terrestres ou machines de jeu) sont soumises à une taxe spéciale régie par la loi sur les paris et les loteries.

([12]) Lorsque des bases d'imposition autres que les frais de divertissement sont utilisées, ces autres bases d'imposition sont considérées comme une valeur de remplacement des frais de divertissement. Selon la jurisprudence des juridictions allemandes, il doit exister un lien suffisamment direct entre la base d'imposition de la taxe sur les spectacles et les frais de divertissement de chaque joueur.

([13]) Verordnung über öffentliche Spielbanken (règlement relatif aux casinos publics) du 27.7.1938 (https://www.gesetze-im-internet.de/spielbkv/BJNR009550938.html), article 6: «1. L'exploitant de casino est exonéré, pour l'exploitation du casino, des impôts courants du Reich, qui sont prélevés sur le revenu, le patrimoine et le chiffre d'affaires, ainsi que de l'impôt sur les loteries et du droit d'apport. 2. Le ministre des finances, en accord avec le ministre de l'intérieur, détermine dans quelle mesure l'exploitant de casino doit également être exonéré des taxes régionales et communales pour l'exploitation du casino». L'article 6, paragraphe 1, continue d'être considéré par les autorités allemandes comme relevant du droit fédéral, notamment parce qu'il concerne l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu, qui sont réglementés au niveau fédéral.

([14]) Lorsqu'une entreprise est transparente aux fins de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu (par exemple parce qu'il s'agit d'une entité fiscalement transparente telle qu'une société en commandite), ses associés sont soumis soit à l'impôt sur les sociétés, soit à l'impôt sur le revenu, selon leur forme juridique. Dans un tel cas (c'est-à-dire lorsque les exploitants de casinos exercent des activités en tant que société anonyme fiscalement transparente), l'exonération de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu s'applique en vertu des règles fiscales spécifiques au niveau de l'associé qui, aux fins de l'argumentation, est assimilé à l'exploitant du casino.

autre disposition de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) de 1967 et a finalement été supprimée en avril 2006, de sorte que les exploitants de casinos sont désormais soumis aux règles normales en matière de TVA (pour plus de détails, voir section 3.1.4.3 de la décision d'ouverture). L'article 6, paragraphe 1, de la Spielbankverordnung de 1938 servirait également de base à l'exonération de la taxe sur les loteries, ce qui n'est toutefois pas pertinent dans la mesure où les exploitants de casinos n'organisent pas de jeux ou d'événements soumis à cette taxe ([15]). Le droit d'apport et l'impôt sur la fortune, expressément mentionnés à l'article 6, paragraphe 1, de la Spielbankverordnung de 1938, ont été supprimés respectivement en 1992 et en 1997 ([16]), de sorte que ces exonérations ne sont plus pertinentes en pratique.

(33) Par ailleurs, en vertu de l'article 6, paragraphe 2, de la Spielbankverordnung de 1938, les ministres compétents (désormais les ministres des Länder) déterminent «dans quelle mesure l'exploitant de casino doit également être exonéré des taxes régionales et communales pour l'exploitation du casino». Sur cette base, les autorités allemandes ont adopté d'autres dispositions spécifiques définissant le champ d'application de l'exonération des taxes régionales et communales ([17]). Selon les autorités allemandes, ces dispositions ont pour effet d'exonérer les exploitants de casinos de la taxe professionnelle et, le cas échéant, de la taxe sur les spectacles ([18]). Depuis 1995, l'exonération de la taxe professionnelle pour les exploitants de casinos est également spécifiquement régie par l'article 3, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe professionnelle ([19]).

(34) Ces exonérations ont pour effet de réduire les recettes fiscales des communes dans lesquelles un casino est exploité, étant donné que les communes perçoivent en fait la taxe professionnelle et la taxe sur les spectacles dont les exploitants de casinos sont exonérés. En règle générale, les pertes de recettes fiscales sont compensées par des paiements effectués par les Länder (qui perçoivent les taxes spéciales imposées aux exploitants de casinos) ([20]).

2.2.3. *Objectif du traitement fiscal spécifique*

(35) Les régimes fiscaux spécifiques des Länder (taxes spéciales et exonérations fiscales) poursuivent deux objectifs.

(36) La taxe sur les casinos et, plus généralement, toutes les taxes spéciales dues par les exploitants de casinos sont considérées comme un substitut aux autres taxes dont les exploitants de casinos sont exonérés (compensation). À cela s'ajoute le fait qu'en Allemagne, en vertu d'une loi de 1933 ([21]) (ci-après la «loi de 1933»), les bénéfices des exploitants de casinos ne devraient pas bénéficier à des intérêts privés, mais doivent être utilisés à des fins d'utilité publique (prélèvement).

([15]) Ce point a été précisé par deux arrêts du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 10 juillet 1968 (II 94/63, II 95/63 BStBl. II, p. 829, et II R 139/66).

([16]) Voir note 10.

([17]) Ces exonérations fiscales ont (initialement) fait partiellement l'objet d'actes individuels des Länder (tels que, entre autres, des contrats, la décision d'autorisation d'exploitation d'un casino, les décisions ministérielles), mais elles sont désormais directement régies, dans tous les Länder, par les lois des Länder sur les casinos et s'appliquent à tous les exploitants de casinos (voir annexe 3 de la décision d'ouverture).

([18]) Si les lois des Länder n'exonèrent pas directement (explicitement) les exploitants de casinos de la taxe sur les spectacles et de la taxe professionnelle, cette exonération résulte de dispositions plus générales contenues dans ces lois, selon lesquelles ces exploitants sont i) exonérés de taxes «soumises à la législation du Land» ou «directement liées à l'exploitation du casino», et/ou ii) exonérés de taxes communales; ces deux éléments recouvrent la taxe professionnelle et la taxe sur les spectacles. En outre, l'exonération de la taxe sur les spectacles est parfois mentionnée dans la réglementation des différentes villes relative à la taxe sur les spectacles. De l'avis de la plupart des Länder (dans les mémoires qu'ils ont transmis) et des autorités fédérales (voir exposé des motifs de la loi JStErgG du 18 décembre 1995), et conformément au Verwaltungsabkommen (convention administrative) de 1954, la taxe professionnelle relève de l'article 6, paragraphe 2, de la Spielbankverordnung de 1938. Dans des affaires récentes, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a implicitement considéré la taxe professionnelle comme relevant de l'article 6, paragraphe 1, de la Spielbankverordnung de 1938 (voir ordonnance de justice du 20 juillet 2016, IX R 39/16, et ordonnance du 30 octobre 2014, IV R 2/11), mais les affaires en cause ne concernaient pas spécifiquement la distinction entre l'article 6, paragraphe 1, et l'article 6, paragraphe 2, de la Spielbankverordnung de 1938.

([19]) Article 11 du Jahressteuergesetz (loi fiscale annuelle) de 1996 du 18 décembre 1995 (BGBl. I 1995, p. 1959).

([20]) Bien qu'il n'existe pas formellement de droit constitutionnel des communes à la compensation ou à la compensation exacte des pertes de recettes fiscales, il est admis que l'exonération de la taxe professionnelle et de la taxe sur les spectacles entraîne des pertes de recettes fiscales pour les communes [voir arrêt du Bundesfinanzhof du 21 janvier 1995 (BFH, V D 1/53 S); arrêt du Niedersächsisches Staatsgerichtshof (Cour suprême de Basse-Saxe) du 11 juin 2007 (StGH 1/05); Parlement du Land de Thuringe — 5e législature, document 5/1552 du 29.9.2010 (https://parldok.thueringer-landtag.de/ParlDok/dokument/38748/viertes_gesetz_zur_aenderung_des_thueringer_spielbankgesetzes.pdf): «Cette réduction de la part communale est contraire à la volonté du législateur d'accorder à la commune du casino une compensation appropriée pour les impôts perdus, tels que la taxe professionnelle ou la taxe sur les spectacles»; Helmut Siekmann, Die Spielbankabgabe und die Beteiligung der Gemeinden an ihrem Aufkommen – zugleich ein Beitrag zu den finanzverfassungsrechtlichen Ansprüchen der Gemeinden, Institute for Monetary and Financial Stability de la Goethe-Universität Frankfurt Am Main, Working Paper Series 10 (2007). La plupart des Länder ont également mis en place un mécanisme grâce auquel une part des taxes spéciales applicables aux exploitants de casinos est reversée aux communes [voir, par exemple, Verordnung über den Anteil der Spielbankgemeinde(n) an der Spielbankabgabe (règlement relatif à la part des communes ayant un casino dans la taxe sur les casinos) en Rhénanie-du-Nord - Westphalie, en Bavière ou en Brandebourg, ou article 13 de la Glücksspielverordnung (règlement sur les jeux de hasard) du Land de Rhénanie-du-Nord - Westphalie (https://recht.nrw.de/lmi/owa/br_bes_text?sg=2&menu=0&bes_id=12371&aufgehoben=J&anw_nr=2)]. Voir également notes de bas de page 127 et 162.

([21]) Gesetz über die Zulassung öffentlicher Spielbanken (loi sur l'agrément des casinos publics) du 14 juillet 1933.

(37) Le régime fiscal spécifique des différents Länder applicable aux exploitants de casinos vise principalement à remplacer les taxes dont les exploitants de casinos sont exonérés (compensation), c'est-à-dire que les taxes ordinaires sont considérées comme acquittées sous la forme d'une taxe spéciale ([22]). De ce point de vue, les exploitants de casinos ne sont pas exonérés des taxes ordinaires: Les exonérations fiscales dont bénéficient ces opérateurs signifient simplement que les taxes spéciales qu'ils doivent acquitter sont considérées comme des substituts aux taxes ordinaires. Par conséquent, les exonérations visent simplement à éviter une double imposition ([23]) et le montant versé au titre des règles fiscales spécifiques devrait, en principe, correspondre au montant normal de l'impôt.

(38) En outre, étant donné que le législateur allemand a estimé que les exploitants de casinos [considérés comme des monopoles ([24])] réaliseraient un «bénéfice très élevé» en vertu des règles fiscales ordinaires, les règles fiscales spécifiques doivent servir au recouvrement des bénéfices des entrepreneurs qui ne seraient pas prélevés en vertu des règles fiscales ordinaires ([25]). Comme l'ont indiqué les juridictions allemandes, le régime fiscal applicable aux exploitants de casinos vise à imposer les bénéfices. L'idée sous-jacente est d'imposer autant que possible les bénéfices qu'une entreprise protégée de la concurrence tire d'une activité socialement indésirable mais inévitable, objectif qui, selon les autorités allemandes, ne pouvait à l'époque être atteint au moyen du régime de droit commun ([26]). Il existe toutefois une limite à ce deuxième objectif. Les bénéfices des exploitants de casinos devraient être prélevés dans toute la mesure du possible, sans toutefois que les règles fiscales spécifiques aboutissent à un dépassement du seuil de rentabilité, étant donné que les exploitants devraient conserver un bénéfice «raisonnable». Toutefois, par le passé, il est arrivé que des casinos soient insolvables ([27]), notamment en raison de la pression fiscale élevée résultant de la réglementation fiscale spécifique et de la mauvaise rentabilité qui en a résulté.

([22]) Tant les plaignants que les autorités allemandes considèrent la taxe sur les casinos comme une taxe libératoire. Voir également arrêt du Bundesfinanzhof du 21 janvier 1954 (BFH, V D 1/53 S): «En définitive, cela revient à dire que, grâce à la taxe sur les casinos, lesdites taxes peuvent être considérées comme acquittées ou que leur perception entraînerait une forme de double imposition». Dans le passé (voir note de bas de page 126), les casinos n'étaient parfois pas exonérés de certaines taxes ordinaires (taxe professionnelle, taxe sur les spectacles) en fonction des accords contractuels conclus avec les autorités: les taxes spéciales ne remplaçaient qu'une partie des impôts ordinaires; le taux de la taxe sur les casinos était donc inférieur à celui appliqué dans les cas où la taxe sur les casinos remplaçait toutes les taxes ordinaires.

([23]) Voir arrêt du Bundesfinanzhof du 21 janvier 1954 (BFH, V D 1/53 S): «La disposition d'exonération prévue à l'article 6, paragraphe 1, [de la Spielbankverordnung de 1938] se situe dans un autre domaine, à savoir celui de la prévention d'une éventuelle double imposition».

([24]) C'était notamment le cas à une époque où il n'existait pas encore de salles de jeux et de machines de jeu.

([25]) Arrêt du Bundesfinanzhof du 8 mars 1995 (BFH, II R 10/93, BStBl. II 1995, 432): «Ces bénéfices doivent être prélevés au profit du budget de l'État dans toute la mesure du possible, c'est-à-dire à concurrence du seuil de rentabilité. L'entrepreneur ne doit conserver qu'un bénéfice raisonnable. L'imposition traditionnelle ne permettrait pas d'atteindre cet objectif». Voir également arrêt du Bundesfinanzhof du 29 mars 2001 (BFH, III B 79/00): «Elle doit conduire à une imposition correspondant à la charge de l'impôt sur le revenu, de la taxe professionnelle et de l'impôt sur le chiffre d'affaires et vise en outre à prélever au profit de l'État, dans la mesure du possible, les bénéfices réalisés par l'exploitation du casino, tout en laissant un bénéfice raisonnable à l'exploitant». Selon cette logique du prélèvement, les juridictions allemandes ont également constaté que les taxes spéciales pouvaient, à tout le moins théoriquement, être perçues en complément — et non pas à la place — des taxes ordinaires, étant entendu qu'elles n'auraient pas, dans ce cas, le caractère d'une taxe libératoire (voir, par exemple, Niedersächsischer Staatsgerichtshof, 1/05, arrêt du 11 juin 2007, NdsVBI 2007, 239: «L'article 106, paragraphe 7, deuxième phrase, lu en combinaison avec l'article 106, paragraphe 2, point 6, de la loi fondamentale régit non seulement le cas où une taxe sur les casinos est perçue sans caractère libératoire en sus des taxes habituelles, mais également le cas où la taxe sur les casinos — comme c'est habituellement le cas depuis 1938 — a un caractère libératoire pour d'autres impôts»).

([26]) Ordonnance du Bundesverfassungsgericht (Cour constitutionnelle fédérale) du 19 juillet 2000 (BVerfG, 1 BvR 539/96, BVerfGE 102, 197, point 76): «Par conséquent, mais aussi parce que les gains des casinos proviennent d'une activité en soi indésirable qui tire profit de la passion du jeu chez l'être humain, ils ne doivent pas, en principe, être laissés aux exploitants de casinos, mais être prélevés et utilisés [...] pour promouvoir des objectifs sociaux, culturels ou d'intérêt général». Voir également arrêt du Bundesfinanzhof du 8 mars 1995 (BFH, II R 10/93, BStBl. II 1995, 432): «La concession d'exploitation d'un casino ouvre régulièrement la possibilité de réaliser des bénéfices très élevés. Ces bénéfices doivent être prélevés au profit du budget de l'État dans toute la mesure du possible, c'est-à-dire à concurrence du seuil de rentabilité. L'entrepreneur ne doit conserver qu'un bénéfice raisonnable. La fiscalité traditionnelle ne permettrait pas d'atteindre cet objectif. Pour atteindre cet objectif, il est donc nécessaire de prévoir une réglementation spécifique: c'est l'objectif de la taxe sur les casinos. Le prélèvement le plus élevé possible doit être atteint, d'une part, par le taux d'imposition exorbitant (par rapport aux taxes ordinaires) et, d'autre part, par le fait que la taxe sur les casinos n'est pas calculée en fonction du bénéfice, mais des recettes brutes tirées des jeux, c'est-à-dire que les coûts de l'exploitant du casino n'ont pas pour effet de réduire la taxe».

([27]) Considérant 144 de la décision d'ouverture.

2.2.4. *Indissociabilité des taxes spéciales des exonérations fiscales ordinaires*

(39) Comme l'ont expliqué les autorités allemandes [en se référant à la jurisprudence du Bundesfinanzhof ([28])] et les plaignants, les deux ensembles de mesures (taxes spéciales et exonérations) décrits aux sections 2.2.1 et 2.2.2 sont indissolublement liés et n'ont de sens que pris ensemble. La taxe spéciale et les exonérations fiscales correspondantes ont été définies dans le même règlement (de 1938) en tant qu'éléments d'une approche générale. Ainsi que l'a souligné le Bundesfinanzhof, les exonérations ne sont pas justifiées *uniquement* par un «motif économique ou social de quelque nature que ce soit», mais sont simplement «la conséquence nécessaire» des taxes spéciales pour les exploitants de casinos.

2.3. **Raisons ayant conduit à l'ouverture de la procédure formelle d'examen**

(40) Dans la décision d'ouverture, la Commission a estimé, à titre préliminaire, que la mesure 5 et les décisions ad hoc prises par les autorités pour réduire les taxes spéciales applicables aux exploitants de casinos dans certains cas (mesure 2.b et mesure 4.c) pouvaient constituer des aides d'État.

(41) En ce qui concerne la mesure 5, la Commission a notamment indiqué, au considérant 85 de la décision d'ouverture, que «les caractéristiques juridiques des deux régimes (c'est-à-dire les règles de droit commun généralement applicables à toutes les entreprises et les règles fiscales spécifiques généralement applicables aux exploitants de casinos) ne peuvent pas être aisément comparées de manière abstraite, étant donné que le régime fiscal applicable aux exploitants de casinos dans tous les Länder est, en principe, différent des règles fiscales ordinaires, auxquelles il se substitue».

(42) Toutefois, la Commission a également considéré, au considérant 90 de la décision d'ouverture, que, «étant donné qu'un groupe d'entreprises est soumis à un régime fiscal spécifique, il n'est pas non plus possible d'exclure l'existence d'un avantage si aucune disposition générale [telle qu'un mécanisme de récupération ou de compensation ([29])] n'exclut automatiquement l'existence d'un avantage découlant des différentes règles fiscales. L'absence d'un mécanisme garantissant que le régime fiscal spécifique applicable aux exploitants de casinos n'est pas plus avantageux que les règles fiscales ordinaires signifie que le régime pourrait constituer un avantage pour ces exploitants. De même, le fait que les taux de la taxe spéciale acquittée par les exploitants de casinos (taxe sur les casinos et taxes supplémentaires) ont diminué au cours de la période de référence [...] indique que les règles en cause sont susceptibles d'engendrer des avantages à la suite de cette modification».

(43) La Commission a donc conclu, au considérant 101 de la décision d'ouverture, qu'«il lui [appartenait] de déterminer, dans le cadre de la procédure formelle d'examen, si les règles fiscales spécifiques qui leur sont applicables avaient conféré un avantage aux exploitants de casinos au cours de la période commençant le 8 mars 2007».

(44) En ce qui concerne la mesure 2.b et la mesure 4.c, les réductions ad hoc des taxes spéciales accordées aux exploitants de casinos, la Commission a constaté, aux considérants 137 et 138 de la décision d'ouverture, que «la question de savoir si ces mesures spécifiques ont conféré un avantage sélectif aux exploitants de casinos concernés ne pouvait être appréciée isolément, pour les raisons exposées au considérant 126 [de la décision d'ouverture]» et que «ces mesures devaient être appréciées selon la même méthode que la mesure 5 (comparaison globale), mais que cette comparaison devait être effectuée dans un deuxième temps» et a conclu, au considérant 141, qu'elles pouvaient constituer des aides.

(45) En ce qui concerne toutes les mesures mentionnées aux considérants précédents, la Commission a également exprimé, au considérant 146 de la décision d'ouverture, des doutes quant à la compatibilité de ces mesures (dans la mesure où elles constituent des aides d'État) avec le marché intérieur. Concrètement, ces mesures «constitueraient des aides au fonctionnement, étant donné qu'elles ne sont pas liées à un investissement ou à un projet particulier. Les aides au fonctionnement qui ne réduisent que les coûts normaux d'une entreprise faussent la concurrence et il est a priori douteux que de telles aides puissent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur».

([28]) Arrêt du Bundesfinanzhof du 21 janvier 1954 (BFH, V D 1/53 S): «La disposition d'exonération prévue à l'article 6 de la [Spielbankverordnung de 1938] est étroitement liée à l'article 5. Les deux dispositions sont interdépendantes dans la mesure où l'exonération des impôts visés à l'article 6, paragraphe 1, est la conséquence nécessaire du prélèvement des recettes tirées des jeux par la taxe sur les casinos, prévu jusqu'à la limite de la rentabilité. En effet, il ne saurait exister une quelconque raison économique ou sociale d'exonérer les exploitants de casinos des taxes énumérées à l'article 6, paragraphe 1, si la taxe sur les casinos, qui couvre dans une large mesure les revenus des jeux, ne retire pas déjà la possibilité de percevoir d'autres taxes». Voir également arrêt du Bundesfinanzhof du 8 mars 1995 (BFH, II R 10/93, BStBl. 1995 II, p. 432): «D'autre part, ce régime de la taxe sur les casinos n'est réalisable que par le fait qu'il bénéficie d'une exonération totale des autres taxes (voir article 6 de la Spielbankverordnung de 1938, article 5 du NSpielbG 1973). Le régime de la taxe sur les casinos, d'une part, et l'exonération fiscale complète, d'autre part, sont indissolublement liés».

([29]) Arrêt de la Cour du 8 décembre 2011, France Télécom/Commission, C-81/10 P, ECLI:EU:C:2011:811, point 50.

## 3. OBSERVATIONS REÇUES AU COURS DE LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN

### 3.1. Observations des autorités allemandes

#### 3.1.1. *Observations des autorités fédérales*

##### 3.1.1.1. Entreprises

(46) Les autorités fédérales font valoir que les exploitants de casinos ne sont pas actifs sur un seul marché. D'après elles, les jeux de hasard sont réglementés en Allemagne de telle sorte que l'offre de jeux de table est en principe interdite: seuls les exploitants de casinos sont autorisés à offrir de tels jeux sur la base d'une concession. Toujours selon les autorités fédérales, les exploitants de casinos sont chargés de l'exercice d'une mission de service public consistant à proposer des jeux de hasard sous le contrôle de l'État afin de canaliser, au moyen d'une offre légale, la propension de l'homme au jeu. Dans certains Länder, la loi prévoit que les casinos ne peuvent être exploités que par le Land concerné, tandis que dans d'autres, il est prévu que seules des personnes de droit public peuvent être autorisées à exploiter un casino. Le Bundesverfassungsgericht (Cour constitutionnelle fédérale) a constaté que l'exploitation des casinos n'est pas une opération économique.

##### 3.1.1.2. Avantage

(47) Les autorités fédérales font valoir qu'il n'existe pas de «conditions normales de marché» pour les exploitants de casinos, qui opèrent dans un secteur monopolistique, et que, de ce fait, il n'existe pas de critère d'appréciation permettant d'établir l'existence d'un éventuel avantage. Les règles fiscales ordinaires ne peuvent pas être utilisées comme critère d'appréciation, étant donné que la question du critère de comparaison ne doit être examinée que dans le cadre de l'examen de la sélectivité, étape ultérieure et autonome de l'appréciation. En outre, étant donné que les exploitants de casinos sont soumis à un régime fiscal spécifique, leur imposition ne peut être comparée aux règles fiscales ordinaires, de sorte qu'ils ne peuvent pas bénéficier d'un avantage.

(48) Les autorités fédérales font valoir que, même si les règles fiscales ordinaires constituaient le critère d'appréciation, la Commission ne saurait conclure que les règles fiscales spécifiques constituent un avantage du seul fait de l'absence d'un mécanisme de récupération dans les règles fiscales spécifiques (et de la simple possibilité d'un avantage). Elles estiment que l'arrêt rendu par la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la «Cour de justice») dans l'affaire C-81/10 P, France Télécom SA/Commission européenne ([30]), n'est pas pertinent en l'espèce, étant donné que France Télécom (hormis sur certains aspects) était soumise aux règles fiscales ordinaires.

(49) Les autorités fédérales font également valoir que le deuxième objectif des règles fiscales spécifiques applicables aux exploitants de casinos n'est pas d'imposer les exploitants de casinos à un niveau égal (ou supérieur) à celui prévu par les règles fiscales ordinaires, mais uniquement de prélever leurs bénéfices à concurrence du seuil de rentabilité. Le second objectif permettrait une imposition (spécifique) moins élevée en cas de faibles bénéfices, mais ne contraindrait pas le législateur à gérer un casino existant aux fins de sa mission de service public. La notion de taxe libératoire doit être comprise non pas quantitativement, mais qualitativement. Ainsi, dans la décision d'ouverture, la Commission se fonderait sur une prémisse erronée lorsqu'elle affirme que la réduction du taux de la taxe sur les casinos en dessous du taux de 80 % initialement fixé constitue un indice du fait que l'objectif du régime fiscal spécifique n'est plus atteint.

(50) Les autorités fédérales expliquent que toutes les mesures faisant l'objet de la procédure formelle d'examen sont conformes à l'objectif du régime fiscal spécifique consistant à prélever les bénéfices à concurrence du seuil de rentabilité. Les réductions ad hoc visent à éviter que l'imposition ne dépasse le seuil de rentabilité.

##### 3.1.1.3. Sélectivité

(51) En ce qui concerne la première étape de l'examen de la sélectivité (détermination du système de référence), les autorités fédérales soutiennent qu'il n'existe pas de système unique de taxe de référence auquel seraient soumis, d'une part, les exploitants de casinos et, d'autre part, les exploitants de salles de jeux commerciales. Les exploitants de casinos constituent selon elles une exception. Ils seraient soumis à un régime fiscal (spécifique) autonome et il n'existerait aucun système de référence (à l'exception de la législation en matière de TVA harmonisée au niveau de l'Union) dont ce régime fiscal spécifique s'écarterait. Selon la jurisprudence des juridictions de l'Union, le régime fiscal de droit commun ne pourrait être le système de référence que pour les personnes auxquelles ces dispositions s'appliquent en principe. Les exploitants de casinos se distingueraient fondamentalement des exploitants de salles de jeux commerciales tant en fait qu'en droit, notamment parce que les premiers exercent une mission de service public dans l'intérêt de l'État, tandis que les seconds exercent une activité économique.

([30]) France Télécom/Commission, C-81/10 P.

(52) En ce qui concerne la deuxième étape de l'examen de la sélectivité (dérogation), les autorités fédérales font valoir que les deux systèmes fiscaux différents (ordinaire et spécifique) poursuivent des objectifs différents. Les règles fiscales ordinaires visent à générer des recettes dont l'affectation n'est pas contrainte. En revanche, les bénéfices prélevés au titre des règles fiscales spécifiques devraient être utilisés à des fins d'intérêt général.

(53) En ce qui concerne la troisième étape de l'examen de la sélectivité (justification), les autorités fédérales observent que, dans des cas tels que le cas d'espèce, dans lesquels il n'existe pas de système de référence commun, aucune justification d'une mesure a priori sélective ne peut être invoquée. Il n'en demeure pas moins, selon elles, qu'il existe des points communs entre les deux systèmes fiscaux, en particulier le principe directeur commun consistant à éviter une imposition double et donc excessive. Par conséquent, même si l'on devait partir d'un système de référence commun (et si le traitement fiscal des exploitants de casinos était a priori sélectif), il conviendrait de tenir compte du principe consistant à éviter une imposition excessive.

(54) Les autorités fédérales allemandes estiment que le régime fiscal spécifique applicable aux exploitants de casinos constitue le système de référence pertinent et qu'il n'y a, de ce fait, pas de dérogation. En revanche, les autorités fédérales contestent la thèse selon laquelle l'objectif de ce régime fiscal spécifique est d'atteindre au moins la même charge fiscale que celle imposée par les règles fiscales ordinaires. Par conséquent, un éventuel avantage découlant des règles fiscales spécifiques ne serait pas contraire à la logique de ces règles fiscales spécifiques. Dans l'hypothèse où la Commission apprécierait, dans ce contexte, la cohérence de la conception de ce cadre de référence distinct à la lumière de l'arrêt de la Cour dans l'affaire Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni ([31]), les autorités fédérales estiment que les règles fiscales spécifiques sont cohérentes par rapport à leur objectif et non sélectives par conception.

(55) Selon les autorités fédérales, les réductions ad hoc font partie des règles fiscales spécifiques et visent à éviter une imposition excessive, ce qui est l'un des objectifs des règles fiscales spécifiques.

#### 3.1.1.4. Effet sur les échanges et distorsion de concurrence

(56) Les autorités fédérales font valoir que les échanges ne sont pas affectés, étant donné que les effets de la mesure sont purement locaux et n'ont qu'une incidence marginale sur les investissements transfrontières ou sur l'établissement d'entreprises dans d'autres États membres. En raison de la situation géographique de la grande majorité des casinos, il est également improbable, selon elles, que des clients en provenance d'autres États membres se rendent dans les casinos allemands uniquement pour les jeux de hasard. Selon les autorités fédérales, les casinos situés à proximité des frontières sont rares et ne doivent donc pas être pris en considération. En outre, dans le cadre de l'appréciation d'une éventuelle affectation des échanges, seule l'existence d'un casino en tant que tel (et non son niveau d'imposition) serait pertinente, étant donné que l'imposition n'est pas harmonisée au niveau de l'Union.

(57) Les autorités fédérales font valoir que les règles fiscales spécifiques ne sauraient entraîner une distorsion (même possible) de la concurrence, étant donné que, selon le point 188 de la communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État ([32]), l'exploitation de casinos constitue un monopole. Or, le fait que des entreprises d'autres États membres ne puissent pas entrer sur le marché allemand découlerait, selon les autorités fédérales, non pas des règles fiscales spécifiques, mais du fait que la liberté d'établissement ne conférerait pas de droit à la concession nécessaire à l'exploitation d'un casino. En outre, il existerait d'importantes différences entre les jeux de hasard proposés par les casinos et ceux proposés par les salles de jeux commerciales. Les jeux de casino ne peuvent être proposés que par des casinos, sont en principe interdits et se caractérisent par des ressources humaines importantes. Les machines de jeu exploitées dans les casinos et dans les salles de jeux commerciales sont soumises à des règles différentes: seules les machines exploitées dans les salles de jeux commerciales seraient soumises à un certain nombre de restrictions et, en particulier, à des exigences techniques qui empêcheraient la possibilité de pertes disproportionnées sur de courtes périodes. D'autre part, l'accès aux casinos serait limité (contrôles à l'entrée, nombre limité de casinos par Land), tandis que les salles de jeux commerciales offriraient leurs services à un public plus large.

([31]) Arrêt dans les affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, ECLI:EU:C:2011:732.

([32]) Communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, C/2016/2946 (JO C 262 du 19.7.2016, p. 1).

3.1.1.5. Aides existantes ou aides nouvelles

(58) En ce qui concerne les impôts nationaux, les autorités fédérales font valoir que l'exonération des impôts nationaux a été fixée dès 1938 et qu'elle devrait être considérée comme une mesure existante, indépendamment des mesures réglementaires (fiscales) adoptées par les Länder après 1958. Le fait que l'exonération fiscale n'ait pas été utilisée dans certains Länder avant 1958 (en raison de l'absence de casinos dans ces Länder) n'entre pas, selon elles, en ligne de compte.

(59) Pour les autorités fédérales, la thèse de la Commission selon laquelle l'exonération d'impôts nationaux ne constitue pas une aide existante est contraire à la jurisprudence des juridictions de l'Union en matière de sélectivité régionale; elles renvoient à cet égard au point 144 de la communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État. Même si les systèmes fiscaux spécifiques établis au niveau des Länder pouvaient être considérés comme des dérogations aux règles fiscales ordinaires (ce que conteste l'Allemagne), ces dérogations seraient imputables aux Länder, qui sont autonomes à cet égard.

(60) Les autorités fédérales font également valoir que l'exonération du supplément de solidarité ne constitue pas une mesure nouvelle, étant donné qu'elle est déjà couverte par la Spielbankverordnung de 1938 (exonération de toutes les surtaxes, y compris futures). En outre, le supplément est selon elles calculé sur la base de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû, mais il fait l'objet d'une exonération, de sorte que le supplément ne peut en fait pas être déterminé.

(61) En ce qui concerne les impôts régionaux (et communaux), les autorités fédérales estiment que les exonérations d'impôts des Länder constituent des mesures existantes, indépendamment du moment où elles ont été instituées, étant donné que la base de ces exonérations a déjà été fixée par la Spielbankverordnung de 1938 et que les principes généraux de l'imposition des casinos (imposition à concurrence du seuil de rentabilité) ont déjà été définis dans la Spielbankverordnung de 1938. En 1938, le législateur n'aurait pas pu énumérer tous les types d'impôts des Länder, d'autant plus que l'article 6, paragraphe 2, de la Spielbankverordnung de 1938 s'appliquerait également aux taxes futures des Länder. La Spielbankverordnung de 1938 ne contiendrait pas de disposition impérative relative à l'exonération des taxes régionales et communales. Celles-ci n'ont été fixées qu'en fonction des besoins, c'est-à-dire lorsqu'un casino était créé dans chaque Land, ce qui, dans certains cas, n'a eu lieu qu'après 1958, mais l'exonération est toujours fondée sur la Spielbankverordnung de 1938.

(62) En ce qui concerne les réductions ad hoc des taxes spéciales (mesures 2.b et 4.c), les autorités fédérales estiment que ces mesures ne sont pas sélectives, car elles découlent des principes généraux de l'imposition des casinos. Étant donné que ces principes ont déjà été définis dans la Spielbankverordnung de 1938 et que lesdites mesures ad hoc découlent directement de ces principes, même les mesures ad hoc introduites après 1958 ne sauraient, d'après les autorités fédérales, être considérées comme de nouvelles mesures.

(63) En ce qui concerne les réductions légales des taxes spéciales et les réductions légales temporaires automatiques des taxes spéciales dans certaines circonstances (mesures 2.a et 4.b), les autorités fédérales estiment que ces mesures ne constituent pas un avantage sélectif. Elles font valoir que ces mesures sont conformes aux principes généraux de l'imposition des casinos.

3.1.1.6. Compatibilité

(64) Les autorités fédérales soutiennent que les mesures en cause poursuivent un objectif d'intérêt commun (elles renvoient à ce qui a été exposé dans d'autres sections de l'avis) et qu'elles sont nécessaires, appropriées et proportionnées.

3.1.2. *Observations du Land de Bade-Wurtemberg*

(65) Outre des précisions factuelles sur le traitement fiscal spécifique dans ce Land, le Bade-Wurtemberg fait valoir que, si l'exonération fiscale n'a été accordée qu'à Spielbank Baden-Baden GmbH & Co. KG, cette société était, avant 1958, le seul exploitant de casinos à l'échelle nationale, de sorte que, à l'époque, tous les exploitants de casinos étaient en fait exonérés.

3.1.3. *Observations du Land de Bavière*

(66) La Bavière fait valoir qu'il ressort des documents soumis à la Commission que l'exonération de la taxe professionnelle a été accordée avant 1958 par un nombre indéterminé de communes à un nombre indéterminé d'exploitants de casinos et qu'elle s'appliquait donc, de façon abstraite, à tous les exploitants de casinos situés dans ce Land.

(67) En outre, l'exonération de la taxe professionnelle découlerait de l'article 6, paragraphe 1, de la Spielbankverordnung de 1938 et serait donc directement imputable à ce règlement.

3.1.4. *Observations du Land de Hambourg*

(68) En ce qui concerne l'existence d'une aide d'État, Hambourg estime que les services de restauration fournis par les exploitants de casinos ne devraient pas être pris en compte en ce qui concerne la qualité d'entrepreneur. En outre, l'organisation et l'intermédiation de jeux de hasard sur l'internet sont, selon le Land de Hambourg, interdites et ne peuvent donc pas être en concurrence avec les prestations des exploitants de casinos. La sélection de l'exploitant de casino dans le Land se fait au moyen d'un appel d'offres paneuropéen. Il n'existe donc pas d'obstacle fiscal particulier à l'entrée sur le marché pour les entreprises d'autres États membres.

(69) S'agissant de la qualification du régime fiscal spécifique du Land de Hambourg en tant que mesure existante ou nouvelle, Hambourg fait valoir que le taux de la taxe sur les casinos n'a pas été réduit, la charge fiscale pouvant toujours s'élever jusqu'à 90 % des recettes brutes tirées des jeux. En tout état de cause, il n'est, selon le Land de Hambourg, pas possible d'effectuer un calcul comparatif fiable (entre les règles fiscales ordinaires et les règles fiscales spécifiques), notamment parce que l'exploitant du casino aurait adopté un comportement différent s'il avait été soumis à un régime fiscal différent.

3.1.5. *Observations du Land de Rhénanie-Palatinat*

3.1.5.1. Réductions ad hoc (mesures 2.b et 4.c)

(70) Le Land de Rhénanie-Palatinat explique que les réductions ad hoc de la taxe sur les casinos conformément aux principes établis par la loi de 1933 étaient justifiées et nécessaires pour mettre l'exploitant de casino en mesure, du point de vue économique, de s'acquitter de sa mission réglementaire.

3.1.5.2. Aides existantes

(71) La Rhénanie-Palatinat soutient que la réduction de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu est intervenue parallèlement à la réduction de la taxe sur les casinos. Selon ce Land, l'évolution dans le temps de la taxe sur les spectacles ne peut être présentée avec précision. La taxe professionnelle a augmenté au fil du temps. Ces évolutions contradictoires démontreraient qu'il n'y a pas de tendance concrète en ce qui concerne les taxes ordinaires. L'introduction d'une taxe spéciale sur les bénéfices en Rhénanie-Palatinat se serait faite à titre de mise à jour des règles fiscales spécifiques et ne constituerait pas une modification fondamentale desdites règles fiscales spécifiques.

(72) La Rhénanie-Palatinat fait valoir que les dispositions relatives à l'exonération fiscale du casino de Bad Neuenahr ont été accordées sur la base d'une mesure individuelle, mais qu'il s'agissait là du seul exploitant de casinos avant 1958, de sorte qu'il n'était pas nécessaire de prévoir un régime général. De même, l'exonération des taxes communales n'a pas expiré, mais a été régulièrement prorogée.

(73) En ce qui concerne le casino de Bad Dürkheim, le Land fait valoir qu'avant l'entrée en vigueur du TFUE ([33]), ce casino n'avait jamais payé de taxes communales et que ce fait montre qu'il devait y avoir une exonération fiscale.

([33]) Le traité en vigueur à l'époque était le traité instituant la Communauté économique européenne. Pour des raisons pratiques, l'ensemble de la décision renvoie au TFUE.

### 3.2. **Observations des exploitants de casinos**

#### 3.2.1. *Observations de Spielbank Bad Homburg Wicker & Co. KG (ci-après «SBHW»), exploitant du casino de Bad Homburg jusqu'en 2012 (25 mars 2020)*

(74) SBHW avance que le contrat de concession pour l'exploitation du casino était associé à diverses obligations (investissements immobiliers, etc.) qui, conjuguées à d'autres caractéristiques réglementaires (interdiction de fumer), ont eu une incidence négative sur la rentabilité de l'entreprise. Les réductions ad hoc des taxes spéciales étaient nécessaires à la survie économique et auraient dû être justifiées auprès des autorités fiscales. SBHW affirme avoir payé beaucoup plus de taxes que les salles de jeux commerciales. En raison des différences juridiques exposées par les autorités fédérales, les casinos ne sont, d'après SHHW, pas en concurrence avec des salles de jeux commerciales privées.

#### 3.2.2. *Observations de la European Casino Association (ECA) (3 juillet 2020)*

(75) L'ECA explique qu'il existe de nombreuses différences réglementaires entre les casinos et les salles de jeux commerciales.

##### 3.2.2.1. Avantage

(76) L'ECA soutient qu'un avantage fiscal ne constitue qu'une compensation de l'État pour les services d'intérêt économique général fournis par les casinos allemands. Pour l'ECA, les casinos se sont vu confier par les Länder le mandat d'endiguer les jeux de hasard illégaux et de proposer des possibilités d'activité sous le contrôle de l'État pour satisfaire le goût irrépressible du jeu chez l'homme. Les exploitants de casinos seraient selon l'ECA soumis à diverses restrictions réglementaires (forme juridique, obligation de concession, blocage des joueurs pathologiques), tandis que les exploitants de salles de jeux commerciales seraient libres de choisir leur forme juridique.

##### 3.2.2.2. Distorsion de la concurrence

(77) Selon l'ECA, le marché de produits en cause aux fins de la détermination des risques de distorsion de la concurrence est le marché de l'exploitation des casinos. La Commission devrait tout d'abord déterminer le marché de produits en cause et ne saurait se contenter d'affirmer que les exploitants de casinos sont en concurrence avec les exploitants de salles de jeux et d'autres entreprises sur le marché plus large du divertissement. Cela serait contraire à la pratique décisionnelle antérieure de la Commission, selon laquelle il n'existerait pas de marché unique des jeux de hasard (décision de non-objection de la Commission du 4 juin 2004, Comp/M.3373, points 26 et suivants). Les jeux de table et les machines de jeu proposés dans les casinos seraient, selon l'ECA, totalement différents des jeux automatiques commerciaux dans les salles de jeux.

##### 3.2.2.3. Effets sur les échanges

(78) L'ECA fait valoir que l'exploitation d'un casino est limitée par la loi au Land concerné et que la jurisprudence a nié que, dans de tels cas, le commerce entre États membres soit affecté (affaire T-728/17).

#### 3.2.3. *Observations de Spielbank Hamburg Jahr + Achterfeld GmbH & Co. KG, Spielbank Wiesbaden GmbH & Co. KG et Spielbanken Niedersachsen GmbH (ci-après «SHSWSN»), exploitants de casinos dans les Länder de Hambourg, de Hesse et de Basse-Saxe (3 juillet 2020)*

(79) SHSWSN fait valoir, de manière générale, que la Commission n'a pas suffisamment tenu compte des particularités de fait et de droit des casinos ni de leurs différences par rapport aux salles de jeux. Conformément à la jurisprudence allemande [arrêt du Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) du 13.6.2013, 9 B 50/12, point 6], ces différences justifient un traitement fiscal différent.

3.2.3.1. Entreprises

(80) Les exploitants de casinos s'acquittent, selon SHSWSN, d'une mission de service public. L'activité des casinos constitue une partie des missions essentielles de l'État. Il existe une obligation d'exploitation des casinos, comme l'a confirmé le Bundesverfassungsgericht (BVerfG, 18.3.1970, 2 BvO 1/65, points 97 et 98; BVerfG, 18.3.1970, 2 BvO 1/65, points 99 et suivants). Étant donné que les aspects économiques de l'exploitation de casinos sont secondaires (par rapport à l'objectif réglementaire de prévention de la dépendance), il n'existe pas de véritable marché pour les casinos, ou bien ce marché est limité à un nombre restreint de prestataires (et ne s'étend pas aux salles de jeux commerciales, BVerfG, 19.7.2000, 1 BvR 539/96, points 70 et 73). Les casinos doivent être exploités économiquement, mais la rentabilité est un aspect secondaire et indissociable de l'accomplissement de la mission étatique de prévention des risques (affaire C-138/11, point 38). Enfin, il est indifférent qu'une rémunération soit perçue.

3.2.3.2. Distorsion de la concurrence

(81) En raison de la diversité des cadres juridiques, le Bundesverfassungsgericht a estimé, selon SHSWSN, qu'il existait deux marchés distincts: un marché (exclusivement) pour les casinos et un pour les salles de jeux commerciales (BVerfG, 19.7.2000, 1 BvR 539/96, points 70 et 73). Du point de vue des joueurs, l'offre de jeux de hasard dans les casinos diffère de celle des salles de jeux commerciales et les deux produits ne sont pas interchangeables. Les casinos n'ont pas été en mesure de constater des passages de joueurs d'un type de jeu à l'autre. Les deux systèmes fiscaux servent des objectifs différents et ne peuvent pas être comparés.

(82) Toute entreprise nationale et étrangère de l'Union peut obtenir la concession de casino nécessaire à l'exploitation d'un casino. Ainsi, la concession des casinos de Basse-Saxe est détenue par la société autrichienne Casinos Austria International GmbH.

(83) Il n'y a pas non plus d'atteinte à la concurrence du côté de la demande (clients/invités). Le jeu de table n'est autorisé que dans les casinos. En outre, le jeu sur machines de jeu est fondamentalement différent dans les casinos et dans les salles de jeux.

3.2.3.3. Effets sur les échanges

(84) En raison de la zone de chalandise des casinos concernés, les effets de la mesure sont selon SHSWSN limités au territoire du Land concerné. D'après la Commission (COMP/M.3373 — Accor/Colony/Desseigne-Barrière/JV du 4 juin 2004, point 23), les joueurs accepteraient un temps de trajet de 30 minutes pour les machines de jeu et de 60 minutes pour les jeux de table. Hambourg se trouve à 1 heure et 49 minutes du Danemark et à 2 heures et 57 minutes du casino danois le plus proche. Wiesbaden est à 2 heures et 1 minute du Luxembourg et à 2,5 heures du casino luxembourgeois le plus proche. Les casinos de Basse-Saxe sont entre 11 minutes et 3 heures et 17 minutes des Pays-Bas, soit entre 31 minutes et 3 heures et 21 minutes du casino néerlandais le plus proche. Très peu de joueurs dans les casinos allemands sont des ressortissants d'autres États membres de l'Union et il y a lieu de considérer que ces joueurs ne se sont pas rendus en Allemagne exprès pour les jeux de casino, mais aussi pour d'autres raisons.

3.2.3.4. Sélectivité

(85) D'après SHSWSN, le système de référence choisi par la Commission (la législation fiscale des entreprises) est erroné, sauf en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, étant donné qu'il ne s'applique pas en principe aux exploitants de casinos. Or, la législation relative à la taxe sur les casinos ne constitue pas une exception à la législation relative à l'impôt sur les sociétés: il s'agit de deux régimes fiscaux très différents et autonomes, constituant deux catégories de mesures générales. Le système de référence ne peut être que la législation relative à la taxe sur les casinos elle-même.

(86) En outre, la notion de sélectivité régionale ne s'applique qu'à l'intérieur d'un régime fiscal auquel sont soumis tant le bénéficiaire potentiel de l'aide que ses concurrents. Le territoire d'une entité régionale située au-dessous d'un État membre (en l'occurrence: un Land) constitue un cadre de référence régional autonome pour l'examen de la sélectivité, sous réserve d'une autonomie suffisante. En cas de dévolution symétrique des compétences fiscales, des taux d'imposition différents ne sauraient être l'expression de la sélectivité. Les deux systèmes fiscaux relèvent de deux compétences législatives distinctes (l'État fédéral et les Länder): le seul cadre de référence serait constitué par la législation relative à la taxe sur les casinos du Land concerné.

(87) En ce qui concerne la seconde étape de l'examen de la sélectivité (comparabilité et dérogation), la dérogation requise fait défaut, à supposer que le système de référence soit la taxation des casinos. Les différences entre la taxation des casinos de différents Länder ne sont pas non plus pertinentes du point de vue des règles en matière d'aides d'État en vertu du concept de la sélectivité régionale. Si l'on considère le droit ordinaire de l'impôt sur les sociétés comme un système de référence et un critère de comparaison, l'imposition des casinos s'en écarte, mais les casinos et les salles de jeux ne se trouvent pas dans une situation comparable.

(88) Étant donné que l'imposition des casinos ne fait pas partie du système de référence appliqué par la Commission (règles fiscales générales), il n'est pas possible de justifier la troisième étape de l'examen de la sélectivité. En revanche, dans le cadre de la taxation des casinos en tant que système de référence, il existe d'éventuelles justifications: les casinos ne doivent être imposés qu'à un niveau qui leur permette en tout temps de s'acquitter de leur mission de service public. La prévention d'une imposition excessive peut également jouer un rôle.

3.2.3.5. Avantage

(89) L'avantage doit, selon SHSWSN, être calculé sur la base des régimes fiscaux généraux en vigueur dans les Länder et les villes dans lesquels les casinos sont situés. Un tel calcul abstrait est préjudiciable aux casinos, étant donné qu'ils n'ont pas pu s'adapter aux règles fiscales ordinaires de manière optimale sur le plan fiscal. Malgré cela, aucun avantage n'a été accordé aux casinos de Hambourg, de Wiesbaden et de Basse-Saxe depuis 2007. Il s'ensuit que les avantages sont du côté des salles de jeux.

3.2.3.6. Aides existantes

(90) Les exonérations, les réductions éventuelles des taxes sur les casinos et le mécanisme de compensation de la taxe sur la valeur ajoutée (ainsi que, de manière générale, une certaine flexibilité nécessaire dans la fixation des taux d'imposition pour garantir que les casinos peuvent s'acquitter de leur mission de service public) étaient, selon SHSWSN, fondés sur la loi de 1933 et sur la Spielbankverordnung de 1938. L'objet et l'objectif politique des règles fiscales spécifiques sont restés inchangés. Après 1958, il n'y a pas eu de modifications substantielles, ou tout au plus des concrétisations de possibilités qui existaient déjà avant 1958. La question de savoir s'il existait déjà un casino avant 1958 n'est pas pertinente aux fins de l'exonération de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu. La seule réduction du taux de la taxe sur les casinos ne permet pas de conclure à l'existence d'une modification substantielle du système, étant donné que l'imposition (et les bénéfices) des casinos dépend également d'autres caractéristiques qui ne peuvent pas être calculées. L'évolution des règles fiscales ordinaires ne saurait conduire à ce que des règles fiscales spécifiques inchangées deviennent de nouvelles aides.

3.2.3.7. Compatibilité

(91) SHSWSN soutient que, selon le même raisonnement que dans la décision 2012/140/UE de la Commission (ci-après la «décision du 20 septembre 2011») ([34]), les aides sont compatibles avec le marché intérieur, car elles visent à assurer la protection des joueurs.

3.2.3.8. Récupération

(92) La récupération doit être interdite dans ce cas, parce qu'elle va à l'encontre de la protection de la confiance légitime des bénéficiaires, qui ont toujours payé les impôts qu'ils devaient, et que les règles fiscales spécifiques existent déjà depuis 1938 et que la récupération mettrait en péril la mission de service public exercée par les casinos.

3.2.4. *Observations de François-Blanc-Spielbank GmbH (ci-après «FBS»), exploitant du casino de Bad Homburg (Hesse) à partir de 2012 (4 juillet 2020)*

(93) FBS fait valoir qu'il n'y a pas de concurrence entre les casinos et les salles de jeux commerciales et que les deux systèmes fiscaux sont indépendants l'un de l'autre. Une étude réalisée par KPMG démontre que la charge fiscale supportée par FBS est nettement plus élevée en vertu des règles fiscales spécifiques qu'en vertu des règles fiscales ordinaires.

([34]) Décision 2012/140/UE de la Commission du 20 septembre 2011 sur la mesure C 35/10 (ex N 302/2010) que le Danemark se propose de mettre en œuvre sous la forme de taxes sur les jeux en ligne dans la loi danoise relative aux taxes sur les jeux (JO L 68 du 7.3.2012, p. 3).

(94) Selon FBS, les réductions ad hoc sont, en outre, indissociablement liées aux règles fiscales spécifiques d'application générale prévues par la loi du Land de Hesse sur les casinos. La possibilité d'une réduction des impôts spéciaux est un mécanisme de correction obligatoire du point de vue constitutionnel qui vise à éviter une imposition excessive (qui pourrait se produire dans la mesure où les taxes spéciales, en tant que base d'imposition, se rattachent aux recettes brutes tirées des jeux et non au bénéfice, de sorte que le principe d'imposition du revenu net n'est pas respecté dans le cadre des règles fiscales spécifiques).

3.2.5. *Observations de Spielbank Bad Neuenahr GmbH & Co. KG (ci-après «SBN»), exploitant de casinos ([35]) en Rhénanie-Palatinat (31 juillet 2020)*

3.2.5.1. Entreprises

(95) Selon SBN, les exploitants de casinos ne doivent pas être considérés comme des entreprises. Certes, l'exclusion des concurrents par une situation de monopole n'éliminerait pas en soi un marché et, à cet égard, ne supprimerait pas le caractère économique d'une activité (affaire T-309/12, point 68). Toutefois, les exploitants de casinos exercent des missions de puissance publique: les casinos sont chargés, dans l'intérêt de l'État, de l'accomplissement de la mission de service public consistant à endiguer les jeux de hasard illégaux et à proposer des possibilités d'activité sous le contrôle de l'État pour satisfaire le goût irrépressible du jeu chez l'homme. Il existe un intérêt public à ce que l'exploitation d'établissements de jeux de hasard soit effectuée sous le contrôle de l'État. Le fait que les jeux de hasard et de casino classiques et les machines de jeu soient proposés à titre onéreux ne fait pas des casinos des entreprises, dès lors que leurs bénéfices sont absorbés conformément aux règles fiscales spécifiques qui leur sont applicables. Selon le Bundesverfassungsgericht, les exploitants de casinos n'exercent pas non plus d'activités économiques (BVerfGE, 28, 119).

3.2.5.2. Avantage

(96) Selon SBN, la mesure 5 (les règles fiscales spécifiques applicables aux exploitants de casinos) ne confère aucun avantage. Même en appliquant la méthode (inappropriée) de la Commission (comparaison des règles fiscales spécifiques avec les règles fiscales ordinaires), il y a lieu de constater que les exploitants de casinos de Rhénanie-Palatinat ont été soumis, au cours des années 2007 à 2017, à une charge fiscale nettement plus lourde du fait des règles fiscales spécifiques qui leur sont applicables et que, par conséquent, les règles fiscales spécifiques constituaient plutôt un désavantage pour les exploitants de casinos ou un avantage pour les salles de jeux commerciales (si l'on admet la thèse de la Commission selon laquelle les casinos et les salles de jeux commerciales sont comparables du point de vue de la concurrence).

(97) SBN soutient que la mesure en cause doit être appréciée sur la base d'une analyse complète de tous les paramètres positifs et négatifs pertinents et du contexte des mesures, y compris la situation du bénéficiaire (affaire T-525/08, points 57 et 60). La Commission n'a toutefois pas tenu compte du fait que l'imposition spécifique est indissociable de l'idée selon laquelle les jeux de hasard risqués ne sont autorisés par l'État que dans un environnement sérieux et responsable.

(98) Selon SBN (qui se réfère à la section 3.1.4 de la décision d'ouverture), la Commission a, de façon injustifiée, fusionné les éléments constitutifs de l'avantage et de la sélectivité.

(99) SBN fait valoir que la comparaison des règles fiscales spécifiques avec les règles fiscales ordinaires n'est pas, en l'espèce, de nature à établir l'existence d'un avantage, étant donné que les deux systèmes fiscaux sont très différents, comme la Commission l'a elle-même reconnu dans sa comparaison abstraite. Une comparaison concrète ne serait pas non plus la bonne méthode parce qu'il n'existerait pas de conditions normales de marché pour les exploitants de casinos (affaire C-15/14, points 77 à 79). Le critère de référence pour apprécier l'existence d'un avantage doit être recherché dans la législation fiscale nationale et doit tenir compte de la finalité du régime fiscal. Alors que l'objectif des règles fiscales ordinaires est de générer des recettes, le régime fiscal spécifique applicable aux casinos sert principalement des fins réglementaires. L'objectif du prélèvement sur les bénéfices ne signifie pas que les règles fiscales spécifiques doivent toujours entraîner un désavantage. Il signifie qu'en cas de faibles bénéfices, la charge fiscale peut être inférieure à celle prévue par les règles fiscales ordinaires afin de permettre à l'entrepreneur d'exercer sa mission réglementaire. Or, il est évident que les casinos ne peuvent pas être obtenus à n'importe quel prix.

([35]) Jusqu'au 31 mars 2017, l'entreprise était également le commanditaire de Spielbank Mainz/Trier/Bad Ems GmbH & Co. KG, exploitant des casinos de Mayence, de Trèves et de Bad Ems.

(100) Selon SBN, l'absence d'un mécanisme visant à éviter une imposition plus favorable des casinos est dénuée de pertinence, étant donné que l'objectif des règles fiscales spécifiques permet, dans certains cas, une imposition moins élevée afin de garantir l'accomplissement de la mission réglementaire des casinos. La réduction du taux de la taxe sur les casinos en Rhénanie-Palatinat était justifiée par l'évolution négative de la rentabilité des exploitants de casinos, leurs coûts croissants et la nécessité de tenir compte de leur capacité de paiement, comme c'est d'ailleurs le cas en vertu des règles fiscales ordinaires. L'objectif de cette réduction était d'éviter que les casinos ne soient empêchés d'exercer leurs fonctions réglementaires.

#### 3.2.5.3. Sélectivité

(101) Selon SBN, le régime fiscal spécifique constitue un système de référence autonome, étant donné qu'il diffère considérablement des règles fiscales ordinaires et qu'il poursuit un objectif de politique publique. En concevant les règles fiscales ordinaires, le législateur allemand n'a pas eu l'intention de favoriser les exploitants de casinos. La Cour a également considéré, selon SBN, que les règles applicables aux entreprises concernées en tant que telles constituaient le système de référence. Les dispositions nationales relatives à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés ne constituent pas toujours de manière globale le cadre de référence pertinent (affaire C-88/03, point 59).

(102) SBN soutient qu'avec le régime fiscal spécifique en tant que système de référence approprié, les règles fiscales spécifiques ne sont pas sélectives. À la lumière de l'objectif de politique publique poursuivi par les règles fiscales spécifiques, les exploitants de casinos se trouvent dans une situation particulière.

(103) SBN estime également que les règles fiscales spécifiques n'ont pas pour objectif automatique d'augmenter la charge fiscale, étant donné qu'elles peuvent, dans certains cas (mauvais résultats, phase de démarrage), entraîner une réduction de l'imposition. Une éventuelle sélectivité des mesures en cause est justifiée par le principe fiscal de l'interdiction de l'imposition excessive.

(104) SBN fait valoir que les mesures 2.b) et 4.c) ne sont pas non plus sélectives, étant donné qu'elles relèvent de l'objectif des règles fiscales spécifiques, qui est d'imposer les exploitants de casinos uniquement à concurrence du seuil de rentabilité. Les décisions ad hoc de réduction des taxes spéciales constituent des mesures ciblées d'équité et de rigueur censées garantir que les casinos sont «aptes à survivre». Un opérateur privé a d'ailleurs accordé une telle mesure afin d'assurer la survie des casinos, car il n'a pas voulu contrevenir à l'objectif de politique publique consistant à permettre l'accès réglementé aux jeux à haut risque dans les casinos.

#### 3.2.5.4. Distorsion de la concurrence et effet sur les échanges

(105) SBN fait valoir que les exploitants de casinos se trouvent dans une situation de monopole. Les exploitants de jeux de hasard automatiques ordinaires, tels que les salles de jeux commerciales, peuvent être en concurrence avec les exploitants de casinos dans la mesure où les uns et les autres proposent des jeux de hasard, mais ce n'est pas suffisant du point de vue des règles en matière d'aides d'État. L'élément déterminant est l'interchangeabilité du produit, du point de vue de ses caractéristiques, de son prix et de l'usage auquel il est destiné: or, les deux produits en cause sont sensiblement différents.

(106) SBN fait également valoir que les activités des exploitants de casinos sont de nature purement locale. Au cours de la période 2007-2017, la part des visiteurs étrangers était comprise entre 3,22 % et 6,34 % pour le site de Bad Neuenahr et entre 1,63 % et 3,32 % pour le site de Bad Dürkheim. Les visiteurs des salles de jeux classiques parcourent entre 50 et 100 km pour se rendre dans un casino, tandis que les jeux automatiques attirent des clients dans un rayon de 30 à 50 km au maximum.

#### 3.2.5.5. Compatibilité

(107) SBN estime que les mesures en cause, s'il s'agit d'aides, sont compatibles avec le marché intérieur en vertu de l'article 107, paragraphe 3, point b), du TFUE. Elles poursuivent un objectif d'intérêt général, à savoir limiter les risques liés aux jeux de hasard. Elles sont nécessaires, proportionnées et appropriées, car elles n'ont pas pour effet de fausser la concurrence.

#### 3.2.5.6. Aides existantes

(108) Selon SBN, les mesures en cause sont des mesures existantes, puisqu'elles découlent de l'article 6 de la Spielbankverordnung de 1938. Les modifications ultérieures n'ont pas modifié l'essence de cette disposition et sont inhérentes au système.

### 3.3. **Observations des plaignants (5 août 2020)**

#### 3.3.1. *Sur la mesure 5*

(109) Les plaignants contestent le résultat de la comparaison concrète citée par la Commission aux considérants 95 et suivants de la décision d'ouverture et contestent la méthode employée.

(110) Ils font également valoir que les appareils utilisés dans les casinos qui sont plus dangereux du point de vue de la protection des joueurs [selon la Bundeszentrale für gesundheitliche Aufklärung ([36])] devraient a fortiori être soumis à la taxe sur les spectacles, étant donné que les machines de jeu des salles de jeux sont également soumises à cette taxe, bien qu'elles soient moins dangereuses.

(111) Les plaignants font également valoir, en ce qui concerne la mesure 3, que le prélèvement sur les bénéfices prévu par la loi sur les casinos du Land de Rhénanie-du-Nord - Westphalie n'est pas un impôt et qu'il ne devrait pas être pris en compte en tant que charge fiscale dans le contexte des règles fiscales spécifiques. Seul le droit allemand est déterminant pour qualifier une mesure d'impôt et le prélèvement sur les bénéfices ne poursuit pas véritablement, selon les plaignants, les objectifs du régime fiscal spécifique applicable aux casinos (c'est-à-dire la compensation et le prélèvement).

#### 3.3.2. *Sur la mesure 1 (mécanisme de compensation de la TVA)*

(112) Selon les plaignants, la Commission n'a pas clarifié certains aspects du mécanisme de compensation de la TVA. La Commission a omis d'examiner l'argument des plaignants selon lequel l'assujettissement à la TVA n'aurait eu aucune incidence économique sur les casinos. En outre, la question de savoir si les casinos réclament la TVA en amont, ce qui, de leur point de vue, n'est même pas nécessaire, n'est toujours pas tranchée, étant donné que, même s'ils n'exercent pas ce droit, le montant de la taxe en amont «rentrera» par une réduction de la taxe sur les casinos. Certaines recettes des casinos (par exemple les droits d'entrée) sont totalement exonérées, ce que la Commission doit vérifier.

### 3.4. **Observations des autorités fédérales allemandes sur les observations des tiers (17 septembre 2020)**

(113) Les autorités fédérales estiment que la lutte contre l'assuétude au jeu passe par le cadre réglementaire applicable aux casinos et non par l'imposition. Il n'y a donc pas lieu d'imposer une charge supplémentaire aux casinos au titre de la taxe sur les spectacles. L'Allemagne conteste le point de vue des plaignants selon lequel le prélèvement sur les bénéfices en Rhénanie-du-Nord - Westphalie n'est pas un impôt: le prélèvement sur les bénéfices est un impôt au sens de la disposition pertinente de l'Abgabenordnung (code des impôts) (voir article 3, paragraphe 1, de l'Abgabenordnung).

(114) L'Allemagne estime que les observations de l'ECA étayent essentiellement la position de l'Allemagne, mais souligne de nouveau que les règles fiscales ordinaires ne constituent pas le système de référence pour l'imposition des casinos.

(115) L'Allemagne partage également dans une large mesure les observations des exploitants de casinos.

([36]) Autorité spécialisée dans le domaine d'activité du ministère fédéral de la santé.

## 4. APPRÉCIATION DES MESURES

### 4.1. Mesures

(116) En vertu de la jurisprudence de la Cour, plusieurs interventions consécutives de l'État doivent être regardées comme «une seule intervention» lorsqu'elles «présentent, au regard notamment de leur chronologie, de leur finalité et de la situation de l'entreprise au moment de ces interventions, des liens tellement étroits entre elles qu'il est impossible de les dissocier» ([37]). La Commission a l'obligation d'envisager globalement les mesures complexes pour déterminer si celles-ci confèrent à l'entreprise bénéficiaire un avantage économique que celle-ci n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché ([38]). Lorsqu'une intervention étatique entraîne des conséquences diverses pour une entreprise, la Commission doit prendre en compte l'effet cumulatif de ces conséquences afin d'examiner l'existence d'un éventuel avantage ([39]).

(117) Comme expliqué à la section 2.2.3, les taxes spéciales applicables aux exploitants de casinos et l'exonération des taxes ordinaires sont des mesures de même nature (mesures fiscales, voir considérant 158). Elles forment ensemble, dans chaque Land, les deux composantes indissociables d'une seule et même mesure complexe (une mesure par Land) et sont donc appréciées ensemble. Les règles fiscales spécifiques applicables aux exploitants de casinos sont fixées par chaque Land lui-même et comprennent également les réductions de la taxe sur les casinos et d'autres taxes spéciales.

(118) La présente décision concerne les seize régimes fiscaux spécifiques applicables aux exploitants de casinos dans les seize Länder ([40]) (ci-après également les «mesures») et qui, dans chaque Land, comprennent:

a) le traitement fiscal spécifique qui s'applique de manière générale aux exploitants de casinos opérant dans le Land concerné et qui comporte un aspect positif (les taxes spéciales perçues par les exploitants de casinos) et un aspect négatif (les exonérations des taxes normalement applicables) (mesure 5). Ce traitement fiscal spécifique comprend également les réductions généralement applicables des impôts spécifiques applicables aux exploitants de casinos, lesquelles sont automatiques et fixées par les lois des Länder, à savoir la réduction de la taxe sur les casinos pour compenser la taxe sur le chiffre d'affaires (mesure 1) et, le cas échéant, la réduction de la taxe sur les casinos en cas de réouverture de casinos (mesure 2.a) et/ou dans d'autres circonstances (mesure 4.b); et

b) les (éventuelles) décisions ad hoc des autorités concernant la réduction des taxes spéciales applicables à certains exploitants de casinos (mesure 2.b et mesure 4.c). Ces réductions sont inextricablement liées au traitement fiscal particulier des exploitants de casinos et doivent donc être considérées comme faisant partie intégrante des 16 régimes fiscaux (mesures) spécifiques. Sur le plan formel, la base juridique de ces réductions est définie dans les mêmes lois régionales que les autres caractéristiques du traitement fiscal spécifique. En particulier, ces réductions ad hoc ne peuvent être appréciées isolément, étant donné qu'elles se bornent à réduire la charge fiscale résultant des règles fiscales spécifiques, sans qu'il soit possible de déterminer si ces décisions ad hoc confèrent, en soi, un avantage par rapport aux règles fiscales ordinaires (voir considérant 137 de la décision d'ouverture). En outre, modifier le régime proprement dit, c'est-à-dire les caractéristiques fiscales de la loi sur les casinos, afin d'adapter la charge fiscale pesant sur les exploitants de casinos (si nécessaire, la loi — par exemple le taux de la taxe sur les casinos — peut être modifiée plusieurs fois en quelques années), ou réduire la charge fiscale au moyen de mesures ad hoc, constitue une décision purement formelle à prendre par les autorités régionales. L'Allemagne a également souligné que les mesures ad hoc poursuivent le même objectif global que le traitement fiscal spécifique.

([37]) Arrêt de la Cour de justice du 19 mars 2013, Bouygues et Bouygues Télécom/Commission e.a., affaires jointes C-399/10 P et C-401/10 P, ECLI:EU:C:2013:175, points 103 et 104.

([38]) Arrêt du Tribunal de première instance du 30 novembre 2009, France et France Télécom/Commission, affaires jointes T-427/04 et T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474, point 199; arrêt de la Cour de justice du 11 juillet 1996, SFEI e.a., C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285, point 60; arrêt du Tribunal en première instance du 15 septembre 1998, BP Chemicals/Commission, T-11/95, ECLI:EU:T:1998:199, points 169 et 170.

([39]) Arrêt du Tribunal du 13 septembre 2013, Poste Italiane/Commission, T-525/08, ECLI:EU:T:2013:481, point 61.

([40]) Bien que d'éventuelles modifications aient pu avoir une incidence sur certains aspects du régime (par exemple, la modification du taux de la taxe sur les casinos), il n'en reste pas moins qu'il existe un régime (unique) dans chaque Land et qu'il consiste en des règles fiscales spécifiques (en l'absence de mécanisme de récupération).

(119) En ce qui concerne le mécanisme de compensation de la TVA, il a été expliqué dans la décision d'ouverture que les exploitants de casinos étaient soumis à la TVA depuis 2006 (considérant 123 de la décision d'ouverture) et que, bien qu'ils en aient été formellement exonérés avant 2006, la taxe sur les casinos qu'ils versaient servait de substitut à toutes les taxes ordinaires et donc également à la TVA (note de bas de page 66 de la décision d'ouverture). Il y était également indiqué que le mécanisme de compensation de la TVA ne pouvait pas être apprécié séparément de l'assujettissement à la TVA des exploitants de casinos et il a été conclu que la réforme de 2006 portant sur ces deux éléments était neutre (considérants 124 et 125 de la décision d'ouverture). Par conséquent, il est tout au plus possible que la réforme de 2006 ait maintenu un avantage préexistant lié aux règles fiscales spécifiques applicables aux exploitants de casinos — aspect relevant de l'appréciation de la mesure 5, à l'égard de laquelle la Commission a ouvert une procédure formelle d'examen. Enfin, dans la décision d'ouverture, il a été expliqué que l'examen séparé des mécanismes de compensation de la TVA (indépendamment de l'introduction connexe de l'assujettissement à la TVA pour les exploitants de casinos) ne permet pas de conclure à l'existence d'un avantage, étant donné que ces mécanismes ne font que diminuer les taxes spéciales, mais qu'ils ne font pas référence à l'imposition normale en tant qu'indice de référence pertinent (considérant 126 de la décision d'ouverture).

### 4.2. **Existence d'aides d'État**

(120) L'article 107, paragraphe 1, du TFUE dispose que «[...] sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions».

(121) La qualification d'«aide» au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE requiert que les conditions suivantes soient remplies de façon cumulative: i) la mesure doit être imputable à l'État et financée au moyen de ressources d'État, ii) elle doit conférer un avantage à une entreprise, iii) cet avantage doit être sélectif et iv) la mesure doit fausser ou menacer de fausser la concurrence et affecter les échanges entre États membres.

#### 4.2.1. *Ressources d'État et imputabilité à l'État*

(122) Pour qu'une mesure constitue une aide d'État, elle doit être imputable à l'État et être financée au moyen de ressources d'État.

(123) Les mesures constituent des mesures fiscales imputables à une autorité publique (Bund/Länder/communes, voir section 2.2). Elles bénéficient également de ressources publiques dans la mesure où les autorités qui perçoivent ces impôts renoncent à des recettes qu'elles percevraient normalement auprès d'une entreprise ([41]).

#### 4.2.2. *Entreprises*

(124) Les casinos allemands offrent des services [notamment des services de jeux de hasard et des services liés aux jeux de hasard ([42])] contre rémunération (droits d'entrée, profit découlant de la partie restante des mises, prix), ce qui n'est contesté ni par l'Allemagne ni par les exploitants de casinos ([43]). Ils offrent ces services sur un marché (voir section 4.2.3 relative aux distorsions de concurrence). Au regard des règles en matière d'aides d'État, il s'agit donc d'entreprises exerçant des activités économiques.

([41]) Arrêt de la Cour du 16 mai 2000, France/Ladbroke Racing et Commission, C-83/98 P, ECLI:EU:C:2000:248, points 48 à 51. De même, une mesure permettant à certaines entreprises de bénéficier d'une réduction d'impôt ou d'un report du paiement de l'impôt normalement dû peut constituer une aide d'État (voir arrêt de la Cour du 8 septembre 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 à C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, point 46).

([42]) Considérant 37 de la décision d'ouverture: Vente de magazines de jeux, location de cravates et de vestes.

([43]) Le fait que les exploitants de casinos perçoivent des redevances de leurs clients ne suffit pas, à lui seul, pour considérer que leurs activités sont de nature économique; néanmoins, ce fait incontesté joue un rôle dans le classement de leur activité comme activité économique (voir arrêt de la Cour du 12 juillet 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, ECLI:EU:C:2012:449, point 39).

(125) La question de savoir si les activités de jeux de hasard des casinos n'ont pas été qualifiées d'activités économiques en vertu du droit national ou selon les juridictions nationales est dénuée de pertinence, dans la mesure où cette qualification n'a pas été effectuée à la lumière de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE ([44]). Les arrêts de juridictions allemandes qui ont été donnés dans d'autres contextes ont mené à des constatations différentes. Ainsi, le Bundesverfassungsgericht a également constaté que l'exploitation d'un casino est indubitablement «à but lucratif» et que les exploitants de casinos sont des entrepreneurs ([45]). Dans un autre arrêt, la même juridiction a qualifié l'exploitation de casinos d'«exercice d'une profession» ([46]). En outre, les exploitants de casinos seraient soumis à la taxe professionnelle (s'ils n'en sont pas exonérés): or, cette taxe ne s'applique qu'aux entreprises commerciales et aux activités économiques ([47]). De même, les opérateurs de jeux de hasard sont en principe assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires au sens de la directive 2006/112/CE du Conseil ([48]) et les exploitants de casinos sont considérés, dans plusieurs Länder, comme des entreprises régulières de droit privé ayant des propriétaires privés.

(126) La Commission a déjà considéré que les activités de jeux de hasard (et en particulier celles des casinos) constituaient des activités économiques au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE ([49]).

(127) L'affirmation selon laquelle les exploitants de casinos ne sont pas actifs «sur un marché» (étant donné que les jeux de hasard sont interdits en Allemagne et que seuls les exploitants de casinos peuvent offrir les jeux qu'ils proposent) est examinée (et réfutée) dans une section suivante (voir section 4.2.3 sur la distorsion de concurrence). Il suffit de constater que la prétendue exclusion de la concurrence par un monopole légal n'exclut pas, en soi, l'existence d'un marché et, partant, la qualification d'entreprise ([50]).

(128) L'Allemagne et certains exploitants de casinos font valoir, de manière générale ([51]), que les exploitants de casinos sont investis d'une mission de service public consistant à proposer des jeux de hasard sous le contrôle de l'État afin de canaliser le goût du jeu chez l'homme grâce à une offre légale. Les exploitants de casinos remplissent une fonction essentielle de l'État et l'exercice de leur activité est absolument nécessaire. Toutefois, il y a peu d'activités consistant à exercer des fonctions essentielles de l'État que la Cour ait qualifiées d'activités non économiques (police, sécurité aérienne, ainsi que l'organisation, le financement et l'exécution des peines d'emprisonnement). La prestation de services de jeux de hasard n'en fait pas partie. En outre, dans certains Länder tout du moins, les entreprises de

([44]) Comme le Bundesverfassungsgericht l'indique lui-même (voir décision du 19 juillet 2000, 1 BvR 539/96, point 70), son avis antérieur sur les casinos, en vertu duquel «leur exploitation ne [constitue] pas une activité économique» (décision du 18 mars 1970, 2 BvO 1/65, BVerfGE 28, 119, point 113), était lié à l'article 74, paragraphe 1, point 11, du Grundgesetz über die Gesetzgebungskompetenz (loi fondamentale sur les pouvoirs législatifs) pour le «droit de l'économie» et concernait la question de savoir si le droit des casinos, en tant que tel, relève du droit de l'économie, du droit du travail ou du droit fiscal. Dans l'arrêt cité par les autorités allemandes (du 18 mars 1970, 2 BvO 1/65), le Tribunal a expressément constaté qu'il n'était pas nécessaire d'examiner si, d'un point de vue fiscal, l'exploitation d'un casino constituait une activité commerciale (point 109), et il n'a jamais fait référence au droit de l'Union, ni même aux règles en matière d'aides d'État.

([45]) Ordonnance du Bundesverfassungsgericht du 18 mars 1970 (2 BvO 1/65, BVerfGE 28, 119), point 114. «Il ne fait aucun doute que l'exploitation d'un casino vise un profit. Les jeux de hasard autorisés dans les casinos sont conçus de manière à ce que, en tout état de cause, la banque gagne en fin de compte. C'est uniquement pour cette raison que l'on trouve des entrepreneurs qui exploitent des casinos».

([46]) Au sens de l'article 12, paragraphe 1, de la loi fondamentale (sur le droit de choisir librement la profession en tant que «toute activité de travail [...] qui a un caractère permanent et qui sert à créer et à maintenir une base de vie»), ordonnance du Bundesverfassungsgericht du 19 juillet 2000 (1 BvR 539/96, BVerfGE 102, 197-224, points 65 et 69).

([47]) Article 2, paragraphe 1 (entreprise commerciale) ou article 2, paragraphe 3 (activité économique) du Gewerbesteuergesetz (GewStG).

([48]) Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347 du 11.12.2006, p. 1, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj). Voir en particulier article 9 (assujettis) et article 135, paragraphe 1, point i) (exonération possible pour les jeux de hasard).

([49]) Décision C(2015) 1644 final de la Commission du 17 mars 2015 relative à l'aide d'État SA.34469 — Taux différents pour les jeux de hasard en ligne et les jeux de hasard traditionnels en Espagne (JO C 136 du 24.4.2015, p. 1), considérant 42.

([50]) Arrêt du Tribunal du 16 juillet 2014, Zweckverband Tierkörperbeseitigung, T-309/12, ECLI:EU:T:2014:676, points 70 et 71.

([51]) Aucune base juridique à l'appui de ces allégations n'est mentionnée.

casinos sont des entreprises de droit privé qui ne sont pas nécessairement publiques ([52]), ce qui montre que les activités en question ne remplissent pas une mission essentielle de l'État (ou, plus généralement, des pouvoirs publics). À cela s'ajoute le fait que, dans certains Länder, les exploitants de casinos sont devenus insolvables (voir considérant 144 de la décision d'ouverture) et qu'il n'y a pas eu de casinos dans certains Länder pendant des années (Thuringe, Mecklembourg-Poméranie occidentale). Cela montre que les offres de jeux de hasard ne sont pas une obligation des pouvoirs publics et que l'offre légale décrite par l'Allemagne (visant à canaliser la passion du jeu chez l'homme) n'existait pas dans ces cas. Étant donné que, dans certains cas, aucun service de jeux de hasard n'est proposé par des exploitants de casinos et que ces services n'ont pas à être proposés à tout prix, il ne saurait être soutenu que ces activités constituent des «missions essentielles de l'État» ([53]). Il se peut que l'activité des *pouvoirs publics* (les Länder) visant à *réglementer* les jeux de hasard dans les casinos dans chaque Land constitue une mission essentielle des pouvoirs publics ([54]). Toutefois, cette activité des Länder est différente de celle exercée par les exploitants de casinos (offre effective de jeux de hasard). Le simple fait qu'une activité économique soit réglementée par les pouvoirs publics ne fait pas obstacle à sa qualification d'activité économique. Cela est confirmé par les juridictions allemandes ([55]).

4.2.3. *Distorsion de la concurrence*

(129) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle du bénéficiaire par rapport à ses concurrents ([56]). Une distorsion de la concurrence est supposée exister dès lors que l'État octroie un avantage financier à une entreprise dans un secteur libéralisé où la concurrence existe ou pourrait exister ([57]). Une aide publique est de nature à fausser la concurrence même si elle n'aide pas l'entreprise bénéficiaire à développer ses activités et à gagner des parts de marché. Il suffit que l'aide lui permette de conserver une position concurrentielle plus forte que celle qu'elle aurait eue en l'absence d'aide.

(130) Lors de l'appréciation d'un régime d'aides, la Commission n'est pas tenue d'examiner si le critère de la distorsion de concurrence est effectivement rempli dans tous les cas individuels pour tous les bénéficiaires du régime.

(131) Les mesures sont susceptibles de fausser la concurrence.

(132) En effet, les mesures favorisent certains opérateurs par rapport à leurs concurrents sur un marché sur lequel, à tout le moins, une certaine concurrence existe ou peut exister. Cette constatation ne serait pas infirmée par l'existence éventuelle d'un monopole légal des exploitants de casinos sur les jeux qu'ils proposent. Les jeux qu'ils proposent sont, au moins dans une certaine mesure, en concurrence avec ceux proposés par d'autres opérateurs, même s'ils ne sont pas exactement les mêmes. Ainsi, les exploitants de casinos sont, au moins dans une certaine mesure, en concurrence avec les salles de jeux (notamment en ce qui concerne les machines de jeu) et sont en concurrence avec d'autres entreprises sur le vaste marché des jeux de hasard et sur le marché des divertissements au sens large. Même pour les jeux de table, les exploitants de casinos sont, dans une certaine mesure, en concurrence avec les salles de jeux, les opérateurs en ligne et les casinos d'autres États membres.

([52]) Berlin, Hambourg, Hesse, Mecklembourg-Poméranie occidentale, Basse-Saxe, Rhénanie-du-Nord - Westphalie, Rhénanie-Palatinat et Saxe-Anhalt.

([53]) Arrêt du 18 mars 1997, Calì & Figli/Servizi ecologici porto di Genova SpA (SEPG), C-343/95, ECLI:EU:C:1997:160, point 22.

([54]) Voir le texte sans équivoque du Staatsvertrag zum Glücksspielwesen (traité d'État sur les jeux de hasard) du 15 décembre 2011: Dépenses de l'État: Article 9 Surveillance des jeux de hasard, article 10 Garantie d'une offre suffisante de jeux de hasard. Voir, par analogie, arrêt du Tribunal du 16 juillet 2014, Zweckverband Tierkörperbeseitigung, T-309/12, ECLI:EU:T:2014:676, points 59 et 83. La mission de service public consiste à accorder des concessions et à réglementer les casinos, ce qui constitue une activité des pouvoirs publics et non une activité des exploitants de casinos.

([55]) Arrêt de l'Oberlandesgericht München du 28 octobre 2010 (29 U 2590/10): «L'exploitation des casinos de la requérante ne peut [...] être qualifiée de simple exercice d'une activité purement régalienne; au contraire, le requérant propose, dans le cadre de l'exploitation des casinos, des services à titre onéreux».

([56]) Arrêt de la Cour de justice du 17 septembre 1980, Philip Morris/Commission, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, point 11; arrêt du Tribunal du 15 juin 2000, Alzetta e.a./Commission, affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., ECLI:EU:T:2000:151, point 80.

([57]) Arrêt du Tribunal du 15 juin 2000, Alzetta e.a./Commission, T-298/97, T-312/97, etc., ECLI:EU:T:2000:151, points 141 à 147; arrêt de la Cour du 24 juillet 2003, Altmark Trans GmbH et Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, ECLI:EU:C:2003:415.

(133) Le marché en cause n'est pas limité aux jeux de hasard exploités dans des casinos allemands. Même si, comme l'ont fait valoir les autorités allemandes, les jeux de hasard proposés dans les casinos ne peuvent être proposés en Allemagne que dans des casinos (monopole légal) et que les machines de jeu exploitées par les exploitants de casinos et les salles de jeux commerciales ne sont pas exactement les mêmes (voir considérant 13), les exploitants de casinos sont néanmoins, dans une certaine mesure, en concurrence avec les salles de jeux commerciales, notamment en ce qui concerne les machines de jeu et les services connexes. Cela est démontré par des déclarations concordantes et répétées des exploitants de casinos eux-mêmes et de leur association d'intérêts ([58]), par des arrêts de juridictions allemandes ([59]) et par des rapports d'autres organismes publics allemands ([60]).

(134) Dans ses observations, un exploitant de casinos (SBN) reconnaît que les exploitants de machines de jeu régulières, tels que les salles de jeux commerciales, peuvent être en concurrence avec les exploitants de casinos dans la mesure où ils proposent tous des jeux de hasard. Toutefois, en se fondant sur la communication de la Commission sur la définition du marché en cause aux fins du droit communautaire de la concurrence ([61]), elle fait valoir qu'un tel «rapport de concurrence» n'est pas suffisant du point de vue des règles en matière d'aides d'État: ce qui est déterminant, c'est l'interchangeabilité des produits du point de vue de leurs caractéristiques, de leur prix et de leur destination. Toutefois, dans cette communication, la Commission indique expressément que «l'approche développée dans la présente communication pour l'appréciation des aides d'État» ne peut être utilisée que si «l'appréciation du pouvoir de marché et, partant, du marché en cause est pertinente dans un cas particulier», ce qui n'est pas le cas en l'espèce: au contraire, la définition d'un «marché» sur la base de l'interchangeabilité du produit n'est généralement pas pertinente (ni nécessaire) dans le domaine des aides d'État ([62]).

([58]) Voir les comptes annuels publiés des exploitants de casinos (Brème 2007, 2010 et 2012, Rhénanie-du-Nord - Westphalie 2007 et 2010, Rhénanie-Palatinat 2006, Bad Homburg 2015, Bade-Wurtemberg 2010, Duisburg 2015, Mayence 2007 et 2017, Sarre 2006, 2007 et 2014): «la branche des machines de jeu commerciales, un fort concurrent en vertu de la nouvelle Spielverordnung», «en concurrence directe avec les salles de jeux commerciales», «concurrencé par le jeu commercial», «les prestataires de machines de jeu commerciales, qui se rapprochent toujours plus du marché des jeux de hasard», «en 2014, les casinos allemands n'[avaient] qu'une part de marché de 5,3 % (508 millions d'euros) [...], tandis que les appareils de jeux d'argent des salles de jeux et des restaurants atteignaient environ 49 % (4 700 millions d'euros) et le Deutscher Lotto- und Totoblock (association allemande des sociétés de loto) 37 % (3 563 millions d'euros)», «L'environnement de marché dans le segment des jeux automatiques, en particulier l'expansion continue du jeu commercial, continue toutefois d'exercer une forte pression sur les résultats», «En outre, on constate que les exploitants de jeux de hasard commerciaux (salles de jeux) font beaucoup d'efforts pour pénétrer le marché des exploitants de jeux de hasard disposant d'une concession délivrée par l'État. ... une grande salle de jeux, comparable au jeu automatisé des casinos disposant d'une concession, [...] les machines de jeu dans le domaine commercial correspondent de plus en plus, visuellement, aux machines de jeu des casinos disposant d'une concession. Dans l'ensemble, il ne saurait donc être exclu que les salles de jeux d'aujourd'hui constituent de plus en plus, du point de vue du client, une alternative acceptable aux offres des casinos disposant d'une concession délivrée par l'État et qu'elles doivent donc être qualifiées de nouveaux concurrents très sérieux sur le marché des jeux de hasard», «Les casinos sont en concurrence avec un grand nombre de salles de jeux sur les trois sites», «Il n'y a pratiquement plus de différence entre les différents jeux offerts par le même fabricant», «Les casinos ont ainsi fait face à une concurrence». Voir également la déclaration suivante du Bundesverband privater Spielbanken: «Outre la dépendance du casino de Berlin située à Hasenheide, deux salles de jeux ont été ouvertes en 2009. L'une juste en face, l'autre à 15 mètres de là. De l'année à l'autre, le chiffre d'affaires s'est effondré de 10 à 4 millions d'euros» (https://www.tagesspiegel.de/berlin/gluecksspiel-nichts-geht-mehr-in-berlins-spielbanken/1663894.html, consulté le 10 juin 2024).

([59]) Ordonnance du Bundesverfassungsgericht du 7.3.2017 (1 BvR 1314/12, BVerfGE 145, 20-105), point 122 («Les formes de jeux de hasard sont potentiellement en concurrence les unes avec les autres», «l'État est en même temps actif sur certains segments du marché des jeux en tant qu'opérateur économique») et point 142 («Dans cette mesure, il n'est pas exclu que l'interdiction d'association et les autres restrictions prévues par les nouvelles lois sur les salles de jeux favorisent indirectement les intérêts fiscaux des Länder du fait d'un transfert vers l'offre des casinos. À cet égard, il existe un rapport de concurrence entre les salles de jeux — réglementées dans le présent texte — et les casinos — également exploités avec des intérêts fiscaux — qui exploitent des dépendances ou des succursales à Berlin et dans le Land de Sarre, dans lesquelles [...] des jeux de hasard comparables sont proposés sur des machines ou des appareils»). Voir également arrêt du Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern (tribunal des finances de Mecklembourg-Poméranie occidentale) du 20 janvier 2016 (3 K 234/13): «La cause de la baisse considérable des recettes brutes des jeux est le renforcement de la concurrence sur le marché des jeux de hasard ainsi que, le cas échéant, des dispositions restrictives du Glücksspielstaatsvertrag. Les casinos agréés par l'État doivent désormais partager le marché des jeux de hasard avec des salles de jeux privées, des loteries d'État, ainsi que des offres légales et illégales de jeux en ligne».

([60]) Bayerischer Oberster Rechnungshof, rapport annuel 2009 (https://orh.bayern.de/mam/berichte/jahresberichte/archiv/orh-bericht_2009.pdf, consulté le 10 juin 2024): «forte concurrence faite au petit jeu par les salles de jeux commerciales utilisant des machines de jeu». Voir Cour des comptes de Saxe, rapport annuel 2017 (rapport annuel 2017), p. 203: «Les casinos publics sont donc en concurrence de fait avec les salles de jeux commerciales».

([61]) Communication de la Commission sur la définition du marché en cause aux fins du droit communautaire de la concurrence (97/C 372/03) (JO C 372 du 9.12.1997, p. 5).

([62]) Arrêt de la Cour du 17 septembre 1980, Philip Morris/Commission, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209; arrêt du Tribunal du 4 septembre 2009, Italie/Commission, T-211/05, ECLI:EU:T:2009:304, points 157 à 160; arrêt du Tribunal du 15 juin 2000, Alzetta e.a./Commission, affaires jointes T-298/97, T-312/97, etc., ECLI:EU:T:2000:151, point 95.

(135) L'affirmation selon laquelle, conformément à la pratique décisionnelle de la Commission, les salles de jeux et les exploitants de casinos opèrent sur des marchés différents est dénuée de pertinence et inexacte. La décision de la Commission invoquée par ECA concerne le domaine du contrôle des concentrations et non le domaine des aides d'État. En outre, même si la question de savoir si les machines de jeu et les jeux de table relèvent du même marché (aux fins du contrôle des concentrations) n'a pas été tranchée, la Commission a expressément indiqué dans cette décision avoir déjà constaté qu'il existait un marché des machines de jeu (machines de jeu incluses) ([63]) et qu'il n'est pas contesté que tant les salles de jeux que les casinos exploitent des machines de jeu (qui représentent environ 75 à 100 % du chiffre d'affaires total des casinos généré par les jeux d'argent et de hasard).

(136) Certains exploitants de casinos [et le Deutscher Spielbankenverband (Fédération allemande des casinos) lui-même] estiment même que les casinos sont en concurrence avec les fournisseurs de jeux de hasard autres que les machines de jeu (par exemple, les paris sportifs) et même avec les prestataires d'activités de loisirs ([64]).

(137) Les exploitants de casinos sont également en concurrence avec les opérateurs de jeux de hasard en ligne qui proposent des jeux de casino ou d'autres jeux de hasard, du moins dans une certaine mesure ([65]). Bien que certains exploitants de casinos aient fait valoir que les jeux de hasard en ligne étaient illégaux en Allemagne, la base juridique qu'ils citent prévoit certaines exceptions ([66]) et, en 2021, les jeux d'argent et de hasard en ligne ont été légalisés ([67]).

(138) Même à supposer que les jeux de casino ne concurrencent que les jeux de casino (ce que conteste la Commission), il existe encore, dans une certaine mesure, une concurrence entre les casinos allemands ([68]), ainsi qu'entre les casinos allemands et étrangers ([69]).

([63]) Considérant 17 de la décision de la Commission du 4 juin 2004, C(2004)2057, dans l'affaire M.3373 ACCOR/COLONY/DESSEIGNE-BARRIÈRE/JV, concernant l'affaire M.3109 Candover/Cinven/Gala.

([64]) Voir les comptes annuels publiés des exploitants de casinos (Rhénanie-Palatinat 2006, Bad Homburg, 2014 et 2015, Mayence 2006 et 2007): «L'évolution du marché des jeux de hasard et d'argent dans son ensemble est également imputable à des facteurs de risque généraux. Outre les casinos disposant d'une concession délivrée par l'État, relèvent de ce secteur, entre autres, les jeux d'argent et de hasard commerciaux, le loto/toto, les loteries, les paris et les jeux de hasard sur l'internet», «Pour cette part plus faible [du revenu disponible des ménages], les casinos allemands sont en concurrence avec un nombre croissant d'offres alternatives de loisirs et de divertissement», «les casinos allemands ne possédaient en 2014 qu'une part de marché de 5,3 % (508 millions d'euros) [...], tandis que [...] le Deutscher Lotto- und Totoblock atteignait 37 % (3 563 millions d'euros)», «par ailleurs, les offres de toto/loto et les paris sportifs ont une incidence sur le développement du secteur». Voir également les communiqués de presse du Deutscher Spielbankenverband du 25 janvier 2019 («la concurrence avec d'autres formes de loisirs et de jeux se durcit») et du 1er décembre 2016 («les jeux de hasard bénéficiant d'une concession des casinos allemands sont exposés à une concurrence croissante de la part des prestataires de paris sportifs ne bénéficiant pas d'une concession»).

([65]) Voir les comptes annuels publiés des exploitants de casinos (Brème 2012, Bad Homburg 2015): «En outre, l'évaluation politique et la réglementation du marché en ligne, qui connaît des taux de croissance à deux chiffres dans un secteur souvent illégal ou, à tout le moins, gris, et qui dispute aux casinos leur clientèle d'origine, restent totalement inexpliquées».

([66]) Article 4, paragraphe 4 (interdiction générale) et article 4, paragraphe 5 (exception pour les loteries et les paris sportifs), du Staatsvertrag zum Glücksspielwesen in Deutschland (traité d'État sur les jeux de hasard en Allemagne, «Glücksspielstaatsvertrag 2011»), du 15 décembre 2011. Étant donné que, dans le Schleswig-Holstein, les casinos en ligne sont autorisés au moins depuis 2012, il est également inexact d'affirmer que les jeux de hasard en ligne étaient interdits dans tous les pays avant 2021.

([67]) Article 4 du Staatsvertrag zur Neuregulierung des Glücksspielwesens in Deutschland (traité d'État sur la réforme de la réglementation des jeux de hasard en Allemagne, «Glücksspielstaatsvertrag 2021») du 27 octobre 2020.

([68]) Voir, par exemple, la relation de concurrence entre les casinos situés dans la même zone géographique:
— casino de Hambourg et casino de Schenefeld (Schleswig-Holstein),
— casino de Mayence (Rhénanie-Palatinat) et casino de Wiesbaden (Hesse) (voir les comptes annuels publiés de l'exploitant du casino de Mayence pour 2017 et 2018: «En particulier sur le site de Mayence, la concurrence directe avec le casino de Wiesbaden, situé dans la Hesse voisine, comporte des risques importants»),
— casino de Leipzig (Saxe) et casino de Günthersdorf (Saxe-Anhalt) (voir https://www.volksstimme.de/varia/sachsens-spielbankchef-kritisiert-neue-spielbank-in-sachsen-anhalt-586917: «Le directeur général des casinos de Saxe considère avec inquiétude la création annoncée d'un casino en Saxe-Anhalt aux portes de Leipzig. "On ne s'installe certainement pas à Günthersdorf pour le gros potentiel que présente la ville. C'est pour exploiter le potentiel de Leipzig que cet endroit a été choisi", a déclaré Siegfried Schenek à Leipzig»).

([69]) Voir, par exemple, les casinos transfrontaliers:
— le casino de Bad Bentheim (Basse-Saxe) fait de la publicité en néerlandais pour des joueurs néerlandophones (site web officiel, https://www.spielbanken-niedersachsen.de/bad-bentheim-nl, consulté le 1er mars 2021),
— les casinos de Sarre considèrent les casinos français (Amnévillle) et luxembourgeois (Mondorf) comme des concurrents (voir les comptes annuels publiés des exploitants de casinos pour 2008: «Compte tenu des investissements de la concurrence étrangère à Amnéville et à Mondorf et de la forte dépendance à l'égard des clients français, l'offre des deux maisons devra accorder une plus grande attention au marché allemand»),
— tous les casinos bavarois, en particulier les casinos de Lindau (en concurrence avec le casino autrichien de Bregenz), de Bad Reichenhall (frontière avec l'Autriche) ou Bad Füssing (en concurrence avec des opérateurs en République tchèque et en Autriche). Voir, plus généralement, le rapport annuel 2009 de la Cour des comptes de Bavière (rapport annuel 2009, https://orh.bayern.de/mam/berichte/jahresberichte/archiv/orh-bericht_2009.pdf, consulté le 10 juin 2024: «concurrence de plus en plus forte des pays voisins en raison de la "marginalité" des casinos bavarois: les casinos tchèques et autrichiens proposent des offres attrayantes et sont soumis à des conditions moins strictes»).

(139) Étant donné que les services offerts par les exploitants de casinos sont en concurrence avec d'autres services, le point 188 de la communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État (monopole légal) n'est pas applicable.

(140) Compte tenu de ce qui précède, les mesures sont susceptibles de fausser ou de menacer de fausser la concurrence.

4.2.4. *Incidences sur les échanges au sein de l'Union*

(141) Selon une jurisprudence constante de la Cour, il y a lieu non pas d'établir une incidence réelle de l'aide en cause sur les échanges entre les États membres, mais seulement d'examiner si cette aide est susceptible d'affecter ces échanges ([70]). La Cour a noté à ce sujet que: «En particulier, lorsqu'une aide accordée par un État membre renforce la position de certaines entreprises par rapport à celle d'autres entreprises concurrentes dans les échanges à l'intérieur de l'Union, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide» ([71]).

(142) En outre, l'aide d'État peut avoir un effet sur les échanges entre États membres même si le bénéficiaire ne participe pas directement aux échanges transfrontières. Ainsi, une aide peut avoir pour effet de rendre plus difficile l'entrée sur le marché d'entreprises d'autres États membres ([72]). Même une aide en faveur d'une entreprise qui fournit exclusivement des services locaux ou régionaux peut avoir une incidence sur les échanges lorsque des entreprises d'autres États membres peuvent également fournir de tels services (en faisant usage de la liberté d'établissement) et que cette possibilité n'est pas purement hypothétique ([73]).

(143) Les mesures sont susceptibles d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union.

(144) Lorsqu'elle évalue des régimes d'aide, la Commission n'est pas tenue de vérifier si le critère de l'affectation des échanges est effectivement rempli dans tous les cas individuels — pour tous les bénéficiaires du régime et indépendamment du montant de l'aide en cause. À cet égard, il suffit de constater i) que les casinos et les salles de jeux sont, au moins dans une certaine mesure, en concurrence les uns avec les autres, ii) que rien ne s'oppose à ce que les casinos et les salles de jeux commerciales soient exploités à proximité les uns des autres (par exemple dans la même ville), ce qui est souvent le cas, en pratique, et iii) que rien ne s'oppose non plus à ce que ces salles de jeux soient exploitées par des entreprises étrangères ou appartiennent à celles-ci. Ainsi, un avantage sélectif pour les casinos est susceptible d'affecter les échanges au sein de l'Union, étant donné qu'il rend plus difficile pour les entreprises d'autres États membres d'entrer sur le marché allemand et d'exploiter des salles de jeux en Allemagne.

(145) En Allemagne, de nombreuses salles de jeux sont déjà exploitées par des entreprises étrangères ([74]). En outre, il n'est pas contesté que, pour tous les exploitants de casinos, au moins un des casinos qu'ils exploitent se trouve à proximité d'une ou de plusieurs salles de jeux commerciales exploitées ou susceptibles d'être exploitées par des entreprises d'autres États membres.

([70]) Arrêt de la Cour du 14 janvier 2015, Eventech/Parking Adjudicator, C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9, point 65; arrêt de la Cour du 8 mai 2013, Libert e.a., affaires jointes C-197/11 et C-203/11, ECLI:EU:C:2013:288, point 76.

([71]) Eventech/Parking Adjudicator, C-518/13, point 66; Libert e.a., affaires jointes C-197/11 et C-203/11, point 77; arrêt du Tribunal du 4 avril 2001, Regione Autonoma Friuli-Venezia Giulia/Commission, T-288/97, ECLI:EU:T:2001:115, point 41.

([72]) Eventech/Parking Adjudicator, C-518/13, point 67; Libert e.a., affaires jointes C-197/11 et C-203/11, point 78; Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, point 78.

([73]) Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, points 77 et 78.

([74]) Par exemple, le groupe autrichien Novomatic possède déjà environ 1 000 salles de jeux en Allemagne (sous les marques LöwenPlay CasinoRoyal et Admiral).

(146) Un avantage accordé aux exploitants de casinos les aide à attirer des clients étrangers, en particulier dans les régions frontalières. Acquérir des clients étrangers (non seulement dans les régions frontalières, mais de manière générale dans toutes les villes disposant d'un casino, par exemple dans des villes thermales de renommée internationale) était, historiquement, l'un des objectifs de la loi de 1933, qui permettait l'exploitation des casinos ([75]). Aujourd'hui encore, la plupart des casinos sont situés dans des lieux attractifs pour les clients étrangers ([76]), tels que les grandes villes, les villes touristiques, les aéroports ([77]) ou les régions frontalières.

(147) Le renforcement de leur situation financière permet également aux opérateurs de casinos d'entrer plus facilement sur les marchés étrangers ([78]) ou d'attirer des investissements étrangers ([79]).

(148) Les autorités fédérales allemandes et certains exploitants de casinos font valoir que les mesures sont de nature purement locale et n'ont qu'une incidence marginale sur les investissements transfrontières ou sur l'établissement transfrontière. Compte tenu de la situation géographique de la plupart des casinos, il est selon eux peu probable que des clients ne voyagent depuis d'autres États membres que pour visiter un casino allemand (les casinos situés à proximité des frontières constituent un cas rare qu'il convient de négliger). Toutefois, ce raisonnement n'est pas pertinent lorsqu'il s'agit de régimes d'aides, en particulier lorsque ces régimes ne se limitent pas juridiquement aux cas dans lesquels leurs effets seraient purement locaux et n'auraient qu'une incidence marginale sur les investissements transfrontières ou l'établissement d'entreprises. En outre, la question de savoir si des clients d'autres États membres ne voyageraient *que* pour visiter un casino allemand n'est pas le critère décisif: l'élément déterminant est de savoir si l'attractivité accrue des casinos allemands est susceptible d'influencer (même marginalement) le comportement de clients étrangers. En outre, la limitation de l'établissement et de l'exploitation des salles de jeux par des opérateurs étrangers constitue en l'espèce l'un des principaux effets sur les échanges au sein de l'Union, étant donné que ces salles de jeux (comme indiqué au considérant 145) sont exploitées ou, à tout le moins, peuvent être exploitées à proximité de casinos. Dans ce contexte, qui met en évidence des effets commerciaux, les autorités allemandes et les exploitants de casinos concernés n'ont pas expliqué comment il se pourrait que les mesures n'aient pas d'incidence sur les investissements transfrontières ou l'établissement transfrontière.

(149) Au lieu de cela, les autorités allemandes et les exploitants de casinos concernés se réfèrent exclusivement à l'incidence des mesures sur les consommateurs ou sur d'autres casinos. Les informations fournies par les exploitants des casinos de Hambourg, de Wiesbaden (Hesse) et de Basse-Saxe indiquent uniquement la distance qui sépare leur établissement de la frontière ou de la maison de jeu étrangère la plus proche ([80]). De même, l'exploitant des casinos de Bad Neuenahr et de Bad Dürkheim (tous deux en Rhénanie-Palatinat) s'est contenté d'indiquer que la proportion de joueurs étrangers se situait entre 1 % et 6 % ([81]).

([75]) Ordonnance du Bundesverfassungsgericht du 18 mars 1970 (2 BvO 1/65, BVerfGE 28, 119), point 114. «Ce fait, et la source de revenus ainsi créée pour les pouvoirs publics, était l'un des motifs du législateur en 1933. Pour ce dernier, des considérations d'ordre économique jouaient également un rôle: l'augmentation des recettes en devises en attirant les étrangers, mais surtout la promotion du tourisme en général et la promotion de certaines stations thermales et balnéaires en particulier [...]». Voir également article 1er de la loi de 1933 (qui n'est plus en vigueur), en vertu duquel les casinos ne pouvaient être ouverts que dans des lieux fréquentés par 15 % de clients étrangers ou à proximité d'un casino étranger.

([76]) Arrêt du Bundesverfassungsgericht du 18 mars 1970 (2 BvO 1/65, BVerfGE 28, 119), point 116: «l'exploitation d'établissements de jeux [...] principalement dans des villes thermales accueillant un public international».

([77]) Voir l'ancien casino de l'aéroport de Francfort.

([78]) En règle générale, si l'activité des exploitants de casinos est limitée aux casinos exploités en Allemagne, certains d'entre eux appartiennent à des groupes qui exercent également leurs activités dans d'autres États membres (par exemple, le groupe Gauselmann, propriétaire des entreprises de casinos de Saxe-Anhalt et de Rhénanie-du-Nord - Westphalie depuis 2021).

([79]) Au moins dans les Länder où il n'existe pas de restrictions spécifiques à la propriété d'entreprises de casinos. Par exemple, le groupe autrichien Novomatic est actionnaire des casinos de Berlin, de Mecklembourg-Poméranie occidentale et de Kassel/Bad Wildungen (Hesse), et le casino de Basse-Saxe est détenu par Casinos Austria International GmbH. Dans ses observations, le Land de Hambourg a également indiqué que la sélection de l'exploitant de casinos dans le Land s'était faite par le biais d'un appel d'offres ouvert à toutes les entreprises d'Europe. D'après des articles de presse, tel était également le cas dans le Land de Mecklembourg-Poméranie occidentale [voir, par exemple, l'article de presse du 14 mai 2014 dans le *Nordkurier* («Le casino de Heringsdorf a-t-il encore une chance?»]: «Trois candidats au total ont répondu à l'appel d'offres paneuropéen pour le Land de Mecklembourg-Poméranie occidentale, confirme une porte-parole du ministère de l'intérieur de Schwerin» (https://www.nordkurier.de/regional/usedom/hat-das-heringsdorfer-casino-noch-eine-chance-1265184).

([80]) Par conséquent, les casinos de Hambourg et de Wiesbaden se trouvent à plus d'une heure de voiture de la frontière la plus proche, tandis que certains casinos de Basse-Saxe se trouvent à moins d'une heure de la frontière la plus proche (une heure étant supposée être le temps de trajet que les clients intéressés par les jeux de table peuvent accepter).

([81]) Toutefois, la réglementation nationale s'applique également à d'autres casinos du Land, en particulier au casino de Nürburg. Selon l'associé de ce casino, sa clientèle est internationale (https://www.general-anzeiger-bonn.de/region/ahr-und-rhein/die-aelteste-spielbank-vor-grossen-herausforderungen_aid-41509427: «la clientèle est internationale»).

(150) Compte tenu des caractéristiques des mesures, les régimes d'aides en tant que tels sont susceptibles d'affecter les échanges entre États membres. En outre, compte tenu de l'incidence potentielle sur les investissements étrangers dans des salles de jeux ou sur l'établissement de salles de jeux [et de casinos ([82]) lorsque cela est juridiquement possible], il est probable que l'ensemble des aides individuelles octroyées au titre des régimes d'aides n'aient pas une incidence autre que minime sur les échanges. Cela n'exclut pas a priori qu'il n'y ait pas d'effets sur les échanges dans tel ou tel cas particulier ([83]). Toutefois, la détermination de ces cas particuliers relève de la phase de mise en œuvre.

(151) En conséquence, il est considéré que les mesures sont susceptibles d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union.

4.2.5. *Avantage sélectif*

(152) Pour évaluer l'existence ou non d'un avantage, il convient de comparer la situation financière de l'entreprise après l'introduction de la mesure avec sa situation financière si cette mesure n'avait pas été prise ([84]). Selon la jurisprudence de la Cour, la notion d'«aide» comprend non seulement des prestations positives, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise ([85]). En ce qui concerne les mesures fiscales, un avantage peut être conféré par différentes formes d'allégement fiscal en faveur d'une entreprise ([86]). Une mesure par laquelle est accordée une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables et entraîne une perte de recettes publiques constitue une aide d'État ([87]). En matière de mesures fiscales, il y a lieu de vérifier en particulier, pour démontrer l'existence d'un avantage fiscal possible, si le traitement fiscal d'une entreprise procure à celle-ci un avantage par rapport aux règles fiscales ordinaires ([88]).

(153) Pour pouvoir être considérée comme une aide d'État, une mesure doit être sélective, c'est-à-dire qu'elle doit favoriser certaines entreprises ou certaines productions. Selon une jurisprudence constante de la Cour, l'examen de la sélectivité matérielle d'une mesure comprend trois étapes: premièrement, il convient de déterminer et d'examiner le régime fiscal commun ou normal (système ou cadre de référence) applicable dans l'État membre concerné. Deuxièmement, il convient, par rapport à ce régime fiscal commun ou «normal», d'apprécier et d'établir si un avantage est octroyé sélectivement au moyen de la mesure fiscale en cause. Pour ce faire, il convient de démontrer que la mesure s'écarte du régime général en établissant des différences entre des opérateurs économiques qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif poursuivi par le régime. Troisièmement, si un tel écart est constaté, il convient d'examiner s'il résulte de la nature ou de l'économie générale du régime fiscal auquel la mesure appartient et si, par conséquent, elle peut être justifiée par cette nature ou cette économie du système. Dans ce contexte, c'est à l'État membre qu'il appartient de démontrer que le traitement fiscal différencié résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système.

(154) Ainsi, en matière fiscale, contrairement à ce que soutient l'Allemagne ([89]), l'appréciation de l'avantage est liée à l'appréciation du critère de sélectivité, dans la mesure où l'existence d'un traitement fiscal différent est également appréciée par rapport au cadre de référence, c'est-à-dire aux règles fiscales ordinaires. Comme la Cour l'a souligné ([90]), la détermination du cadre de référence revêt dès lors une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite «normale». Par conséquent, la Commission commencera par examiner, à la section 4.2.5.1 ci-dessous, les règles fiscales ordinaires (le cadre de référence) avec lesquelles les mesures (en ce qui concerne les deux critères, à savoir l'avantage et la sélectivité) doivent être comparées aux fins de l'appréciation. Ensuite, la Commission procédera à une appréciation d'abord en ce qui concerne le critère de l'avantage (section 4.2.5.2), puis en ce qui concerne le critère de sélectivité (section 4.2.5.2.3).

([82]) C'est notamment le cas dans les trois Länder concernés (Basse-Saxe, Hesse et Hambourg).

([83]) Arrêt du 9 juin 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission européenne e.a., C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, ECLI:EU:C:2011:368, point 115.

([84]) Arrêt de la Cour du 2 juillet 1974, Italie/Commission, C-173/73, ECLI:EU:C:1974:71, point 17.

([85]) Arrêt de la Cour du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, point 38.

([86]) Arrêt de la Cour du 15 décembre 2005, Italie/Commission, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, point 78; arrêt de la Cour du 10 janvier 2006, Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, point 132; arrêt de la Cour du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, points 21 à 31.

([87]) Arrêt de la Cour du 15 juin 2006, Air Liquide Industries Belgium, affaires jointes C-393/04 et C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403, point 30; arrêt de la Cour du 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, point 14.

([88]) Arrêt de la Cour du 15 décembre 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, points 50 à 52; arrêt France Télécom/Commission, C-81/10 P, point 24.

([89]) Les autorités fédérales estiment que les règles fiscales ordinaires ne peuvent pas être utilisées comme cadre de référence, étant donné qu'il s'agit de la question de la sélectivité, qui est un critère spécifique et autonome. En effet, les deux critères (sélectivité et avantage) doivent être appréciés, mais, en l'espèce, cela peut être fait pour les deux (avec des méthodes ou justifications différentes) au regard des règles fiscales ordinaires.

([90]) Arrêt de la Cour du 6 septembre 2006, Portugal/Commission, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511, point 56.

4.2.5.1. Les règles fiscales ordinaires (cadre de référence)

(155) Comme la Cour l'a indiqué dans l'affaire World Duty Free ([91]), la détermination du cadre de référence doit découler d'un examen objectif du contenu, de l'articulation et des effets concrets des normes applicables en vertu du droit national de l'État concerné. Lorsque la mesure fiscale en question est inséparable du système général d'imposition de l'État membre concerné, c'est à ce système qu'il convient de se référer. En revanche, lorsqu'il apparaît qu'une telle mesure est clairement détachable dudit système général, il ne peut être exclu que le cadre de référence devant être pris en compte soit plus restreint que ce système général, voire qu'il s'identifie à la mesure elle-même, lorsque celle-ci se présente comme une règle dotée d'une logique juridique autonome et qu'il est impossible d'identifier un ensemble normatif cohérent en dehors de cette mesure. L'État membre concerné détermine, par l'exercice de ses compétences exclusives en matière de fiscalité directe, les caractéristiques fondamentales de la taxe. Lors de la détermination du système de référence ou du régime fiscal «normal» au regard duquel la condition relative à la sélectivité doit être examinée, il y a lieu de tenir compte de ces caractéristiques. En outre, lors de la détermination du cadre de référence, il y a lieu de procéder à un examen objectif du contenu et du contexte des règles applicables en vertu du droit national et, partant, de ne pas tenir compte, à cet égard, des objectifs poursuivis par le législateur en adoptant la mesure à examiner.

4.2.5.1.1. Champ d'application matériel

(156) Comme expliqué plus en détail à la section 2.2.2, l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu, y compris le supplément de solidarité, et la taxe professionnelle sont généralement perçus sur les revenus de toutes les entreprises en Allemagne ([92]). Les exploitants de casinos sont également soumis à ces taxes lorsqu'ils exercent des activités qui ne sont pas liées à l'exploitation d'établissements de jeux. C'est le bénéfice qui constitue la base d'imposition et l'objet fiscal de ces taxes ([93]). L'Allemagne ne l'a pas contesté. Alors que les taux de l'impôt sur les sociétés/l'impôt sur le revenu et du supplément de solidarité sont fixés de manière uniforme au niveau fédéral, les communes peuvent fixer elles-mêmes le taux de la taxe professionnelle (dans certaines limites). Les règles normales d'imposition peuvent donc varier en fonction du lieu d'implantation de l'entrepreneur (dont dépend le taux de la taxe professionnelle) et de sa forme juridique [qui détermine si l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu est perçu ([94])].

(157) En outre, les entreprises qui proposent des services de divertissement et, en particulier, de jeux de hasard sont généralement soumises à une taxe communale spéciale, la taxe sur les spectacles (à l'exception de la Bavière, où la taxe sur les spectacles a été abolie en 1980). Les caractéristiques de cette taxe sont définies au niveau communal, parfois dans le cadre fixé par le Land (taux maximal ou minimal, assiette), celui-ci transférant l'essentiel de sa compétence fiscale aux communes. Par conséquent, les règles relatives à la taxe sur les spectacles dépendent également de la localisation de l'exploitant.

(158) Comme expliqué plus en détail à la section 2.2.3, les exploitants de casinos sont expressément exonérés de ces taxes ordinaires auxquelles ils seraient normalement soumis. Dans le cas des exploitants de casinos, les taxes normales sont considérées comme compensées par les taxes spéciales qui leur sont imposées (voir description à la section 2.2.1). Toutes les mesures décrites à la section 2.2.1 (taxe sur les casinos, taxes supplémentaires sur les recettes brutes tirées des jeux, prélèvement supplémentaire sur le bénéfice annuel, etc.) sont des paiements obligatoires que tous les exploitants de casinos (dans le Land concerné) sont généralement tenus d'effectuer. Elles sont fixées unilatéralement par les Länder dans des lois et les montants perçus sont versés aux Länder sans contrepartie. En droit allemand, il s'agit donc d'impôts ([95]). Ces impôts servent à compenser les impôts ordinaires,

([91]) Voir l'arrêt de la Cour du 6 octobre 2021, World Duty Free Group/Commission, affaires jointes C-51/19 P et C-64/19 P, ECLI:EU:C:2021:793, points 62 et suivants.

([92]) La taxe sur le chiffre d'affaires est généralement applicable au chiffre d'affaires, mais les exploitants de casinos sont soumis aux règles normales en matière de TVA, y compris en ce qui concerne leurs activités de jeux de hasard. Il n'est donc pas nécessaire d'examiner cette taxe (ou d'autres impôts généraux qui ne sont pas considérés comme étant remplacés par les taxes spéciales, c'est-à-dire dont les exploitants de casinos ne sont pas exonérés) dans le cadre de l'appréciation.

([93]) Les articles 2 et 4 de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu, ci-après l'«EStG»), l'article 7, paragraphe 1, et l'article 8, paragraphe 1, du Körperschaftsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les sociétés, ci-après le «KStG»), ainsi que l'article 2, paragraphe 1, et les articles 6 et 7 du Gewerbesteuergesetz (loi relative à la taxe professionnelle, ci-après le «GewStG»). Le montant de la taxe professionnelle est presque identique à l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

([94]) Si l'entreprise est transparente aux fins de l'impôt sur le revenu/l'impôt sur les sociétés [ce qui est le cas de plusieurs entreprises de casino opérant en tant que sociétés en commandite simple (KG)], les coentrepreneurs sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, selon leur forme juridique.

([95]) Article 3, paragraphe 1, de l'Abgabenordnung: «Les impôts sont des prestations en espèces qui ne constituent pas la contrepartie d'un service particulier et qui sont imposées par une collectivité de droit public, dans le but de percevoir des recettes, à toutes les personnes se trouvant dans la situation qui, au regard de la loi, fait naître cette obligation de prestation; la perception de recettes peut être accessoire». Voir, notamment, arrêt du Bundesfinanzhof du 21 janvier 1954 (BFH, V D 1/53 S): «Cette taxe [sur les casinos] correspond plutôt à la définition des taxes donnée à l'article 1er, paragraphe 1, première phrase, de l'Abgabenordnung. ... La taxe sur les casinos doit donc être considérée comme une taxe au sens de l'Abgabenordnung, et plus précisément, au regard de ses dispositions qui régissent exclusivement la situation fiscale des casinos, comme une taxe autonome».

dont les exploitants de casinos sont exonérés, et à prélever les bénéfices des exploitants de casinos à des fins d'utilité publique. En ce qui concerne l'argument des autorités fédérales selon lequel les deux systèmes fiscaux (règles fiscales ordinaires et règles fiscales spéciales applicables aux casinos) poursuivent des objectifs différents, étant donné que les règles fiscales ordinaires visent à générer des recettes dont l'utilisation n'est l'objet d'aucune contrainte, tandis que les impôts perçus en vertu de la législation fiscale spécifique devraient être utilisés à des fins d'utilité publique, la Commission fait observer que l'utilisation indiquée des taxes spéciales (objectifs d'utilité publique) ne change rien au fait que ces taxes servent à compenser les taxes ordinaires.

(159) Les taxes décrites à la section 2.2.2 constituent les taxes ordinaires, étant donné qu'elles s'appliquent de manière générale à toutes les entreprises en Allemagne (impôt sur les sociétés/impôt sur le revenu, taxe professionnelle et charges supplémentaires y afférentes) ou, plus généralement, au secteur des loisirs (taxe sur les spectacles). En l'absence des règles fiscales spécifiques applicables aux exploitants de casinos (en particulier les exonérations fiscales expresses dont bénéficient les exploitants de casinos), ces entrepreneurs seraient soumis aux taxes ordinaires. Les mesures en question sont indissociables du régime fiscal de droit commun, puisque l'exonération fiscale fait explicitement référence aux taxes ordinaires et que la logique de compensation et de prélèvement des mesures ne peut être comprise que par comparaison ou par référence aux règles fiscales ordinaires. C'est ce qui ressort également de la Spielbankverordnung de 1938 et des lois sur les casinos des Länder, dans lesquelles ces deux composantes indissociables de la mesure complexe — à savoir les taxes spéciales et l'exonération des taxes ordinaires — sont toujours réglementées ensemble (dans la Spielbankverordnung de 1938, du moins sous la forme de principes). Étant donné que les mesures sont indissolublement liées au régime de droit commun de l'État membre concerné, il y a lieu de se référer à ce système aux fins de l'analyse de l'avantage et de la sélectivité.

(160) Le traitement fiscal des exploitants de casinos ne peut être considéré comme un cadre de référence distinct, étant donné qu'il ne s'agit pas simplement d'un prélèvement spécial qui, selon sa propre logique, s'ajouterait aux taxes ordinaires; il s'agit plutôt de remplacer les règles fiscales ordinaires. Si les mesures en cause n'étaient que des taxes spéciales supplémentaires pour les exploitants de casinos, en l'absence d'exonérations des taxes normales, ces taxes spéciales pourraient être considérées comme un système de référence distinct, autonome, ayant une logique propre (prélèvement spécial). Or tel n'est pas le cas, étant donné que les taxes spéciales sont indissolublement liées aux exonérations fiscales et qu'elles sont censées servir à compenser les taxes normales.

(161) L'Allemagne et plusieurs parties intéressées estiment que les règles fiscales applicables aux exploitants de casinos (taxe sur les casinos, etc.) constituent le cadre de référence à prendre en considération pour l'appréciation de l'avantage et de la sélectivité concernant les mesures. En outre et à titre subsidiaire, elles font valoir qu'il n'existe pas de cadre de référence ou de conditions normales du marché et qu'aucun avantage sélectif ne peut donc être constaté. En particulier, les autorités fédérales font valoir de manière générale que les taxes ordinaires ne s'appliquent en principe pas aux exploitants de casinos, étant donné qu'ils constituent une «exception» et qu'ils sont très différents des entreprises de salles de jeux, raison pour laquelle il n'existe pas de système de référence commun (et le régime fiscal spécifique applicable aux exploitants de casinos constitue un cadre de référence propre). Elles font également valoir que, selon la jurisprudence, les règles fiscales ordinaires ne peuvent constituer le système de référence que pour les personnes auxquelles elles s'appliquent en principe.

(162) Toutefois, les autorités allemandes n'expliquent nullement pourquoi et dans quelle mesure les taxes normales ne seraient pas applicables aux exploitants de casinos. Il est constant que les exploitants de casinos seraient soumis aux taxes ordinaires s'ils n'en étaient pas expressément exonérés par les mesures. Il est important à cet égard que les exploitants de casinos soient soumis aux règles fiscales ordinaires (sans distinction ni adaptation) lorsqu'ils fournissent des services autres que les jeux de hasard. La Commission note également que, en ce qui concerne l'imposition des activités de jeux de hasard des exploitants de casinos, il était nécessaire de prévoir des exonérations expresses des taxes ordinaires afin que les exploitants de casinos ne soient pas tenus de s'acquitter de ces taxes, qui leur seraient normalement applicables et qui leur étaient effectivement applicables avant les exonérations fiscales ([96]).

([96]) Pour soumettre les exploitants de casinos à la TVA en avril 2006, il suffisait de supprimer l'exonération expresse de la TVA de la loi allemande sur la TVA (voir considérant 122 de la décision d'ouverture). Par le passé, certains exploitants de casinos étaient également soumis à la taxe sur les spectacles et à la taxe professionnelle lorsque leurs contrats de concession ne prévoyaient pas d'exonération fiscale correspondante (et qu'ils n'en étaient pas non plus exonérés en vertu d'une autre disposition légale); voir note 126. Avant la Spielbankverordnung de 1938, ils étaient soumis aux taxes ordinaires (voir Rudolf Illing, *Die Rechtsnatur der Spielbankabgabe*, Kiel 1956, A12, Imposition au XIX$^{e}$ siècle), ce qui montre que la Spielbankverordnung de 1938 et les autres dispositions instituant les mesures ont eu un effet réel et ont introduit une dérogation substantielle. En outre, en 1953, l'Allemagne a envisagé de modifier complètement le régime fiscal applicable aux casinos en supprimant toutes les exonérations fiscales et en n'introduisant qu'un impôt supplémentaire (en plus des règles fiscales ordinaires qui auraient été à nouveau applicables) à hauteur de 30 % des recettes brutes tirées des jeux (ibidem., annexe VII).

Les exonérations fiscales en cause ont des effets substantiels (sans lesquels les exploitants de casinos seraient soumis aux taxes ordinaires) et non pas simplement des effets de nature formelle ou déclaratoire (ce serait le cas si la suppression des exonérations ne changeait pas la situation, parce que les exploitants de casinos, par exemple, seraient exonérés des mêmes taxes en vertu d'autres règles fiscales plus générales) ([97]). Les juridictions allemandes ont également considéré que, en l'absence de règles fiscales spécifiques, les exploitants de casinos seraient soumis aux règles fiscales ordinaires, notamment parce que les taxes spéciales (taxe sur les casinos et, le cas échéant, autres taxes spéciales) sont expressément considérées comme des substituts aux taxes ordinaires (effet libératoire) ([98]).

(163) D'une manière plus générale, il est toujours possible, comme l'Allemagne le fait, de trouver des caractéristiques spécifiques qui caractérisent certaines entreprises ou certains secteurs (qu'il s'agisse de leurs activités spécifiques ou du cadre réglementaire non fiscal qui leur est applicable): toutefois, de telles particularités ne suffisent pas pour considérer que ces entreprises ou secteurs seraient soumis à un système de référence distinct s'ils étaient soumis aux taxes ordinaires en vertu des règles fiscales ordinaires. Toutefois, la différence de situation factuelle et juridique de certaines entreprises peut, dans une certaine mesure, être pertinente au cours de la deuxième étape de l'analyse, comme expliqué plus en détail à la section 4.2.5.3.1.

(164) Tentant de limiter la pertinence des exonérations explicites aux fins de l'examen de la sélectivité (elles établissent un lien évident avec les règles fiscales ordinaires et constituent une dérogation à ces règles), l'Allemagne fait également valoir que ces exonérations ne sont pas à l'origine de la différence de traitement fiscal, mais qu'elles ne sont qu'une conséquence des taxes spéciales (dans le but d'éviter la double imposition). Toutefois, cela ne change rien au fait que, en l'absence de ces exonérations, les exploitants de casinos seraient soumis aux taxes ordinaires dont relèvent normalement ces entrepreneurs et activités.

(165) Il n'en demeure pas moins que les taxes spéciales acquittées par les exploitants de casinos sont censées remplacer les taxes ordinaires (compensation), ce qui indique également que les règles fiscales ordinaires constituent le cadre de référence pertinent. Ce n'est pas uniquement l'existence de taxes spéciales (et d'un traitement fiscal différent) qui justifie l'exonération des taxes ordinaires. Au contraire, la justification réside dans le fait que les taxes spéciales sont censées servir de compensation pour les taxes normales. Ce n'est que dans ce cas que les exonérations sont la conséquence logique des taxes spéciales, puisqu'il convient d'éviter une double imposition ([99]). De même, l'existence de taxes spéciales n'est justifiée que par le fait que les règles fiscales ordinaires ne permettent pas de prélever suffisamment les bénéfices des casinos ([100]). Ainsi, la conception et la logique du traitement fiscal spécifique (compensation et prélèvement) ne sont compréhensibles qu'en rapport avec le niveau d'imposition prévu par les règles normales d'imposition, c'est-à-dire par rapport auxdites règles.

(166) Il est donc exact que les exonérations fiscales sont la conséquence des taxes spéciales. Toutefois, les exonérations ne sont justifiées et pour ainsi dire «neutres» (c'est-à-dire qu'elles ne servent à éviter une double imposition) que si les taxes spéciales compensent effectivement les taxes ordinaires et n'entraînent pas une charge fiscale moindre que les règles fiscales normales (sans cela, il ne peut y avoir de «double imposition»). Étant donné que rien n'assure (voir considérant 177) que les taxes spéciales entraînent au moins une charge fiscale aussi élevée que les règles fiscales ordinaires (et que l'Allemagne indique même que les règles fiscales spéciales pourraient, voire devraient, entraîner une imposition moins élevée que les règles fiscales normales en cas de mauvais résultats), les exonérations fiscales ne peuvent pas être considérées comme une mesure qui sert uniquement à éviter la double imposition. Les exonérations fiscales ne sont pas simplement la conséquence logique de l'existence de taxes spéciales. Elles vont au-delà de la simple prévention de la double imposition: elles permettent la non-imposition d'un montant qui peut être égal à la différence entre la charge fiscale normale et la charge fiscale résultant des taxes spéciales. Elles ne sont donc pas neutres aux fins de l'appréciation et devraient être pleinement prises en compte. Dans la mesure où l'argument de l'Allemagne vise à justifier la mesure par la logique interne du régime fiscal (troisième étape de l'examen de la sélectivité), nous l'examinerons plus en détail à la section 4.2.5.3.2.

([97]) L'Allemagne n'affirme pas que les exonérations fiscales seraient juridiquement superflues (purement confirmatives) parce qu'elles découleraient, par exemple, des principes généraux de l'imposition en droit allemand. Voir arrêt du Tribunal du 20 septembre 2019, Havenbedrijf Antwerpen et Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Commission, T-696/17, ECLI:EU:T:2019:652, points 137 à 139 et 156.

([98]) Voir, par exemple, arrêt du Bundesfinanzhof du 8 mars 1995 (II R 10/93) («Effet libératoire de la taxe sur les casinos par rapport aux taxes normalement à percevoir»). Voir également section 2.2.3 et considérant 37 (compensation).

([99]) Voir note 22.

([100]) Voir considérant 38.

(167) En ce qui concerne le critère de l'avantage, SBN fait valoir que les deux régimes fiscaux sont très différents, qu'il n'existe pas de conditions normales de marché pour les exploitants de casinos [comme dans l'affaire Kernkraftwerke Lippe-Ems ([101])], que le cadre de référence pour l'examen de ce critère doit être recherché dans la législation fiscale nationale et qu'il convient de tenir compte de l'objectif du régime fiscal spécifique. Ces arguments contestent que les règles fiscales ordinaires décrites à la section 4.2.5.1 puissent servir de cadre de référence pour apprécier l'existence d'un avantage et le caractère sélectif des mesures. Il est donc pertinent de les apprécier conjointement avec les autres arguments relatifs au système de référence utilisé par la Commission. Les arguments de SBN sont inopérants dans la mesure où SBN ne conteste pas que, en l'absence des règles fiscales spécifiques, les exploitants de casinos seraient soumis aux impôts normalement applicables en vertu des règles fiscales générales en vigueur en Allemagne. SBN n'explique pas non plus pourquoi les règles fiscales ordinaires, telles que décrites à la section 4.2.5.1, ne devraient pas constituer le cadre de référence. À cet égard, de grandes différences entre les deux régimes fiscaux ne signifieraient pas que les règles fiscales ordinaires, telles que décrites à la section 4.2.5.1, ne constituent pas le cadre de référence, mais simplement que les règles fiscales applicables aux exploitants de casinos sont différentes, ce qui conforte la thèse selon laquelle elles dérogent à ces règles fiscales ordinaires. La référence faite par SBN à l'affaire Kernkraftwerke Lippe-Ems n'est pas pertinente, étant donné que cette jurisprudence ne concernait pas des exonérations des taxes *normalement* applicables (et des taxes spéciales de substitution), mais des taxes spéciales *supplémentaires* pour certains entrepreneurs (les taxes spéciales ne devraient pas, contrairement à ce qui est le cas en l'espèce, exonérer les exploitants de casinos des taxes ordinaires). En outre, l'objectif de politique publique des taxes spéciales (taxe sur les casinos, etc.) n'est pas pertinent pour déterminer le cadre de référence et les conditions normales du marché (imposition normale) ([102]).

4.2.5.1.2. Champ d'application territorial du cadre de référence, répartition des compétences au sein des autorités allemandes pour l'imposition des exploitants de casinos et d'autres exploitants

(168) Dans leurs observations, certaines parties intéressées (SHSWSN) se sont référées à la jurisprudence de la Cour relative à la dévolution symétrique des compétences fiscales et à la sélectivité régionale. Ils expliquent que les deux systèmes fiscaux (règles fiscales ordinaires et règles fiscales spécifiques) relèvent de deux compétences législatives distinctes (l'État fédéral ou les Länder), raison pour laquelle le régime fiscal spécifique constitue le seul cadre de référence possible.

(169) Contrairement à ce que soutient la SHSWSN, un cadre de référence peut être aisément défini en l'espèce, étant donné que les taxes spéciales sont censées servir de compensation pour les taxes ordinaires dont les exploitants de casinos sont expressément exonérés (voir section 2.2.3).

(170) En outre, la jurisprudence de la Cour relative à la sélectivité régionale, à laquelle se réfère SHSWSN ([103]), n'est pas pertinente en l'espèce, étant donné que l'État fédéral n'a pas délégué (en principe) à ces unités territoriales (qu'elles soient symétriques ou non) le pouvoir de fixer les règles fiscales applicables aux (à toutes les) entreprises situées dans des unités territoriales inférieures au niveau fédéral. Aucun opérateur économique autre que les exploitants de casinos ne fait l'objet de règles fiscales spécifiques établies au niveau des Länder qui remplacent les taxes ordinaires telles que l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu ou la taxe professionnelle. Les exploitants de casinos sont également soumis aux règles fiscales normales lorsqu'ils fournissent des services autres que les jeux de hasard ou des services étroitement liés aux jeux de hasard. Les Länder ne sont pas compétents en principe (même pour les exploitants de casinos) pour déterminer les règles fiscales ordinaires en vigueur sur leur territoire (notamment en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu et la taxe professionnelle).

(171) En outre, au moins une partie des mesures fiscales spécifiques (exonération de l'impôt sur les sociétés/impôt sur le revenu et de la taxe professionnelle) sont fixées par l'État dans la législation nationale ou la législation fédérale et les exploitants de casinos (y compris pour leurs activités de jeux de hasard) sont soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires comme toutes les autres entreprises. Par conséquent, l'affirmation selon laquelle le régime fiscal spécifique applicable aux exploitants de casinos serait déterminé par les seuls Länder est inexacte. De même, le fait que les règles fiscales ordinaires doivent être imputées uniquement à l'État fédéral est inexact. Les Länder peuvent décider s'ils appliquent ou non une taxe sur les spectacles et s'ils exonèrent les casinos de taxes municipales (taxe sur les publicités et taxe sur les spectacles). Les villes peuvent déterminer le montant de la taxe professionnelle et, dans le cadre fixé au niveau des Länder, les caractéristiques (assiette et taux d'imposition) de la taxe sur les spectacles. Ainsi, dans l'exercice de leur compétence, les Länder peuvent, au moins dans une certaine mesure, organiser à la fois les règles fiscales ordinaires et spécifiques. Mais l'État fédéral participe également à l'imposition des casinos. Il est compétent pour l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu (actuellement, il accorde une exonération de ces impôts en vertu de l'article 6, paragraphe 1, de la Spielbankverordnung de 1938), ainsi que pour la taxe sur le chiffre d'affaires (jusqu'en 2006, il a accordé une exonération de la TVA aux casinos).

([101]) Arrêt de la Cour du 4 juin 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH/Hauptzollamt Osnabrück, C-5/14 P, ECLI:EU:C:2015:354.

([102]) Toutefois, le fait que les taxes spéciales ont pour objectif de compenser les taxes ordinaires montre clairement que les règles d'imposition ordinaires constituent le cadre de référence.

([103]) Arrêt de la Cour du 6 septembre 2006, Portugal/Commission, C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511.

(172) Par conséquent, l'affirmation selon laquelle les deux systèmes fiscaux (règles fiscales ordinaires et règles fiscales spécifiques) relèvent de deux compétences législatives distinctes, chacune servant à définir un cadre de référence spécifique, l'un s'appliquant à des entreprises fondamentalement différentes de l'autre, est globalement inexacte: en l'espèce, les compétences se chevauchent largement.

(173) Toutefois, la présente décision reconnaît la compétence fiscale des Länder à l'égard des exploitants de casinos (par exemple, chaque Land a ses propres règles en matière de taxe sur les casinos) en appréciant chaque régime (règles fiscales spécifiques applicables aux exploitants de casinos) au niveau du Land concerné et au regard des règles fiscales ordinaires en vigueur dans ce Land. Elle reconnaît également la compétence fiscale des villes en tenant compte de la situation de chaque commune en ce qui concerne les règles fiscales ordinaires qui s'appliqueraient aux exploitants de casinos (montant de la taxe professionnelle, taux d'imposition, assiette et autres caractéristiques de la taxe sur les spectacles).

4.2.5.2. Avantage

(174) Afin d'évaluer si les mesures donnent lieu à un avantage, il est nécessaire de comparer les règles fiscales spécifiques (ou la charge fiscale qui en résulte) avec les règles fiscales normales (voir section 4.2.5.1) (ou la charge fiscale qui en résulte).

4.2.5.2.1. Avantage au sens de la jurisprudence Fútbol Club Barcelona

(175) Pour déterminer si un régime fiscal confère un avantage, il suffit généralement de procéder à une comparaison ex ante des caractéristiques juridiques de la mesure avec les règles fiscales ordinaires. Dans des affaires portant sur une mesure dérogatoire aux règles fiscales ordinaires, notamment dans la jurisprudence France Télécom ([104]) et Fútbol Club Barcelona ([105]), la Cour a jugé que le critère de l'avantage est rempli dès lors qu'un régime accorde simplement un avantage «potentiel» qui ne doit pas nécessairement se concrétiser. Comme l'a indiqué la Cour, considérer que les mesures examinées dans le cadre de ces affaires ne comprennent des aides que si un avantage réel se réalise au cours de tous les exercices fiscaux reviendrait à privilégier des formes d'aide opaques et à favoriser les États membres qui enfreignent la clause de statu quo visée à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. En particulier, le fait que, pour chaque exercice fiscal, l'existence effective d'un avantage (son montant concret) dépend de circonstances extérieures et aléatoires n'empêche pas la Commission de conclure que la mesure constitue un avantage ([106]).

(176) Ainsi qu'il a déjà été exposé dans la décision d'ouverture ([107]), la présente affaire est semblable aux affaires France Télécom et Fútbol Club Barcelona, en ce sens qu'il n'est pas possible d'établir à l'avance que les règles fiscales spécifiques (combinant les exonérations fiscales et les taxes spéciales, ces dernières n'étant pas, contrairement à un taux réduit par exemple, directement liées aux règles fiscales ordinaires) produisent de manière automatique, générale et constante un avantage (ou un désavantage) réel. Le montant des taxes dues dans le cadre du régime fiscal normal et des taxes spéciales dépend de circonstances aléatoires ou du libre choix des entrepreneurs, qui ne constituent pas des caractéristiques juridiques vérifiables ex ante du régime fiscal. Toutefois, il est possible que, dans certaines circonstances, les règles fiscales spécifiques donnent lieu à un avantage réel, ce qui suffit pour conclure que les mesures confèrent un avantage au regard des règles en matière d'aides d'État.

(177) Étant donné qu'un certain groupe d'entrepreneurs est soumis à un traitement fiscal spécifique (les régimes fiscaux spécifiques des Länder qui ne s'appliquent qu'aux exploitants de casinos et remplacent les règles fiscales normalement applicables) et qu'il n'existe pas de disposition générale [telle qu'un mécanisme de récupération ou de compensation ([108])] qui exclurait automatiquement que le traitement fiscal spécifique soit plus favorable que les règles fiscales ordinaires, ce traitement fiscal confère un avantage à cette catégorie d'entrepreneurs.

([104]) France Télécom/Commission, C-81/10 P, points 18, 19, 23 et 24 (voir également les conclusions de l'avocat général Jääskinen dans cette affaire, notamment les points 53, 54, 58, 59 et 62).
([105]) Arrêt de la Cour du 4 mars 2021, Commission/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, ECLI:EU:C:2021:169, points 86 à 89 et 95 à 99.
([106]) France Télécom/Commission, C-81/10 P, points 21 et 22. Commission/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, point 98.
([107]) Considérants 85 à 89 de la décision d'ouverture.
([108]) France Télécom/Commission, C-81/10 P, points 50. Un tel mécanisme garantirait, en adaptant le montant des taxes spéciales, que le montant final de l'impôt payé dans le cadre du traitement fiscal spécifique correspond à la charge fiscale qui aurait résulté des règles fiscales ordinaires.

(178) L'Allemagne fait valoir que la jurisprudence France Télécom n'est pas pertinente, étant donné que, en l'espèce, le bénéficiaire était soumis, à l'exception de certains aspects, aux règles fiscales ordinaires. En revanche, la Commission considère que cette jurisprudence est pertinente, étant donné que les casinos — pour toutes leurs activités qui ne sont pas liées au jeu — sont également soumis aux règles fiscales ordinaires. À l'exception des aspects examinés dans la présente décision, leurs activités de jeux de hasard sont également soumises aux règles fiscales ordinaires (telles que la taxe sur le chiffre d'affaires). En tout état de cause, la Cour n'a pas subordonné son arrêt France Télécom au fait que, en dehors de la mesure examinée, le bénéficiaire était soumis aux règles fiscales ordinaires.

(179) Plusieurs exploitants de casinos (SHSWSN, FBS, SBN) font valoir qu'ils ne bénéficiaient d'aucun avantage du fait des règles fiscales spécifiques qui leur sont applicables, étant donné que leur charge fiscale aurait été moindre en vertu des règles fiscales ordinaires. Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence ([109]), la question de savoir si l'avantage s'est *réalisé*, c'est-à-dire si les mesures ont effectivement procuré un avantage aux bénéficiaires individuels, n'est pertinente qu'au stade de la récupération.

(180) Toutefois, à Hambourg et conformément à l'exposé des motifs mentionné aux considérants 176 et 177, la dernière modification législative (introduction d'une taxe compensatoire, voir considérant 26) garantit qu'aucun avantage ne peut être conféré à l'exploitant du casino à partir du 1er janvier 2024. À cet égard, la Commission note que le calcul du montant de la taxe qui serait dû en vertu des règles fiscales ordinaires repose sur l'application régulière de ces règles fiscales ordinaires sur la base d'hypothèses généralement admises, voire prudentes ([110]).

4.2.5.2.2. Prétendue compensation d'un service d'intérêt économique général

(181) ECA fait valoir i) qu'un éventuel avantage fiscal ne constituerait qu'une compensation de l'État pour les services d'intérêt économique général fournis par les casinos allemands et ii) que les exploitants de casinos ont été investis par les Länder d'une mission de service public consistant à endiguer les jeux de hasard illégaux et à créer des moyens contrôlés par l'État pour répondre à la passion irrépressible des hommes pour le jeu. Toutefois, plusieurs des conditions qui, selon la jurisprudence Altmark ([111]), doivent être remplies pour que les compensations de services d'intérêt économique général ne confèrent pas d'avantage ne sont pas remplies par les mesures.

(182) L'Allemagne n'a pas fait valoir et rien n'indique que les entreprises de casinos sont chargées d'obligations de service public clairement définies (au sens de la jurisprudence Altmark). L'Allemagne n'a pas non plus fait valoir que les exploitants de casinos fournissent des services que, dans l'hypothèse d'une gestion économique propre, ils ne reprendraient pas du tout, ou bien pas dans la même mesure ou les mêmes conditions. À cet égard, la Commission constate qu'il n'y a pas d'exploitants de casinos (ou que, par le passé, il n'y a pas toujours eu d'entrepreneurs de casinos) dans certains Länder (et qu'aucun service de ce type n'est ou n'a donc été proposé).

(183) Deuxièmement, les paramètres sur la base desquels est calculée la compensation n'ont pas été établis à l'avance ni, a fortiori, de manière objective et transparente.

(184) Troisièmement, en l'absence de compensation prédéfinie et compte tenu de la conception des mesures (absence de lien avec les coûts des prétendues obligations de service public), il ne saurait être garanti que la compensation ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour couvrir tout ou partie des coûts occasionnés par l'exécution des obligations de service public.

(185) Quatrièmement, il n'existe aucune obligation ([112]) de sélectionner les entreprises en cause au moyen d'une procédure de passation de marché public, ce qui garantirait l'attribution du marché au soumissionnaire capable d'offrir les services au public au moindre coût. En outre, le montant de la compensation n'a pas été déterminé sur la base d'une analyse des coûts qu'une entreprise moyenne aurait engagés.

([109]) Commission/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, points 88 et 101.

([110]) En particulier, l'impôt sur le revenu (normal) est calculé sur la base du taux d'imposition maximal fixé par la loi (un taux inférieur pouvant être justifié par les circonstances de fait). Le mode de calcul de la taxe sur les spectacles est également conforme aux principes énoncés dans la partie de la présente décision relative à la récupération (voir notamment considérant 273).

([111]) Altmark Trans, C-280/00, points 87 à 95.

([112]) Dans certains Länder, les entreprises sont directement définies dans la loi (voir, par exemple, article 2, paragraphe 2, de la loi bavaroise sur les casinos). Dans certains cas, un appel d'offres a été lancé; toutefois, la législation allemande n'impose pas une telle procédure, de sorte qu'il n'est pas garanti que cette procédure ait été mise en œuvre par le passé ni qu'il y soit recouru à l'avenir.

(186) Par conséquent, les mesures ne remplissent pas les conditions énoncées dans la jurisprudence Altmark, qui garantissent que les compensations de services d'intérêt économique général ne donnent pas lieu à un avantage. Au contraire, les mesures sont susceptibles de générer un avantage (un avantage potentiel par rapport aux règles fiscales ordinaires), notamment en l'absence d'un mécanisme de récupération.

4.2.5.2.3. Prétendue conformité des mesures avec le marché

(187) Dans la mesure où SBN fait valoir qu'un investisseur privé aurait également accordé des avantages fiscaux afin d'obtenir les casinos au regard de l'objectif de politique publique (accès réglementé aux jeux de hasard à haut risque), cela peut être considéré comme une indication d'une éventuelle conformité au marché de l'avantage accordé aux exploitants de casinos. Cela étant, l'objectif invoqué par SBN — qui aurait prétendument déterminé l'action d'un hypothétique opérateur privé — est un objectif politique qui correspond précisément à ce que seul l'État peut réaliser et qu'il convient d'ignorer lorsqu'on applique le critère de l'opérateur en économie de marché. En l'espèce, l'État agit en tant que puissance publique. Les mesures fiscales examinées ne sont manifestement pas comparables aux décisions d'investissement d'un investisseur privé. Par conséquent, les mesures ne sont pas conformes au marché.

4.2.5.3. Sélectivité

(188) Pour pouvoir être considérée comme une aide d'État, une mesure doit être sélective, c'est-à-dire qu'elle doit favoriser certaines entreprises ou certaines productions. À première vue, les règles fiscales spécifiques en cause ne profitent manifestement et explicitement qu'aux exploitants de casinos, c'est-à-dire à «certaines entreprises», mais la sélectivité d'un régime fiscal doit, en principe, être appréciée en trois étapes ([113]). La première étape (détermination du système de référence) a fait l'objet de la section 4.2.5.1; les deuxième et troisième étapes sont évoquées dans les considérants suivants.

4.2.5.3.1. Dérogation au système de référence

(189) Lorsque les règles fiscales ordinaires constituent le système de référence, il convient, dans une seconde étape, d'examiner si les mesures dérogent aux règles fiscales «ordinaires» en établissant une distinction entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal normal, dans une situation factuelle et juridique comparable. Comme expliqué plus en détail à la section 2.2.1, les exploitants de casinos sont exonérés de certains impôts auxquels d'autres entreprises sont normalement soumises, tels que l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu, la taxe professionnelle et, dans la mesure où ils fournissent des services de divertissement, l'impôt sur les spectacles (le cas échéant). Ils sont soumis à un régime fiscal spécifique ([114]) qui comprend différents impôts (avec des dénominations, bases d'imposition et taux d'imposition différents) réglementés par chaque Land lui-même. Ce régime spécifique est considéré comme une compensation pour les taxes normales dont les exploitants de casinos sont exonérés (impôt sur les sociétés/impôt sur le revenu, y compris les suppléments correspondants, taxe professionnelle et taxe sur les spectacles). L'appréciation de la sélectivité devrait donc se faire au regard de l'objectif de ces taxes ordinaires (autrement applicables), cet objectif étant en principe lié à (ou exprimé dans) l'événement déclencheur de l'imposition ou à la base d'imposition ([115]). En revanche, l'objectif des taxes spéciales n'est pas pertinent à ce stade de l'examen de la sélectivité ([116]). C'est pourquoi, dans le cadre de la deuxième étape de l'examen de la sélectivité, il importe peu que les taxes spéciales acquittées par les exploitants de casinos servent des objectifs d'intérêt général ou un objectif de politique publique.

(190) Au regard de l'objectif d'imposition des bénéfices poursuivi par l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu (et les suppléments liés) et la taxe professionnelle (voir considérant 156), toutes les entreprises (y compris les prestataires de services de jeux de hasard) se trouvent dans une situation comparable dans la mesure où elles réalisent des bénéfices. La question de savoir si les exploitants de casinos opèrent sur la base de monopoles légaux n'est pas pertinente au regard de cet objectif, notamment parce que ces monopoles ont été considérés par le législateur allemand comme très rentables (voir considérant 38), de sorte que leur imposition est conforme à l'objectif de l'imposition générale des bénéfices en cause. De même, le fait que les exploitants de casinos soient soumis à d'autres taxes spéciales (qui peuvent, dans l'ensemble, donner lieu à un avantage éventuel) ou à des règles de politique publique spécifiques visant à prévenir les addictions, ou que les jeux proposés dans les casinos diffèrent de ceux proposés dans les salles de jeux, n'est pas non plus pertinent au regard de l'objectif de l'imposition générale des bénéfices. C'est pourquoi un éventuel avantage pour les exploitants de casinos résultant des mesures (y compris l'exonération de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu, du supplément de solidarité y afférent et de la taxe professionnelle) est a priori sélectif.

([113]) Arrêt de la Cour du 19 décembre 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, points 36 et 44.
([114]) Cela concerne les recettes générées par les jeux d'argent et de hasard (à l'exception de la taxe sur le chiffre d'affaires, qui est normalement appliquée).
([115]) Arrêt de la Cour du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., point 54; arrêt de la Cour du 19 décembre 2018, A-Brauerei, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, points 39 à 41.
([116]) Arrêt de la Cour du 6 octobre 2021, World Duty Free Group SA/Commission, affaires jointes C-51/19 P et C-64/19 P, point 125.

(191) L'Allemagne fait valoir que la base d'imposition du supplément de solidarité est le montant de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu, raison pour laquelle les exploitants de casinos ne paient pas de supplément de solidarité, même en l'absence d'une exonération dudit supplément. Toutefois, cette argumentation repose sur la prémisse erronée selon laquelle, en vertu des règles fiscales ordinaires, un montant positif ne peut jamais être obtenu en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés/l'impôt sur le revenu. Or, tel n'est le cas que dans le cadre des règles fiscales spécifiques, qui accordent une exonération de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu.

(192) En ce qui concerne la taxe sur les spectacles, dans les villes où elle est perçue, son objectif est de taxer les activités de divertissement (notamment les machines de jeu, les autres jeux de hasard ou les jeux d'argent). Les règlements communaux relatifs à la taxe sur les spectacles prévoient généralement la taxation des machines de jeu, des dispositifs de jeux ou des appareils de jeux, qui constituent aujourd'hui le type de jeux de hasard le plus courant dans les casinos. On peut supposer que les jeux de table proposés dans les casinos sont également couverts. Les activités de jeux de hasard au sens large (en particulier les jeux de table) sont parfois taxées sur la base d'un événement déclencheur générique (par exemple, jeux avec mise en argent, jeux où l'on joue de l'argent, ou jeux d'argent). L'objectif est d'imposer les activités de divertissement sur la base de la somme d'argent dépensée ou misée par une personne qui «se procure un plaisir», comme l'a souligné à plusieurs reprises la jurisprudence des juridictions allemandes ([117]) et comme cela correspond au nom de l'impôt. L'Allemagne ne l'a pas contesté. Au regard de cet objectif, les exploitants de casinos, dans la mesure où ils proposent des services de jeux de hasard (notamment des machines de jeu et des jeux de table), qui constituent un type de «plaisir» et de «jeux de hasard» dans lesquels les joueurs dépensent de l'argent pour leur plaisir, se trouvent dans une situation comparable à celle des salles de jeux et des jeux proposés (ou d'autres activités de divertissement) qui sont soumis à cette taxe. Ainsi, tous ces opérateurs, dans la mesure où ils offrent des services de divertissement (et notamment des jeux de hasard), se trouvent dans une situation comparable au regard de l'objectif de la taxe sur les spectacles.

(193) Étant donné que les mesures soumettent les exploitants de casinos à des règles fiscales spécifiques mais qu'elles ne font pas de distinction entre leurs activités de jeux de hasard (jeux de table et machines de jeu), se fondant au contraire uniquement sur leur qualité d'exploitant de casinos, la sous-catégorie des activités de jeux de hasard exercées par ces opérateurs n'est pas directement pertinente aux fins de l'appréciation de la sélectivité des réglementations. Au regard de l'objectif de la taxe sur les spectacles, les exploitants de casinos, dans la mesure où ils proposent des services de jeux de hasard (par exemple des machines de jeu), se trouvent dans la même situation que d'autres opérateurs économiques soumis à la taxe sur les spectacles, tels que les exploitants de salles de jeux dans lesquels des services de jeux de hasard comparables (machines de jeu) sont proposés. L'argument selon lequel certains règlements relatifs à la taxe sur les spectacles ne couvrent pas spécifiquement les jeux de table est également dénué de pertinence dans la mesure où ce choix de conception des règlements s'explique directement par l'existence des règles fiscales spécifiques: si les jeux de table ne sont pas imposés de manière ciblée dans les règlements relatifs à la taxe sur les spectacles, c'est précisément *parce que* les exploitants de casinos sont généralement exonérés a priori de la taxe sur les spectacles, mais qu'ils sont les seuls opérateurs économiques autorisés à offrir des jeux de table. Certains Länder ont expliqué qu'il incombait aux villes de déterminer si les jeux de table devaient être taxés. Ce faisant, les villes devraient tenir dûment compte des principes actuels de non-discrimination et d'égalité de traitement. Les règles fiscales ordinaires, qui constituent le système de référence pour l'examen de la sélectivité, doivent donc être révisées en l'espèce afin d'éliminer les effets des mesures, notamment de l'exonération de la taxe sur les spectacles. S'il est acceptable que les jeux de table dans les casinos de Bavière ne soient pas soumis à la taxe sur les spectacles (puisque cette taxe n'existe pas dans ce Land), les jeux de table devraient nécessairement être imposés dans les Länder où les activités de divertissement ou, à tout le moins, certains jeux de hasard sont taxés (ce qui est le cas dans tous les Länder autres que la Bavière, dans la mesure où les règlements relatifs à la taxe sur les spectacles couvrent les machines de jeu). Comme le montre le fait que certains casinos (à une époque où ils proposaient principalement ou exclusivement des jeux de table) étaient soumis à la taxe sur les spectacles avant d'en être exonérés, il serait sélectif, dès la conception même, de ne pas soumettre les jeux de table à la taxe sur les spectacles, et cela conduirait à une situation dans laquelle les limites du système de référence ont été clairement définies de manière arbitraire ou partisane ([118]). De même, il serait discriminatoire au regard de l'objectif potentiel et secondaire de la taxe sur les spectacles (voir considérants 196 à 198) d'imposer les machines de jeu dans les salles de jeux, mais pas les jeux de table alors qu'ils présentent au moins le même potentiel de dépendance.

([117]) «[L'impôt sur les spectacles] repose sur l'idée générale selon laquelle une taxe supplémentaire pour la collectivité peut également être imposée à celui qui se procure un plaisir» [arrêt du Bundesverfassungsgericht du 10 mai 1962 (1 BvL 31/58, BVerfGE 14, 76), points 13 et 15]. En outre, les «frais de divertissement du joueur» (arrêt du Bundesverwaltungsgericht du 13 avril 2005, 10 C 5.04), c'est-à-dire les mises des joueurs ou, par exemple, les recettes brutes tirées du jeu retenues comme valeur de remplacement, servent de «bien fiscal réel». Cela s'explique par le fait que «l'impôt vise à grever la capacité économique [du joueur] qui se traduit par l'utilisation de ses revenus et de son patrimoine pour son plaisir» [voir arrêt du Bundesfinanzhof du 21 février 2018 (II R 21/15), point 21]. Cela se reflète dans les différents règlements communaux relatifs à l'impôt sur les spectacles.

([118]) Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni, affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P.

(194) Le fait que (comme l'Allemagne l'a fait valoir) les jeux de hasard proposés par les casinos sont généralement interdits (à moins qu'une concession spécifique n'ait été accordée) alors que l'offre de jeux dans les salles de jeux est une activité économique normale qui ne requiert qu'une autorisation n'est pas pertinent au regard de l'objectif poursuivi par la taxe sur les spectacles. En outre, les exploitants de casinos étaient et sont toujours en possession de concessions légales pour leurs activités (et l'Allemagne ne conteste d'ailleurs pas la légalité des jeux et des concessions). Par conséquent, l'argument selon lequel aucune taxe sur les spectacles ne devrait être perçue pour les jeux illégaux n'est pas pertinent. L'argument avancé par l'Allemagne selon lequel les jeux proposés par les casinos ne sont pas en concurrence avec les jeux proposés par les salles de jeux (voir section 4.2.3) — ce que la Commission conteste de toute façon — n'est pas non plus pertinent au regard de l'objectif de la taxe sur les spectacles, qui s'étend à de nombreux types d'activités de divertissement très différents ([119]).

(195) L'Allemagne fait également valoir que les jeux de table proposés dans les casinos sont à plus forte intensité de main-d'œuvre que l'exploitation de salles de jeux. Toutefois, cela n'est pas non plus pertinent au regard de l'objectif de la taxe, qui est d'imposer des sommes d'argent dépensées ou misées par des personnes qui se procurent un plaisir ([120]). En outre, dans certaines villes ou certains Länder, les casinos ne proposent pas de jeux de table, et les jeux de table ne représentent généralement qu'une faible part du chiffre d'affaires réalisé dans les casinos.

(196) Selon les autorités allemandes, la taxe sur les spectacles peut en outre poursuivre l'objectif extrafiscal de réduire l'addiction au jeu (c'est-à-dire réduire l'attractivité des jeux de hasard, considérés comme une activité risquée ou indésirable pour la société) ([121]).

(197) Toutefois, un tel objectif secondaire et purement éventuel ne peut être pris en compte dans l'examen de la sélectivité: certains types de divertissements qui sont soumis à l'impôt sur les spectacles dans de nombreuses villes ne sont ni des activités à risque ni des activités socialement indésirables ([122]), de sorte que ce prétendu objectif secondaire n'est pas pertinent, ou du moins ne l'est pas toujours. En outre, cet objectif secondaire est tout simplement l'expression du fait que toute charge fiscale pesant sur une activité la rend moins attrayante (du côté de la demande ou du côté de l'offre) ([123]), toutes choses étant égales par ailleurs: ainsi, cet objectif serait la conséquence directe de l'objectif primaire, sans qu'il se distingue de cet objectif primaire ni nécessite une conception différente de l'impôt, de sorte qu'une appréciation séparée n'est pas nécessaire. En outre, les juridictions allemandes ont expressément déclaré que même si l'impôt sur les spectacles poursuivait un tel objectif supplémentaire, cela ne devrait pas remettre en cause l'objectif primaire de l'impôt ni son rapport avec les frais de divertissement du joueur ([124]).

(198) En tout état de cause, les jeux proposés dans les casinos publics et, partant, les opérateurs économiques eux-mêmes, se trouvent, au regard d'un tel objectif secondaire, dans une situation comparable à celle des salles de jeux (et des jeux qui y sont proposés), car tous ces jeux présentent un danger pour le public et suscitent une dépendance. Si les deux types de jeux (ceux proposés dans les casinos publics et ceux proposés dans les salles de jeux) peuvent comporter des risques différents et, de ce fait, être soumis à des cadres réglementaires différents (voir section 2.1), ni l'Allemagne ni les parties intéressées ne font valoir que ces situations factuelles et juridiques différentes, prises dans leur ensemble, permettent de considérer les jeux comme étant suffisamment différents au regard de l'objectif de l'impôt sur les divertissements. L'Allemagne affirme au contraire que le cadre réglementaire plus strict applicable aux exploitants de casinos publics reflète le risque plus élevé de développement d'une assuétude associé aux jeux qu'ils proposent (et que, à l'inverse, la réglementation plus souple applicable aux salles de jeux reflète le risque plus faible

([119]) Le rapport de concurrence entre les spectacles érotiques et les machines de jeu, qui sont souvent soumis aux mêmes taux de taxation des spectacles par les villes, est manifestement moins étroit que le rapport de concurrence entre les machines de jeu exploitées dans les salles de jeux et celles exploitées dans les casinos.

([120]) Arrêt du Verwaltungsgericht de la Sarre du 25 septembre 2015 (3 K 527/14, DE:VGSL:2015:0925,3K527.14.0A), point 20: Conformément à la jurisprudence générale sur les taxes sur les spectacles, ce ne sont pas les gains de l'opérateur de jeux qui sont déterminants, mais les mises des joueurs.

([121]) Ordonnance du Bundesverfassungsgericht du 4 février 2009 (1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1-39, DE:BVerfG:2009:ls20090204.1bvl000805, https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2009/02/ls20090204_1bvl000805.html), point 89 («endiguement de l'addiction au jeu»); ordonnance du Bundesverfassungsgericht du 3 septembre 2009 (1 BvR 2384/08), points 33 et suivants; arrêt du Bundesverwaltungsgericht du 13 avril 2005 (10 C 5.04).

([122]) Par exemple, l'utilisation d'appareils musicaux (à titre onéreux). Voir également la réponse de la Saxe-Anhalt du 13 septembre 2019 à la demande de renseignements du 12 avril 2019.

([123]) Arrêt du Bundesverfassungsgericht du 3 septembre 2009 (1 BvR 2384/08), point 33.

([124]) Arrêt du Bundesverwaltungsgericht (Cour administrative fédérale) du 13 avril 2005 (10 C 5.04, DE:2005:130405U10C5.04.0), point 52: «Ce critère de substitution devrait bien entendu être établi de telle sorte qu'il ne remette pas en cause le critère d'imposition primaire, qui reflète de manière adéquate les dépenses des joueurs dans les jeux et divertissements, ni son effet réel sur le plan de l'imposition».

que comportent les jeux proposés dans ces établissements) et que les casinos publics luttent contre l'assuétude au jeu au moyen de leur cadre réglementaire, et non au moyen de taxes. Cela signifie que les différences juridiques qui existent entre les cadres réglementaires (non fiscaux) de chacun des jeux concernés reflètent (compensent) déjà les différences factuelles entre ces jeux (en ce qui concerne le risque de dépendance), de sorte qu'ils se trouvent en définitive dans une situation équivalente au regard de l'objectif (secondaire) poursuivi par la taxe. Rien n'indique non plus que le cadre réglementaire spécifique applicable aux exploitants de casinos publics éliminerait totalement les risques liés à leur offre de jeux et que, pour cette raison, les casinos publics ne devraient pas être soumis à l'impôt sur les divertissements. Il en va de même pour les exploitants de salles de jeux qui sont soumis à l'impôt sur les divertissements, bien que leurs activités soient également régies par un cadre réglementaire spécifique visant à limiter les risques liés aux jeux sur les plans de la dépendance, de la santé publique et de la protection des joueurs. Aux fins de l'impôt sur les divertissements et au regard des objectifs qu'il poursuit, les deux types d'opérateurs économiques (et les deux types de jeux) peuvent donc être considérés comme se trouvant dans une situation comparable.

(199) D'une manière plus générale, l'argument selon lequel les exploitants de casinos publics (et tous les jeux qu'ils proposent) devraient, pour atteindre l'objectif poursuivi par l'impôt sur les divertissements, être soumis à ce dernier au même titre que les salles de jeux est étayé par les déclarations de plusieurs Länder (dans leurs réponses aux questions de la Commission), selon lesquelles les exploitants de casinos publics seraient soumis à l'impôt sur les divertissements s'ils n'en étaient pas exonérés en vertu de la loi. Il ressort également de la jurisprudence des tribunaux allemands que les taxes spécifiques acquittées par les exploitants de casinos publics compensent les taxes normales ([125]), y compris l'impôt sur les divertissements, ce qui n'aurait guère de sens si les exploitants de casinos publics (et les jeux qu'ils proposent) ne relevaient pas du champ d'application de cet impôt. Aussi est-il fréquent que les exploitants de casinos publics soient expressément exonérés de l'impôt sur les divertissements en vertu des règlements municipaux en la matière, ce qui prouve là encore que leur offre de jeux est en principe considérée comme relevant du champ d'application de l'impôt sur les divertissements et de son objectif. Par ailleurs, dans le passé, certains exploitants de casinos publics ont acquitté l'impôt sur les divertissements (à la suite de sa création et avant l'introduction des exonérations fiscales y afférentes) ([126]). Jusqu'à présent, les communes percevaient (via un transfert en provenance des Länder) une partie de la taxe sur les casinos (prélevé sur les recettes brutes tirées de tous les jeux proposés dans les casinos publics), prélèvement destiné à compenser les pertes de recettes résultant de l'exonération de l'impôt sur les divertissements (et de la taxe professionnelle) ([127]).

(200) Il faut donc en conclure que l'avantage éventuel découlant des mesures est, à première vue, sélectif.

4.2.5.3.2. Justification

(201) Il appartient à l'Allemagne de démontrer en quoi les mesures à première vue sélectives pourraient être justifiées (et ne seraient donc pas sélectives) en invoquant des arguments qui résultent directement des principes fondateurs ou directeurs du système de référence ou qui se fondent sur des mécanismes inhérents nécessaires au bon fonctionnement et à l'efficacité du système ([128]).

(202) Mis à part l'argument selon lequel une justification ne peut être donnée lorsqu'il n'existe pas de système de référence commun (hypothèse qui, selon l'Allemagne, est valable en l'espèce mais que la Commission conteste), les autorités allemandes ont simplement fait observer qu'il convenait d'avoir égard au principe constitutionnel visant à éviter la double imposition et, partant, une imposition excessive ([129]). Cet objectif peut être considéré comme un principe directeur du système fiscal allemand: il est garanti par la jurisprudence de la Cour constitutionnelle fédérale portant sur le principe de proportionnalité ([130]).

([125]) Arrêt du Niedersächsischer Staatsgerichtshof (NdsStGH) du 11 juin 2007 (StGH 1/05, NdsVBI 2007, 239): «Dans le Land de Basse-Saxe, la taxe sur les casinos est régie par la loi sur les casinos («NSpielbG»). Il s'agit d'un impôt distinct, complet par lui-même, qui ne peut être réparti entre, respectivement, une part imputable à l'impôt fictif sur le revenu/les sociétés, une autre part imputable à la taxe professionnelle fictive, une autre part imputable à l'impôt fictif sur les divertissements, etc. et une autre part qui constitue à proprement parler la taxe sur les casinos». Voir également le raisonnement exposé à la section 2.2.3 concernant le caractère libératoire des taxes spécifiques (notamment de la taxe sur les casinos).

([126]) Hans G. Schmitz, Die Spielbankabgabe in der Bundesrepublik Deutschland (La taxe sur les casinos au sein de la République fédérale d'Allemagne), FinanzArchiv 1965, p. 476 et 480 (à propos du casino de Bad Homburg). Voir également les pages 492 à 494 et la page 496. Autrefois, les casinos se concentraient exclusivement sur les jeux de table.

([127]) Voir les notes de bas de page 20 et 162. L'Allemagne a confirmé qu'une telle procédure de compensation (des pertes de recettes résultant de l'exonération de l'impôt sur les divertissements et de la taxe professionnelle) était appliquée en Basse-Saxe ou qu'elle pourrait l'être dans tous les Länder à l'exception du Bade-Wurtemberg (et des villes de Berlin, de Brême et de Hambourg en raison de leur statut particulier de villes-États).

([128]) Arrêt de la Cour du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos e.a., point 65.

([129]) L'objectif de l'imposition à concurrence du seuil de viabilité économique évoqué par l'Allemagne ne peut être pertinent aux fins de l'appréciation que dans la mesure où il est semblable à celui du principe visant à éviter la double imposition et, partant, une imposition excessive. Dans la mesure où il constituerait une référence à un objectif concret des règles fiscales spécifiques, ce principe n'est pas un principe directeur du système de référence.

([130]) Arrêt du Bundesverfassungsgericht (Cour constitutionnelle fédérale) du 18 janvier 2006, (2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97), points 44 et 46.

(203) Toutefois, l'Allemagne, par une simple référence au principe constitutionnel visant à éviter la double imposition et, partant, une imposition excessive, n'a pas démontré dans quelle mesure l'avantage (éventuellement illimité) conféré par les mesures serait justifié par ledit principe, et encore moins en quoi celui-ci pourrait être considéré comme proportionné ([131]). En outre, les arguments avancés par l'Allemagne ne peuvent avoir pour seul but que de justifier un allégement de la charge fiscale pesant sur les exploitants de casinos publics, conformément aux règles fiscales spécifiques, précisément *parce que* le régime fiscal *normal* (le seul système de référence permettant de déterminer l'existence d'un avantage en vertu de la réglementation en matière d'aides d'État) serait présumé entraîner une imposition excessive. Or, si tel est le cas, l'Allemagne n'explique pas pourquoi ni dans quelle mesure. L'idée que l'application de règles fiscales normales aboutirait à une imposition excessive est, elle aussi, diamétralement opposée à l'hypothèse initiale du législateur allemand selon laquelle un régime fiscal normal ne serait pas suffisant (et aboutirait à une charge fiscale trop faible) pour pratiquer un prélèvement sur les bénéfices anormalement élevés des exploitants de casinos publics.

(204) Cette partie du problème est exclue du champ d'application de la présente décision, qui porte sur les différences d'imposition par rapport au régime fiscal normal, puisque l'Allemagne avait l'intention de justifier les réductions ad hoc au titre du régime fiscal *spécifique* réservé aux exploitants de casinos publics en invoquant la nature excessive du régime fiscal *normal* (et la nécessité d'appliquer des réductions ad hoc): les réductions ad hoc spécifiques font partie intégrante du régime fiscal spécifique et entrent par conséquent dans le champ d'application des mesures qu'il convient d'apprécier au regard du régime fiscal normal. L'Allemagne n'apporte pas non plus la preuve que la charge fiscale pesant sur les exploitants de casinos publics (au titre du régime fiscal spécifique) aurait été considérée comme excessive. Dans la seule affaire (connue de la Commission) portant sur l'imposition excessive d'exploitants de casinos publics en Allemagne, la juridiction allemande a conclu que le régime fiscal réservé aux exploitants de casinos publics dans le Land concerné n'était pas, en soi, à l'origine de l'imposition prétendument excessive de l'exploitant concerné, bien que ce dernier ait été contraint de cesser son activité ([132]).

(205) Quoi qu'il en soit, le fait de définir les mesures (taxes spécifiques destinées à compenser les exonérations de l'impôt normal accordées aux casinos publics) sans faire référence au niveau d'imposition au titre du régime fiscal normal ni à une éventuelle valeur de substitution en cas d'imposition excessive ([133]) ne garantit pas qu'une telle justification puisse être fournie de manière proportionnée.

(206) Certaines parties intéressées, tels que le SBN et, dans une certaine mesure, les autorités fédérales allemandes, font valoir que le régime fiscal spécifique dont bénéficient les exploitants de casinos publics poursuit avant tout des objectifs réglementaires (c'est-à-dire qu'il doit permettre aux exploitants de casinos publics d'accomplir leur mission de service public), ce qui constituerait une justification par rapport à la logique de la fiscalité. Les objectifs invoqués sont contredits par les faits ([134]), la structure du régime fiscal spécifique ([135]) et la jurisprudence ([136]). Ils n'ont rien à voir avec les régimes fiscaux concernés (l'impôt sur les sociétés/le revenu, la taxe professionnelle, l'impôt sur les divertissements) et ne peuvent se justifier par les principes directeurs (internes) du régime fiscal normal. Dans la pratique, ils n'ont pas été fixés de manière uniforme ([137]). De plus, étant donné que les mesures ne font référence à aucune valeur de substitution objective en rapport avec la protection de la viabilité économique des exploitants de casinos publics, compte tenu de leur mission de service public, rien ne garantit que la justification avancée puisse être fournie de manière proportionnée et appropriée.

#### 4.2.5.4. Conclusion

(207) Compte tenu de ce qui précède, les mesures comportent un avantage sélectif en faveur des exploitants de casinos publics, excepté la ville de Hambourg à partir du 1er janvier 2024.

([131]) La jurisprudence requiert que la justification soit conforme au principe de proportionnalité et qu'elle n'excède pas les limites de ce qui est nécessaire, en ce sens que l'objectif légitime poursuivi ne pourrait pas être atteint par des mesures de moindre ampleur (affaires jointes C-78/08 à C-80/08,Paint Graphos e.a., point 75; Affaires jointes C-51/19 P et C-64/19 P, World Duty Free Group/Commission, point 140).

([132]) Arrêt du Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern du 20 janvier 2016 (3 K 234/13).

([133]) Certaines dispositions de la législation des différents Länder applicable aux casinos publics, autorisant le ministère du Land à réduire la charge fiscale (au moyen de réductions ad hoc), comportent une référence au seuil de viabilité économique. Toutefois, les réductions ad hoc viennent en sus de l'avantage potentiellement illimité déjà conféré au titre des régimes spécifiques applicables dans les différents Länder et ne peuvent donc pas être proportionnées.

([134]) Dans certains Länder, il n'existe pas de casino public ou alors les exploitants de casinos publics ont disparu du marché, souvent en raison de la charge fiscale élevée que font peser sur eux les taxes spécifiques.

([135]) Dans de nombreux Länder, la législation applicable aux casinos publics ne contient pas de dispositions permettant de réduire les taxes spécifiques en vue d'atteindre l'objectif affiché. Lorsque de telles dispositions existent, elles ne visent pas à garantir à tout prix la capacité financière des exploitants de casinos, a précisé l'Allemagne.

([136]) Au contraire, il ressort de la jurisprudence que le seuil de viabilité économique a servi de plafond à l'imposition supplémentaire (allant au-delà du régime fiscal normal, jugé insuffisant pour atteindre l'objectif de prélèvement sur les bénéfices des casinos) et non de principe suivant lequel les exploitants de casinos publics pouvaient être imposés à un taux inférieur à celui prévu par le régime fiscal normal, voir la note 25 de bas de page.

([137]) Comme en témoigne le fait que certains exploitants de casinos publics ont dû déposer le bilan après avoir saisi la justice pour contester, en vain, les taxes spécifiques élevées qu'ils devaient acquitter.

### 4.3. **Aides nouvelles ou existantes**

(208) Conformément à l'article 1er, point b) i), du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil ([138]), les aides sont considérées comme des «aides existantes» si ces dernières existaient «avant l'entrée en vigueur du TFUE dans l'État membre concerné»; sont visés «les régimes d'aides et aides individuelles mis à exécution avant et toujours applicables après l'entrée en vigueur du TFUE dans les États membres respectifs». Le TFUE ([139]) est entré en vigueur en Allemagne le 1er janvier 1958 (dans les Länder ouest-allemands) et le 3 octobre 1990 (dans les Länder est-allemands).

(209) Conformément à l'article 1er, point c), du règlement (UE) 2015/1589, la notion d'«aide nouvelle» inclut également les «toute modification d'une aide existante». Pour être considérée comme une aide nouvelle, toute modification doit être substantielle et non simplement formelle: une modification ne saurait être qualifiée de purement formelle ou administrative lorsqu'elle est «susceptible d'influer sur l'évaluation de la compatibilité de la mesure d'aide avec le marché intérieur» ([140]). Dans ce contexte [voir l'article 4 du règlement (CE) no 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 ([141])], toute réduction de l'intensité de l'aide ou de son champ d'application constitue également une modification ([142]). En outre, c'est dans l'hypothèse où la modification affecte le régime initial dans sa substance (modification substantielle) que le régime en tant qu'aide existante s'en trouve transformé. Or, lorsque la modification est «clairement détachable du régime initial» ([143]), seul l'élément détachable du régime modifié est considéré comme une aide nouvelle.

(210) Dès lors, il convient d'examiner si les mesures ont été introduites avant l'entrée en vigueur du TFUE (section 4.3.1) et, dans l'affirmative, si ces aides «existantes» ont fait l'objet d'une modification après l'entrée en vigueur du TFUE (section 4.3.2). Dans tous les cas (c'est-à-dire pour l'ensemble des Länder), il semble que le traitement fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics [tel qu'il était applicable pendant la période de récupération ([144])] n'existait pas avant l'entrée en vigueur du TFUE et que, par conséquent, il ne constitue pas une aide existante. Il ressort de la section 4.3.1, en particulier, que dans certains pays, aucune mesure n'a été mise à exécution avant l'entrée en vigueur du TFUE. À la section 4.3.2.1, il est indiqué que, dans certains autres Länder, les mesures mises à exécution avant l'entrée en vigueur du TFUE ne constituaient pas la base du traitement fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics pendant la période de récupération. En outre, et à titre subsidiaire, il est soutenu que même si certaines mesures existaient, voire ont été mises à exécution avant l'entrée en vigueur du TFUE, elles ont fait l'objet de modifications substantielles et significatives après l'entrée en vigueur du TFUE et avant le début de la période de récupération (voir les sections 4.3.2.2.2 et 4.3.2.2.3 concernant la réduction de la taxe sur les casinos ainsi que la section 4.3.2.3 concernant l'introduction d'un nouvel impôt normal).

#### 4.3.1. *Situation avant l'entrée en vigueur du TFUE*

##### 4.3.1.1. *Länder de l'Est*

(211) Dans les Länder de l'Est (y compris Berlin-Est), les exploitants de casinos publics (c'est-à-dire chaque exploitant de casino public et tous les casinos publics pour une durée indéterminée) étaient soumis à des taxes spécifiques (une taxe sur les casinos d'un taux de 85 %) et étaient exonérés de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés ([145]), de la taxe professionnelle et de l'impôt sur les divertissements, conformément à deux dispositions législatives adoptées avant le 3 octobre 1990 ([146]). Ces Länder bénéficiaient donc déjà d'un régime (à part entière et pour lequel aucune autre mesure d'exécution ou complémentaire n'était nécessaire) avant l'entrée en vigueur du TFUE.

([138]) Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil, du 13 juillet 2015, portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 248 du 24.9.2015, p. 9, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1589/oj).

([139]) Voir la note 33 de bas de page.

([140]) Arrêt de la Cour de justice du 28 octobre 2021, Eco Fox Srl e.a. contre Fallimento Mythen Spa e.a., affaires jointes C-915/19 à C-917/19, ECLI:EU:C:2021:887, point 41.

([141]) Règlement (CE) no 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) no 659/1999 du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (JO L 140 du 30.4.2004, p. 1, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2004/794/oj).

([142]) Par exemple, le fait de limiter le champ d'application de l'aide à certains bénéficiaires. Commission/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, points 134 à 136.

([143]) Arrêt du Tribunal du 30 avril 2002 dans les affaires jointes T-195/01 et T-207/01, Government of Gibraltar//Commission, ECLI:EU:T:2002:111, point 111.

([144]) Compte tenu du délai de prescription de dix ans, cette période court à partir du 8 mars 2007 (voir considérant 267).

([145]) Ils étaient de surcroît exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires, de l'impôt sur le capital et du droit d'apport, ainsi que de l'impôt sur les lots (perçu par les Länder). Ces exonérations ne sont toutefois plus applicables.

([146]) Article 1er de l'ordonnance du 27 mars 1990 relative à la perception d'une taxe sur les casinos («Anordnung über die Erhebung einer Spielcasinosteuer») (Journal officiel I, no 22, p. 217); article 6 du règlement du 4 juillet 1990 portant autorisation des casinos publics («Verordnung über die Zulassung öffentlicher Spielcasinos») (Journal officiel I, no 50, p. 952).

(212) Dans deux Länder de l'Est (à savoir Berlin-Est et le Land de Saxe), des taxes spécifiques à part entière avaient été «mises à exécution» avant l'entrée en vigueur du TFUE, puisque des casinos avaient déjà été ouverts et soumis au régime fiscal spécifique existant avant l'entrée en vigueur du TFUE ([147]).

(213) Dans les autres Länder de l'Est, il existait déjà des régimes fiscaux spécifiques à part entière avant l'entrée en vigueur du TFUE, sans toutefois qu'ils soient véritablement «mis à exécution», puisqu'il n'y avait pas encore de casinos dans ces Länder ([148]). En ce qui concerne, en particulier, le terme «mis à exécution», il ressort du libellé de l'article 1er, point b) i), du règlement (UE) 2015/1589, que les aides existantes ne désignent pas, au sens de cette disposition, les aides individuelles ou les régimes d'aides instaurés avant l'entrée en vigueur du TFUE dans l'État membre concerné, mais seulement ceux mis à exécution dans l'État membre après cette date ([149]).

(214) Les régimes existant dans ces autres Länder de l'Est (Brandebourg, Mecklembourg-Poméranie occidentale, Saxe-Anhalt et Thuringe) avant l'entrée en vigueur du TFUE ne peuvent donc pas être considérés comme des mesures existantes, et les aides accordées au titre de ces mesures constituent nécessairement des aides nouvelles. Seuls les régimes mis à exécution à Berlin-Est et en Saxe peuvent être considérés comme ayant existé avant l'entrée en vigueur du TFUE.

(215) Dans la mesure où ils n'ont pas été modifiés après l'entrée en vigueur du TFUE, les régimes en vigueur à Berlin-Est et en Saxe constituent des aides existantes: en conséquence, il y a lieu d'examiner si et dans quelle mesure ces mesures ont fait l'objet de modifications substantielles après l'entrée en vigueur du TFUE. Cet examen fait l'objet de la section 4.3.2.2.

#### 4.3.1.2. *Länder de l'Ouest*

(216) Il est exact que les *principes généraux* en matière d'imposition des exploitants de casinos publics (application d'un régime fiscal spécifique ayant le prélèvement sur les bénéfices pour objectif) ont été définis bien avant l'entrée en vigueur du TFUE (dans la loi de 1933 et dans le règlement de 1938 sur les casinos publics). Cependant, cette législation est trop vague [«*lex imperfecta*» d'après les juridictions allemandes ([150])] et ne peut donc pas être considérée comme une législation instituant une aide d'État. Contrairement à ce que soutient l'Allemagne, il ne peut être considéré que le règlement de 1938 sur les casinos prévoit l'exonération des taxes régionales et municipales pour les exploitants de casinos publics. L'article 6, paragraphe 2, du règlement en question était bien trop imprécis pour être directement appliqué (il ne l'a d'ailleurs jamais été). En effet, il ne faisait que donner aux autorités compétentes la possibilité [l'autorisation ([151])] d'introduire à une date ultérieure des exonérations de taxes régionales et municipales, ce qui exigeait l'adoption d'autres «mesures d'exécution». La loi de 1933 et le règlement de 1938 sur les casinos ne peuvent donc pas être considérés comme des dispositions instituant une aide d'État. Le fait que certains exploitants de casinos publics aient continué, après 1938, à acquitter l'impôt sur les divertissements ou la taxe professionnelle ([152]) prouve qu'ils n'en étaient pas exonérés en vertu du règlement de 1938 sur les casinos publics. De même, le règlement de 1938 sur les casinos n'a pas établi de régime fiscal spécial suffisamment précis (la taxe sur les casinos y est mentionnée, mais ses caractéristiques fondamentales, notamment le taux d'imposition, n'ont pas été définies, rendant nécessaire l'adoption de mesures d'exécution). En outre, l'argument (avancé par l'Allemagne) selon lequel la loi de 1933 et le règlement de 1938 sur les casinos seraient suffisamment précis au point d'être considérés aujourd'hui comme un régime existant (unique) est contredit par la situation actuelle où chaque Land élabore son propre régime fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics (ce qui explique que les règles fiscales applicables aux exploitants de casinos varient parfois considérablement d'un Land à l'autre et qu'il convient plutôt de considérer chaque régime fiscal spécifique comme un régime autonome). Les dispositions trop imprécises de la loi de 1933 et du règlement de 1938 sur les casinos sont donc sans incidence sur la qualification en tant qu'aide nouvelle ou existante.

([147]) Le premier casino de Berlin-Est a été inauguré en mai 1990 (Alexanderplatz). En Saxe, le premier casino a été inauguré en juillet 1990 (Dresde).

([148]) Le premier casino dans le Brandebourg a été inauguré en 1998 (Cottbus). Le premier casino en Mecklembourg-Poméranie occidentale a été inauguré en 1997 (Heringsdorf). Le premier casino de Saxe-Anhalt a été inauguré en 1993 (Magdebourg). Dans le Land de Thuringe, le premier casino a été inauguré en 2005 (Erfurt).

([149]) Arrêt de la Cour de justice du 7 décembre 2017, Irlande/Commission, C-369/16 P, ECLI:EU:C:2017:955, points 28 à 30.

([150]) Arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du 26 juin 1996 (II R 1/95), point 18. Voir également article premier du deuxième règlement du 18 août 1933 sur les casinos publics, qui prévoit que le niveau des taxes spécifiques doit être fixé au moment de l'octroi de la concession à l'exploitant de casino public.

([151]) Bundestag allemand, imprimé 13/3084 (https://dserver.bundestag.de/btd/13/030/1303084.pdf) du 22.11.1995, p. 25.

([152]) Voir la note de bas de page 126.

(217) En outre, ainsi que l'indique la section 4.1, les régimes des Länder constituent des mesures complexes qui comportent deux volets indissociables (d'une part l'application de taxes spécifiques et, d'autre part, l'exonération des impôts normaux). Sous cet angle, une appréciation séparée ou distincte des différents aspects (indissociables) de ces mesures ne tiendrait pas compte de leur nature spécifique. Aussi convient-il d'apprécier en premier lieu les mesures en tant que telles, c'est-à-dire en tant que mesures à part entière, et non les sous-mesures individuelles qui, en toute logique, n'existent pas de manière autonome. Ainsi, si certaines caractéristiques des régimes en cause (par exemple, les taxes spécifiques) n'ont pas été déterminées avant l'entrée en vigueur du TFUE, ces derniers ne peuvent pas constituer des aides existantes, puisqu'ils n'existaient pas encore en tant que mesures. Le seul fait que certaines exonérations fiscales, telles que l'exonération de l'impôt sur les sociétés/sur le revenu, aient pu être instaurées avant l'entrée en vigueur du TFUE ne peut constituer un facteur décisif, étant donné que ces mesures antérieures n'ont pas été assorties de mesures complémentaires ni de mesures d'exécution ([153]).

(218) C'est le cas, par exemple, dans tous les pays où des exonérations de taxes locales et des taxes spécifiques ont été introduites pour la première fois dans les années 1970 et où il n'existait pas de casinos publics auparavant. À Berlin-Ouest, Brême et Hambourg, ainsi qu'en Basse-Saxe, en Rhénanie-du-Nord - Westphalie et en Sarre par exemple, il n'existait pas de «mesure» (à part entière) avant l'entrée en vigueur du TFUE et, de ce fait, aucun traitement fiscal spécifique ne pouvait être «mis à exécution» (puisqu'il n'existait encore aucun casino public) (voir la section 4.3.2.1.1 au sujet de la situation dans ces Länder après l'entrée en vigueur du TFUE).

(219) Dans les autres Länder de l'Ouest (Bade-Wurtemberg, Bavière, Hesse, Rhénanie-Palatinat et Schleswig-Holstein), certaines mesures (à part entière) existaient déjà avant l'entrée en vigueur du TFUE, mais elles ne concernaient pas les exploitants de casinos publics ni les casinos publics en général et avaient un horizon temporel limité. En effet, ces mesures ne visaient que les entreprises qui existaient déjà à l'époque considérée, toutefois pour une durée déterminée et uniquement aux fins de l'exploitation de certains casinos publics (au sujet de l'appréciation détaillée, voir section 4.3.2.1.2).

(220) Dans les Länder visés au considérant 218, où il n'existait pas de «mesures» (à part entière) avant l'entrée en vigueur du TFUE, il ne peut y avoir de mesures «existantes» et le traitement fiscal spécifique (dans sa totalité) constitue nécessairement une aide nouvelle. En ce qui concerne les Länder visés au considérant 219, dans lesquels existaient des mesures à part entière qui n'étaient toutefois pas d'application générale, il convient en outre d'examiner si ces mesures ont servi de base au traitement fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics pendant la période de récupération ([154]) (section 4.3.2.1.2) et (à titre subsidiaire) si elles ont été modifiées après l'entrée en vigueur du TFUE (voir section 4.3.2.2).

4.3.2. *Situation après l'entrée en vigueur du TFUE*

(221) Les dispositions relatives au traitement fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics ont été modifiées à plusieurs reprises après l'entrée en vigueur du TFUE, aussi bien avant qu'après le début de la période de récupération. Pour les cas décrits aux considérants 218 et 219, il n'existait pas, avant l'entrée en vigueur du TFUE, de mesures instituant le traitement fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics pendant la période de récupération. Certaines des modifications apportées après l'entrée en vigueur du TFUE (introduction de la taxe spécifique et exonération des taxes municipales) ont donc abouti à la création des mesures (ce qui explique qu'elles constituent toutes des aides nouvelles). Dans d'autres cas (et, à titre subsidiaire, dans les cas décrits aux considérants 218 et 219), les modifications apportées après l'entrée en vigueur du TFUE sont examinées afin de déterminer si elles constituent des modifications substantielles et significatives.

([153]) En tout état de cause, il est estimé, au vu des arguments présentés dans les sections ci-après (notamment en raison des modifications substantielles apportées après l'entrée en vigueur du TFUE), que l'appréciation séparée des différentes composantes de chaque régime fiscal spécifique ne serait pas de nature à modifier la conclusion selon laquelle tout avantage éventuel accordé aux exploitants de casinos publics constituerait une aide nouvelle.

([154]) Période à partir de 2007 au titre de laquelle une récupération peut a priori être ordonnée (voir considérant 267).

4.3.2.1. *Introduction d'exonérations de taxes régionales et municipales d'application générale (taxe professionnelle et impôt sur les divertissements) ainsi que de taxes spécifiques d'application générale dans les Länder de l'Ouest*

(222) Les exonérations de taxes régionales et municipales *d'application générale* ([155]) (incluant la taxe professionnelle et l'impôt sur les divertissements) ainsi que les taxes spécifiques applicables aux exploitants de casinos publics (notamment la taxe sur les casinos) constituent les principales caractéristiques des régimes fiscaux applicables aux exploitants de casinos publics. Ainsi qu'indiqué dans les deux sous-sections ci-après, les mesures relatives au traitement fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics pendant la période de récupération ont été mises à exécution dans tous les Länder de l'Ouest, conformément à des dispositions législatives adoptées après l'entrée en vigueur du TFUE et avant le début de la période de récupération. Étant donné que dès le début de la période de récupération, les casinos publics bénéficiaient déjà d'un traitement fiscal spécifique au titre de mesures adoptées après l'entrée en vigueur du TFUE, l'aide reçue constitue à première vue une aide nouvelle.

4.3.2.1.1. Länder où il n'existait pas de casinos publics avant l'entrée en vigueur du TFUE

(223) Dans six Länder de l'Ouest (Berlin-Ouest, Brême, Hambourg, Basse-Saxe, Rhénanie-du-Nord - Westphalie et Sarre), aucune taxe spécifique sur les casinos (Spielbankabgabe) ni aucune exonération des taxes régionales et municipales n'avaient été introduites avant l'entrée en vigueur du TFUE (car, avant cette date, il n'existait pas encore de casinos publics dans ces Länder). L'exonération de taxes régionales et municipales d'application générale ainsi que les taxes spécifiques ont été instituées par les lois des Länder après 1958 et avant le début de la période de récupération, comme le montre le tableau 1 ci-dessous.

*Tableau 1*

**Première disposition relative à l'exonération de taxes régionales et municipales ainsi qu'aux caractéristiques fondamentales de la taxe sur les casinos**

| | |
|---|---|
| Berlin (Berlin-Ouest en 1973) | Loi du 13 avril 1973 ([156]) |
| Brême | Loi du 20 février 1978 ([157]) |
| Hambourg | Loi du 24 mai 1976 ([158]) |
| Basse-Saxe | Loi du 25 juillet 1973 ([159]) |
| Rhénanie-du-Nord - Westphalie | Loi du 19 mars 1974 ([160]) |
| Sarre | Autorisation d'un casino public du 22 octobre 1976 (pour le premier casino); Loi du 9 juillet 2003 (d'application générale) ([161]) |

(224) Avant qu'ils n'adoptent ces lois, ces six Länder de l'Ouest n'avaient établi (ni, a fortiori, mis à exécution) encore aucun régime à part entière. Dès lors, étant donné qu'il n'existait pas de régimes «existants» avant l'entrée en vigueur du TFUE, les régimes d'aides en cause aujourd'hui ne peuvent être considérés comme des régimes existants et (toutes) les aides octroyées au titre de ces régimes constituent nécessairement des aides nouvelles (voir également section 4.3.1.2).

([155]) C'est-à-dire applicables à tous les exploitants de casinos publics et à tous les casinos publics pour une durée indéterminée.
([156]) Loi du 13 avril 1973 sur l'autorisation d'un casino public à Berlin («Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank in Berlin») (Journal officiel, p. 646).
([157]) Loi du 20 février 1978 sur l'autorisation d'un casino public («Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank») (Journal officiel du Land de Brême de 1978, p. 67).
([158]) Loi du 24 mai 1976 sur l'autorisation d'un casino public («Gesetz über die Zulassung einer öffentlichen Spielbank») (Journal officiel du Land de Hambourg, nº 22 de 1976, p. 139).
([159]) Loi du 25 juillet 1973 sur l'autorisation des casinos publics («Gesetz über die Zulassung öffentlicher Spielbanken») (Journal officiel du Land de Basse-Saxe, 2, p. 253).
([160]) Loi du 19 mars 1974 sur l'autorisation des casinos publics dans le Land de Rhénanie-du-Nord - Westphalie («Gesetz über die Zulassung öffentlichen Spielbanken im Land Nordrhein-Westfalen») (Journal officiel du Land de Rhénanie-du-Nord - Westphalie, p. 93).
([161]) Loi sarroise du 9 juillet 2003 sur les casinos publics (Journal officiel du 7 août 2003, p. 2136).

(225) Toutefois, en admettant, à titre subsidiaire, que les différentes composantes de chaque régime fiscal spécifique doivent être appréciées séparément (contrairement au principal argument mis en avant aux considérants 216 et 217, selon lequel les régimes n'existent pas tant que toutes leurs caractéristiques complémentaires, à savoir les taxes spécifiques et les exonérations fiscales, n'ont pas été clairement définies), l'adoption, après l'entrée en vigueur du TFUE, de lois des Länder instituant, d'une part, une exonération des taxes régionales et municipales et, d'autre part, des taxes spécifiques pour les exploitants de casinos publics, constitue, en tout état de cause, une modification substantielle et significative des régimes fiscaux «existants» réservés aux exploitants de casinos publics (qui bénéficieraient alors de la simple exonération existante de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu). La mesure est ainsi passée d'une simple exonération de l'impôt sur les sociétés/le revenu (non applicable) à une mesure beaucoup plus complexe, en ce sens que les nouvelles taxes spécifiques étaient destinées à compenser les taxes normales (autres que l'impôt sur les sociétés/le revenu) desquelles étaient exonérés les exploitants de casinos publics. Partant, les mesures potentiellement existantes dans les six Länder de l'Ouest concernés changeraient de statut pour devenir, en tout état de cause, des régimes d'aide nouveaux, et l'avantage conféré par ces régimes serait considéré totalité comme une aide nouvelle à compter de la modification (dont la date est antérieure à celle du début de la période de récupération).

4.3.2.1.2. Länder où il existait des casinos publics avant l'entrée en vigueur du TFUE

(226) Dans les cinq autres Länder de l'Ouest (Bade-Wurtemberg, Bavière, Hesse, Rhénanie-Palatinat et Schleswig-Holstein), les exploitants de casinos publics (exerçant leurs activités pendant la période de récupération) sont, selon les autorités allemandes, exonérés des taxes régionales et municipales en vertu de lois que les Länder ont adoptées après l'entrée en vigueur du TFUE (et avant le début de la période de récupération) et sont soumis à des taxes spécifiques (voir tableau 2).

*Tableau 2*

**Première disposition générale relative à l'exonération de taxes régionales et municipales ainsi qu'aux caractéristiques fondamentales des taxes spécifiques dans cinq Länder de l'Ouest**

| | |
|---|---|
| Bade-Wurtemberg | Loi du 23 février 1995 |
| Bavière | Loi du 26 juillet 1995 |
| Hesse | Loi du 21 décembre 1988 |
| Rhénanie-Palatinat | Loi du 19 novembre 1985 |
| Schleswig-Holstein | Règlement du 13 décembre 1994; Loi du 29 décembre 1995 |

(227) Dans ces cinq Länder, cependant, il existait déjà des exploitants de casinos publics avant l'adoption de ces nouvelles règles (énumérées dans le tableau 2) et avant l'entrée en vigueur du TFUE: ces exploitants étaient déjà soumis à des règles fiscales spécifiques avant l'entrée en vigueur du TFUE, de sorte qu'à l'époque (en 1958), lesdites règles fiscales constituaient des mesures existantes. Les mesures énumérées dans le tableau 2 pourraient être considérées comme des mesures existantes si elles ne faisaient que maintenir des mesures existantes instituées avant l'entrée en vigueur du TFUE, étant donné que leur adoption serait considérée comme une modification de nature purement formelle ou administrative. Or, ce n'est nullement le cas. Comme indiqué ci-dessous (voir considérants 228 à 236), les nouvelles lois des Länder instituant des exonérations de taxes municipales et régionales *d'application générale* ainsi que des taxes spécifiques pour les exploitants de casinos publics (voir tableau 2) ne constituent pas des modifications purement formelles. En effet, ces lois ne se sont pas simplement substituées à des dispositions *équivalentes* déjà «existantes» applicables aux exploitants concernés.

(228) D'une part, cette législation a remplacé d'autres dispositions législatives qui avaient été prévues par des traités ou des décisions ministérielles. Étant donné que la fiscalité relève habituellement de la compétence du législateur, tel qu'il ressort des lois adoptées dans les années 1970, ces traités ou ces décisions ministérielles antérieurs ne conféraient qu'un faible degré de sécurité juridique. Si le degré de sécurité juridique associé à la législation connaît un changement (augmentation), la substance des mesures antérieures s'en trouve inévitablement altérée, au point de constituer une modification substantielle et indissociable par laquelle (la totalité de) l'aide se transforme en une aide nouvelle.

(229) D'autre part, il s'avère que le champ d'application (temporel, personnel et matériel) des mesures existantes avant l'entrée en vigueur du TFUE était différent de celui des mesures énumérées dans le tableau 2, de sorte que les mesures antérieures, ainsi qu'il est indiqué aux considérants 230 à 235, ne peuvent être considérées comme la cause ou l'origine, dans les cinq Länder concernés, du traitement fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics pendant la période de récupération. Il n'y aurait par conséquent aucune base juridique pour le traitement fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics pendant la période de récupération si les nouvelles mesures énumérées dans le tableau 2 n'avaient pas été adoptées.

(230) Dans la plupart des Länder [en Bavière ([162]), en Hesse et, en ce qui concerne le casino de Bad Dürkheim ([163]), en Rhénanie-Palatinat, ainsi que dans le Schleswig-Holstein], les autorités allemandes ont tenté de faire valoir que l'exonération de l'impôt sur les divertissements existait déjà avant l'entrée en vigueur du TFUE, tout en reconnaissant qu'elles n'étaient pas en mesure de retrouver la législation censée (supposément) exonérer de la taxe professionnelle et de l'impôt sur les divertissements les exploitants de casinos publics existants et avoir institué les taxes spécifiques avant l'entrée en vigueur du TFUE. Rien ne permet d'affirmer que les règles fiscales spécifiques (exonérations et taxes spécifiques) qui étaient censées s'appliquer avant l'entrée en vigueur du TFUE se seraient appliquées i) pendant une période indéterminée (ou ne seraient devenues caduques qu'après le début de la période de récupération) ii) à chaque exploitant ([164]) iii) en vue de l'exploitation de tout casino public et iv) qu'elles auraient été inscrites dans la loi (sécurité juridique). Par conséquent, aucun élément ne permet de conclure que les mesures, dans leur forme actuelle (d'application générale à tous les exploitants de casinos publics et à tous les casinos publics, applicables pour une durée indéterminée et inscrites dans la loi), ne feraient que maintenir des mesures qui existaient déjà avant l'entrée en vigueur du TFUE. Les éléments de preuve (dispositions instituant un traitement fiscal spécifique avant l'entrée en vigueur du TFUE) recueillis dans d'autres Länder (voir considérant 231) montrent au contraire que les modalités du traitement fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics (avant l'entrée en vigueur du TFUE) étaient précisées dans des contrats de concession ou des décisions ministérielles qui, pour la plupart, étaient d'une durée limitée et ne concernaient que le concessionnaire spécifique par rapport à un casino donné (principe de l'*intuitu personae*). L'expiration de ces mesures après l'entrée en vigueur du TFUE et avant le début de la période de récupération suffit pour conclure que, même si des mesures à part entière (dont le champ d'application matériel et temporel est limité) ont été instituées avant l'entrée en vigueur du TFUE, les dispositions applicables tout au long de la période de récupération constituent des mesures nouvelles (et non des mesures destinées à maintenir des mesures existantes). Rien ne suggère donc que les mesures (taxes spécifiques d'application générale et exonérations de taxes régionales et municipales) constituaient des mesures existantes. Au contraire, elles constituent des mesures nouvelles ou, à titre subsidiaire, des modifications substantielles des mesures préexistantes, en ce qu'elles élargissent le champ d'application matériel, personnel et temporel de ces mesures antérieures et en renforcent la sécurité juridique. Étant donné que ces mesures ont été adoptées avant le début de la période de récupération (voir tableau 2), toutes les aides accordées pendant la période de récupération constituent, dans leur totalité, des aides nouvelles.

(231) Pour ce qui est des autres Länder, la Commission a examiné la base juridique applicable pour l'introduction du traitement fiscal spécifique au moment de l'entrée en vigueur du TFUE.

(232) Dans le Bade-Wurtemberg, des décisions ministérielles précisaient simplement les règles fiscales spécifiques (exonérations fiscales et taxes spécifiques) qui existaient (effectivement) avant l'entrée en vigueur du TFUE et qui s'appliquaient à un exploitant déterminé ayant cessé toute exploitation de casinos publics ([165]) avant le début de la période de récupération. En outre, le traitement fiscal spécifique réservé au casino de Constance était applicable pour une durée limitée et a expiré en 1960 ([166]), soit avant le début de la période de récupération. Par conséquent, le traitement fiscal du ou des exploitants de casinos publics dans le Bade-Wurtemberg pendant la période de récupération constitue une mesure nouvelle, laquelle n'existe pas avant la loi de 1995 mentionnée dans le tableau 2.

([162]) Le Land de Bavière a fourni des documents attestant que les exonérations de taxes municipales devaient normalement être accordées et que les municipalités percevaient une partie de la taxe sur les casinos en compensation de la taxe professionnelle et de l'impôt sur les divertissements. Cela ne prouve toutefois pas que les dispositions d'exonération étaient inscrites dans la loi, ni qu'elles étaient applicables pour une durée indéterminée, ni qu'elles étaient d'application générale à chaque exploitant et à l'exploitation de tout casino public.

([163]) L'un des deux casinos existants au moment de l'entrée en vigueur du TFUE était situé à Bad Dürkheim. Le Land de Rhénanie-Palatinat indique qu'il est notoire que l'exploitant de ce casino public n'a jamais acquitté d'impôts (normaux). Aucun document ne vient toutefois étayer cette déclaration (notamment un document antérieur à l'entrée en vigueur du TFUE, et encore moins la base juridique d'un tel traitement fiscal).

([164]) Avant l'entrée en vigueur du TFUE, un certain nombre de casinos publics (sites) et d'exploitants de casinos publics n'existaient pas encore.

([165]) L'exploitant de casino public qui existait au moment de l'entrée en vigueur du TFUE (Spielbank Baden-Baden GmbH & Co KG, l'exploitant des deux casinos «existants» situés, respectivement, à Baden-Baden et à Constance) a cessé ses activités en 2003, puis il a été remplacé par la société chargée de l'exploitation du casino public de Stuttgart, qui existe depuis 1995 et est exonérée en vertu de la loi du Land de 1995. Cette société a repris l'exploitation des casinos existants de Baden-Baden et de Constance après l'expiration des concessions. Voir https://www.landtag.nrw.de/portal/WWW/dokumentenarchiv/Dokument/MMI17-195.pdf.

([166]) La société d'exploitation qui existait au moment de l'entrée en vigueur du TFUE (Spielbank Baden-Baden GmbH & Co KG) avait été exonérée de la taxe professionnelle et de l'impôt sur les divertissements à titre individuel (spécifiquement) et soumise à la taxe sur les casinos en vertu d'une décision conjointe du 7 octobre 1955 du ministère fédéral de l'Intérieur et du Territoire et du ministère fédéral des Finances. Cette décision s'appliquait toutefois exclusivement au casino public de Baden-Baden et pour une durée indéterminée. Pour ce qui est de l'autre casino public «existant», à savoir celui de Constance, le ministère de l'Intérieur et du Territoire du Land a modifié, le 2 mai 1951, l'instrument d'autorisation sous la forme d'un avenant dont la date d'expiration était fixée au 31 mars 1960 au plus tard; cette autorisation a étendu à l'exploitation du casino de Constance le traitement fiscal spécifique réservé au casino public de Baden-Baden. Initialement, le traitement fiscal spécifique réservé à l'exploitation du casino public de Baden-Baden avait été déterminé par le ministère de l'Intérieur et du Territoire du Land le 30 mars 1950 (conditions spécifiques) et devait expirer le 31 mars 1960.

(233) En ce qui concerne le casino public de Bad Neuenahr (Rhénanie-Palatinat), le traitement fiscal spécifique réservé à son exploitant avant l'entrée en vigueur du TFUE n'avait été établi que pour une durée déterminée et a expiré bien avant le début de la période de récupération ([167]). Cette mesure ne peut par conséquent pas être à l'origine du traitement fiscal spécifique réservé l'exploitant actuel de ce casino public. Le traitement fiscal spécifique en question existe, en réalité, depuis l'introduction de loi de 1985 mentionnée dans le tableau 2, au plus tôt.

(234) Dans de tels cas, il est donc clair que le traitement fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics pendant la période de récupération résulte de dispositions réglementaires postérieures à l'entrée en vigueur du TFUE et qu'il ne consiste pas dans le simple maintien des mesures instituées avant cette date. Même s'il est vrai qu'avant 1958, les seuls exploitants de casinos publics dans le Land de Bade-Wurtemberg et celui de Rhénanie-Palatinat se trouvaient être la Spielbank Baden-Baden GmbH & Co. KG et la société d'exploitation de Bad Neuenahr, et que donc d'une part, tous les exploitants de casinos publics étaient à l'époque exonérés des taxes normales, et que d'autre part, il n'était pas nécessaire de prévoir une exonération fiscale d'application générale, il n'en demeure pas moins que les seules dispositions réglementaires en vigueur avant 1958, fondées sur de simples décisions ministérielles ou accords, n'exonéraient que les deux exploitants de casinos publics en question (pour une durée déterminée et uniquement en ce qui concerne l'exploitation de certains casinos publics), et c'est pourquoi elles ne sont pas assimilables à une exonération générale qui pourrait s'appliquer à d'autres exploitants de casinos publics (à chacun des casinos publics) pendant une période indéterminée, et notamment à tous les exploitants de casinos publics exerçant leurs activités pendant la période de récupération. Même si, comme l'affirme le Land de Rhénanie-Palatinat, le traitement fiscal spécifique à durée déterminée a fait l'objet de prorogations, voire d'innovations régulières, chacune de ces prorogations (après l'entrée en vigueur du TFUE) constitue une modification substantielle (de leur durée dans le temps), donnant ainsi naissance à une mesure nouvelle. Par conséquent, toutes les aides accordées pendant la période de récupération constituent ici aussi des aides nouvelles.

(235) Les résultats de cette étude figurent dans le tableau 3 ci-après:

*Tableau 3*

**Traitements fiscaux spécifiques existant avant l'entrée en vigueur du TFUE et leur évolution (dans cinq Länder de l'Ouest où il existait déjà certains casinos publics avant l'entrée en vigueur du TFUE)**

| | |
|---|---|
| Bade-Wurtemberg | Mesures existantes à durée indéterminée applicables à un exploitant de casino déterminé (Spielbank Baden-Baden GmbH & Co KG) et à un casino public (Baden-Baden), instituées en 1955 (par une décision ministérielle). Ces mesures ont été abrogées en 1995.<br>En ce qui concerne l'autre casino existant (Constance), le même exploitant était soumis à un régime fiscal spécifique en vertu d'une décision ministérielle de 1951, assortie de l'autorisation qui est venue à expiration en 1960.<br>L'exploitant a cessé d'exploiter les deux casinos publics en question en 2003. |
| Bavière | Absence de législation avant l'entrée en vigueur du TFUE (rien n'indique que la mesure existante s'appliquerait à l'exploitant ou aux exploitants de casinos publics exerçant leurs activités pendant la période de récupération ainsi qu'à l'ensemble des casinos publics). |
| Hesse | Absence de législation avant l'entrée en vigueur du TFUE (rien n'indique que la mesure existante s'appliquerait à l'exploitant ou aux exploitants de casinos publics exerçant leurs activités pendant la période de récupération ainsi qu'à l'ensemble des casinos publics). |
| Rhénanie-Palatinat | — Absence de législation avant l'entrée en vigueur du TFUE en ce qui concerne le casino public de Bad Dürkheim (ou son exploitant) (rien n'indique que la mesure existante s'appliquerait à l'exploitant ou aux exploitants de casinos publics exerçant leurs activités pendant la période de récupération ainsi qu'à l'ensemble des casinos publics).<br>— Le traitement fiscal spécifique réservé au casino de Bad Neuenahr (ou à son exploitant) (prévu par un accord) a expiré en 1962. |

([167]) La société d'exploitation existante au moment de l'entrée en vigueur du TFUE (Kasino Bad Neuenahr, Foerster & Co., KG, qui exploitait simultanément le casino public de Bad Neuenahr et celui de Bad Dürkheim) a été exonérée des taxes municipales en ce qui a trait au casino public existant de Bad Neuenahr, et ce en vertu d'un accord conclu le 3 novembre 1948 entre la ville de Bad Neuenahr et la société d'exploitation. L'accord en question n'était valable que pour la durée de l'accord conclu entre l'exploitant du casino public et le Land (voir ci-dessous) et a été remplacé par un autre accord (assorti de nouvelles exonérations de taxes municipales) qui a été conclu le 19 octobre 1962 entre la ville de Bad Neuenahr et la société d'exploitation. Les accords du 11 décembre 1948 et du 26 septembre 1949 entre le Land et l'exploitant des deux casinos publics existants étaient conclus pour une durée de 15 ans. Ils étaient automatiquement reconduits, le Land pouvant toutefois s'opposer à leur reconduction. Les accords du 11 décembre 1948 et du 26 septembre 1949 sont devenus caducs le 1er juillet 1963 en application du règlement du 20 février 1963 (section XIII), en vertu duquel ils ont été remplacés.

| | |
|---|---|
| Schleswig-Holstein | Absence de législation avant l'entrée en vigueur du TFUE (rien n'indique que la mesure existante s'appliquerait à l'exploitant ou aux exploitants de casinos publics exerçant leurs activités pendant la période de récupération ainsi qu'à l'ensemble des casinos publics). |

(236) En résumé, à supposer même que les mesures fiscales spécifiques, qui, au moment de l'entrée en vigueur du TFUE, étaient applicables aux exploitants de casinos publics existants dans ces cinq Länder de l'Ouest (Bade-Wurtemberg, Bavière, Hesse, Rhénanie-Palatinat, Schleswig-Holstein), aient constitué des mesures existantes à l'époque, force est de constater qu'il n'y avait pas de continuité entre ces mesures et les règles fiscales spécifiques instituées par les législations des mêmes Länder applicables aux casinos publics, dispositions qui, avant le début de la période de récupération, constituaient déjà la base du traitement fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics et aux casinos publics concernés lors de ladite période de récupération. Les règles fiscales spécifiques prévues par les législations des Länder applicables aux casinos publics (qui constituent la base du traitement fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics pendant la période de récupération) ne peuvent donc pas être considérées comme des dispositions antérieures à l'entrée en vigueur du TFUE et sont dès lors considérées comme des mesures nouvelles ayant été instituées avant le début de la période de récupération. Les aides accordées pendant la période de récupération sur la base des règles fiscales spécifiques constituent donc nécessairement (dans leur totalité) des aides nouvelles. À titre subsidiaire, la Commission note que, même si la nouvelle mesure (applicable aux exploitants exerçant leurs activités pendant la période de récupération) devait être considérée comme constituant une modification d'une mesure existante (en élargissant son champ d'application personnel, matériel et temporel), toutes les aides accordées pendant la période de récupération résulteraient précisément de cette modification (la mesure existante n'étant pas applicable aux exploitants exerçant leurs activités pendant la période de récupération) et constitueraient donc des aides nouvelles.

#### 4.3.2.2. Modification des taxes spécifiques applicables aux exploitants de casinos publics après l'entrée en vigueur du TFUE

(237) Une modification [allégement ou augmentation ([168])] de la charge fiscale au titre des règles fiscales spécifiques (en modifiant, par exemple, le taux de la taxe sur les casinos) constitue une modification si elle est susceptible d'influer sur l'évaluation de la compatibilité de la mesure d'aide avec le marché intérieur. Le fait de modifier les règles fiscales spécifiques a une influence sur l'importance de l'avantage ([169]) et, partant, sur des aspects essentiels de l'appréciation de la compatibilité des mesures avec le marché intérieur, notamment la proportionnalité (voir section 4.4), l'effet incitatif et le caractère adéquat de l'aide ([170]).

##### 4.3.2.2.1. Réduction générale de la taxe sur les casinos au titre de la mise en œuvre du mécanisme de compensation de la TVA

(238) La mise en place du mécanisme de compensation de la TVA tel quel n'a pas entraîné de modification substantielle des éventuelles mesures «existantes» (voir considérant 119 de la présente décision et la section 3.3.2.1.1. de la décision d'ouverture).

##### 4.3.2.2.2. Réduction (ou augmentation) générale des taux et modification de la structure des taxes spécifiques

(239) La taxe sur les casinos et les autres taxes spécifiques acquittées par les exploitants de casinos publics constituent l'une des principales caractéristiques des régimes fiscaux applicables aux casinos publics. Toutefois, comme le montre le tableau 4, les taux de ces taxes ont fait l'objet de modifications substantielles notables dans l'ensemble des Länder (ils ont été soit réduits, soit, plus rarement, augmentés) ([171]), tout comme la structure de la fiscalité qui a elle aussi été modifiée dans la plupart des Länder (introduction de l'impôt progressif et institution d'une taxe supplémentaire sur les bénéfices, alors qu'auparavant les taxes spécifiques étaient prélevées sur les recettes brutes tirées des jeux).

([168]) Voir également, par analogie, le considérant 209 et la note 142 de bas de page.

([169]) Les modifications apportées aux règles fiscales spécifiques n'ont pas été effectuées en réaction aux modifications apportées aux dispositions du régime fiscal normal, ni parallèlement à celles-ci (voir considérants 244 et 245), et les règles fiscales spécifiques ne prévoient pas de mécanisme qui permettrait d'apparier la charge fiscale à la charge fiscale selon les règles fiscales normales.

([170]) Voir également, par analogie, la notion de «réduction de l'intensité de l'aide» visée à l'article 4, paragraphe 2, point c), du règlement (CE) n° 794/2004.

([171]) Pour que la répartition des prélèvements sur les casinos entre une taxe sur les casinos et une taxe supplémentaire sur les recettes brutes tirées des jeux ne constitue pas une modification de la mesure initiale, encore fallait-il que le taux cumulé (pour chaque fraction des recettes brutes tirées des jeux dans le cas d'une imposition progressive) reste inchangé (et donc que la modification influe sur le calcul et le poids de la charge fiscale).

*Tableau 4*

**Réduction (ou augmentation) du taux de la taxe sur les casinos (y compris d'autres taxes sur les recettes brutes tirées des jeux) et modification de la structure générale de la fiscalité**

| | |
|---|---|
| Bade-Wurtemberg | Loi du 20 novembre 2012 (applicable à partir de 2010) (45-50 % + taxe sur les bénéfices, au lieu de 80 %) |
| Bavière | Loi du 29 avril 1999 (50-70 %, au lieu de 80 %)<br>Loi du 24 avril 2001 (50-70 %, seuils plus élevés)<br>Loi du 9 mai 2006 (50-60 %)<br>Loi du 14 avril 2009 (35-40 %)<br>Loi du 14 avril 2011 (30-35 %)<br>Loi du 24 mai 2019 (25-30 %) |
| Berlin | Loi du 8 février 1999 (80-91 %, au lieu de 85 % à Berlin-Est et de 80 % à Berlin-Ouest)<br>Loi du 3 mars 2010 (applicable à partir du 1er janvier 2010) (40-50 % + taxe sur les bénéfices) |
| Mecklembourg-Poméranie-Occidentale | Loi du 22 avril 2003 (60-80 %, au lieu de 85 %)<br>Loi du 18 décembre 2007 (55-75 %)<br>Loi du 28 juin 2012 (25-45 %) |
| Brême | Loi du 18 décembre 2012 (applicable à partir du 1er janvier 2013) (40 %, au lieu de 80 %) |
| Hambourg | Loi du 16 novembre 1999 (70-90 %, au lieu de 80-90 %)<br>Loi du 23 mai 2014 (55-80 % + taxe sur les bénéfices allant jusqu'à 10 % des recettes brutes des jeux) |
| Hesse | Loi du 13 décembre 2017 (75 % + autres prestations, au lieu de 80 % + autres prestations) |
| Mecklembourg-Poméranie occidentale | Loi du 7 mai 1996 (70-85 %, au lieu de 85 %)<br>Loi du 5 juillet 2004 (50-80 % + taxe sur les bénéfices)<br>Loi du 17 décembre 2009 (applicable à partir du 1er janvier 2007) (25-80 % + taxe sur les bénéfices) |
| Basse-Saxe | Loi du 25 juin 2003 (applicable à partir du 1er septembre 2002) (80 %, au lieu de 70-88 %)<br>Loi du 16 décembre 2004 (applicable à partir du 1er janvier 2005) (50-70 %)<br>Loi du 27 août 2009 (applicable à partir du 1er septembre 2009) (0-75 % + taxe sur les bénéfices) |
| Rhénanie-du-Nord - Westphalie | Loi du 30 octobre 2007 (applicable à partir du 1er janvier 2008) (15-75 % + taxe sur les bénéfices, au lieu de 80 %)<br>Loi du 13 novembre 2012 (applicable à partir du 1er janvier 2012) (45-55 % + taxe sur les bénéfices) |
| Rhénanie-Palatinat | Loi du 22 décembre 2015 (40-90 % + taxe sur les bénéfices, au lieu de 80 %) |
| Sarre | Loi du 9 juillet 2003 (62-72 %, au lieu de 80 %)<br>Loi du 5 mai 2010 (52-62 %)<br>Loi du 4 décembre 2013 (applicable à partir du 1er février 2014) (39-49 % + taxe sur les bénéfices) |
| Saxe | Loi du 9 décembre 1993 (80 %, au lieu de 85 %)<br>Loi du 11 décembre 2002 (50-70 %)<br>Loi du 26 juin 2009 (applicable à partir du 1er janvier 2007) (40-60 %)<br>Loi du 14 juin 2012 (35-55 %) |
| Saxe-Anhalt | Loi du 26 juin 1991 (80-92 %, au lieu de 85 %)<br>Loi du 30 juillet 1997 (50-80 %)<br>Loi du 30 août 2004 (70 %)<br>Loi du 16 décembre 2009 (25-50 % + taxe sur les bénéfices) |

| | |
|---|---|
| Schleswig-Holstein | *Accord financier* relatif à l'exploitation du casino de Lübeck-Travemünde 1959 (80 %), 1964 (83 %), 1971 (85 %), 1972 (85,5 %)<br>*Accord financier* relatif à l'exploitation du casino de Westerland 1949 (80 %), 1966 (71-80 %), 1972 (72-82 %)<br>Loi du 8 juillet 1976 (73-98-88 %)<br>Loi du 14 juin 1982 (73-88 %)<br>Loi du 29 décembre 1995 (80 %)<br>Loi du 8 octobre 2010 (40-55 % + taxe sur les bénéfices)<br>Loi du 25 avril 2012 (30-55 % selon le jeu) |
| Thuringe | Loi du 10 mai 1994 (80 %, au lieu de 85 %)<br>Loi du 27 novembre 1997 (45-80 %)<br>Loi du 29 mars 2011 (25-60 % + taxe sur les bénéfices) |

(240) Le fait que, contrairement à la thèse obscure soutenue tout particulièrement par le Land de Hambourg, le taux de la taxe sur les casinos *puisse* atteindre, à la suite des modifications, le même niveau que le taux d'imposition précédemment en vigueur (jusqu'à 90 % avant et après les modifications) ne suffit pas à conclure à une modification de nature purement formelle ou administrative. Compte tenu des éléments de fait (notamment du montant des recettes brutes tirées des jeux) qui entrent en jeu, indépendamment des caractéristiques du régime, rien ne permet d'affirmer que le taux est effectivement le même. Le passage (dans le Land de Hambourg, en 1999) d'un régime fiscal spécifique dans lequel les recettes brutes tirées des jeux étaient imposées à 80 % (seule une hausse de 10 % supplémentaires était possible) à un autre régime fiscal spécifique dans lequel celles-ci étaient désormais imposées à 70 % (seule une hausse de 20 % supplémentaires était possible) constitue une modification, même si, dans les deux cas, le même taux maximal (hypothétique) était appliqué (soit 90 %). De même, le passage (dans le Land de Hambourg, en 2014) d'un régime fiscal spécifique dans lequel les recettes brutes tirées des jeux étaient imposées à 70 % (seule une hausse de 20 % supplémentaires était possible) à un autre régime fiscal spécifique dans lequel celles-ci étaient désormais imposées à 55 % (seule une hausse de 25 % supplémentaires et un prélèvement supplémentaire sur les bénéfices à hauteur de 10 % maximum des recettes brutes tirées des jeux sont possibles) constitue une modification, même si, dans les deux cas, le même taux maximal (hypothétique) est appliqué (soit 90 %). En outre, il convient de souligner que les modifications apportées à la structure des taxes spécifiques (en instituant une taxe dont la base imposable est calculée non pas sur les bénéfices, mais sur les recettes brutes tirées des jeux) constituent, en tout état de cause, une modification substantielle.

(241) Les modifications énumérées dans le tableau 4 influent sur les caractéristiques constitutives des taxes spécifiques (par exemple, le taux d'imposition et/ou la structure de la taxe pour laquelle l'imposition progressive a été introduite). Ces modifications constituent donc des modifications substantielles de tout régime qui, sur la base des éléments exposés aux considérants de la section 4.3, pourrait être qualifié de régime «existant» ([172]).

(242) Ces modifications ont en outre influé sur la substance même des régimes et constituent à ce titre des modifications indissociables. Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence des tribunaux allemands ([173]), le taux particulièrement élevé (environ 80 %) de la taxe sur les casinos appliqué avant ces modifications a été jugé approprié en vue du prélèvement sur les bénéfices des exploitants de casinos publics, conformément à l'objectif poursuivi par les règles fiscales spécifiques. Ainsi, une réduction de ce taux en l'absence de tout lien avec les règles fiscales normales ou de toute référence à celles-ci pourrait aboutir à une modification de la véritable nature et de l'objectif ultime (et donc de la substance) des régimes fiscaux spécifiques, en transformant un inconvénient prévisible (à savoir un taux d'imposition très élevé et, partant, une charge fiscale plus lourde que celle résultant des dispositions normales) en un avantage. En l'absence de dispositions qui garantiraient que l'imposition n'est pas inférieure à celle prévue par le régime fiscal normal, le fait de modifier la charge fiscale selon les règles fiscales spécifiques porte de surcroît atteinte à la logique de la «compensation» et «du prélèvement» inhérente au traitement fiscal spécifique et, partant, à l'objectif poursuivi. En outre, dans les cas où le régime fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics n'a donné lieu à aucun avantage réel dans le passé, notamment en raison du maintien en vigueur d'un taux d'imposition élevé des casinos publics, l'apparition d'un avantage réel (pendant la période de récupération) à la suite d'une réduction générale des taxes spécifiques signifierait nécessairement que la modification (sous la forme d'une réduction générale des taxes spécifiques) a influé sur l'objectif de «compensation» du traitement fiscal spécifique et, partant, sur sa substance.

(243) Les régimes étant atteints dans leur substance, tout avantage qui en découle constitue, dans sa totalité, une aide nouvelle. Chaque avantage réel dont ont bénéficié les exploitants de casinos publics à la suite de ces modifications ([174]) constitue une aide nouvelle, indépendamment de la qualification (en tant qu'aide existante ou nouvelle) des règles fiscales spécifiques avant que les modifications n'aient été apportées.

([172]) Ne sont qualifiés de «régimes existants» que les régimes qui ont été institués avant l'entrée en vigueur du TFUE, à titre de mesures à part entière, et qui, depuis lors, n'ont fait l'objet d'aucune modification substantielle. De tels régimes n'existent pas dans les Länder de l'Ouest (argument principal exposé aux sections 4.3.1.2 et 4.3.2.1).

([173]) Arrêt du Bundesfinanzhof du 8 mars 1995 (note 26 de bas de page).

([174]) D'après les calculs préliminaires, il n'y a jamais eu d'avantages réels avant ces modifications. Même en supposant que les modifications en question n'influent pas sur la substance des régimes existants et que seule la différenciation fiscale résultant des modifications soit de ce fait considérée comme une aide nouvelle, cela suffirait, d'après les calculs préliminaires, à qualifier d'aide nouvelle tout avantage réel accordé aux exploitants de casinos publics (étant donné que, dans cette situation hypothétique, l'élément dissociable, à savoir la réduction de l'imposition résultant de la modification conformément aux règles fiscales spécifiques, couvre l'avantage réel qui en découle).

(244) Il est vrai, ainsi que le fait valoir le Land de Rhénanie-Palatinat, que certains impôts de droit commun (par exemple le taux de l'impôt sur les sociétés) ont également été réduits au fil du temps. Toutefois, la Commission estime que cela ne suffit pas pour considérer, à l'instar du Land de Rhénanie-Palatinat, que les deux régimes ont connu une évolution parallèle. Les réductions de taxes spécifiques n'ont pas été dictées par une réduction parallèle des taxes normales, pas plus que l'évolution des règles fiscales normales, notamment de la taxe professionnelle et de l'impôt sur les sociétés, auxquelles toutes les entreprises sont soumises, n'a été motivée par une évolution parallèle des taxes spécifiques applicables uniquement aux exploitants de casinos publics. Du reste, ce constat est étayé par le fait que les règles fiscales spécifiques des différents Länder ont évolué différemment (et selon leur propre calendrier), tandis que les modifications des règles fiscales normales (notamment la réduction de l'impôt sur les sociétés mentionnée par le Land de Rhénanie-Palatinat) ont été appliquées uniformément à l'échelon fédéral ou (à l'instar des modifications du taux de la taxe professionnelle ou de celui de l'impôt sur les divertissements) ont été déterminées au niveau municipal. Comme, de surcroît, il n'existe aucun mécanisme automatique qui garantirait que les règles fiscales spécifiques entraînent une charge fiscale équivalente à celle résultant des règles fiscales normales, il n'a pas été possible de réaliser une comparaison précise entre les deux régimes fiscaux, de sorte que, dès le départ, il n'y avait aucun moyen de suivre (précisément) l'évolution de l'un des régimes fiscaux à l'aune de la modification de l'autre. Le Land de Rhénanie-Palatinat admet lui-même que l'évolution dans le temps de l'impôt sur les divertissements ne peut être retracée avec précision et reconnaît ainsi implicitement que les deux régimes n'ont pas pu se développer parallèlement.

(245) Néanmoins, même en cas d'évolution parallèle, il serait en tout état de cause inexact de considérer que, sous prétexte qu'elles n'entraînent pas une charge fiscale différente, ces modifications apportées aux deux régimes fiscaux ne constituent pas des modifications substantielles. Même si des réductions parallèles de la charge fiscale selon les règles fiscales normales et spécifiques ne débouchaient pas sur un avantage (supplémentaire), elles devraient être considérées comme des modifications substantielles, dans la mesure où celles-ci modifient effectivement la charge fiscale qui pèse sur les opérateurs économiques concernés. De même, une réduction de la charge fiscale selon les règles fiscales spécifiques, si elle n'était motivée que par une réduction parallèle des taxes normales, serait contraire à la logique de ces règles, qui est fondée sur le «prélèvement» (et qui devrait être recherchée quel que soit le niveau de la charge fiscale au titre du régime fiscal normal) et, partant, à leur objectif et à leur substance.

(246) Les changements substantiels et significatifs qui résultent de la modification des taux et de la structure des taxes spécifiques conduisent à considérer qu'il est question d'aides nouvelles à compter de la modification (et au regard de la totalité de l'avantage, voir considérants 242 et 243). Cela est vrai à Berlin-Est et en Saxe, où les régimes fiscaux spécifiques ont été institués avant l'entrée en vigueur du TFUE et où, par conséquent, ils constituaient des mesures existantes avant cette modification. Dans les autres Länder (Brandebourg, Mecklembourg-Poméranie occidentale, Saxe-Anhalt et Thuringe, ainsi que tous les Länder de l'Ouest), ces modifications substantielles montrent, à titre subsidiaire, que, en tout état de cause, il existe des aides nouvelles (outre l'argument principal selon lequel le traitement fiscal spécifique réservé aux exploitants de casinos publics exerçant leurs activités dans ces Länder pendant la période de récupération est fondé sur des mesures nouvelles. Pour les Länder de l'Est, voir considérants 213 et 214 et, pour les Länder de l'Ouest, voir sections 4.3.1.2 et 4.3.2.1).

4.3.2.2.3. Réduction temporaire ad hoc des taxes spécifiques dans certaines circonstances

(247) En outre, dans certains Länder, la taxe sur les casinos (ou d'autres taxes spécifiques) est ou a été réduite dans certaines circonstances (voir mesures 2 bis, 2 ter, 4 ter et 4 quater, telles que définies à la section 3.1.4.4 ainsi qu'à l'annexe I et à l'annexe II, parties A et B, de la décision d'ouverture). Les lois instituant ces réductions fiscales ou les décisions ad hoc correspondantes visant à réduire la charge fiscale selon les règles fiscales spécifiques ont également été adoptées après l'entrée en vigueur du TFUE ([175]). Elles constituent, elles aussi, des modifications substantielles des (éventuelles) mesures instituées avant l'entrée en vigueur du TFUE, lesquelles, pour les mêmes raisons que les réductions générales, donnent lieu à des aides nouvelles à compter de la modification et au regard de la totalité de l'avantage (voir considérant 242).

4.3.2.3. *Introduction d'une nouvelle taxe (normale) après l'entrée en vigueur du TFUE, dont sont exonérés tous les exploitants de casinos publics dans tous les Länder*

(248) Selon les autorités allemandes, l'exonération de l'impôt sur le revenu prévue à l'article 6, paragraphe 1, du règlement de 1938 sur les casinos, tel qu'interprété dans l'accord administratif de 1954, couvre les majorations de l'impôt sur les sociétés et celles de l'impôt sur le revenu. Le Solidaritätszuschlag («supplément de solidarité» à l'impôt sur les sociétés) institué en 1991 (avant le début de la période de récupération) en est une. Les exploitants de casinos publics dans tous les Länder sont par conséquent exonérés du supplément de solidarité en vertu de l'article 6, paragraphe 1, du règlement de 1938 sur les casinos. Toutefois, dans la mesure où cet impôt a été institué après l'entrée en vigueur du TFUE, l'exonération dont il fait l'objet constitue, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice ([176]), une mesure «nouvelle» (dans chaque Land). L'instauration de cette nouvelle taxe «normale» constitue une modification substantielle et significative des mesures existantes.

([175]) Et avant l'entrée en vigueur du TFUE, il n'existait pas de règles comparables.

([176]) Arrêt de la Cour de justice 27 juin 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496, point 88, ainsi que les conclusions de l'avocate générale M[me] Juliane Kokott présentées le 16 février 2017, ECLI:EU:C:2017:135, point 92. Voir également, par analogie, l'arrêt de la Cour de justice du 7 décembre 2017, Irlande/Commission, C-369/16 P, ECLI:EU:C:2017:955, points 28 à 30.

(249) Une telle modification transformerait les (éventuels) régimes «existants» (c'est-à-dire les régimes qui existaient déjà avant l'entrée en vigueur du TFUE et qui n'ont pas été modifiés depuis) en régimes d'aide nouveaux. Conformément au raisonnement exposé au considérant 242, une augmentation de la charge fiscale selon les règles fiscales normales (à l'instar de celle qui a résulté de l'instauration du supplément de solidarité en 1991), sans qu'un lien ne soit établi avec les règles fiscales spécifiques ni que celles-ci soient modifiées en parallèle, porte atteinte à l'objectif de compensation poursuivi par les règles fiscales spécifiques et, partant, au fonctionnement même des mesures ainsi qu'à leur substance. Il s'ensuit que l'avantage découlant des régimes constitue une aide nouvelle dans sa totalité à compter de la modification (laquelle précède le début de la période de récupération).

4.3.3. *Conclusion sur la qualification en tant qu'aide existante ou nouvelle*

(250) Pendant la période de récupération, les éventuelles aides qui résultent des régimes fiscaux spécifiques applicables aux exploitants de casinos publics dans les différents Länder constituent des aides nouvelles pour les motifs cumulés exposés aux sections 4.3.1.1, 4.3.1.2, 4.3.2.1, 4.3.2.2 et 4.3.2.2.3. Dans la mesure où ces aides n'ont pas été notifiées à la Commission, elles sont illégales.

4.4. **Compatibilité des mesures d'aide**

(251) Les mesures, lorsque ces dernières sont des aides (ci-après les «mesures d'aide»), constituent des aides au fonctionnement, car elles ne sont pas liées à un investissement ou à un projet déterminé. Des aides au fonctionnement qui se limitent à diminuer les dépenses courantes d'une entreprise faussent la concurrence et ne peuvent pas être déclarées compatibles avec le marché intérieur ([177]).

(252) Les autorités fédérales se sont bornées à faire valoir que les mesures poursuivaient un objectif d'intérêt public (à cet égard, elles ont renvoyé aux arguments qu'elles avaient avancés concernant la mission de service public dont sont investis les exploitants de casinos publics) et que ces dernières étaient nécessaires, appropriées et proportionnées. Les exploitants de casinos à Hambourg et dans les Länder de Hesse et de Basse-Saxe ont vaguement fait valoir que les aides devraient être déclarées compatibles avec le marché intérieur, conformément au raisonnement appliqué par la Commission dans sa décision du 20 septembre 2011 relative aux taxes sur les jeux en ligne au Danemark ([178]), dans la mesure où celles-ci visent à assurer la protection des joueurs.

(253) Il appartient à l'État membre d'exposer en quoi les mesures seraient compatibles avec le marché intérieur, or les autorités allemandes n'ont pas étayé davantage leur point de vue ni indiqué sur quelle base juridique elles s'appuyaient pour déclarer les mesures compatibles avec le marché intérieur. Les exploitants de casinos publics dans les Länder de Hambourg, de Hesse et de Basse-Saxe n'ont pas non plus expliqué précisément en quoi les mesures étaient nécessaires, appropriées et proportionnées.

(254) En raison du manque d'informations ayant trait à certains coûts et compte tenu de l'absence de tout plafond applicable au montant de l'aide (avantage) et d'informations de base sur ce dernier (faute d'informations concernant la charge fiscale résultant des règles fiscales normales), l'aide ne peut, en principe, être considérée comme proportionnée et transparente, ce qui constituerait une condition générale de compatibilité de l'aide avec le marché intérieur. La situation n'est donc pas non plus comparable à celle traitée par la Commission dans sa décision du 20 septembre 2011. La proportionnalité et la pertinence de l'aide en l'espèce sont mises en évidence dans plusieurs rapports économiques desquels il ressort que le taux d'imposition réduit pour les jeux en ligne a été fixé à un niveau approprié (un taux plus élevé aurait signifié un avantage moindre, empêchant l'entrée des exploitants sur le marché légal, alors que l'objectif de la mesure était précisément de la favoriser). Par ailleurs, les décisions antérieures de la Commission en matière d'aides d'État ne sauraient influer sur la légalité d'une décision, car seules les normes objectives du TFUE s'appliquent.

(255) Le raisonnement global des autorités allemandes et, en particulier, l'objectif invoqué comme justification de ces mesures (à savoir permettre aux exploitants de casinos publics de maintenir leurs activités aux fins de l'accomplissement de leur mission de service public) font implicitement référence à l'article 107, paragraphe 3, point c) (à savoir les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités économiques), et à l'article 106, paragraphe 2, du TFUE.

([177]) Arrêt du tribunal du 30 avril 2019, Union des ports de France/Commission, T-747/17, ECLI:EU:T:2019:271, points 134 et 135.

([178]) Dans cette décision, la Commission estimait que le taux d'imposition plus faible pour les jeux en ligne sous la forme d'une taxe additionnelle sur les jeux constituait une aide d'État compatible avec le marché intérieur au titre de l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE, étant donné que, dans le contexte de la libéralisation du marché, cette taxe moins élevée constituait une incitation à ce que ces exploitants demandent une autorisation au Danemark et, ainsi, proposent légalement des jeux en ligne. Elle a vérifié en particulier que le taux d'imposition des jeux en ligne avait été fixé à un niveau approprié (considérant 136) et pas en dessous du minimum nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis par la loi danoise sur les jeux de hasard (considérant 137), garantissant ainsi que la mesure d'aide remplisse le critère de proportionnalité énoncé dans la jurisprudence de la Cour de justice (*ibidem*).

(256) Comme indiqué précédemment, les mesures constituent des aides au fonctionnement qui ne sont pas liées à d'éventuelles dépenses (coûts en capital ou même charges d'exploitation). Les aides au fonctionnement ne peuvent, en principe, pas satisfaire aux conditions d'application de l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE, car de telles aides, dès lors qu'elles se limitent à maintenir une situation existante ou à diminuer les dépenses courantes et habituelles d'exploitation qu'une entreprise aurait de toute manière dû supporter dans le cadre de son activité normale, ne peuvent être considérées comme étant destinées à faciliter le développement d'une activité économique et sont de nature à altérer les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun ([179]). L'Allemagne n'a pas non plus fait valoir qu'il y avait lieu d'assimiler les aides au fonctionnement en question à des aides à l'investissement, ce qui n'est effectivement pas le cas des mesures, puisque les aides au fonctionnement ne sont liées à aucun investissement des bénéficiaires. De plus, l'avantage conféré par les régimes ne fait l'objet d'aucun plafond a priori et ne peut dès lors être proportionné ni fixé au strict minimum nécessaire, de sorte que toute distorsion indue de la concurrence et que tout effet négatif sur les échanges puissent être évités. Les aides ne peuvent donc pas être déclarées compatibles avec le marché intérieur au regard de l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE.

(257) Comme indiqué précédemment (voir section 4.2.5.2.2), l'exploitation de casinos publics ne peut pas être considérée comme constituant un service d'intérêt économique général clairement défini. Par ailleurs, il n'existe pas de mécanisme garantissant le plafonnement de l'aide en question et les paramètres sur la base desquels sont calculés les paiements compensatoires n'ont fait l'objet d'aucun mandat. Même en supposant que les exploitants de casinos fournissent un véritable service d'intérêt économique général (ce que la Commission conteste), rien ne garantit que la compensation qui leur est octroyée ne dépasse pas ce qui est nécessaire pour couvrir le coût net de l'exécution des obligations de service public ([180]). L'aide ne peut donc pas être déclarée compatible au regard de l'article 106, paragraphe 2, du TFUE.

(258) Un exploitant de casino public est d'avis que l'article 107, paragraphe 3, point b), du TFUE constitue la base juridique de la compatibilité d'une éventuelle aide d'État. Les critères de compatibilité applicables dans ces cas de figure sont énoncés dans la communication de la Commission «Critères relatifs à l'analyse de la compatibilité avec le marché intérieur des aides d'État destinées à promouvoir la réalisation de projets importants d'intérêt européen commun» ([181]). Les mesures ne concernent pas un «projet» au sens des critères énoncés aux points 12 et 13 de ladite communication. Elles ne concernent pas non plus un «projet européen d'intérêt commun», car elles n'associent pas plusieurs États membres, conformément aux exigences énoncées au point 16 de la communication.

(259) Partant, le fait que les mesures manquent de proportionnalité (exigence fondamentale de compatibilité) aboutirait en tout état de cause à la non-compatibilité des aides avec le marché intérieur, et ce quelle que soit la base juridique sur laquelle se fonde l'appréciation de la compatibilité.

(260) Compte tenu de ce qui précède, les mesures d'aide sont déclarées incompatibles avec le marché intérieur.

### 5. **MISE EN ŒUVRE ET RÉCUPÉRATION**

(261) Conformément au TFUE et à la jurisprudence constante de la Cour de justice, la Commission est compétente, lorsqu'elle constate l'incompatibilité d'une aide avec le marché intérieur, pour décider que l'État membre intéressé doit la supprimer ou la modifier ([182]).

(262) Compte tenu du fait que les mesures (à l'exception du régime applicable dans le Land de Hambourg à partir du 1er janvier 2024) constituent des aides d'État illégales et incompatibles avec le marché intérieur, les autorités allemandes devraient supprimer ces régimes d'aide (par exemple en abrogeant les règles fiscales spécifiques ou en veillant par d'autres moyens à ce que ces dispositions ne procurent aucun avantage). De plus, elles devraient informer la Commission des mesures prises dans les quatre mois suivant la notification de la présente décision. Les règles fiscales modifiées devraient être appliquées au plus tard à partir de l'exercice fiscal suivant la date de notification de la présente décision (voir considérant 269).

([179]) Arrêt de la Cour de justice du 22 septembre 2020, Autriche/Commission, C-594/18 P, ECLI:EU:C:2020:742, point 119.
([180]) Point 21 (et point 16) Communication de la Commission — Encadrement de l'Union européenne applicable aux aides d'État sous forme de compensations de service public (2011) (JO C 8 du 11.1.2012, p. 15).
([181]) Communication de la Commission — Critères relatifs à l'analyse de la compatibilité avec le marché intérieur des aides d'État destinées à promouvoir la réalisation de projets importants d'intérêt européen commun (JO C 188 du 20.6.2014, p 4.)
([182]) Arrêt de la Cour du 12 juillet 1973, Commission/Allemagne, C-70/72, ECLI:EU:C:1973:87, point 13.

(263) La Cour a également toujours considéré que l'obligation faite à un État membre de supprimer une aide considérée par la Commission comme incompatible avec le marché intérieur visait à rétablir la situation antérieure ([183]). Selon la Cour de justice, cet objectif est atteint lorsque le bénéficiaire a remboursé les montants illégalement octroyés à titre d'aide et a, par cette restitution, perdu l'avantage dont il bénéficiait sur le marché par rapport à ses concurrents, et que la situation antérieure au versement de l'aide est rétablie ([184]).

(264) Conformément à la jurisprudence de la Cour de justice, l'article 16, paragraphe 1, du règlement (UE) 2015/1589 prévoit ce qui suit: «En cas de décision négative concernant une aide illégale, la Commission décide que l'État membre concerné prend toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide auprès de son bénéficiaire».

(265) Les mesures d'aide en cause ayant été mises à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE (faute d'avoir été notifiées à la Commission) et devant, par conséquent, être déclarées illégales et incompatibles avec le marché intérieur, elles devraient être récupérées afin de rétablir la situation antérieure à leur octroi. La période de récupération court à compter de la date de mise à disposition des aides aux bénéficiaires, c'est-à-dire la date d'exigibilité des taxes normales, jusqu'à la date de leur récupération effective. Les montants à récupérer comprennent des intérêts, depuis le moment où les aides ont été mises à la disposition des bénéficiaires jusqu'au moment de leur récupération. Les intérêts sont calculés sur une base composée conformément au chapitre V du règlement (CE) n° 794/2004.

(266) Conformément à l'article 17, paragraphe 1, du règlement (UE) 2015/1589, les pouvoirs de la Commission en matière de récupération de l'aide sont soumis à un délai de prescription de dix ans (ci-après le «délai de prescription»). Conformément à l'article 17, paragraphe 2, dudit règlement, le délai de prescription commence le jour où l'aide illégale est accordée au bénéficiaire. Toute mesure prise par la Commission ou un État membre, agissant à la demande de la Commission, à l'égard de l'aide illégale interrompt le délai de prescription. Par conséquent, la date décisive aux fins de déterminer le début du délai de prescription envisagé audit article 17 est le jour de l'octroi effectif de l'aide. Ainsi, la date à prendre en considération est celle de l'octroi de l'aide au bénéficiaire et non celle de la mise en œuvre d'un régime d'aide. Dans l'hypothèse d'un régime se traduisant par l'octroi périodique d'avantages (ce qui est le cas des mesures en l'espèce), la date d'adoption d'un acte constituant le fondement juridique de l'aide et celle à laquelle les entreprises se verront effectivement attribuer le bénéfice de celle-ci peuvent être séparées par un laps de temps important. Dans un tel cas, aux fins du calcul du délai de prescription, l'aide doit être considérée comme ayant été accordée au bénéficiaire uniquement à la date à laquelle elle est effectivement octroyée à ce dernier ([185]). Par conséquent, le délai de prescription commence à courir chaque année à compter de la date d'exigibilité des taxes normales, même si l'acte juridique établissant l'aide a pu être adopté avant cette date.

(267) L'obligation faite à l'Allemagne de récupérer l'aide porte donc sur les dix années précédant la première demande d'informations adressée par la Commission à l'Allemagne concernant les mesures d'aide. La première demande d'informations ayant été transmise le 8 mars 2017, la récupération commence à courir à partir de l'exercice fiscal 2007. Partant, seules les aides accordées sur la base des régimes d'aides après le 8 mars 2007 peuvent être considérées comme des aides nouvelles donnant lieu à récupération.

(268) Le montant de l'aide récupérée est égal à l'écart positif entre le montant de la taxe que les exploitants de casinos publics auraient acquittée conformément aux règles fiscales normales et le montant de la taxe que ces derniers ont effectivement acquitté conformément aux règles fiscales spécifiques, en tenant compte des effets cumulés de l'ensemble des mesures (y compris des réductions ad hoc des taxes spécifiques) sur toute la période de récupération. Comme, selon les règles fiscales spécifiques, un exploitant peut, en fonction de l'exercice fiscal et des circonstances particulières, aussi bien avoir bénéficié d'avantages que subi de préjudice, l'avantage à récupérer correspond à la somme (éventuellement) positive de ces montants (positifs et négatifs), y compris les intérêts de récupération. Il est ainsi certain que l'avantage effectivement conféré par les mesures pendant la période de récupération sera récupéré. Dans ce cas précis, le recours à cette méthode est justifié par le raisonnement qui sous-tend l'appréciation des

([183]) Arrêt de la Cour du 21 mars 1990, Belgique/Commission, C-142/87, ECLI:EU:C:1990:125, point 66.
([184]) Arrêt de la Cour du 17 juin 1999, Belgique/Commission, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, points 64 et 65.
([185]) France Télécom/Commission, C-81/10 P, points 80 à 85.

régimes d'aides (existence d'un «avantage potentiel» dont la mise en œuvre ne sera examinée qu'au cours de la phase de récupération). L'Allemagne, renvoyant à sa législation fiscale nationale (règles fiscales normales), a avancé des arguments qui, dans ce cas précis, c'est-à-dire lorsque les mesures peuvent donner lieu aussi bien à des avantages qu'à des inconvénients, plaident en faveur d'une telle approche globale sur plusieurs exercices fiscaux plutôt que d'une approche annuelle. Plus particulièrement en ce qui concerne la taxe sur les bénéfices, elle a évoqué la possibilité de reporter les pertes d'un exercice sur un autre (sur l'exercice suivant et/ou précédent) ([186]), mais aussi les amortissements et les réserves, autrement dit, de mettre en place des mécanismes permettant de compenser les bénéfices et les pertes, et de répartir la charge fiscale sur plusieurs années. Par ailleurs, l'Allemagne a déclaré que le droit fiscal allemand offrait la possibilité de compenser les dettes fiscales sur plusieurs années civiles ([187]). Cette approche semble également conforme à l'idée selon laquelle il convient d'évaluer d'un point de vue global les mesures indissociables, qui ont des conséquences diverses et multiples, ce qui veut dire qu'il faut tenir compte de leurs inconvénients respectifs ([188]). Par conséquent, il convient de procéder à la récupération en adoptant la même approche, c'est-à-dire en ne considérant pas les exercices fiscaux séparément et indépendamment les uns des autres.

(269) L'Allemagne devrait en principe procéder à la récupération immédiate et effective de l'aide conformément à l'article 16, paragraphes 2 et 3, du règlement (UE) 2015/1589. Les mesures étant de nature fiscale et concernant, au moins en partie, des taxes dues annuellement, il ne peut être procédé à l'appréciation pour un exercice fiscal donné qu'après la clôture de celui-ci. Par conséquent, l'appréciation portant sur l'exercice fiscal au cours duquel la présente décision est adoptée (ci-après «l'exercice fiscal en cours») ne sera réalisée qu'après la clôture dudit exercice fiscal.

(270) La charge fiscale résultant des règles fiscales normales devrait être déterminée par les autorités allemandes sur la base des règles généralement applicables en matière d'impôt sur les sociétés, d'impôt sur le revenu (et de majorations y afférentes), de taxe professionnelle et d'impôt sur les divertissements.

(271) En particulier, il convient, au moment de calculer l'impôt sur les divertissements dû par les exploitants de casinos publics, de tenir compte du fait que les règlements municipaux relatifs à l'impôt sur les divertissements n'ont, pour la plupart, pas été expressément conçus pour s'appliquer aux casinos publics et aux jeux qu'ils proposent, en raison de l'exonération fiscale dont bénéficient les casinos publics en vertu des législations des Länder sur les casinos. Ainsi, à aucun moment de leur histoire récente, les villes ([189]) n'ont eu l'occasion d'exercer leur compétence en matière d'imposition des exploitants de casinos publics. En conséquence, les autorités compétentes pour déterminer les principales caractéristiques de l'impôt sur les divertissements devraient se placer dans la situation qui aurait été la leur en l'absence des mesures évaluées dans la présente décision. En l'absence d'exonération de l'impôt sur les divertissements (et de taxes spécifiques), les villes auraient dû décider de la manière de taxer les activités de divertissement (et, en l'absence d'exonération, n'auraient pas pu faire valoir qu'une imposition n'était pas envisageable en raison de l'exonération). À cet égard, les villes devraient en particulier respecter les principes généraux du droit de l'Union et du droit allemand (tels que le principe de non-discrimination) ainsi que les principes fiscaux spécifiques régissant l'impôt sur les divertissements. Il convient donc d'inviter les autorités allemandes à transmettre, dans les quatre mois suivant la notification de la présente décision, la méthode appropriée de calcul de l'impôt sur les divertissements applicable aux exploitants de casinos publics dans chaque ville. À cet égard, elles devraient prendre en considération les points suivants.

(272) L'impôt sur les divertissements devrait être appliqué en fonction de l'événement déclencheur le plus approprié, en tenant compte de l'objectif qu'il poursuit et des éventuelles spécificités des jeux proposés dans les casinos publics. Cela signifie en particulier que, compte tenu de la similitude entre les jeux proposés dans les casinos publics et ceux proposés dans les salles de jeux ([190]), il convient que les villes appliquent des modalités comparables d'imposition pour les jeux de hasard et d'argent. Les jeux de hasard et d'argent qui sont proposés par les exploitants de casinos publics (machines de jeu et, le cas échéant, jeux de table) devraient donc en principe être imposés sur la base des caractéristiques (base et taux d'imposition) définies dans le règlement municipal relatif à l'impôt sur les divertissements applicable aux machines de jeu dans les salles de jeux, à moins que le règlement relatif à l'impôt sur les divertissements de la ville concernée ne prévoie une méthode de calcul de l'impôt plus spécifique ou plus appropriée aux jeux de table ([191]).

([186]) En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, voir l'article 10 *quinquies* de la loi allemande relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz), en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, voir les articles 8 *quater* et 8 *quinquies* de la loi allemande relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetz) et en ce qui concerne la taxe professionnelle, voir l'article 10 *bis* de la loi allemande relative à la taxe professionnelle (Gewerbesteuergesetz).

([187]) L'article 226 du code fiscal allemand (Abgabenordnung) dispose que, sauf disposition contraire, les dispositions du droit civil s'appliquent mutatis mutandis à la compensation des droits issus de l'assujettissement à l'impôt ainsi qu'à la compensation entre créances.

([188]) Affaire T-525/08, Poste Italiane SpA/Commission, points 60 à 63.

([189]) Dans les Länder où la loi du Land n'interdit pas la perception de l'impôt sur les divertissements.

([190]) La différence de risque de dépendance ne semble pas pertinente au regard de l'objectif de l'impôt sur les divertissements (considérant 192). Ce risque est appréhendé sur la base de caractéristiques réglementaires non fiscales (voir considérant 198). Ces différences factuelles et juridiques (en ce qui concerne le risque de dépendance et le cadre réglementaire) s'annulent mutuellement et ne sauraient justifier un traitement différent.

([191]) Tel serait le cas dans les villes où les règlements relatifs à l'impôt sur les divertissements définissent des caractéristiques fiscales particulières (base et taux d'imposition) pour les «jeux d'argent».

(273) En outre, il se peut que certaines villes aient l'intention ou décident de percevoir l'impôt sur les divertissements sous la forme d'un impôt sur la mise, à l'instar de certaines villes qui prélèvent l'impôt sur les machines de jeu dans les salles de jeux. Dans ce cas, il convient que les villes tiennent dûment compte de la nature spécifique du taux de redistribution appliqué par les casinos publics, comme elles l'ont fait lors de l'instauration d'un impôt sur les divertissements prélevé sur les mises dans les salles de jeux ([192]).

(274) Par souci de simplification, les autorités allemandes pourraient décider, lorsqu'elles calculent l'impôt sur les divertissements qui aurait été dû par les exploitants de casinos publics, d'appliquer un taux de l'impôt sur les divertissements de 25 % des recettes brutes tirées des jeux, ce qui représente en principe le taux maximum d'impôt sur les divertissements auquel les exploitants de casinos publics peuvent être soumis ([193]). Alternativement, les autorités allemandes peuvent décider d'effectuer des calculs plus détaillés sur la base des taux effectifs de l'impôt sur les divertissements pratiqués par les municipalités concernées, afin de déterminer le montant exact de l'impôt sur les divertissements.

(275) En tout état de cause, comme cela a déjà été souligné au considérant 271, il convient que les méthodes de calcul retenues par les villes se fondent sur des éléments probants et respectent les principes généraux du droit de l'Union et du droit allemand (tels que le principe de non-discrimination) ainsi que les principes d'imposition spécifiques régissant l'application de l'impôt sur les divertissements. Les autorités allemandes devraient être invitées à présenter, dans les quatre mois suivant la notification de la présente décision, des explications sur la méthode de calcul, dans un format approprié et simplifié, en indiquant les raisons pour lesquelles cette méthode a été retenue, de sorte que les services de la Commission puissent l'examiner. Dans les six mois suivant la notification de la présente décision, l'Allemagne devrait fournir les calculs exacts pour la période allant jusqu'à la clôture de l'exercice fiscal qui précède la notification de la présente décision et, sur cette base, déterminer le montant exact de l'aide à récupérer, majoré des intérêts.

(276) En ce qui concerne l'argument (avancé par le Land de Hambourg) selon lequel les exploitants, s'ils avaient été soumis à d'autres règles fiscales (normales), se seraient comportés différemment et que, par conséquent, il n'est pas possible d'établir une comparaison, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence, la récupération des aides ne doit pas tenir compte d'éléments hypothétiques tels que les choix, souvent multiples, qui auraient pu être faits par les bénéficiaires, d'autant que les choix effectivement opérés avec le bénéfice de l'aide peuvent s'avérer irréversibles ([194]).

(277) Certains exploitants de casinos publics (dans les Länder de Hambourg, de Hesse et de Basse-Saxe) font valoir qu'en l'espèce, la récupération devrait être interdite en ce qu'elle i) serait contraire au principe du respect de la confiance légitime des bénéficiaires, lesquels ont toujours acquitté leurs impôts, car ii) les règles fiscales spécifiques sont en vigueur depuis 1938 et car iii) l'ordre de récupération porterait atteinte à leur mission de service public.

([192]) Les casinos publics proposent des jeux assortis d'un taux de redistribution plus élevé que, par exemple, les machines de jeu des salles de jeux (et génèrent donc des recettes brutes tirées des jeux moindres pour un même montant de mises/nombre de joueurs). Cette spécificité des casinos devrait se refléter dans le taux d'imposition retenu par les villes. À titre d'exemple, certaines villes (Dortmund, Aix-la-Chapelle, Hambourg et Leipzig) ont instauré un impôt sur les divertissements dont l'assiette est constituée par les mises des joueurs (en lieu et place d'une imposition forfaitaire ou d'un impôt sur les recettes brutes tirées des jeux). Auparavant, il n'était pas toujours possible de déterminer les mises dans les salles de jeux (car, pour des raisons techniques, les machines de jeu n'enregistraient pas les mises, mais uniquement les recettes brutes tirées des jeux). Ainsi, les villes ont été contraintes, au moins à titre transitoire, de définir un «facteur de conversion» permettant de déterminer l'impôt prélevé sur les mises (inconnues) des joueurs sur la base des recettes brutes (connues) tirées des jeux. L'objectif des villes était alors de remplacer l'impôt précédent/existant sur les recettes brutes tirées des jeux (ou impôt forfaitaire) *sans alourdir la charge fiscale*. Pour ce faire, les villes ont pris pour référence le taux de redistribution spécifique des salles de jeux (environ 75 %) afin d'en déduire le taux de l'impôt sur les mises des joueurs. La ville de Bad Oeynhausen, par exemple, a abandonné en juin 2014 l'impôt sur les recettes brutes tirées des jeux au taux de 15 % au profit d'un impôt sur les mises au taux de 3,5 % (le taux de redistribution dans les salles de jeux étant d'environ 75 %, il s'est avéré que l'impôt de 3,5 % sur les mises aboutissait à une charge fiscale équivalente à celle résultant d'un prélèvement de 15 % sur les recettes brutes tirées des jeux).

([193]) Sauf si les caractéristiques d'un taux d'imposition municipal déterminé ou la situation de fait et de droit suggèrent le contraire. Le taux d'imposition de 25 % applicable dans les villes suivantes a été contesté comme inconstitutionnel (excessif), mais les tribunaux ont rejeté les recours: une ville non nommément désignée — arrêt du tribunal administratif (Verwaltungsgericht) de Sigmaringen du 17 octobre 2012 (5 K 2242/11; https://openjur.de/u/608424.html, consulté le 10 juin 2024), une autre ville non nommément désignée — arrêt du tribunal administratif (Verwaltungsgericht) de Karlsruhe du 19 octobre 2021 (2 K 2649/19; https://openjur.de/u/2383651.html), Radolfzell am Bodensee — arrêt du tribunal administratif supérieur du Bade-Wurtemberg (Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg) du 21 décembre 2021 (2 S 457/21; https://openjur.de/u/2388718.html) et Bersenbrück — arrêt du tribunal administratif supérieur de Basse-Saxe (Oberverwaltungsgericht Niedersachsen) du 24 janvier 2023) https://voris.wolterskluwer-online.de/browse/document/02392527-fe57-4690-8340-ded83c9793e4).

([194]) Unicredito Italiano, C-148/04, points 118 et 119.

(278) Toutefois, compte tenu du rôle fondamental joué par l'obligation de notification pour permettre l'effectivité du contrôle des aides d'État par la Commission, lequel revêt un caractère impératif, les bénéficiaires d'une aide ne sauraient avoir, en principe, une confiance légitime dans la régularité de ladite aide que si celle-ci a été accordée dans le respect de la procédure prévue à l'article 108 du TFUE et un opérateur économique diligent doit normalement être en mesure de s'assurer que ladite procédure a été respectée ([195]). Or, les mesures n'ont pas été notifiées à la Commission et n'ont donc pas été autorisées par celle-ci. L'argument selon lequel les règles fiscales spécifiques existeraient depuis 1938 vise à démontrer que la mesure constitue une aide existante, argument qui a été réfuté à la section 4.3 ci-dessus. De plus, les exploitants de casinos publics n'expliquent pas en quoi la récupération ordonnée d'un avantage concurrentiel injustifié porterait atteinte à la mission de service public qu'ils prétendent accomplir (considérant 128), ni en quoi elle constituerait une violation d'un principe fondamental du droit de l'Union

(279) Au cours de la procédure formelle d'examen, l'Allemagne a fait valoir que les calculs nécessaires pour récupérer l'aide étaient complexes et devaient, dans certains cas, se fonder sur des chiffres datant de 2007. Par ailleurs, elle a argué que les données étaient difficilement disponibles (certains exploitants ont disparu du marché et certaines données ont été perdues à la suite des inondations qui ont frappé le Land de Rhénanie-Palatinat en 2021). Les autorités allemandes affirment également que, pour obtenir les données pertinentes, elles ont besoin du concours des bénéficiaires (exploitants de casinos publics), qui pourraient être réticents à fournir des informations dans le contexte d'une procédure de récupération. Elles proposent une période de 18 mois pour l'application de la décision de récupération.

(280) Il n'est pas à exclure que, lorsqu'elle appliquera la méthode de calcul complexe décrite aux considérants 268 à 274, l'Allemagne ait besoin d'un délai supplémentaire (par rapport à la pratique habituelle) pour déterminer les montants à récupérer. Conformément à la communication de la Commission sur la récupération des aides d'État illégales et incompatibles avec le marché intérieur ([196]), en ce qui concerne le délai de récupération des montants desdites aides auprès des bénéficiaires individuels, les autorités allemandes disposent d'un délai de quatre mois à compter de la date de clôture de l'exercice fiscal en cours pour déterminer les montants définitifs des aides à récupérer, et de six mois à compter de cette même date pour la mise en exécution effective de la récupération. Ce délai tient compte du fait, énoncé au considérant 269, que l'appréciation pour l'exercice fiscal en cours n'est possible qu'après la clôture de celui-ci.

## 6. **CONCLUSION**

(281) La Commission constate que l'Allemagne a mis en œuvre les mesures d'aide en question en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. Les mesures d'aides sont incompatibles avec le marché intérieur. Par conséquent, l'Allemagne devrait abroger ces mesures d'aide et récupérer auprès des exploitants de casinos publics la différence entre le montant de la taxe qu'ils auraient acquittée, conformément aux règles fiscales normales, et le montant de la taxe qu'ils ont effectivement acquittée, conformément aux règles fiscales spécifiques.

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

*Article premier*

1. Les seize régimes fiscaux spécifiques applicables aux exploitants de casinos publics dans les seize Länder allemands (tels que décrits à la section 4.1) constituent des régimes d'aides d'État que l'Allemagne a mis en œuvre illégalement, en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Les aides accordées sur la base de ces régimes d'aide sont incompatibles avec le marché intérieur.

2. Par dérogation au paragraphe 1, le régime applicable aux exploitants de casinos publics dans le Land Hambourg à partir du 1er janvier 2024 (loi sur l'autorisation d'un casino public, modifiée par la loi du 21 décembre 2023) ne constitue pas une aide.

([195]) Arrêt du Tribunal du 22 avril 2016, France/Commission, T-56/06, RENV II, ECLI:EU:T:2016:228, point 43.
([196]) Communication de la Commission sur la récupération des aides d'État illégales et incompatibles avec le marché intérieur (2019/C 247/01) (JO C 247 du 23.7.2019, p. 1), points 68 et 72.

*Article 2*

1. L'Allemagne récupère auprès des bénéficiaires les aides incompatibles avec le marché intérieur octroyées au titre des régimes d'aides visés à l'article 1er.

2. Les aides individuelles octroyées au titre des régimes d'aides visés à l'article 1er et qui, au moment de leur octroi, remplissent les conditions prévues par un règlement adopté en vertu de l'article 1er du règlement (UE) 2015/1588 du Conseil ([197]) ou de l'article 1er du règlement (CE) nº 994/98 du Conseil ([198]), ou au titre de tout autre régime d'aides autorisé, sont compatibles avec le marché intérieur.

3. Les sommes à récupérer produisent des intérêts à partir de la date à laquelle elles ont été mises à disposition des bénéficiaires, jusqu'à leur récupération effective.

4. Les intérêts sont calculés sur une base composée conformément au chapitre V du règlement (CE) nº 794/2004.

5. Dans les quatre mois suivant la notification de la présente décision, l'Allemagne abroge les régimes d'aide incompatibles avec le marché intérieur. Les régimes d'aide modifiés sont applicables au plus tard à partir de la date de l'exercice fiscal suivant la date de la notification de la présente décision.

*Article 3*

1. La récupération des aides accordées au titre des régimes d'aides visés à l'article 1er est immédiate et effective.

2. L'Allemagne veille à ce que la récupération soit effectuée dans les six mois suivant la fin de l'exercice fiscal en cours.

*Article 4*

1. Dans les quatre mois suivant la notification de la présente décision, l'Allemagne communique à la Commission une description détaillée des mesures déjà prises et prévues pour se conformer à la présente décision et, notamment, pour garantir la suppression des mesures d'aide. En particulier, l'Allemagne transmet les informations suivantes:

a) une description détaillée des mesures prises pour mettre fin aux régimes d'aide;

b) des explications détaillées sur la méthode de calcul retenue pour déterminer l'impôt sur les divertissements.

2. Dans les six mois suivant la notification de la présente décision, l'Allemagne communique à la Commission les informations suivantes:

a) le calcul du montant de l'aide reçue par chaque bénéficiaire, sur la base des mesures d'aide visées à l'article 1er, jusqu'à la clôture de l'exercice fiscal précédant la notification de la présente décision;

b) le calcul du montant (principal et intérêts) à récupérer avant la clôture de l'exercice fiscal précédant la notification de la présente décision.

3. Dans les quatre mois suivant la date de fin de l'exercice fiscal en cours, l'Allemagne transmet à la Commission les informations suivantes:

a) le montant total définitif de l'aide reçue par chaque bénéficiaire au titre des régimes (y compris pour l'exercice fiscal en cours);

([197]) Règlement (UE) nº 2015/1588 du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (JO L 248 du 24.9.2015, p. 1, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/2015/1588/oj).

([198]) Règlement (CE) nº 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (JO L 142 du 14.5.1998, p. 1, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg/1998/994/oj).

b) le montant total (principal et intérêts) à récupérer auprès de chaque bénéficiaire;

c) les documents prouvant que les bénéficiaires ont été mis en demeure de rembourser l'aide.

4. L'Allemagne tient la Commission informée de l'avancement des mesures nationales prises pour mettre en œuvre la présente décision jusqu'à la récupération complète des aides octroyées au titre des régimes visés à l'article 1er. Elle transmet immédiatement, sur simple demande de la Commission, toute information sur les mesures déjà prises et prévues pour se conformer à la présente décision. Elle fournit également des informations détaillées sur les montants des aides et des intérêts déjà récupérés auprès des bénéficiaires.

*Article 5*

La République fédérale d'Allemagne est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 20 juin 2024.

*Par la Commission*
Margrethe VESTAGER
*Vice-présidente exécutive*