



HAL
open science

La fiscalité des ports au regard des droits français et européen

Nicolas Guillet

► **To cite this version:**

| Nicolas Guillet. La fiscalité des ports au regard des droits français et européen. 2018. hal-01964535

HAL Id: hal-01964535

<https://hal.science/hal-01964535>

Preprint submitted on 22 Dec 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La fiscalité des ports de commerce et de pêche après la décision du Conseil constitutionnel du 21 septembre 2018.

Nicolas Guillet, MCF HDR, co-directeur du Master Droit des activités maritimes et portuaires, Université Le Havre Normandie

La cotisation foncière des entreprises (CFE) est une imposition locale prévue par l'article 1447 du Code général des impôts. Elle compose, avec la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), la contribution économique territoriale (CET) qui a remplacé la taxe professionnelle depuis la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010¹. Elle est assise sur la valeur locative des biens immobiliers utilisés par les personnes assujetties pour les besoins de leur activité professionnelle.

La loi prévoit des exonérations de CFE aux articles 1449 et suivants du même code². Parmi les exonérations permanentes, le 2° de l'article 1449 du CGI précise que sont exonérés « *les grands ports maritimes, les ports autonomes, ainsi que les ports gérés par des collectivités territoriales, des établissements publics ou des sociétés d'économie mixte, à l'exception des ports de plaisance* »³. C'est la définition du champ d'application de cette exonération qui fait l'objet d'une décision du Conseil constitutionnel en date du 21 septembre 2018, suite à une question prioritaire de constitutionnalité déposée par la Société d'exploitation de moyens de carénage (ci-après SEMCAR)⁴.

La SEMCAR est une société à responsabilité limitée à laquelle est confiée en 1999 la gestion des installations de carénage du port de Concarneau, par un contrat de mise à disposition⁵ conclu entre elle et la Chambre de commerce et d'industrie de Quimper Cornouaille devenue depuis CCI « Métropolitaine de Bretagne Ouest ».

¹ Par ex. : Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal général*, Paris, Dalloz, coll. « Cours », 11^e éd., 2017, pp. 598 et s.

² Sur le régime des exonérations la CFE, voir : Belly TOULEMONT et Hervé ZAPF, « Cotisations foncière des entreprises. Champ d'application. Exonérations de droit permanentes. Activités de l'Etat et autres collectivités publiques », *J.-Cl. Fiscal Impôts directs Traité*, fasc. 1269-20.

³ Sur l'application de cette disposition par l'administration fiscale, voir : *BOI-IF-CFE-10-30-10-10*, 12 septembre 2012, not. §600 et s.

⁴ CC, déc. n° 2018-733 QPC, 21 septembre 2018, Société d'exploitation de moyens de carénage [Exonération de certains ports de la cotisation foncière des entreprises], *JORF* 22 septembre 2018, texte n° 83.

⁵ Voir les débats à l'audience (<https://www.conseil-constitutionnel.fr/media/18187>) ainsi que le commentaire autorisé de la décision (https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/decisions/2018733qpc/2018733qpc_ccc.pdf : p. 6). Cependant, un contrat de mise à disposition d'installations portuaires affectées à la réparation navale n'est pas une concession d'outillage public : CE, 8 juin 2011, Port autonome de Marseille, n° 318010, *PA* 10 novembre 2011, n° 224, p. 8, note Jean-Christophe CAR et Nicolas FOUILLEUL.

En 2015, lors d'un contrôle fiscal portant sur la cotisation foncière des entreprises, l'administration fiscale estime que la SEMCAR est redevable, au titre des années 2012 à 2015, de la CFE sur les installations de carénage mises à sa disposition. La SEMCAR porte réclamation de ce rappel de CFE devant l'administration qui la rejette partiellement.

Devant le tribunal administratif de Rennes, une demande de décharge est introduite, assortie d'une question prioritaire de constitutionnalité portant sur la conformité à la Constitution du 2° de l'article 1449 du CGI. Par une ordonnance du 17 avril 2018⁶, le tribunal transmet la question au Conseil d'Etat qui, par une décision du 29 juin 2018, la renvoie au Conseil constitutionnel⁷.

La requérante invoque, notamment⁸, la violation du principe constitutionnel d'égalité, tant devant la loi que devant l'égalité des charges publiques. Pour elle, l'exonération de CFE prévue par la loi constitue une différence de traitement inconstitutionnelle dès lors que les sociétés commerciales de droit commun auxquelles une collectivité publique confie, en tout ou partie, la gestion d'un service public portuaire en seraient écartées. Autrement dit, la SEMCAR remet en cause une différence de traitement uniquement fondée sur la différence du mode d'exploitation, public ou privé, du port. Elle interroge donc la constitutionnalité de la définition législative du champ d'application *ratione personae* de l'exonération de CFE.

Le 21 septembre 2018, le Conseil constitutionnel rend une décision de non-conformité partielle, avec effet différé au 1^{er} janvier 2019 : en déclarant contraires à la Constitution les mots « *ou sociétés d'économie mixte* » (§10 et article 1^{er} de la décision), il acte le principe d'une exonération de CFE pour les seules personnes publiques qui gèrent directement ou indirectement les ports visés à l'article 1449 du CGI et invite le législateur à réécrire le 2° de cet article.

Le Conseil consacre ainsi un traitement fiscal favorable aux gestionnaires publics des ports de commerce et de pêche (I), ce qui n'est pas sans susciter des interrogations sur la compatibilité de cette décision avec le droit de l'Union européenne (II).

I – La consécration constitutionnelle d'un traitement fiscal favorable pour les gestionnaires publics des ports de commerce et de pêche.

⁶ Et non pas une ordonnance « du 5 mars 2018 », comme mentionné dans le commentaire autorisé de la décision (p. 6).

⁷ CE, 29 juin 2018, n° 419930.

⁸ Le moyen de la violation de la Constitution tirée de la méconnaissance des principes de la liberté contractuelle et de la liberté d'entreprendre, également invoqués, est sommairement écarté par le Conseil constitutionnel (§11).

La décision commentée constitue une application de la jurisprudence classique sur le terrain du principe d'égalité en matière fiscale qui trouve ses fondements dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : l'article 6 pour l'égalité devant la loi⁹ ; l'article 13 pour l'égalité devant les charges publiques¹⁰. Si le Conseil constitutionnel relève en l'espèce une violation de ces principes, c'est parce que le champ d'application de l'exonération est limité (A) ce qui, du fait de la déclaration de non-conformité partielle des dispositions contestées, rend nécessaire son extension (B).

A – La sanction d'un champ d'application limité de l'exonération.

Selon le juge constitutionnel, la QPC ne porte en réalité que sur une partie limitée du 2° de l'article 1449 du CGI : non pas celle qui vise l'exonération des grands ports maritimes et des ports autonomes, mais celle qui concerne l'exonération dont bénéficient « , *au titre de la gestion des ports autres que de plaisance, les collectivités territoriales, les établissements publics et les sociétés d'économie mixtes* » (§6 ; v. aussi §3).

Afin de juger qu'il n'existe aucun vice d'inconstitutionnalité dans les dispositions déferées, le Conseil constitutionnel se fonde sur les travaux préparatoires de la loi n° 75-678 du 29 juillet 1975 supprimant la patente et instaurant la taxe professionnelle pour identifier un objectif d'intérêt général pouvant justifier une différence de traitement¹¹. Il considère qu'avec cette loi, « *le législateur a notamment entendu favoriser l'investissement public dans les infrastructures portuaires* » (§7), c'est-à-dire des dépenses d'équipement réalisées par des collectivités territoriales, qu'elles gèrent le port en régie ou bien qu'elles en délèguent la gestion à un établissement public (tel qu'une CCI) ou à une société d'économie mixte dans le cadre d'un contrat de concession.

Mais l'identification de l'objectif d'intérêt général n'est pas simple. En effet, comme le fait remarquer le représentant du gouvernement M. Philippe Blanc lors de l'audience¹², il existe une distinction entre les motifs de l'exonération de CFE accordée aux ports autonomes étendue aux grands ports maritimes, d'une part, et ceux de l'exonération accordée aux « *ports gérés par des collectivités territoriales, des établissements publics ou des sociétés d'économie mixte* », d'autre part. Si dans le premier cas, et par référence aux travaux préparatoires de la loi de 1975, c'est bien l'exigence de compétitivité des ports français qui justifiait

⁹ Art. 6 DDHC : « *La Loi (...) doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. (...)* ».

¹⁰ Art. 13 DDHC : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.* »

¹¹ Voir en ce sens le commentaire autorisé précité, not. p. 3.

¹² <https://www.conseil-constitutionnel.fr/media/18187>

l'exonération, tel n'est pas le cas dans la seconde situation où c'est davantage une volonté de favoriser l'investissement public qui est poursuivie. Or, précisément parce que le Conseil a réduit le champ de la question prioritaire de constitutionnalité au seul cas des ports gérés par des collectivités territoriales directement ou indirectement, l'objectif qu'il retient est adéquat¹³ même s'il était secondaire pour le législateur¹⁴.

Cependant, selon la doctrine administrative fiscale, l'exonération de CFE couvre tant « *l'exploitation des ports proprement dite* » que « *les services nécessaires à l'exploitation des ports ou qui dépendent directement de cette exploitation* »¹⁵, ce qui implique que les gestionnaires de ports (autres que de plaisance) mais aussi les exploitants d'équipements portuaires en soient bénéficiaires. C'est ce qui fait dire au professeur Pelletier que : « *L'exonération de CFE va bien au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif qui lui est assigné : elle profite à l'exploitant public qui exerce l'activité portuaire et pas uniquement à l'entité publique finançant les infrastructures.* »¹⁶ En ce sens, en cas de gestion indirecte, pour justifier l'exonération de l'exploitant de la CFE due, il faudrait plutôt privilégier un contrat de concession¹⁷, impliquant un investissement par le délégataire, qu'un contrat d'affermage, qui impose à l'inverse que les frais de premier établissement soient couverts par la collectivité territoriale.

Malgré tout, le Conseil constitutionnel peut poursuivre son raisonnement et appliquer sa jurisprudence qui impose, sur le terrain de l'article 6 de la DDHC, que « *la différence de traitement [établie par le législateur] soit en rapport avec l'objet de la loi qui l'établit* » (§4) et, sur le terrain de l'article 13, que pour déterminer une répartition égale de l'impôt selon les facultés contributives de chacun, il doit « *fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose* » (§5).

Or, pour le Conseil, si le législateur a justement « *réservé le bénéfice de l'exonération aux personnes publiques assurant elles-mêmes la gestion d'un port ainsi qu'aux sociétés à qui elles ont confié cette gestion et dont elles détiennent une part significative du capital* » (§7), il s'est également fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi « *en excluant du bénéfice de l'exonération les sociétés, autres que les sociétés d'économie mixte, dont le capital est privé* » (§8).

¹³ *Contra* : Marc PELLETIER, « Neutralité fiscale et modes de gestion des services publics : une occasion manquée », *Dr. fisc.*, n° 40, 4 octobre 2018, act. 435, §3.

¹⁴ Le terme « notamment » figurant au §7 de la décision ne transcrit pas correctement cette idée.

¹⁵ BOI-IF-CFE-10-30-10-10, 12 septembre 2012, § 680 et 690.

¹⁶ Marc PELLETIER, *op. cit.*, §3.

¹⁷ Voir par ex. l'avis de concession de la Métropole Toulon Provence Méditerranée portant sur une délégation de service public (DSP), sous la forme d'un affermage, pour le service public d'exploitation de l'aire du carénage du port de Porquerolles, publié le 25 octobre 2018 : <https://www.boamp.fr/avis/detail/18-150700/1>

B – La nécessaire extension du champ d’application des dispositions contestées.

Dans sa décision de renvoi de la QPC portant sur les dispositions du 2° de l’article 1449, le Conseil d’Etat avait souligné que « *le bénéfice de l’exonération fiscale qu’elles instituent au profit des activités d’exploitation d’outillages et équipements dans les ports autres que les ports de plaisance est réservé aux personnes qu’elles énumèrent, à l’exclusion des sociétés commerciales de droit commun, ainsi d’ailleurs que des sociétés publiques locales* »¹⁸.

Les sociétés publiques locales (SPL) ont été instituées par une loi du 28 mai 2010 afin d’offrir aux collectivités territoriales un nouvel instrument contractuel pour la mise en œuvre de certaines de leurs politiques publiques. Selon le premier alinéa de l’article L. 1531-1 du CGCT, « *Les collectivités territoriales et leurs groupements peuvent créer, dans le cadre des compétences qui leur sont attribuées par la loi, des sociétés publiques locales dont ils détiennent la totalité du capital* ». Elles sont compétentes notamment « *pour exploiter des services publics à caractère industriel ou commercial ou toutes autres activités d’intérêt général* », « *revêtent la forme d’une société anonyme* » et « *exercent leurs activités exclusivement pour le compte de leurs actionnaires et sur le territoire des collectivités territoriales et des groupements de collectivités territoriales qui en sont membres.* »¹⁹. Pourtant, elles ne figurent pas parmi les catégories énumérées au 2° de l’article 1449 du CGI²⁰.

Pour le Conseil constitutionnel, la décision de ne pas faire droit aux moyens de la requérante – en refusant d’accorder aux sociétés de capitaux privés exploitant un port le bénéfice de l’exonération – ouvrait alors sur une alternative. La première branche de l’alternative consistait, suivant un raisonnement par analogie, à considérer que les dispositions contestées pouvaient s’appliquer par extension et sans modification du texte de loi à toute autre forme de gestionnaire d’un port, directement ou indirectement contrôlé par une personne publique. La seconde branche, privilégiée par le Conseil, a été de censurer les seuls mots « *ou des sociétés d’économie mixte* », avec un effet différé de la déclaration d’inconstitutionnalité au 1^{er} janvier 2019²¹.

¹⁸ §3 de la décision du Conseil d’Etat. Souligné par nous.

¹⁹ Voir la circulaire n° COT/B/11/0a052/C du 29 avril 2011 : http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2011/05/cir_33089.pdf

²⁰ Sur l’assujettissement de principe des « sociétés publiques » à la CFE : *BOI-IF-CFE-10-30-10-10*, 12 septembre 2012, §490.

²¹ Il s’agit là d’une forme de censure de l’incompétence négative du législateur d’autant plus étonnante que la loi instituant la SPL est postérieure à celle instaurant la contribution économique territoriale en remplacement de la

La décision du Conseil constitutionnel s'appuie sur l'exigence d'un respect par le législateur des « *caractéristiques de chaque impôt* » (§5) pour relever qu'une disposition législative qui offre à une seule catégorie de sociétés dont les capitaux sont détenus majoritairement par une personne publique (sociétés d'économie mixte) n'est pas conforme au principe d'égalité devant les charges publiques²².

Il donne ainsi au législateur la possibilité de compléter le dispositif d'exonération de CFE prévu au 2° de l'article 1449 du CGI, sans que la décision du Conseil ne produise un effet d'assujettissement de sociétés que la loi avait pourtant exonérées.

Si le projet de finances pour 2019, déposé le 24 septembre 2018²³, soit trois jours après la décision du Conseil constitutionnel, ne prévoyait initialement aucune disposition en ce sens, le texte adopté en première lecture par l'Assemblée nationale comprend un article 56 *nonies* (nouveau) qui répond aux préconisations du Conseil²⁴. Le 2° de son I dispose :

« Au 2° de l'article 1449, après le mot : « publics », sont insérés les mots : « ou des sociétés dont le capital ainsi que les voix dans les organes délibérants sont majoritairement détenus par des personnes publiques ».

Ce complément législatif permettra ainsi de couvrir non plus seulement le cas des SEM mais aussi celui des SPL, telles que la société publique locale d'exploitation portuaire de la Manche, délégataire de service public pour l'exploitation du port de plaisance (assujetti à la CFE) et de pêche (exonéré de CFE) de Saint-Vaast-la Hougue et de Portbail²⁵.

Toutefois, le recours à un critère organique par le Conseil constitutionnel pour opérer une distinction selon la nature privée ou publique de l'exploitant d'un port exonéré de CFE, sans porter atteinte au principe d'égalité, peut sembler décalé au regard de la logique fonctionnelle (critère matériel) qui parcourt le droit de l'Union européenne, centré sur l'activité économique plus que sur la personne qui l'exerce.

II – L'interrogation sur la compatibilité de la solution retenue avec le droit de l'Union européenne.

taxe professionnelle. On peut y voir une précaution précontentieuse destinée à prémunir les SPL de tout assujettissement à la CFE par l'administration fiscale (la recherche de jurisprudence ne montrant aucun contentieux sur ce terrain).

²² Voir, par ex. : CC, déc. n° 81-133 DC, 30 décembre 1981, Loi de finances pour 1982, *JORF* 31 décembre 1981, p. 3609 : cons. 6.

²³ Projet de loi de finances pour 2019, n° 1255, enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 25 septembre 2018.

²⁴ Texte adopté n° 189, 20 novembre 2018. Cet article est issu de l'amendement n° 2169 présenté par MM. Ahamada et Rouillard. Il figure également dans le texte adopté par le Sénat (n° 0033, 11 décembre 2018).

²⁵ Voir : <https://www.ouest-france.fr/normandie/deux-ports-geres-une-societe-publique-locale-1514879>

Longtemps bras armé de l'Etat pour le développement de ses territoires et de son commerce extérieur, mais aussi outil essentiel pour garantir les missions de service public qui s'y exercent²⁶, les ports français sont en passe de devenir des opérateurs économiques parmi d'autres dans le cadre du marché concurrentiel des infrastructures portuaires (A) que construisent pas à pas, secteur après secteur, l'Union européenne et ses Etats membres²⁷. Il résulte de ce constat la nécessité d'examiner le régime d'exonération de contribution foncière des entreprises tel que l'a validé le Conseil constitutionnel dans la décision commentée au prisme du régime des aides d'Etat (B).

A – Le cadre du marché concurrentiel des infrastructures portuaires.

Si les ports maritimes français font encore l'objet d'une fiscalité dérogatoire alors qu'ils se livrent à une activité économique, c'est aux fins de leur compétitivité par rapport à leurs concurrents étrangers²⁸ dans le cadre d'un véritable marché concurrentiel des infrastructures portuaires²⁹.

La compétition économique entre ports est une réalité du marché concurrentiel dans lequel évoluent les acteurs du commerce maritime³⁰. Elle est particulièrement féroce sur la *Northern Range*, soit plus de 1 000 kilomètres de côtes entre Le Havre et Hambourg³¹. Du

²⁶ Sur ces arguments, voir la réponse ministérielle (*JO AN*, 14 novembre 2017, p. 5554) à la question écrite n° 550 de M. Damien Adam (*JO AN*, 8 août 2017, p. 4049). Voir également la justification des « grands ports maritimes », créés « [l]orsque l'importance particulière d'un port le justifie au regard des enjeux du développement économique et de l'aménagement du territoire » (Code des ports maritimes, art. L. 101-1, créé par la L. n° 2008-660 du 4 juillet 2008 portant réforme portuaire, puis repris dans : Code des transports, art. L. 5312-1).

²⁷ Voir la proposition de la Commission européenne d'un règlement établissant un cadre pour l'accès au marché des services portuaires et la transparence financière des ports, 23.5.2013, COM(2013) 296 final. Voir aussi le Règlement (UE) 2017/352 du Parlement européen et du Conseil du 15 février 2017 établissant un cadre pour la fourniture de services portuaires et des règles communes relatives à la transparence financière des ports, *JOUE L* 57/1, 3.3.2017.

²⁸ Commentaire autorisé de la décision : p. 3.

²⁹ Voir : Sofia MITSIOPOULOU, *Le marché des infrastructures de transport : les aéroports et les ports*, Paris, L'Harmattan, coll. « Logiques juridiques », 2015, 574 p.

³⁰ Voir Fabrice Riem, « La concurrence dans le secteur des transports maritimes. Le marché entre concentration et complaisance », *Rev. intern. de droit économique*, 2012/1 (t. XXVI), pp. 31-56.

³¹ Un des arguments des ports néerlandais pour contester la remise en cause de l'exonération d'impôt sur les sociétés dont ils bénéficiaient par la Commission européenne consistait à invoquer des risques de concurrence inégale entre ports européens. Selon eux, « les ports maritimes néerlandais sont en concurrence directe avec d'autres ports maritimes européens, à savoir ceux de la rangée Hambourg-Le Havre, qui bénéficient de toutes sortes d'aides publiques. Le fait que la Commission examine le régime fiscal applicable aux ports européens à des rythmes différents et selon des points de départ différents risque de conférer un avantage concurrentiel aux ports des Etats membres dont l'examen n'en est encore qu'à un stade précoce. Cela serait contraire au principe d'égalité et à l'interdiction de la discrimination fondée sur la nationalité. Les ports maritimes concernés se disent prêts à satisfaire aux règles en matière d'aides d'Etat, mais seulement à la stricte condition que les ports maritimes de l'ensemble des pays européens jouent à armes égales. » : Décision (UE) 2016/634 de la Commission du 21 janvier 2016, précitée, §34. Cette argumentation de la distorsion de concurrence est également utilisée par les autorités françaises pour justifier l'exonération d'impôt sur les sociétés dont bénéficient les ports : Décision de la Commission du 27.7.2017 concernant le régime des aides d'Etat N°

côté des gestionnaires de port, les enjeux financiers sont considérables, comme en témoignent les craintes que provoque au Havre la perspective du creusement du canal Seine-Nord qui tendrait à favoriser l'acheminement des marchandises dans la région parisienne *via* les ports de la mer du Nord au détriment de « l'axe Seine »³², ou bien encore l'opposition française à la proposition de la Commission européenne de relier, à la faveur du Brexit, les ports irlandais aux seuls ports du Benelux et à l'exclusion des ports français³³.

Par conséquent, exonérer les ports (autres que de plaisance) des impôts commerciaux (qu'ils soient assis sur le bénéfice ou bien sur la valeur locative des propriétés) s'inscrit dans cette perspective : en les relevant de l'obligation de s'acquitter de l'impôt sur les sociétés et de la CVAE, mais aussi de la cotisation foncière des entreprises³⁴ et de la taxe foncière sur les propriétés bâties³⁵, le législateur limite les coûts d'exploitation des ports et le risque de refacturation sur leurs clients. Il poursuit ainsi une logique incitative plutôt que financière puisqu'il renonce à la perception de recettes fiscales³⁶. En contrepartie de l'avantage fiscal conféré, il entend que les personnes publiques qui exploitent les ports investissent afin d'attirer un nombre croissant d'opérateurs économiques dans les ports français.

SA38398 (2016/C, ex 2015/E) mis à exécution par la France. Fiscalité des ports en France : C(2017) 5176 final : p. 8, §34.

³² Pour une présentation du canal Seine Nord, voir : <http://m.haropaports.com/fr/paris/nous-connaître/les-grands-projets/canal-seine-nord> (consulté le 10 décembre 2018).

³³ Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil modifiant le règlement (CE) n° 1316/2013 en ce qui concerne le retrait du Royaume-Uni de l'Union, COM(2018) 568 final. Pour la réaction de l'Union des ports de France, voir : http://www.lemarin.fr/sites/default/files/2018/09/12/brexit_upf.pdf Pour celle de la commission des affaires européennes du Sénat, voir : Rapport d'information n° 171 (2018-2019) de MM. Pascal Allizard, Didier Marie et Jean-François Rapin, fait au nom de la commission des affaires européennes, déposé le 30 novembre 2018, 37 p. ; et le communiqué de presse : <http://www.senat.fr/presse/cp20181130.html>

³⁴ Antérieurement à la CFE et à la taxe professionnelle, la loi du 17 mars 1791 (dite décret d'Allarde) créa la contribution des patentes en remplacement des droits de maîtrise et de jurande et se trouve basée uniquement sur la valeur locative. La loi du 15 juillet 1880 sur les patentes (*Rec. Duvergier*, 1880, t. 80, p. 316) décomposera la patente en un droit fixe et un droit proportionnel (ce dernier étant encore basé sur la valeur locative du local de l'activité professionnelle). L'exonération de patente pour les ports est une pratique (Commentaire autorisé précité, p. 3), ratifiée par l'article 3 de la loi du 19 décembre 1926 portant fixation du budget général de l'exercice 1927 (*Recueil Duvergier*, 1926, nouvelle série, t. 26, p. 910) : « *Dans les ports maritimes et sur les voies de navigation intérieure, ne sont pas imposables à la contribution foncière les installations qui font l'objet de concessions d'outillages publics accordées par l'Etat aux chambres de commerce ou aux municipalités et qui sont exploitées dans les conditions fixées par les cahiers des charges* ».

³⁵ Voir, à propos du « régime d'exonération spécifique » de taxe foncière sur les propriétés bâties des immeubles appartenant aux grands ports maritimes et situés dans leur emprise : CGCT, art. 1382 E (créé par la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificatives pour 2014, art. 33) ; BOI-IF-TFB-10-50-15, 3 juin 2015. Le régime d'exonération prévu pour les ports autonomes n'était pas automatiquement applicable aux grands ports maritimes ; voir sur ce point : CE 23 octobre 2015, Grand port maritime de Bordeaux, *Droit maritime français*, 1^{er} septembre 2016, n° 783, p. 753, obs. Robert REZENTHEL. Voir enfin le projet de loi de finances pour 2019, texte adopté n° 0033 par le Sénat le 11 décembre 2018, article 56 nonies nouveau, qui réécrit l'article 1382 du CGI.

³⁶ L'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties a d'ailleurs pu constituer une « pomme de discorde depuis plusieurs années entre les ports autonomes et de l'administration fiscale, voire avec les élus locaux des communes concernées » : Philippe Marini, *Les actions menées en faveur de la politique maritime et littorale de la France. Annexe 3 Les ports*, Rapport au nom de l'Office parlementaire d'évaluation des politiques publiques, Assemblée nationale n° 771, Sénat n° 345, 6 mars 1998, (232 p.), p. 136 ; v. aussi p. 216.

La question peut néanmoins se poser de savoir si les ports français ne connaissent pas, du fait de leur insertion dans le cadre du marché concurrentiel européen, une progressive « *normalisation fiscale* »³⁷.

Sur le plan conceptuel, on peut attester que l'assimilation des ports maritimes à une entreprise est la conséquence de la pensée ordolibérale³⁸ qui sous-tend la construction européenne³⁹. Avec l'ordolibéralisme, il est exigé de l'Etat qu'il soit fort et neutre. En premier lieu, l'Etat doit être fort, de par la fonction qu'il détient de « mettre en ordre » un « cadre »⁴⁰ (principalement juridique mais pas uniquement) du fonctionnement du marché économique régi par la règle de la concurrence. En même temps, l'Etat doit être neutre du fait de l'interdiction stricte qui lui est faite d'influencer le « processus » – c'est-à-dire le fonctionnement concurrentiel du marché.

Sur le plan juridique, cette neutralité de l'Etat trouve un prolongement sur le plan fiscal, en ce sens qu'il ne doit pas, par le biais de dispositions fiscales particulières, privilégier tel ou tel type d'opérateur ou d'infrastructure économique. Le droit de l'Union européenne pose notamment un principe de non-discrimination destiné à garantir les libertés du marché intérieur unique et à assurer l'égalité de traitement de tous les agents économiques, notamment par le régime des aides d'Etat⁴¹.

B – L'exonération de CFE pour les ports au prisme du régime des aides d'Etat.

Dans le régime des aides d'Etat posé par l'article 107 §1 du Traité sur fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), « (...) *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.* » Selon une jurisprudence constante, « *la notion d'entreprise englobe toute entité exerçant une activité économique, indépendamment de son statut juridique et de ses*

³⁷ Fabrice PEZET, « Janus à bon port. Réflexions sur les apports du principe d'égalité aux évolutions du régime fiscal des ports », *Dr. fisc.* n° 49, 6 décembre 2018, comm. 492, not. §33 et s.

³⁸ Sur cette pensée, voir not. : Michel FOUCAULT, *Naissance de la biopolitique*, (Cours au Collège de France. 1978-1979), Paris, Seuil/Gallimard, coll. « Hautes études », 2004, 355 p.

³⁹ En ce sens : Francesco MARTUCCI, *L'ordre économique et monétaire de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, coll. « Thèses », 2015, 1274 p.

⁴⁰ Pierre DARDOT et Christian LAVAL, *La nouvelle raison du monde. Essai sur la société néolibérale*, Paris, La Découverte, 2009, (497 p.), p. 188 : « l'ordre de concurrence, loin d'être naturel, doit être constitué et réglé par une politique "ordonnatrice" ou de "mise en ordre" (*Ordnungspolitik*). L'objet propre de cette politique est le cadre institutionnel, qui peut seul assurer le bon fonctionnement de cet "ordre économique" spécifique. »

⁴¹ Sur « l'exclusion des discriminations fiscales » : Martin COLLET, *Droit fiscal*, Paris, PUF, coll. « Thémis droit », 2017, 6^e éd., pp. 57-64.

modalités de financement »⁴², et ce même si l'entité ne poursuit pas un but lucratif⁴³. Par « activité économique », la Cour de justice de l'UE estime qu'il s'agit de toute activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné⁴⁴, ce qui fait de l'activité économique « la matière du marché »⁴⁵. Dans cette optique, la gestion d'un port est assimilable à une activité économique puisqu'elle vise à fournir des services aux navires (accès au port, pilotage, levage, manutention, mise à disposition de terrain et d'infrastructures, etc.).

La Commission européenne s'est alors engagée dans un mouvement d'examen des dispositions fiscales applicables aux ports européens et qui, bien que relevant de la compétence étatique, doivent respecter le droit de l'Union européenne⁴⁶. A cet égard, le Tribunal de l'Union européenne vient tout juste de confirmer la décision de la Commission européenne déclarant l'exonération de l'impôt sur les sociétés accordées à plusieurs ports néerlandais incompatible avec le marché intérieur et ordonnant aux Pays-Bas de l'abolir⁴⁷.

Concernant les ports français, le travail de la Commission européenne a déjà ciblé l'exonération de l'impôt sur les sociétés qui leur était accordée. En application de l'article 206 du CGI, les ports, en tant qu'organismes publics, auraient en principe dû être assujettis à l'impôt sur les sociétés puisqu'ils se livrent pour une large part à une activité à but lucratif ; ils en étaient pourtant exonérés sur la base de l'article 167 de l'annexe 4 du CGI. Mais par une décision du 27 juillet 2017⁴⁸, la Commission a mis en demeure les autorités françaises de supprimer, à compter du 1^{er} janvier 2018, l'exonération d'impôt sur les sociétés bénéficiant aux ports, lorsqu'ils sont engagés dans des activités économiques⁴⁹. Pour la Commission, l'exonération d'impôt sur les sociétés constitue une aide d'État si elle porte sur des revenus

⁴² CJCE, 23 avril 1991, Klaus Höfner et Fritz Elser/Macrotron GmbH, aff. C-41/90, ECLI:EU:C:1991:161, point 21.

⁴³ CJUE, Gde Ch., 1^{er} juillet 2008, Motosykletistiki Omospondia Ellados NPID (MOTOE)/Elliniko Dimosio, aff. C-49/07, ECLI:EU:C:2008:376, points 27 et 28 (cas d'une association de droit privé qui organisait des compétitions motocyclistes).

⁴⁴ Affaire MOTOE précitée.

⁴⁵ Sofia MITSIOPOULOU, *op. cit.*, p. 41.

⁴⁶ CJCE, 14 février 1995, Schumacker, aff. C-279/93, *Dr. fisc.* 1995, n° 20, comm. 1089 : « si, en l'état actuel du droit communautaire, la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que les Etats membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire » (§21).

⁴⁷ Tribunal de l'Union européenne, 31 mai 2018, aff. T-160/16, Groningen Seaports NV et a. c/ Commission, *JOUE* C 249, 16.7.2018, p. 21-22 ; *Concurrences*, n° 1, mars 2018, p. 143, note Jacques DERENNE. Voir aussi : Décision (UE) 2016/634 de la Commission du 21 janvier 2016 concernant l'aide d'État SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 et ex CP 115/2004) mise à exécution par les Pays-Bas – Exonération de l'impôt sur les sociétés accordée aux entreprises publiques, *JOUE* L 113, 27.4.2016, p. 148.

⁴⁸ Décision de la Commission du 27.7.2017 concernant le régime des aides d'Etat N° SA38398 (2016/C, ex 2015/E) mis à exécution par la France. Fiscalité des ports en France : C(2017) 5176 final. Pour le cas des ports belges, voir : *JOUE* L 332, 14.12.2017, p. 1-23.

⁴⁹ BOI-IS-CHAMP-30-60, 3 janvier 2018, §10.

générés par des activités économiques, à l'exclusion donc des activités non économiques et des activités régaliennes⁵⁰. Or, pour l'essentiel, les ports français exercent bien une activité économique, dans le cadre d'un marché concurrentiel où ils cherchent à attirer les divers armateurs, opérateurs et concessionnaires⁵¹, en particulier les grands ports maritimes qui traitent plus de 80% du trafic maritime de marchandises⁵². On pourrait donc en déduire que la cotisation foncière des entreprises n'échapperait guère à une même condamnation au regard du régime des aides d'Etat.

Cependant, cette lecture n'est pas nécessairement généralisable à l'ensemble des ports, ce qui conduit à revenir sur la décision commentée.

En effet, si l'on s'attache aux arguments du représentant du gouvernement M. Philippe Blanc lors de l'audience relative à la décision commentée, c'est sur le terrain des exceptions à l'interdiction des aides d'Etat, prévues notamment au §3 de l'article 107 TFUE, qu'il faudrait se positionner pour comprendre que le Conseil constitutionnel ait cherché à maintenir l'exonération de CFE pour les ports de commerce et de pêche gérés par les collectivités territoriales. En effet, dans une communication de 2016, la Commission européenne a rappelé qu'une aide publique n'est pas de nature à affecter les échanges entre États membres dans le cas de petits ports « *principalement utilisés par des utilisateurs locaux, et limitant donc la concurrence pour les services proposés au niveau local, et pour lesquels l'incidence sur l'investissement transfrontière n'est véritablement que marginale* »⁵³. A l'inverse, concernant les infrastructures portuaires qui peuvent être en concurrence les unes avec les autres, celles qui font partie du « réseau transeuropéen de transport » (RTE-T), la Commission considère que leur financement public est en principe soumis aux règles en matière d'aides d'Etat car il affecte les échanges entre Etats membres⁵⁴.

Sous cet angle, la décision du Conseil constitutionnel commentée peut être lue comme une volonté de faire échapper une partie des ports français à la logique du marché

⁵⁰ Décision du 27.7.2017 précitée, C(2017) 5176 final : p. 11, §44.

⁵¹ *Idem*, p. 22, §85-86.

⁵² *Idem* : p. 4, §9. Voir aussi l'exposé des motifs de la proposition de règlement précitée, COM(2013) 296 final : §1.1.

⁵³ 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, 2016/C 262/01, JOUE C 262, 19.7.2016, p. 1-50 : p. 43, §197, g) ; v. aussi p. 46, §210. Par référence à une affaire relative à des ports de plaisance (Décision de la Commission du 29 octobre 2003 relative aux mesures d'aide mises à exécution par les Pays-Bas en faveur des ports de plaisance sans but lucratif aux Pays-Bas, 2004/114/CE, JOCE L 034, 06/02/2004, p. 63-69), la Commission donne également le cas des « *installations sportives et de loisirs destinées principalement à un public local et peu susceptibles d'attirer des clients ou des investissements d'autres États membres* » (§197, a).

⁵⁴ *Idem*, p. 47, §215. La communication rappelle que le financement des infrastructures nécessaires aux activités impliquant l'exercice par l'Etat de prérogatives de puissance publique échappe à la réglementation en matière d'aides d'Etat. Ces activités sont le contrôle du trafic maritime, la lutte contre les incendies, la surveillance anti-pollution, la police et la sûreté portuaires, les douanes, etc.

concurrentiel des infrastructures portuaires. Elle vise à sécuriser juridiquement l'utilisation de la société publique locale comme outil d'exploitation des ports de commerce et de pêche de petite taille et faiblement concurrentiels, et dont l'exonération des impôts commerciaux ne serait pas contraire au régime des aides d'Etat⁵⁵. On peut en revanche être pessimiste sur le maintien à terme de l'exonération de CFE au bénéfice des grands ports maritimes et des ports autonomes.

⁵⁵ Pour une opinion contraire : Marc PELLETIER, *op. cit.*, §4.