

Impact du droit européen sur la fiscalité des états membres : illustration par le régime des aides d'état

Auteur : Vermeire, Charline

Promoteur(s) : Richelle, Isabelle

Faculté : HEC-Ecole de gestion de l'ULg

Diplôme : Master en sciences de gestion, à finalité spécialisée en droit

Année académique : 2016-2017

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/3420>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative" (BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.



Ecole de Gestion de l'Université de Liège

**IMPACT DU DROIT EUROPEEN SUR LA FISCALITE
DES ETATS MEMBRES :
ILLUSTRATION PAR LE REGIME DES AIDES
D'ETAT.**

Jury :

Promoteur :

Isabelle RICHELLE

Lecteurs :

Melchior WATHELET

Jacques DERENNE

Mémoire présenté par

Charline VERMEIRE

En vue de l'obtention du diplôme de
Master en sciences de gestion,
à finalité spécialisée en droit
Année académique 2016/2017

Je tiens à remercier tous ceux qui ont contribué à la réalisation de ce travail de fin d'études, notamment Madame Richelle, promotrice de ce mémoire, pour son encadrement et ses conseils avisés.

Je souhaite particulièrement remercier Monsieur Wathélet, 1^{er} lecteur, de m'avoir orientée vers un sujet qui a alimenté mon intérêt pour les Institutions européennes.

J'adresse également mes remerciements à Monsieur Derenne, 2^{ème} lecteur, pour ses renseignements précieux.

Finalement, j'adresse un chaleureux remerciement à mon cousin, Antoine Vermeire, pour son aide et son soutien.

NOTE DE SYNTHÈSE

Nous fêtons cette année les 60 ans des traités de Rome. L'Europe a permis des avancées prometteuses dans de nombreux domaines. Jamais un droit commun à plusieurs États n'a été aussi approfondi. Toutefois, l'Europe traverse de multiples crises et reste parfois sans force face à certains égoïsmes nationaux.

Dès ses débuts, l'Europe a rencontré des difficultés pour avancer dans l'harmonisation de la fiscalité directe. Différentes affaires (*LuxLeaks, Apple* etc.) ont révélé l'exploitation par certaines entreprises de failles entre les différents régimes fiscaux nationaux. L'exploitation de ces failles permet à des sociétés de payer des impôts dérisoires. Par conséquent, il est crucial de renforcer davantage l'harmonisation fiscale européenne et de promouvoir un véritable esprit collectif fondé sur la solidarité. Dans le même état d'esprit, l'Europe a mis en œuvre des nouvelles mesures afin de lutter contre l'évasion fiscale.

La souveraineté fiscale des États membres ne peut pas porter atteinte aux différentes libertés européennes, notamment la liberté de circulation. Cette souveraineté est également limitée par la prohibition des aides d'État. La réglementation des aides d'État constitue un enjeu à la fois pour l'autonomie politique des États et pour la liberté économique des opérateurs. Actuellement, il s'agit d'un des contentieux les plus importants eu égard au nombre d'affaires examinées et aux montants impliqués.

Force est de constater que la Commission cherche à réformer certaines pratiques fiscales des États membres en jouant sur l'interdiction des aides d'État. Elle s'attaque à des mesures, qui, notamment, de par leur sélectivité, créent une situation de concurrence fiscale déloyale entre les États membres et les entreprises. Eu égard au manque d'engouement des États membres pour l'émergence d'un véritable modèle européen en matière de fiscalité directe (même si un changement est constaté), la concurrence fiscale déloyale entre les États membres peut être limitée par la réglementation des aides d'État. Il faudra dès lors constater si les efforts de la Commission, appuyés par de nombreuses décisions, seront suivis par le Tribunal européen et la Cour européenne.

ABSTRACT

2017 marks the 60th anniversary of the signing of the Treaties of Rome. The European Union has made promising advances in many fields. However, the European Union faces numerous challenges and sometimes remains helpless due to national egoisms.

Since its inception, the European Union has struggled to make progress in the field of direct taxation. Several cases such as *LuxLeaks* and *Apple*, to only name few, have revealed that some companies were resorting to the use of loopholes available in different national tax system. The exploitation of these loopholes allows companies to pay low taxes. It is therefore crucial to further enhance European tax harmonization at the European Union level and to promote a genuine collective spirit based on solidarity. To this purpose, the European Union has implemented new measures to prevent tax evasion.

The Member States' fiscal sovereignty may not jeopardize the various European freedoms, including freedom of movement. This sovereignty is also limited by the prohibition of State aid. State aid rules represent a major challenge for the political autonomy of States and the economic freedom of operators. Currently, this represents a central dispute having regard to the number of cases examined and amounts involved.

It must be noted that the Commission is seeking to reform certain tax practices in the Member States by using the prohibition on State aid. It tackles measures which, in particular, by their selectivity, confer advantages to specific undertakings thereby creating unfair competition between Member States and undertakings. Given the lack of enthusiasm shown by Member States for the emergence of a genuine European model in the field of direct taxation (even if changes are observed), unfair tax competition between Member States may be limited by State aid rules. Therefore, it will be necessary to ascertain whether the Commission's efforts, supported by numerous decisions, will be upheld by the General Court and the Court of Justice of the European Union.

LISTE DES ABRÉVIATIONS

BEPS : Base Erosion Profit Shifting

CCN : Common Communication Network

CJUE : Cour de Justice de l'Union Européenne

CIR : Code des Impôts sur les Revenus

HMRC : Her Majesty's Revenue and Customs

IS : Impôt des Sociétés

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Économiques

PIB : Produit Intérieur Brut

RDT : Revenus Définitivement Taxés

TFUE : Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne

TUE : Traité sur l'Union Européenne

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

UE : Union Européenne

ULg : Université de Liège

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	1
A. PREAMBULE.....	1
B. CREATION DE L'EUROPE	1
C. PLURALITE DES CONCEPTIONS DE L'EUROPE	2
D. FISCALITE : LA MAL-AIMEE DE L'EUROPE ?	4
I. HARMONISATION FISCALE AU NIVEAU EUROPEEN.....	7
A. NOTION D'HARMONISATION FISCALE AU NIVEAU EUROPEEN	7
B. MESURES DE TYPE FISCAL AU NIVEAU EUROPEEN.....	8
1. <i>Fiscalité indirecte.....</i>	<i>8</i>
1.1. Union douanière.....	8
1.2. Taxe sur la valeur ajoutée	9
1.3. Droits d'accises	10
2. <i>Fiscalité directe.....</i>	<i>11</i>
2.1. Directive mère-filiale.....	11
2.2. Directive sur les intérêts et les redevances.....	12
2.3. Directive sur les fusions transfrontalières.....	13
3. <i>Lutte contre l'évasion fiscale par la coopération.....</i>	<i>13</i>
3.1. Code de conduite.....	13
3.2. Directive sur les revenus de l'épargne.....	14
3.3. Déclaration pays par pays.....	15
Critique personnelle.....	17
3.4. Échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées, y compris les accords préalables en matière de prix de transfert	19
3.5. Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés.....	21
Critique personnelle.....	23
3.6. Liste commune	25
4. <i>Conclusion : absence d'harmonisation poussée de la fiscalité directe au niveau européen</i>	<i>26</i>
4.1. Causes de l'absence d'harmonisation poussée de la fiscalité directe au niveau européen	26
4.2. Conséquences de l'absence d'harmonisation poussée de la fiscalité directe au niveau européen	29
4.2.1. Abus des multinationales pointés au grand jour	29
4.2.2. Impôt des sociétés.....	30
4.2.3. Analyse du taux d'impôt des sociétés	31
C. RENFORCER L'HARMONISATION DE LA FISCALITE DIRECTE AU NIVEAU EUROPEEN	33
1. <i>Raisons de renforcer l'harmonisation de la fiscalité directe.....</i>	<i>34</i>
2. <i>Manière de renforcer l'harmonisation de la fiscalité directe.....</i>	<i>36</i>

II. AIDES D'ETAT : OUTIL D'HARMONISATION FISCALE ?	37
A. NOTION DE TAX RULING	37
B. NOTION D'AIDE D'ÉTAT.....	38
1. <i>Enjeux de la réglementation des aides d'État.....</i>	38
2. <i>Définition de la notion d'aide d'État.....</i>	39
3. <i>Éléments constitutifs donnant lieu à une aide d'État.....</i>	40
4. <i>Exemptions au régime des aides d'État.....</i>	41
5. <i>Contrôle des aides d'État.....</i>	42
6. <i>Illustration générale à travers l'affaire Forum 187</i>	42
C. NOTION DE SELECTIVITE EN MATIERE D'AIDES D'ÉTAT	45
1. <i>Introduction.....</i>	45
2. <i>Affaire World Duty Free Group</i>	46
3. <i>Affaire Hansestadt Lübeck</i>	48
4. <i>Remarques conclusives sur ces deux affaires.....</i>	50
5. <i>Affaire Apple.....</i>	51
D. MECANISMES FISCAUX REMIS EN CAUSE PAR LA COMMISSION	57
1. <i>Rôle de la Commission.....</i>	57
2. <i>Prix de transfert non conformes à la réalité économique</i>	57
2.1. <i>Fiat Finance and Trade</i>	58
2.2. <i>Starbucks</i>	59
2.3. <i>Amazon.....</i>	60
2.4. <i>Exonération des bénéfices excédentaires</i>	61
3. <i>Méthodes de répartition des bénéfices non conformes à la réalité économique</i>	63
3.1. <i>Google tax settlement.....</i>	63
3.2. <i>Apple.....</i>	64
4. <i>Application incohérente de la législation nationale entraînant une double non-imposition discrétionnaire.....</i>	66
4.1. <i>McDonald's</i>	66
4.2. <i>Engie (anciennement GDF Suez)</i>	67
5. <i>Critique personnelle</i>	68
CONCLUSION GENERALE	71
BIBLIOGRAPHIE	73

INTRODUCTION

A. Préambule

L'objectif de ce mémoire est de mettre en exergue les enjeux européens qui se cachent derrière le régime des aides d'État.

Dans la suite de l'introduction, nous aborderons brièvement l'histoire européenne en insistant sur les aspects fiscaux.

Ensuite, la notion d'harmonisation fiscale au niveau européen ainsi que diverses mesures de type fiscal seront exposées. Les causes et les conséquences de l'absence d'harmonisation fiscale poussée en matière de fiscalité directe seront notamment abordées, ce qui nous permettra de démontrer par la suite les raisons et la manière de renforcer davantage cette harmonisation (I).

Enfin, la notion de « *tax ruling* » et la notion d'« aide d'État » seront définies. L'ambiguïté du critère de sélectivité sera exposée à la lumière de trois affaires. Par ailleurs, différents mécanismes fiscaux, auxquels la Commission s'attaque, seront expliqués (II).

Pour conclure, nous n'oublierons pas d'éveiller les consciences sur l'importance et les bienfaits d'une des plus belles aventures du XX^{ème} siècle, la création européenne, tout en prenant acte de l'impact réel de l'Union européenne sur la fiscalité des États membres, notamment à travers la réglementation des aides d'État.

B. Crédation de l'Europe

La création de l'Europe a été précédée par le rassemblement de plusieurs esprits visionnaires qui étaient mus par la conception d'une union forte et pacifiée. Sans leur énergie et leur

dévouement, nous ne connaîtrions pas le climat de paix et de stabilité que nous tenons aujourd'hui pour acquis¹.

Le 25 mars 1957 a eu lieu la signature des traités de Rome par les six pays fondateurs. Le projet européen ne s'articulait pas seulement autour d'une union alimentée par la paix ; l'économie constituait également une des valeurs embryonnaires. En effet, l'article 2 des traités de Rome énonce : « *La Communauté a pour mission, par l'établissement d'un marché commun et par le rapprochement progressif des politiques économiques des États membres, de promouvoir un développement harmonieux des activités économiques dans l'ensemble de la Communauté, une expansion continue et équilibrée, une stabilité accrue, un relèvement accéléré du niveau de vie et des relations plus étroites entre les États qu'elle réunit.* » Du point de vue économique, l'intention lors des traités reposait donc sur la création d'un marché commun économique avec une libre circulation afin de susciter des investissements².

C. Pluralité des conceptions de l'Europe

Lors d'une conférence des Professeurs Richelle et Gutmann, il est souligné qu'il existe quatre conceptions de l'Europe³. Celles-ci impactent la manière d'engager la fiscalité au sein de l'Europe.

La première conception soulève le fait que l'Europe est un marché organisé par le droit. Ceci représente l'idée de base des traités de Rome. En effet, Jacques Delors (1992, p. 72) explique qu'il s'agit « *d'un espace organisé doté de règles communes cherchant à assurer la cohésion économique et sociale et l'égalité des chances devant les potentialités offertes. Un espace unique dynamique et solidaire où les politiques communes porteraient un intérêt commun* ».

La deuxième conception précise que l'Europe est un espace de liberté. L'article 3, point f, des traités de Rome citait « *l'abolition, entre les États membres, des obstacles à la libre*

¹ Union européenne. (n.d.). *L'histoire de l'Union européenne*. En ligne https://europa.eu/european-union/about-eu/history_fr

² Richelle, I., & Gutmann, D. (2013). *L'Europe face à la crise : quelle est encore la place des contribuables ?* En ligne <https://lacademie.tv/conferences/l-europe-face-a-la-crise-quelle-est-encore-la-place-des-contribuables>

³ Richelle, I., & Gutmann, D. (2013). *Fiscalité européenne : soixante ans de hauts et de bas*. En ligne <https://lacademie.tv/conferences/l-europe-face-a-la-crise-quelle-est-encore-la-place-des-contribuables>

circulation des personnes, des services et des capitaux ». De nos jours, la libre circulation des travailleurs⁴, la liberté de prestation de services et d'établissement⁵, la libre circulation des capitaux⁶ et la libre circulation des marchandises⁷ sont assurées. Cet espace de liberté constitue l'essence même de l'Europe. Depuis les années 80, la Cour de justice européenne a confirmé sa jurisprudence visant à sanctionner les États qui ne respecteraient pas ces libertés. En conséquence, les États doivent établir des dispositifs fiscaux nationaux qui sont en harmonie aussi bien avec ces libertés qu'avec la jurisprudence développée par la Cour du Luxembourg.

La troisième conception affirme que l'Europe est un espace de concurrence entre États. Inscrite dans les traités de Rome de 1957, la politique de concurrence de l'Union européenne (UE) représente depuis toujours un volet important de l'action de l'UE. Les traités de Rome prévoient en l'article 3, point i « *l'établissement d'un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée dans le marché commun* ». Toute forme de concurrence n'est pas acceptée, car c'est un espace régulé. Dès lors, la concurrence déloyale notamment en matière fiscale est encadrée par des règles européennes. La prohibition des aides d'État en est un point essentiel. Ce point sera développé par la suite, nous nous limiterons à dire dès à présent que toute aide d'État créant une concurrence fiscale déloyale, notamment de par le fait de sa sélectivité, sera prohibée.

Enfin, l'Europe est un espace de valeurs partagées. L'article 2 du TUE précise ces valeurs : « *L'Union est fondée sur les valeurs de respect de la dignité humaine, de liberté, de démocratie, d'égalité, de l'État de droit, ainsi que de respect des droits de l'homme, y compris des droits des personnes appartenant à des minorités.* » Ces valeurs sont affirmées également dans le préambule de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne : « *L'Union se fonde sur les valeurs indivisibles et universelles de dignité humaine, de liberté, d'égalité et de solidarité; elle repose sur le principe de la démocratie et le principe de l'État de droit.* » Nous ne retrouvons aucune trace du terme « valeurs » dans les traités de Rome ce qui nous montre que cette conception n'était pas spécialement évidente dans les débuts du projet européen.

⁴ Article 3, paragraphe 2, du TUE ; article 21 TFUE ; titres IV et V du TFUE ; article 45 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

⁵ Articles 26, 49 à 55 (établissement), et 56 à 62 (services) TFUE.

⁶ Articles 63 à 66 TFUE, complétés par les articles 75 et 215 TFUE pour les sanctions.

⁷ Article 26 et articles 28 à 37 TFUE.

D. Fiscalité : la mal-aimée de l'Europe ?

En 1957, la fiscalité se trouve être bien éloignée des priorités des auteurs des traités de Rome. Celle-ci est laissée de côté contrairement à d'autres droits européens. Dans la conception traditionnelle de l'Europe, on relève l'absence d'harmonisation fiscale⁸. Actuellement, les États membres parviennent à s'entendre dans de nombreux domaines qu'il s'agisse de la taille des concombres aux critères pour les toilettes à chasse d'eau et urinoirs, mais la fiscalité est un domaine pour lequel la patience reste de mise⁹.

Toutefois, dans les débuts du projet européen, il y avait déjà des dispositions concernant les impôts indirects. Par exemple, l'article 99, paragraphe 1, des traités de Rome du 25 mars 1957 stipule que « *la Commission examine de quelle façon les législations des différents États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accise et autres impôts indirects, y compris les mesures de compensation applicables aux échanges entre les États membres, peuvent être harmonisées dans l'intérêt du marché commun* ». La différence entre l'impôt indirect et l'impôt direct provient du fait que, pour ce dernier, le contribuable (celui qui supporte effectivement la charge financière de l'impôt) et le redevable (celui qui doit verser le montant de l'impôt) forment une seule et même personne. En principe, les impôts indirects sont ceux qui frappent les transactions commerciales. Aujourd'hui, on peut notamment relever une harmonisation de la fiscalité indirecte concernant les droits de douane, la TVA prélevée sur les ventes de biens et de services et les droits d'accises¹⁰.

Jusque dans les années 70, les États membres disposaient de leur propre système de calcul de détermination de la taxe sur la valeur ajoutée. Cette dernière impose la consommation de biens et services et représente une source de revenus conséquente pour les budgets nationaux. Les différents systèmes de calcul compliquaient les activités économiques au sein de l'UE. En conséquence, la directive de 1977¹¹ uniformise, de manière précise, l'assiette des TVA nationales et plus généralement, l'ensemble de leur régime, à l'exception des taux

⁸ Voir note n° 3.

⁹ LaCroix. (2016). *L'harmonisation fiscale en Europe est-elle un but inatteignable ?* En ligne <http://www.lacroix.com/Economie/Monde/L-harmonisation-fiscale-Europe-elle-inatteignable-2016-05-09-1200758724>

¹⁰ Voir note n° 3.

¹¹ Sixième directive (CEE) 77/388 du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, *J.O.C.E.*, L 145, 13 juin 1977.

d'imposition (De Grove-Valdeyron, 2014). Cette initiative constitue le point de départ d'une harmonisation du système de TVA.

Les droits d'accises sont des taxes indirectes sur la fabrication, la vente ou l'utilisation de boissons alcoolisées, du tabac et des produits énergétiques tels que les carburants et les combustibles¹². Des taux minimaux ont été mis en place et des règles déterminent aussi comment ces taxes doivent être appliquées (De Grove-Valdeyron, 2014). Les États sont évidemment libres d'adopter des taux supérieurs aux taux minimaux imposés par l'Europe.

Concernant l'harmonisation européenne sur les impôts directs, elle fut plus tardive et plus timide. Force est de constater que les traités originaires européens n'incitent qu'à un développement des conventions bilatérales et non à une harmonisation générale de la fiscalité directe européenne, ce qui est regrettable (Berthet, 2015). Les impôts directs sont ceux qui frappent une personne, une entité ou un bien immobilier. On trouve notamment dans cette catégorie l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés. Le législateur européen adopte dans ce domaine une approche coordonnée entre les différentes législations en vigueur dans les différents États membres¹³.

En conclusion, les différents éléments précités nous permettent d'affirmer que, nonobstant l'absence d'impôt européen, il existe bel et bien un système fiscal européen (Maitrot de la Motte, 2016).

¹² Union européenne. (n.d.). *Fiscalité*. En ligne https://europa.eu/european-union/topics/taxation_fr

¹³ Commission européenne. (2015). *Promouvoir le marché intérieur et la croissance économique*. En ligne http://bookshop.europa.eu/is-bin/INTERSHOP.enfinity/WFS/EU-Bookshop-Site/fr_FR/-/EUR/ViewPublication-Start?PublicationKey=NA0115038

I. Harmonisation fiscale au niveau européen

L'objectif du point I est d'expliquer la notion d'harmonisation fiscale au niveau européen et d'exposer certaines mesures européennes de type fiscal. Les explications permettront de conclure à une absence d'harmonisation poussée de la fiscalité directe au niveau européen ainsi que d'en développer les causes et les conséquences. Pour finir, les raisons et la manière de renforcer pareille harmonisation seront abordées.

A. Notion d'harmonisation fiscale au niveau européen

À ce stade, il est intéressant de noter que bien qu'ils soient souvent considérés comme synonymes, les termes « coordination », « coopération », « convergence » et « harmonisation » ne recouvrent pas les mêmes concepts. Par souci de simplification et de clarté, les différents outils précités seront regroupés sous l'expression d'« harmonisation fiscale », mais il paraît approprié d'apporter quelques précisions.

La coordination fait référence à un engagement réciproque à adopter un comportement spécifique. Le code de bonne conduite ou l'échange d'informations sur les revenus de l'épargne sont considérés comme des exemples de coordination (Bénassy-Quéré, Trannoy, & Wolff, 2014).

La coopération correspond à une optimisation jointe. Le tarif extérieur commun européen est un exemple de coopération (Bénassy-Quéré, Trannoy, & Wolff, 2014).

En matière d'impôts, la convergence fait référence à une réduction des écarts de taux ou d'assiettes. Celle-ci peut provenir de la coordination mais aussi de la concurrence, notamment lors d'une course au moins-disant fiscal (Bénassy-Quéré, Trannoy, & Wolff, 2014).

En matière d'impôts, l'harmonisation consiste à calculer les assiettes de la même manière et/ou à égaliser les taux d'imposition. C'est une forme de coordination. Une variante peut être d'imposer un taux minimum comme en matière de TVA. La directive « mère-fille » est un autre exemple. Le projet ACCIS dont nous parlerons va au-delà de l'harmonisation fiscale des

assiettes d'imposition. En effet, on relève aussi une forme de coopération via la répartition des assiettes entre les différents États membres concernés (Bénassy-Quéré, Trannoy, & Wolff, 2014).

Il faut retenir que l'harmonisation n'est pas l'uniformisation des fiscalités nationales mais l'accord des différences. En effet, l'uniformisation ne prend pas en compte les particularités fiscales et sociales propres à chaque État membre. Ces particularités correspondent à des politiques économiques précises qui ne sont pas nécessairement transposables à tous les États membres (Berthet, 2015). Les institutions européennes ont raison de vouloir de l'harmonie entre les pays membres, mais elles ne l'obtiendront pas en gommant les différences¹⁴.

B. Mesures de type fiscal au niveau européen

Il existe des mesures mises en œuvre par l'Europe pour contrer l'évasion fiscale. Cette section a pour objectif de définir les mesures estimées les plus pertinentes. Celles-ci sont classées en trois catégories afin d'indiquer le domaine duquel elles relèvent.

1. Fiscalité indirecte

1.1. *Union douanière*

L'union douanière de l'UE est basée sur l'article 28 TFUE. Grâce à cette union douanière, il n'y pas de droits de douane aux frontières entre les pays de l'UE et l'Europe dispose d'un système uniforme de droits de douane sur les importations en provenance de pays extérieurs à l'UE¹⁵.

¹⁴ IREF. (2015). *Une assiette européenne commune de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est-elle souhaitable*? En ligne <http://fr.irefeurope.org/Une-assiette-europeenne-commune-de-l-impot-sur-les-benefices-des-societes-est-elle-souhaitable,a3219>

¹⁵ Union européenne. (n.d.). *Douanes*. En ligne https://europa.eu/european-union/topics/customs_fr

1.2. *Taxe sur la valeur ajoutée*

L'harmonisation de la TVA trouve son fondement juridique à l'article 113 TFUE. Son harmonisation s'est déroulée en plusieurs étapes. Nous retiendrons deux directives¹⁶. Premièrement, il y a celle de 1977, appelée la 6^{ème} directive, qui a défini les règles communes en matière de TVA. La deuxième est celle de 2006 qui a remplacé et regroupé plusieurs directives concernant l'harmonisation de la TVA. Ce texte prévoit l'application d'un taux « standard » de TVA de 15% minimum ainsi que la possibilité d'instaurer un ou deux taux « réduits » d'au moins 5% pour certains biens ou services limitativement énumérés¹⁷ (De Grove-Valdeyron, 2014). En Europe, seul le consommateur final est imposé sur les produits ou les services.

La Commission est en train de réformer et de simplifier le système de TVA européen afin, par exemple, que les entreprises puissent utiliser des déclarations de TVA communes et remplir l'ensemble de leurs obligations fiscales dans un seul pays. Le système sera également plus performant contre la fraude et sera fondé sur le principe de destination permettant que les recettes fiscales parviennent à l'État sur le territoire duquel le client est établi¹⁸. La fraude la plus utilisée est la technique du « carrousel ». Elle me paraît intéressante à étudier de par son ampleur et son poids au regard des finances publiques.

Didier Lecomte et Laurence Vapaille (2015) expliquent que les différentes formes de fraude « carrousel » reposent sur les mêmes éléments :

- la possibilité de se procurer des biens qui ne sont pas soumis à la TVA à travers l'exonération dont bénéficient les livraisons intracommunautaires ;
- l'opportunité offerte à l'opérateur qui, effectuant principalement des livraisons intracommunautaires, est en situation de créditeur quant à la TVA ;
- le fraudeur doit disposer d'un temps assez long entre la réalisation des opérations frauduleuses et l'obligation de déposer la déclaration et d'acquitter la TVA.

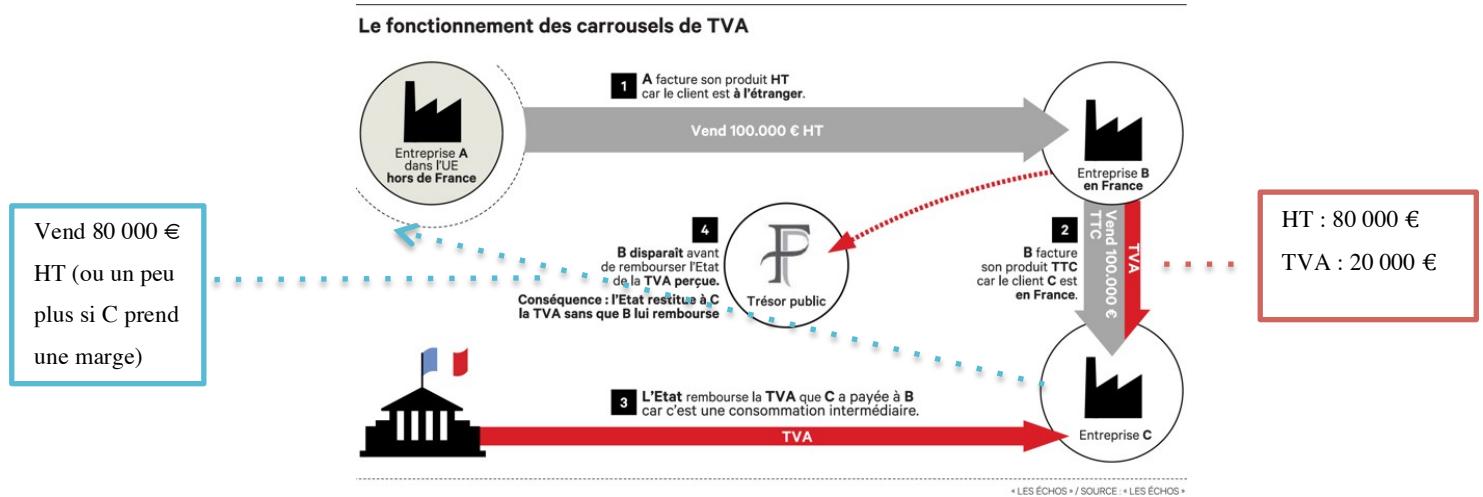
¹⁶ Sixième directive (CEE) 77/388 du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, *J.O.C.E.*, L 145, 13 juin 1977 et directive (CE) 2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 347, 11 décembre 2006.

¹⁷ Articles 96, 97, 98, 99 de la directive précitée.

¹⁸ Voir note n° 13.

Par exemple, un redevable A, établi dans un État membre, effectue une livraison intracommunautaire exonérée de TVA à un redevable B établi dans un autre État membre. B doit déclarer cette opération en tant qu'acquisition intracommunautaire, mais volontairement s'en abstient. Ensuite, le redevable B revend les biens à un autre redevable C en lui facturant la TVA, mais sans la reverser à l'État. Le redevable C revend ensuite la marchandise au redevable A sous le régime intracommunautaire. Le terme « carrousel » s'explique par le fait que ce cycle peut être répété à plusieurs reprises. Le redevable B disparaîtra et se fera introuvable en cas de contrôle fiscal. B est la « société taxi » (Lecompte & Vapaille, 2015).

Figure 1



Source : les Echos (complété par moi-même), 2016.

D'un point de vue économique, cette fraude induit une concurrence déloyale, car si le fraudeur élude la TVA d'amont, en fin de « carrousel », celui-ci peut réintroduire le bien sur le marché à un prix inférieur à celui du marché pratiqué par des opérateurs qui ne fraudent pas (Lecompte & Vapaille, 2015).

1.3. Droits d'accises

L'harmonisation des droits d'accises sur l'alcool, le tabac et l'énergie trouve son fondement juridique dans les articles 113 TFUE et, pour la fiscalité de l'énergie, 192 TFUE en vue de réaliser les objectifs visés à l'article 191 TFUE. La législation européenne sur les droits d'accises résulte en grande partie du lancement du marché unique en 1993. En effet, la

première directive¹⁹ concernant l'harmonisation des droits d'accises a été transposée dans les États membres le premier janvier 1993. Elle a ensuite été abrogée par une nouvelle directive²⁰. Cette législation veille à ce que les droits d'accises soient appliqués de la même manière et aux mêmes produits dans l'ensemble du marché unique. L'UE impose ici aussi des taux minimaux par type de produit²¹.

2. Fiscalité directe

2.1. *Directive mère-filiale*

La directive « mère-filiale » de 1990²², élargie en 2003 par une directive du Conseil²³, vise à élargir le champ d'application et à améliorer le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents. Ainsi la société mère doit détenir au moins 10% des actions de la société filiale. Cette directive mère-filiale a pour objet d'empêcher la double imposition de la société mère sur les bénéfices de sa filiale située dans un autre pays de l'UE²⁴. Les États membres doivent soit exempter les bénéfices rapatriés, soit déduire les impôts payés par les filiales de l'imposition de la société mère. Avant l'adoption de la directive, la Belgique connaissait un système semblable appelé RDT (pour « revenus définitivement taxés »), mais ce système était réservé seulement aux revenus distribués entre sociétés belges²⁵.

La directive a pour objet que tous les dividendes versés à une société mère établie dans un État membre, ainsi que tous les dividendes recueillis par une société mère belge en

¹⁹ Directive (CE) 92/12 du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, *J.O.C.E.*, L 76, 23 mars 1992.

²⁰ Directive (CE) 2008/118 du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, *J.O.U.E.*, L 9, 14 janvier 2009.

²¹ Commission européenne. (n.d.). *Aperçu général*. En ligne

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/general-overview_fr

²² Directive (CEE) 90/435 du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L 225, 20 août 1990.

²³ Directive (CE) 2003/123 du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L 7, 13 janvier 2004.

²⁴ Commission européenne. (n.d.). *Les sociétés mères et leurs filiales dans l'Union Européenne*. En ligne http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/parent-companies-their-subsidiaries-eu-union_fr

²⁵ AFSCHRIFT. (2016). *Nouvelles règles en matière de revenus définitivement taxes*.

En ligne <http://www.afschrift.com/nouvelles-regles-en-matiere-de-revenus-definitivement-taxes/>

provenance d'une filiale établie dans un autre État membre, soient exonérés d'impôt à concurrence de 95% de leur montants sous certaines conditions (cf. articles 202 et 203 CIR)²⁶. Si on considère que les conditions sont remplies, dès lors les dividendes distribués par la société fille au profit de la société mère sont exonérés à 95% de tout impôt dans le chef de la société mère. Cela revient donc à dire que, pour une société mère belge, l'impôt sur les dividendes versés par sa société fille s'élève à 1,6995% (soit $5\% \times 33,99\%$ qui est le taux de l'impôt) (Darte & Noël, 2017). L'objectif est d'éviter ainsi une discrimination entre les filiales étrangères et les filiales nationales (Bénassy-Quéré, Trannoy, & Wolff, 2014). Les premières seraient imposées deux fois et les secondes une seule fois. Le Conseil de l'Union européenne a adopté en 2014 et 2015 deux directives successives qui visent à corriger partiellement le système en place.

2.2. *Directive sur les intérêts et les redevances*

La directive sur les intérêts et les redevances de 2003²⁷ a permis de limiter la double imposition. Elle vise à supprimer les retenues à la source sur les paiements transfrontaliers d'intérêts et de redevances entre des sociétés d'un même groupe établies dans deux pays de l'UE²⁸. La directive pose donc le principe de l'imposition exclusive des intérêts et redevances dans l'État de résidence de la société bénéficiaire lorsque les versements ont été faits entre sociétés « associées ». Les intérêts sont définis comme des revenus de toute créance, à l'exception des pénalités pour paiement tardif. La notion de redevance comprend les rémunérations correspondant à l'usage de droits d'auteur, de droits de la propriété industrielle et celles correspondant à la location d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques.

²⁶ Voir note n° 25.

²⁷ Directive (CE) 2003/49 du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L 157, 26 juin 2003.

²⁸ Voir note n° 13.

2.3. *Directive sur les fusions transfrontalières*

La directive sur les fusions transfrontalières de 1990²⁹ simplifie l'imposition des activités destinées à restructurer les entreprises situées dans plusieurs pays de l'UE. Cette directive, améliorée en 2005 et 2006, vise à atténuer les effets de l'application cumulée de différentes législations nationales, celle de la société apporteuse et celle de la société bénéficiaire de l'apport, en ce qui concerne les plus-values, les provisions, les réserves et les pertes (Lenaerts & Bernardeau, 2007). Ensuite, une codification de toutes les directives relatives à cette matière a eu lieu en 2009³⁰.

3. Lutte contre l'évasion fiscale par la coopération

3.1. *Code de conduite*

Le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises a été présenté en 1997. Le professeur Malherbe (2001) explique que ce code tend à geler, inventorier et démanteler (*refrain, review, remove*) les mesures fiscales préjudiciables dans le sens qu'elles ont ou pourraient avoir un impact sur la localisation des activités économiques entre les États membres. Par « activités économiques », on entend aussi bien les activités des acteurs indépendants que les activités exercées à l'intérieur d'un groupe de sociétés. Les mesures fiscales dommageables sont celles qui offrent un taux d'impôt effectif nettement inférieur au taux qui s'applique normalement dans l'État membre concerné.

Le niveau d'imposition peut résulter du taux lui-même, de la définition de la base ou de tout autre facteur pertinent. Pour déterminer le caractère dommageable de ces mesures, on prendra en compte les circonstances suivantes :

²⁹ Directive (CEE) 90/434 du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, *J.O.C.E*, L 225, 20 août 1990.

³⁰ Directive (CE) 2009/133 du Conseil du 19 octobre 2009, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *J.O.C.E.*, L 310, 25 novembre 2009.

- les avantages sont accordés exclusivement à des non-résidents ou à des transactions conclues avec des non-résidents ;
- les avantages sont isolés du marché national et n'ont donc pas d'incidence sur l'assiette fiscale nationale ;
- les avantages sont accordés même en l'absence d'activité économique réelle et de présence économique substantielle ;
- les règles de détermination des bénéfices au sein d'un groupe divergent des principes généralement admis et notamment des principes de l'OCDE ;
- les mesures fiscales manquent de transparence (Brown, 2017).

Ce code n'est pas un élément juridiquement contraignant mais il a une force politique³¹. Dans ce code, la Commission s'est engagée à publier des lignes directrices pour l'application des règles relatives aux aides d'État en ce qui concerne la fiscalité directe des entreprises.

3.2. *Directive sur les revenus de l'épargne*

La directive sur les revenus de l'épargne³², adoptée en 2003, imposait l'échange automatique d'informations entre les États membres sur les revenus de l'épargne privée. Cela permettait que les paiements d'intérêts effectués dans un État membre en faveur de résidents d'autres États membres soient imposés conformément aux dispositions législatives de l'État de résidence fiscale de l'épargnant³³. On a constaté que certains instruments financiers équivalents à des titres productifs d'intérêts et certains moyens indirects de détenir ces titres n'étaient pas couverts par la directive de 2003. En conséquence, une nouvelle directive³⁴ a été adoptée en 2014. Cette directive a été transposée dans les pays de l'UE afin d'étendre le champ d'application de la directive de 2003.

³¹ Voir note n° 13.

³² Directive (CE) 2003/48 du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *J.O.U.E*, L 157, 26 juin 2003.

³³ Conseil européen. (2015). *La directive sur la fiscalité de l'épargne est abrogée*. [Communiqué de presse]. En ligne <http://www.consilium.europa.eu/fr/press/press-releases/2015/11/10-savings-taxation-directive-repealed/>

³⁴ Directive (UE) 2014/48 du Conseil du 24 mars 2014 modifiant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *J.O.U.E.*, L 111, 15 avril 2014.

3.3. *Déclaration pays par pays*

Le mécanisme de « déclaration pays par pays » (*Country-By-Country*), élaboré dans le cadre du projet BEPS (Action 13) de l'OCDE³⁵, vise à accroître la transparence fiscale des multinationales en vue de lutter de manière plus efficace contre l'évasion fiscale. En conséquence, la Commission européenne a adopté une directive³⁶ prévoyant l'échange automatique de déclarations pays par pays (Bourgeois & Lachapelle, 2016).

Chaque État membre de l'UE doit obliger l'entité mère d'un groupe d'entreprises multinationales ou une autre entité déclarante à rédiger une déclaration pays par pays annuellement et pour chaque juridiction fiscale dans laquelle elle exerce des activités (Van Geel & Mess, 2016).

Cette déclaration doit contenir certaines informations sur le groupe multinational, notamment des informations sur le chiffre d'affaires, le bénéfice (perte) avant impôts, les impôts sur les bénéfices acquittés, les impôts sur les bénéfices dus, le capital social, les bénéfices non-distribués, le nombre d'employés, les actifs corporels hors trésorerie ou équivalents de trésorerie pour chacune des juridictions dans lesquelles le groupe d'entreprises multinationales exerce des activités. Ces informations doivent également consacrer l'identité de chaque entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales, la juridiction de résidence fiscale de cette entité constitutive et, si elle diffère de la juridiction de résidence fiscale, la juridiction selon les lois de laquelle cette entité constitutive est organisée, ainsi que la nature de son activité ou de ses activités commerciales principales (Van Geel & Mess, 2016).

³⁵ Voir note n° 80.

³⁶ Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 146, 30 juin 2006.

Figure 2

Déclaration pays par pays (CBCR)

VUE D'ENSEMBLE DE LA RÉPARTITION DES BÉNÉFICES, DES IMPÔTS ET DES ACTIVITÉS PAR JURIDICTION FISCALE

Nom du groupe multinational : TEST		Exercice fiscal considéré : 31/12/2016								
Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice ou perte avant impôts sur les bénéfices	Impôts sur les bénéfices acquittés	Impôts sur les bénéfices dus	Capital social	Bénéfices non distribués à la fin de l'exercice	Nombre d'employés en équivalent temps plein	Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie
	Résultant des transactions avec des parties indépendantes	Résultant des transactions intragroupe	Total							
Pays A	1 000	260	1 260	145	60	30	200	800	20	90
Pays B	10	800	810	(60)	0	0	100	(30)	10	30

LISTE DE TOUTES LES ENTITÉS CONSTITUTIVES DU GROUPE MULTINATIONAL CORRESPONDANT AUX DONNÉES AGRÉGÉES PAR JURIDICTION FISCALE

Nom du groupe multinational : TEST		Exercice fiscal considéré : 31/12/2016													Principale(s) activité(s)			
Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Recherche et développement	Détenir ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnements	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Principale(s) activité(s)			Services financiers réglementés	Assurance	Détenir d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dormantes	Autres
											Entité A	Entité B	Entité C					
Pays A	Entité A			✓					✓									
	Entité B				✓	✓	✓											
Pays B	Entité C		✓							✓						✓		
	Établissement permanent A	Pays A						✓										

Source : KPMG, 2017.

Enfin, cette déclaration comprenant les informations précitées doit être communiquée à l'État membre dans lequel l'entité mère déclarante est établie dans un délai de 12 mois à compter de l'exercice fiscal duquel elle relève. L'État membre devra alors établir un échange automatique dans les 15 mois à compter du dernier jour de l'exercice fiscal du groupe d'entreprises multinationales sur lequel porte la déclaration pays par pays. Cet échange se fait via le réseau CCN (*Common Communication Network*) pris en charge par la Commission. Le rapport doit être communiqué à tout autre État membre dans lequel, sur base de la déclaration, l'entité constitutive du groupe est établie ou dans lequel une telle entité est imposée au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable (Van Geel & Mees, 2016).

La première déclaration pays par pays qui doit être communiquée est celle pour l'exercice fiscal du groupe d'entreprises multinationales commençant le 1^{er} janvier 2016 ou après cette date (Bourgeois & Lachapelle, 2016). Ces informations communiquées entre les États membres via l'échange automatique de la déclaration pays par pays permettront d'évaluer les risques relatifs au prix de transfert et les autres risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Les potentielles rectifications des prix de transfert réalisées par les autorités fiscales de l'État membre qui reçoit les informations ne sont pas fondées sur les informations échangées. Toutefois, les informations communiquées entre États membres peuvent servir de base pour mener des enquêtes supplémentaires (Van Geel & Mees, 2016).

L’obligation de déclaration ne s’applique qu’aux groupes multinationaux qui, pour la période déclarable qui précède immédiatement la dernière période déclarable clôturée, ont réalisé des produits consolidés d’au moins 750 millions d’euros (Van Geel & Mees, 2016).

Les États membres devaient adopter au plus tard le 4 juin 2017 les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la directive (UE) 2016/881 précitée. Ils devaient communiquer à la Commission le texte de ces dispositions et les appliquer à partir du 5 juin 2017 (Van Geel & Mees, 2016).

Critique personnelle

Le premier point qui attire mon attention est le fait que la déclaration pays par pays ne circulera qu’entre administrations fiscales locales. Cependant, par sa proposition de directive du 12 avril 2016³⁷ qui tend à contraindre les multinationales établies dans l’UE à la divulgation annuelle de certaines informations (rapport annuel sur leurs bénéfices, les impôts payés etc.) vers le grand public, la Commission pose un pas supplémentaire. Il est clair que permettre au public d’avoir un droit de regard peut renforcer sa confiance et amener les entreprises à être plus responsables.

Le second point de réflexion se base sur le fait que les multinationales, exerçant des activités en Europe, auront à dévoiler ce qu’elles font pays par pays dans l’Union européenne, mais elles ne seront pas tenues de préciser ce qu’elles font pays par pays hors de l’Union européenne. Subséquemment, cela permettra à ces entreprises de noyer dans un fameux « chiffre global des impôts payés en dehors de l’Union³⁸ », leurs faibles impôts acquittés dans de nombreux paradis fiscaux.

Par ailleurs, on peut aussi regretter que la Commission européenne ne réserve ce dispositif de transparence obligatoire qu’aux seules entreprises dont le chiffre d’affaires est supérieur à 750

³⁷ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d’informations relatives à l’impôt sur les bénéfices, 12 avril 2016. En ligne

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/FR/1-2016-198-FR-F1-1.PDF>

³⁸ Commission européenne. (2016). *La Commission européenne propose des règles de transparence fiscale publique pour les multinationales*. [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1349_fr.htm

millions d'euros, ce qui, selon les estimations de l'OCDE, dispenserait de l'obligation 85 à 90% des entreprises domiciliées dans l'Union européenne³⁹. Il semble que même à 749 millions d'euros de chiffre d'affaires voire moins, on a déjà matière à faire de l'optimisation fiscale. Il pourrait être intéressant d'élargir l'obligation à toutes les entreprises ayant un chiffre d'affaires supérieur à 40 millions d'euros, selon la définition d'un grand groupe reprise dans la directive comptable existante⁴⁰. Néanmoins, une clause de révision a été introduite et donne la possibilité de baisser le seuil dans quatre ans.

Enfin, le dernier point me laissant perplexe se situe au niveau de la « clause de sauvegarde ». Cette clause introduit un régime d'exception regrettable dans le texte en permettant aux multinationales d'échapper à la transparence au nom de prétendus secrets commerciaux et ce, de manière illimitée. Plus précisément, il sera possible de réclamer une dérogation à l'État membre où se situe le siège de l'entreprise, afin d'éviter de publier cette déclaration pays par pays, valable un an, mais renouvelable chaque année. Voici une déclaration de Philippe Lamberts sur un réseau social : « *Sauf la volonté de vouloir dissimuler un montage fiscal douteux, quelle raison supérieure au droit à l'information pourrait justifier qu'une entreprise refuse de publier des informations aussi générales que son chiffre d'affaires, ses bénéfices, ses impôts payés ou son nombre de salariés ?⁴¹* ». En effet, la déclaration pays par pays n'exige pas des sociétés qu'elles étaient sur la place publique leurs recettes miracles ultraconfidentielles ou leurs brevets les plus précieux⁴². Cette réforme tend simplement à rendre l'évasion fiscale plus transparente. Cette déclaration pays par pays semble être une avancée prometteuse, tout en laissant malheureusement une porte entrouverte pour que les gros poissons puissent y échapper gaiement.

³⁹ OECD. (2015). Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting : Action 13 - 2015 Final Report. Paris : OECD.

⁴⁰ Directive (UE) 2013/34 du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, *J.O.U.E.*, L 182, 29 juin 2013.

⁴¹ Publication sur son compte Facebook du 4 juillet 2017.

⁴² LeSoir. (2017). *L'Europe invente la transparence facultative*. En ligne <http://plus.lesoir.be/103063/article/2017-07-05/leurope-invente-la-transparence-facultative>

3.4. Échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées, y compris les accords préalables en matière de prix de transfert

Principe

Il y aura dorénavant une obligation pour tous les États membres d'échanger de manière automatique des informations sur l'ensemble des décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et des accords préalables en matière de prix de transfert délivrés à l'intention d'entreprises et d'entités dans le cadre d'opérations transfrontières⁴³.

Ces opérations transfrontières peuvent porter sur la réalisation d'investissements, la fourniture de biens, services et financements ou l'utilisation d'actifs. Les opérations ne doivent pas nécessairement faire intervenir directement la personne destinataire de la décision fiscale anticipée en matière transfrontière.

Un accord préalable en matière de prix de transfert est un type de décision fiscale émise par une autorité fiscale afin d'indiquer la méthode de tarification qui sera appliquée à un transfert de biens ou de services entre entreprises (associées), ainsi que toute autre information utile concernant cette tarification⁴⁴.

On entend par « échange automatique » la communication systématique par les autorités fiscales nationales vers une banque de données d'un ensemble d'informations telles que l'identification du contribuable, le résumé du contenu de la décision fiscale anticipée en matière transfrontière ou de l'accord préalable en matière de prix de transfert, les dates de l'émission, de la modification ou du renouvellement de la décision ou de l'accord, le type et la période de validité de cette décision ou de cet accord et l'État membre concerné par la décision fiscale⁴⁵. Dès lors, il sera possible aux autres États membres de vérifier ces données et de demander à l'État concerné des informations complémentaires sur une décision prise.

⁴³ Conseil européen. (2015). *Décisions fiscales anticipées en matière transfrontière: adoption de règles de transparence*. En ligne <http://www.consilium.europa.eu/fr/policies/tax-rulings/>

⁴⁴ Voir note n° 43.

⁴⁵ Wolters Kluwer. (n.d.). *Un nouveau formulaire européen pour l'échange automatique et obligatoire d'informations fiscales*. En ligne <http://www.kluwerecoeasyweb.be/documents/lawyer-news/201611-lawyer2/kl2056325-standaardformulier-voor-automatische-uitwisseling-grensoverschrijdende-fiscale-rulings-en-verrekenprijsspraken.xml?lang=fr>

Cet échange se fait à intervalles réguliers (en pratique tous les six mois au moins) (Lambert, 2017).

L'échange obligatoire d'informations ne s'applique pas :

- aux décisions fiscales anticipées nationales qui n'ont pas de conséquences pour le marché intérieur de l'UE ou les autres États membres de l'UE c'est-à-dire des opérations purement locales ;
- aux décisions fiscales anticipées émises à l'intention de personnes physiques (Delacroix, 2015).

Fonctionnement

Toutes les décisions fiscales anticipées et tous les accords préalables en matière de prix de transfert qui relèvent de la directive⁴⁶ et qui sont émis à compter du 1^{er} janvier 2017 donneront lieu à un échange automatique d'informations.

Cet échange porte également sur les décisions émises par le passé. Des données doivent être échangées sur toutes les décisions fiscales émises, renouvelées ou modifiées en 2012 et 2013 si lesdites décisions étaient toujours valables au 1^{er} janvier 2014⁴⁷.

Des informations doivent être échangées sur toutes les autres décisions émises, renouvelées ou modifiées à compter du 1^{er} janvier 2014 jusqu'au 31 décembre 2016, que ces décisions ou accords soient toujours valables ou non⁴⁸.

Des informations devront être échangées avant le 1^{er} janvier 2018 sur les décisions émises entre le 1^{er} janvier 2012 et la fin de 2016. En ce qui concerne les décisions et accords émis, modifiés ou renouvelés après le 31 décembre 2016, les informations seront échangées au plus tard trois mois après la fin du semestre de l'année civile au cours duquel les décisions fiscales

⁴⁶ Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 332, 18 décembre 2015.

⁴⁷ Voir note n° 45.

⁴⁸ Voir note n° 45.

anticipées en matière transfrontière ou les accords préalables en matière de prix de transfert ont été émis, modifiés ou renouvelés⁴⁹.

Les États membres ont toutefois la possibilité d'appliquer une exemption pour les décisions émises avant le 1^{er} avril 2016, si les entreprises destinataires de ces décisions satisfont à deux conditions :

- elles n'accomplissent pas essentiellement des activités financières ou d'investissement ;
- leur chiffre d'affaires annuel net au niveau du groupe est inférieur à 40 millions €⁵⁰.

La directive prévoit la création d'un répertoire central sécurisé dans lequel les informations échangées seront stockées. Ce répertoire sera accessible à tous les États membres ainsi qu'à la Commission européenne. Cet accès permettra à la Commission de vérifier les éventuelles mesures fiscales constitutives d'aides d'État prohibées au sein de l'Union européenne, mais également de légiférer pour lutter contre certaines pratiques qu'elle jugerait néfastes pour le marché intérieur (Delacroix, 2015).

La Commission européenne sera en mesure d'ouvrir une procédure d'infraction contre les États membres qui ne se conforment pas aux règles.

3.5. *Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés*

Dès 1962, une première étude (rapport Neumark), aborde la question de l'harmonisation de l'imposition des sociétés tant en ce qui concerne l'assiette que les taux. En 1970, le rapport Tempel considère à nouveau que ce sujet doit recevoir une attention particulière en tant qu'élément déterminant de l'établissement puis de l'achèvement du marché intérieur⁵¹.

⁴⁹ Voir note n° 45.

⁵⁰ Voir note n° 45.

⁵¹ Sénat. (2011). *Proposition de résolution en application de l'article 73 quater du Règlement, sur la directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) (E 6136)*. En ligne <http://www.senat.fr/rap/110-711/110-7110.html>

En 2016, la Commission européenne relance le projet de l'Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés⁵² (ACCIS) et rejoint l'une des propositions de l'OCDE, à savoir d'imposer les bénéfices dans les pays où ils sont réalisés (Lambert, 2017). En 2011, la Commission européenne avait déjà déposé au Conseil une proposition de directive⁵³ dans cette voie qui avait été bloquée. Le nouveau projet ACCIS, qui devrait aboutir fin 2017, sera implanté en deux étapes et sera obligatoire pour les plus grands groupes au sein de l'Union européenne. Ces deux étapes consistent en l'harmonisation des assiettes fiscales et leur consolidation entre États membres.

La Commission préfère se focaliser sur les assiettes plutôt que sur les taux. La première raison est qu'il n'est pas sensé de fixer un taux commun si on n'a pas encore déterminé sur quoi ce taux allait porter. La deuxième et principale est qu'en jouant sur l'assiette, les multinationales parviennent à ne payer qu'un faible montant d'impôts. *Google* n'a pas choisi de s'établir en Irlande parce que le taux d'imposition des sociétés est de 12,5% mais plutôt en raison des décisions fiscales opaques, des régimes fiscaux particuliers et des failles de législations fiscales nationales que lui offre un tel pays. Certaines multinationales arrivent à réduire fortement leur base imposable et de ce fait, le taux d'imposition n'a plus vraiment d'importance.

La première étape consiste à calculer la base imposable des sociétés avec une méthode de calcul unique. L'assiette imposable correspondrait « *aux produits diminués des produits exonérés, des charges déductibles et des autres éléments déductibles* »⁵⁴ ⁵⁵. Les multinationales formeraient alors un tout. Les groupes soumis au régime ACCIS auraient la possibilité de ne remplir qu'une seule déclaration fiscale consolidée pour l'ensemble de leurs activités au sein de l'UE.

L'article relatif à *l'impôt sur les sociétés, assiette commune consolidée, règlement des différends en matière de double imposition, clause anti-abus* (2017) explique que la deuxième

⁵² Propositions de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt des sociétés ; COM(2016) 685 final ; 2016/0337 (CNS) et concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés COM(2016) 683 final ; 2016/0336 (CNS).

⁵³ Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) ; COM(2011) 121 final ; 2011/0058 (CNS).

⁵⁴ L'article 13 dudit projet de directive définit les « autres éléments déductibles » comme « l'amortissement des immobilisations ».

⁵⁵ Article 10 du projet de directive de 2011.

étape consiste à répartir cette base imposable entre les différents pays selon des critères objectifs : la main d'œuvre, les immobilisations et les ventes par destination.

Enfin, chaque État membre sera alors libre d'appliquer le taux de son choix sur la partie de la base imposable qu'on lui attribue. Il y aura toujours une concurrence fiscale mais celle-ci sera plus saine et plus transparente⁵⁶.

L'ACCIS sera obligatoire pour les grandes sociétés multinationales ayant un chiffre d'affaires supérieur à 750 millions d'euros et ayant en Europe des activités transnationales, ce projet sera donc optionnel pour les autres. L'ACCIS grâce à un système européen d'intérêts notionnels favorisera l'investissement dans la recherche et le développement ainsi qu'un financement stable au niveau des fonds propres⁵⁷. De plus, l'ACCIS prend intégralement en compte les activités transfrontalières des entreprises au sein du marché unique. Cela permettra aux entreprises de compenser les profits dans un État membre contre les pertes dans un autre⁵⁸. Enfin, ce mécanisme éliminera les failles actuellement associées au transfert de bénéfices à des fins fiscales et sera un moyen pour lutter contre l'évasion fiscale.

Critique personnelle

Bien que ce mécanisme semble être promu à un bel avenir, il n'en est pas moins critiquable sur certains points. Il me semble que l'harmonisation des assiettes donnerait toute l'importance aux taux. Cela pourrait donc accentuer davantage la chute des taux d'imposition des sociétés. En conséquence, imposer un taux minimum comme en matière de TVA pourrait être positif. Cependant, cette incitation à la chute des taux pourrait s'avérer intéressante pour un pays comme la France au sein duquel le taux d'impôt nominal des sociétés est l'un des plus élevés d'Europe. En effet, il sera démontré dans la partie relative à l'analyse du taux d'impôt des sociétés que le rendement de l'impôt sur les sociétés est plus faible dans les pays où son taux nominal est élevé.

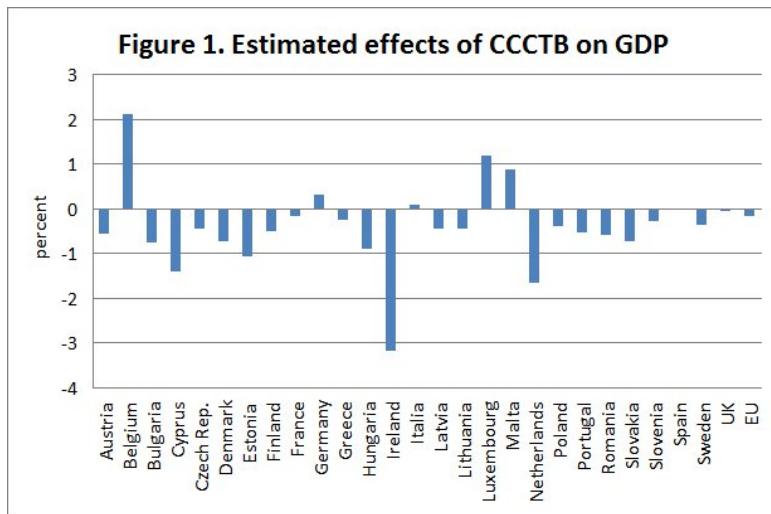
⁵⁶ Commission européenne. (n.d.). *Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés*. En ligne https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_fr

⁵⁷ LeSoir. (2016). *Les intérêts notionnels dans les faveurs de l'Europe*. En ligne <http://plus.lesoir.be/archive/d-20160907-G9W4Y2>

⁵⁸ Trends. (2017). *Harmonisation fiscale : attention, danger !* En ligne <http://trends.levif.be/economie/politique-economique/les-dangers-qui-guettent-l-harmonisation-fiscale-europeenne/article-opinion-655783.html>

D'autre part, une étude sur les résultats de l'ACCIS met en avant les conséquences d'une harmonisation des bases d'imposition sur les PIB des pays de l'UE. Les auteurs concluent que l'effet sur le PIB serait globalement négatif, d'environ -0,15%, avec de forts écarts-types selon les pays⁵⁹.

Figure 3 : Estimated effects of the common tax base on GDP



Source : VoxEU, 2011.

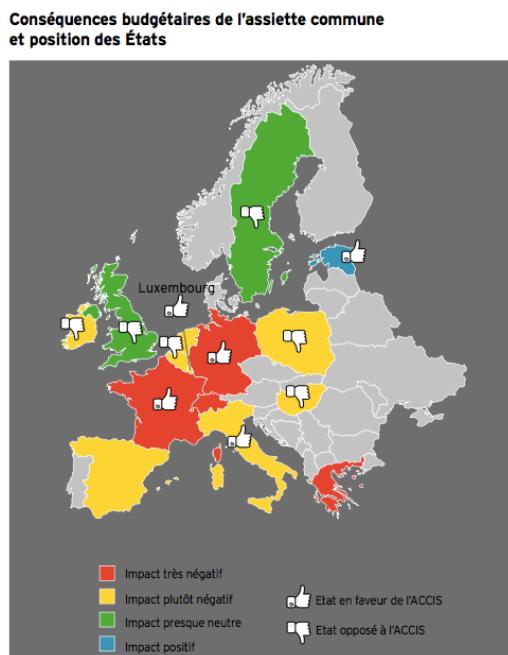
Enfin selon une étude de Ersnt & Young⁶⁰, les États qui ont entrepris des politiques de baisse de leurs taux nominaux, par exemple le Royaume-Uni, apparaissent comme les grands gagnants potentiels de la comparaison résultant d'une mise en place d'une assiette commune. Il ressort également de l'étude qu'aucun État ne constaterait un impact positif budgétaire immédiat de l'adoption des nouvelles règles de l'assiette commune. Néanmoins sur le graphique ci-dessous, on peut constater également que la majorité des pays devrait potentiellement faire face à des pertes budgétaires sur une période un peu plus éloignée. Cet élément a également été soulevé au Sénat dans le bulletin n°3-66 : « *Ainsi, de nombreux États membres, dont la Belgique, craignent que l'introduction d'une base imposable uniforme n'ait un effet négatif sur les tarifs d'imposition nationaux et dès lors sur le budget de certains États* ».

⁵⁹ VoxEU. (2011). *Corporate tax reform in the EU: Weighing the pros and cons*. En ligne <http://voxeu.org/article/eu-corporate-tax-reform-weighing-pros-and-cons>

⁶⁰ Ersnt & Young. (2016). *Compétition fiscale et projet d'une assiette commune de l'impôt sur les sociétés en Europe : quelle stratégie adopter ?* En ligne [http://www.ey-avocats.com/Publication/vwLUAssets/EY-etude-accis-fiscalite-europeenne/\\$FILE/EY-etude-accis-fiscalite-europeenne.pdf](http://www.ey-avocats.com/Publication/vwLUAssets/EY-etude-accis-fiscalite-europeenne/$FILE/EY-etude-accis-fiscalite-europeenne.pdf)

membres, tant par des pertes de recettes que par des retombées négatives en matière sociale et économique par suite de la suppression de régimes existants »⁶¹.

Figure 4



Source : Ersnt & Young Sociétés d'Avocats, 2016.

3.6. *Liste commune*

Les États membres travaillent également à l'établissement d'une liste commune de l'UE rassemblant les juridictions fiscales de pays tiers qui ne respectent pas les normes internationales de bonne gouvernance fiscale. Cette liste devrait être prête d'ici la fin de l'année 2017⁶².

⁶¹ Réponse donnée à la question n° 3-4896 de M. Brotcorne, *Q.R.*, Sén., 2005-2006, séance du 11 avril 2006, n° 3-66, p. 65. En ligne <https://www.senate.be/www/?MIVal=publications/viewPub&COLL=B&PUID=50335254&TID=50351496&PO S=1&LANG=fr>

⁶² Commission européenne. (2017). *Justice fiscale: la Commission se réjouit de l'adoption de nouvelles règles pour empêcher l'évasion fiscale faisant intervenir des pays tiers.* [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-305_fr.htm?locale=FR

4. Conclusion : absence d'harmonisation poussée de la fiscalité directe au niveau européen

Nous pouvons admettre à travers l'analyse de ces différents outils que, nonobstant l'existence de ceux-ci, la concurrence fiscale entre États membres européens reste une réalité (Karpenschif, 2016). Cependant, à travers les nouveaux projets européens (l'ACCIS, la déclaration pays par pays et l'échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées) s'inscrivant dans le prolongement des normes mondiales élaborées par l'OCDE en ce qui concerne l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), l'Europe s'est engagée dans une action ambitieuse afin d'améliorer l'harmonisation fiscale européenne.

Enfin, la fiscalité indirecte est largement harmonisée au niveau européen contrairement à la fiscalité directe qui reste encore à l'heure actuelle une véritable chasse gardée des États membres (Triantafyllou, 2008). En effet, l'harmonisation de la fiscalité directe n'a connu que peu d'avancées. Seules quelques directives concernant des points précis ont été adoptées par les États membres. Karim Berthet (2015) explique que « *la fiscalité directe a toujours été imprégnée d'une forte charge symbolique nationale et qu'elle reste pour les États membres le dernier rempart de souveraineté de leur droit public économique* ».

4.1. Causes de l'absence d'harmonisation poussée de la fiscalité directe au niveau européen

Ce point s'inspire de la conférence des Professeurs Richelle et Gutmann⁶³.

Par l'absence d'harmonisation poussée de la fiscalité directe au niveau européen, on vise l'harmonisation concernant les impôts sur le revenu, le patrimoine et les capitaux. Il est important de préciser au niveau de la fiscalité directe européenne que l'impôt des personnes physiques n'est pas couvert en tant que tel par les dispositions européennes⁶⁴.

⁶³ Voir note n°3.

⁶⁴ Parlement européen. (2017). *Politique fiscale*. En ligne
http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/fr/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html

La première cause de l'absence d'harmonisation poussée de la fiscalité directe au niveau européen relève de la souveraineté fiscale des États membres. C'est le fait pour un État de n'avoir envers un autre que des obligations librement consenties par lui dans le cadre des traités⁶⁵. La souveraineté fiscale constitue un instrument de politique économique appartenant à chaque État. Certains États ont une grande appétence pour les ressources fiscales parce qu'elles permettent de financer les investissements et le fonctionnement des structures collectives. Il existe tout de même des restrictions de la souveraineté fiscale dans les domaines tels que l'atteinte à la libre circulation et les aides d'État (Chastagnaret, 2016).

Cet attachement étatique trouve son fondement dans les traités de Rome⁶⁶ via la règle de l'unanimité notamment en matière fiscale. Le Conseil se prononce sur une proposition de la Commission à l'unanimité après consultation du Parlement⁶⁷. Il en découle qu'un État peut bloquer à lui seul toute initiative quelconque. Cela représente donc un frein à la consécration d'avancées significatives en la matière. Une coopération renforcée⁶⁸ ou une initiative *ad hoc* semble être une voie possible pour relancer le processus d'harmonisation de la fiscalité directe. Une coopération renforcée consiste pour certains États membres à se doter de règles malgré les réticences des autres, en composant une union restreinte⁶⁹. Une initiative *ad hoc* est moins sûre juridiquement qu'une coopération renforcée (Bénassy-Quéré, Trannoy, & Wolff, 2014). Cette dernière est aussi contraignante qu'une directive. Si l'harmonisation fiscale de la fiscalité directe est assez faible, c'est parce que certains pays ne veulent pas sacrifier leurs intérêts nationaux au nom d'un idéal fiscal européen.

Pour tout ce qui privilégie les intérêts politiques et financiers de l'ensemble de l'Europe sur les intérêts fiscaux propres à chaque État membre en matière de fiscalité directe, il serait intéressant de soumettre les propositions au vote à majorité qualifiée afin de sortir du verrouillage de l'unanimité (Berthet, 2015). Par le passé, la Commission a déjà proposé le système du vote à majorité qualifiée dans certaines matières fiscales. Toutefois, les États membres n'ont pas entériné cette proposition (Berthet, 2015). Le vote à majorité qualifiée qui

⁶⁵ Voir note n°3.

⁶⁶ Article 99 des traités de Rome.

⁶⁷ Parlement européen. (2016). *Politique fiscale : généralité*. En ligne [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/fiches_techniques/2013/051101/04A_FT\(2013\)051101_FR.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/fiches_techniques/2013/051101/04A_FT(2013)051101_FR.pdf)

⁶⁸ Articles 326 à 334 TFUE.

⁶⁹ Slate. (2016). *L'harmonisation fiscale ? Un idéal européen difficile à réveiller*. En ligne <http://www.slate.fr/story/120549/harmonisation-fiscale-hollande-ideal-europeen>

s'applique au sein du Conseil européen est atteint si deux conditions sont remplies⁷⁰ : 55% des États membres ont exprimé un vote favorable (soit 16 sur 28⁷¹) et la proposition est soutenue par des États membres représentant au moins 65% de la population totale de l'UE. Il s'agit du mode de vote le plus courant au sein du Conseil et environ 80% de l'ensemble des actes législatifs de l'UE sont adoptés au moyen de cette procédure.

La deuxième cause provient des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Le droit européen n'intervient qu'à titre subsidiaire, c'est-à-dire lorsque les États ne parviennent pas par leur propre moyen à réaliser les valeurs promues par les traités européens⁷². Autrement dit, l'intervention de l'UE a lieu si son action permet d'obtenir un meilleur résultat que lorsque les États membres de l'UE agissent seuls⁷³. Le principe de proportionnalité soutient le fait que « *l'intervention de l'Union européenne ne doit pas, dans l'exercice de ses compétences, aller au-delà de ce qui est nécessaire pour mettre en œuvre les principes communautaires* » (Berthet, 2015).

Troisièmement, l'Europe est et reste un espace de concurrence entre les États et entre les entreprises. C'est certainement la cause la plus problématique dans l'avancement de l'harmonisation fiscale européenne. La théorie du « vote avec ses pieds » imaginée par le Professeur Tiebout en 1956 mérite réflexion malgré son manque de réalisme. Cette théorie est une des bases du nomadisme fiscal et du développement des juridictions fiscales non coopératives (Berthet, 2015). Elle trouve son origine dans le débat sur la possibilité d'une affectation optimale des ressources publiques au niveau local. Celle-ci énonce que, si un citoyen n'est pas satisfait des services que lui rend son État, il peut quitter son État pour un territoire où le rapport qualité/prix est meilleur plutôt que de voter pour changer sa juridiction initiale. Par le terme « qualité », on entend la qualité des services publics reçus en échange de l'impôt et, par le terme « prix », on désigne les impôts. Il y a donc une forme de concurrence entre États sur ce rapport et chaque État devra s'améliorer au niveau de sa qualité ou de ses impôts afin de retenir ses citoyens. Cette théorie expose donc les effets de la fiscalité sur les flux de citoyens (Kirat & Torre, 2007).

⁷⁰ Conseil européen. (n.d.). *Majorité qualifiée*. En ligne <http://www.consilium.europa.eu/fr/council-eu/voting-system/qualified-majority/>

⁷¹ À surveiller avec le Brexit.

⁷² Voir note n° 3.

⁷³ Voir note n°13.

La quatrième cause exposée résulte d'un enthousiasme européen affaibli. Pour certains, l'Europe déçoit : c'est la montée de l'euroscepticisme. De plus, la confiance entre les États peut être fragilisée. La Commission européenne est apparue comme le 29^{ème} État et non pas comme l'incarnation de la communauté et du bien public. Pour d'autres, cette Commission empiète sur la souveraineté chatouilleuse de certains États.

La dernière cause est le nombre croissant d'États membres de l'UE qui rend plus difficiles les processus de décisions, notamment le principe de l'unanimité en matière fiscale.

4.2. *Conséquences de l'absence d'harmonisation poussée de la fiscalité directe au niveau européen*

4.2.1. *Abus des multinationales pointés au grand jour*

Les faits relatés par la presse ces dernières années, qu'il s'agisse des récents *BahamasLeaks*, des *Panama Papers*, du projet *LuxLeaks*, des décisions de la Commission s'adressant à *Apple*⁷⁴ (Irlande), à *Fiat*⁷⁵ (Luxembourg), à *Starbucks*⁷⁶ (Pays-Bas) ou des enquêtes, que mène la Commission sur *Amazon*⁷⁷ (Luxembourg), *McDonald's*⁷⁸ (Luxembourg), *GDF Suez*⁷⁹ (Luxembourg), révèlent que certaines multinationales ont su tirer profit des règles fiscales actuelles, devenues désuètes vu la mondialisation des échanges économiques et le

⁷⁴ Décision de la Commission contre l'Irlande concernant l'aide d'État en faveur d'*Apple*, SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), C (2014) 3606, 30 août 2016, *J.O.U.E.*, L 187, 19 juillet 2017, p. 1 et suiv. Décision affublée de deux recours dont les références sont les suivantes : T-778/16 et T-892/16.

⁷⁵ Décision de la Commission contre le Luxembourg concernant l'aide d'État en faveur de *Fiat*, SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN), C (2015) 7152, 21 octobre 2015, *J.O.U.E.*, L 351 du 22 décembre 2016, p. 1 à 67. Décision affublée de deux recours dont les références sont les suivantes : T-759/15 et T-755/15.

⁷⁶ Décision de la Commission contre les Pays-Bas concernant l'aide d'État en faveur de *Starbucks*, SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN), C (2015) 7143, 21 octobre 2015, *J.O.U.E.*, L 83 du 29 mars 2017, p. 38 à 115. Décision affublée de recours intentés sous les numéros de références suivants : T-760/15, T-636/16, T- 877/16.

⁷⁷ Décision de la Commission contre le Luxembourg concernant l'aide présumée en faveur d'*Amazon* sous la forme d'une décision fiscale anticipative, SA.38944 (2014/C) (2014/NN), C (2014) 7156, 7 octobre 2014, *J.O.U.E.*, C 44 du 6 février 2015, p. 13 à 29.

⁷⁸ Décision de la Commission contre le Luxembourg concernant l'aide présumée en faveur de *McDonald's*, SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN), C (2015) 8343, 3 décembre 2015, *J.O.U.E.*, C 258 du 15 juillet 2016, p. 11 et suiv.

⁷⁹ Décision de la Commission contre le Luxembourg concernant l'aide présumée en faveur d'*Engie*, SA. 44888 (2016/NN) (ex 2016/EO), *J.O.U.E.*, C 36 du 3 février 2017, p. 13 à 49.

développement des technologies, pour réduire leur contribution fiscale globale en des montants dérisoires (Bourgeois & Lachapelle, 2016).

4.2.2. Impôt des sociétés

Dès la création de l'Europe, chaque État a développé son propre système d'imposition des sociétés. Rapidement, on va noter des différences de traitement entre multinationales résultant du fait que chaque État protégera son système d'imposition et ses intérêts.

A l'époque, les multinationales subissaient fréquemment une « double imposition » qu'elles dénonçaient. Cette « double imposition » a connu des années de lobbying, de négociations et de multiples conventions bilatérales entre États.

Bien que l'UE se proclame être particulièrement attentive à la justice en matière de fiscalité des entreprises, nous nous trouvons actuellement dans une situation de « double non-imposition » due à cette mosaïque de régimes fiscaux en Europe. De plus, les failles entre les différents régimes fiscaux des États membres permettent à des entreprises, particulièrement les multinationales, de se lancer dans de l'optimisation fiscale agressive afin de réduire sensiblement leurs impôts. Cette optimisation fiscale agressive donne lieu à des enrichissements privés au détriment d'une optimisation des pouvoirs publics. Ces multinationales fragmentées en de nombreux morceaux en Europe font miroiter les règles fiscales nationales en échange d'installations d'activités ou jouent, par exemple, avec des prix de transfert qui ne reflètent pas les conditions du marché. La double imposition est problématique voire dommageable pour l'acteur économique alors que la double non-imposition est plutôt dommageable pour les États. Il est donc clair que ce sont souvent les groupes multinationaux qui bénéficient de régimes fiscaux particuliers ou de dérogations.

Pour répondre à ces nouveaux défis, l'OCDE a lancé en 2003 un programme ambitieux relatif à l'érosion des assiettes et les transferts de bénéfices. Ce programme est appelé « BEPS » pour Base Erosion and Profit Shifting⁸⁰. Un rapport de l'OCDE souligne que « *le phénomène*

⁸⁰ Ce projet recense 15 actions qui s'articulent autour de trois axes principaux : l'harmonisation des règles nationales qui influent sur les activités transnationales, le renforcement des exigences dans les standards internationaux existants et l'amélioration de la transparence et de la certitude (Bourgeois & Lachapelle, 2016). Il vise aussi à contrôler les prix de transfert. L'enjeu majeur du projet « BEPS » vise à ce que les bénéfices des

BEPS a un impact budgétaire non négligeable. Les conclusions des travaux réalisés depuis 2013 donnent une idée de l'ordre de grandeur qu'il peut atteindre puisque, selon les estimations, il occasionne des pertes de recettes représentant entre 4% à 10% du montant total des recettes publiques collectées dans le monde grâce à l'impôt sur les bénéfices des sociétés, soit entre USD 100 et 240 milliards par an⁸¹».

La fiscalité des sociétés est importante, car elle conditionne en partie le choix d'implantation des entreprises. En résumé, certains États se plaignent que les multinationales ne payent presque pas d'impôts, mais, face à un manque de volonté d'harmonisation de la fiscalité directe durant de nombreuses années, il est difficile d'avancer.

4.2.3. Analyse du taux d'impôt des sociétés

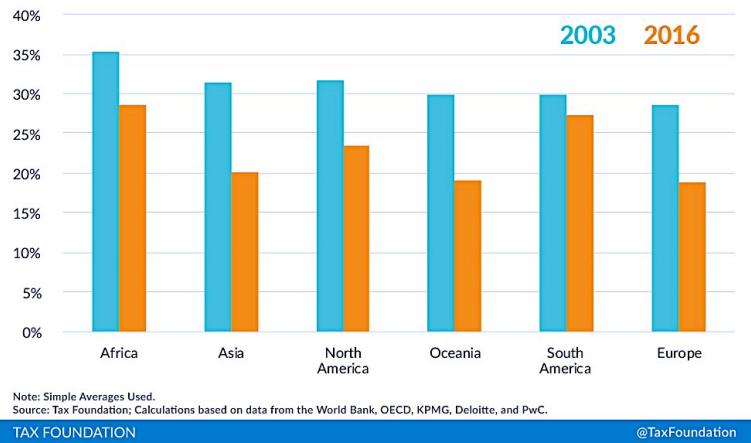
Une étude effectuée par le Conseil d'analyse économique révèle que « *la concurrence sur l'impôt des sociétés vient de la réactivité des investissements transfrontaliers aux différences de fiscalité et de la capacité des entreprises multinationales à transférer leurs bénéfices vers les États à fiscalité légère* » (Bénassy-Quéré, Trannoy, & Wolff, 2014). Autrement dit, la tendance à la baisse des taux d'imposition des sociétés en Europe (voir figure 5) serait une des conséquences de la concurrence fiscale. Malgré cette course vers le bas (*race to the bottom*) que se mènent les États membres sur les taux d'imposition des sociétés, cela doit être nuancé par l'élargissement des assiettes.

entreprises soient imposés là où les activités économiques générant ces bénéfices sont réalisées et où la valeur est créée. Il répond aussi à l'appel lancé par la société civile en faveur d'une plus grande équité fiscale. Les mesures adoptées par l'OCDE dans le cadre du projet BEPS influencent l'orientation et le contenu du droit fiscal. Néanmoins, ces mesures ne sont pas juridiquement contraignantes. Ce projet a notamment abouti au lancement de la proposition de directive de déclaration pays par pays en matière de transparence européenne des multinationales.

⁸¹ OCDE. (2015). *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices : Rapports finaux 2015*, p.37. Paris : OCDE.

Figure 5

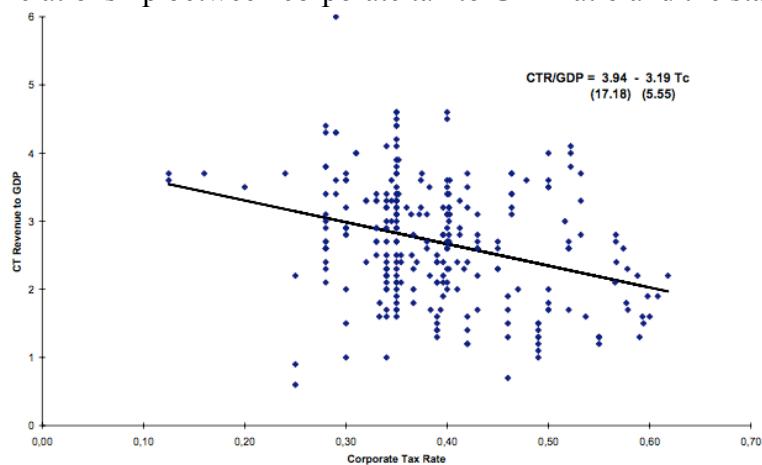
Top Marginal Corporate Tax Rates throughout the World Have Declined in the Past Thirteen Years



Source : Tax Foundation, 2016.

Il convient de souligner que cette course vers le bas a des aspects positifs dans la mesure où les rentrées fiscales augmentent, lorsque les taux diminuent. Ainsi, la baisse du taux ne serait pas une menace pour les finances de l'État. Comme l'indique le graphique (figure 6), les pays qui présentent des taux nominaux relativement élevés, collectent, en moyenne, de plus faibles revenus liés à l'IS en pourcentage du PIB. De plus, ce graphique qui compare les taux d'IS au rendement de cet impôt par rapport au PIB pour 14 pays membres entre 1985 et 2004 indique qu'une augmentation de taux nominal de l'IS de 1% se traduit par une réduction du rendement de l'impôt de 0, 0319 point du PIB (Mooij & Nicodème, 2006).

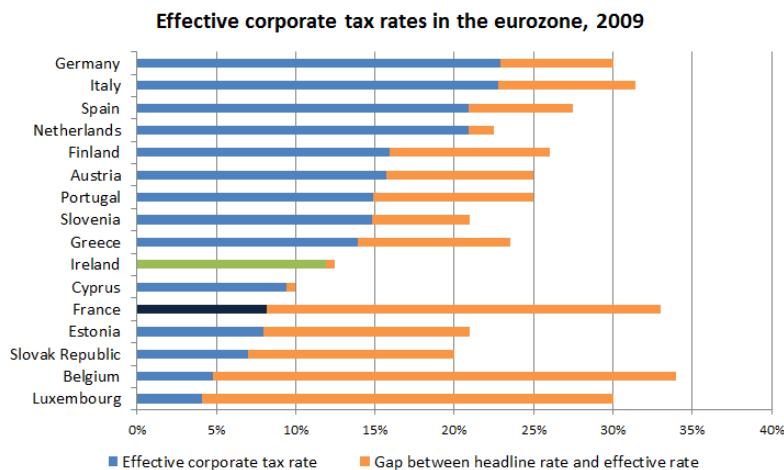
Figure 6 : Relationship between corporate tax to GDP ratio and the statutory rate.



Source: Mooij & Nicodème, 2006.

Bien que le taux nominal de l'impôt des sociétés ne rende pas toujours compte de l'imposition réelle, il influence néanmoins le choix des sociétés dans leurs décisions d'implantation. En effet, les taux effectifs des sociétés reflètent davantage la réalité économique. La figure 7 représente les taux effectifs d'impôt des sociétés en Europe pour l'année 2009.

Figure 7



Source: PwC, 2009.

Toutefois, la comparaison seule des taux est insuffisante pour connaître le poids réel de la fiscalité sur les entreprises. Il importe surtout de tenir compte des bases de l'impôt. En effet, cette concurrence ne porte pas uniquement sur les taux mais surtout sur les assiettes. Cette hétérogénéité des assiettes en Europe offre aux multinationales la possibilité de se lancer dans de l'optimisation fiscale.

C. Renforcer l'harmonisation de la fiscalité directe au niveau européen

Comme nous venons de le constater, l'absence d'harmonisation poussée en matière de fiscalité directe a des conséquences non négligeables. En effet, cette absence permet à des entreprises d'une certaine taille de profiter des failles entre les différentes législations nationales. Cette conséquence représente indirectement une des raisons poussant à harmoniser davantage la fiscalité directe au niveau européen. Dans la suite de notre développement, nous

allons nous intéresser aux raisons supplémentaires qui tendent à renforcer l'harmonisation de la fiscalité directe ainsi qu'à la manière d'atteindre un tel objectif.

1. Raisons de renforcer l'harmonisation de la fiscalité directe

L'harmonisation fiscale est une « *nécessité absolue*⁸² » et une « *priorité* » de son mandat. Tels sont les mots prononcés en 2014 par Jean Claude Juncker, le président de la Commission européenne, en réaction à la révélation des scandales *LuxLeaks*. Jean Claude Juncker était Premier ministre luxembourgeois lors de ces scandales, c'est-à-dire lors des accords fiscaux avantageux et secrets conclus entre le Luxembourg et certaines grandes entreprises. Ne dit-on pas que les braconniers font les meilleurs gardes-chasse ? Seul l'avenir nous le dira.

Lors d'une interview, François Hollande disait vouloir « *engager une harmonisation sociale et fiscale* » ainsi qu' « *en finir avec les distorsions de concurrence en commençant par l'impôt des sociétés* »⁸³. A travers cette déclaration, il pousse à la relance du processus européen, fragilisé par le vote des électeurs britanniques favorable à une sortie de l'Union.

Tout d'abord, il n'est pas sensé d'avoir un marché unique avec une libre circulation sans une harmonisation fiscale. L'harmonisation a du bon et les raisons vont être exposées ci-dessous.

Premièrement, on peut plaider pour davantage d'harmonisation de la fiscalité directe en Europe essentiellement pour lutter contre la concurrence fiscale qui nuit au bon fonctionnement du marché unique en termes de croissance, de compétitivité et de consolidation. En effet, on peut espérer atteindre avec une harmonisation fiscale plus poussée des conditions de concurrence plus équitables. On estime, par exemple, que les entreprises nationales subissent une pression fiscale bien supérieure à celle des multinationales. Il est donc important d'instaurer rapidement une meilleure justice fiscale. De plus, la suppression des frontières et la libre circulation des capitaux peuvent mener à une concurrence fiscale vers le bas entre les États membres, que ce soit sur les taux d'imposition, sur la base imposable ou

⁸² LaCroix. (2016). *L'harmonisation fiscale en Europe est-elle un but inatteignable* ? En ligne [http://www.lac](http://www.lacroix.com/Economie/Monde/L-harmonisation-fiscale-Europe-elle-inatteignable-2016-05-09-1200758724)

⁸³ Slate. (2016). *L'harmonisation fiscale ? Un idéal européen difficile à réveiller*. En ligne <http://www.slate.fr/story/120549/harmonisation-fiscale-hollande-ideal-europeen>

sur un autre élément. Dans bien des cas, cette course vers le bas concernant le paiement d'impôts aboutit à un accroissement de la pression fiscale sur d'autres types d'imposition (moins mobiles) comme ceux des revenus du travail ou d'impôts indirects (Dos Santos, 2004).

Deuxièmement, la crise des dettes souveraines depuis 2009 a donné un nouveau souffle au débat sur une harmonisation fiscale plus poussée pour deux raisons. D'abord, les gouvernements ont été contraints d'augmenter rapidement la pression fiscale tout en étant confrontés à une concurrence internationale et à un mécontentement au sein des pays sur la répartition de l'ajustement. Ensuite, l'aide d'urgence accordée à certains pays en crise a parfois été jugée comme « illégitime » du fait du faible niveau d'imposition des sociétés ou des individus fortunés y résidant (Bénassy-Quéré, Trannoy, & Wolff, 2014).

Troisièmement, la crise économique et financière de 2008 a accentué le besoin de doter la zone euro d'une réelle capacité budgétaire en complément de l'Union bancaire et monétaire (Bénassy-Quéré, Trannoy, & Wolff, 2014). Plus précisément, les politiques budgétaires restent définies au niveau national même si celles-ci sont encadrées par le « pacte de stabilité et de croissance » et il existe bel et bien un budget européen caractérisé par de nombreuses faiblesses.

Quatrièmement, les scandales médiatiques tels que *LuxLeaks* ont répandu auprès de certaines populations, notamment en Grande Bretagne, le sentiment que l'Union européenne se construisait contre elles. Une majorité de citoyens européens subissant une pression fiscale assez conséquente et n'ayant pas les fonds d'une multinationale ont été scandalisés par le fait qu'eux ont l'obligation de payer ce qu'on leur demande sans négociations possibles alors que certaines multinationales ne payent presque rien. La majorité des citoyens européens soutient les lanceurs d'alerte et attend de véritables actions de la part de l'Europe en matière de fiscalité.

Cinquièmement, c'est l'esprit communautaire qui est en jeu. Cet esprit communautaire appelle à une solidarité européenne afin de lutter contre l'optimisation fiscale agressive voire l'évasion fiscale.

Sixièmement, les pratiques, telles que la double non-imposition, qui profitent à certaines grandes entreprises peuvent être mieux neutralisées au travers d'une meilleure harmonisation fiscale. Le manque d'harmonisation fiscale représente aussi pour de nombreux États membres une perte de ressources.

Pour conclure, le fait que la fiscalité directe reste largement nationale, alors que les biens et les services peuvent circuler librement, incite à une concurrence fiscale dommageable entre les États membres qui limite le potentiel d'un marché unique et met à mal le projet européen⁸⁴.

2. Manière de renforcer l'harmonisation de la fiscalité directe

Le système fiscal européen se caractérise par deux procédés d'intégration des droits fiscaux nationaux : l'intégration négative (obligations de ne pas faire) et l'intégration positive (obligations de faire) (Maitrot de la Motte, 2016).

L'intégration négative influence de manière importante la fiscalité directe au niveau européen, c'est la raison pour laquelle nous nous y intéressons. Celle-ci comprend la prohibition des restrictions fiscales à la libre circulation des marchandises ainsi qu'à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux sauf pour une raison impérieuse d'intérêt général. La dernière « obligation de ne pas faire » s'articule autour de la prohibition des aides d'État sous forme fiscale qui n'ont, par exemple, pas été autorisées par la Commission européenne ou qui, par leur sélectivité, créent une situation de concurrence déloyale (Maitrot de la Motte, 2016).

Dès lors, l'harmonisation de la fiscalité directe au niveau européen peut être influencée par l'intégration négative, notamment par la prohibition des aides d'État sous forme fiscale favorisant une concurrence déloyale.

⁸⁴ Cepess. (2016). *L'Europe fiscale et un budget pour la zone euro : utopie ou nécessité ?* En ligne <http://www.cepess.be/wp-content/uploads/2016/05/160422-Fiscalite-EU-et-budget-euro-COMPLET-EBNM.pdf>

II. AIDES D'ETAT : OUTIL D'HARMONISATION FISCALE ?

A. Notion de tax ruling

Le *tax ruling*, rescrit fiscal en français, peut être défini comme une décision fiscale anticipative prise par l'administration afin d'éclairer une entreprise, avant même la réalisation de l'opération qu'elle envisage, sur la manière dont l'impôt sur les sociétés, dont elle sera redevable, sera calculé (Lambert, 2017). La technique des *tax rulings* permet de réduire une grande partie de l'insécurité fiscale. Auparavant, vous pouviez être surpris par le fisc, alors que vous n'étiez ni en état de fraude ni d'évasion, en vous retrouvant avec un impôt largement supérieur à celui que vous aviez prévu au moment d'une fusion, d'investissements ou de contrats qui ne peuvent plus être annulés ou résiliés.

A l'origine, le principe des *rulings* ne constitue pas une aide d'État. Cependant, ces rescrits vont être utilisés au fil du temps pour d'autres finalités. Les entreprises et spécialement les multinationales décident d'installer leurs activités ou une partie de celles-ci dans des États en échange d'engagements avantageux de l'administration fiscale. Certains pays vont faire preuve de créativité dans leurs systèmes fiscaux pour attirer ces entreprises. De multiples *rulings* permettent donc aujourd'hui de réduire la charge fiscale des entreprises qui ne sont en rien dans l'illégalité puisque cette réduction de charge fiscale est offerte par l'administration fiscale nationale. Depuis peu, ces *rulings* doivent être communiqués aux administrations des autres pays. En principe, une grande majorité de rescrits fiscaux sont secrets, mais, grâce aux lanceurs d'alerte, la société civile a pu prendre conscience de leur étendue et de leur impact.

B. Notion d'aide d'État

1. Enjeux de la réglementation des aides d'État

La réglementation des aides d'État est un enjeu pour les entreprises, pour les États, pour l'Union européenne ainsi que pour le reste du monde. Au fond, l'intérêt pour la Commission, c'est de trouver le point d'équilibre permettant de sanctionner des comportements blâmables de la part des multinationales, tout en restant fidèle à l'esprit des textes qui fondent ses pouvoirs, c'est-à-dire en restant fidèle au droit européen⁸⁵.

Le droit des aides d'État est crucial pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable car le poids des aides d'État accordées sous forme fiscale est devenu considérable. Celles-ci représenteraient 40% du total des aides allouées à l'industrie et au secteur des services, soit près de 30 milliards d'euros/an selon la Commission (Karpenschif, 2016). Il s'agit d'un des contentieux actuels les plus importants tant en nombre d'affaires examinées qu'en montants concernés. Les aides d'État constituent donc un élément central de la concurrence fiscale que se livrent les États.

La réglementation des aides d'État, indispensable « *à la limitation de cette concurrence fiscale, n'a cependant pas vocation à appréhender toutes les pratiques fiscales anticoncurrentielles. En effet, seules celles répondant à la qualification d'aide d'État (et particulièrement à la condition de sélectivité) tombent dans le champ d'application de l'article 107 et suivants du TFUE ; pour les autres, elles doivent être combattues par le biais du code de bonnes conduites et/ou par des mécanismes d'harmonisation volontaire* » (Karpenschif, 2016, p. 314-315).

Le véritable enjeu de la réglementation des aides d'État est de savoir dans quelle mesure l'État peut réellement intervenir en matière économique, sociale, environnementale ou fiscale sans fausser le jeu du marché.

⁸⁵ LePetitJuriste. (2016). *Lorsque l'APA devient une aide d'Etat*. En ligne <https://www.lepetitjuriste.fr/droit-fiscal/fiscalite-des-entreprises/lorsque-apa-devient-aide-detat/>

2. Définition de la notion d'aide d'État

Notre objectif ne sera nullement d'expliquer en profondeur la réglementation européenne en matière d'aides d'État mais de soulever les éléments pertinents au regard de la finalité poursuivie par ce mémoire. Le droit des aides d'État réglemente et limite l'intervention des pouvoirs publics nationaux. Il faut garder à l'esprit que le droit des aides d'État, partie du droit européen de la concurrence, se révèle être une matière qui évolue constamment.

Il est capital de pouvoir identifier une mesure d'aide étant donné l'obligation de notification de celle-ci par l'État membre auprès de la Commission européenne et partant d'attendre l'autorisation de la Commission avant de mettre la mesure en œuvre.

On définit la notion d'aide d'État comme étant « *tout avantage sélectif que l'État au sens large accorde à une (ou plusieurs) entreprise(s) qui est susceptible de modifier les conditions de concurrence et d'affecter le commerce au sein de l'Union* » (Sabbadini, Buts, & Mampaey, 2015, p. 29).

Depuis 1957, les aides d'État aux entreprises sont interdites, mais, par exception, certaines aides d'État peuvent être autorisées par la Commission européenne. L'article 107 TFUE pose le principe d'incompatibilité de toute aide d'État octroyée à une entreprise. Les définitions d'entreprise étant multiples, on s'attardera sur celle adoptée par la Cour de justice depuis l'arrêt *Höfner* du 23 avril 1991 définissant une entreprise comme « *toute entité exerçant une activité économique, indépendamment de son statut juridique ou de son mode de financement⁸⁶* ». Pour qu'une aide soit qualifiée d'aide d'État, il faut la réunion de plusieurs conditions cumulatives, à savoir : l'origine étatique de l'aide, l'affectation des échanges, l'avantage octroyé avec la dimension sélective et enfin la distorsion de concurrence (Karpenschif & Jaeger, 2015 ; Sabbadini, Buts, & Mampaey, 2015).

⁸⁶ C.J.C.E., arrêt *Höfner et Elser*, 23 avril 1991, C-41/90, EU:C:1991:161, point 21.

3. Éléments constitutifs donnant lieu à une aide d'État

Le premier élément constitutif concerne l'origine étatique de l'aide. Maitre Sabbadini (2015) explique que l'intervention de l'État doit se faire au niveau des ressources et au niveau de l'origine. Concernant l'origine, l'expression « État » englobe les différentes entités (Régions, Communautés, communes etc.) et est donc considérée au sens large du terme. L'aide entraîne une charge pécuniaire pour l'État autant si elle implique pour ce dernier une dépense que si elle se traduit par une diminution des recettes ; elle peut ainsi prendre la forme d'exonérations ou de dégrèvements fiscaux, parafiscaux ou de cotisations sociales⁸⁷.

Le deuxième élément constitutif est la susceptibilité d'affecter les échanges entre les États membres.

Le troisième élément constitutif concerne l'avantage octroyé à une entreprise. C'est le cas, dès qu'une entreprise bénéficie d'un « *traitement économique plus favorable, en raison de l'intervention de l'État, que celui auquel elle aurait pu prétendre dans des conditions normales de marché* » (Sabbadini, Buts, & Mampaey, 2015, p. 40). Par avantage, on ne parle pas uniquement de subventions mais de tout ce qui allège les charges voire les coûts d'une entreprise (réduction de la base imposable, réduction des impôts etc.). L'avantage peut être indirect, ce qui signifie que le bénéficiaire n'est pas nécessairement l'entreprise qui reçoit les ressources étatiques.

Il en ressort également que l'aide doit être sélective. L'appréciation de cette condition impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, la mesure nationale en cause est de nature à favoriser certaines entreprises ou certaines productions par rapport à d'autres, qui se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable et qui subissent ainsi un traitement différencié pouvant en substance être qualifié de discriminatoire⁸⁸.

⁸⁷ C.J.C.E., arrêt *Italie c/Commission*, 2 juillet 1974, C-173/73, EU:C:1974:71.

⁸⁸ Voir notamment C.J., *Commission européenne c/ Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et Royaume d'Espagne c/ Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, 15 novembre 2011, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 75 et 101 et C.J., *Eventech*, 14 janvier 2015, C-518/13, EU:C:2015:9, points 53 et 55.

Le dernier élément constitutif est le fait que l'aide doit créer une distorsion de concurrence. Les aides octroyées à des entreprises constituent des aides d'État uniquement si elles faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

Ainsi, si les différentes conditions citées ci-dessus sont remplies, une aide publique aux entreprises sera qualifiée d'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

4. Exemptions au régime des aides d'État

Ce point ainsi que le point n°5 s'inspirent des ouvrages de Pierre Sabbadini (2015) et Michael Karpenschif (2015).

Certaines mesures, bien que considérées comme étant des aides d'État, restent autorisées par la Commission.

Premièrement, les aides compatibles de droit sont visées par l'article 107, paragraphe 2, TFUE et comprennent les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, les aides destinées à remédier aux dommages résultant des calamités naturelles ou d'autres événements extraordinaire et enfin les aides nécessaires à la compensation des désavantages économiques causés par la division de l'Allemagne.

Deuxièmement, les aides visées à l'article 107, paragraphe 3, TFUE peuvent être considérées comme compatibles. Ce sont des dérogations facultatives puisque la Commission européenne garde un pouvoir d'appréciation dans l'analyse de la satisfaction des critères relatifs à chaque catégorie. Il s'agit des aides à finalité régionale, des aides destinées à promouvoir un projet important d'intérêt européen commun, des aides destinées à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre et des aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine.

Troisièmement, les aides de minimis ne doivent pas faire l'objet d'une notification. Ces aides sont octroyées à des entreprises uniques sur trois exercices fiscaux maximum et dont le montant est inférieur à 200 000 euros.

Quatrièmement, il y a les aides bénéficiant du mécanisme de l'exemption par catégorie (RGEC). L'article 109 TFUE autorise le Conseil à déterminer les catégories d'aides qui seront dispensées de l'obligation de notification (article 108, paragraphe 3, TFUE) auprès de la Commission.

5. Contrôle des aides d'État

L'article 108 TFUE instaure le contrôle des aides d'État. Ce contrôle trouve son origine dans le choix des États d'adhérer à un projet commun à la place d'une guerre économique entre voisins. Il permet également d'améliorer les différents déficits publics. La Commission européenne est en charge de ce contrôle et dispose d'un pouvoir assez large. Celle-ci doit vérifier la conformité des aides vis-à-vis du TFUE sur deux axes. D'une part, elle examine et surveille de manière permanente la compatibilité des aides existantes. Sur ce point, l'arrêt *Forum 187* relatif aux centres de coordination sera développé au point n°6. D'autre part, la Commission se prononce sur la comptabilité d'aides nouvelles notifiées obligatoirement à la Commission avant leur mise en vigueur.

Pour finir, nous soulignerons qu'il importe d'être prudent concernant les aides d'État à caractère fiscal, notamment pour les entreprises qui peuvent se retrouver subitement face à l'obligation de rembourser des montants exorbitants et pour les États qui risquent de voir des années d'efforts dans le développement du tissu économique mises à néant⁸⁹. Les États risquent aussi de perdre leur crédibilité auprès de certains acteurs économiques. Le problème actuel s'alimente autour du fait que les États déguisent des mécanismes afin d'éviter la législation sur les aides d'État.

6. Illustration générale à travers l'affaire Forum 187

Cette affaire reste intéressante à de nombreux égards de part ses sensibilités politique et économique liées à la taille et au caractère multinational des groupes bénéficiaires.

⁸⁹ Emmulation-Innovation. (n.d). *Droit des aides d'Etat – Vous saurez tout*. En ligne <http://www.emulation-innovation.be/aide-detat-avocat/>

L'affaire porte sur un régime d'aides fiscales établi par la Belgique en faveur des « centres de coordination ». Aux termes de l'arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982⁹⁰, un centre de coordination est une entreprise faisant partie d'un groupe multinational et fournissant des services dits accessoires au profit exclusif d'autres entreprises du groupe. On comptait parmi les activités : la gestion du personnel, l'informatique, la comptabilité, le conseil fiscal, la recherche ou encore la gestion financière. Pour bénéficier de ce régime, le centre devait obtenir l'agrément des autorités fiscales qui était émis pour 10 ans avec possibilité de renouvellement (Huez, 2005).

Selon Jean-Marc Huez (2005), l'intérêt principal de ce régime résidait dans le mode de calcul du revenu imposable des centres qui ne suivait pas les règles du droit commun, mais une méthode alternative de type « coût de revient majoré ». Cette méthode permettait de fixer le revenu imposable du centre à un pourcentage de ses frais de fonctionnement. La particularité du régime provient de l'exclusion de postes de frais importants, comme les frais de personnel et des charges financières. Quant au taux de marge, il était fixé de manière forfaitaire pour l'ensemble des activités du centre et, à défaut d'informations disponibles, à 8% des frais. La base imposable ainsi obtenue, fortement réduite, était soumise au taux plein de l'impôt des sociétés.

En 2003, la Commission a déclaré ce régime d'aides d'État incompatible avec le marché commun. Selon un *White Paper* américain⁹¹, la Commission considérait que la mesure conférait un avantage économique parce que les avantages fiscaux (déductions de certains coûts etc.) n'étaient généralement pas disponibles sous une application du régime « normal » d'imposition belge. Ensuite, la Commission explique que l'avantage est sélectif du fait que, pour bénéficier de la qualification de centre de coordination, il fallait remplir certains critères tels que la taille, le caractère multinational du groupe et le type d'activités effectuées à l'intérieur de celui-ci⁹².

⁹⁰ Arrêté royal du 30 décembre 1982 n° 187 relatif à la création de centres de coordination, *M.B.*, 7 septembre 1991.

⁹¹ U.S. Department of the treasury (White Paper). (2016). *The european commission's recent state aid investigations of transfer pricing rulings*. En ligne <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/White-Paper-State-Aid.pdf>

⁹² Décision de la Commission 2003/757/EC contre la Belgique concernant le régime d'aides en faveur des centres de coordination établis en Belgique, C (2003) 264, 17 février 2003, *J.O.U.E.*, L 282, 30 octobre 2003, p. 25 et suiv, paragraphe 104.

Forum 187 (affaire C-217/03), association qui défend les intérêts des centres de coordination, et la Belgique (affaire C-182/03) ont attaqué cette décision de la Commission européenne au travers de recours en annulation introduits auprès de la Cour de justice européenne.

Concernant les faits, cette décision de la Commission de 2003 faisait suite à des décisions de la Commission de 1984 et 1987 qui avaient considéré qu'un tel régime fondé sur un système de détermination forfaitaire des revenus desdits centres de coordination ne contenait pas d'éléments d'aide. Pareille modification est parfaitement légale puisque l'article 108, paragraphe 1, TFUE confie à la Commission la mission d'assurer un examen permanent des régimes d'aides existant dans les États, ce qui implique qu'une mesure, qui n'était pas une aide à un moment déterminé, peut l'être devenue par la suite, en raison de l'évolution du marché commun⁹³.

La deuxième question relative à la décision de la Commission portait sur la confiance légitime des bénéficiaires des aides, c'est-à-dire les centres de coordination. Les décisions de 1984 et 1987, confirmées par une note de 1990, nourrissaient l'idée que les mesures ne constituaient pas des aides et que, par conséquent, il faudrait laisser un temps d'adaptation aux bénéficiaires face au changement d'appréciation de la Commission européenne. Les centres qui peuvent revendiquer une confiance légitime sont uniquement ceux dont l'agrément était en cours de renouvellement au moment de la notification de la décision attaquée ou qui expirait en même temps ou à brève échéance⁹⁴. S'agissant d'une aide existante, la Commission ne requiert pas la récupération des aides accordées par le passé et autorise les bénéficiaires à profiter des avantages du régime jusqu'à la fin de leur agrément en cours (Huez, 2005).

L'arrêt de la Cour dans les affaires C-182/03 (Belgique c. Commission) et C-217/03 (Forum 187 Asbl c. Commission) confirme donc pour l'essentiel la décision de la Commission européenne de juger incompatible avec le marché commun ce régime fiscal établi par la Belgique. La Cour considère dans son arrêt que l'exclusion de certains frais et charges précités, des coûts servant à la détermination des revenus imposables desdits centres, ne permet pas d'aboutir à des prix de transfert proches de ceux qui seraient pratiqués dans des

⁹³ Commission européenne. (2006). *Aides d'État : Aides fiscales « Centres de coordination belges » - Confiance légitime*. En ligne http://ec.europa.eu/dgs/legal_service/arrets/03c182_fr.pdf

⁹⁴ Voir note n° 93.

conditions de libre concurrence⁹⁵. Enfin, la Cour reprochait à la Commission de ne pas avoir laissé à certains centres une période transitoire suffisante pour s'adapter au changement de régime, mais, pour l'avenir, le mécanisme ne pouvait plus être utilisé (Huez, 2007).

C. Notion de sélectivité en matière d'aides d'État

1. Introduction

La condition de sélectivité d'une mesure d'aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE est sans doute la condition la plus problématique, dans certaines circonstances, notamment s'agissant des mesures fiscales. En matière de mesures allégeant la charge fiscale des entreprises, ce critère fait généralement l'objet d'une analyse en trois étapes développée par la Cour de justice consistant à (i) identifier le cadre de référence, c'est-à-dire le régime fiscal « normal » ou ordinaire, afin (ii) d'établir si la mesure analysée constitue une dérogation par rapport à ce cadre de référence. L'analyse cherche à savoir s'il existe une discrimination entre des contribuables placés dans une situation juridique et factuelle comparable. Enfin, il convient (iii) d'envisager si cette dérogation éventuelle peut être justifiée par la nature et l'économie générale du système fiscal en cause (Sabbadini & Traversa, 2017). Selon Philippe-Emmanuel Partsch (2016) « *un test n'équivaut pas à une définition de la sélectivité ni n'épuise cette notion. C'est une méthode (parmi d'autres) d'évaluation ou de vérification. Généralement, en droit de la concurrence au sens large, les tests n'ont pas une valeur absolue, car ce sont des instruments de détermination, dont la pertinence varie en fonction des situations à apprécier* ». Au premier rang des griefs formulés à l'encontre des décisions de la Commission lors de recours, on retrouve le manque de sélectivité par nature des *rulings* et l'erreur dans l'identification du cadre de référence (Sabbadini & Traversa, 2017). L'enjeu est de trouver un juste équilibre entre le cadre juridique du droit des aides d'État et la liberté des États membres de mettre en œuvre leur système fiscal, c'est-à-dire que la notion de sélectivité ne doit être atteinte ni trop facilement ni trop difficilement.

⁹⁵ C.J., *Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL c. Commission*, 22 juin 2006, C-182/03 et C-217/03, EU:C:2006:416, paragraphe 96.

Il est important de rappeler que l'avantage provient d'une comparaison avec les conditions normales de marché tandis que la sélectivité provient d'une comparaison ou d'une discrimination quelconque entre des entreprises comparables dans un État membre. Une aide d'État ne provient pas d'une comparaison entre ce qu'un État membre fait et un modèle « idéal » (ce qu'il devrait faire), mais plutôt de ce qu'un État membre fait normalement dans ce genre de situation.

2. Affaire World Duty Free Group

Depuis quelques années, la Commission européenne a tendance à assouplir voire à supprimer l'exigence de sélectivité. Notamment, elle a tendance à considérer, qu'une mesure fiscale s'écartant du régime fiscal de droit commun dans l'État membre concerné constitue une aide d'État, ce qui pourrait laisser penser que la Commission ne prend plus le soin de vérifier que d'autres contribuables comparables ne bénéficient pas ou ne peuvent pas bénéficier d'un traitement fiscal équivalent dans l'État membre concerné (Partsch, 2016). Dans les affaires *Autogrill* et *Banco Santander*, la Commission avait jugé que l'Espagne avait accordé un avantage fiscal sélectif aux entreprises concernées, puisque la mesure fiscale litigieuse dérogeait au cadre de référence, à savoir le régime général espagnol de l'impôt sur les sociétés et, plus précisément, les règles relatives au traitement fiscal de la survaleur financière contenues dans ledit régime d'imposition. L'objet de ces affaires jointes consistait en un régime fiscal favorable (goodwill résultant de la participation pouvait être déduit de la base imposable sous la forme d'un amortissement) de toute participation de plus de 5% de n'importe quelle entreprise espagnole dans une entreprise étrangère, sans exigence de montant minimal et seule une durée de détention d'un an au moins était requise. Cette mesure fiscale coûtait énormément à l'État espagnol (Thomas, 2017 ; Derenne, 2017 ; Dony, 2017).

En revanche, les juridictions européennes demeurent attachées à l'exigence de sélectivité (Partsch, 2016). En 2014, dans les arrêts *Autogrill*⁹⁶ et *Banco Santander*⁹⁷, le Tribunal a jugé que la condition relative à la sélectivité de l'avantage n'était pas remplie au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Selon le Tribunal, le fait que seuls les investissements à l'étranger

⁹⁶ Trib. UE, 2^e ch. élargie, *Autogrill España, SA c/ Commission européenne*, 7 novembre 2014, aff. T-219/10, EU:T:2014:939

⁹⁷ Trib. UE, 2^e ch. élargie, *Banco Santander, SA et Santusa Holding, SL c/ Commission européenne*, 7 novembre 2014, aff. T-399/11, EU:T:2014:938.

étaient concernés par la mesure fiscale litigieuse ne suffisait pas à établir son caractère sélectif. En outre, la dérogation identifiée par la Commission ne permettait pas à elle seule d'établir le caractère sélectif. Le Tribunal considérait que la Commission aurait dû établir que la mesure litigieuse favorisait certaines entreprises ou certaines productions (Pezet, 2017 ; Derenne, 2017). Pour ce faire, le Tribunal s'était notamment fondé sur les arrêts *Adria-Wien Pipeline*⁹⁸ et *Gouvernement of Gibraltar*⁹⁹. D'autant plus que cette mesure était accessible *a priori* à toute entreprise et visait non plus une catégorie particulière d'entreprises qui auraient été les seules favorisées par cette mesure, mais une catégorie d'opérations économiques (Thomas, 2017). Le Tribunal a donc estimé qu'en considérant que la mesure litigieuse était sélective ; la Commission a fait une application erronée des dispositions de l'article 107, paragraphe 1, TFUE et a annulé l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la décision attaquée. En outre, on remarque que le Tribunal n'a pas examiné si la situation des entreprises bénéficiant du régime fiscal était comparable à celles exclues (Picod, 2017).

La Commission européenne a formé des pourvois contre ces arrêts, car elle estimait que le Tribunal avait exigé que fût remplie une condition non prévue par le droit de l'Union européenne (Picod, 2017).

Dans les arrêts du 21 décembre 2016¹⁰⁰, la Cour a suivi les conclusions du Premier avocat général Wathelet¹⁰¹ et a fait droit aux deux pourvois de la Commission ainsi qu'elle a annulé les arrêts contestés. Le jugement a suivi la jurisprudence antérieure. La Cour a jugé que le Tribunal avait commis une erreur en se focalisant sur le fait que les décisions de la Commission ne comportaient pas la détermination d'une catégorie particulière d'entreprises seules à être favorisées par la mesure en cause au lieu de regarder le caractère comparable de la mesure litigieuse avec celle des opérateurs qui en sont exclus et, le cas échéant, sur la justification d'une inégalité de traitement invoquée par l'État membre concerné. De plus, elle ajoute que l'arrêt *Gibraltar*¹⁰² doit être lu dans son contexte. Dans l'affaire *Gibraltar*, la

⁹⁸ C.J.C.E., *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, 8 novembre 2001, C-143/99, EU:C:2001:598.

⁹⁹ C.J., *Commission européenne c/ Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et Royaume d'Espagne c/ Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, 15 novembre 2011, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732.

¹⁰⁰ C.J., *Commission c/ Worl Duty Free Group*, 21 décembre 2016, aff. Jointes C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981.

¹⁰¹ Av. gén. Wathelet, concl. préc. C.J.U.E., *Commission c/ World Duty Free Group et Banco Santander*, 28 juillet 2016, aff. C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:624.

¹⁰² Voir note n° 99.

mesure fiscale en question ne constituait pas une dérogation au système de référence ou « normal ». La CJUE avait constaté dans cette affaire que, même si une mesure fiscale ne constitue pas une dérogation au régime fiscal de référence ou « normal », mais fait partie intégrante de ce régime, cette mesure peut néanmoins être sélective s'il est possible d'identifier une catégorie privilégiée d'entreprises (Picod, 2017).

Enfin, le Premier avocat général Wathelet expliquait qu'une mesure fiscale ne visant aucune catégorie particulière d'entreprises, mais des entreprises qui réalisent une catégorie d'opérations économiques, en l'espèce des opérations financières à l'étranger, et ne subordonnant son application à aucun montant minimal, n'enlève rien à la sélectivité de cette mesure ou au caractère discriminatoire de cette mesure, si elle impose une charge fiscale différenciée aux entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable et qui réalisent des opérations financières comparables, mais dans des sociétés établies dans leur État membre¹⁰³. En fait, il y avait une discrimination entre les investissements à l'étranger et ceux en Espagne.

Il semble que, dans son analyse du critère de la sélectivité, le Tribunal ait appliqué une approche restrictive en vue d'identifier une catégorie particulière d'entreprises favorisées par la mesure en cause plutôt que de se concentrer sur la question essentielle de savoir si cette mesure établit une discrimination entre des entreprises qui se trouvent dans une situation comparable (Derenne, 2017). En réalité, le fait qu'une mesure soit accessible *a priori* à toute entreprise et ne vise pas une catégorie particulière d'entreprises ne protégera pas cette mesure d'une constatation de sélectivité si la mesure est de nature discriminatoire. En conclusion, la Cour a indiqué que le Tribunal avait réalisé une interprétation erronée de la condition relative à la sélectivité telle que posée à l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

3. Affaire Hansestadt Lübeck

Le même jour que l'affaire *World Duty Free Group*, un arrêt de la Cour¹⁰⁴ a rejeté cette fois le pourvoi introduit à l'encontre d'un arrêt du Tribunal du 9 septembre 2014¹⁰⁵ qui avait annulé

¹⁰³ Concl. précitées, pt. 96.

¹⁰⁴ C.J., *Commission c/ Hansenstadt Lübeck*, 21 décembre 2016, aff. C-524/14 P, EU:C:2016:971.

¹⁰⁵ Trib. UE, *Hansenstadt Lübeck c/ Commission*, 9 septembre 2014, aff. T-461/12, EU:T:2014:758.

une décision de la Commission¹⁰⁶ à l’égard de diverses mesures relatives à l’aéroport de Lübeck, dont un règlement fixant les redevances applicables à l’aéroport.

Bien que le règlement s’appliquait à l’ensemble des compagnies aériennes utilisant l’aéroport, la Commission avait estimé que celui-ci pouvait contenir une aide d’État. S’agissant plus particulièrement de la sélectivité de la mesure, la décision spécifiant que les avantages en cause étaient accordés uniquement aux compagnies aériennes utilisant l’aéroport de Lübeck et que, partant, ils étaient sélectifs au sens de l’article 107, paragraphe 1, TFUE¹⁰⁷ (Thomas, 2017).

Le Tribunal avait jugé que « *la Commission avait commis une erreur manifeste d’appréciation, car, dans le régime juridique allemand, il appartenait à chaque aéroport de fixer ses propres règlements sur les redevances aéroportuaires, de sorte que les compagnies aériennes fréquentant les autres aéroports allemands étaient soumises, dans ces aéroports, aux règlements sur les redevances spécifiquement applicables à ceux-ci et ne se trouvaient donc pas dans une situation comparable à celle des compagnies utilisant l’aéroport de Lübeck* » (Dony, 2017, p. 204). Le Tribunal avait considéré qu’une mesure n’est pas sélective si elle est accessible, sans distinction, à toutes les entreprises dans l’État membre concerné. En l’espèce, toutes les compagnies aériennes pouvaient bénéficier des dispositions tarifaires dudit règlement (Derenne, 2017 ; Picod, 2017). Peu importe que certaines entreprises ne cherchaient pas à bénéficier de l’avantage, cela s’avérait être leur décision. Il n’y avait notamment pas d’exclusion liée au secteur d’activité de l’entreprise ni de montant minimal requis d’investissement.

La Cour juge, contrairement à ce qu’indique la Commission, qu’une mesure dont ne bénéficie qu’un secteur d’activité ou une partie des entreprises de ce secteur n’est pas nécessairement sélective. Il faut pour cela, dans le cadre d’un régime juridique donné, qu’elle ait pour effet d’avantager certaines entreprises par rapport à d’autres secteurs ou au même secteur et se trouvant, au regard de l’objectif poursuivi par ce régime, dans une situation factuelle et juridique comparable (Picod, 2017). À cet égard, Jacques Derenne (2017, p. 166) souligne

¹⁰⁶ Décision de la Commission contre l’Allemagne concernant les aides d’État présumées en faveur de l’aéroport de Lübeck, d’Infratil et des compagnies aériennes utilisant cet aéroport (Ryanair, Wizz Air et autres), SA.27585 et SA.31149 (2012/C) (ex NN/2011, ex CP 31/2009 et CP 162/2010), 22 février 2012, J.O.U.E., C 241 du 10 août 2012, p. 56 et suiv.

¹⁰⁷ Considérant 279 de la décision précitée.

que « *le simple fait que l'aéroport de Lübeck soit en concurrence directe avec celui de Hambourg ou avec d'autres aéroports allemands et que seules les compagnies aériennes utilisant l'aéroport de Lübeck profitent des avantages éventuellement conférés par le règlement de 2006 ne suffit pas à démontrer le caractère sélectif de ce règlement* ». En l'absence d'une quelconque réglementation applicable à tous les aéroports auxquels le règlement de l'aéroport de Lübeck aurait dérogé, en faveur des compagnies aériennes utilisant l'aéroport de Lübeck, ce règlement de 2006 est bien le cadre de référence. Autrement dit, le cadre de référence pertinent pour examiner si le règlement avait pour effet de favoriser certaines compagnies aériennes par rapport à d'autres se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable était donc celui du régime applicable au seul aéroport de Lübeck (Picod, 2017 ; Derenne, 2017). Dès lors, la Cour a jugé qu'étant donné que ce règlement s'appliquait de manière non discriminatoire à l'ensemble des compagnies aériennes utilisant ou étant susceptibles d'utiliser l'aéroport de Lübeck, il ne présentait pas de caractère sélectif (Derenne, 2017).

4. Remarques conclusives sur ces deux affaires

Dans l'affaire *World Duty Free Group*, la Cour sanctionne le Tribunal d'avoir tenté de restreindre de manière excessive cette notion de sélectivité en matière de mesures fiscales (Thomas, 2017). Selon certains, une interprétation trop large de la sélectivité des dispositions nationales risquerait de nuire à la répartition des compétences entre l'UE et les États membres, ainsi de diminuer leur marge de manœuvre. Selon d'autres, le jugement *World Duty Free* ne fait que reprendre la longue jurisprudence de la CJUE sur la notion de sélectivité dans le domaine des mesures fiscales. Le jugement *World Duty Free* garantirait ainsi la cohérence. Ce jugement serait conservateur plutôt qu'innovant. Lors du jugement *World Duty Free*, la CJUE aurait adhéré à son analyse classique fondée sur une discrimination injustifiée issue d'une dérogation au régime de référence ou « normal » (Picod, 2017).

La Cour rappelle dans l'affaire *Hansestadt Lübeck* que « *toute mesure procurant un avantage à certaines entreprises ne saurait être considérée comme sélective. En effet, une mesure fiscale ne sera sélective, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, que si elle crée une discrimination entre des entreprises se situant dans une situation factuelle et juridique et comparable. La détermination du cadre de référence ou du régime d'imposition « normal »* »

joue un rôle crucial, puisque c'est à l'aune de ce régime qu'il convient de déterminer si des entreprises se trouvant dans une situation comparable au regard des objectifs de ce régime ont été discriminées ou pas » (Thomas, 2017, p. 43-44). La Cour aurait donc eu dans cette affaire une approche plus restrictive de la notion de sélectivité.

On remarque que les décisions de la Commission sont parfois annulées par les arrêts du Tribunal qui sont eux-mêmes ou confirmés ou censurés par la Cour, ce qui amène beaucoup d'incertitude dans un domaine particulièrement sensible politiquement.

Bien que cette jurisprudence relative aux *rulings* n'en soit qu'à ses débuts, les juridictions de l'Union ont jeté les fondements d'une démarche d'ensemble susceptible d'orienter l'analyse à laquelle les juridictions se livreront dans leurs décisions ultérieures notamment dans l'affaire *Apple* (Pezet, 2017).

5. Affaire Apple

Décision de la Commission

L'affaire *Apple* pose de nouvelles questions en matière de sélectivité. L'avantage et la sélectivité sont les deux principaux éléments attaqués dans les recours (Mason, 2017).

Dans sa décision du 30 août 2016, la Commission a constaté que l'Irlande avait accordé une aide d'État illégale à deux succursales, *Apple Sales International* et *Apple Operations Europe*, de droit irlandais et entièrement détenues par *Apple*. Selon la loi irlandaise applicable à ce moment-là, ASI et AOE n'avaient pas leur résidence fiscale en Irlande. Par ailleurs, la résidence fiscale de ces sociétés n'était pas identifiée. Les modifications de la loi irlandaise pourront éventuellement combler la lacune qui permettait à des sociétés de droit irlandais comme les succursales d'*Apple*, d'être apatrides¹⁰⁸. Ces sociétés étaient gérées et contrôlées en dehors de l'Irlande (Mason, 2017).

¹⁰⁸ Décision de la Commission contre l'Irlande concernant l'aide d'État en faveur d'*Apple*, SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), C (2014) 3606, 30 août 2016, *J.O.U.E*, L 187, 19 juillet 2017, p. 1 et suiv., paragraphe 49 note 12.

Ces sociétés détenaient les droits d'utilisation de la propriété intellectuelle d'*Apple* pour vendre et fabriquer des produits *Apple*, en dehors des Amériques, dans le cadre d'un accord de partage de coûts. Ces sociétés payaient annuellement un montant à *Apple* aux États-Unis afin de financer les actions de recherche et de développement menées au nom des sociétés irlandaises. Chaque année, ces paiements étaient déduits des bénéfices enregistrés par ASI et AOE en Irlande¹⁰⁹.

La première société (ASI) était chargée d'acheter des produits *Apple* à des fabricants d'équipements du monde entier et de les vendre en Europe. En fait, *Apple* enregistrait en Irlande toutes les ventes européennes et les bénéfices qui en découlaient dans le but d'éviter les impôts aux endroits où la valeur était créée. La seconde société (AOE) était chargée de la fabrication de certaines gammes d'ordinateurs pour le groupe *Apple*. Leurs bénéfices, notamment de vente, étaient affectés à des « sièges » qui n'étaient soumis à l'impôt dans aucun pays¹¹⁰.

Selon la décision de la Commission, les aides d'État illégales proviennent de deux *tax rulings*, datant de 1991 et 2007, émis par l'*Irish Revenue*, qui ont été utilisés par les succursales pour calculer leur obligation annuelle d'impôt des sociétés en Irlande. Ces *rulings* avaient une méthode de répartition interne des bénéfices au sein des deux sociétés. La Commission a estimé que ces décisions avaient réduit l'obligation fiscale des sociétés ASI et AOE en Irlande en réduisant leurs bases imposables annuelles d'une manière qui s'écartait des règles fiscales ordinaires de l'impôt des sociétés en Irlande. La plupart des bénéfices étaient donc affectés à des « sièges » situés en dehors de l'Irlande, où ils échappaient à l'impôt. Seule une part minime des bénéfices de ces sociétés était affectée à leurs branches irlandaises et soumise à l'impôt en Irlande. En résumé, cette affaire concerne l'affectation des bénéfices entre les sièges d'ASI et d'AOE et leurs branches irlandaises selon l'*arm's length principle* ou principe de « pleine concurrence » en français (Mason, 2017).

La Commission a noté que dans le cas d'une aide individuelle, contrairement à un régime général d'aide, l'identification de l'avantage économique est, en principe, suffisante pour

¹⁰⁹ Commission européenne. (2016). *Aides d'État: l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'EUR d'avantages fiscaux illégaux à Apple*. [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_fr.htm

¹¹⁰ Voir note n° 109.

apporter la présomption de la sélectivité¹¹¹. Cependant, la Commission a examiné, par souci d'exhaustivité, les *rulings* selon l'analyse en trois étapes afin de démontrer qu'ils sont aussi sélectifs dans le cadre de cette analyse. Selon la Commission, le fait de savoir si les mesures litigieuses constituent une dérogation au système de référence coïncide avec le fait de savoir si ces mesures confèrent un avantage à ASI et AOE (Mason, 2017).

La Commission considère que le cadre de référence s'avère être les règles ordinaires d'imposition des bénéfices d'une société. Plus précisément, la Commission invoquait que le cadre de référence était les règles ordinaires des sociétés avec les règles de répartition irlandaises, mais le cadre de référence réellement utilisé était les règles irlandaises d'imposition des sociétés avec les règles spécifiques de répartition selon *l'arm's length principle* en matière d'aides d'État (Mason, 2017).

Selon la Commission, pour s'assurer qu'une méthode de répartition des bénéfices soutenue par un *tax ruling* n'avantage pas sélectivement une société non-résidente opérant par un « siège » en Irlande, cette méthode doit garantir que le bénéfice imposable de ce « siège », sur lequel est perçu l'impôt sur les sociétés, est déterminé d'une manière qui se rapproche d'un résultat basé sur le marché conformément à *l'arm's length principle*, tel qu'interprété par la CJUE dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03 Belgique et Forum 187 ASBL c. Commission (régime fiscal belge pour les centres de coordination). Ainsi, il est nécessaire d'appliquer le principe selon lequel les prix de transfert devraient correspondre à ceux effectués entre des entreprises indépendantes sur le marché (Mason, 2017).

La Commission n'a pas remis en question le principe de territorialité qui concerne le droit à l'impôt. Néanmoins, elle a estimé que l'acceptation par l'*Irish Revenue* de l'hypothèse non fondée selon laquelle les licences de propriété intellectuelle d'*Apple* détenues par ASI et AOE devaient être entièrement attribuées à des « sièges » en dehors de l'Irlande, et non pas aux branches irlandaises, aboutissait à un bénéfice annuel imposable pour ASI et AOE en Irlande qui s'écarte d'une estimation fiable d'un résultat fondé sur le marché conformément à *l'arm's length principle* et constitue un avantage sélectif. Du point de vue de la Commission, l'exigence relative à *l'arm's length* en matière d'aides d'État est « indépendante » parce que ça ne dépend pas de savoir s'il y a intégration de *l'arm's length principle* dans le système

¹¹¹ C.J., *Commission c/ MOL*, 4 juin 2015, C-15/14 P, EU:C:2015:362, paragraphe 60.

légal national de l'État membre en question¹¹². Elle avait estimé que c'était à l'*Irish Revenue* de confirmer que ces licences de propriété intellectuelle devaient effectivement être attribuées en dehors de l'Irlande en tenant compte des actifs utilisés, des fonctions exercées et des risques assumés par les « sièges » et les branches irlandaises¹¹³ (Mason, 2017).

Selon la Commission, si l'*Irish Revenue* avait entrepris un tel examen, le *Revenue* aurait dû conclure que l'absence d'activités, de risques et de fonctions liés à la propriété intellectuelle d'*Apple* au niveau des « sièges » signifiait que ces licences devaient être attribuées aux branches irlandaises¹¹⁴. De plus, la Commission a noté que ces sièges n' « existaient que sur papier¹¹⁵ » et « n'avaient pas d'employés¹¹⁶ ». Dès lors, les bénéfices ne pouvaient pas être attribués aux « sièges », ils devaient être attribués aux branches irlandaises et taxés par l'Irlande. La Commission a déclaré que l'acceptation par l'*Irish Revenue* de l'hypothèse infondée, selon laquelle les licences de propriété intellectuelle d'*Apple* détenues par ASI et AOE devaient être attribuées en dehors de l'Irlande, a entraîné une réduction significative du bénéfice imposable annuel d'ASI et AOE en Irlande et n'était pas une approximation fiable d'un résultat basé sur le marché conformément à l'*arm's length principle* (Mason, 2017).

Selon une autre ligne de raisonnement, la Commission a estimé que, même en supposant que la loi fiscale sur les sociétés irlandaises n'intègre pas l'*arm's length principle*, les *rulings* confèrent un avantage sélectif à ASI et AOE, puisqu'ils sont le résultat d'un pouvoir discrétionnaire exercé par l'*Irish Revenue* en l'absence de critères objectifs relatifs au système fiscal (Verhagen, 2017). Elle a estimé qu'un examen des *rulings* de l'*Irish Revenue* concernant la répartition des bénéfices a démontré qu'aucun critère cohérent n'était appliqué pour cerner l'affectation des bénéfices aux branches irlandaises des sociétés non-résidentes (Mason, 2017 ; Verhagen, 2017).

¹¹² Décision de la Commission contre l'Irlande concernant l'aide d'État en faveur d'*Apple*, SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), C (2014) 3606, 30 août 2016, *J.O.U.E*, L 187, 19 juillet 2017, p. 1 et suiv., paragraphe 257.

¹¹³ *Ibid.*, paragraphe 280.

¹¹⁴ *Ibid.*, paragraphe 280.

¹¹⁵ *Ibid.*, paragraphe 281.

¹¹⁶ *Ibid.*, paragraphe 281.

Conclusion sur l'avantage sélectif

Ruth Mason (2017, p. 749) explique que « *dans sa décision finale, la Commission a apporté de la clarté sur le fait que :*

- *un tax ruling qui déroge à l'arm's length principle confère une aide d'État ;*
- *la dérogation constitue simultanément l'avantage et la sélection ;*
- *bien que la Commission considère que les recommandations de l'OCDE soient une référence utile, elle applique son propre arm's standard principle pour identifier la dérogation ».*

Recours devant le Tribunal

Dans son recours en annulation devant le Tribunal¹¹⁷, l'Irlande considère, entre autres, que la Commission prétend à tort que les *rulings* sont de nature sélective.

Tout d'abord, l'Irlande prétend que le cadre de référence de la Commission ignore faussement la distinction entre les sociétés résidentes et les sociétés non-résidentes. ASI et AOE prétendent que la Commission s'est trompée en prouvant la sélectivité, car celle-ci les a traitées à tort comme si elles étaient des sociétés résidentes irlandaises et comme si elles étaient imposées sur leur bénéfice mondial¹¹⁸.

Deuxièmement, l'Irlande prétend que la Commission tente de ré-écrire les règles fiscales irlandaises des entreprises en concluant que l'*Irish Revenue* aurait dû appliquer la version de la Commission de l'*arm's length principle*. Selon l'Irlande, ce principe ne fait pas partie du droit de l'UE ou de la loi irlandaise relative à l'attribution des bénéfices aux branches.

L'Irlande estime donc que la décision est incompatible avec la souveraineté des États membres dans le domaine de la fiscalité directe. Il ressort du recours devant le Tribunal que l'une des questions centrales sur la notion de la sélectivité n'est pas tant la question de la

¹¹⁷ Voir note n° 74.

¹¹⁸ En fait, seules les sociétés résidentes étaient sujettes à un impôt irlandais mondial. Les sociétés non-résidentes étaient sujettes uniquement à l'impôt sur le revenu de source irlandaise, à moins qu'elles n'aient une branche irlandaise. Dans pareille situation, la branche irlandaise était imposée sur ses bénéfices mondiaux (Mason, 2017).

discrimination comme dans le cas de *World Duty Free Group*, mais la définition actuelle du cadre de référence.

Intérêt de l'affaire

Il est particulièrement intéressant de savoir si l'État membre peut être jugé sur un(e) critère/norme tel que l'*arm's length principle* qui n'est pas défini par la législation nationale, européenne ou internationale.

À travers cette affaire, on se demande si la Commission peut construire un cadre de référence qui s'écarte dans une certaine mesure du cadre de référence prévu par la législation nationale et qui semblerait à première vue conforme aux principes fiscaux internationaux.

Il est important de noter que la Commission ne conteste pas en soi le pouvoir des États membres d'émettre des *tax rulings* et, en principe, toutes les sociétés peuvent demander de tels *rulings*. La question se pose toutefois de savoir dans quelle mesure les autorités fiscales des États membres doivent démontrer qu'elles adoptent une approche cohérente et égale par rapport à toutes les sociétés. Dans la décision concernant *Apple*, la Commission a déclaré qu'elle n'était pas en mesure d'identifier un ensemble cohérent de règles qui s'appliquent généralement sur la base de critères objectifs à toutes les entreprises non-résidentes opérant via une branche en Irlande.

Rapport avec l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés

Dans l'affaire *Apple*, la Commission semble montrer qu'elle applique son propre standard de répartition des bénéfices. Elle invaliderait toutes les méthodes de répartition des bénéfices autres que son propre *arm's length standard*. L'approche de la Commission serait donc un obstacle potentiel à l'assiette commune consolidée qui s'appuie sur une formule de répartition permettant d'attribuer les bénéfices entre les États (Mason, 2017).

D. Mécanismes fiscaux remis en cause par la Commission

1. Rôle de la Commission

Depuis 2013, la Commission européenne a décidé de consacrer d'importantes ressources pour enquêter sur les pratiques en matière de *tax rulings* et notamment de leur compatibilité au regard du droit des aides d'État. Comme dit auparavant, les rescripts fiscaux ne posent pas de problèmes en tant que tels au regard des règles en matière d'aides d'État de l'UE. Toutefois, les rescripts fiscaux qui confèrent un avantage fiscal sélectif à certaines entreprises peuvent fausser gravement la concurrence dans le marché unique européen et enfreindre les règles en matière d'aides d'État. Le contrôle des aides d'État est une compétence de la Commission européenne qui jouit d'une liberté d'action considérable en la matière (Kassim & Lyons, 2013).

Quelques années plus tard, la Commission a adopté quatre décisions enjoignant la récupération d'aides d'État qu'elle considère comme illégales. En octobre 2015 et janvier 2016 ont été rendues les décisions concernant *Starbucks*, *Fiat* et un régime fiscal belge nommé les *excess profit rulings*. La dernière décision en date a été rendue le 30 août 2016 dans le cadre de l'affaire *Apple* où l'Irlande est contrainte de récupérer 13 milliards d'euros (plus les intérêts) auprès d'*Apple*. D'autres affaires sont en cours telles qu'*Amazon*, *McDonald's* et *Engie* (ex-*GDF Suez*) ainsi que celle visant *Google*. La Commission continue sur sa lancée puisqu'elle procède à l'heure actuelle à l'étude d'autres rescripts fiscaux. De surcroît, de nouvelles procédures pourraient voir le jour. Ces affaires sont au centre d'un véritable débat public qui pousse la Commission à frapper encore plus fort.

2. Prix de transfert non conformes à la réalité économique

Les rescripts fiscaux examinés lors des enquêtes de la Commission concernant *Fiat Finance and Trade* et *Starbucks* concernaient des méthodes de détermination de bénéfices imposables des entreprises concernées qui sont à la fois complexes et artificielles. Ces méthodes ne

reflètent nullement la réalité économique¹¹⁹. En particulier, les prix fixés pour les biens et les services échangés entre les sociétés du groupe *Starbucks* et *Fiat*, c'est-à-dire les prix de transfert, ne correspondent pas aux conditions du marché. Ces prix de transfert n'ayant aucune justification économique et faussant la répartition des bénéfices afin de réduire les impôts dus par l'entreprise concernée ne sont pas acceptables. Cela reviendrait à conférer à une certaine entreprise un avantage concurrentiel déloyal par rapport aux entreprises (principalement les PME) qui sont imposées sur leurs bénéfices réels étant donné qu'elles paient les prix du marché pour les biens et services qu'elles utilisent¹²⁰.

2.1. *Fiat Finance and Trade*

La société *Fiat Finance and Trade*, basée au Luxembourg, consent des prêts intragroupes à d'autres sociétés du groupe *Fiat*. Étant donné que *Fiat Finance and Trade* a un rôle similaire à une banque, ses bénéfices imposables peuvent être déterminés de la même manière, à savoir en calculant le rendement du capital utilisé par la société pour ses activités de financement. Le rescrit fiscal accordé à la société reflète une méthode qui ne convient pas pour le calcul des bénéfices imposables selon les conditions du marché. Ce *ruling* réduirait l'estimation de la rémunération du capital ainsi que la base même du niveau de capitalisation de l'entreprise, réduisant ainsi les bénéfices imposables et sa charge fiscale depuis 2012 de 20 à 30 millions d'euros. De plus, si les estimations de la base du niveau de capitalisation et de sa rémunération avaient été conformes aux conditions du marché, les bénéfices imposables déclarés au Luxembourg auraient été 20 fois plus élevés¹²¹.

La Commission a rendu sa décision finale, suite à laquelle des recours ont été introduits devant le Tribunal européen¹²².

¹¹⁹ Voir note n° 84.

¹²⁰ Commission européenne. (2015). *La Commission décide que les avantages fiscaux sélectifs accordés à Fiat au Luxembourg et à Starbucks aux Pays-Bas sont illégaux au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'État*. [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_fr.htm

¹²¹ Voir note n°120.

¹²² Voir note n°75.

Figure 8



Source : Commission européenne, 2015.

2.2. Starbucks

La société *Starbucks Manufacturing*, basée aux Pays-Bas, verserait une redevance très élevée à *Alki* (une autre société du groupe basée au Royaume-Uni qui ne paie aucun impôt ni au Royaume-Uni, ni aux Pays-Bas), redevance censée rémunérer le savoir-faire que *Starbucks Manufacturing* utilise en matière de torréfaction du café, alors qu'aucune autre société de torréfaction du groupe ne paye pareille redevance. *Starbucks Manufacturing* paierait aussi un prix excessif pour les grains de café vert qu'elle achète à *Starbucks Coffie Trading Sàrl* qui est une société établie en Suisse. En réalité, les bénéfices de torréfaction aux Pays-Bas ne seraient pas suffisants pour couvrir la redevance payée à *Alki*, ce qui laisse penser que la redevance vise à épouser les bénéfices des autres activités réalisées aux Pays-Bas, telles la vente de tasses, de thés ou de pâtisseries¹²³.

La Commission a rendu sa décision finale, suite à laquelle des recours ont été introduits devant le Tribunal européen¹²⁴.

¹²³ Voir note n° 120.

¹²⁴ Voir note n° 76.

Figure 9



Source : Commission européenne, 2015.

2.3. *Amazon*¹²⁵

Un rescrit fiscal s'applique à *Amazon EU Sàrl*, une filiale d'*Amazon* dont le siège est au Luxembourg et qui enregistre l'essentiel des bénéfices européens d'*Amazon*. Sur base d'une méthode définie dans le rescrit, *Amazon EU Sàrl* paie une redevance fiscalement déductible à une société qui est établie au Luxembourg sans y être assujettie à l'impôt sur les sociétés. Par conséquent, la plupart des bénéfices européens d'*Amazon* sont enregistrés au Luxembourg mais n'y sont pas imposés¹²⁶.

La Commission estime que ce rescrit fiscal permet de réduire artificiellement les bénéfices imposables d'*Amazon EU Sàrl* et accorde un avantage économique au groupe en permettant de payer moins d'impôts que les autres sociétés dont les bénéfices sont alloués conformément aux conditions du marché. Cette affaire est toujours au stade de la procédure formelle d'examen¹²⁷.

¹²⁵ Voir note n° 77.

¹²⁶ Commission européenne. (2014). *Aides d'État: la Commission enquête sur les accords en matière de prix de transfert concernant l'imposition d'Amazon au Luxembourg*. [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1105_fr.htm

¹²⁷ Voir note n° 126.

2.4. *Exonération des bénéfices excédentaires*

Par opposition aux dossiers précédemment cités dans lesquels la Commission a examiné chaque rescrit individuel accordé à une entreprise nominativement désignée, la Commission a ciblé un régime fiscal en lui-même. Elle a déclaré ce régime, applicable depuis 2005, incompatible dans sa globalité du fait qu'il déroge au principe de « pleine concurrence » et installe des avantages fiscaux sélectifs, ce qui est illégal au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'État. La Commission européenne a laissé à l'État belge la mission d'identifier les bénéficiaires et les avantages accordés afin de permettre la récupération auprès de chacune des entreprises (Dassesse, 2017). D'après la Commission, le montant total à récupérer s'évaluerait aux alentours des 700 millions d'euros auprès de 35 multinationales principalement basées dans l'UE.

Ce régime permet aux sociétés résidentes belges faisant partie d'un groupe multinational et aux établissements stables belges de sociétés résidentes étrangères faisant partie d'un groupe multinational (les « entités belges d'un groupe ») de réduire leur base imposable en Belgique en déduisant leurs « bénéfices excédentaires » des bénéfices qu'ils ont réellement enregistrés. On évalue ces « bénéfices excédentaires » en « *estimant le bénéfice moyen hypothétique qu'une entreprise autonome exerçant des activités comparables pourrait réaliser dans des circonstances comparables et en soustrayant ce montant du bénéfice réellement enregistré par l'entité belge d'un groupe concerné* » (Dassesse, 2017, P.17).

En effet, les multinationales réaliseraient des bénéfices excédentaires, grâce aux synergies et aux économies d'échelle réalisées ainsi qu'à leur réputation, à leurs réseaux de clients/fournisseurs etc. En réalité, le bénéfice réellement enregistré par les sociétés en cause était généralement réduit de plus de 50%, voire de 90% dans certains cas. Pour bénéficier de ce régime, il fallait obtenir un certain rescrit¹²⁸.

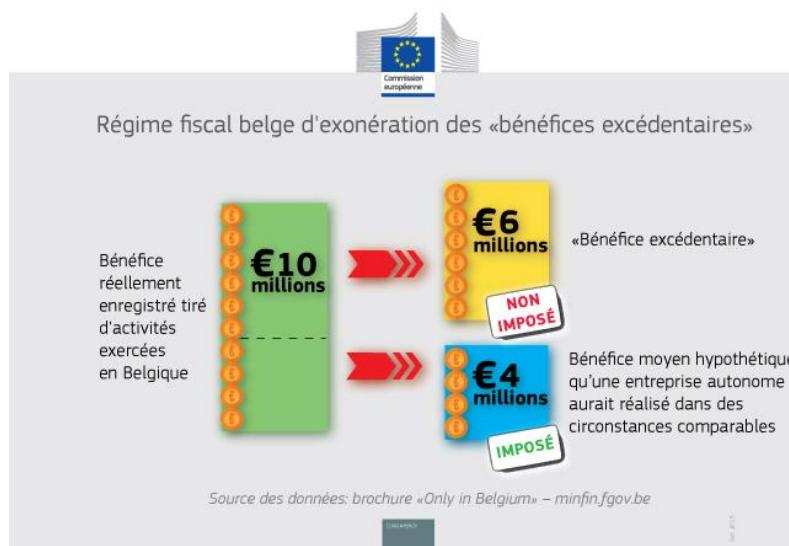
En général, les ajustements négatifs (ou favorables à l'entreprise) en matière de prix de transfert correspondent à des décisions d'ajustements positifs prises dans d'autres pays. Tel ne serait pas le cas du régime visé. Dans le cas présent, le Ministre belge des Finances avait

¹²⁸ Commission européenne. (2016). *Aides d'État: la Commission estime que le régime belge d'exonération des bénéfices excédentaires est illégal et ordonne la récupération d'environ 700 millions d'euros auprès de 35 multinationales*. [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_fr.htm

affirmé qu'il n'incombait pas à la Belgique de spécifier le pays auquel il convenait d'imputer les bénéfices excédentaires et qu'il était impossible de déterminer le pays avec lequel il convenait d'échanger des informations sur l'ajustement négatif accordé par la Belgique. En réalité, les ajustements ont donc été réalisés de manière unilatérale par la Belgique, c'est-à-dire qu'ils ne correspondaient à aucune intention d'imposer les mêmes bénéfices dans un autre pays. Le régime n'exigeait pas des sociétés qu'elles démontrent la réalité de la double imposition ni même l'existence d'un risque de double imposition. Subséquemment, l'application du régime a permis d'arriver à une double non-imposition.

La Commission a rendu sa décision finale¹²⁹, suite à laquelle des recours ont été introduits.

Figure 10



Source : Commission européenne, 2016.

¹²⁹ Décision de la Commission contre la Belgique relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires, SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), C (2015) 9837, 11 janvier 2016, *J.O.U.E*, L 260 du 27 septembre 2016, p. 61 à 103.

3. Méthodes de répartition des bénéfices non conformes à la réalité économique

3.1. *Google tax settlement*

La Commission mène une enquête au sujet de *Google tax settlement* visant un montant de £130 millions en arriérés d'impôt et en impôt augmenté pour le futur. Le règlement, signé par *Google* et le Royaume-Uni, est attaqué pour « paiements insuffisants d'impôt » pendant la dernière décennie. Le règlement est la conséquence d'un audit pluriannuel réalisé par HMRC (*Her Majesty's Revenue and Customs*) afin de savoir si *Google* avait évité l'impôt en affectant des bénéfices à l'Irlande, où *Google* a le siège de ses opérations européennes. En guise d'exemple chiffré, *Google* a payé £20,5 millions d'impôt en 2013 sur base des *attributed UK profits* alors que son chiffre d'affaires au Royaume-Uni était de \$5,6 milliards. *Google* utilisait le *double Irish arrangement* sous lequel ses taxes irlandaises étaient réduites parce que sa filiale, établie à Dublin, paye des redevances de propriété intellectuelle à une entité des Bermudes, où l'impôt des sociétés n'existe pas¹³⁰. Bien que la société aux Bermudes soit considérée de droit irlandais, elle échappait à l'impôt au motif qu'elle avait son centre de management basé aux Bermudes. De plus, la filiale à travers le paiement des redevances, inscrivait des charges déductibles de son impôt sur les bénéfices, ce qui réduisait ainsi ses contributions fiscales.

Le gouvernement irlandais avait prévu de supprimer de telles structures pour l'avenir. Par ailleurs, George Osborne, ancien chancelier de l'Echiquier, avait introduit une amende pour réaffectation artificielle des bénéfices (*artificially diverting profits*) *offshore*, ce régime étant baptisé *Google Tax* est entré en vigueur en 2015. Le gouvernement britannique a mis en place un impôt au taux de 25% sur les bénéfices détournés. L'objectif est de sanctionner les entreprises, dans un pays où le taux d'imposition normal est de 20% et de dissuader les transferts occultes de bénéfices (Lambert, 2017). Cette taxe touche principalement les géants de l'économie numérique.

¹³⁰ Voir note n° 84.

3.2. Apple

Cette affaire a déjà été abordée dans la notion de sélectivité. Néanmoins, nous allons l'exposer sous un angle différent.

La Commission européenne a conclu que l'Irlande avait accordé à *Apple* des avantages fiscaux indus pour un montant de 13 milliards d'euros. L'Irlande doit maintenant récupérer les aides illégales. Cette décision ne remet pas en cause le système fiscal général de l'Irlande ni son taux d'imposition des sociétés. Le traitement sélectif, dont aurait bénéficié *Apple*, lui a permis de se voir appliquer un taux d'imposition effectif sur les sociétés de 1% sur ses bénéfices européens en 2003, taux qui a diminué jusqu'à 0,005% en 2014¹³¹.

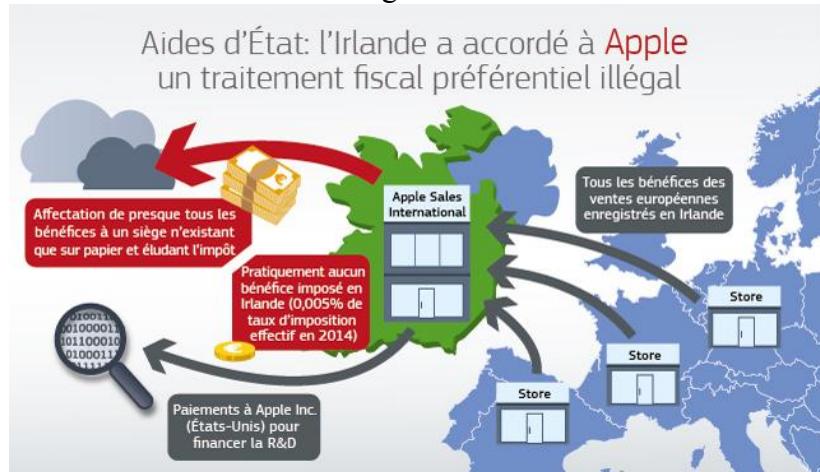
Rappelons que deux *rulings* fiscaux émis par l'Irlande auraient permis de réduire artificiellement le montant de l'impôt payé par l'entreprise en Irlande depuis 1991. Deux sociétés de droit irlandais (*Apple Sales International* et *Apple Operations Europe*) appartenant au groupe *Apple* affectaient tous leurs bénéfices de vente enregistrés en interne à un « siège » dépourvu d'existence réelle. La Commission explique que ces « sièges » n'existaient que sur papier et n'auraient pas pu générer de tels bénéfices. Les bénéfices affectés aux sièges n'étaient en réalité soumis à aucun impôt dans aucun pays en vertu de dispositions du droit fiscal irlandais, qui ne sont plus en vigueur.

En réalité, *Apple* aurait évité l'impôt sur pratiquement l'intégralité des bénéfices générés par les ventes de ses produits sur l'ensemble du marché unique de l'UE. Cela provient du fait qu'*Apple* a enregistré toutes ses ventes en Irlande plutôt que dans les pays où les ventes avaient lieu. Si les bénéfices ont été enregistrés dans d'autres pays, cela pourrait avoir une influence sur le montant à récupérer par l'Irlande. En effet, Ruth Mason (2017, p. 749) explique que « *la Commission a invité les autres pays, dans lesquels les ventes originales étaient réalisées, à utiliser les informations révélées par l'enquête de la Commission afin de recalculer l'impôt dû par Apple. Par exemple, si les États dans lesquels les consommateurs achetaient des Iphones décident qu'ASI avait des établissements stables imposables dans leur*

¹³¹ Commission européenne. (2016). *Aides d'État: l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'EUR d'avantages fiscaux illégaux à Apple*. [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_fr.htm

juridiction, ils peuvent percevoir les impôts non payés par ASI, ce qui réduira en retour les bénéfices irlandais imposables d'ASI et la récupération par l'Irlande ».

Figure 11



Source : Commission européenne, 2016.

Concernant le critère d'emploi des ressources de l'État, on peut se poser une question. Peut-on vraiment considérer que la mesure attaquée satisfait le critère d'emploi de ressources d'État, à savoir qu'elle constitue une charge (au moins potentielle) pour l'État ? En effet, on peut déduire qu'en l'absence de la mesure, l'Irlande aurait collecté moins d'impôts auprès d'Apple et non pas plus. Cela provient du fait qu'Apple aurait eu recours à un dispositif alternatif, le cas échéant via un autre pays que l'Irlande. Marius Kohl, la personne en charge de nombreux *rulings* délivrés par l'administration fiscale luxembourgeoise, a déclaré que les rescrits fiscaux ont rapporté énormément de revenus au Luxembourg (Giraud, 2017).

Enfin, nous terminerons par une remarque relative à la distorsion de concurrence. La jurisprudence confirme de manière constante que la démonstration d'un avantage sélectif permet en principe de conclure à l'existence d'une distorsion de concurrence. Or, pour l'avantage sélectif, on a comparé la situation d'Apple avec celle d'entreprises purement irlandaises. Les entreprises purement irlandaises n'ayant pas la possibilité de réduire leur base imposable par le biais des prix de transfert, celles-ci sont désavantagées par rapport à Apple. Toutefois, il est difficile d'en déduire une distorsion de concurrence étant donné qu'Apple n'est pas en concurrence avec des entreprises purement irlandaises mais avec des multinationales étrangères telles que Samsung. Le même raisonnement est transposable à l'affaire Fiat qui n'est pas en concurrence avec des entreprises purement luxembourgeoises mais avec des multinationales allemandes, japonaises etc (Giraud, 2017).

4. Application incohérente de la législation nationale entraînant une double non-imposition discrétionnaire

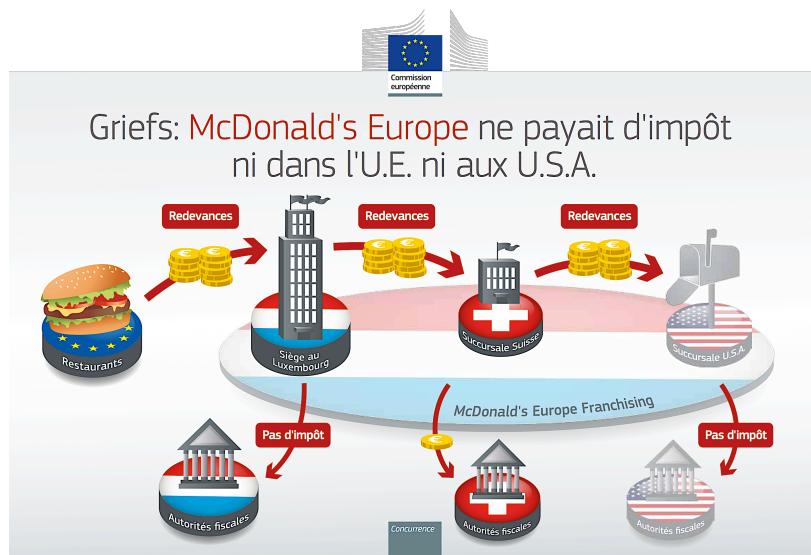
4.1. *McDonald's*

Cette entreprise aurait obtenu un rescrit fiscal luxembourgeois lui permettant de ne payer aucun impôt sur les sociétés au Luxembourg. Au départ, ce rescrit aurait été initialement justifié par une convention préventive de double imposition signée entre le Luxembourg et les États-Unis, prévoyant que les revenus en cause étaient imposables dans ce dernier pays, *McDonald's* devant apporter la preuve à l'administration fiscale luxembourgeoise que l'impôt avait été payé aux États-Unis. Ce rescrit a été suivi d'un second, dans la mesure où il est apparu que les revenus n'étaient nullement imposés aux États-Unis ; le second rescrit a donc dispensé *McDonald's* de prouver que les revenus en cause étaient imposables ou imposés aux États-Unis. Le même type de rescrit ou *ruling* aurait été utilisé dans des affaires qui ont fait l'objet des *LuxLeaks*. Cette affaire est toujours au stade de la procédure formelle d'examen.

Margrethe Vestager, commissaire chargée de la politique de concurrence, indiquait qu' « *un ruling fiscal qui accepte que McDonald's ne paie d'impôt ni au Luxembourg ni aux États-Unis sur leur revenu des redevances européennes doit être examiné de façon très minutieuse au regard des règles en matière d'aides d'État. Les conventions en matière de double imposition conclues entre deux pays ont pour objet d'éviter les cas de double imposition, et non de justifier une double non-imposition*¹³² ».

¹³² Commission européenne. (2015). *Aides d'État: la Commission ouvre une enquête formelle sur le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à McDonald's*. [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_fr.htm

Figure 12



Source : Commission européenne, 2015.

4.2. *Engie (anciennement GDF Suez)*

Depuis 2008, le Luxembourg a émis des rescrits fiscaux concernant deux transactions financières similaires effectuées entre quatre sociétés du groupe *GDF*, basées au Luxembourg.

La Commission estime qu'à travers les rescrits fiscaux, les deux transactions financières sont traitées à la fois comme des emprunts et comme des prises de participation. D'un côté, les emprunteurs peuvent constituer des provisions pour les intérêts aux prêteurs si les transactions sont traitées comme des emprunts. D'un autre côté, les revenus perçus par les prêteurs sont considérés comme une rémunération de capital similaire à un dividende versé par les emprunteurs, si les transactions sont traitées comme des prises de participation. On se retrouve face à une double non-imposition. Cela provient du fait que les emprunteurs peuvent réduire considérablement leurs bénéfices imposables au Luxembourg en déduisant à titre de dépenses les intérêts débiteurs (provisionnés) générés par la transaction. De plus, les prêteurs échappent à l'imposition des bénéfices qu'ils tirent des transactions, parce que les règles

fiscales du Luxembourg exonèrent de toute imposition les revenus générés par les prises de participation¹³³.

En définitive, il résulterait qu'une part conséquente des bénéfices enregistrés par *GDF Suez* au Luxembourg par l'intermédiaire de ces deux montages ne soit pas imposée du tout.

Cette affaire est toujours au stade de la procédure formelle d'examen.

Figure 13



Source : Commission européenne, 2016.

5. Critique personnelle

Suite aux développements des affaires précitées, nous pouvons constater que la plupart des pays concernés par l'octroi d'aides fiscales déclarées illégales par la Commission sont des « petits » pays. En effet, il s'agit du Luxembourg pour *Fiat Finance and Trade*, *Amazon*, *McDonald's* et *GDF Suez*, ensuite des Pays-Bas pour *Starbucks*, de l'Irlande pour *Apple* et de la Belgique pour le régime des bénéfices excédentaires. Seul le Royaume-Uni apparaît tel un « grand » pays concerné avec *Google*.

¹³³ Commission européenne. (2016). *Aides d'État: la Commission ouvre une enquête approfondie sur le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à GDF Suez (devenue Engie)*. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3085_fr.htm

Les « petits » pays doivent faire preuve d’ingéniosité pour attirer des grandes entreprises qui s’établiraient initialement dans des pays couvrant de plus vastes territoires. Par ailleurs, la concurrence permet à certains pays comme l’Irlande de compenser un handicap géographique (Berthet, 2015). Un tel pays compense son éloignement des marchés européens par une fiscalité légère.

Les « grands » pays se plaignent que les « petits » pays offrent certains recrits fiscaux qui seraient, selon la Commission, contraires aux règles en matière d’aides d’État, mais paradoxalement ces « grands » pays entretiennent des paradis fiscaux (Monaco et Andorre pour la France, les îles anglo-normandes pour le Royaume-Uni, etc.). S’ajoute le fait que les « grands » pays ne montrent pas en général un véritable engouement dans la recherche d’une politique commune d’harmonisation fiscale européenne. Néanmoins, nous constatons depuis quelques années un changement de mentalité. Il est évident que les « grands » pays européens cachent un intérêt personnel lorsqu’ils se plaignent de certaines incitations fiscales émises par des « petits » pays puisque, sans ces incitations, les multinationales auraient probablement tendance à s’installer chez eux pour bénéficier de facilités linguistiques et/ou pour être directement installées sur un plus grand marché.

Les pratiques fiscales du Luxembourg et les secrets qui l’entourent ont souvent été dénoncés avec ardeur par la société civile. Gabriel Zucman (2013, p. 93 et s.) écrit sur le sujet que le pays « *s'est lancé dans une entreprise inédite : la vente aux multinationales du monde entier du droit de décider elles-mêmes de leur propre taux d'imposition, contraintes réglementaires et obligations légales* ». Sous la pression de la Commission, des États membres et de l’opinion publique, le Luxembourg s’est vu contraint d’introduire une réforme par un dispositif législatif du 19 décembre 2014 et un règlement grand-ducal du 23 décembre 2014. Le but était donc de fournir une base légale permettant à l’administration de prendre des décisions anticipées (Lambert, 2017). La doctrine a jugé que « *cette réforme en formalisant la procédure et en mettant en place une publicité des décisions anticipées joue incontestablement le jeu de la transparence* » (Cabannes, 2015, p. 34-36). Néanmoins, d’autres personnalités estiment que « *la mise en place d'un système plus formalisé n'empêchera pas l'administration fiscale luxembourgeoise, dans le cadre de sa législation, conforme au droit de l'Union européenne, d'avoir une interprétation souple des dispositions législatives nationales en cause* » (Cabannes, 2015, p. 34-36).

Il me paraît intéressant de soulever un élément : on pourrait accepter l'idée que les pays pauvres européens se développent à travers l'émission d'aides d'État à caractère fiscal comme celles précitées dans les différentes affaires. Ces aides pourraient alors apporter une plus-value sociale et économique à des pays moins développés. Cependant, une telle possibilité ne pourrait voir le jour sans l'accord des États membres de l'UE.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Dès ses débuts, la construction européenne a éprouvé des difficultés pour avancer en matière de fiscalité directe notamment en raison de l'unanimité requise. Les récents scandales financiers appellent à une plus grande intervention en la matière. Il est temps qu'un vrai modèle fiscal européen émerge et s'impose afin d'instaurer plus de justice fiscale. Cela n'exige pas l'abandon des souverainetés, mais plutôt que les États membres soient mus par un plus grand esprit collectif fondé sur la solidarité.

Il est évident que l'Union européenne a effectivement un impact sur le droit fiscal des États membres eu égard aux nombreuses mesures développées au point I, mais la route est encore longue. Il semble que la Commission utilise les dispositions relatives aux aides d'État autant que possible pour s'attaquer à la concurrence fiscale déloyale au sein de l'Union européenne. La légitimité du contrôle des aides d'État requiert de trouver un équilibre entre le besoin d'une concurrence loyale garantie par la primauté du droit de l'Union européenne et les politiques de redistribution nationale, c'est-à-dire la compétence nationale en matière de fiscalité directe (Offermans, 2016).

Ensuite, on constate un manque d'effet dissuasif lors de la récupération de l'aide. En effet, les décisions de la Commission sont adressées à l'État concerné avec l'obligation pour l'État de faire récupérer les aides (plus les intérêts) auprès des sociétés qui en ont bénéficié. En conséquence, l'État qui a émis le *tax ruling* récupère l'avantage qu'il a donné. D'un point de vue budgétaire, c'est une bonne opération. Néanmoins, cela engendre une mauvaise publicité de l'État vis-à-vis des investisseurs étrangers. Ruth Mason (2017, p. 456) explique que « *bien que les responsables de l'UE soient conscients de ce problème, la proposition la plus courante pour le régler - permettant à la Commission de garder la récupération - suscite de graves dangers moraux* ». Une telle possibilité ne pourrait voir le jour que par le biais d'une modification des traités, car la réglementation actuelle des aides d'État ne permet pas de retenir une part de la récupération dont bénéficient les États membres. Or une telle modification est plutôt impossible. Selon Ruth Mason (2017, p. 456) « *une autre solution pourrait être de répartir la récupération parmi les États qui ont des impôts élevés, dont des revenus ont été déviés à l'aide d'un rescrit fiscal litigieux* » comme expliqué précédemment

dans l'affaire *Apple*¹³⁴. Toutefois, cette dernière solution soulève une importante question légale : comment la Commission peut-elle établir que l'Irlande a accordé une aide d'État à *Apple* en faisant défaut dans la perception des impôts si, en réalité, ces impôts devaient être payés à d'autres États ? (Mason 2017).

Enfin, il faudra constater si le Tribunal européen et la Cour européenne suivent les décisions de la Commission afin de réduire l'incertitude dans ce domaine. Si la Commission est suivie, cela nous permettra d'affirmer encore davantage que les aides d'État représentent un instrument précieux dans la lutte contre la concurrence fiscale déloyale entre les États membres européens.

¹³⁴ Voir page 64-65 du mémoire.

BIBLIOGRAPHIE

Articles

Bénassy-Quéré, A., Trannoy, A., & Wolff, G. (2014). Renforcer l'harmonisation fiscale en Europe. *Notes du conseil d'analyse économique*, 14 (4), 1-12. doi:10.3917/ncae.014.0001

Bourgeois, M., & Lachapelle, A. (2016). Multinationales : la lutte contre l'évasion fiscale en Europe. *Journal De Droit Européen*, p. 302-310.

Cabannes, X. (2015). Le nouveau régime luxembourgeois des décisions anticipées en matière fiscale. *Revue de droit fiscal*, 3, p. 34-37.

Dassesse, M. (2017). « Bénéfices excédentaires » : La décision de la Commission européenne et ses implications, *Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique*, 2017/2, p. 17-21.

Delacroix, P. (2015). Vers un accord européen sur un échange automatique (très large) des décisions fiscales. *Revue internationale des services financiers*, 2015/3, p. 108-112.

Derenne, J. (2017). Commission v World Duty Free a.o. : Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia ? *Journal Of European Competition Law & Practice*.

Derenne, J., Stromsky, B., & Vuitton, R. (2017). Aides d'État. *Revue Des Droits De La Concurrence*, 1, p. 144-183.

Dony, M. (2017). Le contrôle des aides d'État. *Journal De Droit Européen*, p. 194-211.

Dos Santos, A. (2004). Aides d'état, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union Européenne. *Revue Internationale De Droit Économique*, t. XVIII, 1(1), 9. <http://dx.doi.org/10.3917/ride.181.0009>

Giraud, A. (2017). Rulings fiscaux et aides d'Etat : abstraction vs. réalité. *Observateur de Bruxelles*, 2017/1, n° 107, p. 35-38.

Huez, J. (2005). Décision finale positive dans le dossier des centres de coordination belges. *Competition Policy Newsletter*, (1).

Huez, J. (2007). Du nouveau dans le dossier des centres de coordination belges. *Competition Policy Newsletter*, (2).

Impôt sur les sociétés, assiette commune consolidée, règlement des différends en matière de double imposition, clause anti-abus. (2017). *Observateur de Bruxelles*, 2017/1, p. 79-81.

Kassim, H., & Lyons, B. (2013). The New Political Economy of EU State Aid Policy. *Journal of Industry, Competition and Trade*, 13(1), 1-21. <https://doi.org/10.1007/s10842-012-0142-9>

Kirat, T., & Torre, A. (2007). Quelques points de repères pour évaluer l'analyse des conflits dans les théories économiques, avec une emphase particulière sur la question spatiale. *Géographie, économie, société*, 9, p. 215-240. doi:10.3166/ges.9.215-240

Lambert, T. (2017). L'échange de rulings dans les pays de l'Union européenne : un changement de paradigme. *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2017/1, p. 76-83.

Lecomte, D., & Vapaille, L. (2015). Le délit de fraude fiscale : le cas de la fraude carrousel. *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2015/1, p. 137-149.

Lenaerts, K., & Bernardeau, L. (2007). L'encadrement communautaire de la fiscalité directe. *Cahiers de droit européen*, 2007/1-2, p.19.

Malherbe, J. (2001). Concurrence fiscale dommageable et paradis fiscaux. *Journal des tribunaux*, 2001/4, n° 5997, p. 57-64.

Mason, R. (2017). Special Report on State Aid — Part 3: Apple. *Tax Notes*, Vol. 154.

Mason, R. (2017). Tax Rulings as State Aid FAQ. *Tax Notes*, Vol 154.

Offermans, R. (2016). Netherlands ; European Union – Symposium on State aid. *IBFD News*.

Partsch, P. (2016). D'APPLE à AUTOGRILL, la sélectivité au cœur d'un débat entre la Commission européenne et les juridictions européennes. *AGEFI Luxembourg*.

Pezet, F. (2017). Les rulings fiscaux au crible du droit des aides d'État : une jurisprudence en construction, *Revue européenne et internationale de droit*, 1, p. 69-75.

Sabbadini, P., & Traversa, E. (2017). Rulings et aides d'État fiscales : un état des lieux. *Journal De Droit Européen*, 2017/4, n° 238, p. 138-141.

Thomas, S. (2017). Sélectivité et discrimination : quelques réflexions autour des arrêts de la Cour du 21 décembre 2016 dans les affaires World Duty Free Group et Hansestadt Lübeck. *Revue Lamy de la concurrence*, n° 58, p. 37-44.

Van Geel, C., & Mees, K. (2016). L'Europe oblige les "groupes d'entreprises multinationales" à rédiger annuellement une déclaration pays par pays. *Actualités (Jura)*.

Verhagen, H. (2017). State Aid and Tax rulings – An Assessment of the Selectivity Criterion of Article 107(1) of the TFEU in Relation to Recent Commission Transfer Pricing Decisions. *IBFD Journals*, Vol 57, N° 7.

Wathelet, M. (2014). Europe : « hymne à la joie » ou « bonjour tristesse » ? *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2014/3, p. 555-569.

Conférences

Richelle, I., & Gutmann, D. (2013). *Fiscalité européenne : soixante ans de hauts et de bas*. En ligne <https://lacademie.tv/conferences/l-europe-face-a-la-crisequelle-est-encore-la-place-des-contribuables>

Richelle, I., & Gutmann, D. (2013). *L'Europe face à la crise : quelle est encore la place des contribuables ?* En ligne <https://lacademie.tv/conferences/l-europe-face-a-la-crise-quelle-est-encore-la-place-des-contribuables>

Communiqués de presse

- Commission européenne

Commission européenne. (2014). *Aides d'État: la Commission enquête sur les accords en matière de prix de transfert concernant l'imposition d'Amazon au Luxembourg.* [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1105_fr.htm

Commission européenne. (2015). *La Commission décide que les avantages fiscaux sélectifs accordés à Fiat au Luxembourg et à Starbucks aux Pays-Bas sont illégaux au regard des règles de l'UE en matière d'aides d'État.* [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_fr.htm

Commission européenne. (2015). *Aides d'État: la Commission ouvre une enquête formelle sur le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à McDonald's.* [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_fr.htm

Commission européenne. (2016). *La Commission européenne propose des règles de transparence fiscale publique pour les multinationales.* [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1349_fr.htm

Commission européenne. (2016). *Aides d'État: la Commission estime que le régime belge d'exonération des bénéfices excédentaires est illégal et ordonne la récupération d'environ 700 millions d'euros auprès de 35 multinationales.* [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_fr.htm

Commission européenne. (2016). *Aides d'État: la Commission ouvre une enquête approfondie sur le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à GDF Suez (devenue Engie).* [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3085_fr.htm

Commission européenne. (2016). *Aides d'État: l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'EUR d'avantages fiscaux illégaux à Apple*. [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_fr.htm

Commission européenne. (2016). *Paquet de mesures contre l'évasion fiscale – Questions et réponses*. [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_fr.htm

Commission européenne. (2016). *La Commission européenne propose des règles de transparence fiscale publique pour les multinationales*. [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1349_fr.htm

Commission européenne. (2016). *La Commission propose une grande réforme de l'impôt sur les sociétés dans l'Union*. [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3471_fr.htm.

Commission européenne. (2017). *Justice fiscale: la Commission se réjouit de l'adoption de nouvelles règles pour empêcher l'évasion fiscale faisant intervenir des pays tiers*. [Communiqué de presse]. En ligne http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-305_fr.htm?locale=FR

- Conseil européen

Conseil européen. (2015). *La directive sur la fiscalité de l'épargne est abrogée*. [Communiqué de presse]. En ligne <http://www.consilium.europa.eu/fr/press/press-releases/2015/11/10-savings-taxation-directive-repealed/>

Conseil européen. (2015). *Décisions fiscales anticipées en matière transfrontière: adoption de règles de transparence*. [Communiqué de presse]. En ligne <http://www.consilium.europa.eu/fr/policies/tax-rulings/>

Figures

Ersnt & Young. (2016). *Compétition fiscale et projet d'une assiette commune de l'impôt sur les sociétés en Europe : quelle stratégie adopter ?* En ligne [http://www.ey-avocats.com/Publication/vwLUAssets/EY-etude-accis-fiscalite-europeenne/\\$FILE/EY-etude-accis-fiscalite-europeenne.pdf](http://www.ey-avocats.com/Publication/vwLUAssets/EY-etude-accis-fiscalite-europeenne/$FILE/EY-etude-accis-fiscalite-europeenne.pdf)

LesEchos. (2016). *Fraude à la TVA : la France cherche à traquer les milliards évaporés.* En ligne https://www.lesechos.fr/09/08/2016/LesEchos/22251-011-ECH_fraude-a-la-tva---la-france-cherche-a-traquer-les-milliards-evapores.htm#AtfbbPo2u6m5lWJv.99

Mooij, R. & Nicodème, G. (2006). *Corporate tax policy, entrepreneurship and incorporation in the EU.* Brussels : European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs. En ligne http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication808_en.pdf

KPMG. (2017). *Déclaration pays par pays.* En ligne <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/fr/pdf/2017/01/fr-BEPS-se-preparer-au-country-by-country-reporting.pdf>

PwC. (2009). *Effective corporate tax rates in the eurozone.* En ligne <http://www.ronanlyons.com/2011/05/17/just-say-non-the-facts-on-corporate-tax-rates-in-europe/>

Tax Foundation. (2016). *Top marginal corporate tax rates throughout the world have declined in the past thirteen years.* En ligne <https://taxfoundation.org/corporate-income-tax-rates-around-world-2016/>

VoxEU. (2011). *Corporate tax reform in the EU: Weighing the pros and cons.* En ligne <http://voxeu.org/article/eu-corporate-tax-reform-weighing-pros-and-cons>

Jurisprudence

- Cour de justice / Tribunal (UE)

C.J.C.E., arrêt *Italie c/Commission*, 2 juillet 1974, C-173/73, EU:C:1974:71.

C.J.C.E., arrêt *Höfner et Elser*, 23 avril 1991, C-41/90, EU:C:1991:161.

C.J.C.E., *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, 8 novembre 2001, C-143/99, EU:C:2001:598.

C.J., *Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL c. Commission*, 22 juin 2006, C-182/03 et C-217/03, EU:C:2006:416.

C.J., *Commission européenne c/ Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et Royaume d'Espagne c/ Gouvernement de Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, 15 novembre 2011, aff. jtes C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732.

C.J., *Eventech*, 14 janvier 2015, C-518/13, EU:C:2015:9.

C.J., *Commission c/ MOL*, 4 juin 2015, C-15/14 P, EU:C:2015:362.

C.J., *Commission c/ Hansenstadt Lübeck*, 21 décembre 2016, aff. C-524/14 P, EU:C:2016:971.

C.J., *Commission c/ Worl Duty Free Group*, 21 décembre 2016, aff. Jointes C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981.

Trib. UE, *Hansenstadt Lübeck c/ Commission*, 9 septembre 2014, aff. T-461/12, EU:T:2014:758.

Trib. UE, 2^e ch. élargie, *Autogrill España, SA c/ Commission européenne*, 7 novembre 2014, aff. T-219/10, EU:T:2014:939.

Trib. UE, 2^e ch. élargie, *Banco Santander, SA et Santusa Holding, SL c/ Commission européenne*, 7 novembre 2014, aff. T-399/11, EU:T:2014:938.

- Conclusions

Av. gén. Wathélet, concl. préc. C.J.U.E., *Commission c/ World Duty Free Group et Banco Santander*, 28 juillet 2016, aff. C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:624.

Législation

Les sources belges

Arrêté royal du 30 décembre 1982 n° 187 relatif à la création de centres de coordination, *M.B.*, 7 septembre 1991.

Code des impôts sur les revenus.

Les sources européennes

- Décisions de la Commission

Décision de la Commission 2003/757/EC contre la Belgique concernant le régime d'aides en faveur des centres de coordination établis en Belgique, C (2003) 264, 17 février 2003, *J.O.U.E.*, L 282, 30 octobre 2003, p. 25 et suiv.

Décision de la Commission contre l'Allemagne concernant les aides d'État présumées en faveur de l'aéroport de Lübeck, d'Infratil et des compagnies aériennes utilisant cet aéroport (Ryanair, Wizz Air et autres), SA.27585 et SA.31149 (2012/C) (ex NN/2011, ex CP 31/2009 et CP 162/2010), 22 février 2012, *J.O.U.E.*, C 241 du 10 août 2012, p. 56 et suiv.

Décision de la Commission contre le Luxembourg concernant l'aide présumée en faveur d'Amazon sous la forme d'une décision fiscale anticipative, SA.38944 (2014/C) (2014/NN), C (2014) 7156, 7 octobre 2014, *J.O.U.E.*, C 44 du 6 février 2015, p. 13 à 29.

Décision de la Commission contre le Luxembourg concernant l'aide d'État en faveur de *Fiat*, SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN), C (2015) 7152, 21 octobre 2015, *J.O.U.E.*, L 351 du 22 décembre 2016, p. 1 à 67. Décision affublée de deux recours dont les références sont les suivantes : T-759/15 et T-755/15.

Décision de la Commission contre les Pays-Bas concernant l'aide d'État en faveur de *Starbucks*, SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN), C (2015) 7143, 21 octobre 2015, *J.O.U.E.*, L 83 du 29 mars 2017, p. 38 à 115. Décision affublée de recours intentés sous les numéros de références suivants : T-760/15, T-636/16, T- 877/16.

Décision de la Commission contre le Luxembourg concernant l'aide présumée en faveur de *McDonald's*, SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN), C (2015) 8343, 3 décembre 2015, *J.O.U.E.*, C 258 du 15 juillet 2016, p. 11 et suiv.

Décision de la Commission contre la Belgique relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires, SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), C (2015) 9837, 11 janvier 2016, *J.O.U.E.*, L 260 du 27 septembre 2016, p. 61 à 103.

Décision de la Commission contre l'Irlande concernant l'aide d'État en faveur d'*Apple*, SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP), C (2014) 3606, 30 août 2016, *J.O.U.E.*, L 187, 19 juillet 2017, p. 1 et suiv. Décision affublée de deux recours dont les références sont les suivantes : T-778/16 et T-892/16.

Décision de la Commission contre le Luxembourg concernant l'aide présumée en faveur d'*Engie*, SA. 44888 (2016/NN) (ex 2016/EO), *J.O.U.E.*, C 36 du 3 février 2017, p. 13 à 49.

- Directives/Propositions

Sixième directive (CEE) 77/388 du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, *J.O.C.E.*, L 145, 13 juin 1977.

Directive (CEE) 90/434 du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, *J.O.C.E.*, L 225, 20 août 1990.

Directive (CEE) 90/435 du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L 225, 20 août 1990.

Directive (CE) 92/12 du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, *J.O.C.E.*, L 76, 23 mars 1992.

Directive (CE) 2003/48 du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *J.O.U.E.*, L 157, 26 juin 2003.

Directive (CE) 2003/49 du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L 157, 26 juin 2003.

Directive (CE) 2003/123 du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O.U.E.*, L 7, 13 janvier 2004.

Directive (CE) 2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 347, 11 décembre 2006.

Directive (CE) 2008/118 du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, *J.O.U.E.*, L 9, 14 janvier 2009.

Directive (CE) 2009/133 du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *J.O.C.E.*, L 310, 25 novembre 2009.

Directive (UE) 2013/34 du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, *J.O.U.E.*, L 182, 29 juin 2013.

Directive (UE) 2014/48 du Conseil du 24 mars 2014 modifiant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *J.O.U.E.*, L 111, 15 avril 2014.

Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 332, 18 décembre 2015.

Directive (UE) 2016/881 du Conseil, du 25 mai 2016, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 146, 3 juin 2006.

Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, 12 avril 2016. En ligne <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/FR/1-2016-198-FR-F1-1.PDF>

Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) ; COM(2011) 121 final ; 2011/0058 (CNS).

Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt des sociétés ; COM(2016) 685 final ; 2016/0337 (CNS).

Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés COM(2016) 683 final ; 2016/0336 (CNS).

- Traité

Traité de Rome (25 mars 1957).

Traité sur l'Union européenne (version consolidée).

Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (version consolidée).

- Autres

Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Réponse donnée à la question n° 3-4896 de M. Brotcorne, *Q.R.*, Sén., 2005-2006, séance du 11 avril 2006, n° 3-66, p. 65. En ligne

<https://www.senate.be/www/?M!val=publications/viewPub&COLL=B&PVID=50335254&TID=50351496&POS=1&LANG=fr>

Ouvrages

Berthet, K. (2015). Chapitre 2. - La difficile coopération des États de l'Union européenne dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. In *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux* (pp. 39-70). Bruxelles : Larcier.

Brown, K. (2017). *Taxation and Development - A Comparative Study*. Switzerland: Springer.

Chastagnaret, M. (2016). Introduction. La concurrence fiscale : comment les fiscalités de territoires souverains peuvent-elles coexister ? In *La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'Union européenne* (pp. 283-291). Bruxelles : Larcier.

CEPII. (2000). *L'économie mondiale 2001*. Paris : La Découverte.

Darte, D., & Noël, Y. (2017). *Maîtriser l'I. Soc*. Liège: Edipro.

De Grove-Valdeyron, N. (2014). *Droit du marché intérieur européen*. Issy-les-Moulineaux: LGDJ - Lextenso éditions.

Delors, J. (1992). *Le nouveau concert européen*. Paris: Odile Jacob.

Maitrot de la Motte, A. (2016). *Droit fiscal de l'Union européenne* (2nd ed.). Bruxelles: Emile Bruylant.

Maitrot de la Motte, A. (2016). La concurrence fiscale dans la jurisprudence de la Cour de justice. In *La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'Union européenne* (pp. 293-311). Bruxelles : Larcier.

Karpenschif, M. (2016). Aides d'État et concurrence fiscale. In *La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'Union européenne* (pp. 313-331). Bruxelles : Larcier.

Karpenschif, M. & Jaeger, M. (2015). *Droit européen des aides d'État*. Bruxelles: Bruylant.

Picod, F. (2017). Cour de justice, gde ch., 21 décembre 2016, Commission européenne c/ World Duty Free Group SA, anciennement Autogrill España SA et Commission européenne c/ Banco Santander SA et Santusa Holding SL, aff. C-20/15 P et C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981. In *Jurisprudence de la CJUE 2016* (p. 516-528). Bruxelles : Bruylant.

Picod, F. (2017). Cour de justice, gde ch., 21 décembre 2016, Commission c/ Hansestadt Lübeck, aff. C-524/14 P, ECLI:EU:C:2016:97. In *Jurisprudence de la CJUE 2016* (p. 503-515). Bruxelles : Bruylant.

Sabbadini, P., Buts, C., & Mampaey, N. (2015). Les aides d'état. *Bruxelles: Larcier*.

Triantafyllou, D. (2008). La fiscalité façonnée par la discipline des aides d'Etat. In *Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea, EC State Aid Law - Le droit des aides d'état dans la C.E* (pp. 309-324). The Hague: Wolters Kluwer.

Zucman, G. (2013). *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*. Paris : Seuil.

Rapports/Papers

DG Competition Internal Working Paper on State Aid and Tax Rulings, *Background to the High Level Forum on State Aid of 3 june 2016*. En ligne http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf
OCDE. (2015). *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices : Rapports finaux 2015*. Paris : OCDE. En ligne <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumes-des-actions-2015.pdf>

OECD. (2015). *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting : Action 13 - 2015 Final Report*. Paris : OECD. En ligne http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en#.WX4evIppwdU

Mooij, R. & Nicodème, G. (2006). *Corporate tax policy, entrepreneurship and incorporation in the EU*. Brussels : European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs. En ligne http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication808_en.pdf

U.S. Department of the treasury (White Paper). (2016). *The european commission's recent state aid investigations of transfer pricing rulings*. En ligne <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/White-Paper-State-Aid.pdf>

Sites Internet

AFSCHRIFT. (2016). *Nouvelles regles en matiere de revenus definitivement taxes*. En ligne <http://www. afschrift.com/nouvelles-regles-en-matiere-de-revenus-definitivement-taxes/>

Commission européenne. (2006). *Aides d'État : Aides fiscales « Centres de coordination belges » - Confiance légitime*. En ligne http://ec.europa.eu/dgs/legal_service/arrets/03c182_fr.pdf

Commission européenne. (2015). *Promouvoir le marché intérieur et la croissance économique*. En ligne http://bookshop.europa.eu/is-bin/INTERSHOP.enfinity/WFS/EU-Bookshop-Site/fr_FR/-/EUR/ViewPublication-Start?PublicationKey=NA0115038

Commission européenne. (n.d.). *Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés*. En ligne https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_fr

Commission européenne. (n.d.). *Aperçu général*. En ligne https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/general-overview_fr

Commission européenne. (n.d.). *Les sociétés mères et leurs filiales dans l'Union Européenne*. En ligne http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/parent-companies-their-subsidiaries-eu-union_fr

Conseil européen. (2015). *Décisions fiscales anticipées en matière transfrontière: adoption de règles de transparence*. En ligne <http://www.consilium.europa.eu/fr/policies/tax-rulings/>

Conseil européen. (n.d.). *Majorité qualifiée*. En ligne <http://www.consilium.europa.eu/fr/council-eu/voting-system/qualified-majority/>

Cepess. (2016). *L'Europe fiscale et un budget pour la zone euro : utopie ou nécessité ?* En ligne <http://www.cepess.be/wp-content/uploads/2016/05/160422-Fiscalite-EU-et-budget-euro-COMPLET-EBNM.pdf>

Emmulation-Innovation. (n.d.). *Droit des aides d'Etat – Vous saurez tout*. En ligne <http://www.emulation-innovation.be/aide-detat-avocat/>

Ersnt & Young. (2016). *Compétition fiscale et projet d'une assiette commune de l'impôt sur les sociétés en Europe : quelle stratégie adopter ?* En ligne [http://www.ey-avocats.com/Publication/vwLUAssets/EY-etude-accis-fiscalite-europeenne/\\$FILE/EY-etude-accis-fiscalite-europeenne.pdf](http://www.ey-avocats.com/Publication/vwLUAssets/EY-etude-accis-fiscalite-europeenne/$FILE/EY-etude-accis-fiscalite-europeenne.pdf)

IREF. (2015). *Une assiette européenne commune de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est-elle souhaitable ?* En ligne <http://fr.irefeurope.org/Une-assiette-europeenne-commune-de-l-impot-sur-les-benefices-des-societes-est-elle-souhaitable,a3219>

MediaPlanet. (2016). *L'optimisation fiscale concerne tout un chacun !* En ligne <http://www.infosentreprendre.be/finances/loptimisation-fiscale-concerne-tout-un-chacun->

LaCroix. (2016). *L'harmonisation fiscale en Europe est-elle un but inatteignable ?* En ligne <http://www.la-croix.com/Economie/Monde/L-harmonisation-fiscale-Europe-elle-inatteignable-2016-05-09-1200758724>

LePetitJuriste. (2016). *Lorsque l'APA devient une aide d'Etat.* En ligne <https://www.lepetitjuriste.fr/droit-fiscal/fiscalite-des-entreprises/lorsque-apa-devient-aide-detat/>

Le portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics. (2012). *Evasion, fraude, optimisation fiscale : quelles différences ?* En ligne <https://www.economie.gouv.fr/facileco/evasion-fraude-optimisation-fiscale>

LeSoir. (2016). *Les intérêts notionnels dans les faveurs de l'Europe.* En ligne <http://plus.lesoir.be/archive/d-20160907-G9W4Y2>

LeSoir. (2017). *L'Europe invente la transparence facultative.* En ligne <http://plus.lesoir.be/103063/article/2017-07-05/leurope-invente-la-transparence-facultative>

Parlement européen. (2016). *Politique fiscale : généralité.* En ligne [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/fiches_techniques/2013/051101/04A_FT\(2013\)051101_FR.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/fiches_techniques/2013/051101/04A_FT(2013)051101_FR.pdf)

Parlement européen. (2017). *Politique fiscale.* En ligne http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/fr/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html

Sénat. (2011). *Proposition de résolution en application de l'article 73 quater du Règlement, sur la directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) (E 6136)*. En ligne <http://www.senat.fr/rap/l10-711/l10-7110.html>

Slate. (2016). *L'harmonisation fiscale ? Un idéal européen difficile à réveiller*. En ligne <http://www.slate.fr/story/120549/harmonisation-fiscale-hollande-ideal-europeen>

Trends. (2017). *Harmonisation fiscale : attention, danger !* En ligne <http://trends.levif.be/economie/politique-economique/les-dangers-qui-guettent-l-harmonisation-fiscale-europeenne/article-opinion-655783.html>

Union européenne. (n.d.). *L'histoire de l'Union européenne*. En ligne https://europa.eu/european-union/about-eu/history_fr

Union européenne. (n.d.). *Douanes*. En ligne https://europa.eu/european-union/topics/customs_fr

Union européenne. (n.d.). *Fiscalité*. En ligne https://europa.eu/european-union/topics/taxation_fr

VoxEU. (2011). *Corporate tax reform in the EU: Weighing the pros and cons*. En ligne <http://voxeu.org/article/eu-corporate-tax-reform-weighing-pros-and-cons>

Wolters Kluwer. (n.d.). *Un nouveau formulaire européen pour l'échange automatique et obligatoire d'informations fiscales*. En ligne <http://www.kluwerecoeasyweb.be/documents/lawyer-news/201611-lawyer2/kl2056325-standaardformulier-voor-automatische-uitwisseling-grensoverschrijdende-fiscale-rulings-en-verrekenprijzsafspraken.xml?lang=fr>