

## FICHE 17

# Fiscalité et aides d'État

Une mesure fiscale peut constituer une aide d'État, susceptible de porter atteinte à la libre concurrence, dès lors qu'elle allège les charges pesant normalement sur le budget d'une entreprise.

La Commission a publié, en décembre 1998, une communication relative à l'application des règles sur les aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises<sup>1</sup>. Cette communication établit les critères qui conduisent à qualifier des mesures fiscales d'aides d'État et permettent d'apprécier la compatibilité de ces mesures avec le marché intérieur.

La distinction entre mesure fiscale générale et aide d'État est délicate. La Cour a précisé qu'est constitutive d'une aide une mesure fiscale dérogatoire du droit commun, si son caractère dérogatoire « *n'est pas justifié par la nature ou l'économie du système* ». Toute la difficulté est de définir la notion de « *nature ou économie du système* ».

Selon le Tribunal, « *s'il est vrai que la fiscalité et la mise en place de régimes fiscaux relèvent de la compétence des autorités nationales, il n'en reste pas moins que l'exercice d'une telle compétence peut, le cas échéant, se révéler incompatible avec l'article 92 § 1 [107 § 1 TFUE]*<sup>2</sup> ».

Toutes les formes d'impôts (directs ou indirects<sup>3</sup>) ou de taxes, notamment parafiscales<sup>4</sup>, ainsi que toutes les formes de cotisations sociales<sup>5</sup> sont susceptibles de constituer des aides « fiscales ».

L'aide fiscale peut aussi bien résulter d'une mesure d'allègement en faveur de certaines entreprises<sup>6</sup> que de l'affectation préférentielle du produit d'une imposition<sup>7</sup>. Elle peut être accordée au profit d'entreprises privées ou publiques<sup>8</sup>.

La communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, publiée le 19 juillet 2016, consacre plusieurs développements propres aux aides fiscales.

1. JOCE C 384 du 10 décembre 1998, p. 3.

2. TPICE, 27 janvier 1998, *Ladbroke Racing Ltd c/ Commission*, aff. T-67/94, pt 54. CJCE, 25 juin 1970, *France c/ Commission*, aff. 47/69.

3. CJCE, 7 mai 1985, *Commission c/ France*, aff. 18/84.

4. CJCE, 25 juin 1970, *France c/ Commission*, aff. 47/69.

5. CJCE, 5 octobre 1999, *France c/ Commission*, aff. C-251/97.

6. CJCE, 15 mars 1994, *Banco Exterior de Espana*, aff. C-387/92.

7. CJCE, 16 décembre 1992, *Lornoy*, aff. C-17/91.

8. Arrêt précité *Banco Exterior de Espana*.

# I. La qualification d'aide fiscale

## I.1. Un avantage allégeant les charges du bénéficiaire

Cet avantage peut prendre différentes formes :

- une réduction de l'assiette imposable (déduction dérogatoire par exemple) ;
- une réduction totale ou partielle du montant de l'impôt (exonération, crédit d'impôt, etc.)<sup>9</sup> ;
- un ajournement, une annulation ou un rééchelonnement exceptionnel de la dette fiscale ou sociale<sup>10</sup>.

L'élaboration d'un régime fiscal particulier pour certaines entreprises n'implique pas nécessairement que ce régime constitue une aide d'État. Il peut le devenir s'il s'avère plus avantageux que le régime de droit commun<sup>11</sup>.

Pour apprécier l'existence d'un avantage, la Commission est « tenue de prendre en considération l'ensemble des effets [de la mesure] pour le bénéficiaire potentiel et, notamment de déduire, le cas échéant les charges spécifiques ». Toutefois, « la seule circonstance qu'une mesure déterminée d'exonération soit compensée, du point de vue du bénéficiaire, par l'aggravation d'une charge spécifique distincte et sans rapport avec la première ne fait pas échapper la première à la qualification d'aide d'État<sup>12</sup> ». Dans l'affaire France Télécom, la France a fait valoir que l'exonération de taxes professionnelles de 1994 à 2002 était compensée par l'existence d'un régime fiscal défavorable à France Télécom entre 1991 et 1993. La Commission, suivie par le Tribunal et la CJUE<sup>13</sup>, a considéré que les deux régimes étaient distincts et a donc qualifié l'exonération d'aide d'État.

Par ailleurs, un État peut, en sa qualité d'investisseur « avisé »<sup>14</sup>, accorder un traitement fiscal particulier à une entreprise<sup>15</sup>. Dans cette hypothèse, et à condition de démontrer qu'un investisseur privé aurait adopté une stratégie équivalente<sup>16</sup>, la mesure ne constitue pas un « avantage » et ne peut être qualifiée d'aide. L'applicabilité du critère de l'opérateur en économie de marché ne saurait donc être écartée sur la seule base de la nature fiscale des moyens employés par l'État. La Commission a donc l'obligation d'examiner cet argument, si l'État ou l'entreprise le soulève<sup>17</sup>.

9. Cf. par ex. CJUE, 9 octobre 2014, *Navantia SA*, aff. C-522/13.

10. Cf. par ex. Trib. UE, 13 septembre 2010, *Grèce c/ Commission*, aff. jtes T-415/05, T-416/05 et T-423/05.

11. Cf. par exemple les décisions du 11.06.2014 de la Commission européenne ouvrant la procédure formelle d'examen à l'égard d'accords préalables en matière de transfert de prix (APP) conclus par différents États avec certaines entreprises (accords conclus entre les Pays-Bas et Starbucks, l'Irlande et Apple, le Luxembourg et Fiat Finance and Trade). La Commission a, en effet, considéré que les APP, conclus discrétionnairement entre les entreprises et les administrations fiscales, pouvaient éventuellement avoir pour effet d'accorder à ces entreprises une imposition plus faible qu'aux autres entreprises se trouvant dans une situation juridique et factuelle similaire.

12. TPICE, 30 novembre 2009, *République française et France Télécom SA c/ Commission*, aff. jtes T-427/04 et T-17/05, pts 206 et 207.

13. CJUE, 8 décembre 2011, *France Télécom SA c/ Commission*, aff. C-81/10 P.

14. Cf. fiche 2.

15. En ce sens, cf. Trib. UE, 15 décembre 2009, *EDF c/ Commission*, aff. T-156/04, pts 156 et s. ; Trib. UE, *Grèce c/ Commission*, aff. jtes T-415/05, T-416/05 et T-423/05, précités, pt 384. Cf. également CJUE, 24 janvier 2013, *Frucona Košice a.s.*, aff. C-73/11P (à propos de l'annulation partielle d'une dette fiscale dans le cadre d'une procédure collective d'insolvabilité).

16. Les investisseurs privés ne disposent pas de la fiscalité pour intervenir en faveur d'entreprises. Le Tribunal considère donc qu'il faut examiner si un investisseur privé procéderait, même sous une autre forme, à un investissement comparable (voir Trib. UE, *EDF c/ Commission*, aff. T-156/04, précité, pts 235 et s.). La position du Tribunal a été confirmée par la Cour de justice (CJUE, 5 juin 2012, *Commission c/ EDF*, aff. C-124/10P).

17. Trib. UE, *EDF c/ Commission*, aff. T-156/04, précité.

Ne constitue pas non plus un avantage, au sens du droit des aides d'État, une mesure fiscale remplissant les conditions de l'arrêt *Altmark* (relatif aux compensations versées aux entreprises chargées d'un SIEG)<sup>18</sup>.

Si seuls les avantages fiscaux bénéficiant à des entreprises, c'est-à-dire des entités exerçant une activité économique<sup>19</sup>, sont susceptibles de recevoir la qualification d'aide d'État<sup>20</sup>, il n'est pas nécessaire que ces avantages soient directement accordés à ces entreprises. Par exemple, les allègements fiscaux accordés aux personnes physiques, pour les inciter à investir dans certaines entreprises, peuvent constituer des aides d'État à ces entreprises<sup>21</sup>.

Il doit également être relevé que l'autorisation, par le Conseil de l'Union, d'exonérations fiscales n'implique pas nécessairement que ces exonérations échappent à la qualification d'aide d'État. A la suite d'un long débat juridique, le Tribunal a repris, en 2016, la position de la Cour de justice aux termes de laquelle « les décisions du Conseil autorisant un Etat membre [...] à introduire une exonération n'ont pas pour effet d'empêcher la Commission d'examiner si cette exonération constitue une aide d'État ». Ainsi « la circonstance que les décisions d'autorisation du Conseil accordaient des exonérations totales des droits d'accise en fixant des conditions d'ordres géographique et temporel précises et que ces dernières avaient été strictement respectées par les Etats membres était sans incidence sur la répartition des compétences entre le Conseil et la Commission et ne pouvait donc priver la Commission d'exercer les siennes »<sup>22</sup>.

## 1.2. Un avantage octroyé par l'État ou au moyen de ressources publiques

L'État est entendu au sens large, les collectivités locales étant également visées. Les mesures fiscales étatiques dérogatoires peuvent résulter de dispositions législatives, d'actes réglementaires ou administratifs, ainsi que de pratiques de l'administration.

## 1.3. Une mesure qui affecte la concurrence et les échanges entre États membres

Le simple fait que la position de l'entreprise soit renforcée, par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, permet de considérer que les échanges ont été affectés<sup>23</sup>.

18. Cf. CJUE, 8 mai 2013, *Libert e.a.*, aff. jtes C-197 et 203/11. Sur les compensations de SIEG et la jurisprudence *Altmark*, cf. fiche 6.

19. Sur la notion d'entreprise et d'activité économique, cf. fiche 1.

20. Cf. par exemple, la décision de la Commission du 19 décembre 2012 concernant l'aide d'État S.A.20829 – Régime concernant l'exonération de la taxe municipale sur les biens immobiliers utilisés à des fins spécifiques accordée aux entités non commerciales mis à exécution par l'Italie (*JOUE L* 166/24 du 18/06/2013 p. 24).

21. Par exemple, TPICE, 4 mars 2009, *Italie c/ Commission*, aff. T-424/05 et *Associazione italiana del risparmio gestito et Fineco Asset Management SpA c/ Commission*, aff. T-445/05.

22. Trib. UE, 22 avril 2016, *Irlande et Aughinish Alumina c/ Commission*, aff. jtes T-50/06 RENV II et T-69/06 RENV II. En 2005, la Commission a adopté une décision déclarant l'incompatibilité partielle de l'exonération prévue par la France, l'Italie et l'Irlande du droit d'accise sur les huiles minérales. La validité de cette décision a été très discutée. En effet, l'exonération litigieuse avait été autorisée par le Conseil sur le fondement de la directive 92/81 concernant l'harmonisation des structures d'accises sur les huiles minérales. Le Tribunal a donc, en 2007, annulé la décision de la Commission pour violation de l'obligation de motivation (TPICE, 12 décembre 2007, *Irlande e.a. c/ Commission*, aff. jtes T-50/06, T-56/06, T-60/06, T-62/06 et T-69/06). La Cour de justice a cependant annulé l'arrêt du Tribunal (CJUE, 2 décembre 2009, *Commission c/ Irlande e.a.*, aff. C-89/08 P). Ressaïsi de l'affaire, le Tribunal a de nouveau annulé la décision de la Commission pour violation du principe de sécurité juridique et du principe de présomption de légalité des actes de l'Union (Trib. UE, 21 mars 2012, *Irlande e.a. c/ Commission*, aff. jtes T-50, 56, 60, 62 et 69/06 RENV). La Cour de justice (CJUE, 10 décembre 2013, *Commission c/ Irlande e.a.*, aff. C-272/12 P) a, de nouveau, annulé l'arrêt du Tribunal qui, lors du renvoi, a rappelé qu'il était lié, en vertu du statut de la Cour, par les points de droit tranchés par la décision de la Cour. Il a donc rejeté les recours de l'Irlande et de Aughinish Alumina Ltd. Un pourvoi a été formé devant la Cour.

23. Cf. fiche 1. À noter que les aides fiscales bénéficient, si elles remplissent les conditions à cette fin, des règles relatives aux aides de *minimis*.

## 1.4. Une mesure spécifique ou sélective

L'article 107, paragraphe 1, TFUE interdit les aides « favorisant certaines entreprises ou certaines productions », c'est-à-dire les aides sélectives<sup>24</sup>.

Il en résulte qu'une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises un traitement fiscal avantageux qui place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables constitue une aide d'État. En revanche, des avantages résultant d'une mesure générale applicable sans distinction à tous les opérateurs économiques ne constituent pas des aides d'État<sup>25</sup>.

## 2. La distinction entre mesures générales et aides d'État

Cette distinction est essentielle.

Si des mesures sont à caractère général et ne se traduisent que par des disparités interétatiques, il n'y a pas aide d'État. Seule la voie de l'harmonisation fiscale peut permettre d'éliminer les distorsions.

Si, en revanche, ces mesures sont spécifiques (régionales ou sectorielles), elles constituent des aides d'État, que la Commission est compétente pour contrôler en application de l'article 108 TFUE.

Une mesure générale est une mesure ouverte à tous les opérateurs économiques d'un pays<sup>26</sup>. Elle est gouvernée par le principe d'égalité d'accès. Sa portée ne peut être réduite, notamment par une décision discrétionnaire de l'État.

Cependant, les États restent libres de déterminer la politique économique qu'ils jugent la plus appropriée. Cela vaut notamment pour la politique fiscale.

Dès lors, ne constituent, *a priori*, pas des aides d'État :

- les mesures de pure technique fiscale (la fixation des taux d'imposition, les règles d'amortissement, de report des pertes, de non-double imposition, de lutte contre l'évasion fiscale, etc.) ;
- les mesures poursuivant un objectif de politique économique générale en réduisant la charge fiscale liée à certains coûts de productions (la recherche et le développement, l'emploi, la formation, l'environnement).

**Attention :** le fait que certaines entreprises ou secteurs de production particuliers bénéficient plus que d'autres de certaines mesures fiscales ne signifie pas, pour autant, que ce sont des aides. Ainsi, des mesures allégeant la fiscalité du travail pour toutes les entreprises ont un effet relativement plus important pour les industries à forte intensité de main-d'œuvre que pour les industries à forte intensité en capital, sans constituer des aides d'État. De même, des incitations fiscales en faveur d'investissements pour la protection de l'environnement, en faveur de la recherche et développement ou en matière de formation, ne favorisent que les entreprises qui entreprennent de tels investissements, sans pour autant constituer des aides d'État.

24. Cf. fiche 1.

25. Cf. par exemple, CJUE, 18 juillet 2013, *P Oy*, aff. C-6/12, pt 18.

26. Cf. par exemple, la décision de la Commission du 23 juin 2010 concernant les aides fiscales octroyées par la France au Fonds de prévention des aléas pêche et aux entreprises de pêche (*JOUE L 250/23*, du 24 septembre 2010).

Le caractère sélectif d'une mesure fiscale s'apprécie en deux temps :

- dans un premier temps, il importe d'identifier le régime fiscal commun ou « normal » applicable dans l'État membre concerné ;
- dans un second temps, il convient d'établir l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure en démontrant que celle-ci déroge au dit système commun, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable<sup>27</sup>.

Il revient à la Commission d'établir le régime fiscal « normal » puis de démontrer l'existence d'un avantage pour certaines entreprises<sup>28</sup>.

Par dérogation, ne remplit pas la condition de sélectivité une mesure qui, bien que constitutive d'un avantage pour son bénéficiaire, se justifie par « *la nature ou l'économie générale du système* »<sup>29</sup>. C'est à l'État membre concerné qu'il appartient de démontrer que le traitement fiscal différencié résulte directement des principes fondateurs et directeurs de son système fiscal<sup>30</sup>.

## 2.1. Les critères de spécificité

La spécificité d'une mesure fiscale permet de déterminer si elle est constitutive d'une aide. La Commission, dans sa communication sur l'application des règles relatives aux aides fiscales accordées aux entreprises, a dressé la liste des critères de spécificité.

### 2.1.1. La spécificité géographique

Le traité mentionne expressément, comme aides incompatibles, les mesures favorisant le développement économique d'une région. Cependant, celles-ci peuvent éventuellement bénéficier d'une dérogation au titre de l'article 107 § 3 sous a) et c) TFUE. En revanche, les mesures dont la portée s'étend à l'ensemble du territoire national échappent à la qualification d'aide.

Il est nécessaire au préalable d'établir le cadre géographique de référence : dès lors qu'une entité infra-étatique est suffisamment autonome par rapport au gouvernement central et *joue* un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique, elle peut servir de cadre de référence. Dans ce cas, un régime fiscal avantageux, adopté par cette entité, ne constitue pas nécessairement une aide<sup>31</sup>.

27. CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos e. a.*, aff. jtes C-78 à 80/08, pt 49 ; CJUE, 18 juillet 2013, *P Oy*, aff. C-6/12, pt 19.

28. TPICE, 18 décembre 2008, *Government of Gibraltar*, aff. T-211/04 et T-215/04.

29. CJCE, 2 juillet 1974, *Italie c/ Commission*, aff. 173/73, pt 33 : « *Le dégrèvement partiel des charges sociales à titre d'allocation familiale incombant aux employeurs dans le secteur textile est une mesure destinée à exempter partiellement les entreprises d'un secteur industriel particulier des charges pécuniaires découlant de l'application normale du système général de prévoyance sociale, sans que cette exemption se justifie par la nature ou l'économie du système.* ». Cf. également CJUE, 21 juin 2012, *BNP Paribas c/ Commission*, aff. C-452/10 P (sur le dispositif italien d'incitations fiscales en faveur de certains établissements de crédit restructurés) ; CJUE, *Paint Graphos e. a.*, aff. jtes C-78 à 80/08, préc. ; CJUE, *P Oy*, aff. C-6/12, préc.

30. Cf. par exemple, la décision de la Commission du 19 décembre 2012 concernant l'aide d'État S.A.20829, préc., pt 115.

31. Les critères permettant d'identifier le cadre de référence ont été posés par la CJCE dans l'arrêt du 6 septembre 2006, *Portugal c/ Commission*, aff. C-88/03. Pour une illustration récente : TPICE, *Government of Gibraltar*, aff. T-211/04 et T-215/04, précité (cet arrêt a été partiellement annulé, dans la mesure où le tribunal a conclu, à tort selon la Cour, à l'absence de sélectivité sectorielle : cf. CJUE, 15 novembre 2011, *Commission c/ Government of Gibraltar*, aff. jtes C-106 et 107/09P).

## 2.1.2. La spécificité sectorielle

L'article 107 § 1 TFUE (ex-art. 87 TCE) vise expressément les mesures favorisant « *certaines entreprises ou certaines productions* ». Dès lors, les mesures qui visent les seuls produits exportés<sup>32</sup>, ou un secteur économique, tel que le secteur manufacturier<sup>33</sup> ou le secteur financier<sup>34</sup>, ou bien l'ensemble des secteurs soumis à la concurrence internationale<sup>35</sup>, ou encore les entreprises nouvellement créées<sup>36</sup> peuvent constituer des aides d'État.

## 2.1.3. La spécificité tenant au statut juridique ou à la forme sociale du bénéficiaire de l'aide

Dans certains États, les entreprises publiques bénéficient d'un traitement fiscal préférentiel : celles-ci peuvent, par exemple, obtenir des exonérations d'impôts locaux<sup>37</sup> ou d'impôt sur les bénéfices. Ces mesures sont susceptibles d'être qualifiées d'aides.

Il en est de même pour les avantages fiscaux limités à une certaine forme d'entreprises ou à certaines de leurs fonctions (telles les opérations intragroupes).

## 2.1.4. La spécificité tenant aux pratiques administratives discrétionnaires

Les pratiques administratives (*administrative rulings*) ne sont pas présumées être des aides d'État, dans la mesure où les pratiques se contentent de donner une interprétation des règles générales (instruction fiscale en France).

En revanche, les pratiques discrétionnaires de l'administration peuvent donner lieu à l'application de l'article 107 § 1 TFUE (ex-art. 87 TCE) et ainsi conférer à l'application individuelle d'une mesure générale la qualité de mesure sélective<sup>38</sup>. Seul un traitement différencié appliqué à des contribuables placés dans des situations différentes sera accepté<sup>39</sup>.

32. CJCE, 10 décembre 1969, *Commission c/ France*, aff. 6/69 et 11/69, pts 20-22 : « *Un taux de réescompte préférentiel à l'exportation, octroyé par un État en faveur des seuls produits nationaux exportés, en vue de les aider à concurrencer dans les autres États membres les produits originaires de ces derniers, constitue une aide au sens de l'article [107] [...]* ».

33. Cf. pt 18 de la communication de 1998.

34. TPICE, 4 mars 2009, *Italie c/ Commission*, aff. T-424/05.

35. Décision 97/239/CE sur les aides prévues par la Belgique dans le cadre « *Maribel bis/ter* », JOCEL 95/25, 10 avril 1997, p. 25, partie IV.

36. Cf. par exemple TPICE, 6 mars 2002, *Diputación Foral de Álava*, aff. jtes T-92/00 et T-103/00 ; décision de la Commission du 16 décembre 2003 concernant le régime d'aide mis à exécution par la France concernant la reprise d'entreprises en difficulté (JOUE L 108, du 16 avril 2004, p. 38), pt 25.

37. TPICE 27 février 1997, *FFSA*, aff. T-106/95.

38. CJCE, 26 septembre 1996, *France c/ Commission*, aff. C-241/94. Était en cause le cofinancement par un fonds public de mesures d'accompagnement de plans sociaux. La Cour constate que le Fonds « *dispose d'un pouvoir discrétionnaire qui lui permet de moduler l'intervention financière, en fonction de diverses considérations telles que, notamment, le choix des bénéficiaires, le montant de l'intervention financière et les conditions de l'intervention* » (pt 23). Dans ces conditions le Fonds national pour l'emploi était susceptible de placer certaines entreprises dans une situation plus favorable que d'autres. Cf. également CJUE, *P Oy*, aff. C-6/12, préc., pts 24-30 : « *l'application d'un système d'autorisation permettant de reporter des pertes à des exercices fiscaux suivants [...] ne saurait en principe être considérée comme sélective si les autorités compétentes disposent [...] seulement d'un pouvoir d'appréciation circonscrit par des critères objectifs qui ne sont pas étrangers au système fiscal établi par la réglementation en cause [...]. En revanche, si les autorités compétentes disposent d'un pouvoir discrétionnaire étendu de déterminer les bénéficiaires et les conditions de la mesure accordée sur la base de critères étrangers au système fiscal, tels que le maintien de l'emploi, l'exercice de ce pouvoir doit alors être considéré comme favorisant « certaines entreprises ou certaines productions » par rapport à d'autres, qui se trouveraient au regard de l'objectif poursuivi, dans une situation factuelle et juridique comparable* ».

39. Cf. par exemple, la décision de la Commission du 26 mai 2010 concernant l'aide d'État sous la forme d'un accord fiscal transactionnel mise à exécution par la Belgique en faveur de la société Umicore SA (JO L 122/76, 11 mai 2011). En l'espèce, la Commission a considéré qu'un accord transactionnel réduisant le montant d'une amende prononcée à la suite d'irrégularités fiscales ne constituait pas un avantage, les autorités nationales ayant appliqué la procédure normale en matière de transactions fiscales.

Se fondant sur sa pratique décisionnelle, la Commission rappelle dans sa communication sur la notion d'aide d'Etat<sup>40</sup> que les décisions fiscales confèrent un avantage sélectif à leur destinataire, en particulier lorsque :

- la décision applique de manière erronée la législation fiscale nationale, ce qui se traduit par un montant d'imposition moins élevé ;
- la décision ne s'applique pas aux entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire ;
- l'administration applique un traitement fiscal plus « favorable » par rapport aux autres contribuables dans une situation factuelle ou juridique similaire.

La communication de la Commission apporte notamment des orientations sur les rescrits fiscaux (« tax rulings ») dans lesquels l'administration fiscale avalise une méthode de fixation des prix pour les biens et les services échangés entre sociétés d'un groupe (« prix de transfert »).

Or, les pratiques administratives peuvent être illégales au regard des règles en matière d'aide d'Etat lorsque les prix de transfert ne correspondent pas aux conditions de marché. La Commission précise que les principes OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et administrations fiscales peuvent être pris en compte lors de l'examen aux fins de savoir si une décision de prix de transfert est conforme à l'article 107, paragraphe 1, TFUE<sup>41</sup>.

La Commission a étendu sa demande de renseignements initiale à tous les États membres en décembre 2014. Plusieurs décisions font actuellement l'objet de recours devant le juge européen<sup>42</sup>. La décision du 30 août 2016 concernant deux « tax rulings » accordés par l'Irlande à Apple est exceptionnelle par le montant estimé de l'aide à récupérer (13 milliards d'euros plus les intérêts)<sup>43</sup>. Le 19 septembre 2016, la Commission a ouvert une enquête approfondie sur le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à GDF Suez (devenue Engie)<sup>44</sup>.

## 2.2. Les dérogations liées à « la nature ou l'économie du système » ne sont pas des aides

Des mesures comportant un élément de spécificité peuvent échapper à la qualification d'aides d'État, si ces spécificités s'insèrent dans la logique interne du système ou constituent des dérogations justifiées au système général<sup>45</sup>.

Certaines différences de traitement sont ainsi inhérentes à la nature et à l'économie du système en question. Il convient néanmoins de souligner le caractère flou de ce critère de dérogation à l'économie du système. Il est, dès lors, extrêmement difficile à apprécier *ex ante*.

40. JOUE C 262/1 du 19 juillet 2016.

41. Pt 173 de la communication.

42. Avantages fiscaux accordés par le Luxembourg à Fiat Finance and Trade (décision du 21 octobre 2015 dans l'affaire SA.38375, faisant l'objet d'un recours en annulation, aff. T-759/15) et par les Pays Bas à Starbucks (décision du 21 octobre 2015 dans l'affaire SA.38374, faisant l'objet d'un recours en annulation, aff. T-760/15).

43. Décision du 30 août 2016 dans l'affaire SA.38373. Est principalement en cause le montage par lequel Apple rapatrie en Irlande le produit des ventes de ses marchandises en Europe mais également dans d'autres parties du monde.

44. La Commission a estimé de manière préliminaire que le Luxembourg avait traité une même transaction financière entre sociétés de GDF Suez, en la considérant à la fois comme un emprunt et comme une prise de participation.

45. Pour un exemple récent, v. CJUE, 29 mars 2012, *3M Italia SpA*, aff. C-417/10, pt 42 (caractère général d'une disposition de la réglementation fiscale italienne prévoyant, sous certaines conditions, la clôture des procédures pendantes devant la juridiction statuant en dernier ressort en matière fiscale, moyennant le paiement d'une somme égale à 5% de la valeur du litige).

Selon la Commission, « en matière fiscale, échappent [...] à la qualification d'aides d'État, les mesures comportant une dérogation à la règle générale, à condition que leur rationalité économique les rende nécessaires ou fonctionnelles par rapport à l'efficacité du système. Cela doit normalement se traduire dans le caractère non limité de leur champ d'application, dans le fait d'être fondées sur des critères ou conditions objectifs et horizontaux ainsi que dans leur durée illimitée dans le temps<sup>46</sup> ». Sur ce fondement, elle a considéré, dans une décision du 13 mars 1996 relative aux aides fiscales en matière d'amortissement au profit des compagnies aériennes allemandes, que le système d'amortissement retenu en faveur des compagnies aériennes allemandes, distinct des modes classiques d'amortissement (linéaire et dégressif), n'était pas justifié par la nature ou l'économie du système. Le champ d'application du système était en effet limité à certains biens amortissables. Sa durée était limitée dans le temps. Enfin, le système n'était pas fondé « sur des critères objectifs et n'apparaiss[ait] nullement indispensable au bon fonctionnement du système fiscal allemand [puisqu]e ni les caractéristiques physiques des aéronefs, ni leurs conditions d'utilisation sur le marché, ni aucun autre élément n'impos[aient], pour que les aéronefs soient amortis de façon efficace, de recourir à un mode d'amortissement autre que les modes dégressif ou linéaire ».

Dans sa communication de 1998, la Commission a fourni des exemples de cas dans lesquels une mesure était justifiée par « la nature ou l'économie du système ».

Ainsi, « la progressivité d'un barème d'imposition sur les revenus ou les bénéfices se justifie par la logique redistributive de l'impôt. Le calcul des amortissements de l'actif et les méthodes de valorisation des stocks [...] peuvent être inhéren[ts] aux systèmes fiscaux dans lesquels [ils] s'insèrent. De même l'aménagement des modalités de recouvrement des dettes fiscales peut différer d'un État membre à l'autre<sup>47</sup> ».

La Commission considère également que l'impôt sur les sociétés peut ne pas être perçu, si la société n'a dégagé aucun bénéfice<sup>48</sup>. Ainsi, les États peuvent prévoir que « les entreprises à but non lucratif, telles que des fondations ou associations, soient [...] exemptées de l'impôt sur les bénéfices, si elles ne peuvent dégager de bénéfices »<sup>49</sup>.

Dans la même logique, si les bénéfices sont imposés entre les mains des membres d'un groupement, il est équitable de ne pas imposer, en sus, le groupement, afin d'éviter la double imposition<sup>50</sup>.

Enfin, la fixation de l'impôt sur une base forfaitaire peut se justifier par la nature et l'économie du système, « lorsqu'elles tiennent compte notamment d'exigences comptables particulières ou de l'importance du foncier dans les actifs qui sont propres à certains secteurs<sup>51</sup> ». La Commission cite les secteurs de l'agriculture et de la pêche. Elle admet également, dans une certaine mesure, que des dispositions fiscales particulières soient appliquées aux PME<sup>52</sup>.

En revanche, ne sont pas admis, au titre des justifications, les objectifs extérieurs assignés à un régime fiscal, tels que des buts sociaux ou régionaux, la fiscalité ayant pour objectif inhérent de collecter des recettes pour financer les dépenses de l'État<sup>53</sup>.

46. Décision précitée du 13 mars 1996 relative aux aides fiscales en matière d'amortissement au profit des compagnies aériennes allemandes.

47. Pt 24 de la communication.

48. Pt 25 de la communication.

49. Pour un cas d'application aux sociétés coopératives, cf. CJUE *Paint Graphos e. a.*, aff. jtes C-78 à 80/08, préc.

50. Les mesures adoptées à cet égard sont néanmoins susceptibles d'être contrôlées au titre des dispositions relatives à la libre prestation de services, à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux (cf. à ce propos, fiche 5).

51. Pt 27 de la communication.

52. *Idem*.

53. Pt 26 de la communication. Cf. également CJUE, *P Oy*, aff. C-6/12, préc.



Il n'est pas suffisant que l'État démontre qu'une mesure fait partie intégrante des principes essentiels de son système fiscal. Il doit également apporter la preuve de la cohérence et de la proportionnalité de cette mesure<sup>54</sup>.

### 3. La compatibilité des aides fiscales

Les avantages fiscaux qualifiés d'aides sont interdits, sous réserve des dérogations autorisées par l'article 107 §§ 2-3 TFUE.

Par ailleurs, les avantages fiscaux attribués à des entreprises chargées d'une mission d'intérêt économique général, peuvent, en vertu de l'article 106 § 2 TFUE (ex-article 86 § 2 TCE), être compatibles s'ils sont nécessaires à l'accomplissement de cette mission<sup>55</sup>.

A, par exemple, été jugée compatible la réduction fiscale accordée aux redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), qui investissent dans les PME (décision de compatibilité de la Commission du 11 mars 2008<sup>56</sup>). La réduction d'ISF, limitée à 50 000 euros par an, est, en effet, proportionnelle aux investissements réalisés et varie selon les modalités d'investissement.

La Commission a également jugé compatible, sur le fondement de l'article 107, § 3 c) TFUE, la réglementation danoise instaurant des taxes moins élevées pour les casinos en ligne, que pour les casinos terrestres<sup>57</sup>.

Ont, en revanche, été considérées comme partiellement incompatibles les aides suivantes :

- l'exonération française de l'impôt sur les sociétés pour les sociétés créées, en vue de reprendre les activités d'entreprises en difficulté (ancien article 44 septies du CGI). Seules les exonérations remplissant les critères prévus en matière d'aides à finalité régionale et d'aides en faveur des PME ont été déclarées compatibles<sup>58</sup>. La France a donc modifié le régime et, par une décision du 1<sup>er</sup> juin 2005, la Commission l'a déclaré compatible<sup>59</sup> ;
- l'exonération prévue par la France, l'Italie et l'Irlande du droit d'accise sur les huiles minérales<sup>60</sup>. Ayant examiné cette exonération au regard, notamment, des règles régissant les aides pour la protection de l'environnement<sup>61</sup> et des lignes directrices concernant les aides d'État à finalité régionale, la Commission a conclu que seule une fraction de l'exonération était compatible en vertu de l'encadrement communautaire des aides d'État pour la protection de l'environnement de 2001<sup>62</sup>.

54. Cf. CJUE, *Paint Graphos e. a.*, aff. jtes C-78 à 80/08, préc., pts 73-75 ; décision du 19 décembre 2012 concernant l'aide d'État S.A.20829, préc., pt 127.

55. Cf. décision sur le régime fiscal de La Poste française, *JOCE* C 262, 7 octobre 1995, ainsi que l'arrêt d'annulation partielle *FFSA* précité. Cf. également, CJUE, *Libert e. a.*, aff. jtes C-197 et 203/11, préc. À propos des aides d'État et des SIEG, cf. fiche 6.

56. Aide N 596a/07 (*JOUE* C 99 du 19 avril 2008, p. 1).

57. Décision de la Commission du 20 septembre 2011 sur la mesure C 35/10 (ex N 302/10) que le Danemark se propose de mettre en œuvre sous la forme de taxes sur les jeux en ligne dans la loi danoise relative aux taxes sur les jeux.

58. Décision de la Commission du 16 décembre 2003 concernant le régime d'aide mis à exécution par la France concernant la reprise d'entreprises en difficulté, précité, *JOUE* L 108. Sur les aides à finalité régionale : cf. fiche 10 ; sur les aides aux PME : cf. fiche 9.

59. Aide d'État N 553/2004 (*JOUE* C 242 du 1<sup>er</sup> octobre 2005, p. 5).

60. Décision 2006/323/CE de la Commission, du 7 décembre 2005, concernant l'exonération du droit d'accise sur les huiles minérales utilisées comme combustible pour la production d'alumine dans les régions de Gardanne, du Shannon et en Sardaigne (*JOUE* 2006, L 119, p. 12). Voir note 22 à propos du contentieux relatif à cette décision.

61. Sur les aides d'État à la protection de l'environnement, cf. fiche 11.

62. *JOUE* C 37 du 3 février 2001, p. 3.

À noter qu'une mesure d'aide peut également être examinée au regard des autres dispositions du traité. Ainsi une mesure fiscale avantageant des productions nationales peut être appréciée par la Commission, au regard de l'article 107 TFUE et de l'article 110 TFUE relatif aux impositions intérieures discriminatoires ou protectionnistes<sup>63</sup>.

S'il s'avère qu'une mesure d'aide viole, par certaines modalités, d'autres dispositions du traité, la Commission ne peut la déclarer compatible avec le marché intérieur<sup>64</sup>.

## 4. La procédure

### 4.1. Les États membres sont tenus de notifier tout projet instituant ou modifiant une aide

La procédure et les conséquences attachées au non-respect des obligations procédurales posées par l'article 108 § 3 TFUE sont celles de droit commun<sup>65</sup>.

S'agissant des aides fiscales, « le montant à récupérer se calcule sur la base d'une comparaison entre l'impôt effectivement payé et celui qui aurait dû être payé en application de la règle généralement applicable. Des intérêts s'ajoutent à ce montant de base. Le taux à appliquer correspond au taux de référence utilisé pour le calcul de l'équivalent-subvention dans le cadre des aides régionales<sup>66</sup> ». Ces intérêts courent à compter de la date à laquelle l'aide illégale a été mise à la disposition du bénéficiaire jusqu'à celle de sa récupération<sup>67</sup>.

L'aide est considérée comme étant accordée au moment où le droit de recevoir cette aide est conféré à l'entreprise, en vertu de la réglementation nationale applicable. La date d'octroi des aides fiscales correspond donc :

- pour les impôts recouverts par voie de rôles (impôts locaux, impôts sur le revenu), à la date de recouvrement des rôles ;
- pour ceux dont le montant est calculé par l'entreprise (impôt sur les sociétés), à la date de dépôt de la déclaration sur laquelle le montant de l'impôt dû est calculé (relevé de solde de liquidation) ;
- pour les crédits d'impôt, à la date légale de dépôt de la déclaration spéciale sur laquelle le montant du crédit est calculé.

### 4.2. La Commission peut également procéder à l'examen permanent des aides fiscales existantes (art. 108 § 1 TFUE)

Les aides existantes<sup>68</sup> peuvent, conformément à l'article 108, paragraphe 1, TFUE, être régulièrement exécutées tant que la Commission n'a pas constaté leur incompatibilité<sup>69</sup>.

63. Cf. par exemple CJCE, 21 mai 1980, *Commission c/ Italie*, aff. 73/79.

64. Cf. par exemple CJCE, 19 septembre 2000, *Allemagne c/ Commission*, aff. C-156/98 ; Trib., 9 septembre 2010, *British Aggregates e. a. c/ Commission*, aff. T-359/04 ; décision de la Commission du 25 juillet 2012 concernant l'aide d'État SA.29064 — Taux d'imposition différenciés appliqués par l'Irlande au transport aérien (*JOUE* L 119 du 30 avril 2013, p. 30).

65. Cf. fiches 18 à 23.

66. Cf. pt 35 de la communication de 1998. Sur le calcul des intérêts, voir les articles 9 à 11 du règlement n° 794/2004 ainsi que la communication de la Commission concernant les taux d'intérêt applicables à la récupération des aides d'État et les taux de référence et d'actualisation pour les vingt-sept États membres, en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012 (*JOUE* C 381 du 30 décembre 2011, p. 2).

67. Article 14 du règlement n° 659/1999.

68. Sur la notion d'aide existante, cf. fiche 21.

69. Cf. CJUE, *P Oy*, aff. C-6/12, préc.

Toutefois, certaines obligations s'imposent aux États membres. Ainsi, ils doivent fournir chaque année des rapports sur les régimes d'aides existants. Dans le cas d'exonérations ou d'allègements fiscaux, les rapports doivent donner une estimation des pertes de recettes budgétaires. À l'issue de l'examen, la Commission peut, si elle l'estime nécessaire, proposer toute mesure utile<sup>70</sup>.

## 5. Les mesures fiscales servant à financer une aide

Sans constituer une aide d'État en elle-même, une mesure fiscale doit être notifiée à la Commission, si elle sert au financement d'une aide et fait partie intégrante de la mesure projetée<sup>71</sup>. Tel est le cas lorsqu'il existe un lien d'affectation contraignant entre la taxe et l'aide. Ce lien d'affectation est établi, lorsque le produit de la taxe est nécessairement affecté au financement de l'aide et influence directement l'importance de celle-ci<sup>72</sup>. Il doit donc exister une disposition contraignante en droit interne imposant l'affectation de la taxe au financement de l'aide. En outre, le montant de l'aide doit varier en fonction du produit de la taxe. A défaut, la taxe ne constitue pas une modalité de l'aide et ne relève donc pas des dispositions du traité relatives aux aides d'État<sup>73</sup>.

Selon la Cour, « *le mode de financement d'une aide peut rendre l'ensemble du régime d'aide qu'il entend financer incompatible avec le Marché commun*<sup>74</sup> ». Ainsi une taxe grevant tant les opérateurs économiques nationaux que les producteurs étrangers, dont le produit est affecté à certaines entreprises nationales, est incompatible avec le marché intérieur<sup>75</sup>.

La Commission ne peut donc déclarer une aide compatible, sans avoir examiné son mode de financement<sup>76</sup>.

Par ailleurs, l'illégalité ou l'incompatibilité d'une aide entraîne l'illégalité de la taxe qui a servi à la financer. En conséquence, l'assujéti est en droit de demander le remboursement de la taxe qu'il a acquittée<sup>77</sup>.

70. Cf. fiche 21.

71. CJCE, 21 octobre 2003, *Van Calster et Cleeren*, aff. C-261/01, pt 51.

72. CJCE, 13 janvier 2005, *Streetgewest*, aff. C-174/02 ; CJCE, 22 décembre 2008, *Sté Régie Networks*, aff. C-333/07. Une taxe affectée au budget général de l'État ne remplit pas cette condition et n'entre donc pas dans le champ d'application des dispositions du traité relatives aux aides d'État (cf. par exemple CE, 27 juillet 2009, *Société boucherie du marché*, n° 312098).

73. Cf. Trib. UE, 11 juillet 2014, *DTS*, aff. T-533/10 (à propos de taxes visant à compenser les pertes de recettes de la télévision publique espagnole (RTVE)). Le produit des taxes était affecté au budget général puis reversé au budget de la RTVE. Toutefois, la contribution de ces taxes au budget de la RTVE ne pouvait dépasser un certain pourcentage de l'aide totale. En outre, le montant de l'aide ne variait pas en fonction du montant de la taxe, celle-ci étant calculée *ex-ante* de sorte à compenser les obligations de service public. En conséquence, si le produit des taxes devait dépasser le montant de la compensation, il était prévu que le surplus demeure au budget de l'État. La Commission, suivie par le Tribunal, en a donc déduit que, même si la taxe était affectée au financement de l'aide, elle ne pouvait être considérée comme faisant partie intégrante de la mesure d'aide).

74. CJCE, *Van Calster et Cleeren*, aff. C-261/01, précité, pt 49.

75. CJCE, *Sté Régie Networks*, aff. C-333/07, précité. Pour un cas d'application récent, cf. la décision de la Commission du 13 juillet 2011 relative au régime d'aides d'État C 3/09 appliqué par le Portugal en faveur de la collecte, du transport, du traitement et de la destruction des déchets d'abattoir (l'aide est, dans un premier temps, jugée compatible sur le fondement de l'article 107, § 3, c) TFUE mais la Commission considère le mode de financement – une taxe parafiscale pesant à la fois sur des produits nationaux mais également des produits importés – incompatible avec le marché intérieur. La Commission a donc exigé que le Portugal rembourse aux redevables la partie de la taxe ayant frappé les produits importés).

76. CJCE, *Sté Régie Networks*, aff. C-333/07, précité.

77. CJCE, *Van Calster et Cleeren*, aff. C-261/01, précité, pt 54: « *lorsqu'une mesure d'aide dont le mode de financement fait partie intégrante a été mise en œuvre en méconnaissance de l'obligation de notification, les juridictions nationales sont tenues, en principe, d'ordonner le remboursement des taxes ou des cotisations spécifiquement levées pour financer cette aide* ».

## Références bibliographiques

Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *JO C 384/03*, 10 décembre 1998.

Communication établissant des orientations en matière d'aide d'État aux sociétés gestionnaires de navires, *JO C 132/6*, 11 juin 2009 (établit le cadre spécifique dans lequel les sociétés gestionnaires de navires peuvent bénéficier d'allègements fiscaux).

Communication de la Commission relative à la notion d'aide d'État visée à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, *JOUE C 262/1* du 19 juillet 2016.

## Décisions et jurisprudence

*Sur la notion d'aide de nature fiscale*

CJCE, 25 juin 1970, *France c/Commission*, aff. 47/69.

CJCE, 7 mai 1985, *Commission c/France*, aff. 18/84.

CJCE, 16 décembre 1992, *Lornoy*, aff. 17/91.

CJCE, 15 mars 1994, *Banco Exterior de Espana*, aff. 387/92. Décision de la Commission du 20 septembre 2011 sur la mesure C 35/10 (ex N 302/10) que le Danemark se propose de mettre en œuvre sous la forme de taxes sur les jeux en ligne dans la loi danoise relative aux taxes sur les jeux.

CJUE, 24 janvier 2013, *Frucona Košice a.s.*, aff. C-73/11P.

CJUE, 8 mai 2013, *Libert e.a.*, aff. jtes C-197 et 203/11.

*Sur la distinction entre mesures générales et aides d'État*

Décision du 13 mars 1996 relative aux aides fiscales en matière d'amortissement au profit des compagnies aériennes allemandes, (JO L 146/42, 20 juin 1996).

Décision du 4 décembre 1996 *Maribel bis/ter*, (JO L 95/25, 10 avril 1997).

CJCE, 2 juillet 1974, *Italie c/Commission*, aff. 173/73.

TPICE, 27 février 1997, *FFSA*, aff. T-106/95.

CJCE, 26 septembre 1996, *Kimberly Clark Sopalin*, aff. C-241/94.

CJCE, 21 octobre 2003, *Van Calster et Cleeren*, aff. C-261/01.

CJCE, 6 septembre 2006, *Portugal c/Commission*, aff. C-88/03.

Décision du 13 juillet 2011 relative au régime d'aides d'État C 3/09 appliqué par le Portugal en faveur de la collecte, du transport, du traitement et de la destruction des déchets d'abattoir (*JOUE L 274/15*, 19 octobre 2011).

CJUE, 8 septembre 2011, *Paint Graphos e. a.*, aff. jtes C-78 à 80/08.

CJUE, 15 novembre 2011, *Commission c/Government of Gibraltar*, aff. jtes C-106/09 et 107/09P.

CJUE, 29 mars 2012, *3M Italia SpA*, aff. C-417/10.

CJUE, 21 juin 2012, *BNP Paribas c/ Commission*, aff. C-452/10 P.

Décision du 19 décembre 2012 concernant l'aide d'État S.A.20829 – Régime concernant l'exonération de la taxe municipale sur les biens immobiliers utilisés à des fins spécifiques accordée aux entités non commerciales mis à exécution par l'Italie (*JOUE L 166/24* du 18 juin 2013).

CJUE, 18 juillet 2013, *P Oy*, aff. C-6/12.

Trib. UE, 11 juillet 2014, *DTS*, aff. T-533/10.

Décision du 21 octobre 2015 relative aux avantages fiscaux sélectifs illégaux accordés par le Luxembourg à Fiat Finance and Trade, affaire SA.38375

Décision du 21 octobre 2015 relative aux avantages fiscaux sélectifs illégaux accordés par les Pays-Bas à Starbucks, affaire SA.38374.

CJUE, 22 avril 2016, Irlande / Commission, aff. jtes T-50/06 RENV II.

### **Doctrine**

« Comment traite-t-on les aides fiscales ? », colloque – entretiens du Palais-Royal sur les aides d'État du 14 mars 2008, *Concurrences*, n° 3-2008, pp. 39-46.

B. Geneste et C. Vannini, « Fiscalité et concurrence : Une problématique renouvelée par le droit des aides d'État », *Concurrences*, n° 3-2009, pp. 69-77.

A. Maitrot de la Motte, « Les aides d'État et la concurrence fiscale dommageable », *Revue de droit fiscal*, n° 25, 2013, 334.