

## Droit de l'Union européenne

# 326 L'échange des rescrits et des accords préalables en matière de prix de transfert : bientôt une réalité dans l'UE ?

**Emmanuel RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE,**  
*maître de conférences à l'université de Rennes 1,  
 membre du CDA*



**Tirant les leçons des initiatives passées, la Commission européenne a proposé un texte qui devrait permettre l'échange effectif des *rulings* au sein de l'UE. Son champ d'application est particulièrement large, que ce soit en ce qui concerne le type de *ruling* concerné, les informations à communiquer et surtout la période concernée.**

1 - La Commission européenne a publié le 18 mars 2015 une communication sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales<sup>1</sup>. Elle y fait le point sur les progrès accomplis en ce domaine dans l'UE depuis l'adoption du Code de conduite<sup>2</sup> (1997) et dans le cadre du plan d'action de l'UE de décembre 2012<sup>3</sup>. Cette communication présente aussi un paquet de mesures pour accroître la transparence fiscale, dont deux revêtent une importance particulière.

La première est l'annonce de la réflexion menée par la Commission pour « améliorer le code de conduite et l'efficacité du groupe »<sup>4</sup>. Selon elle, « il faut une action plus ferme de la part du Groupe Code de conduite (ci-après « GCC »), ainsi qu'un suivi plus rigoureux permettant de faire en sorte que les États membres respectent leurs engagements. »<sup>5</sup>.

La seconde mesure, qui fait l'objet du présent commentaire, est la publication par la Commission de la proposition de directive du Conseil modifiant la directive n° 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'information dans le domaine

fiscal. Elle était attendue<sup>6</sup>. Son objet est de rendre la directive effectivement applicable aux décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et aux accords préalables en matière de prix de transfert (ci-après, regroupés sous le terme *ruling*). Les **motivations** de la Commission y sont clairement exposées :

« Le défi posé par le contournement de l'impôt au niveau transfrontière, la planification fiscale agressive et la concurrence fiscale dommageable a pris une ampleur nouvelle et est devenu une source de préoccupation majeure au sein de l'Union et au niveau mondial. L'érosion de l'assiette fiscale diminue considérablement les recettes fiscales nationales, ce qui freine les États membres dans la mise en œuvre de politiques fiscales favorables à la croissance. En particulier, les décisions fiscales prises à l'égard de montages fiscaux permettent que des revenus artificiellement élevés soient faiblement taxés dans le pays qui délivre la décision et peuvent avoir pour conséquence qu'un montant artificiellement bas de revenus reste à imposer dans les autres pays concernés. Il est donc urgent de renforcer la transparence. »<sup>7</sup>.

Après avoir rappelé brièvement le contexte dans lequel cette initiative intervient (1), nous en résumerons les principales avancées et dispositions (2) avant de conclure en proposant une modification de son champ d'application (3).

1. *Comm. UE, Communication sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales : Doc. COM(2015) 136 final*, ci après la « Communication de 2015 ».

2. Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997. Pour un aperçu de ces travaux, V. E. Raingeard de la Blétière, *Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2011 : Dr. fisc. 2012*, n° 9, 161, n° 45 et s.

3. V. *Doc. COM(2012) 722 final*, 6 déc. 2012.

4. *Communication de 2015*, pt 4, p. 6.

5. *Ibidem*.

6. *Comm. UE, Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions, Programme de travail de la Commission pour l'année 2015. Un nouvel élan : Doc. COM(2014), 910 final*, Strasbourg, 16 déc. 2014.

7. *Comm. UE, Communication sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, préc., proposition, consid. 1.*

## 1. Contexte de la proposition

**2 - Concurrence fiscale dommageable.** – Comme nous le rappelions récemment<sup>8</sup>, depuis quelques années, l'UE – par le biais du droit dérivé et dans le cadre du GCC – cherche à obtenir la transparence ou au moins des informations sur les *rulings* octroyés par les États membres. En effet, si chacun admet son utilité, notamment en ce qu'elle participe à accroître la sécurité juridique, la pratique des *rulings* est considérée comme un des vecteurs potentiels de la concurrence fiscale dommageable. L'apparent échec de la méthode – admis dans le rapport du GCC de 2011<sup>9</sup> et le projet ici commenté confirmant le caractère « très limité » des échanges en la matière<sup>10</sup> – et la pression de l'opinion publique expliquent que l'UE doive modifier la directive qui devrait en l'état conduire à ces échanges.

L'OCDE estime aussi, de longue date<sup>11</sup>, que les *rulings* peuvent, dans certaines hypothèses, constituer des « pratiques fiscales dommageables » (dont la définition est proche – sans être identique – de celle de concurrence fiscale dommageable retenue par le Code de conduite de l'UE). L'Organisation a publié un rapport intitulé « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance »<sup>12</sup>. La problématique identifiée et les solutions proposées sont similaires à celle de l'UE : la transparence par l'échange de renseignements.

**3 - Planification fiscale agressive.** – Depuis quelques années, le lien (si ce n'est l'amalgame) est fait entre planification fiscale agressive et concurrence fiscale dommageable. Il est vrai que les entreprises utilisent les dispositifs fiscaux favorables mis à disposition par certains États. Certains sont probablement « dommageables » mais l'on doit reconnaître qu'il n'est pas aisé de distinguer ce qui est « dommageable » de ce qui ne l'est pas. L'exemple des débats autour des *patent boxes* l'illustre parfaitement<sup>13</sup>.

Quoi qu'il en soit, la transparence est un moyen de lutter contre ces comportements dommageables. En d'autres termes, la Commission propose aux États membres de prendre des mesures visant à lutter contre leurs propres turpitudes...

**4 - Les aides d'État et les *rulings*.** – La Direction générale de la concurrence de la Commission européenne s'intéresse de près à ces pratiques.

Sont notamment dans le collimateur les accords préalables en matière de prix de transfert. La Commission estime que certains États membres autorisent des méthodes qui aboutissent à une base imposable plus faible que celle qui aurait été générée dans une situation de pleine concurrence et donc, mécaniquement, à un impôt moindre. Elle met en avant une mauvaise application des principes définis par l'OCDE en matière de « prix de transfert » mais semble reprocher aux États concernés l'exercice d'un pouvoir d'appréciation au moins discrétionnaire. L'avantage qui serait ainsi consenti pourrait, selon elle, être sélectif et constituer une aide d'État<sup>14</sup>.

Parallèlement, la Commission a « invité » l'ensemble des États membres à fournir des informations sur la pratique des *rulings*, en ce compris une liste des sociétés ayant bénéficié d'une telle pratique<sup>15</sup>. Récemment, la Commissaire chargée de la concurrence, M<sup>me</sup> Vestager, a rappelé à l'ordre la Pologne, l'Estonie et la République tchèque pour ne pas avoir communiqué les informations demandées<sup>16</sup>.

Le projet donne à la Commission accès aux documents échangés entre États membres. Il y est précisé que ceci ne vaut pas notification au sens du droit des aides d'État. Néanmoins, la Commission devrait pouvoir s'en servir dans ce cadre.

## 2. La proposition de directive

**5 -** Une grande partie des dispositions est dédiée à la définition des *rulings* (A) l'autre à l'échange proprement dit (B).

### A. - Définition des *rulings*

**6 -** Le soin particulier apporté à définir les cas dans lesquels la directive est applicable s'explique par le fait que les États membres se sont notamment réfugiés derrière l'imprécision de la directive de 2011 pour ne pas l'appliquer aux *rulings*<sup>17</sup>. Pourtant, ils entraînent – au moins pour certains – dans le champ de l'article 9, comme l'indiquait d'ailleurs clairement la ligne directrice publiée par le GCC le jour de l'adoption de la directive<sup>18</sup>. Tombent dans le champ de la nouvelle proposition les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert.

**7 - La décision fiscale anticipée en matière transfrontière,** s'entend de tout accord, toute communication, instrument ou action ayant des effets similaires (y compris dans le contexte d'un contrôle fiscal) portant sur l'interprétation ou l'application d'une disposition légale ou administrative et se rapportant à une opération transfrontière ou à l'existence d'un établissement stable. La décision doit être délivrée préalablement aux opérations, à l'activité ou au dépôt d'une déclaration fiscale couvrant la période au cours de laquelle elles ont eu lieu.

Les opérations transfrontières sont les cas dans lesquels les parties à l'opération (ou à la série d'opérations) ne sont pas toutes résidentes dans l'État membre ayant délivré la décision, et les cas où l'une des parties est résidente dans plusieurs juridictions ou exerce une activité, incluant l'opération transfrontière, par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un autre État membre. Les opérations intra-entreprises (e.g. entre le siège et l'établissement stable) semblent couvertes.

**8 -** Il nous paraît important de souligner que la mesure a un champ d'application qui n'est pas limité à l'UE. Ainsi, un État membre pourrait devoir échanger les informations concernant des transactions impliquant des résidents d'États tiers.

Étonnamment, il nous semble que seul l'État de résidence d'une société soit dans l'obligation d'échanger la décision par laquelle il

8. E. Raingard de la Blétière, *Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2014* : Dr. fisc. 2015, n° 9, 171.

9. Cons. UE, Rapp. Groupe n° 16766/10, 22 nov. 2010, FISC 139.

10. V. Comm. UE, *Communication sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, préc., proposition*, p. 3.

11. V. par ex., OCDE, *Consolidated application notes*, 2004, p. 47 à 58.

12. OCDE, 16 sept. 2014, BEPS, Action 5.

13. V. notamment, E. Raingard de la Blétière, *Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2013* : Dr. fisc. 2014, n° 10, 196 ; *Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2014* : Dr. fisc. 2015, n° 9, 171.

14. V. récentes procédures d'enquêtes formelles, Comm. UE, n° 2014/C 369/04, *Aide d'État SA.38373 (2014/C) (ex-2014/NN) – Aide présumée en faveur d'Apple* : JOUE n° C 369, 17 déc. 2014, p. 22 à 36. – Comm. UE, n° 2014/C 369/05, *Aide d'État SA.38375 (2014/C) (ex-2014/NN) – Aide présumée en faveur de FFT* : JOUE n° C 369, 17 oct. 2014, p. 37 à 59. – Comm. UE, n° 2014/C 460/03, *Aide d'État SA.38374 (2014/C) (ex-2014/NN) (ex-2014/*

*CP) – Aide présumée à Starbucks* : JOUE n° C 460, 19 déc. 2014, p. 11 à 39. – Comm. UE, *Aide d'État SA.38944 (2014/C) (2014/NN) – Luxembourg – Aide présumée en faveur d'Amazon* : JOUE n° C 44, 6 févr. 2015, p. 13 à 29. – Comm. UE *Aide d'État SA.37667 (2015/C ex 2015/NN) – Belgique – Système belge de décisions fiscales anticipées relatives aux bénéficiaires excédentaires – Art. 185, § 2 b), CIR92, du 3 février 2015* : Doc. COM(2015) 563 (final), non encore publiée au JOUE.

15. Comm. UE, *communiqué n° IP/14/2742*, 17 déc. 2014 : Dr. fisc. 2015, n° 1-2, act. 12. Pour une description, V. E. Raingard de la Blétière, *Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2014* : Dr. fisc. 2015, n° 9, 171.

16. EU to delay decisions on tax deals with multinationals : Reuters, 5 mai 2015.

17. Pour plus de détails, V. SWD, p. 14 et 15.

18. V. Cons. UE, Rapp. Groupe 16766/10, 22 nov. 2010, FISC 139. – Cons. UE, dir. n° 2011/16/UE, 15 févr. 2011, consid. 4.

estime qu'une activité dans un autre État membre constitue ou non un établissement stable<sup>19</sup>, la réciproque n'étant pas prévue.

Enfin, et cette remarque est aussi applicable aux accords préalables en matière de prix de transfert, l'on peut s'interroger sur la portée de la référence aux contrôles fiscaux. En effet, la proposition vise les *rulings* délivrés avant l'opération transfrontière ou le dépôt de la déclaration fiscale de l'exercice au cours duquel ont eu lieu les opérations ; or les contrôles fiscaux interviennent généralement après. Il est vrai que l'administration fiscale peut, lors de contrôles, se prononcer pour l'avenir. Même si le doute est permis, nous pensons que la proposition ne vise que ce dernier cas de figure et non les accords transactionnels<sup>20</sup>. D'ailleurs, les « travaux préparatoires » de la Commission indiquent que sont inclus « les *rulings* fiscaux octroyés au cours d'un contrôle fiscal lorsqu'ils s'appliquent aussi aux années postérieures pour lesquels une déclaration d'impôt n'a pas été reçue »<sup>21</sup>.

**9 - L'accord préalable en matière de prix de transfert** s'entend de tout accord, toute communication, instrument ou action ayant des effets similaires (y compris dans le contexte d'un contrôle fiscal) qui « détermine préalablement aux opérations transfrontières entre entreprises associées un ensemble de critères appropriés afin de définir les méthodes de fixation des prix de transfert applicables à ces opérations ou détermine l'imputation des bénéfices à un établissement stable »<sup>22</sup>.

Les entreprises sont dites « associées » lorsqu'une entreprise participe directement ou indirectement à la gestion, au contrôle ou au capital d'une ou de plusieurs autres (ces dernières étant alors aussi associées). La notion de prix de transfert vise les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels ou incorporels ou fournit des services à des entreprises associées et l'opération est transfrontière lorsqu'elle implique des entreprises associées de différents États.

**10** - Cette partie appelle moins de commentaires dans la mesure où ce type d'accord est plus « harmonisé » et mieux connu. Il n'est pas inintéressant de souligner que, là encore, l'échange d'informations ne vise pas uniquement les opérations entre sociétés résidentes de l'UE.

## B. - L'échange d'informations proprement dit

**11 - Destinataires.** – L'État membre qui accorde un *ruling* répondant aux caractéristiques décrites ci-dessus doit échanger cette information avec les autorités compétentes de tous les États membres ainsi qu'avec la Commission européenne.

Les États membres destinataires doivent accuser réception des informations échangées. À ce stade, cette obligation pèse sur l'ensemble des États membres et non sur ceux qui seraient directement ou indirectement concernés<sup>23</sup>. Les destinataires qui les utiliseraient devront donner un « avis » à l'État membre qui les a transmises au plus tard trois mois après que les résultats de l'exploitation des informations sont connus<sup>24</sup>.

**12 - Modalités.** – L'obligation d'échange automatique porte sur les *rulings* délivrés ou modifiés après la date d'entrée en vigueur de la

directive. Ils doivent être communiqués au plus tard un mois après la fin du trimestre qui suit leur délivrance ou leur modification.

De même, et l'on découvre l'incidence rétrospective de la mesure, **l'obligation porte aussi sur les *rulings* délivrés au cours d'une période commençant dix ans avant l'entrée en vigueur de la présente directive et qui sont toujours valables à la date de son entrée en vigueur**, c'est-à-dire le vingtième jour suivant sa publication. Ils doivent être communiqués avant le 31 décembre 2016.

Un formulaire type devrait être adopté pour faciliter cet échange<sup>25</sup>. Par ailleurs, la proposition prévoit la **mise en place d'un répertoire central sécurisé** dans lequel les États membres pourront enregistrer lesdites informations, ce qui leur permettra de remplir leurs obligations<sup>26</sup>.

**13** - La charge pesant sur l'État membre sur lequel porte l'obligation d'échange est importante. Il doit ainsi identifier :

- le contribuable et le groupe auquel il appartient ;
- les États membres pouvant être concernés **directement et indirectement** ;
- toute personne pouvant être concernée et les États membres de résidence de celles-ci.

Enfin, l'État membre devra transmettre le contenu du *ruling* et, le cas échéant, les critères utilisés pour déterminer la méthode de prix de transfert applicable.

**14** - Si un État membre désire obtenir des informations complémentaires, il pourra recourir à l'article 5 de la directive existante. À ce stade, la Commission ne semble plus devoir être informée.

## 3. Proposition de modification

**15** - Lors de la réunion informelle de l'Ecofin à Riga, fin avril 2015, la proposition de directive aurait fait l'objet d'un accord politique. Il est probable que des modifications soient apportées avant son adoption par le Conseil.

**16** - L'accroissement de la transparence au sein de l'UE doit être salué. Cette initiative, si elle aboutit, devrait inciter les pays membres de l'OCDE, et les autres, à suivre les recommandations formulées par l'Organisation dans son rapport final sur l'action 5 en matière de lutte contre la concurrence fiscale dommageable.

Il faudra encore s'assurer que l'adhésion à ces principes et obligations sera suivie d'effet. Une fois les moyens juridiques en place, les États membres devront y consacrer les ressources (notamment humaines) nécessaires et agir de bonne foi. On peut penser que, cette fois, la Commission européenne s'assurera de la mise en œuvre effective de ces principes.

**17** - On regrettera toutefois l'usage qui pourrait être fait de ces informations. Ceci nous inspire une proposition de modification que nous nous permettons ici de formuler.

On l'a dit, l'objectif de la directive est d'instaurer la transparence dans le domaine des *rulings* afin de lutter contre la concurrence fiscale dommageable et la planification fiscale agressive. Autrement dit, la Commission souhaite la **transparence** mais aussi, à notre avis, le **démantèlement des structures de planification fiscale agressive** s'appuyant sur des *rulings*. Elle aurait en ligne de mire le type de structure décrit, par exemple, dans son document du 28 janvier 2015 intitulé « *Discussion paper – Possible Guidelines for cross-border tax rulings* »<sup>27</sup> afin de parvenir à des systèmes d'imposition transparents et ne favorisant pas certaines entreprises.

Ces objectifs sont donc prospectifs.

19. V. pt 14, c) proposé.

20. Du type de ceux analysés par la Direction générale de la concurrence dans l'affaire ayant donné lieu à la décision *Umicore SA*, V. *Comm. UE, déc. n° 2011/276/UE*, 26 mai 2010, *Aide d'État C 76/03, Umicore SA : JOUE n° L 122*, 11 mai 2011, p. 76 ; *Europe 2011, comm. 273, note L. Idot*.

21. *Staff working document, Technical analysis of focus and scope of the legal proposal Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation, SWD(2015) 60 final*, p. 40 et 48 (ci-après, « SWD »).

22. V. pt 15, al. 1<sup>er</sup> proposé.

23. V. art. 8 bis, § 7 proposé.

24. V. art. 14, § 3 proposé.

25. V. art. 20, § 5 proposé. V. sur la procédure de Comitologie, article 26 de la directive existante.

26. V. art. 21, § 5 proposé.

27. La Commission y décrit des cas de double non-imposition utilisant des *rulings*, e.g. des hybrides.

La directive devrait donc viser l'échange des *rulings* accordés à compter de l'entrée en vigueur de la directive. En revanche, on peut s'interroger sur l'intérêt de prévoir l'échange des *rulings* accordés dans le passé. Il est vrai que ceux-ci produisent encore des effets ce qui, en tant que tel, justifie leur échange au regard de l'objectif de transparence. Les services de la Commission ont écarté l'idée de ne prévoir aucune limite temporelle à cette obligation pour des raisons de proportionnalité entre la charge administrative pour les États membres et les résultats attendus.

On aurait pu penser que la limite temporelle s'inspire des durées de prescription des États membres en matière fiscale : l'échange d'informations permettant aux États membres d'user de leur pouvoir de contrôle des situations dévoilées. Tel n'a pas été le cas. La raison en est que le délai prévu permet de poursuivre un tout autre objectif, qui nous paraît étranger à ceux affichés par la proposition : celui d'**appliquer la législation sur les aides d'État**.

Le délai de dix ans est ainsi clairement lié à celui, identique, prévu en matière d'aide d'État illégale et incompatible durant lequel la Commission peut ordonner le remboursement de l'aide<sup>28</sup>. Le document de travail va même jusqu'à souligner que cet alignement sur le délai en matière d'aide d'État<sup>29</sup> « permettra d'agir [...] sur des manquements potentiels passés »<sup>30</sup>.

Ce lien paraît critiquable eu égard à l'objectif de la directive qui n'est pas de permettre l'application de la législation sur les aides d'État. Si la Commission veut obtenir des informations dans ce domaine, elle devrait, nous semble-t-il, le faire dans le cadre du règlement du 22 mars 1999<sup>31</sup> et non dans le cadre de la mise en œuvre d'une directive poursuivant un autre but. Même si l'on écarte le débat juridique sur la légalité de cette proposition, il ne paraît pas opportun de donner un caractère punitif et rétroactif à l'initiative. L'atteinte à la sécurité juridique serait importante et les conséquences financières porteront sur les entreprises qui devront rembourser les avantages aux premiers fautifs (*i.e.* les États membres ayant octroyé l'aide).

De longue date, partant de l'idée que les responsabilités sont partagées nous plaçons pour que les nouvelles règles du jeu n'aient d'effets que pour l'avenir<sup>32</sup>.

**18** - C'est pourquoi nous proposons de procéder à une mise en œuvre des dispositions du projet de directive par étapes. Les délais et conditions prévus aujourd'hui seraient applicables aux seuls *rulings* octroyés à compter de sa date d'application ou de son entrée en vigueur.

Ce n'est que dans un second temps qu'elle s'appliquerait aux *rulings* octroyés par le passé. Elle s'appliquerait aux seuls *rulings* produisant des effets à la date d'application de la directive (et non de son entrée en vigueur). Mieux, nous suggérons que seuls les *rulings* pro-

duisant des effets au 1<sup>er</sup> janvier 2017 entrent dans le champ d'application de la directive.

Le « pari » de cette proposition est que l'incitation (l'épée de Damoclès ?) que représente le risque de mise en œuvre de la législation sur les aides d'État contraindra les États membres et les entreprises au démantèlement des mesures les plus dommageables et des structures les plus « agressives ». Cette méthode a fait ses preuves : la mise en œuvre du Code de conduite n'a-t-elle pas été favorisée par l'utilisation faite par la Commission de la législation sur les aides d'État<sup>33</sup> ?

Une telle mesure aurait à notre avis plusieurs avantages. Elle préserverait la sécurité juridique et limiterait l'application de la directive amendée aux situations dans lesquelles chacun connaît les règles applicables. Elle pourrait conduire à ce que la directive produise des résultats rapides puisque nombre d'entreprises ou d'États devraient saisir cette occasion pour revoir leurs pratiques passées et repartir sur de nouvelles bases.

Une telle proposition ne va certes pas sans poser un certain nombre de problèmes.

En premier lieu, on pourra critiquer l'utilisation qui serait faite de la législation sur les aides d'État. Nous-mêmes, nous l'avons fait ci-dessus en estimant qu'il n'était pas adéquat d'utiliser la procédure d'échange de *rulings* dans ce cadre.

En deuxième lieu, on doit probablement admettre qu'il existe un risque que les structures ne soient non pas démantelées, mais déplacées en dehors de l'UE (ou peut-être même dissimulées). Néanmoins, ce risque existe déjà en l'état actuel de la proposition.

En troisième lieu, certains pourraient la percevoir comme une sorte d'amnistie. Il ne faut pas perdre de vue que « dans un passé très récent, le point de vue politique des États membres a radicalement changé au regard des [...] *rulings* fiscaux [...] par le passé les *rulings* fiscaux unilatéraux étaient acceptés en tant que mesures de concurrence fiscale »<sup>34</sup>. En d'autres termes, les mentalités ont évolué significativement et rapidement ces dernières années. On relève aussi que dans le cadre du « *Model Instruction* » les États membres ont apparemment pris implicitement le parti de ne procéder qu'à l'échange des *rulings* octroyés à compter de la date d'application de la directive sur l'échange de renseignements soit le 1<sup>er</sup> janvier 2013<sup>35</sup>. Par ailleurs, il n'est pas demandé aux États membres de renoncer à appliquer des « mesures défensives ». Il est vrai qu'ils n'auront pas accès aux *rulings* qui ne produiront plus d'effet à la date d'entrée en vigueur de la directive mais la situation ne serait pas différente de celle d'aujourd'hui et n'oublions pas qu'il est possible, en théorie, aux États de demander ce type d'information aux entreprises<sup>36</sup>.

**MOTS-CLÉS** : Droit de l'Union européenne - Échange automatique et obligatoire d'information - Échange des rescrits et des accords préalables en matière de prix de transfert - Proposition de directive

28. V. en ce sens, SWD, p. 42.

29. Relevons, en passant, que l'on pourrait s'interroger sur le point de savoir si un *ruling* octroyé au-delà du délai de dix ans mais produisant encore des effets ne pourrait pas donner lieu à remboursement pour les seuls avantages octroyés dans ce délai de dix ans.

30. SWD, p. 54, point 6.2.

31. Cons. CE, règl. n° 659/1999, 22 mars 1999 : JOCE n° L 83, 27 mars 1999, p. 1 à 9.

32. V. notamment, E. Raingeard de la Blétière, *Allocution d'ouverture (colloque « Les 15 ans du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises : état des lieux et perspectives »*, Actes de colloque) : Dr. fisc. 20 juin 2013, n° 25, 330.

33. V. *Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises* : Doc. COM (2004) 434 final, 9 févr. 2004, pt 70. La Commission estime que la législation sur les aides d'État a constitué « dans certains cas où les États membres n'avaient pas encore envisagé le démantèlement des mesures dommageables, une incitation supplémentaire à le considérer comme le Code de conduite les y invitait ».

34. V. SWD, p. 5.

35. V. en ce sens, SWD, pt 2.6, § 6.3, p. 42 et pt 3.6, § 6.3, p. 54.

36. V. sur ce point, *Rapp. OCDE soumis à consultation sur l'action 12, « Mandatory disclosure rule »*, 11 mai 2015.