

# *LES AIDES D'ETAT*

## *MATINÉES FISCALES DE L'IFA*

Mai 2015

Emmanuel Raingard de la Blétière  
Maître de conférences Université de Rennes 1  
of Counsel, PwC Société d'avocats

---

# *I. La notion d'aide d'Etat en matière fiscale*

# Qu'est ce qu'une aide d'Etat ?

- **Article 107 TFUE :**

*« sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions »*

- **Critères :**

- la mesure doit conférer un avantage
  - Exonération d'impôt, réduction du taux, réduction de la base imposable etc.
- lequel doit être spécifique
  - A priori le droit fiscal s'applique à tous...
- et être octroyé par un Etat et au moyen de ses ressources
  - En matière fiscale peu de difficulté à l'établir
- le commerce intra-UE et la concurrence doivent être affectés
  - Ceci est présumé

# *Difficultés d'interprétation et risque fiscal*

- La Commission en 2014 a mis en consultation publique un projet de communication relative à la notion d'aide d'Etat
  - Une grande partie se concentre sur des problématiques liées au droit fiscal
- En matière fiscale on peut avoir du mal à définir l'aide d'Etat :
  - La plus grande difficulté tient au critère de « sélectivité »
    - Qu'est-ce qui distingue une mesure générale d'une mesure sélective?
    - Un élément de complexité supplémentaire: la sélectivité peut-être de droit (une certaine taille, région, appartenance à un groupe (?)... ) ou de fait (critères généraux et objectifs mais favorisent un groupe particulier d'entreprises)
  - Peu de jurisprudence
- Ce sont les entreprises qui font les frais de l'insécurité juridique...
  - La sanction de la qualification d'aide d'Etat pour une mesure mise en œuvre sans notification préalable est généralement la récupération de l'aide auprès des entreprises
  - La « prescription » est alors de 10 ans

# *Tentative de clarification de la notion d'avantage sélectif...*

- Comment déterminer s'il y a un avantage ?
  - En « identifiant un cadre de référence » et en vérifiant si la mesure examinée s'en écarte ou non
    - E.g., en matière d'IS, il s'agit généralement du système de droit commun
- Dès lors, toute dérogation à ce cadre de référence est une aide d'Etat ?
  - Non !
    - Il faut d'abord vérifier si l'avantage est sélectif, c'est-à-dire si seules certaines entreprises sont avantagées par rapport à d'autres qui seraient dans des situations « juridique et factuelle » comparables au regard de l'objectif intrinsèque du système
- Dès lors, toute dérogation à ce cadre de référence avantageant une société par rapport à une autre qui lui est comparable au regard de l'objectif intrinsèque poursuivi par le système fiscal est une mesure sélective caractérisant une aide d'Etat ?
  - Non ! Il s'agit d'une mesure « a priori sélective »

## *Tentative de clarification de la notion d'avantage spécifique...*

- Or, une mesure *a priori* sélective peut être justifiée par « la nature ou l'économie du système »
  - ✓ « C'est le cas lorsqu'une mesure découle directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence ou résulte de mécanismes inhérent au système nécessaire à son fonctionnement et à son efficacité »
  - ✓ e.g. principe de neutralité fiscale, élimination de la double imposition...
- Donc toute dérogation à un cadre de référence avantageant une société par rapport à une autre qui lui est en tout point comparable au regard de l'objectif intrinsèque poursuivi par le système fiscal est une mesure sélective si elle n'est pas justifiée par la nature ou l'économie du système ?
  - Oui... jusqu'à présent !

# *Tentative de clarification de la notion d'avantage spécifique...*

- **Affaires du goodwill espagnol :**

- Une société procédant à l'acquisition d'une part du capital représentant plus de 5% d'une société étrangère (régime non applicable dans une situation interne) peut amortir le « goodwill financier »
  - Commission européenne : il s'agit d'une aide d'Etat mais le principe de confiance légitime s'oppose à la récupération de l'aide
  - Recours en annulation contre la décision devant le TUE :
    - Pour l'un des requérants il n'y a pas d'aide d'Etat
    - Pour l'autre il n'y a pas de confiance légitime
- Tribunal de l'UE (T-219/10) : la sélectivité fait défaut:
- la mesure est potentiellement accessible à tous
  - absence d'identification d'une catégorie privilégiée (c'est-à-dire un groupe d'entreprise partageant des propriétés qui leurs sont propres)

→ La Commission fait appel de la décision (en cours)

# *Tentative de clarification de la notion d'avantage spécifique...*

- **Affaire du goodwill autrichien :**

- Une société procédant à l'acquisition d'une autre société autrichienne peut amortir le « goodwill financier », en revanche le régime n'est pas applicable dans une situation transfrontalière
  - Contribuable : la mesure enfreint la liberté d'établissement
  - Cour administrative autrichienne : questions préjudicielles
    - ✓ Y a-t-il une entrave à la sortie incompatible avec le droit de l'UE ?
    - ✓ Y a-t-il une aide d'Etat ?
  - AG Kokott (C-66/14) : le critère de sélectivité n'est pas rempli  
« il convient de manier avec précaution le critère de la sélectivité d'une disposition nationale. Si la disposition ne concerne ni un ou plusieurs secteurs identifiables individuellement, susceptibles d'être délimités d'après leur activité économique, ni des entreprises identifiables individuellement, comme le requiert le libellé de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, alors, a priori, il est impossible de considérer qu'elle est sélective. »

## *II. Les « patent boxes »*

---

## ***III. Directive sur l'échange d'informations, les « rulings » et les aides d'Etat***

III.1 La proposition de modification de la directive (COM(2015) 136 final) et les rulings

III.2 Les rulings et les aides d'Etat

---

## *III.1 La proposition de directive*

- Proposition d'amendement de la directive sur l'échange d'informations (2011/16/UE) afin de la rendre effective en matière d'échange des « rulings »
  - NB : la directive de 2011 le prévoyait déjà
- Vise à accroître la transparence et probablement à permettre le démantèlement des structures « agressives » fondées sur des pratiques fiscales dommageables
- Les « rulings » ont « mauvaise presse »
  - Leur utilisation en tant qu'instrument permettant de contribuer à la sécurité juridique est reléguée au second plan

## *III. 1 La proposition de directive*

- Définition des « rulings »
  - “La décision fiscale anticipée en matière transfrontière” :
    - 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.
  - “L'accord préalable en matière de prix de transfert”
    - 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 »
- Définition des opérations « transfrontières »
  - Cas dans lesquels les parties à l'opération (ou à la série d'opérations) ne sont pas toutes résidentes dans l'Etat 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 Etat membre. Les opérations intra-entreprises (e.g. entre le siège et l'établissement stable) semblent couvertes.
- Précisions :
  - Les rulings doivent être délivrés avant l'opération : exclusion des « accords transactionnel »?
  - Le champ d'application ne semble pas limité aux rulings visant les seules situations intra-UE

---

## *III. 1 La proposition de directive*

- Champ d'application dans le temps :
  - Les "nouveaux rulings" octroyés par un EM
  - Les rulings produisant encore des effets à la date d'entrée en vigueur de la directive et délivrés au cours des dix dernières années
- « Destinataires » de l'échange :
  - tous les Etats membres
  - la Commission européenne
- Informations à échanger :
  - l'EM doit identifier :
    - ✓ le contribuable et le groupe auquel il appartient ;
    - ✓ les Etats membres pouvant être concernés directement et indirectement ;
    - ✓ toute personne pouvant être concernée et les Etats membres de résidence de celles-ci.
  - et l'EM doit transmettre le contenu du ruling et, le cas échéant, les critères utilisés pour déterminer la méthode de prix de transfert applicable.

---

## *III. 1 La proposition de directive et les aides d'Etat*

- La directive prévoit un échange des rulings octroyés au cours des dix dernières années :
  - Même période que la période de récupération des aides d'Etat
  - L'alignement« permettra [par le biais de cette législation] d'agir [...] sur des manquements potentiels passés »
- La Commission européenne est destinataire de l'échange

---

## *III. 2 Les rulings et les aides d'Etat*

- L'exercice de pouvoir discrétionnaire par les administrations fiscales est sous surveillance
- 17 décembre 2014 : demande à tous les EMS de fournir des informations sur la pratique des rulings (IP/14/2742)
  - **Mai 2015** : Rappel à l'ordre adressé à la Pologne, l'Estonie et la République tchèque par la Commissaire Vestager

---

## *III. 2 Les rulings et les aides d'Etat*

- Procédure à l'encontre d'Etats membres pour des rulings « identifiés »
  - 11 juin 2014 : 3 procédures d'enquête formelles ont été ouvertes contre le Luxembourg (SA.38375), les Pays-Bas (SA.38374) et l'Irlande (SA.38373) :
    - Objet : vérifier que des APA ne constituaient pas des aides d'Etat
  - 1 Octobre 2014 : extension de la procédure à l'encontre de Gibraltar concernant son système de ruling (SA.34914)
  - 7 octobre 2014 : nouvelle procédure d'enquête formelle ouverte à l'encontre du Luxembourg pour un APA (SA.38944)
  - 2 février 2015: procédure d'enquête ouverte contre la Belgique sur le régime d' « excess profits » (SA.37667)

***MERCI DE VOTRE ATTENTION!***

Emmanuel Raingeard de la Blétière

Maître de conférences

Avocat - of Counsel

PwC Société d'Avocats

[emmanuel.raingeard@pwcavocats.com](mailto:emmanuel.raingeard@pwcavocats.com)



---

Avertissement :

Cette publication diffuse des informations fiscales, juridiques ou sociales à caractère général. Cette publication ne peut se substituer à des recommandations ou à des conseils de nature fiscale, juridique ou sociale. Les informations contenues dans cette publication ne constituent en aucune manière un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité des auteurs et / ou de PwC Société d'Avocats. Cette publication est la propriété de PwC Société d'Avocats. Toute reproduction et / ou diffusion, en tout ou partie, par quelque moyen que ce soit est interdite sans autorisation préalable.

© 2015 PwC Société d'Avocats est membre de PricewaterhouseCoopers International Ltd, société de droit anglais. PwC est la marque sous laquelle les entités membres de PricewaterhouseCoopers International Ltd rendent leurs services professionnels et peut également faire référence à l'une ou plusieurs des entités membres de PricewaterhouseCoopers International Ltd dont chacune est une entité juridique distincte et indépendante.