

Les aides d'Etat fiscales en droit européen

Analyse du régime existant et application aux excess profit ruling belge

Mémoire réalisé par

Damiano Del Balso

Promoteur(s)

Edoardo Traversa

Année académique 2014-2015

Master complémentaire en droit fiscal



Le plagiat entraîne l'application des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens de l'UCL.

Il y a lieu d'entendre par « plagiat », l'utilisation des idées et énonciations d'un tiers, fussent-elles paraphrasées et quelle qu'en soit l'ampleur, sans que leur source ne soit mentionnée explicitement et distinctement à l'endroit exact de l'utilisation.

La reproduction littérale du passage d'une oeuvre, même non soumise à droit d'auteur, requiert que l'extrait soit placé entre guillemets et que la citation soit immédiatement suivie de la référence exacte à la source consultée.*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

Table des matières

Remerciements.....	5
Introduction	6
Titre I. Le régime des aides d'Etat au sein de l'Union européenne	8
Chapitre 1. La compétence fiscale de l'Union européenne.....	8
Chapitre 2. La procédure en matière d'aides d'Etat.....	10
Section 1 : L'aide d'Etat est antérieure aux Traités	10
Section 2 : L'Etat cherche à modifier une aide existante ou à en instituer une nouvelle.....	11
Chapitre 3. Le concept d'aide d'Etat en droit de l'Union européenne.....	12
Section 1 : Le concept d'avantage	12
Section 2 : L'origine étatique de l'aide	14
Section 3 : La sélectivité	16
Section 4 : L'entrave au commerce.....	33
Section 5 : Les justifications possibles	35
Chapitre 4 : Les conséquences de la qualification comme aide d'Etat	36
Titre II. Les excess profit rulings au regard du régime européen des aides d'Etat.....	40
Chapitre 1 : Le régime des excess profit rulings en droit belge.....	41
Chapitre 2 : L'avantage.....	43
Chapitre 3 : L'origine étatique de l'aide	43
Chapitre 4 : La sélectivité	44
Chapitre 5 : L'Entrave au commerce	45
Chapitre 6 : Conclusion.....	46
Conclusion	47
Bibliographie.....	49
Législation.....	49
Internationale.....	49
Nationale	49
Doctrine.....	49
Jurisprudence.....	52

Cour.....	52
Tribunal	54
Décision de la Commission.....	55
Décision des administrations nationales	55
Conclusions des avocat généraux.....	55

Remerciements

Comme tout travail de fin d'étude, ce mémoire n'aurait pas vu le jour sans l'aide d'un promoteur pour l'orienter. Je tiens donc à remercier en premier lieu le professeur Edoardo Traversa pour avoir assumé ce rôle. En deuxième lieu, je tiens à remercier mes parents, d'abord mon père pour m'avoir montré dès mon enfance l'importance de l'Union et pour l'optimisme dont il fait preuve à l'égard de la construction européenne, ensuite ma mère pour le soutien constant qu'elle m'a apporté au cours de mes années d'études universitaires et durant toute ma scolarité.

Je remercie également tous mes professeurs de droit européen et particulièrement le professeur Melchior Wathelet qui m'a tellement bien enseigné le droit européen qu'il m'a convaincu d'en faire mon choix de carrière.

Je tiens aussi à adresser des remerciements tout particulier au professeur Adriano Di Pietro et à tous les membres de la Scuola Europea di Alti Studi Tributari pour l'accueil chaleureux qu'ils m'ont réservé lors de mon séjour à Bologne, et leur enthousiasme vis-à-vis de la fiscalité européenne. De manière plus générale, j'aimerais remercier tous mes professeurs de droit fiscal, italien et belge, pour leur qualité de pédagogue et leur passion pour cette matière. Tous ensemble, ils ont contribué à créer chez moi un vif intérêt pour cette matière et m'ont prouvé que fiscalité et droit européen pouvaient constituer une combinaison fascinante.

En dernier lieu, je tiens à remercier chaque personne qui m'a aidé, de près ou de loin, dans la rédaction de ce mémoire.

Introduction

Les aides d'Etat forment l'un des moyens les plus connus et les plus anciens par lequel les Etats ont cherché à valoriser leur économie au détriment de celle de leur voisin. Véritables outils de guerre économique, elles ont fait l'objet de nombreuses discussions dès les prémises du GATT et de l'Organisation Mondiale du Commerce qui désirait à tout prix faciliter les échanges entre Etats membres et notamment en éliminant les subsides à l'exportation qui nuisent à l'économie mondiale et au libre-échange.

Union économique par excellence, l'Union européenne ne pouvait pas passer à côté du danger que représentaient les aides d'Etats pour le bon fonctionnement du marché intérieur. C'est ainsi qu'elle consacrait, dès la signature du Traité CECA, l'interdiction de toutes aides octroyées par un Etat qui pourrait nuire aux échanges entre Etats membres. Si cette interdiction et les règles qui en découlent n'ont pas beaucoup changé dans leur formulation depuis 1952, les formes d'aides se sont quant à elles diversifiées et parmi elles, les aides d'Etat fiscales sont devenues l'une des formes préférées des Etats membres, composant à elles seules 42% du montant total des aides accordées en 2009 dans les 27 Etats membres.

Devant cette prolifération, l'application des règles relatives aux aides d'Etat à cette forme particulière d'aide semblait évidente et même nécessaire pour maintenir une saine concurrence entre Etats membres. Tel a d'ailleurs toujours été la position de la Cour de justice depuis l'aube de sa jurisprudence et l'arrêt *Textile Italien*. Reste tout de même que la fiscalité a toujours été l'une des compétences les plus démonstratives de la souveraineté nationale, et ce faisant faisait et fait toujours l'objet d'une jalousie toute particulière de la part des Etats. C'est pour ces raisons qu'une partie des auteurs sont restés sceptiques, même après les premiers arrêts de la Cour, sur la possibilité d'appliquer le régime des aides d'Etat aux aides d'Etat à caractère fiscal.

La Commission elle-même a longtemps été réfractaire à cette application et ce jusqu'à la fin des années 1990 et le rapport du commissaire européen à la concurrence, Mario Monti, sur la concurrence fiscale dommageable entre Etats membres. Il est devenu évident à partir de ce moment-là que l'harmonisation des règles de circulation et de concurrence ne seraient pas suffisantes à l'accomplissement du marché intérieur si elles ne concernaient pas aussi l'un des domaines les plus emblématiques de la concurrence entre Etats membres : la concurrence fiscale.

C'est ainsi que dès l'année 1998, la Commission a entrepris une large analyse des systèmes fiscaux existant au sein de l'Union européenne afin de déterminer si ceux-ci étaient constitutifs ou non d'une aide d'Etat condamnable selon les Traités. Ce vaste chantier alla de pair avec la publication des communications de la Commission sur le régime applicable aux aides d'Etat à caractère fiscal qui restent encore aujourd'hui l'un des instruments essentiels pour toute personne amenée à se pencher sur la problématique des aides d'Etat.

En 2014, l'affaire Luxembourg Leaks (ou « Luxleaks ») et les révélations qui en découlent ont créés un nouveau bouleversement dans l'application du régime des aides d'Etat à caractère fiscal. La publication de centaines de décisions de l'administration luxembourgeoise accordant des régimes de faveurs à des entreprises multinationales a amené la Commission à se pencher plus en détail sur les régimes de décisions anticipées (aussi appelée « rulings ») existant au sein des Etats membres de l'Union.

C'est ainsi qu'elle annonçait, dès février 2015, la mise sous étude du régime des décisions anticipées sur bénéfices excédentaires (ou « excess profit ruling ») existant en Belgique.

Ce travail cherchera dès lors à reprendre et analyser les développements qu'ont connu le régime des aides d'Etat à caractère fiscal de sa création jusqu'à aujourd'hui avant de chercher à apporter, dans un deuxième temps, une réponse à la compatibilité de ce système de bénéfices excédentaires au regard du régime des aides d'Etats en droit européen.

Titre I. Le régime des aides d'Etat au sein de l'Union européenne

Chapitre 1. La compétence fiscale de l'Union européenne

Avant d'entrer dans le régime des aides d'Etat, il nous importe d'abord de revenir sur l'origine des compétences européennes en matière de fiscalité.

L'Union européenne, contrairement aux Etats ne possède pas la souveraineté. Ce faisant, elle est soumise au principe d'attribution de compétences¹. Ce principe implique que l'Union n'est compétente que pour les matières et dans les limites qui sont prévues par les Traités. Il est donc important de vérifier que l'Union possède bien, dans un premier temps une compétence en matière de fiscalité et dans un second, une compétence en matière d'aide d'Etat. Sans aucune disposition allant dans ce sens, les Etats membres resteraient pleinement souverains en la matière et seraient donc libres de faire ce que bon leur semble.

En matière de fiscalité, l'article 114 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (« TFUE ») prévoit que *« le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire et après consultation du Comité économique et social, arrêtent les mesures relatives au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont pour objet l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur »*. Cet article qui contient la compétence générale de l'Union pour adopter les actes nécessaires au bon fonctionnement du marché intérieur aurait normalement pu être utilisé par l'Union pour réglementer en matière fiscale. Malheureusement, le second paragraphe de l'article 114 prévoit explicitement que cette compétence *« ne s'applique pas aux dispositions fiscales »*.

De ce fait, la compétence de l'Union est à trouver dans un autre article du traité : l'article 115 TFUE. Celui-ci permet au Conseil, statuant à l'unanimité, d'adopter *« des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur »*. Cet article ne reprenant pas l'exception pour la matière fiscale prévue à l'article 114, il constitue de ce fait une base d'habilitation valable pour l'Union et sert donc de base à sa compétence dans cette matière.

Puisque nous avons abordé la compétence de l'Union en matière fiscale, il nous reste encore à déterminer si celle-ci possède aussi une compétence en matière d'aides d'Etat. La réponse est ici plus simple à apporter puisque le chapitre premier, section 2 du TFUE traite des aides accordées par les Etats.

A ce titre, l'article 107 déclare comme *« incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions »*.

¹ Art. 5 §§1 et 2 TFUE

Cet article constitue la disposition centrale de la compétence européenne en matière d'aides d'Etat. Il contient deux choses fondamentales, premièrement l'interdiction générale de toutes aides d'Etat qui affectent le marché intérieur et deuxièmement, les éléments constitutifs d'une aide d'Etat².

Plusieurs auteurs ont contesté l'application de l'article 107 TFUE aux aides d'Etats à caractère fiscal au motif que ce domaine relèverait de la seule souveraineté étatique³. Cependant, cette position a été rapidement rejetée par la Cour de justice qui considère que « *ni le caractère fiscal ni le but social éventuels de la mesure litigieuse ne suffisent à la mettre à l'abri de la règle de l'article 92* » (devenu 107 TFUE)⁴. Cette position nous semble d'autant plus logique qu'au vu des raisonnements qui précèdent, nous avons pu constater que l'Union européenne possède bel et bien une compétence, même limitée, en matière fiscale.

De cet article, on peut retirer quatre éléments constitutifs d'une aide d'Etat. D'abord, celle-ci est une aide, c'est-à-dire un avantage octroyé à quelqu'un. Cette aide doit par la suite être accordée par les Etats ou au moyen des ressources de l'Etat et ce sous quelque forme que ce soit (l'on parle aussi « d'origine étatique » de l'aide⁵). Il est nécessaire aussi que cette aide menace ou fausse la concurrence au sein de l'Union et enfin, l'aide ne doit être accordée qu'à certaines entreprises ou productions⁶. C'est ce que l'on nomme, la sélectivité de l'aide.

Nous reviendrons plus en détail dans le chapitre trois sur les différents éléments de cette définition, pour le moment nous concluons ce premier chapitre dédié aux compétences de l'Union en introduisant les articles 108 et 109 TFUE.

L'article 108 contient les règles de procédures relatives aux aides d'Etat. Il met la Commission au centre du régime avec la mission d'examiner les régimes d'aides existant au sein des Etats membres. Il impose aussi aux Etats d'informer la Commission de toute nouvelle aide qu'ils désireraient instituer.

Enfin l'article 109 permet au Conseil, sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen, de prendre tous les règlements utiles en vue de l'application des articles 107 et 108.

²La jurisprudence européenne considère depuis toujours que cet article interdit toute forme d'aide, y compris les aides d'Etat fiscales, voir à ce titre C.J.C.E., 23 février 1961 (De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contre Haute Autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier), C-30/59, *Rec.*, 1961, p. 3 et C.J.C.E., 2 juillet 1974 (République italienne contre Commission des Communautés européennes), C-173/73, *Rec.*, 1974, p. 709

³A. MAITROT DE LA MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, Paris, L.G.D.J., 2005, p. 87

⁴C.J.C.E., 2 juillet 1974 (République italienne contre Commission des Communautés européennes), C-173/73, *Rec.*, 1974, p. 709 et C.J.C.E., 22 mars 1977 (Steinike & Weinlig contre République fédérale d'Allemagne), C-78/76, *Rec.* 1977, p. 595 in T. BRUYNINCKX, « Enkele bemerkingen betreffende het fiscaal gelijkheidsbeginsel in staatssteunzaken naar aanleiding van het arrest Koninklijke Friesland Foods », *T.F.R.*, 2008, p. 4

⁵M. MEROLA et L. CAPPELLETTI, « Une analyse des derniers développements en matière d'aides fiscales et de sélectivité régionale dans le cadre des tendances actuelles du contrôle des aides d'Etat », in *Fiscalité européenne: actualités et points sensibles*, Louvain-la-neuve, Anthemis, 2009, p. 91

⁶M. S. RYDELSKI, « Distinction between state aid and general tax measures », *EC Tax*, 2010, p. 150

Chapitre 2. La procédure en matière d'aides d'Etat

Avant d'analyser en détail le régime de l'interdiction des aides d'Etat prévue à l'article 107 TFUE, nous allons rapidement passer en revue la procédure en la matière qui diffère quelque peu des procédures judiciaires classiques que l'on peut retrouver au niveau européen.

Pour ce faire, deux situations sont à distinguer : celle dans laquelle l'aide d'Etat est préexistante aux Traités européens et celle où l'Etat cherche à instituer une nouvelle aide, voire à modifier une aide existante, après l'entrée en vigueur des Traités.

Section 1 : L'aide d'Etat est antérieure aux Traités

Dans cette hypothèse, l'article 108, alinéa 1 impose à la Commission « *de procéder avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces États.* ». Les Etats membres sont donc adjoints à la procédure mais c'est bel et bien la Commission qui est au centre du régime, avec la charge d'évaluer de manière continue les régimes d'aides d'Etat existant au sein de l'Union. Cette dernière a en outre la possibilité de proposer aux Etats « *les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché intérieur* »⁷.

Suite à ce premier examen, la Commission peut arriver à deux conclusions :

- soit l'aide d'Etat est conforme avec le marché intérieur et dans ce cas, la procédure prend fin
- soit la Commission estime celle-ci contraire et engage la procédure prévue à l'article 108, alinéa 2 du Traité.

Dans cette deuxième hypothèse, la Commission reçoit alors le pouvoir de décider en première instance de la compatibilité de l'aide. Elle statuera, après avoir invité l'Etat concerné à faire valoir ses observations, sur la validité de l'aide. Dans l'hypothèse où elle estime l'aide toujours contraire au marché intérieur, la Commission peut demander à l'Etat de supprimer ou de modifier celle-ci.

Si l'Etat membre refuse d'exécuter la décision de la Commission, celle-ci, ou tout autre Etat intéressé, peut porter l'affaire directement devant la Cour de justice sous la forme d'un recours en annulation contre la décision de la Commission⁸. La décision de la Cour est définitive et ne peut plus faire l'objet d'un appel.

⁷M. MEROLA et L. CAPPELLETTI, *op.cit.*, p. 86

⁸Pour les règles relatives à l'introduction d'un tel recours, nous renvoyons à M. WATHELET et J. WILDEMEERSCH, *Contentieux européen*, II Ed., Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 221-265

Notons que l'article 108, alinéa 2, paragraphes 3 et 4, permet au Conseil de mettre fin à la procédure en statuant à l'unanimité sur demande d'un Etat membre. Le Conseil établira que l'aide en question doit être considérée comme compatible avec les Traités pour autant qu'elle soit justifiée par des circonstances exceptionnelles. Aux fins de l'adoption de cette décision, le Conseil dispose d'un délai de trois mois maximum pour se prononcer, pendant lequel la procédure devant la Commission ou la Cour est suspendue.

Section 2 : L'Etat cherche à modifier une aide existante ou à en instituer une nouvelle

Dans cette deuxième hypothèse, l'article 108, alinéa 3 TFUE oblige les Etats membres à notifier à la Commission tout projet visant à introduire de nouvelles aides ou à modifier les aides existantes. L'article précise que la Commission doit en être informée « *en temps utile pour présenter ses observations* ».

Cette notification est extrêmement importante puisqu'elle influera ou non sur le remboursement de l'aide dans l'hypothèse où elle serait jugée contraire au marché intérieur. Si l'aide a été notifiée, l'Etat ne devra pas demander le remboursement de celle-ci à ceux qui en ont bénéficié, quand bien même cette aide est contraire au bon fonctionnement du marché intérieur. Au contraire, si l'Etat n'a pas notifié son projet d'aide d'Etat, il aura alors l'obligation de demander le remboursement de l'intégralité de l'aide à ses bénéficiaires⁹. Nous reviendrons plus tard, dans le chapitre qui y sera consacré, sur ce que la Cour et la Commission entendent par remboursement de l'intégralité de l'aide (voy. Infra « Les conséquences de la qualification d'aide d'Etat »).

Après cette notification, la Commission statuera sur la conformité ou non de cette aide avec les règles du marché intérieur. Si elle l'estime contraire, elle pourra alors engager la procédure de l'article 108, alinéa 2 que nous venons d'analyser (voy. *Supra* « L'aide d'Etat est antérieure aux Traités »).

Enfin les articles 109 TFUE et 108, alinéa 4 permettent au Conseil de déroger à ces deux procédures en établissant des catégories d'aides d'Etat exemptées de notification ou de contrôle. L'article 109 *in fine* permet aussi au Conseil d'adopter dans un règlement les modalités de notification à la Commission¹⁰.

⁹P.ROSSI-MACCANICO, « Community practice in the application of state aid rules to direct business tax measures », *in Fiscalité européenne: actualités et points sensibles*, Louvain-la-neuve, Anthemis, 2009, p. 66 ; voir à titre d'exemple C.J.C.E., 17 juin 1999 (Royaume de Belgique contre Commission des Communautés européennes), C-75/97, *Rec.*, 1999, p. 3671

¹⁰Voir à titre d'exemple le Règlement (CE) n°800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), *J.O.U.E.*, L 214, du 9 août 2008, p. 3 *in* S. STEVENS, « Tax aid to public and social enterprises: a collision between competition and public policy », *EC Tax*, 2014, pp. 167-168

Chapitre 3. Le concept d'aide d'Etat en droit de l'Union européenne

Comme nous l'avons déjà dit, la base de la définition d'une aide d'Etat se trouve dans l'article 107, alinéa 1 TFUE qui nous donne les quatre éléments constitutifs d'une aide d'Etat contraire au marché intérieur. Il faut qu'il s'agisse d'un avantage, financé par les ressources de l'Etat, sélectif et qui entrave la concurrence.

Section 1 : Le concept d'avantage

L'article 107, alinéa 1 ne donne pas de précisions concernant le concept d'avantage, il se contente de parler d'« aide ». La notion reste cependant fort vague car une aide peut prendre différentes formes. Il importe alors de se référer à la jurisprudence de la Cour et aux décisions de la Commission pour déterminer les éléments qui peuvent constituer un avantage dans le cadre d'une aide d'Etat. Dans ces arrêts, la Cour a estimé qu'il y avait avantage lorsque celui-ci était accordé sans aucune contrepartie équitable¹¹.

A ce titre, la Commission a adopté une interprétation large de la notion d'avantage¹². Elle considère comme un avantage tout ce qui permet à l'entreprise d'avoir une meilleure situation économique. Tant pour la Cour que pour la Commission, l'élément central pour déterminer l'existence d'un avantage est l'effet de la mesure en cause et non ses objectifs ou la forme qu'elle prend¹³. La Commission refuse cependant d'analyser l'avantage du point de vue de ses effets positifs pour l'Etat. Celui-ci pourrait en effet arguer que la mesure fiscale en cause, bien que constitutive d'un avantage, incite des entreprises étrangères à s'établir sur son territoire, et ce faisant augmente ses recettes. Cette situation est à mettre en lien avec la condition de financement par les ressources de l'Etat puisque l'aide en question pourrait augmenter ces ressources et non les diminuer. Cependant, tant la Cour que la Commission refusent cette interprétation et estiment l'aide contraire dès lors qu'elle avantage une entreprise¹⁴.

L'avantage peut aussi prendre différentes formes, il peut s'agir de prestations positives comme des subsides qui seraient octroyés à certains secteurs. Ce type d'avantage était d'ailleurs très présent dans le passé et le meilleur exemple en sont les subsides à l'exportation. La Cour a cependant précisé très tôt dans sa jurisprudence que l'« aide » était une notion plus large que les subsides¹⁵. L'avantage peut aussi être une

¹¹A. MAITROT DE LA MOTTE, op.cit., p. 87

¹²Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.U.E.*, C-684, du 10 décembre 1998, p. 3

¹³J.P. KEPPELNE, « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat », *J.D.E.*, 2000, p. 26

¹⁴C. MICHEAU, *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité. Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles, Larcier, 2013, p.69

¹⁵C.J.C.E., 23 février 1961 (De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contre Haute Autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier), C-30/59, *Rec.*, 1961, p. 3

prestation négative, autrement dit une réduction de charges¹⁶. Ainsi en va-t-il des exonérations d'impôt ou des délais de paiement dont nous parlions. Le concept d'avantage est donc très large et couvre presque la totalité des moyens dont dispose un Etat pour aider son économie¹⁷.

Outre ces différentes formes, l'avantage peut aussi être direct ou indirect. Un avantage direct est celui dont les bénéfices sont directement octroyés à l'entreprise qui est visée. Tel est le cas des subsides ou des exonérations d'impôts pour la recherche et le développement. L'avantage indirect consiste lui à accorder aux investisseurs d'une entreprise un avantage qui se répercutera indirectement sur le bien-être de l'entreprise. En effet, si l'on accorde un avantage aux investisseurs d'une entreprise, par exemple une entreprise nationalisée, les chances que de nouvelles personnes désirent investir dans celle-ci augmenteront. De ce fait, l'entreprise pourra lever des fonds plus aisément et se retrouver dans une meilleure situation que ses concurrents. Cette position a d'ailleurs été soutenue par la Cour de Justice dans plusieurs arrêts¹⁸.

Enfin, en dernier lieu l'avantage doit être accordé à une entreprise. A ce titre ne doivent normalement être vérifiés que les avantages aux entités juridiques qui répondent à cette qualification. Cependant, la Cour comme la Commission ont une interprétation large de la notion d'entreprise.

Ainsi comme nous venons de le voir, la Commission a déjà condamné des aides aux particuliers qui constituaient dans les faits des avantages indirects aux entreprises.

Dans le même sens, les associations sans but lucratif (ci-après « ASBL ») et autres fondations ne sont normalement pas considérées comme des entreprises puisqu'elles ne possèdent pas le but de lucre¹⁹. Les subsides accordés à ces associations ne peuvent donc entrer dans la catégorie des aides d'Etat. Cependant, dans une affaire *fondazione cassa di Risparmio*²⁰, la Cour a considéré que même si une ASBL n'est pas assujettie à l'impôt des sociétés, elle doit quand même être considérée comme une entreprise, dès lors que dans les faits elle agit comme tel. Un subside accordé à une association qui se comporterait comme une entreprise est donc à proscrire de la même manière qu'un subside accordé à n'importe quelle entreprise.

Cette position est somme toute en parfaite accord avec la manière dont la Cour évalue l'existence de l'avantage. Selon elle, il importe pour se faire de se référer aux effets de la mesure

¹⁶C.J.C.E., 17 novembre 2009 (Presidente del Consiglio dei Ministri contre Regione Sardegna), C-169/08, *Rec.*, 2009, p. 10821 où la Cour a jugé qu'un non-assujettissement à une taxe était constitutif d'une aide d'Etat.

¹⁷C.J.C.E., 20 novembre 2003 (Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contre GEMO SA), C-126/01, *Rec.*, 2003, p. 13769, §28

¹⁸C.J.C.E., 19 septembre 2000 (République fédérale d'Allemagne contre Commission des Communautés européennes), C-156/98, *Rec.*, 2000, p. 6857 ; T.P.I.C.E., 18 janvier 2005 (Confédération nationale du Crédit mutuel contre Commission des Communautés européennes), T-93/02, *Rec.*, II, 2005, p. 143 ; T.P.I.C.E., 4 mars 2009 (Associazione italiana del risparmio gestito et Fineco Asset Management SpA contre Commission des Communautés européennes), T-445/05, *Rec.*, II, 2009, p. 289

¹⁹ Pour une analyse du régime des aides d'Etat appliqué aux ASBL voir S. STEVENS, « Tax aid to public and social enterprises: a collision between competition and public policy », *EC Tax*, 2014, pp. 149-170

²⁰C.J.C.E., 10 janvier 2006 (Ministero dell'Economia e delle Finanze contre Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato et Cassa di Risparmio di San Miniato SpA), C-222/04, *Rec.*, 2006, p. 289

Section 2 : L'origine étatique de l'aide

Le concept d'aide d'Etat implique de par sa terminologie que l'aide soit accordée par l'Etat et financée par celui-ci. Cette affirmation qui peut paraître simple à première vue appelle cependant plusieurs développements sur la notion d'Etat et d'imputabilité. La question du financement joue quant à elle un rôle mineur pour les aides d'Etat à caractère fiscal, en effet une mesure fiscale présuppose toujours par sa nature un transfert des ressources de l'Etat²¹.

En ce qui concerne l'Etat, celui-ci est interprété au sens le plus large possible par la jurisprudence européenne. L'Union ne se soucie guère des divisions nationales et considère comme Etat tant l'Etat central que ses entités décentralisées comme les communes, voire même les entités fédérales comme les régions en Belgique²². Que l'aide soit accordée par le gouvernement fédéral belge, une région ou même une commune est donc indifférent au niveau européen. Seul répond devant l'Union européenne, l'Etat et non ses entités²³.

Reste encore à savoir à quel moment une aide peut être considérée comme imputable à l'Etat. Tel est évidemment le cas lorsque c'est l'Etat lui-même qui octroie l'aide à une entreprise mais aussi lorsque l'aide est instituée à travers un organisme public ou privé. Cette position a été élaborée par la Cour dans un arrêt *Gemo*²⁴. Dans cette affaire, la France avait institué une taxe due par toute personne qui effectuait des ventes au détail de viande. Le montant de la taxe était calculé sur les achats en viande de ces vendeurs et finançait un fond pour la collecte et l'élimination de cadavres d'animaux et de déchets d'abattoirs. Ce fond était lui géré par un organisme public, le « centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles ».

Cet organisme avait l'obligation, selon la loi française, de distribuer les ressources de ce fonds à des entreprises privées qui étaient désignées par les préfets pour effectuer les activités d'équarrissage²⁵, en application de la réglementation sur les marchés publics.

Gemo quant à elle est une surface qui commercialise de la viande au détail, et est de ce fait soumise à la taxe française sur la vente de viande au détail. Estimant celle-ci contraire à la réglementation européenne en matière d'aide d'Etat, elle va contester la validité de cette taxe au regard du droit européen et exiger le remboursement de celle-ci à l'Etat français.

²¹ E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 394

²² C.J.C.E., 6 septembre 2006 (République portugaise contre Commission des Communautés européennes), C-88/03, *Rec.*, 2006, p. 7115

²³ C. MICHEAU, *op. cit.*, p.68 ; M. MEROLA et L. CAPPELLETTI, *op.cit.*, p. 95, voir aussi C.J.C.E., 14 octobre 1987 (République fédérale d'Allemagne contre Commission des Communautés européennes), C-248/84, *Rec.*, 1987, p. 4013

²⁴ C.J.C.E., 20 novembre 2003 (Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contre GEMO SA), C-126/01, *Rec.*, 2003, p. 13769 ; voir aussi C.J.C.E., 15 juillet 2004 (Pearle BV, Hans Prijs Optiek Franchise BV et Rinck Opticiens BV contre Hoofdbedrijfshap Ambachten), C-345/02, *Rec.*, 2004, p. 7139

²⁵ L'équarrissage est l'activité de collecte et d'élimination des cadavres d'animaux

L'affaire finit par arriver devant la Cour de justice par le biais d'une question préjudicielle. Celle-ci va décider qu'en l'espèce il y a bien une aide d'Etat accordée par le gouvernement français. Le fait que celle-ci est accordée par un organisme public ne change en rien son imputabilité à l'Etat puisque c'est ce dernier qui a institué le régime, ne permettant pas de choix à l'organisme en question. La Cour ajoute encore que le fait que l'activité soit exercée par des entreprises privées est lui aussi indifférent puisqu'une fois encore, le régime est institué par l'Etat. Le critère déterminant en la matière est donc de savoir si l'Etat a exercé une influence dominante sur l'organisme quant à la décision d'octroi de l'aide²⁶.

Encore faut-il cependant que l'aide soit bien issue de l'Etat et ne soit pas imputable aux obligations européennes de celui-ci ou à l'Union elle-même. Telle était le cas dans une autre affaire *Deutsche Bahn*²⁷. Etait ici en cause une exonération des droits d'accises sur les huiles minérales utilisées comme carburant pour la navigation aérienne. Cette exonération, qui avantageait évidemment les compagnies aériennes, avait été décidé par la directive 92/81/CEE. Elle ne pouvait donc pas être considérée comme une aide imputable à l'Etat puisque c'était la directive elle-même qui établissait cette obligation. Elle était imputable à l'Union européenne et ne pouvait répondre à la qualification d'aide d'Etat sans compter, qui plus est, que puisque l'exonération était prévue dans une directive, elle était applicable dans tous les Etats de l'Union et ne pouvait dès lors être de nature à fausser la concurrence.

²⁶C. MICHEAU, *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité. Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles, Larcier, 2013, p.68

²⁷T.P.I.C.E., 5 avril 2006 (Deutsche Bahn AG contre Commission des Communautés européennes), T-351/02, *Rec.*, II, 2006, p. 1047 ; voir aussi C.J.C.E., 23 avril 2009 (Sandra Puffer contre Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz), C-460/07, *Rec.*, 2009, p. 3251 où la Cour a adopté la même position en matière de transposition des directives T.V.A.

Section 3 : La sélectivité

Le concept de sélectivité est au centre du régime d'aide d'Etat et en constitue probablement l'un des points les plus importants. Il est aussi celui qui appelle le plus de développements puisqu'il sert souvent d'argument aux Etats pour éviter l'interdiction de l'aide. A ce titre, la jurisprudence européenne a dû à de nombreuses reprises préciser les contours du concept.

Sous-section 1 : Le concept de sélectivité

Commençons d'abord par nous attaquer au concept de sélectivité en lui-même. La sélectivité implique qu'une aide ne soit accordée qu'à une partie seulement de l'économie de l'Etat. Elle doit recouvrir un caractère spécifique et ne viser que certaines entreprises, certaines productions ou certaines branches d'activité, ce qui conduit intrinsèquement à une discrimination envers d'autres entreprises²⁸. Une aide qui serait accordée à l'ensemble des entreprises et des secteurs d'un Etat ne pourrait être qualifiée de sélective et serait donc parfaitement valable. Elle constituerait ce qu'on appelle une mesure fiscale générale²⁹.

Cette position a été soutenue par l'avocat général Darmon dans une affaire *Sloman Neptun Schiffahrts*³⁰ qui considère que ne peut être qualifiée d'aide d'Etat une mesure fiscale d'application générale, « *en ce sens que toutes les entreprises de l'Etat membre en cause peuvent en bénéficier* »³¹. Selon lui, une telle situation, susceptible tout de même d'affecter la concurrence entre Etats membres devrait être analysée au regard des articles 114 à 115 TFUE et non de l'article 107. Ces articles, nous le rappelons, constituent la base d'habilitation générale de l'Union pour assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, et notamment éviter les distorsions de concurrence.

La Commission a ajouté, dans ses communications, que ne constituent pas des aides d'Etat « *les mesures de pure technique fiscale comme la fixation des taux d'imposition, les règles en matière de reports de pertes, et les mesures poursuivant un objectif de politique économique générale en réduisant la charge fiscale liée à certains coûts de production (par exemple la recherche et le développement, l'environnement ou encore l'emploi)* »³².

²⁸M. MEROLA et L. CAPPELLETTI, *op.cit.*, p. 84

²⁹K. SPAGNOLI, « Commission européenne : récupération d'avantage fiscaux ? », *Fiscologue*, 1999, pp. 4

³⁰C.J.C.E., 17 mars 1993 (Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG contre Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG), C-72/91 et C-73/91, *Rec.*, 1993, p. 887

³¹C.J.C.E., 17 mars 1993 (Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG contre Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG), C-72/91 et C-73/91, *Rec.*, 1993, p. 887, Concl. Avocat général Darmon, §62

³²Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.U.E.*, C-684, du 10 décembre 1998, p. 3, §13

Elle ajoute cependant que de telles mesures générales pourraient être annulées si jamais elles étaient jugées comme contraires aux libertés fondamentales ou aux traités³³.

A ce titre, la Commission a ajouté une précision importante en ce qui concerne les décisions administratives anticipées en matière fiscale, aussi appelées « rulings ». Dans sa communication, elle commence par préciser que les rulings ne sont en tant que tel pas susceptibles de constituer des aides d'Etat. Leur objet est d'établir une procédure destinée à fournir une simple interprétation des règles générales et de fournir aux contribuables une sécurité juridique supplémentaire sur leurs constructions fiscales. Elle ajoute cependant que « *l'opacité des décisions des administrations et la marge de manœuvre dont elles peuvent parfois disposer alimentent la présomption que tel est au moins leur effet dans certains cas* ».

Toujours selon la Commission, « *toute décision administrative qui s'écarte des règles fiscales généralement applicables pour favoriser des entreprises individuelles donne lieu à une présomption d'aide d'Etat et doit être analysée en détail* »³⁴. Il faut donc rester prudent en ce qui concerne les procédures de rulings devant les administrations nationales. Même si dans la majorité des cas, les décisions rendues par ces administrations ne sont pas constitutives d'une aide d'Etat, il est possible que l'une ou l'autre d'entre elles reçoive cette qualification en s'écartant trop du régime fiscal général. Si la décision s'écarte du régime général en interprétant celui-ci de manière à créer, dans les faits, un régime spécial pour l'entreprise en question, il y aura alors présomption d'aide d'Etat, et ce dernier pourrait être condamné pour cela³⁵. A ce titre, il est important de préciser que l'analyse qui est faite par la Commission et la Cour de justice en la matière est une analyse de droits et de faits. Elles prendront donc bien garde de vérifier si dans les faits, la mesure en cause octroie un avantage à l'entreprise concernée, quand bien même ça ne serait pas son objet en droit³⁶.

³³Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.U.E.*, C-684, du 10 décembre 1998, p. 3, §29

³⁴Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.U.E.*, C-684, du 10 décembre 1998, p. 3, §22 pour une application voir Décision de la Commission, n° 2011/276/UE, du 26 mai 2010 concernant l'aide d'Etat sous la forme d'un accord fiscal transactionnel mise à exécution par la Belgique en faveur de la société Umicore SA (ex-«Union Minière SA»), *J.O.U.E.*, L 122, du 11 mai 2011, p. 76

³⁵C.J.C.E., 29 juin 1999 (Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)), C-256/97, *Rec.*, 1999, p. 3913 où ont été jugés incompatibles les facilités de paiements octroyées discrétionnairement par l'ONSS à une entreprise. Les raisonnements de cet arrêt sont parfaitement transposables à la matière fiscale voir D. DASSESSE, « Accord avec l'administration... ou aide d'Etat prohibée ? Prudence ! », *Act.Fisc.*, 2004, liv. 36, pp.2-3

³⁶M. GONEN, N. SAANEN, S.A. WISSING, « Steun of geen steun, een kwestie van (onder meer) selectiviteit », *N.T.E.R.*, 2007, p. 17

Sous-section 2 : les critères de sélectivité

La question se pose désormais de savoir quels sont les critères effectivement utilisés par les institutions européennes pour déterminer si une aide d'Etat est sélective ou non. Les aides d'Etat relevant du droit de la concurrence, le raisonnement à suivre en la matière est identique à celui effectué par la Commission dans les autres affaires de ce domaine. On distingue à ce titre cinq étapes utilisées pour déterminer si une aide est sélective ou pas.

La première étape est celle du cadre de référence. Pour établir qu'une aide est sélective il faut d'abord déterminer quel est le régime auquel elle déroge. A ce titre il faut analyser quel est le cadre général à prendre en compte. Le Tribunal dans une affaire *Salzgitter*³⁷, a eu l'occasion de préciser ce qu'il fallait entendre par cadre de référence. Il établit que « *pour identifier ce que constitue un avantage, au sens de la jurisprudence relative à la notion d'aide d'Etat, il est impératif de déterminer le point de référence [...] à l'aune duquel cet avantage sera comparé. En l'espèce, en vue de déterminer ce qui constitue une charge fiscale « normale », au sens de ladite jurisprudence, il ne saurait être procédé à un examen comparatif des règles fiscales applicables dans l'ensemble des Etats membres, voire simplement de certains d'entre eux, sans dénaturer la vocation des dispositions relatives au contrôle des aides d'Etat* »³⁸. L'intérêt pour les Etats est de fournir le cadre de référence le plus large possible afin qu'il soit difficile d'y trouver un régime général et des exceptions claires à ce régime. L'idée de la république fédérale d'Allemagne, et de *Salzgitter* dans cette affaire était d'établir que le cadre de référence en cause n'était pas uniquement le droit allemand, mais le droit fiscal tel qu'il existait dans l'ensemble des Etats membres de l'Union. La matière fiscale étant une matière où les disparités étatiques sont très fortes, il aurait alors été très difficile, voire impossible de déterminer que le régime en cause constituait une exception et aurait été constitutif d'une aide d'Etat. Le Tribunal rejette cet argument et établit que le cadre de référence doit être compris comme le régime juridique général qui existe à l'intérieur de cet Etat membre. La Commission, dans ses communications, ajoute qu'une aide reste illégale même si elle a pour effet de « *rapprocher les charges du secteur en cause de celles de leurs concurrents dans d'autres Etats membres* ». Le critère de base est donc bien l'exception à la règle générale de l'Etat en question sans avoir regard au régime existant dans d'autres Etats membres³⁹.

Il faudra donc regarder le droit tel qu'il existe à l'intérieur de l'Etat, mais il importe de regarder tous les droits applicables à l'intérieur de celui-ci, et notamment les actes adoptés par les entités fédérées dans le cas d'un état fédéral⁴⁰.

³⁷T.P.I.C.E., 1 juillet 2004 (*Salzgitter AG contre Commission des Communautés européennes*), T-308/00, *Rec.*, 2004, p. 1933

³⁸T.P.I.C.E., 1 juillet 2004 (*Salzgitter AG contre Commission des Communautés européennes*), T-308/00, *Rec.*, 2004, p. 1933, §81

³⁹M. DASSESSE, *op.cit.*, p. 2

⁴⁰E. TRAVERSA, *op.cit.*, p. 395

Une fois le cadre général fixé, il importe dans un deuxième temps d'établir quel est le régime « normal » applicable à l'intérieur de cet Etat. Ces deux étapes sont généralement liées puisque lorsque la Commission établira quel est le cadre de référence, elle regardera par la même quel est le droit applicable à l'intérieur de celui-ci et quel est son régime fiscal général.

En troisième lieu, lorsque le régime fiscal général est établi, il appartiendra alors à la Commission d'analyser si le régime en cause constitue une exception à ce régime général.

Si la réponse à cette question est affirmative, la Commission devra vérifier si cette exception est une exception générale au régime (qui constitue alors une autre mesure générale), ou s'il s'agit d'une exception applicable uniquement à certaines entreprises. Si la Commission conclut que c'est la deuxième solution qui prévaut, elle déclarera le critère de sélectivité rempli et qualifiera le régime d'aide d'Etat.

Celle-ci est alors interdite par l'article 107 TFUE. Cependant, dans une cinquième étape, la Commission vérifiera qu'il n'existe pas de justifications objectives, à cette sélectivité, qui permettraient à l'Etat en cause de conserver son régime.

Sous-section 3 : La sélectivité matérielle

La sélectivité matérielle revient à évaluer si une aide d'Etat favorise certaines entreprises ou certains produits. Il s'agit d'une application concrète du raisonnement de la Commission, dans laquelle celle-ci va se placer du point de vue du bénéficiaire de l'aide et analyser si, selon ses caractéristiques l'aide favorise bien certaines entreprises ou productions⁴¹. La Cour considère qu'une mesure fiscale est sélective dès lors qu'elle crée une discrimination arbitraire entre des situations qui sont légalement et factuellement comparable au regard des objectifs du système fiscal en question⁴².

Qu'entend-t-on cependant par « favoriser certaines entreprises ou productions » ? Les entreprises sont formées selon des cadres juridiques prévus par les législations des Etats membres. Ainsi lorsqu'un Etat cherche à favoriser certaines formes juridiques en leur accordant un avantage par rapport à d'autres, le régime ne vise que certaines entreprises et est dès lors sélectif. Tel est le cas lorsque l'Etat cherche à avantager des fondations bancaires comme l'a dégagé la Cour dans son arrêt *Risparmio*⁴³. Bien que chaque Etat reste libre de fixer sa propre définition de ce qu'est une entreprise, il est possible de dégager de la jurisprudence de la Cour plusieurs constantes qui caractérisent une entreprise. Ainsi une entreprise en droit

⁴¹M. MEROLA et L. CAPPELLETTI, *op.cit.*, p. 93

⁴²C.J.C.E., 8 novembre 2001 (Adria-Wien Pipeline GmbH et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH contre Finanzlandesdirektion für Kärnten), C-143/99, *Rec.*, 2001, p. 8365 in M. S. RYDELSKI, *op.cit.*, p. 151

⁴³C.J.C.E., 10 janvier 2006 (Ministero dell'Economia e delle Finanze contre Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato et Cassa di Risparmio di San Miniato SpA), C-222/04, *Rec.*, 2006, p. 289

européen peut être considérée comme toute personne, physique ou morale, qui exerce une activité économique de manière régulière et durable contre une rémunération, et ce indépendamment de ses statuts légaux ou de son mode de financement⁴⁴

La sélectivité matérielle ne s'arrête cependant pas là ; si favoriser certaines formes juridiques est évidemment une aide d'Etat, il en est de même lorsque ce n'est pas la forme de l'entreprise qui est privilégiée mais son siège. Nous visons ici les cas où l'Etat octroie un avantage aux entreprises qui ont leur siège sur son territoire, ou sur celui d'une région dans le cas d'une entité fédérée. C'est ce qu'a décidé la Cour dans un arrêt *Sardaigne*⁴⁵. La région de Sardaigne avait alors institué une taxe sur les aéronefs et les embarcations qui faisaient escales en Sardaigne. Cependant, les entreprises qui avaient leur domicile fiscal sur le territoire de la Sardaigne étaient exemptées de cette taxe. Cette disposition revenait donc à appliquer la taxe uniquement aux entreprises qui étaient situées en dehors du territoire de la Sardaigne. Le président du Conseil des ministres italien a alors porté l'affaire devant la Cour constitutionnelle italienne qui l'a renvoyé devant la Cour de justice par une question préjudicielle.

La question posée à la Cour peut se diviser en deux sous-questions. La première était de savoir si la taxe instituée par la Région de Sardaigne constituait une entrave à la libre circulation des services ; la deuxième de savoir si cette taxe pouvait être considérée comme une aide d'Etat.

La Cour va répondre par l'affirmative à ces deux questions. Selon elle, cette taxe constitue effectivement une entrave à la libre circulation des services dès lors qu'elle augmente les coûts de tous les prestataires de services établis à l'extérieur de la Sardaigne. Elle rejette également les justifications de protection de l'environnement avancées par la Sardaigne, estimant que cette taxe n'est pas apte à remplir l'objectif visé.

La Cour va ensuite examiner si la mesure en cause est bien une aide d'Etat au sens de l'article 107 TFUE. Elle commence par rappeler qu'il est nécessaire, pour avoir une aide d'Etat, que les quatre conditions de l'article soient remplies. Elle considère les conditions d'entrave à la concurrence et d'avantage comme remplies par le fait que cette taxe est déjà qualifiée comme entrave à la libre circulation des services.

Elle va alors se pencher sur la question de la sélectivité. La Sardaigne va tenter d'utiliser la jurisprudence de la Cour en matière de sélectivité régionale (voy. Infra « la sélectivité régionale ») pour échapper à la qualification d'aide d'Etat. Elle invoque l'arrêt *Portugal contre Commission (Açores)*⁴⁶ et défend que le cadre général à considérer ici n'est pas tout le territoire italien, mais uniquement le territoire de la Sardaigne. Dès lors, il ne peut s'agir d'une aide d'Etat puisque la règle ne constitue pas une exception à une règle générale, étant donné qu'elle vise toutes les entreprises du territoire. La Cour va accepter cet argument mais

⁴⁴S. STEVENS, « Tax aid and non-profit organizations », *op.cit.*, p. 158

⁴⁵C.J.C.E., 17 novembre 2009 (Presidente del Consiglio dei Ministri contre Regione Sardegna), C-169/08, *Rec.*, 2009, p. 10821

⁴⁶C.J.C.E., 6 septembre 2006 (République portugaise contre Commission des Communautés européennes), C-88/03, *Rec.*, 2006, p. 7115

estimer que tel n'est pas le cas dans les faits. Selon elle, cette jurisprudence ne peut être appliquée que si les entreprises présentes sur le territoire de l'entité infra étatique sont dans une situation factuelle et juridique différentes de celle des autres entreprises. Tel n'est pas le cas en l'espèce puisque les entreprises qui font escales en Sardaigne, qu'elles soient domiciliées ou non sur le territoire, sont soumises à la même situation factuelle et juridique. La Cour va dès lors rejeter la position de la Sardaigne et estimer que le régime adopté par la Sardaigne constitue bien une aide d'Etat interdite par l'article 107 du TFUE.

Outre ces deux possibilités, une aide d'Etat peut aussi être sélective lorsque, sans viser la forme ou le siège de la société, elle n'avantage que des entreprises d'une certaine taille. Tel est ainsi le cas des avantages octroyés à des entreprises nouvellement créées ou à celles effectuant des investissements d'un certain montant⁴⁷. Il en irait *a priori* de même pour un avantage qui ne serait accordé qu'aux petites et moyennes entreprises en Belgique.

Enfin, la mesure peut aussi faire preuve de sélectivité matérielle lorsqu'elle ne vise que certaines activités comme l'exportation⁴⁸ ou d'autres activités spécifiques⁴⁹. Tel est aussi le cas lorsqu'un Etat réserve certains services publics à des entreprises communales⁵⁰. En la matière, la Belgique a d'ailleurs joué un rôle prépondérant dans la jurisprudence européenne avec le régime des centres de coordination et leur interdiction par la Cour de justice⁵¹.

Dans ses communications, La Commission estime qu'une mesure doit être comprise comme étant matériellement sélective lorsqu'elle n'a trait qu'à « *un secteur économique spécifique* »⁵². Elle précise sa position indiquant que tel est le cas lorsque la mesure ne vise qu'un ou plusieurs secteurs de l'économie d'un Etat, ou encore qu'elle ne vise que les produits nationaux exportés. On voit facilement ici le caractère d'aide d'Etat, particulièrement dans l'hypothèse de l'exportation.

La question reste cependant ambiguë et il est difficile d'établir une distinction claire entre une mesure sélective et une mesure d'application générale⁵³. La Cour estime que la sélectivité doit faire l'objet d'une analyse factuelle et juridique afin d'estimer que les entreprises sont bel et bien dans les mêmes conditions⁵⁴.

⁴⁷T.P.I.C.E., 23 octobre 2002 (Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava et Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya contre Commission des Communautés européennes), T-269/99, T-271/99 et T-272/99, *Rec.*, 2002, p. 4217

⁴⁸C.J.C.E., 15 juillet 2004 (Royaume d'Espagne contre Commission des Communautés européennes), C-501/00, *Rec.*, 2004, p. 6717

⁴⁹C.J.C.E., 15 juin 2006 (Air Liquide Industries Belgium SA contre Ville de Seraing et Province de Liège), C-393/04 et C-41/05, *Rec.*, 2006, p. 5293

⁵⁰T.P.I.C.E., 11 juin 2009 (République italienne contre Commission des Communautés européennes), T-222/04, *Rec.*, II, 2009, p. 1877

⁵¹C.J.C.E., 22 juin 2006 (Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL contre Commission des Communautés européennes), C-182/03 et C-217/03, *Rec.*, 2006, p. 5479

⁵²Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.U.E.*, C-684, du 10 décembre 1998, p. 3, §11

⁵³M. S. RYDELSKI, *op.cit.*, p. 155

⁵⁴C.J.C.E., 8 novembre 2001 (Adria-Wien Pipeline GmbH et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH contre Finanzlandesdirektion für Kärnten), C-143/99, *Rec.*, 2001, p. 8365, §41

Le régime des aides d'Etat en devient un système casuistique où il est nécessaire d'analyser au cas par cas chaque situation pour déterminer si l'on est effectivement en présence d'une aide d'Etat.

Que faire alors si une aide a été jugée sélective par la Commission ou la Cour ? Tout n'est pas encore totalement perdu pour l'Etat puisqu'il est possible pour celui-ci de faire valoir des justifications objectives à cette sélectivité. La Cour et la Commission acceptent les justifications qui ont trait à la nature et à l'économie même de la mesure⁵⁵. L'idée est ici de faire une distinction entre les mesures fiscales constitutives d'une aide d'Etat et « les mesures fiscales qui reflètent simplement la configuration normale et cohérente que le législateur national a voulu donner à son système fiscal et qui donnent donc lieu à des différences de traitement acceptables [...] dans le cadre de la poursuite des objectifs généraux de l'Etat »⁵⁶. Ces justifications visent généralement des raisons d'efficacité, de rationalité économique de technique fiscale ou encore de justice fiscale qui rendent les traitements différenciés fonctionnels ou nécessaires par rapport à l'efficacité du système fiscal⁵⁷. À l'inverse, ont été jugées comme insuffisantes des justifications qui avaient trait à la protection environnementale, voire à des buts sociaux ou économiques qui étaient différents des buts poursuivis en interne⁵⁸. La Commission a aussi refusé dans sa communication le fait d'aligner les coûts des sociétés avec leurs concurrents⁵⁹. Si une telle mesure ne s'intègre pas dans la logique interne du système fiscal national parce qu'elle ne vise que certaines productions, la justification sera jugée insuffisante et refusée par la Commission.

Cette dernière précise dans cette même communication quelles sont les justifications acceptables et dans quelles mesures⁶⁰. Elle explique ainsi que « *la progressivité d'un barème d'imposition sur les revenus ou sur les bénéfices se justifie par la logique redistributive de l'impôt* » et relève donc de la logique interne d'un système. Il en va de même pour le calcul des amortissements ou encore des modalités de recouvrement des dettes fiscales. Elle justifie de la même manière les exemptions d'impôts sur les bénéfices pour les entreprises à but non lucratif, dès lors qu'elles ne peuvent effectivement dégager des bénéfices⁶¹. Elle accepte encore l'imposition par transparence de certaines coopératives lorsqu'elles distribuent tous leurs

⁵⁵La Cour a admis cette justification dès ses premiers arrêts en la matière, voir C.J.C.E., 2 juillet 1974 (République italienne contre Commission des Communautés européennes), C-173/73, *Rec.*, 1974, p. 709) et P. ROSSI-MACCANICO, « Community practice in the application of state aid rules to direct business tax measures », *op.cit.*, p. 62

⁵⁶M. MEROLA et L. CAPPELLETTI, *op.cit.*, p. 87

⁵⁷A. CARLOS DOS SANTOS, *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 523
C.J.C.E., 10 janvier 2006 (Ministero dell'Economia e delle Finanze contre Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato et Cassa di Risparmio di San Miniato SpA), C-222/04, *Rec.*, 2006, p. 289 ; T.P.I.C.E., 13 septembre 2006 (British Aggregates Association contre Commission des Communautés européennes), T-210/02, *Rec.*, II, 2006, p. 2789 ; C.J.C.E., 22 décembre 2008 (British Aggregates Association contre Commission des Communautés européennes et Royaume-Uni), C-487/06 P, *Rec.*, 2008, p. 10515

⁵⁹Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.U.E.*, C-684, du 10 décembre 1998, p. 3, §15

⁶⁰Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.U.E.*, C-684, du 10 décembre 1998, p. 3, §23 et suivants

⁶¹Pour une analyse plus détaillée du régime des associations sans buts lucratifs voir S. STEVENS, « Tax aid and non-profit organizations », *op.cit.*, pp. 161-163

revenus à leurs membres ; la base d'imposition forfaitaire pour les secteurs de l'agriculture et de la pêche, ainsi que le taux d'impôt distinct pour les PME sur base de la nature du système fiscal.

Sous-section 4 : La sélectivité régionale

La sélectivité régionale constitue une application spécifique du cadre référentiel. L'hypothèse vise la situation où l'Etat qui est accusé d'avoir accordé une aide est un Etat fédéral, ou qui a subi un processus de régionalisation (comme c'est le cas en Italie). Dans ce cas, on peut se demander si l'aide doit être considérée comme accordée par l'Etat ou par la région, et dans ce dernier cas si elle est doit effectivement être qualifiée de sélective.

Sur ce point, la Commission rappelle dans sa communication que seules les mesures dont la portée s'étend à l'ensemble du territoire de l'Etat échappent normalement au critère de spécificité. Les mesures qui ne visent qu'une partie du territoire de cet Etat ne devraient donc pas être admises par l'article 107 TFUE. Cependant, elle ajoute que l'article 107 §3, a) et c), prévoit lui-même deux types d'aides régionales qui peuvent être compatibles avec le marché intérieur.

La première de ces aides, visées à l'article 107 §3, a) est celles des territoires d'outre-mer énumérés à l'article 349 du TFUE parmi lesquels on retrouve les Açores, dont nous parlerons plus tard.

La deuxième hypothèse, prévue au point b) est plus générale et vise « *les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun* ».

Ces deux types d'aides étant expressément désignées par le Traité comme pouvant être compatibles avec le marché intérieur, il importe de s'attarder sur les hypothèses dans lesquelles celles-ci peuvent s'appliquer⁶².

La question s'est posée dans une première affaire *Administración General del Estado contre Juntas Generales de Guipúzcoa*⁶³. Dans celle-ci les provinces qui constituaient le territoire autonome basque avaient adopté, sur la base des compétences fiscales qui leurs avaient été octroyées, une série de mesures fiscales en faveur des personnes physiques et morales. Ces avantages consistaient notamment, pour les personnes morales en réductions ou déductions d'impôts pour la création de nouvelles entreprises ; d'investissements en immobilisations ou en recherche et développement ; d'investissements pour encourager

⁶²Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.U.E.*, C-684, du 10 décembre 1998, p. 3, §17

⁶³C.J.C.E., ordonnance du 16 février 2000 (*Administración General del Estado contre Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales d'Alava et Diputación Foral d'Alava et Juntas Generales de Vizcaya*), C-400/97, C-401/97 et C-402/97, *Rec.*, 2000, p. 1073

les exportations, la formation de capital des petites entreprises, l'embauche de personnel, etc... Ces mesures constituent normalement des aides d'Etat comme nous l'avons déjà vu. Se posait cependant la question de savoir si ces mesures ne pouvaient bénéficier du régime de l'article 107 §3, c).

L'avocat général Saggio, dans ses conclusions, estimait que tel ne pouvait être le cas. Selon lui, ces avantages étaient sélectifs parce qu'ils étaient accordés aux contribuables qui avaient leur domicile sur le territoire autonome basque. L'avocat a rejeté l'argument basé sur la répartition des compétences fiscales, estimant que l'aide était bien sélectivité du fait de son application à une zone limitée du territoire espagnole⁶⁴.

La question n'a cependant pas été tranchée par la Cour dans cette affaire. En effet, le désistement d'une des parties au principal à amener la juridiction qui avait posé la question préjudicielle a retiré celle-ci, ce qui a donné lieu à une ordonnance de radiation de l'affaire⁶⁵. Tel ne fût cependant pas le cas dans l'arrêt *Açores* qui marque le début de la jurisprudence de la Cour en matière de sélectivité régionale.

L'arrêt *Açores*

Dans cette affaire, les îles Açores, qui sont un territoire portugais, avaient adopté des réductions des taux d'impôts sur les revenus des personnes physiques et morales assujetties à l'impôt aux Açores. Elles ont pu le faire car les Açores sont considérées par la constitution portugaise comme une région autonome dotée de statuts politico-administratifs et d'organes de gouvernements propres. Elles disposent de la possibilité de voter elles-mêmes leurs lois fiscales et d'adopter des dispositions en la matière qui dérogent au régime fiscal national. Qui plus est, la région possède ses propres recettes fiscales, tout en recevant également une partie des recettes fiscales de l'Etat portugais sur base d'un principe de solidarité nationale. La question revenait donc à savoir si le régime adopté par les Açores était un régime sélectif, et de ce fait une aide d'Etat. La Commission, dans une première décision, avait estimé que tel était le cas et avait donc condamné le régime. C'est contre cette décision que le Portugal a introduit son recours en annulation devant la Cour de justice.

L'on se souviendra que les Açores constituent un des territoires énumérés par l'article 349 TFUE, et partant visés à l'article 107 §3, a) TFUE. Elle peut donc adopter des mesures d'aides qui ne soient pas incompatibles avec le marché intérieur. Encore faut-il cependant que la mesure soit bien considérée comme une mesure adoptée par les Açores et pas par l'Etat ou à travers celui-ci. La question centrale dans cet arrêt est donc, comme le rappelle l'avocat général Geelhoed dans ses conclusions, celle du cadre de référence. Faut-il

⁶⁴C.J.C.E., ordonnance du 16 février 2000 (Administración General del Estado contre Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales d'Alava et Diputación Foral d'Alava et Juntas Generales de Vizcaya), C-400/97, C-401/97 et C-402/97, *Rec.*, 2000, p. 1073, Concl. Avocat général Saggio

⁶⁵ Pour de plus amples développements sur cette affaire, voir M. MEROLA et L. CAPPELLETTI, *op.cit.*, pp. 96-98

analyser la mesure eu égard au régime fiscal qui existe au Portugal ou uniquement en prenant en compte le régime des Açores ?

La Cour va rappeler à ce titre que le cadre de référence ne doit pas systématiquement être compris comme étant celui de l'Etat mais peut être composé d'une partie seulement du territoire de celui-ci, pour autant qu'il soit administré par une autorité infra-étatique disposant d'un statut de droit et de fait qui la rende suffisamment autonome. Elle reboute donc la Commission qui avait refusé une telle interprétation dans sa décision⁶⁶.

Elle ajoute cependant que tel est le cas uniquement si cette entité infra-étatique est suffisamment autonome à l'égard du pouvoir central. Pour déterminer cela, la Cour va suivre les conclusions de l'avocat général Geelhoed qui dénombre trois possibilités de réductions d'impôts applicables uniquement à une partie du territoire national⁶⁷.

Dans la première hypothèse, c'est le gouvernement central lui-même qui décide d'appliquer un taux d'impôt plus faible dans une région que celui appliqué au niveau national. Une telle mesure est clairement sélective au sens de l'article 107 TFUE et doit être considérée comme une aide d'Etat.

La deuxième hypothèse vise le cas où l'Etat est divisé en plusieurs entités locales ou régionales qui disposent, lorsqu'elles sont au même niveau, des mêmes compétences pour fixer elles-mêmes un taux d'imposition spécifique applicable à leurs territoires et indépendant du taux applicable au niveau de l'Etat. Dans cette hypothèse, la Commission, tout comme l'avocat général, la Cour et les gouvernements présents dans l'affaire, ont reconnu que la mesure ne pouvait être qualifiée de sélective puisqu'il n'existe pas de cadre de référence auquel elle pourrait faire exception. Selon l'avocat général, il serait « *artificiel de comparer le taux d'impôt régional à l'aune d'un «taux d'impôt national moyen» car en réalité il y a de fortes chances que les taux d'impôt varient selon les régions. Or, le principe même de la sélectivité en matière de fiscalité directe est que la mesure fiscale est une exception ou une dérogation à l'application du système fiscal général La notion d' «exception» ou de «dérogation» n'a de sens conceptuel que s'il est possible d'établir une «règle» nationale – ce qui s'avère impossible lorsque chaque autorité locale peut fixer librement ses taux d'impôts.* »⁶⁸.

On en arrive alors à la troisième hypothèse qui vise le cas où une autorité locale décide d'un taux d'impôts distinct du taux national et applicable uniquement sur son territoire. La Cour accepte dans ce troisième cas que le cadre de référence soit compris comme n'impliquant que le territoire de cette entité infra-étatique.

⁶⁶C.J.C.E., 6 septembre 2006 (République portugaise contre Commission des Communautés européennes), C-88/03, *Rec.*, 2006, p. 7115, Concl. Avocat général Geelhoed, §§58-59

⁶⁷*Ibid.*, §§50 et suivants, pour une analyse de ces conclusions, voir B. PEETERS, « European guidelines for federal member states granting fiscal competences c.q. tax autonomy to sub-national authorities », *EC Tax*, 2009, pp.50-52

⁶⁸C.J.C.E., 6 septembre 2006 (République portugaise contre Commission des Communautés européennes), C-88/03, *Rec.*, 2006, p. 7115, Concl. Avocat général Geelhoed, §53

Cependant, comme le précise l'avocat général dans ses conclusions, une telle situation ne peut exister que si l'autorité locale est réellement autonome vis-à-vis du pouvoir central.

L'avocat général Geelhoed précise dans le point 54 de ses conclusions ce qu'il entend par « réellement autonome » et établit trois critères pour le déterminer.

Le premier critère est l'autonomie institutionnelle, c'est-à-dire que la décision doit être prise par une autorité locale ayant un statut constitutionnel, politique et administratif distinct de celui du gouvernement central.

Elle doit ensuite disposer de l'autonomie procédurale qui veut que la décision soit prise par l'autorité locale conformément à une procédure dans laquelle le gouvernement central n'a pas le pouvoir d'intervenir directement sur la fixation du taux d'imposition et l'autorité locale n'est en aucun cas tenue de fixer le taux d'impôt en fonction des intérêts nationaux.

Enfin, il importe que l'autorité en cause ait l'autonomie économique. Celle-ci implique que le taux d'impôt inférieur applicable aux entreprises présentes dans la région ne doit pas répondre à une logique de subvention croisée ou être financé par le gouvernement central, de sorte que la région supporte elle-même les conséquences économiques de ces réductions.

Selon l'avocat général, pour qu'une décision puisse échapper à l'article 107 TFUE, il importe que ces trois conditions soient remplies. Dans l'hypothèse où l'une d'elle viendrait à faire défaut, la mesure tomberait dans le régime de la sélectivité régionale et devrait dès lors être interdite par la Cour⁶⁹.

Celle-ci suivant la position de l'avocat général va décider d'analyser quelle est la situation des Açores dans le cas présent. Selon elle, la situation relève bel et bien de la troisième hypothèse, cependant elle doute de l'autonomie des Açores. Sur ce point, elle considère qu'en vertu de la constitution portugaise et du régime politico-administratif dont disposent les Açores, celles-ci doivent effectivement être considérées comme autonomes du point de vue procédural et institutionnel. Cependant, eu égard au principe de la solidarité existant en droit portugais, les Açores ne supportent pas pleinement les conséquences de leurs décisions fiscales puisque des flux monétaires existent avec le gouvernement central pour pallier aux déficits budgétaires dont pourraient souffrir les Açores.

La Cour estime dès lors que les Açores ne possèdent pas l'autonomie économique, et ce faisant que le territoire à prendre en compte pour la détermination de la sélectivité est le territoire portugais et non uniquement celui des Açores. Elle confirme la décision de la Commission et rejette le pourvoi.

⁶⁹C.J.C.E., 6 septembre 2006 (République portugaise contre Commission des Communautés européennes), C-88/03, *Rec.*, 2006, p. 7115, Concl. Avocat général Geelhoed, §56, voir aussi B. PEETERS, « European legal limitations to the repartition of fiscal competences in a federal state structure », in *Social Federalism: the creation of a layered welfare state. The Belgian case*, Anvers, Intersentia, 2011, pp. 239-245

L'arrêt Union General de Trabajadores de Rioja

La Cour va avoir l'occasion de confirmer et affiner cette jurisprudence dans un deuxième arrêt *Union general de trabajadores de Rioja*⁷⁰. Dans cette affaire, les Territorios historicos, qui sont des territoires espagnols coïncidant avec le territoire autonome basque avaient adopté une réduction de l'impôt des sociétés à 32,5% pour les sociétés établies sur leurs territoires alors que le taux d'impôt national est de 35%. Ces territoires ont pu le faire car ils ont reçu, selon la constitution espagnole, des pouvoirs de gestion autonome et notamment des compétences en matière fiscale comme c'était le cas dans l'affaire *Açores*. Plusieurs régions avoisinantes ainsi qu'une organisation professionnelle, l'Union General de Trabajadores de la Rioja, ont alors attaqué ces mesures aux titres qu'elles constituaient une aide d'Etat. Le tribunal suprême espagnol avait conclu à la non-compatibilité de ces règles avec le droit européen. Cependant, celui-ci n'ayant pas posé de question préjudicielle à la Cour de justice, un autre recours a été introduit devant la Cour constitutionnelle espagnole qui a, elle, posé la question.

La Cour dans sa réponse va commencer par rappeler sa jurisprudence *Açores*. La sélectivité peut n'être appréciée qu'eu égard au territoire d'une collectivité étatique si celle-ci est suffisamment autonome, c'est-à-dire qu'elle a une autonomie institutionnelle, procédurale et économique. Elle rejette sur ce point la position de la Commission qui comprenait le test dans le sens que, pour être suffisamment autonome, une entité infra étatique devait aussi jouer un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique au sein duquel opèrent les entreprises⁷¹. Ce faisant elle ajoutait une condition préalable à l'application des trois critères. Selon la Cour, « ce rôle fondamental est la conséquence de l'autonomie et non une condition préalable de celle-ci »⁷². Seul compte les trois critères d'autonomie pour déterminer si l'aide est sélective ou non et l'entité ne doit répondre à aucune autre condition.

Avant cependant d'analyser si ces trois critères sont remplis, la Cour va s'attarder sur la question du contrôle juridictionnel. En effet, les actes adoptés par ces « Territorios historicos » sont soumis à un contrôle juridictionnel de la part des juridictions nationales, ce qui a poussé certaines parties à alléguer que ces territoires ne bénéficiaient pas d'une autonomie suffisante. La Cour rejette cette position au motif que les compétences accordées à ces territoires le sont par la constitution espagnole, et que même si celle-ci soumet leur validité au contrôle des juges nationaux, ceux-ci ne peuvent l'analyser qu'eu égard aux règles de délimitations des compétences prévues dans la constitution. Ils ne peuvent en aucun cas déroger à celles-ci. Selon la Cour, un tel contrôle est inhérent à la qualité même d'Etat de droit et l'interprétation

⁷⁰C.J.C.E., 11 septembre 2008 (Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) et autres c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya et autres), C-428/06 à C-434/06, *Rec.*, 2008, p. 6747

⁷¹ M. WATHELET, M. BOURGEOIS, J. WILDEMEERSCH, « Situations purement internes, discriminations à rebours et fiscalité », *R.G.C.F.*, 2011, pp. 485

⁷²C.J.C.E., 11 septembre 2008 (Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) et autres contre Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya et autres), C-428/06 à C-434/06, *Rec.*, 2008, p. 6747, §55

jurisprudentielle qui est donnée à ces normes fait partie intégrante de ces dernières. On ne pourrait donc conclure à l'absence d'autonomie de par la seule présence d'un contrôle juridictionnel sur les actes de ces institutions⁷³.

La Cour va alors analyser dans les points 84 et suivants les trois critères d'autonomie dégagés dans l'arrêt *Açores*.

S'agissant de l'autonomie institutionnelle, celle-ci ne faisait pas réellement débat. La Cour se contente de rappeler que dès lors que ces territoires disposent, en vertu de la constitution, d'un statut politique et administratif distinct de celui du gouvernement central, ils disposent bien de l'autonomie institutionnelle.

Concernant l'autonomie procédurale, la Cour explique qu'il est nécessaire que l'autorité infra étatique adopte ses décisions sans que le gouvernement central puisse intervenir dans la prise de décision. Elle ajoute que le fait qu'une procédure de concertation soit mise en œuvre avec le gouvernement central pour éviter les conflits de lois, ne porte pas atteinte à l'autonomie procédurale de l'autorité infra-étatique, cela notamment du fait que le gouvernement n'aurait aucun pouvoir pour imposer sa décision dans le cas où les parties n'arriveraient pas à un accord. Il n'en est pas autrement lorsque la constitution ou l'accord avec l'autorité centrale, impose au « Territorios Historicos » de tenir compte de différents éléments, notamment la concurrence au sein de l'Etat espagnol et le respect d'un certain équilibre. De telles dispositions constituent selon la Cour des limites au pouvoir de décision octroyé à ces territoires mais ne remettent pas en cause son autonomie procédurale.

Enfin, sur la question de l'autonomie économique, la Cour considère que cette condition est remplie dès lors que les « *conséquences financières d'une réduction du taux d'imposition applicable aux entreprises présentes dans la région ne soient pas compensées par des concours ou des subventions en provenance des autres régions ou du gouvernement central* »⁷⁴. La Cour relève à ce titre qu'il existe bel et bien des transferts entre l'Etat espagnol et les « Territorios Historicos », réglementés par un accord de 2002 entre ces deux entités. Selon la méthode de calcul développée dans cette accord, les recettes fiscales des « Territorios Historicos » n'a pas d'impact sur le calcul des subventions qui lui sont octroyées.

La Cour ajoute dans le paragraphe 135 de l'arrêt que contrairement à ce que soutient la Commission, le simple fait qu'il existe des flux financiers entre l'Etat et l'autorité infra étatique ne saurait suffire à démontrer que cette dernière n'assume pas les conséquences économiques de ces décisions fiscales et dès lors ne disposerait pas de l'autonomie économique. En effet, elle considère que de tels transferts peuvent s'expliquer par des motifs qui ne présentent aucun lien avec lesdites mesures fiscales.

⁷³C.J.C.E., 11 septembre 2008 (Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) et autres contre Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya et autres), C-428/06 à C-434/06, *Rec.*, 2008, p. 6747, §76-83

⁷⁴C.J.C.E., 11 septembre 2008 (Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) et autres contre Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya et autres), C-428/06 à C-434/06, *Rec.*, 2008, p. 6747, §123

Contrairement à ce qu'elle a fait dans l'affaire *Açores*, la Cour ne va pas trancher elle-même le litige dans cette affaire. Après avoir examiné et précisé les trois conditions d'autonomie, elle va renvoyer l'affaire devant le juge au principal en lui demandant de trancher la question de l'autonomie procédurale et économique.

Cette affaire *Union General de Trabajadores de Rioja* vient donc confirmer la jurisprudence de la Cour issue de l'arrêt *Açores*. Dès lors que les critères d'autonomie institutionnelle, procédurale et économique sont remplis, le cadre de référence à prendre en compte devrait être celui de l'entité infra étatique. Cependant, une telle analyse doit se faire au cas par cas et il est difficile de dégager des principes généraux en la matière. Cette difficulté est d'autant plus vraie lorsqu'on la met en relation avec le dernier arrêt rendu par la Cour en la matière, l'arrêt *Gibraltar*⁷⁵.

Les arrêts Gibraltar

Gibraltar est une colonie britannique. Les pouvoirs exécutifs et législatifs y sont exercés par des organes propres, notamment un gouverneur, un comité des ministres chargés de l'exécutif et une « *house of assembly* » qui agit comme un parlement chargé de voter les lois. Des juridictions propres existent dont les jugements peuvent faire l'objet d'un appel devant le « *Judicial Committee of the Privy Council* » au Royaume-Uni. Gibraltar est soumis aux règles du droit de l'Union conformément à l'article 349 TFUE, et notamment les règles en matière d'aide d'Etat.

Dans cette affaire, le gouvernement de Gibraltar envisageait une modification radicale de son système d'impôt des sociétés. La réforme prévoyait l'abolition de l'impôt sur les bénéfices des entreprises et l'introduction d'un système fiscal composé d'un impôt sur les salaires, d'une taxe sur l'occupation de locaux professionnels (appelée BPOT) et d'une taxe sur l'enregistrement des sociétés pour toutes les sociétés de Gibraltar. Elle prévoit en outre un impôt supplémentaire de 4 à 6% sur les bénéfices des sociétés de services sans que l'impôt total ne puisse jamais excéder 15% des bénéfices totaux des sociétés (ce plafond est applicable à toutes les sociétés soumises à l'impôt à Gibraltar et pas uniquement aux sociétés de services financiers). Cette réforme a été notifiée à la Commission conformément à l'article 108 TFUE. Celle-ci va néanmoins estimer qu'elle est contraire aux règles de la concurrence et demander au Royaume-Uni de fournir ses observations sur la question. Au terme de la procédure de contrôle des aides d'Etat, la Commission va adopter une décision dans laquelle elle condamne la réforme envisagée par Gibraltar.

⁷⁵T.P.I.C.E., 18 décembre 2008 (Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord c. Commission des Communautés européennes.), T-211/04 et T-215/04, *Rec. II*, 2008, p. 3745

Le Royaume-Uni et le gouvernement de Gibraltar agissent alors en annulation contre cette décision devant le Tribunal. Celui-ci dans les points 76 et suivants de l'arrêt va reprendre les raisonnements de la Cour en matière de sélectivité régionale. Pour que la mesure soit sélective, il importe que le cadre de référence à prendre en considération soit celui du Royaume-Uni, sans quoi la mesure ne pourrait être qualifiée de sélective. Pour cela, il est nécessaire d'analyser si les autorités de Gibraltar disposent d'une autonomie suffisante au sens de la jurisprudence *Açores*, pour pouvoir adopter un tel régime.

La Commission va contester l'autonomie de Gibraltar sur base de l'autonomie procédurale et économique.

Pour ce qui est de l'autonomie procédurale, la Commission invoque l'existence d'une disposition dans la Constitution de Gibraltar qui permet au gouverneur d'intervenir directement dans les procédures relatives à la stabilité financière et économique. Le Tribunal rejette cet argument au motif que la matière fiscale est attribuée au Parlement et au Gouvernement de Gibraltar selon cette même Constitution, de plus le régime en cours a été adopté sans aucune intervention du gouverneur. Il ajoute d'ailleurs que celui-ci n'est jamais intervenu dans les matières fiscales⁷⁶.

Concernant l'autonomie économique, la Commission conteste celle-ci au motif que Gibraltar reçoit différents flux financiers de la part du Royaume-Uni servant notamment à financer des fonds de pension, subventionner son aéroport ou servir d'aide au développement. Le Tribunal va à nouveau rejeter cet argument au motif que pour bénéficier de l'autonomie économique, il importe que l'autorité ne reçoive aucune compensation de la part de l'Etat central. Sur ce point, le terme « compensation » implique un lien de cause à effet entre les fonds accordés et le régime envisagé par l'autorité infra étatique. Le Tribunal rejette la possibilité de refuser cette autonomie pour le simple fait qu'il existe des transferts financiers entre l'Etat central et l'autorité décentralisée dès lors que ceux-ci n'ont aucun rapport avec la mesure adoptée par l'entité infra étatique. Ces flux ne peuvent être qualifiés de compensatoire dès lors qu'il n'existe pas de lien direct entre eux et la mesure adoptée. Qui plus est cela reviendrait à rendre nulle la jurisprudence dégagée par la Cour dans l'arrêt *Açores*. En effet selon le Tribunal, il serait difficile d'imaginer une entité infra étatique qui ne recevrait pas d'argent, sous aucune forme que ce soit, de la part de son gouvernement central⁷⁷.

Le Tribunal ajoute que dans le cas d'espèce, les transferts financiers existant répondent à des motifs spécifiques qui sont sans rapport avec la réforme fiscale envisagée. Il ajoute d'ailleurs qu'il n'est à aucun moment prouvé que le régime de cette réforme est financé par les ressources du Royaume-Uni. Ce faisant, ce sont bel et bien les autorités de Gibraltar qui financent cette réforme et il faut donc leur reconnaître une autonomie suffisante.

⁷⁶T.P.I.C.E., 18 décembre 2008 (Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord c. Commission des Communautés européennes.), T-211/04 et T-215/04, *Rec. II*, 2008, p. 3745, §99

⁷⁷T.P.I.C.E., 18 décembre 2008 (Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord c. Commission des Communautés européennes.), T-211/04 et T-215/04, *Rec. II*, 2008, p. 3745, §106

Pour ces raisons, le Tribunal va établir que le cadre de référence à prendre en compte est le territoire de Gibraltar et annuler la décision de la Commission au motif qu'elle n'a pas réussi à prouver la sélectivité du régime. La Commission va alors introduire un pourvoi devant la Cour⁷⁸ contre cette décision. Bien que la position du Tribunal nous semble en parfaite concordance avec la jurisprudence de la Cour dans les arrêts *Açores* et *Union General de Trabajadores de Rioja*, celle-ci va avoir une interprétation complètement différente de l'affaire.

Dans son pourvoi, la Cour ne va pas chercher uniquement à appliquer les conditions de l'arrêt *Açores*. Elle va commencer par analyser le système d'imposition prévu par Gibraltar. La Cour constate que les sociétés ne sont taxées que pour autant qu'elles soient soumises à l'impôt sur le nombre de salariés et sur le BPOT. Une fois ces deux conditions remplies, et pour peu que ces sociétés dégagent des bénéfices, la taxation est alors plafonnée à 15%.

Selon la Cour, le plafond de 15% n'est pas un problème mais les conditions du nombre de salariés et du BPOT relatifs à l'occupation de locaux sur le territoire, créent une différenciation de régime pour les sociétés « offshores ». La Cour commence par développer cela dans le paragraphe 87 de l'arrêt où elle établit que l'article 107 TFUE ne s'intéresse pas aux objectifs d'une mesure, mais à ses effets, indépendamment de la technique réglementaire utilisée. Elle condamne alors l'approche du tribunal qui s'est contenté d'examiner la technique réglementaire utilisée par Gibraltar et ne s'est pas attardé sur les effets de celle-ci.

La Cour va rappeler sa jurisprudence dans le paragraphe 90 de l'arrêt. Un avantage ne peut être qualifié de sélectif qu'à partir du moment où celui-ci s'écarte du régime « normal » existant dans l'Etat en question. Cependant la Cour estime, contrairement au Tribunal, que le régime normal ne se limite pas à établir un système fiscal général auquel toutes les entreprises sont soumises et sur le côté, des dérogations pour certaines entreprises et secteurs. Cette manière de faire est bien évidemment constitutive d'une aide d'Etat mais selon la Cour elle ne constitue qu'un type de technique réglementaire utilisable. Il est important pour la Cour de ne pas limiter son analyse à cette unique méthode de réglementer, comme l'a fait le Tribunal dans son arrêt. En effet, elle reviendrait *de facto* à rendre conforme toute aide d'Etat qui serait établie différemment.

La Cour établit dans le paragraphe 93 de l'arrêt qu'une aide existe aussi lorsqu' « *au lieu de prévoir des règles générales pour l'ensemble des entreprises, auxquelles il est dérogé en faveur de certaines entreprises, [l'autorité] aboutit à un résultat identique en ajustant et en combinant les règles fiscales de façon à ce que l'application même de celles-ci conduit à une charge fiscale différenciée pour les différentes entreprises* ».

Selon la Cour tel est le cas pour le régime mis en place par Gibraltar. En effet, celui-ci est caractérisé par la combinaison de l'impôt sur le nombre de salariés et sur le BPOT comme base d'imposition, auquel s'ajoute

⁷⁸C.J.U.E., 15 novembre 2011 (Commission européenne et Royaume d'Espagne c. Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), C-106/09 P et C-107/09 P, *Rec. I*, 2011, p. 11113

la condition de dégager des bénéfices qui seront alors taxés selon un plafond de 15%. La réforme fiscale ne prévoit pas de base d'imposition d'application générale à laquelle seraient soumises toutes les entreprises.

La Cour constate alors dans le paragraphe 101 de l'arrêt qu'en combinant ces deux caractéristiques, le régime en cause établit une discrimination entre des sociétés qui sont dans des situations identiques au regard de l'objectif poursuivi par le législateur de Gibraltar qui est l'instauration d'un système général d'impôt pour les sociétés établies à Gibraltar.

En effet, ce régime implique que l'imposition sera fonction uniquement du nombre de salariés et de la taille des locaux utilisés par l'entreprise, choses dont ne disposent jamais les sociétés « offshore » puisque celles-ci exercent leurs activités à l'étranger. Dès lors que le système général introduit par un Etat permet d'individualiser un type de société en fonction de ses caractéristiques propres, et lui confère un avantage, ce système doit être qualifié de sélectif.

Tel est le cas dans cette affaire, puisque selon la Cour, le fait que les sociétés offshore se retrouvent exonérées d'impôt n'est en rien une conséquence aléatoire de l'application du système mais bien la conséquence inéluctable de la nature même de ces sociétés qui ne possèdent pas de travailleurs salariés, ni de locaux sur le territoire de Gibraltar. Elles ne peuvent dès lors pas être soumises à l'impôt des sociétés et se retrouvent avec un avantage fiscal non négligeable par rapport aux autres sociétés établies à Gibraltar.

La sélectivité dans cet arrêt n'est pas constituée par une exception à un régime fiscal général, mais par l'absence de régime fiscal général créant une imposition de toutes les sociétés établies à Gibraltar. L'absence de celui-ci revient en effet à taxer de manière complètement différente des groupes de sociétés qui sont, au regard d'un impôt général, dans des situations identiques. C'est l'absence de régime de taxation pouvant inclure aussi les sociétés offshore qui crée la sélectivité dans cet arrêt *Gibraltar*, et explique la décision de la Cour.

Certains ont vu dans cet arrêt la fin de la jurisprudence de la Cour en matière de sélectivité régionale, estimant qu'en vertu de Gibraltar, dès lors qu'une aide est régionale, elle en devient automatiquement sélective. Nous ne sommes pas d'accord avec cette affirmation.

La situation présente dans l'arrêt Gibraltar est fort différente de celle qui présidait les arrêts *Açores* et *Union Generale de Trabajadores de Rioja*. L'analyse faite par le Tribunal et la Cour aussi. Le Tribunal a simplement repris la jurisprudence établie par la Cour dans ces deux affaires et a cherché à déterminer si les autorités de Gibraltar disposaient de l'autonomie suffisante pour adopter un tel régime sans l'intervention de l'Etat central. Le raisonnement et la réponse du Tribunal sur ce point sont parfaitement justes, cela n'est d'ailleurs pas contesté par la Cour dans son pourvoi. On ne peut donc pas dire que la Cour a opéré un revirement de jurisprudence dans cet arrêt, et a voulu mettre fin à sa jurisprudence antérieure en matière d'aide d'Etat. Non, elle a simplement utilisé un raisonnement différent et plus large. Plutôt que de se

demander si l'autorité infra étatique pouvait adopter un tel régime fiscal en toute autonomie, elle a cherché à savoir quel était le cadre normal existant à Gibraltar. La question du cadre de référence ne s'est pas posée ici, la Cour a confirmé la décision du Tribunal établissant le territoire de Gibraltar comme cadre de référence, ce qu'elle a contesté, c'est le cadre normal et les exceptions existantes à l'intérieur de ce cadre de référence. Pour le Tribunal, le régime fiscal de Gibraltar ne créait pas d'exception à ce cadre normale, alors que pour la Cour, le cadre normal aurait dû tenir compte des sociétés offshores et se faisant, créait une différence de traitement qui amenait une sélectivité matérielle. Cette affirmation est d'autant plus vraie lorsqu'on la met en lumière avec la situation de Gibraltar elle-même. En effet, comme le montre la république espagnole dans son argumentation, sur 29 000 sociétés établies à Gibraltar, 28 798 sont exemptées d'impôt en application du régime. La présence de sociétés offshores sur le territoire de Gibraltar est largement majoritaire, et il n'est pas impossible que l'idée du gouvernement de Gibraltar était justement d'avoir une fiscalité avantageuse vis-à-vis de ces sociétés pour les pousser à s'installer à Gibraltar. Cela expliquerait pourquoi le gouvernement a oublié dans son projet de réforme de créer un régime de taxation générale pour les groupes de sociétés qui constituent la majorité de celles présentes sur son territoire.

Si le projet de réforme fiscale envisagée par Gibraltar avait établi des conditions d'impositions générales qui auraient inclue les sociétés offshores, la Cour aurait probablement accepté celui-ci, quand bien même l'imposition prévue était plus basse que ce qui pouvait exister dans le reste du Royaume-Uni⁷⁹. Ceci montre bien que la sélectivité régionale n'était pas en cause dans cette affaire, mais bien le cadre normal.

Section 4 : L'entrave au commerce

Nous arrivons ici à la dernière condition nécessaire pour qu'une aide soit qualifiée d'aide d'Etat. Après que celle-ci ait constitué un avantage financé par les ressources de l'Etat et sélectif, il faut encore que celui-ci porte atteinte au bon fonctionnement du marché intérieur ou entrave la concurrence entre Etats membres⁸⁰. Nous sommes ici en présence d'un double critère, l'aide doit affecter le commerce entre Etats membres ou créer des distorsions de concurrence. En pratique cependant, la Cour a pris l'habitude d'analyser les deux critères ensemble⁸¹.

Cette condition semble logique dans le cadre du marché intérieur puisque le droit de l'Union n'a vocation qu'à s'appliquer aux situations transnationales. Dès lors qu'une aide ne pose aucun problème au commerce entre Etat membres, elle n'intéressera pas le droit européen et par la même ne sera pas interdite par l'article 107 TFUE.

⁷⁹ Voir aussi R. H.C. LUJA, « (Re)shaping fiscal state aid: selected recent cases and their impact », *Intertax*, 2013, pp. 130-131

⁸⁰ S. STEVENS, « Tax aid to public and social enterprises: a collision between competition and public policy », *op. cit.*, p. 158

⁸¹ C. QUIGLEY, *European State aid law and policy*, II Ed., Oxford, Hart Publishing, 2009, pp.51-53

En ce qui concerne la condition en elle-même, la notion d'entrave au commerce doit être comprise ici de la même manière qu'elle l'est pour n'importe quel autre domaine du droit du marché intérieur. Il nous semble donc opportun de reprendre la définition d'entrave donnée par la Cour dans son arrêt *Dassonville*⁸². Il s'agit de « *toute mesure susceptible d'entraver directement ou indirectement, actuellement ou potentiellement le commerce entre Etats membres.* »

Il ressort de cette définition que la condition d'entrave en matière d'aide d'Etat est très rapidement établie puisqu'une entrave potentielle suffit⁸³. La Commission n'a donc même pas à prouver qu'une entrave réelle existe en la matière. Le simple fait que les entreprises d'un autre Etat aient des difficultés supérieures à accéder au marché suffit à dégager une entrave au Commerce. Celle-ci a d'ailleurs presque été présumée en ce qui concerne les centres de coordinations belges puisque ceux-ci devaient nécessairement être créés par des sociétés multinationales établies dans au moins quatre Etats. La Cour dans l'arrêt *Forum 187*⁸⁴ a estimé que les avantages qui leur étaient accordés affectaient nécessairement le commerce entre Etats membres.

Précisons encore qu'étant donné que les aides relèvent du droit de la concurrence, un règlement *de minimis*⁸⁵ a été adopté par la Commission. Celui-ci établit en son article 2 que les aides qui ne dépassent pas un plafond de 200.000 € et qui sont accordées sur une période de trois ans sont présumées ne pas affecter la concurrence et les échanges entre Etats membres. Il importe cependant, pour bénéficier de l'exemption que l'aide soit suffisamment transparente, c'est-à-dire qu'il est possible de définir son montant à l'avance⁸⁶. Ce dernier point rend, selon certains auteurs, ce règlement inapplicable aux aides d'Etat fiscales dès lors qu'il est très difficile pour elle de déterminer à l'avance leur montant exact⁸⁷.

⁸² C.J.C.E., 11 juillet 1974 (Procureur du Roi contre Benoît et Gustave Dassonville), C-8/74, *Rec.*, 1974, p. 837, §5

⁸³ S. STEVENS, « Tax aid to public and social enterprises: a collision between competition and public policy », *op.cit.*, p. 163

⁸⁴ C.J.C.E., 22 juin 2006 (Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL contre Commission des Communautés européennes), C-182/03 et C-217/03, *Rec.*, 2006, p. 5479

⁸⁵ Règlement (CE) n°1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*, *J.O.U.E.*, L 379, du 28 décembre 2006, p. 5

⁸⁶ C. MICHEAU, *op.cit.*, p.68

⁸⁷ S. STEVENS, « Tax aid to public and social enterprises: a collision between competition and public policy », *op.cit.*, p.169

Section 5 : Les justifications possibles

Si à la fin de son examen, la Commission ou la Cour estiment que les quatre conditions précédentes sont remplies, elles conclueront alors à l'existence d'une aide d'Etat. Il ne restera plus qu'un seul moyen pour l'Etat concerné d'échapper à l'interdiction prévue par l'article 107 TFUE, c'est d'invoquer l'une des justifications prévues aux paragraphes 2 et 3 de l'article.

L'article 107 paragraphe 2 prévoit en effet une série de raisons qui permettent de rendre l'aide compatible avec le marché intérieur. Il s'agit :

« a) des aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits,

b) des aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires,

c) des aides octroyées à l'économie de certaines régions de la république fédérale d'Allemagne affectées par la division de l'Allemagne, dans la mesure où elles sont nécessaires pour compenser les désavantages économiques causés par cette division. Cinq ans après l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne, le Conseil, sur proposition de la Commission, peut adopter une décision abrogeant le présent point. ».

A côté de ces justifications, l'article 107 paragraphe 3 contient lui une autre série de justifications qui « peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur ». Il s'agit des aides destinées à favoriser le développement économique de régions visées à l'article 349 TFUE et des aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, dont nous avons déjà parlé dans la section consacrée à la sélectivité régionale (voy. *Supra* « La sélectivité régionale »).

Il faut cependant ajouter à ces deux possibilités *« les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre, les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans l'Union dans une mesure contraire à l'intérêt commun et les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil sur proposition de la Commission »*⁸⁸.

Précisons tout de même que ces justifications ne doivent pas être confondues avec celles relatives à « la nature et l'économie du système » que nous avons analysé auparavant (voy. *Supra* « La sélectivité »). Si une partie de la doctrine considère effectivement que ces deux types de justifications doivent être analysées ensemble, nous nous rallions à une autre position qui considère que ces deux justifications visent deux moments différents du raisonnement en matière d'aide d'Etat. Les justifications sur base de l'économie et de la nature du système, visent à montrer que l'aide n'est pas sélective et ce faisant ne remplit pas les conditions de l'article 107 §1^{er} TFUE pour être déclarée incompatible. Les justifications prévues à l'article 107 §2 et 3 visent de leur côté le cas où l'aide est effectivement incompatible avec le marché intérieur au

⁸⁸ Article 107 §3 TFUE

sens de l'article 107 §1, mais peut être justifiée par des raisons d'intérêt général expressément prévues par le Traité⁸⁹.

Cependant, il importe de noter que ces justifications n'ont été que très rarement appliquées en ce qui concerne les aides d'Etat fiscales (à l'exception de celles relatives à la sélectivité régionale) et que la Cour ne les accepte généralement pas⁹⁰.

Chapitre 4 : Les conséquences de la qualification comme aide d'Etat

La principale conséquence à attribuer à la qualification d'un avantage comme aide d'Etat est le remboursement de l'aide. Le fondement juridique de cette obligation réside dans l'article 108 paragraphe 3 TFUE qui impose aux Etats membres d'informer la Commission de tout projet d'aide envisagé. Si jamais l'Etat implémente l'aide sans en avoir au préalable informé la Commission, il s'expose à devoir rembourser intégralement l'aide dès lors que celle-ci est déclarée contraire au marché intérieur. L'Etat a donc une obligation de rapporter tous les projets d'aides à la Commission ainsi que de s'abstenir d'implémenter l'aide pendant l'investigation. Autrement dit, il a une obligation de « standstill »⁹¹. Si jamais il va outre cette obligation et implémente l'aide, il doit alors rétablir la situation dans son *pristine* état, ce qui implique le remboursement.

La Cour a parfaitement illustré cela dans ses affaires *Maribel*⁹² et *Maribel bis*⁹³. Celles-ci concernaient une aide d'Etat sociale mais leur raisonnement peut être étendu aux aides d'Etat fiscales. « Maribel » est le nom donné à une opération lancée par l'Etat belge en 1981 qui consistait à réduire les charges patronales dues sur la rémunération des travailleurs manuels, dans le but d'améliorer la position concurrentielle des entreprises belges. Cette mesure a fait l'objet d'une analyse de la Commission qui l'a *in fine* accepté au motif qu'elle ne pouvait être considérée comme suffisamment sélective dès lors qu'elle s'appliquait à l'ensemble des entreprises employant des travailleurs manuels. Suite à cela, l'Etat Belge a créé un autre régime (« Maribel bis ») qui prévoyait une réduction supérieure pour les entreprises actives dans le domaine du textile. La Belgique a par la suite adopté un arrêté royal « Maribel Ter » dans lequel elle a encore augmenté les réductions des cotisations et a étendu le champ d'application aux transports internationaux et aux

⁸⁹A. CARLOS DOS SANTOS, *op.cit.*, p. 524 et P.ROSSI-MACCANICO, « Community practice in the application of state aid rules to direct business tax measures », *op.cit.*, p. 65

⁹⁰S. STEVENS, « Tax aid and non-profit organizations », *op.cit.*, pp. 163-164, à titre d'exemple voir C.J.C.E., 17 juin 1999 (Royaume de Belgique contre Commission des Communautés européennes), C-75/97, *Rec.*, 1999, p. 3671

⁹¹A. MAITROT DE LA MOTTE, *op.cit.*, p. 95

⁹²C.J.C.E., 3 juillet 2001 (Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique), C-378/98, *Rec.*, 2001, p.5107

⁹³C.J.C.E., 17 juin 1999 (Royaume de Belgique contre Commission des Communautés européennes), C-75/97, *Rec.*, 1999, p. 3671

transports aériens et maritimes⁹⁴. La Commission, et par après la Cour de justice dans l'affaire *Maribel bis*⁹⁵, vont estimer que cette mesure est clairement sélective puisqu'elle ne vise que certains secteurs déterminés de l'économie. Elles ajoutent que l'entrave à la concurrence est d'autant plus présente que l'aide n'est accordée qu'à des entreprises actives dans les secteurs les plus exposés à la concurrence internationale. La Belgique n'ayant pas pris la peine de notifier cette nouvelle aide à la Commission, la Cour va demander le remboursement de celle-ci.

La Belgique cherchera à justifier cette aide en arguant qu'il s'agit d'une mesure générale de politique économique ; qu'elle n'influence pas défavorablement les échanges intracommunautaires et que même, si il s'agit d'une aide d'Etat, elle doit être déclarée compatible avec le marché commun en tant qu'aide à l'emploi. Enfin elle demande en dernier recours à être exemptée du remboursement au motif que celui-ci serait disproportionné et irréalisable.

La Cour va rejeter tous les arguments et demander le remboursement de l'aide par les entreprises bénéficiaires. Elle précise sur ce point que le remboursement n'est pas une sanction mais simplement le rétablissement de la situation légale antérieure à l'aide. La récupération de l'avantage ne peut donc pas être disproportionnée à l'objectif⁹⁶. Concernant l'impossibilité de récupérer l'aide, le gouvernement Belge va invoquer les difficultés administratives que pose la récupération au vu du grand nombre d'entreprises concernés. La Cour va à nouveau rejeter cet argument au motif que les difficultés administratives ne sont pas suffisantes pour empêcher le remboursement de l'aide. Selon la Cour, la seule justification acceptable est l'impossibilité absolue d'exécuter le remboursement. Si la Cour reconnaît que le nombre d'entreprises concernés rend effectivement difficile la récupération de l'aide, elle refuse de considérer cela comme un obstacle absolu au remboursement⁹⁷.

La Belgique visiblement peu convaincue par l'argumentation de la Cour va trainer des pieds pour procéder au remboursement ce qui lui vaudra un deuxième recours, en manquement cette fois, de la part de la Commission. Dans cette nouvelle affaire intitulée *Maribel*⁹⁸, la Cour va reprendre les développements qu'elle avait fait dans l'arrêt *Maribel bis* avant d'examiner si les mesures prises par l'Etat Belge étaient suffisantes pour assurer le remboursement de l'aide. Elle va considérer que tel n'est pas le cas en l'espèce et va à nouveau condamner la Belgique à récupérer l'aide octroyée par les régimes *Maribel bis* et *ter*. La Belgique invoquait notamment à l'appui de son recours sa volonté d'introduire un nouveau régime « *Maribel quater* » dans lequel elle étendrait l'aide à toutes les entreprises engageant des travailleurs manuels. Tant la Commission que la Cour de justice ont jugées cette mesure comme n'étant pas incompatible avec le marché

⁹⁴A. CARLOS DOS SANTOS, *op.cit.*, pp. 521-522

⁹⁵C.J.C.E., 17 juin 1999 (Royaume de Belgique contre Commission des Communautés européennes), C-75/97, *Rec.*, 1999, p.3671

⁹⁶*Ibid.*, § 68

⁹⁷*Ibid.*, §§85-92

⁹⁸C.J.C.E., 3 juillet 2001 (Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique), C-378/98, *Rec.*, 2001, p.5107

intérieur, cependant l'introduction de ce nouveau régime ne supprimait pas l'obligation pour la Belgique de récupérer les aides déjà distribuées.

Dans sa jurisprudence, la Cour a eu maintes occasions de préciser ce qu'elle entend par remboursement de l'aide et ce que celui-ci implique. Le remboursement équivaut à remettre la situation dans son état d'origine, aussi il est possible qu'un intérêt doive être payé sur le montant à rembourser pour rétablir la situation⁹⁹. L'impossibilité de rembourser par l'Etat n'est normalement pas une excuse¹⁰⁰, pas plus que la confiance légitime par le contribuable ou l'absence d'enrichissement sans cause¹⁰¹. Le fait que la Commission n'ait pas agi pendant une longue période de temps ne permet pas non plus à l'Etat de se soustraire au remboursement¹⁰² pas plus d'ailleurs que le grand nombre de personnes chez qui l'aide doit être récupérée¹⁰³. Enfin, le remboursement doit s'effectuer selon la procédure nationale mais l'absence de celle-ci n'empêche pas davantage le remboursement¹⁰⁴.

On constate donc qu'il est très difficile, voire presque impossible pour un Etat d'échapper à l'obligation de remboursement de l'aide. Dans une affaire *Air Liquide*¹⁰⁵, la Cour a néanmoins précisé que le remboursement ne concernait que les entreprises et l'Etat. Dans cette affaire un impôt local avait été établi à Seraing mais prévoyait une exonération pour certains moteurs qui étaient fabriquées par Air liquide. Les autres entreprises demandaient à pouvoir bénéficier eux aussi de l'exonération devant la Cour mais celle-ci a refusé estimant que le remboursement de l'aide n'impliquait pas un remboursement ou une compensation pour les autres entreprises. Dans un autre arrêt *Saumon*¹⁰⁶, la Cour a tout de même reconnu le droit pour toute entreprise concurrente intéressée, de demander au Juge national compétent d'interdire que l'aide soit versée ou d'en ordonner le remboursement, si tel était déjà le cas.

L'action en récupération de l'aide introduite par l'Etat sur demande de la Commission ne peut cependant pas l'être pendant un délai illimité. À ce titre, le Conseil a limité celle-ci dans un règlement 659/99 du 22 mars 1999¹⁰⁷ à une prescription de 10 ans. Néanmoins, le règlement prévoit également que cette prescription est interrompue par « toute mesure prise par la Commission [...] à l'égard de l'aide illégale ». Il ajoute aussi que

⁹⁹C.J.C.E., 15 décembre 2005 (Unicredito Italiano SpA contre Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1), C-148/04, *Rec.*, 2005, p. 11137

¹⁰⁰C.J.C.E., 12 mai 2005 (Commission des Communautés européennes contre République hellénique), C-415/03, *Rec.*, 2005, p. 3875

¹⁰¹C.J.C.E., 20 mars 1997 (Land Rheinland-Pfalz contre Alcan Deutschland GmbH), C-24/95, *Rec.*, 1997, p. 1591

¹⁰²C.J.C.E., 11 novembre 2004 (Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) et Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava contre Commission des Communautés européennes), C-183/02 P et C-187/02 P, *Rec.*, 2004, p. 10609

¹⁰³C.J.C.E., 3 juillet 2001 (Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique), C-378/98, *Rec.*, 2001, p. 5107

¹⁰⁴C.J.C.E., 14 décembre 2006 (Commission des Communautés européennes contre Royaume d'Espagne), C-485/03 à C-490/03, *Rec.*, 2006, p. 11887

¹⁰⁵C.J.C.E., 15 juin 2006 (Air Liquide Industries Belgium SA contre Ville de Seraing et Province de Liège), C-393/04 et C-41/05, *Rec.*, 2006, p. 5293

¹⁰⁶C.J.C.E., 21 novembre 1991 (Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon contre République française), C-354/90, *Rec.*, 1991, p. 5505 in M. DASSESSE, « Accord avec l'administration... ou aide d'Etat prohibée ? Prudence ! », *Act.Fisc.*, 2004, liv. 36, p. 1

¹⁰⁷Règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *J.O.U.E.*, L 83, du 27 mars 1999, p. 1

la Commission peut ne pas demander le remboursement lorsque ce faisant, elle va à l'encontre d'un principe général de droit communautaire. En vertu de ce règlement, après qu'une aide ait été déclarée incompatible avec le marché intérieur par la Commission, l'Etat membre concerné disposerait d'un délai de 10 ans pour récupérer l'aide auprès de l'entreprise faute de quoi, celle-ci lui serait définitivement acquise. Si l'on comprend aisément l'importance d'un tel mécanisme pour la sécurité juridique de l'entreprise, la question se pose tout de même de savoir si il ne revient pas *in fine* à réaliser l'objectif premier de l'Etat, c'est-à-dire avantager l'entreprise. Cette position nous semble cependant difficilement tenable. En effet l'Etat qui souhaiterait volontairement ne pas appliquer la décision de la Commission se mettrait automatiquement en infraction de ses obligations européennes et s'exposerait par la même à une procédure de manquement, comme la Belgique dans l'affaire *Maribel*, qui pourrait déboucher à la fin sur de sérieuses sanctions financières.

Titre II. Les excess profit rulings au regard du régime européen des aides d'Etat

Le 5 novembre 2014, l'International Consortium of Investigate journalist publie une enquête dans laquelle il démontre comment des entreprises multinationales établies au Luxembourg ont pu éviter l'impôt en concluant avec l'administration fiscale luxembourgeoise des accords fiscaux. Cette affaire, à laquelle on se réfère sous le nom de « Luxleaks » a mis en avant les dérives qui pouvaient exister au sein des systèmes fiscaux des Etats membres de l'Union européenne et surtout en matière de rulings.

Suite à celle-ci, le nouveau président de la Commission Jean-Claude Juncker, lui-même fortement critiqué dans l'affaire Luxleaks en tant que premier ministre à l'époque des faits, a décidé de lancer une vague d'enquêtes dans tous les Etats membres de l'Union sur les procédures de rulings et les décisions qui étaient rendues au cours de celles-ci.

Le 3 février 2015, la Commission annonçait dans un communiqué de presse avoir ouvert une enquête approfondie à l'égard des rulings belges en matière de bénéfices excédentaires (aussi appelée « excess profit ruling »). Ainsi donc, la Belgique se retrouve sous le feu des projecteurs européens pour une législation que la Commission estime contraire au régime européen des aides d'Etat. Mais peut-on réellement considérer le régime des excess profit rulings comme constituant une aide d'Etat condamnable au vu de l'article 107 TFUE ? C'est ce que nous aimerions analyser dans cette seconde partie.

Chapitre 1 : Le régime des excess profit rulings en droit belge

La première question à se poser est quel est le régime des excess profit rulings ? Celui-ci se trouve à l'article 185 §2 du Code des impôts sur les revenus (CIR/1992). Cet article dispose dans ses paragraphes 1 et 2 que :

« § 1er. Les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfices, y compris les dividendes distribués.

§ 2. Sans préjudice de l'alinéa 2, pour deux sociétés faisant partie d'un groupe multinational de sociétés liées et en ce qui concerne leurs relations transfrontalières réciproques:

a) lorsque les deux sociétés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des sociétés, mais n'ont pu l'être à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette société;

b) lorsque, dans les bénéfices d'une société sont repris des bénéfices qui sont également repris dans les bénéfices d'une autre société, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par cette autre société si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes, les bénéfices de la première société sont ajustés d'une manière appropriée.

L'alinéa 1er s'applique par décision anticipée sans préjudice de l'application de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices des entreprises associées (90/436) du 23 juillet 1990 et des conventions internationales préventives de la double imposition. »

Le régime des bénéfices excédentaires se trouve dans le point b) du second paragraphe qui prévoit la possibilité pour des entreprises membres d'un groupe, de majorer l'assiette de leur impôt lorsque celle-ci contient des bénéfices qui sont également imposables dans le chef de l'autre société membre du groupe, et qui n'auraient pas été imposées dans le chef de la société belge si les deux sociétés avaient été indépendantes. Le second alinéa de l'article précise, quant à lui, que de telles majorations sont accordées dans le cadre de décisions anticipées.

Le système des excess profit rulings fait indéniablement penser à celui des prix de transfert. Il semble en effet en être l'application opposée et l'article 185 §2, a) est d'ailleurs dédié au prix de transfert. La justification qui est donnée pour ce régime est que les entreprises membres d'un groupe possèdent toute une série d'intangibles et de droits de propriété intellectuelle qu'elles peuvent se transmettre gratuitement. Ce faisant, les entreprises membres du groupe possèdent des coûts moindres et inexorablement, des bénéfices supérieurs qui impliquent un impôt plus élevé. Sur base des « arm's length standard », qui veulent que les profits des sociétés soient alloués comme si celles-ci étaient des entités indépendantes, la Belgique a adopté

cet article 185 §2, b) qui permet aux entreprises concernées de rétablir l'égalité en faisant une demande de ruling devant le Service des Décisions Anticipées¹⁰⁸.

Le parallèle avec l'affaire Luxleaks est ici évident puisque grâce à cet article, des sociétés établies en Belgique pourraient diminuer leurs bases imposables de manière conséquente (la Commission parle de déductions fiscales dépassant généralement 50 %, et atteignant parfois 90 %, des bénéfices concernés¹⁰⁹) à l'aide de décisions anticipées.

Le plus gros problème de ce régime est cependant autre. Contrairement à ce qui existe en matière de prix de transfert, les bénéfices excédentaires non-taxés en Belgique ne sont soumis à aucun ajustement corrélatif dans le chef de l'entreprise étrangère. A ce titre, le ministre belge des finances a précisé dans une question parlementaire qu'il n'appartenait pas aux autorités fiscales belges de déterminer quelle entreprise étrangère devait être taxée sur base des bénéfices excédentaires de l'entreprise belge. Pour cette même raison, la Belgique ne peut pas davantage échanger les informations utiles avec l'administration étrangère. Ce faisant, celle-ci n'a nullement connaissance de la non-taxation des revenus en Belgique et ne peut pas appliquer un ajustement sur la base imposable de sa société nationale¹¹⁰.

Ce mécanisme semble effectivement prêter le flanc à la critique lorsqu'on le met en comparaison avec les développements que nous avons effectués dans la première partie de ce travail. Afin de déterminer si oui ou non, ces excess profit ruling sont effectivement contraires à la législation européenne en matière d'aide d'Etat, il nous importe désormais de vérifier que les quatre conditions constitutives d'une aide d'Etat sont bel et bien remplies en l'espèce.

¹⁰⁸K. DIRIX, « Harmful tax competition: six Belgian tax incentives under the microscope », *EC Tax*, 2013-2014, p. 244, pour un exemple de ruling sur l'article 185 §2, b) Décision anticipée n° 800.044 du 12 août 2008, www.fisconetplus.be (22 mai 2015)

¹⁰⁹X., « La Commission européenne enquête sur les « excess profit rulings » belges », *Fiscologue international*, 2015, Ed. 1418, p. 15

¹¹⁰P. Cauwenbergh, A. Gaublonne, « Associated Enterprises », in *The New US-Belgium Double tax treaty. A Belgian and EU perspective*, Bruxelles, Larcier, 2009, p.167

Chapitre 2 : L'avantage

On se souviendra que la Commission considère qu'il y a avantage dès lors que la mesure en cause a pour effet de placer l'entreprise bénéficiaire dans une position économique plus favorable.

Les excess profit rulings visent à accorder à l'entreprise concernée une réduction de sa base imposable en éliminant les bénéfices qui ne lui auraient pas été imputés si les deux sociétés étaient indépendantes. De par leur nature même, ils ne peuvent s'appliquer qu'à des entreprises, la première condition de l'avantage est donc remplie. S'agissant de l'avantage lui-même, comme nous l'avons déjà vu dans le chapitre concerné, celui-ci peut être une prestation positive et négative. A ce titre, les effets de la mesure sont plus importants que sa forme ou ses objectifs¹¹¹. Une réduction de la base imposable constitue bel et bien une prestation négative qui place la société dans une meilleure situation économique par rapport à ses concurrents.

On peut donc en conclure que l'article 185 §2, b) CIR/1992 constitue bel et bien un avantage dans les faits pour la société concernée.

Chapitre 3 : L'origine étatique de l'aide

Pour qu'une aide soit qualifiée comme provenant d'un Etat, deux conditions doivent être remplies. D'abord, il importe que l'aide soit financée par les ressources de l'Etat. Ensuite, il est nécessaire que cette aide soit imputable à l'Etat.

S'agissant de décisions administratives, nous avons déjà vu que la Commission considère ces décisions comme n'étant pas constitutives d'une aide d'Etat. Cette présomption est cependant réfragable dès lors que la décision en l'espèce a pour effet d'accorder à l'entreprise un avantage spécifique différent du régime normal applicable.

Les autorités administratives font partie de l'organisation institutionnelle étatique et de ce fait, leurs décisions sont assimilées à des décisions de l'Etat belge¹¹². S'agissant ici d'une réduction de la base imposable, celle-ci crée un manque à gagner pour les caisses de l'Etat et ainsi un coût financier pour celui-ci au même titre que n'importe quelle allocation de ressources en faveur d'une entreprise¹¹³. Nous sommes donc bel et bien devant un avantage financé par les ressources de l'Etat et imputable à celui-ci.

¹¹¹S. STEVENS, « Tax aid to public and social enterprises: a collision between competition and public policy », *op.cit.*, p. 154

¹¹²J. LUTS, « Belgische rulings in het licht van de staatssteunregels », *A.F.T.*, 2014, liv. 10, p. 10

¹¹³B. TERRA, « Value added tax and state aid law in the EU », *Intertax*, 2013, p.108

Chapitre 4 : La sélectivité

La sélectivité cherche à savoir si le régime en question favorise certaines entreprises par rapport à d'autres qui sont dans une situation légale et factuelle similaire¹¹⁴.

Comme nous l'avons déjà dit, les procédures de rulings peuvent être constitutives d'une aide d'Etat selon les communications de la Commission. En Belgique, le système a subi de profondes modifications en 2002 pour le rendre plus transparent. Le nouveau système établit une pratique généralisée de ruling ouverte à tous les contribuables et couvrant toutes les matières relevant de la compétence du service public fédéral finance. Les rulings sont accordés au cas par cas au regard des conditions d'espèces et des objectifs de la législation en cause¹¹⁵. De ces éléments, il nous semble difficilement concevable d'établir une présomption de non-conformité du système de ruling belge sur base des communications de la Commission¹¹⁶.

Par contre, le mécanisme de fond des excess profit rulings est quant à lui beaucoup plus critiquable. La Commission a rappelé dans sa décision *Umicore*¹¹⁷ que les autorités fiscales devaient bénéficier d'une marge d'appréciation dans le cadre de ces procédures, mais qu'elles ne pouvaient pas conférer des avantages disproportionnés par rapport à la concession faite par le contribuable¹¹⁸. Dans un arrêt *Kimberley Clark Sopalin*¹¹⁹, la Cour a précisé que tel était le cas lorsque l'autorité avait le pouvoir de définir le bénéficiaire, le montant et les conditions d'octroi de l'avantage. Tel nous semble être le cas en l'espèce puisque l'administration fiscale est seule compétente pour décider de l'application de l'article 185 §2, b) CIR/1992.

En ne visant que les entreprises membres d'un groupe de multinationales, les règles de l'article 185 §2, b) ont vocation à ne s'appliquer qu'à un secteur donné de l'économie belge et par la même à un type de sociétés largement soumises à la concurrence internationale, il constitue donc une aide d'Etat sélective par sa nature même¹²⁰, au même titre par exemple que celles accordées par les régimes Maribel bis et ter.

¹¹⁴C.J.C.E., 8 novembre 2001 (Adria-Wien Pipeline GmbH et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH contre Finanzlandesdirektion für Kärnten), C-143/99, *Rec.*, 2001, p. 8365

¹¹⁵Pour de plus amples explications sur le système de ruling belge, voir J. LUTS, *op.cit.*, p. 6

¹¹⁶*Ibid.*, p. 8

¹¹⁷Décision de la Commission, n° 2011/276/UE, 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 (ex-«Union Minière SA»), *J.O.U.E.*, L 122, du 11 mai 2011, p. 76 in R. H.C. LUJA, *op.cit.*, pp. 120-121

¹¹⁸Décision de la Commission, n° 2011/276/UE, 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 (ex-«Union Minière SA»), *J.O.U.E.*, L 122, du 11 mai 2011, p. 76, §155

¹¹⁹C.J.C.E., 26 septembre 1996 (République française contre Commission des Communautés européennes), C-241/94, *Rec.*, 1996, p. 4551, §23-24 in J. LUTS, *op.cit.*, p. 8

¹²⁰K. DIRIX, *op.cit.*, p. 248

En ce qui concerne les justifications, Il semble difficile de justifier un tel régime au regard de la logique et de l'économie du système dès lors qu'il semble encourager la double non-taxation des bénéfices. En effet, lorsqu'un ruling est accordé, les profits excédentaires sont exemptés d'impôts en Belgique et, du fait de l'absence d'échange d'informations en la matière, ne sont pas taxés à l'étranger non plus puisque l'Etat ignore qu'ils sont exemptés en Belgique. Il est difficile alors d'argumenter que les excess profit rulings participent à l'efficacité et au bon fonctionnement du système belge alors qu'ils créent une double non-imposition¹²¹.

Chapitre 5 : L'Entrave au commerce

En dernier lieu, il importe d'examiner si la mesure en cause crée des distorsions de concurrence ou affecte de manière négative les échanges entre Etats membres.

Pour ces deux conditions, l'on se souviendra qu'elles sont très rapidement établies par la Commission. Or comme nous venons de le dire, en ne visant que les entreprises faisant partie d'un groupe multinational, les excess profit rulings créent irrémédiablement une distorsion de concurrence puisque les entreprises membres de ce groupe seront avantagées par rapport à d'autres entreprises non membres d'un groupe. Ce faisant, cette distorsion affecte aussi les échanges entre Etats membres puisqu'elle place les entreprises belges dans une position plus favorable. On fera notamment référence sur ce point à l'affaire *Forum 187* où la Commission a estimé que les centres de coordination étaient présumés nuire au commerce entre Etats membres dès lors qu'ils ne pouvaient être constitués que par des sociétés multinationales. Il nous semble fort probable que la Commission adopte une position similaire pour les excess profit rulings.

¹²¹ K. DIRIX., *op.cit.*, pp.248-249

Chapitre 6 : Appréciation

De l'analyse que nous venons de faire, il ressort que les règles de l'article 185 §2, b) CIR/1992 remplissent toutes les conditions nécessaires pour être constitutives d'une aide d'Etat. Si la Commission n'a pour le moment toujours pas rendu de décision en la matière, il nous semble néanmoins plausible d'affirmer que sa décision sera à la défaveur du régime belge. En ce qui concerne les justifications prévues par l'article 107 §2 et 3 TFUE, aucune d'entre elles ne semble applicable au cas d'espèce et nous doutons que la Belgique parvienne à en invoquer une avec succès.

S'agissant qui plus est d'une mesure qui n'a pas été notifiée à la Commission, la Belgique s'expose à devoir demander le remboursement de l'aide auprès des entreprises qui en ont bénéficié. Sur ce point, les enseignements des arrêts *Maribel* et *Maribel bis* sont parfaitement applicables.

Il importera donc à la Belgique de modifier, voire de supprimer le régime des excess profit rulings afin de rendre sa législation compatible avec le droit européen et l'article 107 TFUE.

Dans tous les cas, il sera important de garder à l'œil la décision de la Commission sur le sujet. En effet, de nombreux Etats membres possèdent des régimes de décisions anticipées qui peuvent s'avérer similaires à ce qui existe en Belgique. En attaquant le régime des excess profit rulings, la Commission cherche probablement à faire un exemple et pousser à une réforme approfondie des systèmes de rulings existant au sein des Etats membres afin d'éviter que ceux-ci se transforment en nouveaux outils de concurrence fiscale dommageables pour le marché intérieur.

Conclusion

Comme nous l'avons vu, le régime des aides d'Etat à caractère fiscal a beaucoup évolué au fil des années. Alors qu'il n'était que très peu, voire pas utilisé au début de la construction européenne, il a pris un tournant majeur à la fin du XXe siècle pour devenir l'un des plus importants. Cette augmentation de décisions de la Commission a aussi amené une augmentation des recours en justice en la matière, et de ce fait une augmentation des arrêts de la Cour. Ceux-ci sont les bienvenus et ont permis de clarifier à de nombreuses reprises les termes, parfois trop vagues utilisées dans les Traités. Reste que cette pratique au cas par cas pose tout de même un certain nombre d'incertitudes au vu de la jurisprudence parfois fluctuante de la Cour, comme c'est le cas en matière de sélectivité régionale ou l'arrêt Gibraltar semble avoir dans un même temps clarifié la matière et l'avoir complexifié.

L'ouverture des enquêtes de la Commission sur les régimes de décisions anticipées au sein des Etats membres de l'Union européenne vient à son tour ajouter une nouvelle composante à la matière des aides d'Etat. Si elle a toujours admis depuis ses communications que les procédures de *rulings* pouvaient constituer des aides d'Etat, la jurisprudence en la matière est restée très limitée et la question n'a jamais été vraiment creusée par la doctrine. Ce vide juridique devrait désormais être comblé par les décisions à venir de la Commission sur ces systèmes et il serait intéressant de garder cela à l'œil, tout comme d'ailleurs les réactions des Etats membres en cas d'incompatibilité avec les Traités.

En effet, même si nous nous sommes contentés d'analyser la question belge, des systèmes plus ou moins similaires aux *excess profit rulings* existent dans d'autres Etats membres et surtout, la Commission a un champ d'observation bien plus large que ceux-ci. Comment dès lors réagiraient les Etats membres, dans l'hypothèse où leurs systèmes de décisions anticipées ou une partie de ceux-ci viendraient à être condamnés par la Commission ? Confrontés à l'obligation de devoir réformer leurs systèmes, ne serait-il pas possible de les voir se mettre ensemble et chercher à adopter un nouveau système commun, sous le couvert peut être de l'Union européenne ?

Cette question ouvre la porte à une réflexion que nous n'avons pas abordé dans ce travail mais qu'il nous semble important de faire maintenant à titre de conclusion : celle de l'utilisation de l'interdiction des aides d'Etat comme facteur d'harmonisation au sein de l'Union européenne.

Comme nous le savons, la matière fiscale reste une compétence majoritairement étatique et difficilement harmonisable au niveau européen. Les raisons principales en sont l'obligation de travailler à l'unanimité sur la matière et la difficulté de se mettre d'accord à vingt-huit sur des questions ayant une telle sensibilité nationale. Alors qu'aujourd'hui, l'harmonisation fiscale européenne semble un objectif plus difficile que jamais à atteindre, l'utilisation des articles 107 à 109 TFUE pourrait agir comme un nouveau moteur en la

matière. L'efficacité du régime n'est ici plus à remettre en cause puisque c'est à la Commission, accompagnée de la Cour de justice, que revient la tâche d'analyser les régimes d'aides existant au sein des Etats. Si la Commission, tout comme la doctrine, ont toujours déclaré que le contrôle des aides d'Etat ne pouvait être utilisé pour effectuer une harmonisation par une porte dérobée, cette analyse pourrait tout de même mener à une forme d'harmonisation indirecte de la part des Etats membres. Confrontés à une problématique commune, ceux-ci pourraient décider d'adopter de leurs propres chefs des positions qui le sont aussi. Une telle harmonisation bien qu'ayant pour point de départ l'Union européenne se ferait en dehors de ses cadres, par les Etats membres eux-mêmes et selon leurs procédures nationales. On évite ici le difficile recours à l'unanimité pour passer à une forme de consensualisme informel, voire simplement à créer un incitant supplémentaire à ce que les Etats membres arrivent à un accord au sein du Conseil. Cette méthode pose évidemment de nombreuses questions, notamment de légitimité démocratique et il n'est pas de l'objet de cette étude de faire autre chose que d'évoquer ce sujet.

Il nous semblait cependant important de l'aborder car il semble démontrer que quoi qu'il advienne, de manière directe ou indirecte, l'Europe semble toujours trouver son chemin et qu'au fond, comme le disait Jacques Delors : chaque nouvelle crise amène davantage d'Europe.

Bibliographie

Législation

Internationale

- Version consolidée du Traité sur l'Union européenne, *J.O.U.E.*, C 115, du 9 mai 2008, p. 13
- Version consolidée du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, *J.O.U.E.*, C 115, du 9 mai 2008, p. 47
- Règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *J.O.U.E.*, L 83, du 27 mars 1999, p. 1
- Règlement (CE) n°1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*, *J.O.U.E.*, L 379, du 28 décembre 2006, p. 5
- Règlement (CE) n°800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), *J.O.U.E.*, L 214, du 9 août 2008, p. 3

Actes des institutions

- Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.U.E.*, C-684, du 10 décembre 1998, p. 3

Nationale

- Code des impôts sur les revenus 1992

Doctrine

- BRUYNINCKX T., « Enkele bemerkingen betreffende het fiscaal gelijkheidsbeginsel in staatssteunzaken naar aanleiding van het arrest Koninklijke Friesland Foods », *T.F.R.*, 2008, pp. 3-11
- CARLOS DOS SANTOS A., *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009
- CAUWENBERGH P., GAUBLomme A., « Associated Enterprises », in *The New US-Belgium Double tax treaty. A Belgian and EU perspective*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 155-169
- DASSESSE M., « Accord avec l'administration... ou aide d'Etat prohibée ? Prudence! », *Act.Fisc.*, 2004, liv. 36, pp.1-4

- DE METS P., DONÉA M.-P., ELOY M., GRAU RUIZ M. A., MALHERBE J., MEROLA M., ROSSI-MACCANICO P., SEPULCHRE V., *Fiscalité européenne: actualités et points sensibles*, Louvain-la-neuve, Anthemis, 2009
- DIRIX K., « Harmful tax competition: six Belgian tax incentives under the microscope », *EC Tax*, 2013, pp. 233-249
- GONEN M., SAANEN N., WISSING S.A., « Steun of geen steun, een kwestie van (onder meer) selectiviteit », *N.T.E.R.*, 2007, pp. 14-22
- JESSEN P. W., « State aid and taxation in relation with Third countries », *Intertax*, 2013, pp.132-149
- JVD, « Le SDA s'en prend aux « liquidités excédentaires », *Fiscologue*, 2013, liv. 1335, pp. 1-2
- KEPPENNE J.P., « Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat », *J.D.E.*, 2000, pp. 25-35
- KVASNIMA A., PAPIS M., SENYK M. et TZUBERY Y., « Conference report: research seminar on state aid and tax measures (Aarhus, Denmark, 27 january 2011) », *Intertax*, 2013, pp.150-157
- LUJA R. H.C., « (Re)shaping fiscal state aid: selected recent cases and their impact », *Intertax*, 2013, pp. 120-131
- LUTS J., « Belgische rulings in het licht van de staatssteunregels », *A.F.T.*, 2014, liv. 10, pp. 5-14
- MAITROT DE LA MOTTE A., *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, Paris, L.G.D.J., 2005
- MEROLA M. et CAPPELLETTI L., « Une analyse des derniers développements en matière d'aides fiscales et de sélectivité régionale dans le cadre des tendances actuelles du contrôle des aides d'Etat », in *Fiscalité européenne: actualités et points sensibles*, Louvain-la-neuve, Anthemis, 2009, pp. 83-121
- PEETERS B., « European guidelines for federal member states granting fiscal competences c.q. tax autonomy to sub-national authorities », *EC Tax*, 2009, pp.50-52
- PEETERS B., « European legal limitations to the repartition of fiscal competences in a federal state structure », in *Social Federalism: the creation of a layered welfare state. The Belgian case*, Anvers, Intersentia, 2011, pp. 227-254
- QUIGLEY C., « Direct taxation and state aid: recent developments concerning the notion of selectivity », *Intertax*, 2013, pp.112-119
- QUIGLEY C., *European State aid law and policy*, II Ed., Oxford, Hart Publishing, 2009

- ROSSI-MACCANICO P., « Community practice in the application of state aid rules to direct business tax measures », in *Fiscalité européenne: actualités et points sensibles*, Louvain-la-neuve, Anthemis, 2009, pp. 61-83
- ROSSI-MACCANICO P., « EU review of direct tax measures: interplay between fundamental freedoms and state aid control », *EC Tax*, 2013, pp. 19-28
- ROSSI-MACCANICO P., « Fiscal aid review and cross-border tax distortions », *Intertax*, 2013, pp.92-100
- ROSSI-MACCANICO P., « The Gibraltar judgment and the point on selectivity in fiscal aids », *EC Tax*, 2009, pp. 67-72
- RYDELSKI M. S., « Distinction between state aid and general tax measures », *EC Tax*, 2010, pp. 149-155
- SPAGNOLI K., « Commission européenne : récupération d'avantage fiscaux ? », *Fiscologue*, 1999, Ed. 693 pp. 3-6
- STEVENS S., « Tax aid and non-profit organizations », *EC Tax*, 2010, pp.156-169
- STEVENS S., « Tax aid to public and social enterprises: a collision between competition and public policy », *EC Tax*, 2014, pp. 149-170
- TERRA B., « Value added tax and state aid law in the EU », *Intertax*, 2013, pp.100-111
- TRAVERSA E., *L'autonomie fiscale des régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Bruxelles, Larcier, 2010
- WAELEBROECK D., « La compatibilité de systèmes fiscaux généraux avec les règles en matière d'aides d'Etat dans le Traité CE », in *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 1023-1045
- WATHELET M., WILDEMEERSCH J., *Contentieux européen*, II Ed., Bruxelles, Larcier, 2014
- WATHELET M., BOURGEOIS M., WILDEMEERSCH J., « Situations purement internes, discriminations à rebours et fiscalité », *R.G.C.F.*, 2011, pp. 465-487
- X., « La Commission européenne enquête sur les « excess profit rulings » belges », *Fiscologue international*, 2015, Ed. 1418, p. 15
- X. *Social Federalism: the creation of a layered welfare state. The Belgian case*, Anvers, Intersentia, 2011
- X., *The New US-Belgium Double Tax Treaty. A Belgian and EU perspective*, Bruxelles, Larcier, 2009

Jurisprudence

Cour

- C.J.C.E., 23 février 1961 (De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contre Haute Autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier), C-30/59, *Rec.*, 1961, p. 3
- C.J.C.E., 2 juillet 1974 (République italienne contre Commission des Communautés européennes), C-173/73, *Rec.*, 1974, p. 709
- C.J.C.E., 11 juillet 1974 (Procureur du Roi contre Benoît et Gustave Dassonville), C-8/74, *Rec.*, 1974, p. 837
- C.J.C.E., 22 mars 1977 (Steinike & Weinlig contre République fédérale d'Allemagne), C-78/76, *Rec.* 1977, p. 595
- C.J.C.E., 14 octobre 1987 (République fédérale d'Allemagne contre Commission des Communautés européennes), C-248/84, *Rec.*, 1987, p. 4013
- C.J.C.E., 21 novembre 1991 (Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon contre République française), C-354/90, *Rec.*, 1991, p. 5505
- C.J.C.E., 17 mars 1993 (Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG contre Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG), C-72/91 et C-73/91, *Rec.*, 1993, p. 887
- C.J.C.E., 26 septembre 1996 (République française contre Commission des Communautés européennes), C-241/94, *Rec.*, 1996, p. 4551
- C.J.C.E., 20 mars 1997 (Land Rheinland-Pfalz contre Alcan Deutschland GmbH), C-24/95, *Rec.*, 1997, p. 1591
- C.J.C.E., 17 juin 1999 (Royaume de Belgique contre Commission des Communautés européennes), C-75/97, *Rec.*, 1999, p. 3671
- C.J.C.E., 29 juin 1999 (Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)), C-256/97, *Rec.*, 1999, p. 3913
- C.J.C.E., ordonnance du 16 février 2000 (Administración General del Estado contre Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales d'Alava et Diputación Foral d'Alava et Juntas Generales de Vizcaya), C-400/97, C-401/97 et C-402/97, *Rec.*, 2000, p. 1073

-C.J.C.E., 19 septembre 2000 (République fédérale d'Allemagne contre Commission des Communautés européennes), C-156/98, *Rec.*, 2000, p. 6857

-C.J.C.E., 3 juillet 2001 (Commission des Communautés européennes contre Royaume de Belgique), C-378/98, *Rec.*, 2001, p. 5107

-C.J.C.E., 8 novembre 2001 (Adria-Wien Pipeline GmbH et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH contre Finanzlandesdirektion für Kärnten), C-143/99, *Rec.*, 2001, p. 8365

-C.J.C.E., 20 novembre 2003 (Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contre GEMO SA), C-126/01, *Rec.*, 2003, p. 13769

-C.J.C.E., 15 juillet 2004 (Pearle BV, Hans Prijs Optiek Franchise BV et Rinck Opticiëns BV contre Hoofdbedrijfschap Ambachten), C-345/02, *Rec.*, 2004, p. 7139

-C.J.C.E., 15 juillet 2004 (Royaume d'Espagne contre Commission des Communautés européennes), C-501/00, *Rec.*, 2004, p. 6717

-C.J.C.E., 11 novembre 2004 (Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) et Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava contre Commission des Communautés européennes), C-183/02 P et C-187/02 P, *Rec.*, 2004, p. 10609

-C.J.C.E., 12 mai 2005 (Commission des Communautés européennes contre République hellénique), C-415/03, *Rec.*, 2005, p. 3875

-C.J.C.E., 15 décembre 2005 (Unicredito Italiano SpA contre Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1), C-148/04, *Rec.*, 2005, p. 11137

-C.J.C.E., 10 janvier 2006 (Ministero dell'Economia e delle Finanze contre Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato et Cassa di Risparmio di San Miniato SpA), C-222/04, *Rec.*, 2006, p. 289

-C.J.C.E., 15 juin 2006 (Air Liquide Industries Belgium SA contre Ville de Seraing et Province de Liège), C-393/04 et C-41/05, *Rec.*, 2006, p. 5293

-C.J.C.E., 22 juin 2006 (Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL contre Commission des Communautés européennes), C-182/03 et C-217/03, *Rec.*, 2006, p. 5479

-C.J.C.E., 6 septembre 2006 (République portugaise contre Commission des Communautés européennes), C-88/03, *Rec.*, 2006, p. 7115

- C.J.C.E., 14 décembre 2006 (Commission des Communautés européennes contre Royaume d'Espagne), C-485/03 à C-490/03, *Rec.*, 2006, p. 11887
- C.J.C.E., 11 septembre 2008 (Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) et autres contre Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya et autres), C-428/06 à C-434/06, *Rec.*, 2008, p. 6747
- C.J.C.E., 22 décembre 2008 (British Aggregates Association contre Commission des Communautés européennes et Royaume-Uni), C-487/06 P, *Rec.*, 2008, p. 10515
- C.J.C.E., 23 avril 2009 (Sandra Puffer contre Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz), C-460/07, *Rec.*, 2009, p. 3251
- C.J.C.E., 17 novembre 2009 (Presidente del Consiglio dei Ministri contre Regione Sardegna), C-169/08, *Rec.*, 2009, p. 10821
- C.J.U.E., 15 novembre 2011 (Commission européenne et Royaume d'Espagne c. Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord), C-106/09 P et C-107/09 P, *Rec. I*, 2011, p. 11113

Tribunal

- T.P.I.C.E., 23 octobre 2002 (Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava et Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya contre Commission des Communautés européennes), T-269/99, T-271/99 et T-272/99, *Rec.*, 2002, p. 4217
- T.P.I.C.E., 1 juillet 2004 (Salzgitter AG contre Commission des Communautés européennes), T-308/00, *Rec.*, 2004, p. 1933
- T.P.I.C.E., 18 janvier 2005 (Confédération nationale du Crédit mutuel contre Commission des Communautés européennes), T-93/02, *Rec.*, II, 2005, p. 143
- T.P.I.C.E., 5 avril 2006 (Deutsche Bahn AG contre Commission des Communautés européennes), T-351/02, *Rec.*, II, 2006, p. 1047
- T.P.I.C.E., 13 septembre 2006 (British Aggregates Association contre Commission des Communautés européennes), T-210/02, *Rec.*, II, 2006, p. 2789
- T.P.I.C.E., 18 décembre 2008 (Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord c. Commission des Communautés européennes.), T-211/04 et T-215/04, *Rec.*, II, 2008, p. 3745

-T.P.I.C.E., 4 mars 2009 (Associazione italiana del risparmio gestito et Fineco Asset Management SpA contre Commission des Communautés européennes), T-445/05, *Rec.*, II, 2009, p. 289

-T.P.I.C.E., 11 juin 2009 (République italienne contre Commission des Communautés européennes), T-222/04, *Rec.*, II, 2009, p. 1877

Décision de la Commission

- Décision de la Commission, n° 2011/276/UE, 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 (ex-«Union Minière SA»), *J.O.U.E.*, L 122, du 11 mai 2011, p. 76

Décision des administrations nationales

- Décision anticipée n° 800.044 du 12 août 2008, www.fisconetplus.be (22 mai 2015)

Conclusions des avocat généraux

- C.J.C.E., 17 mars 1993 (Firma Sloman Neptun Schiffahrts AG contre Seebetriebsrat Bodo Ziesemer der Sloman Neptun Schiffahrts AG), C-72/91 et C-73/91, *Rec.*, 1993, p. 887, Concl. Avocat général Darmon

- C.J.C.E., ordonnance du 16 février 2000 (Administración General del Estado contre Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa, Juntas Generales d'Alava et Diputación Foral d'Alava et Juntas Generales de Vizcaya), C-400/97, C-401/97 et C-402/97, *Rec.*, 2000, p. 1073, Concl. Avocat général Saggio

- C.J.C.E., 6 septembre 2006 (République portugaise contre Commission des Communautés européennes), C-88/03, *Rec.*, 2006, p. 7115, Concl. Avocat général Geelhoed

Place Montesquieu, 2 bte L2.07.01, 1348 Louvain-la-Neuve, Belgique www.uclouvain.be/drt



