

Aides fiscales et concurrence fiscale dommageable

Quel équilibre entre le régime des aides d'Etat et le Code de conduite dans le
domaine de la fiscalité des entreprises ?

Mémoire réalisé par
Guillaume Schmitz

Promoteur(s)
Edoardo Traversa

Année académique 2014-2015
Master en droit

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 oeuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette oeuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

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

Table des matières

TABLE DES MATIÈRES	1
INTRODUCTION.....	5
CHAPITRE I – AIDES D’ETAT À CARACTÈRE FISCAL	8
1. DÉFINITION	8
1.1. <i>Le cadre des aides d’Etat</i>	8
1.2. <i>Les quatre éléments constitutifs</i>	10
1.2.1. <i>Avantage</i>	11
1.2.2. <i>Financement par les ressources de l’Etat</i>	12
1.2.3. <i>Sélectivité</i>	13
1.2.3.1. <i>Sélectivité de jure ou de facto</i>	14
1.2.3.2. <i>Sélectivité matérielle et géographique</i>	15
1.2.3.3. <i>Test de sélectivité</i>	16
1.2.4. <i>Distorsion de la concurrence</i>	16
2. DÉVELOPPEMENT ET OBJECTIFS DES AIDES FISCALES	17
2.1. <i>Développement via la jurisprudence européenne</i>	17
2.2. <i>Développement via la Commission</i>	18
2.3. <i>Critiques</i>	19
3. EFFET DIRECT	20
4. LES NOTIONS D’INCOMPATIBILITÉ ET D’ILLÉGALITÉ ET LES COMPÉTENCES DE LA COMMISSION	21
4.1. <i>Incompatibilité</i>	22
4.2. <i>Illégalité</i>	23
4.3. <i>Procédure de l’article 108, §2 TFUE</i>	25
5. AIDES FISCALES COMPATIBLES ET INCITANTS FISCAUX	26
5.1. <i>Compatibilité</i>	26
5.2. <i>Régimes d’exemption</i>	26
5.3. <i>Incitants fiscaux et compatibilité</i>	28
CHAPITRE II – CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE.....	30
1. DÉFINITION	30
1.1. <i>Concurrence fiscale</i>	30
1.2. <i>Caractère dommageable</i>	32

2.	LE CODE DE CONDUITE	33
2.1.	<i>Adoption du Code</i>	33
2.1.1.	Premier Rapport Monti.....	33
2.1.2.	Second Rapport Monti	34
2.1.3.	Mise en place du Groupe de Politique Fiscale	35
2.1.4.	Le Code de bonne conduite	35
2.2.	<i>Caractéristiques et contenu</i>	36
2.2.1.	Valeur juridique.....	36
2.2.2.	Engagements des Etats	37
2.2.3.	Communication, évaluation et force contraignante.....	38
3.	EFFICACITÉ ET EFFECTIVITÉ DU CODE DE CONDUITE.....	39
3.1.	<i>Champ d'application géographique</i>	39
3.2.	<i>Champ d'application matériel</i>	39
3.2.1.	Critère général	40
3.2.2.	Critère spécifique	40
3.3.	<i>Mise en œuvre du Code et procédure</i>	41
3.3.1.	Groupe Code de conduite	41
3.3.2.	Mise en œuvre actuelle.....	42
3.3.3.	Compétences de la Commission	43
3.3.4.	Compétences du Conseil	43
3.3.5.	Rôle des Etats membres	43
4.	LA PLACE DES INCITANTS FISCAUX DANS LE CODE DE CONDUITE	44
4.1.	<i>Nécessité d'une évaluation effective</i>	44
4.2.	<i>Développement économique</i>	44
4.3.	<i>Autres justifications</i>	45
CHAPITRE III – ARTICULATION DES RÉGIMES DES AIDES D'ETAT ET DU		
CODE DE CONDUITE		46
1.	SIMILARITÉS ET DIVERGENCES DES DIFFÉRENTS RÉGIMES	46
1.1.	<i>Points de divergence</i>	46
1.1.1.	Fondement.....	46
1.1.2.	Valeur juridique.....	47
1.1.3.	Champ d'application	48

1.1.3.1.	Champs d'application géographiques	48
1.1.3.2.	Champs d'application matériels	48
1.1.4.	Autorités compétentes	49
1.2.	<i>Points de convergence</i>	50
1.2.1.	Point J du Code de conduite	50
1.2.2.	La Communication de la Commission et son §30.....	51
2.	COMPLÉMENTARITÉ OU CONCURRENCE DES RÉGIMES ?	52
2.1.	<i>Complémentarité</i>	52
2.1.1.	Critère de sélectivité, mesures générales et superposition	52
2.1.1.1.	Sélectivité selon le régime des aides fiscales	52
2.1.1.2.	Sélectivité selon le Code de conduite.....	53
2.1.1.3.	Mesures générales au sens du Code de conduite.....	53
2.1.1.4.	Superposition.....	54
2.1.2.	Les aides d'Etat au service de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable	54
2.1.3.	Le Code de conduite au secours du régime des aides d'Etat	55
2.1.3.1.	Interaction entre le politique et le juridique	55
2.1.3.2.	Possibilité de réexamen de la Commission	56
2.1.4.	Contrôle des aides d'Etat élargi	56
2.2.	<i>Concurrence</i>	57
2.2.1.	Des cas d'applications indépendants.....	57
2.2.2.	Primauté des aides d'Etat	58
2.2.3.	Dépendance réciproque	59
3.	QUEL AVENIR POUR LES DEUX RÉGIMES ?	59
3.1.	<i>Identification de la mesure générale/de référence</i>	59
3.2.	<i>Modernisation des régimes</i>	60

CHAPITRE IV – CAS PRATIQUE : LES TAX RULINGS AU REGARD DES RÉGIMES DES AIDES D'ETAT ET DU CODE DE CONDUITE 62

1.	LES FAITS	62
1.1.	<i>Rulings fiscaux et prix de transfert</i>	62
1.2.	<i>Irlande & Apple</i>	63
1.3.	<i>Luxembourg & Fiat</i>	64

1.4.	<i>Pays-Bas & Starbucks</i>	64
2.	LIEN AVEC LE RÉGIME DES AIDES FISCALES	65
2.1.	<i>Nature des rulings fiscaux</i>	65
2.2.	<i>Eléments constitutifs de l'aide</i>	66
2.2.1.	Test de sélectivité	66
2.2.2.	Existence d'un avantage	68
3.	LIEN AVEC LE CODE DE CONDUITE	69
3.1.	<i>Caractère dommageable</i>	69
3.1.1.	Cadre général des pratiques administratives	69
3.1.2.	Le cas spécifique des rulings fiscaux	69
3.2.	<i>Les rulings dans le viseur de l'UE</i>	70
3.2.1.	Des pratiques scrutées dès l'origine du Code	70
3.2.2.	Un examen constant des rulings fiscaux	71
3.3.	<i>Des solutions existantes</i>	71
3.3.1.	Modification ou retrait des mesures	71
3.3.2.	Une révision du Code de conduite	72
4.	CONCLUSIONS	72
	CONCLUSION	74
	BIBLIOGRAPHIE	77
1.	LÉGISLATION	77
2.	JURISPRUDENCE	80
3.	DOCTRINE	82

Introduction

A l'heure où le monde économique se digitalise, les capitaux et les entreprises deviennent de plus en plus mobiles. Il est aisé de déplacer en quelques secondes des fonds importants d'une région à une autre, d'un Etat à un autre. Ceci est d'autant plus vrai qu'au sein de l'Union européenne, les frontières tendent à s'évaporer en faveur d'un grand marché commun. Cette volonté d'unifier l'Europe se concrétise avec l'achèvement du marché unique en 1993 et des quatre grandes libertés de circulation : des biens, des services, des personnes et enfin des capitaux. L'objectif est de supprimer petit à petit les barrières transfrontalières qui grèvent l'économie européenne de charges excessives. Les Etats membres se sont engagés en faveur d'un processus d'unification monétaire et d'une cessation des dévaluations compétitives via leurs politiques monétaires respectives¹.

Du point de vue des entreprises et des capitaux, le bénéfice de cette intégration fut sans conteste la possibilité de mettre en place des stratégies de planification fiscale qui reposaient sur une utilisation des différents systèmes fiscaux mis en place dans les Etats membres. Cette planification est à la fois légitime en ce qu'elle se base sur des dispositifs légaux en vue de réduire les obligations fiscales, mais également agressive en ce qu'elle consiste bien souvent à profiter du manque de cohérence entre les systèmes nationaux afin de réduire sa charge fiscale. En outre, ces stratégies fiscales deviennent de plus en plus complexes.

Néanmoins les Etats membres ont entendu user de la souveraineté dont ils jouissent encore en matière de fiscalité directe en vue de tirer profit de la mobilité des capitaux et des entreprises et d'accroître ainsi leurs recettes. S'est mis en place un phénomène de défiscalisation compétitive² qui consiste à diminuer la pression fiscale qui repose sur les acteurs économiques en mettant en place des systèmes fiscaux à faible imposition ou en adoptant des mesures fiscales octroyant certaines réductions sur base de critères établissant des différences de traitements entre les acteurs, tels que les résidents et les non-résidents.

¹ SANTOS, A.C., « Aides d'Etat, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », *Revue Internationale de Droit Economique*, 2004, p. 7.

² Comité Economique et Social, « Avis sur la fiscalité directe et indirecte » (967C 82/11), *J.O.C.E.*, C 82, 19 mars 1996, p. 54.

L'objectif est ainsi d'attirer les acteurs économiques les plus mobiles dans leur juridiction afin qu'ils y paient leur impôt, aussi faible soit-il.

Le fait pour les Etats membres d'entrer en concurrence via leurs politiques fiscales n'est pas intrinsèquement problématique et n'est, au surplus, pas interdit par les Traités. En effet le maintien d'une concurrence a pour conséquence de limiter les prélèvements dans le chef des Etats et de garantir ainsi de ne pas voir les taux d'imposition augmenter dans des Etats membres où ceux-ci sont déjà parmi les plus élevés au monde. Néanmoins un risque est présent lorsque cette concurrence tombe dans l'excès, c'est-à-dire que les effets positifs de la concurrence sont petit à petit effacés par les effets négatifs.

A cet égard, il existe divers instruments au sein du droit européen qui permettent de limiter le comportement fiscal et économique des Etats membres et des acteurs au sein du marché intérieur. Il s'agit des libertés fondamentales (et la Cour de justice qui en garantit le respect), les dispositions en matière d'aides d'Etat, les directives européennes relatives à la fiscalité et le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises³. Dans le cadre du présent mémoire, seuls les aides d'Etat et le Code de conduite seront analysés.

Le régime des aides d'Etat se trouve aux articles 107 à 109 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne (ci-après « TFUE »), au sein du chapitre relatif à la concurrence. Si le régime date du Traité de Rome, son application aux mesures fiscales nécessita un développement particulier en vue d'être reconnu par la Commission européenne seulement lors des années nonante (la Cour de justice a quant à elle reconnu dès le début des années soixante cette application.) Ce régime vise à protéger la concurrence entre les entreprises qui seraient sujettes, au sein d'un Etat membre, à une inégalité de traitement, se traduisant principalement par l'octroi d'un avantage fiscal aux sociétés résidentes sans que les non-résidentes ne puissent en bénéficier.

Le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises constitue lui un instrument de politique, fruit de la coopération des Etats membres qui se sont associés sur base volontaire en vue de combattre la concurrence fiscale dans son aspect dommageable. L'objectif est ici de protéger la concurrence entre les Etats membres.

³ SCHÖN, W., *Tax Competition in Europe*, Amsterdam, IBFD, 2003, p. 2.

Ces deux régimes sont particulièrement liés pour diverses raisons et, bien que présentant des divergences, sont relativement complémentaires. En effet l'application par la Commission européenne des aides d'Etat aux mesures fiscales s'est affirmée parallèlement à l'établissement du Code de conduite via notamment une Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises⁴.

La relation complémentaire entre les deux régimes fonctionna relativement bien et les effets furent positifs durant de nombreuses années, mais la complexité croissante des régimes fiscaux et des mesures adoptées par les Etats membres poussèrent la Commission à réviser les deux régimes afin de les adapter à la lutte contre l'évasion fiscale telle qu'elle se présente à l'heure actuelle. Le présent mémoire traitera à cet égard d'un cas d'application récent, celui des rescrits fiscaux pris par les administrations fiscales de certains Etats membres en matière de prix de transfert⁵. Cette analyse portera sur les différentes solutions proposées par chaque régime face à ce cas pratique d'actualité.

⁴ Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998.

⁵ Commission européenne, Communiqué de presse, « Aides d'Etat: la Commission enquête sur des accords sur les prix de transfert dans le cadre de l'impôt sur les sociétés applicable à Apple (Irlande), Starbucks (PaysBas) et Fiat Finance and Trade (Luxembourg) », IP/14/663, 11 juin 2014.

Chapitre I – Aides d’Etat à caractère fiscal

Le contrôle des aides d’Etat constitue une particularité du droit européen puisqu’aucun autre système supranational ou fédéral ne met en place un principe comparable d’interdiction d’aides de la part des gouvernements envers les entreprises, et dont le contrôle revient à une institution supranationale, à savoir la Commission⁶.

Le présent chapitre aura pour objectif de définir la notion d’aide d’Etat ainsi que les quatre caractéristiques constitutives d’une aide au sens du droit européen, d’analyser le développement de l’application du régime des aides d’Etat aux mesures fiscales, de démontrer l’absence d’effet direct de l’article 107 TFUE et, *a contrario*, l’effet direct conféré à l’article 108 TFUE, de différencier les notions d’incompatibilité et d’illégalité d’une aide, de délimiter les compétences de la commission et la procédure à suivre, et enfin de situer la place des incitants fiscaux au sein du régime.

1. Définition

La présente section présentera dans un cadre théorique les aides d’Etat et les éléments constitutifs, à savoir l’avantage, la sélectivité, le financement par les ressources de l’Etat et l’effet sur la concurrence.

1.1. Le cadre des aides d’Etat

Le traité sur le fonctionnement de l’Union européenne comprend un nombre restreint de dispositions relatives aux aides d’Etat, à savoir les articles 107 à 109 dudit Traité. Le libellé du paragraphe 1 de l’article 107 est le suivant :

« 1. Sauf dérogations prévues par les traités, sont 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 ».

⁶ RUSCHE, T. M., MICHEAU, C., PIFFAUT, H. et VAN DE CASTEELE, K., « State Aids » in FAULL, J. et NIKPAY, A., *The EU Law of Competition*, 3^e éd., Oxford, Oxford University Press, 2014, p. 1923.

Le paragraphe 2 comprend quant à lui une série de mesures explicitement considérées comme étant des aides admissibles, alors que le paragraphe 3 énumère certaines mesures qui, moyennant certaines conditions, peuvent être acceptées comme ne rentrant pas dans le champ d'application du paragraphe 1.

Ces articles étant pourvus d'un caractère général, il n'y est pas directement fait mention de leur application aux mesures fiscales. Cette question, bien qu'actuellement admise par tous, ne se déduit pas naturellement et des dizaines d'années furent nécessaires afin qu'il soit admis que des mesures fiscales puissent rentrer dans le champ d'application des articles 107 à 109. Les critiques s'opposant au contrôle par la Commission des aides d'Etat à caractère fiscal se fondaient sur l'ébranlement de la légalité fiscale en ce que « tant la nécessité de notifier toutes les aides envisagées à la Commission européenne, que l'interdiction, sévèrement garantie, d'attribuer des aides sans avoir obtenu une autorisation préalable de la part de la Commission, sont en effet susceptibles de conférer à cette dernière une prérogative que les Etats membres n'ont, sans doute, jamais entendu lui accorder : la prérogative de consentir à l'impôt »⁷. En effet comme le soulignent L. HANCHER, T. OTTERVANGER et P. J. SLOT⁸, la situation de l'article 107 est celle où un Etat prend de l'argent dans ses poches et le distribue ou finance une ou plusieurs entreprise(s) en interférant ainsi sur un marché qui ne serait pas touché par cet Etat. Or, dans le cas de la fiscalité, l'Etat est présent dans toutes les situations puisque les entreprises doivent se conformer à un système fiscal omniprésent et « la notion de «ressources d'Etat» peut donc prendre une forme négative et se traduire simplement par un manque à gagner pour l'Etat concerné »⁹. L'application du régime des aides d'Etat aux mesures fiscales nécessite dès lors la mise en œuvre d'instruments spécifiques¹⁰, i.e. la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises¹¹.

C'est vers la fin des années 90 que l'application du régime des aides d'Etat aux mesures fiscales a été affirmée de manière univoque. Ce développement s'est effectué dans le

⁷ MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 237.

⁸ HANCHER, L., OTTERVANGER, T. et SLOT, P. J., *EC State Aids*, 3^e éd., Londres, Sweet & Maxwell, 2006, p. 248.

⁹ Conclusions de l'avocat-général LEGER sous C.J.C.E., C-159/01, *Pays-Bas c. Commission*, 29 avril 2004, *Rec.*, p. I-4461, §84.

¹⁰ HANCHER, L., OTTERVANGER, T. et SLOT, P. J., *EC State Aids*, *op. cit.*, p. 248.

¹¹ Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998.

cadre d'un autre objectif mais qui est lié, celui de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable¹². En effet, « l'UE, qui a pris conscience que les disparités des législations fiscales nationales pouvaient se révéler dommageables aux Etats membres, s'est efforcée d'aménager les règles sur les aides d'Etat, susceptibles d'induire une concurrence fiscale faussée »¹³. Ce n'est en effet pas un hasard si le régime des aides d'Etat est classé dans le chapitre relatif aux politiques de concurrence « car il constitue lui aussi un instrument de gestion de la politique économique et de la concurrence (...) Le contrôle des aides d'Etat garantit donc des conditions de concurrence équivalentes pour l'ensemble des entreprises opérant au sein du marché intérieur »¹⁴.

1.2. Les quatre éléments constitutifs

Il conviendra de se référer aux critères généraux permettant de déterminer si l'aide en question est une aide d'Etat prohibée par l'article 107 TFUE puisque ces critères s'appliquent *mutatis mutandis* aux aides à caractère fiscal. Ces conditions ont été édictées par la Cour de justice, et notamment en son arrêt *Altmark* du 24 juillet 2003 selon lequel « il y a lieu d'examiner les différents éléments de la notion d'aide étatique figurant à l'article 92, paragraphe 1, du traité. En effet, selon une jurisprudence constante, la qualification d'aide requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies (voir arrêts du 21 mars 1990, Belgique/Commission, dit «Tubemeuse», C-142/87, Rec. p. I-959, point 25; du 14 septembre 1994, Espagne/Commission, C-278/92 à C-280/92, Rec. p. I-4103, point 20, et du 16 mai 2002, France/Commission, C-482/99, Rec. p. I-4397, point 68). L'article 92, paragraphe 1, du traité énonce les conditions suivantes. Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence »¹⁵.

¹² MICHEAU, C., *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité : droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 29.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ GRISAY, D., *Introduction au droit belge de la concurrence*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2013, p. 55.

¹⁵ C.J.C.E., 24 juillet 2003, C-2080/00, *Altmark Trans GmbH, Rec.*, p. I-7747, §74-75.

La Commission s'est également prononcée sur ces quatre critères, et en particulier sur leur applicabilité aux aides fiscales, dans sa communication du 10 décembre 1998¹⁶, les envisageant dans un ordre différent que la CJUE en son arrêt *Altmark*, mais en gardant néanmoins les mêmes conditions de fond.

1.2.1. Avantage

La première composante d'une aide fiscale est, selon la Commission européenne, le fait que « la mesure doit procurer un avantage qui allège les charges qui normalement grèvent un budget »¹⁷. La commission met par la suite en avant différentes formes d'avantages tels que la réduction de l'assiette imposable, la réduction partielle ou totale du montant de l'impôt ou encore une annulation ou un ajournement de la dette fiscale.

Cette première condition repose sur deux notions : l'existence d'un avantage et l'absence de contrepartie à cet avantage¹⁸. L'avantage est celui qui n'aurait pas été obtenu par une entreprise dans des conditions normales de marché¹⁹. Un point essentiel à la compréhension de cette notion de l'existence d'un avantage est qu'il ne doit pas nécessairement s'agir d'un avantage positif. Il a en effet été admis de manière continue par la CJUE qu'un avantage sous forme négative rentrait également dans le champ d'application de l'article 107 TFUE²⁰. A ce titre et à l'instar de la Commission, la Cour rappelle que « sont notamment considérées comme aides les interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise (...) »²¹. Cela comprend dès lors toutes les règles fiscales dérogeant à un niveau de taxation « normal » pour une telle activité²². De plus, la commission ajoute que cet avantage peut être aussi bien issu de « dispositions fiscales de nature législative, réglementaire, ou administrative que des pratiques

¹⁶ Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 244.

¹⁹ C.J.C.E., 11 juillet 1996, C-39/94, *SFEI et autres*, Rec., p. I-3547, §60.

²⁰ C.J.C.E., 15 mars 1994, C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA, devenue Banco Exterior de España SA c. Ayuntamiento de Valencia*, Rec., p. I-877, §13-14 et C.J.U.E., 8 septembre 2011, C-78/08 et C-80/08, *Paint Graphos Soc. coop. Arl*, <https://curia.europa.eu/>, § 45-46.

²¹ C.J.C.E., 17 juin 1999, C-75/97, *Belgique c. Commission*, Rec., p. I-3671, §23.

²² HANCHER, L., OTTERVANGER, T. et SLOT, P. J., *EC State Aids*, op. cit., p. 248.

de l'administration fiscale »²³. L'approche de la Cour de Luxembourg²⁴ est celle d'un examen comparatif à établir entre la charge instaurée par la mesure et la charge fiscale « normale » constituant un régime de référence²⁵.

Il n'est néanmoins pas suffisant de démontrer l'existence d'un avantage, et l'absence de contrepartie constitue dès lors le deuxième élément conditionnel du premier critère développé par la Commission et la CJUE. Comme le rappelle A. MAITROT DE LA MOTTE, « aucune disposition du TFUE n'interdit à un Etat d'accorder un régime fiscal favorable à certaines entreprises s'il existe une contrepartie équitable à cet avantage, voire de leur attribuer le produit d'un impôt. En revanche « dès lors qu'il existe un déséquilibre financier entre l'avantage fiscal et les charges qu'il permet de financer, la mesure étatique est susceptible d'être qualifiée « d'aide d'état » »²⁶.

1.2.2. Financement par les ressources de l'Etat

Le second critère constitutif d'une aide d'Etat est celui de l'origine du transfert qui peut être, selon la Cour de Luxembourg, le gouvernement central, les autorités décentralisées, les organismes publics ou privés contrôlés directement ou indirectement par l'Etat²⁷. De plus, il n'est en aucun cas fait distinction entre la nature administrative ou législative de l'autorité à l'origine de la mesure²⁸. La Cour, en soumettant la notion de financement de l'Etat à une interprétation aussi large a ainsi offert « aux instances européennes la possibilité de faire abstraction de l'organisation interne des Etats membres et de ne pas apprécier différemment

²³ Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998.

²⁴ T.P.I.C.E., 1 juillet 2004, *Salzgitter AG*, T-308/00, §81 en ce 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, dans le cadre d'un régime juridique donné, à l'aune duquel cet avantage sera comparé ».

²⁵ MICHEAU, C., *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité : droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 76.

²⁶ MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 244, citant notamment C.J.C.E., 21 mars 1991, C-305/89, *République italienne c. Commission des communautés européennes*, *Rec.*, p. I-1603, §18-20 et C.J.C.E., 24 juillet 2003, C-280/00, *Altmark Trans GmbH*, *Rec.*, p. I-7747, §84.

²⁷ C.J.C.E., 22 mars 1977, C-78/76, *Steinike und Weinlig c. Allemagne*, *Rec.*, p. 00595, C.J.C.E., 14 octobre 1987, C-248/84, *République fédérale d'Allemagne c. Commission des Communautés européennes*, *Rec.*, p. 04013 et C.J.C.E., 6 septembre 2006, C-88/03, *Portugal c. Commission*, *Rec.*, p. I-7115.

²⁸ HANCHER, L., OTTERVANGER, T. et SLOT, P. J., *EC State Aids*, *op. cit.*, p. 249.

les mesures octroyées au sein d'Etats centralisés et les mesures émanant d'Etats qui accordent une large place aux collectivités »²⁹.

Au surplus, le critère de l'origine étatique de la mesure ne nécessite pas d'approfondissement supplémentaire puisque comme le rappelle A. MAITROT DE LA MOTTE, « l'origine étatique d'un avantage fiscal est en effet systématiquement remplie dès lors que le droit fiscal est fondé sur le principe de la légalité fiscale »³⁰. En effet, le principe de légalité fiscale associé à l'interprétation large donnée par la Cour de l'autorité au sens de l'article 107 TFUE a pour conséquence qu'en principe toute mesure adoptée légalement dans un Etat membre remplit le second critère constitutif d'une aide d'Etat.

1.2.3. Sélectivité

L'article 107 TFUE, §1 prescrit, *in fine*, que l'aide déclarée incompatible devra favoriser « certaines entreprises ou certaines productions »³¹. Est ainsi introduit le critère de la sélectivité selon lequel « seules les mesures particulières qui ne visent que « certaines » entreprises ou productions, reçoivent *in fine* la qualification d'aide d'Etat »³². En d'autres termes, et selon l'approche de la Cour de justice de l'Union européenne, une aide sera qualifiée de sélective lorsqu'elle n'est pas justifiée selon la nature et l'économie générale du système au sein duquel elle est inscrite³³. Il faut pour cela qu'elle « s'applique selon des critères objectifs quel que soit l'emplacement, le secteur ou l'entreprise en cause et qui est en principe générale »³⁴.

Ce critère est fondamental pour deux raisons. La première est qu'il s'agit du critère le plus complexe à établir étant donné que « les aides octroyées en fiscalité peuvent emprunter une multitude de formes, souvent techniques et complexes, qui diffèrent d'un Etat à un autre.

²⁹ MICHEAU, C., *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité : droit de l'Union européenne et de l'OMC*, op. cit., p. 68.

³⁰ MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 244.

³¹ TFUE, art. 107, §1.

³² MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 267.

³³ C.J.C.E., 2 juillet 1974, C-173/73, *Italie c/ Commission*, Rec., p. 00719.

³⁴ WALBROECK, D., « La condition de « sélectivité de la mesure » » in DONY, M. et SMITS, C., *Aides d'Etat*, Bruxelles, éd. de l'Université de Bruxelles, 2005, p. 79, reprenant la Communication de la Commission sur la coopération entre la commission et les juridictions nationales dans le domaine des aides étatiques, J.O.C.E., C 312, 23 novembre 1995, p. 7 §7.

Dès lors, il n'est pas possible d'envisager une liste exhaustive des formes que peuvent recourir les aides fiscales dans les différents Etats. Par conséquent, il peut se révéler complexe de mettre en œuvre une unique méthode qui permettrait d'apprécier la sélectivité pour toutes les mesures fiscales, et ce nonobstant la forme recouvrée »³⁵. La seconde raison de l'importance du critère est qu'il s'agit du critère essentiel permettant de différencier des conditions d'application du régime des aides d'Etat par rapport à celui du Code de conduite en matière de lutte contre la concurrence fiscale dommageable³⁶. Ce dernier point fera cependant l'objet d'une analyse par la suite³⁷.

La complexité propre au critère de la sélectivité se traduit au travers d'une double dichotomie : celle entre la sélectivité de droit ou de fait d'une part, mais également celle entre la sélectivité matérielle ou régionale d'autre part, lesquelles mettent chacune en œuvre des conditions d'application différentes.

1.2.3.1. Sélectivité de jure ou de facto

La première distinction est dès lors établie entre les mesures s'appliquant sélectivement *de jure*, c'est-à-dire dont la sélectivité « ressort du texte même du dispositif qui a mis en place la mesure litigieuse »³⁸ et les mesures sélectives *de facto* dont « l'application qui en est faite conduit à privilégier certaines entreprises ou productions au détriment d'autres, et ce bien que la norme instaurant la mesure semblerait être d'application générale »³⁹. Dans les cas les plus fréquents, les mesures sélectives *de facto* sont celles qui théoriquement s'ouvrent à toutes les entreprises, mais qui en pratique ont un champ d'application réduit à cause d'autres facteurs tels que des conditions d'application très rigoureuses ou le pouvoir de discrétion d'un organisme public⁴⁰, ce qui a pour conséquence pratique de réduire leurs effets et de constituer dès lors une aide d'Etat dans le sens où seules

³⁵ MICHEAU, C., *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité : droit de l'Union européenne et de l'OMC*, op. cit., p. 91.

³⁶ Cette affirmation sera nuancée étant donné que le Code de conduite intègre implicitement les mesures fiscales sélectives.

³⁷ Voy. chapitre III.

³⁸ MICHEAU, C., *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité : droit de l'Union européenne et de l'OMC*, op. cit., p. 92.

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ C.J.C.E., 29 juin 1999, C-256/97, *DMT*, Rec., p. I-03913.

certaines entreprises en seront bénéficiaires⁴¹. En effet, la commission rappelle qu'au niveau de la condition de sélectivité, « des aides en forme d'un programme d'aides peuvent concerner tout un secteur économique et relever néanmoins de l'article 92, paragraphe 1, du traité (...) »⁴². Il est important de noter que ce qui fera en sorte que la mesure en apparence générale soit sélective ne sera pas le fait que seules certaines entreprises choisissent d'en bénéficier (et donc que toutes les autres n'en bénéficient pas sur une base volontaire), mais qu'au contraire certaines entreprises soient dans l'impossibilité d'en tirer profit⁴³.

Historiquement la Commission s'est principalement penchée en premier lieu sur le critère de sélectivité *de jure*, lequel est plus simple à démontrer étant donné qu'il ressort de la terminologie même de la norme. Mais cette tendance a évolué, comme le rappelle ainsi D. WALBROECK : « d'abord, à l'origine, la Commission s'attaquait à des aides « évidentes » accordées à une entreprise donnée, sous forme de subsides. Désormais, elle a tendance à s'attaquer à des aides plus indirectes, sous formes de mesures fiscales, sociales, ou autres »⁴⁴. Ces aides indirectes sont celles qui correspondent à des mesures générales sous leur couverture juridique, mais qui se révèlent être des aides au vu de leur application *in concreto*. C'est d'ailleurs sous forme de mesures en apparence générales qu'on trouve actuellement des aides incompatibles dans la majorité des régimes fiscaux⁴⁵.

1.2.3.2. Sélectivité matérielle et géographique

La sélectivité peut également être matérielle, se limitant à certaines entreprises ou à certains secteurs économiques, ou géographiques, opérant ainsi dans une zone géographique précise d'un certain Etat. Une aide sera sélective géographiquement lorsqu'elle visera des avantages accordés « à des opérateurs économiques situés dans une zone géographique déterminée »⁴⁶ et qui en bénéficient en raison de leur localisation dans la région géographique définie. En matière de sélectivité géographique, se pose la question de l'autonomie fiscale des

⁴¹ LÓPEZ LÓPEZ, H., « Selectivity and consequences in tax matter », *EStAL*, 4/2010, p. 815.

⁴² C.J.C.E., 17 juin 1999, C-75/97, *Belgique c/ Commission*, *Rec.*, p. I-1487, §33.

⁴³ QUIGLEY, C., *European State Aid Law and Policy*, 2^e éd., Londres, Hart, 2009, p. 43.

⁴⁴ WALBROECK, D., « La condition de « sélectivité de la mesure » », *op. cit.*, p. 79.

⁴⁵ MICHEAU, C., *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité : droit de l'Union européenne et de l'OMC*, *op. cit.*, p. 92.

⁴⁶ TRAVERSA, E., *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belges et italiennes*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 404.

entités fédérées dans certains Etats. Le caractère sélectif d'une aide d'un point de vue matériel est quant à lui très large puisqu'il regroupe des caractéristiques diverses pouvant réduire le champ d'application *rationae personae* des bénéficiaires d'une aide, telles que « le secteur d'activité, la taille, la forme juridique, les investissements ou l'utilisation d'un certain facteur de production »⁴⁷.

1.2.3.3. *Test de sélectivité*

En vue de déterminer si une pratique fiscale est sélective, il convient de s'exercer au test de sélectivité qui « induit une comparaison entre le traitement fiscal conféré par la mesure et le traitement fiscal qui aurait été appliqué selon le régime fiscal général »⁴⁸.

Ce test est généralement composé de trois étapes⁴⁹ :

- Détermination d'un régime fiscal général de référence.
- Identification du caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale.
- Vérification que la mesure n'est pas justifiée par la nature ou l'économie du système dans lequel elle s'inscrit.

1.2.4. Distorsion de la concurrence

Le critère de distorsion de la concurrence est un critère qui, à l'instar de l'origine étatique, ne prête pas à de vastes discussions puisque la Commission a donné une interprétation très vaste de ce critère en ce que « selon une jurisprudence constante, aux fins de cette disposition, la condition de l'affectation des échanges est remplie dès lors que l'entreprise bénéficiaire exerce une activité économique qui fait l'objet d'échanges entre les Etats membres »⁵⁰. Plus loin encore, et comme le précise l'avocat-général COSMAS dans ses

⁴⁷ 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 », dans *Fiscalité européenne : actualités et points sensibles*, coll. de l'Ecole supérieure des Sciences fiscales, Anthémis, 2009, p. 93.

⁴⁸ MICHEAU, C., *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité : droit de l'Union européenne et de l'OMC*, op. cit., p. 102.

⁴⁹ T.P.I.C.E., 18 décembre 2008, T-211/04 et T-215/04, *Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord c. Commission des Communautés européennes*, <http://curia.europa.eu/>, § 143-144.

⁵⁰ Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998.

conclusions, il existerait une présomption d'affectation des échanges⁵¹. Celui-ci reprend à cet égard l'avocat-général CAPORTOTI selon lequel « le texte de l'article 92, paragraphe 1, cité, se prête à être entendu en ce sens que la distorsion de la concurrence est une conséquence constante, et nécessaire, du bénéfice accordé au moyen de l'aide d'Etat à certaines entreprises ou à certaines productions. Cette interprétation trouve une confirmation dans la logique de l'économie : une intervention extérieure de caractère sélectif ne peut qu'altérer le jeu de la concurrence. Il est donc permis de partir de la présomption que toute aide publique accordée à une entreprise fausse la concurrence – ou menace de la fausser si l'aide est projetée et non encore accordée – à moins qu'il n'existe des circonstances exceptionnelles »⁵².

La Cour de justice suit cette position quant à l'existence d'une présomption en ce que « lorsqu'une aide accordée par un État ou au moyen de ressources d'Etat renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide »⁵³.

2. Développement et objectifs des aides fiscales

Au vu des chiffres concernant la proportion d'aides à caractère fiscal par rapport au nombre total d'aides incompatibles dans le chef des Etats (35% des aides sont des mesures fiscales⁵⁴), il paraît étrange de voir l'application des aides d'Etat aux mesures fiscales se développer seulement vers la fin des années 1990. S'il est vrai que la Commission a tardé à définir une doctrine à cet égard, la Cour de justice a quant à elle été plus prompte à se prononcer sur la question.

2.1. Développement via la jurisprudence européenne

Dans un premier temps seule la CJUE avait reconnu l'incompatibilité d'une mesure fiscale avec le droit des aides, et ce dès la création de la C.E.C.A. puisqu'un premier arrêt remontant à 1961 considérait que « la notion d'aide est cependant plus générale que la notion

⁵¹ Conclusions de l'avocat-général COSMAS sous C.J.C.E., 24 octobre 1996, aff. jointes C-329/93 et C-62/95 et C-63/95, *Allemagne c. Commission*, Rec., p. I-5177-5180.

⁵² Conclusions de l'avocat-général CAPORTOTI sous C.J.C.E., 17 septembre 1980, C-730/79, *Philip Morris c. Commission*, Rec., p. 2671.

⁵³ C.J.C.E., 21 juillet 2005, C-71/04, *Xunta de Galicia*, Rec., p. I-7419, §44.

⁵⁴ Commission, https://www.europa.eu.int/comm/competition/state_aid/scoreboard/indicators/k12.html#stats1

de subvention parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont d'une même nature et ont des effets identiques »⁵⁵. La Cour a maintenu sa position des années plus tard, considérant que « ni le caractère fiscal ni le but social éventuels de la mesure litigieuse ne suffiraient à la mettre à l'abri de la règle de l'article 87 CE (aujourd'hui 107 TFUE) »⁵⁶.

2.2. Développement via la Commission

Le tournant dans le chef de la Commission vint lors des années 1990 via le souhait d'achever progressivement le marché intérieur. A cet égard, « la Commission s'est spécialement occupée de la problématique des aides d'Etat fiscales, non plus comme l'expression du régime général des aides d'Etat mais comme un objet spécifique de politiques communautaires »⁵⁷. Ainsi vint la volonté de la Commission de voir arriver le « démantèlement des mesures qui étaient à l'origine d'une « concurrence fiscale dommageable » et qui ont été identifiées comme telles par le « groupe code de conduite »⁵⁸ » et d'user des « prérogatives que lui reconnaissaient les articles 107 et suivants du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et contraindre les Etats membres à renoncer aux aides d'Etat sous forme fiscale »⁵⁹. Il s'agissait pour la Commission de trouver un moyen d'annihiler les mesures fiscales contraires au marché intérieur et à la réalisation de celui-ci, objectif principal de l'Union européenne. C'est ainsi, et cela sera examiné plus profondément

⁵⁵ C.J.C.E., 23 février 1961, C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Haute autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier*, Rec., p. 3.

⁵⁶ C.J.C.E., 2 juillet 1974, C-173/73, *Italie c. Commission*, Rec., p. 709, lequel constitue un arrêt clé dans le développement jurisprudentiel de l'application de la réglementation européenne des aides d'Etat aux mesures fiscales.. Voy. également C.J.C.E., 25 juin 1970, C-47/69, *France c. Commission*, Rec., p. 467 et C.J.C.E., 15 mars 1994, C-387/92, *Banco de Credito Industrial SA c. Ayuntamiento de Valencia*, Rec. P. I-00877, considérant en son §14 « qu'une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'Etat, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables constitue une aide d'Etat au sens de l'article 92 du Traité (aujourd'hui article 107 TFUE) ».

⁵⁷ 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*, op. cit., p. 391.

⁵⁸ Voy. Chapitre III.

⁵⁹ MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 234.

ultérieurement⁶⁰, que les aides d'Etat fiscales et la lutte contre la concurrence dommageable trouvent une origine partiellement commune.

La Commission poursuit par la suite son travail sur les incitants fiscaux via l'adoption d'une Communication du 10 décembre 1998⁶¹ dans laquelle elle présente elle-même son approche par rapport aux incitants fiscaux. Cette communication a eu non seulement pour effet de permettre aux autorités et aux entreprises de réajuster leurs comportements en matière d'incitants fiscaux, mais également d'instaurer une dynamique au sein de la Commission afin qu'elle développe sa politique communautaire dans le champ de l'application des aides d'Etat à la fiscalité⁶². En substance, la Commission y a indiqué dans ses paragraphes 1 et 2 dans quels cas des mesures fiscales pouvaient s'avérer être incompatibles avec le régime européen des aides d'Etat⁶³.

2.3. Critiques

Face à ce développement il convient de noter que cette tendance à appliquer le régime des aides d'Etat à la fiscalité ne fit pas l'unanimité. Les critiques visèrent la Commission directement en ce qu'on lui reprochait d'avoir détourné les règles en matière d'aide d'Etat en leur appliquant des mesures fiscales, créant ainsi un risque en défaveur des législations fiscales nationales. Car en effet le régime des aides d'Etat comprend également des aspects procéduraux, à savoir la notification préalable à la Commission d'une mesure susceptible de constituer une aide et la nécessité de *standstill* tant que la Commission ne s'est pas prononcée sur sa compatibilité. Ce faisant, les Etats membres ont en quelque sorte transféré une de leur prérogative la plus importante à la Commission, celle de consentir à l'impôt, ce qui laisse apparaître un doute quant au respect du principe de légalité fiscale⁶⁴.

Néanmoins, et comme le rappelle A. DE LA MOTTE, ces critiques n'ont pas lieu d'être en ce que l'article 107 TFUE, ne mentionnant en effet pas les matières fiscales dans son

⁶⁰ Voy. Chapitre III.

⁶¹ Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998.

⁶² HANCHER, L., OTTERVANGER, T. et SLOT, P.-J., *EC State aids*, *op. cit.*, p. 242-243.

⁶³ Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998, § 1 et 2.

⁶⁴ MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 234.

champ d'application, il ne les exclut pas pour autant. Les aides fiscales sont des aides comme les autres et que la seule distinction qu'il y ait lieu à faire à cet égard est celle entre les aides déclarées compatibles et les aides déclarées incompatibles, indépendamment de la nature de l'aide⁶⁵. Il y a, *in fine*, un parallèle à établir avec l'application de la fiscalité aux libertés fondamentales et du respect du droit de l'union européenne par les Etats membres adoptant leurs législations fiscales⁶⁶, mais également par rapport à l'achèvement du marché unique et aux conséquences que cela implique en terme de flux économiques entre les Etats⁶⁷.

3. Effet direct

L'effet direct d'une norme européenne a été consacré par l'arrêt *Van Gend en Loos* du 5 février 1963⁶⁸ selon lequel le droit européen crée des droits dans le chef des particuliers, lesquels peuvent invoquer directement des normes européennes devant les juridictions de l'ordre interne. Concernant le droit primaire, cet effet direct est cependant reconnu moyennant certaines conditions. Celles-ci sont rappelées de manière constante par la Cour en ce que « les dispositions d'une décision du Conseil produisent un effet direct dans les relations entre les Etats membres et leurs justiciables, en ce sens qu'elles engendrent dans le chef des particuliers des droits que les juridictions nationales doivent sauvegarder, dès lors que ces dispositions imposent aux Etats membres une obligation inconditionnelle et suffisamment nette et précise (...) »⁶⁹.

Il convient néanmoins de distinguer l'article 107 de l'article 108 à cet égard. Il a été reconnu que le premier est dépourvu d'effet direct⁷⁰, ne pouvant donc pas être directement invoqué devant les juridictions nationales. La raison se trouve dans la volonté de préserver la compétence de la Commission quant à l'examen de compatibilité des aides, en ne permettant pas à une autre institution de se prononcer sur le sujet⁷¹. L'article 108 TFUE peut quant à lui

⁶⁵ MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 238.

⁶⁶ C.J.C.E., 14 février 1995, C-249/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, Rec., p. I-225.

⁶⁷ Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, J.O.C.E., C 384, 10 décembre 1998, §3.

⁶⁸ C.J.C.E., 5 février 1963, 26-62, *Van Gend en Loos c. Administration fiscale néerlandaise*, Rec., p. 00003.

⁶⁹ *Ibid.*

⁷⁰ C.J.C.E., 19 juin 1973, C-77/72, *Capolongo*, Rec., p. 611, C.J.C.E., 22 mars 1977 C-74/76, *Ianelli & Volpi SpA c. Meroni*, Rec., p. 00557 et C.J.C.E., 22 mars 1977, *Steinike und Weinlig c. Allemagne*, Rec., p. 00595.

⁷¹ TRAVERSA, E., *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belges et italiennes*, op. cit., p. 392.

être directement invoqué devant les juridictions nationales, principalement en cas d'illégalité d'une aide⁷².

4. Les notions d'incompatibilité et d'illégalité et les compétences de la Commission

L'article 108 TFUE prescrit que la Commission européenne est compétente en matière d'aides d'Etat, que ce soit pour les aides existantes⁷³ ou pour les aides nouvelles⁷⁴. Les premières sont celles qui ont été adoptées antérieurement au Traité de Rome ou à l'adhésion de l'Etat audit traité et les aides déjà approuvées par la Commission⁷⁵. Ces aides sont présumées être légales et compatibles avec le régime en vigueur tant que la Commission ne s'est pas prononcée dans le sens contraire⁷⁶. Quant aux aides nouvelles, il est de la responsabilité de l'Etat au sein duquel la mesure est sur le point d'être adoptée de notifier ladite mesure avant son adoption afin que « la commission procède donc à un contrôle *a priori* des aides qui sont envisagées par les Etats membres »⁷⁷. Durant toute la procédure d'examen par la Commission, l'Etat membre ayant notifié une mesure fiscale susceptible de constituer une aide d'Etat ne peut mettre celle-ci en exécution, et ce en vertu de la « clause de suspension »⁷⁸.

Une mesure qui n'est pas notifiée à la commission conformément au prescrit de l'article 108, §3 TFUE est qualifiée d' « illégale ». L'illégalité des aides d'Etat ainsi définie se différencie de l'incompatibilité qui consiste en le « caractère supportable de l'affectation des échanges »⁷⁹. L'intérêt de la distinction réside donc principalement dans l'autorité compétente

⁷² Voy. *infra*.

⁷³ TFUE, art. 108, §1 en ce que « La Commission procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces États. Elle propose à ceux-ci les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché intérieur ».

⁷⁴ TFUE, art. 108, §3 en ce que « La Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché intérieur, aux termes de l'article 107, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale ».

⁷⁵ ROSSI-MACCANICO, P., « Commentary of State aid Review of Multinational Tax Regimes », *EStAL*, 1/2007, p. 27.

⁷⁶ MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 283.

⁷⁷ GRISAY (D.), *Introduction au droit belge de la concurrence*, op. cit., p. 59.

⁷⁸ Règlement CE 659/1999, *J.O.C.E.*, L 83 du 27.3.1999, p. 1, art. 3.

⁷⁹ MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 284.

puisque'il s'agit de la Commission uniquement dans le cas de la détermination du caractère compatible d'une aide alors qu'il s'agit de la Commission et des juridictions nationales dans le cadre de la légalité d'une aide.

4.1. Incompatibilité

Le caractère incompatible d'une aide consiste dès lors en son aspect matériel. Sera déclarée incompatible une aide qui répond aux quatre critères énumérés à l'article 107 TFUE, qui sont pour rappel : l'existence d'un avantage, financé par les ressources de l'Etat, ayant un champ d'application sélectif et faussant ou menaçant de fausser la concurrence.

En matière d'examen de la compatibilité d'une aide avec le régime européen, la compétence appartient à la Commission européenne uniquement, mettant hors-jeu les juridictions nationales des Etats membres. A cet égard, il existe deux situations dans lesquelles la Commission sera amenée à effectuer cet examen de comptabilité :

- les aides existantes déjà autorisées par la Commission ou antérieures à l'entrée en vigueur du Traité de Rome⁸⁰ ;
- les aides nouvelles⁸¹.

Au sujet des premières, le §1 de l'article 108 TFUE prescrit que la Commission peut procéder à l'examen permanent des aides existantes dans les Etats membres. Cela signifie que « la Commission peut, à tout moment, exiger l'abrogation d'une mesure qui n'avait soulevé aucune objection lors de sa création »⁸². Cela a principalement de l'intérêt lorsque un Etat membre a été autorisé à adopter une aide moyennant certaines conditions.

Quant aux aides nouvelles, il s'agit des projets des Etats membres de mettre en place des mesures susceptibles de constituer des aides d'Etat prohibées au sens de l'article 107 TFUE. A cet égard, l'Etat membre concerné doit obligatoirement notifier à la Commission sa volonté d'adopter une aide nouvelle. La Commission doit ensuite procéder à un examen de la mesure et se prononcer sur sa compatibilité avec le Traité dans un délai de deux mois à

⁸⁰ TFUE, art. 108, § 1 et 2.

⁸¹ TFUE, art. 107, §3.

⁸² MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 295.

compter de la notification. S'en suit une décision qui peut contenir deux possibilités : soit l'aide est compatible avec le régime européen et l'Etat peut mettre la mesure en œuvre, soit elle est incompatible et la procédure prévue à l'article 108, §2 TFUE est d'application⁸³. En cas d'infraction de l'Etat à la notification, qu'il ait omis celle-ci ou qu'il n'ait pas attendu la décision de la Commission pour mettre en œuvre la mesure, l'aide sera qualifiée d'illégale et sera sujette à restitution dans le chef du bénéficiaire⁸⁴.

4.2. Illégalité

Il existe trois hypothèses pouvant mener à définir comme illégale une aide :

- la mesure n'a pas été notifiée préalablement à la Commission ;
- la mesure a été notifiée mais a été mise en œuvre avant l'autorisation de la Commission ;
- la mesure a été maintenue après le refus d'autorisation dans le chef de la Commission⁸⁵.

Le caractère illégal d'une aide relève dès lors de son aspect formel, à savoir qu'elle a été mise en place en ne respectant pas la procédure de notification des aides nouvelles mise en place par l'article 108, § 3 TFUE, et ne prend pas en compte les caractéristiques intrinsèques de l'aide, *a contrario* de l'incompatibilité.

La corollaire à l'illégalité d'une aide est l'obligation de récupération ou de restitution dans le chef de l'Etat l'ayant accordée, et ce dans le but de garantir l'effet utile des normes de droit européen tel que le précise la CJUE elle-même en ce que « pour avoir un effet utile, peut comporter l'obligation d'exiger le remboursement d'aides octroyées en violation du traité, de sorte qu'à défaut de mesures de récupération la Commission peut en saisir la Cour »⁸⁶. Cette obligation a également fait l'objet d'un règlement (CE) n°659/1999 du 22 mars 1999⁸⁷

⁸³ PINTO, C., « EC State Aid Rules and Tax Incentives : A U-Turn in Commission Policy ? », *European Taxation*, vol. 39, n°9, 1999, p. 295.

⁸⁴ *Voy. infra*.

⁸⁵ MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 285.

⁸⁶ C.J.C.E., 12 juillet 1973, C-70/72, *Commission c. Allemagne, Rec.*, p. 00813.

⁸⁷ Règlement (CE) n°659/1999 du 22 mars 1999, portant modalités d'application de l'article 93 du Traité CE (aujourd'hui article 108 TFUE), *J.O.C.E.*, L 83 du 27 mars 1999, p. 1 qui constitue le règlement de procédure de contrôle des aides d'Etat.

prescrivant qu'« en cas d'aide illégale incompatible avec le marché commun, une concurrence effective doit être rétablie ; que, à cette fin, il importe que l'aide, intérêts compris, soit récupérée sans délai ; qu'il convient que cette récupération se déroule conformément aux procédures du droit national ; que l'application de ces procédures ne doit pas faire obstacle au rétablissement d'une concurrence effective en empêchant l'exécution immédiate et effective de la décision de la Commission ; que, afin d'atteindre cet objectif, les Etats membres doivent prendre toutes les mesures nécessaires pour garantir l'effet utile de la décision de la Commission »⁸⁸.

En matière d'illégalité d'une aide, la compétence n'appartient en conséquence pas seulement à la Commission, mais également aux juridictions nationales. L'article 108, §3 TFUE a effet direct et la conséquence en est que toute personne est autorisée à introduire une action devant les cours et tribunaux nationaux en vue de réclamer des dommages et intérêts lorsque le dommage qu'il a subi résulte de l'adoption d'une aide mise en exécution en violation de l'obligation de notification préalable auprès de la Commission⁸⁹. Il est dès lors du ressort de l'administration fiscale nationale et du juge national d'ordonner le remboursement de l'aide illégalement perçue. Il s'agit ici d'un des rôles les plus importants des juridictions nationales en matière de droit des aides d'Etat puisqu'ils se trouvent, suivant une jurisprudence constante de la CJUE dans une situation de compétence liée en vertu de laquelle ils se voient obligés de faire droit à toute requête de remboursement ou de restitution d'une aide illégale octroyée par leur Etat respectif⁹⁰. Il est également de leur ressort de statuer sur les recours introduits par les parties concernées en vue de voir le bénéficiaire de l'aide rembourser celle-ci à l'Etat qui la lui a accordée. La CJUE a même été jusqu'à reconnaître le pouvoir des juridictions nationales d'exiger le remboursement d'une aide qui n'aurait pas été

⁸⁸ Règl. 659/1999, considérant 13.

⁸⁹ ROSSI-MACCANICO, P., « Commentary of State aid Review of Multinational Tax Regimes », *op. cit.*, p. 27.

⁹⁰ C.J.C.E., 4 avril 1995, C-348/93, *Commission c. Italie*, Rec., p. I-00673, C.J.C.E., 21 novembre 1991, C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c. France*, Rec., p. I-5505 en ce que « L'intervention des juridictions nationales est due à l'effet direct reconnu à la dernière phrase du paragraphe 3 de l'article 93 du traité. A cet égard, la Cour a précisé dans l'arrêt du 11 décembre 1973, *Lorenz*, C-120/73, Rec., p. 1471, que le caractère immédiatement applicable de l'interdiction de mise à exécution visée par cet article s'étend à toute aide qui aurait été mise à exécution sans être notifiée et, en cas de notification, se produit pendant la phase préliminaire et, si la Commission engage la procédure contradictoire, jusqu'à la décision finale ».

notifiée conformément à la législation européenne, et ce même si la Commission n'a pas encore rendu de décision à cet égard⁹¹.

Néanmoins la Commission préserve un certain degré de compétence en matière de restitution puisque, selon la jurisprudence européenne, elle a le pouvoir d'ordonner à un Etat d'exiger le remboursement d'une aide illégalement octroyée⁹². A cet égard, la législation européenne confirme la ligne de la CJUE en permettant à la Commission d'« arrêter une décision enjoignant à l'Etat membre de récupérer provisoirement toute aide versée illégalement, jusqu'à ce qu'elle statue sur la compatibilité de cette aide avec le marché commun⁹³. Il s'agit d'une « injonction de récupération »⁹⁴. Mais elle peut aussi contrôler les conditions de restitution respectives aux Etats membres et ce bien que leur détermination relève de leur propre compétence⁹⁵.

Cette compétence de la Commission s'explique par le fait que la restitution constitue la sanction ultime en cas d'infraction au régime européen des aides d'Etat, et que risquer de laisser les obligations de remboursement des aides illégales non exécutées par les Etats membres constituerait un affront majeur au régime des aides d'Etat lui-même⁹⁶. Il est dès lors fondamental de rendre les décisions de remboursement d'aides illégalement octroyées effectives, et ce via l'existence de ces « injonctions de récupération » par exemple.

4.3. Procédure de l'article 108, §2 TFUE

Dans la situation où la Commission ne se prononcerait pas favorablement quant à la compatibilité d'une aide, que ce soit dans le cas d'une aide nouvelle aussi bien que d'une aide existante, l'Etat intéressé se voit contraint de clarifier sa position et de soumettre des

⁹¹ C.J.C.E., 11 juillet 1996, C-39/94, *Syndicat Français de l'Express International*, Rec., p. I-3547, en ce qu'« une juridiction nationale à laquelle il est demandé d'ordonner la restitution d'aides doit faire droit à cette demande si elle constate que les aides n'ont pas été notifiées à la Commission, à moins que, en raison de circonstances exceptionnelles, la restitution ne soit inappropriée ».

⁹² C.J.C.E., 12 juillet 1973, C-70/72, *Commission c/ Allemagne*, Rec., p. 00813.

⁹³ Règl. (CE) 659/1999, art. 11, §2.

⁹⁴ GRISAY (D.), *Introduction au droit belge de la concurrence*, op. cit., p. 61.

⁹⁵ C.J.C.E., 2 février 1989, C-94/87, *Commission c. Allemagne*, Rec., p. I-175, §12, C.J.C.E., 21 mars 1990, C-42/87, *Belgique c. Commission*, Rec., p. I-959, § 6 et, C.J.C.E., 20 mars 1997, C-24/95, *Alcan Deutschland*, Rec., p. I-1591, §24.

⁹⁶ PEREZ BERNABEU, B., « R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules », *European Taxation*, 2014, vol. 54, n°5.

observations. La Commission se prononcera par la suite sur base desdites observations de l'Etat membre quant à la compatibilité de l'aide. Elle a ainsi *in fine* le pouvoir de forcer à l'Etat à retirer ou modifier une aide.

Il est à noter qu'à titre exceptionnel, et par dérogation à la compétence de la Commission, un Etat peut adresser une demande au Conseil afin que celui-ci considère une aide comme compatible. Le Conseil aura alors le dernier mot par rapport à la Commission quant à l'examen de la compatibilité de la mesure.

5. Aides fiscales compatibles et incitants fiscaux

5.1. Compatibilité

Selon le régime de droit commun des aides d'Etat, il appartient à la Commission de se prononcer via une décision quant à la compatibilité d'une aide avec le droit européen. La Commission se voit en effet notifier le projet d'aide par l'Etat concerné et a le devoir de se prononcer sur le sort qui lui est réservé. Rappelons qu'en cas de non-respect de la procédure de notification, l'aide sera qualifiée d'illégale mais cela n'entraînera pas *de facto* son incompatibilité⁹⁷. Dans ce cas, une décision de compatibilité ultérieure aura pour conséquence de permettre à l'Etat de mettre en œuvre la mesure pour l'avenir. La Commission peut soit ratifier *ex tunc* la mise en œuvre de la mesure, soit décider que la décision de compatibilité ne produira ses effets qu'*ex nunc* et ordonner que la restitution par le bénéficiaire de l'avantage dont il a bénéficié lorsque la décision de la Cour n'était pas encore rendue. Le pouvoir de la Commission est large et elle jouit d'un arbitraire certain lorsqu'elle rend sa décision, tel que le reconnaît la CJUE⁹⁸.

5.2. Régimes d'exemption

Il existe en marge du droit commun des régimes d'exemption permettant la mise en place d'aides dans des situations où celles-ci seraient désirables selon les objectifs des politiques socio-économiques des Etats membres, lesquels auraient des effets positifs sur le

⁹⁷ MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, op. cit., p. 297.

⁹⁸ C.J.C.E., 12 décembre 2002, C-456/00, *France c. Commission*, Rec., p. I-11949, §41, C.J.C.E., 23 février 2006, C-346/03 et C-529/03, *Atzeni e.a.*, Rec., p. I-1875, §84.

marché intérieur⁹⁹. C'est à cet égard que les §2 et §3 de l'article 107 ont été institués. Ces régimes d'exemption ont pour principal point positif, comme le rappelle l'Avocat général Léger dans ses conclusions sur l'arrêt Altmark de 2003, que « les États membres peuvent donc mettre leurs projets d'aides à exécution sans attendre une autorisation individuelle de la Commission »¹⁰⁰. La source de ces exemptions se trouve à la fois dans l'article 107, §2 et 3 TFUE mais également dans des règlements d'exécution pris en vertu de l'article 109 TFUE, lequel autorise le Conseil à mettre en place lesdits règlements sur base de propositions de la Commission. C'est le cas des Règlements 994/98 du 7 mai 1998¹⁰¹, 800/2008 du 6 août 2008¹⁰², 733/2013 du 22 juillet 2013¹⁰³ et 651/2014 du 17 juin 2014¹⁰⁴.

Le §2 de l'article 108 TFUE comprend trois types de dérogations qui s'appliquent de plein droit dans le but de combler un désavantage économique et de conférer un avantage :

« 2. Sont compatibles avec le marché intérieur:

- a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels (...)
- b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires,
- c) les 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. (...) »

Le §3 a pour sa part égard à des aides qui « peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur »¹⁰⁵. Il s'agit dès lors ici d'une faculté et non plus d'une obligation. Ces aides ont toutes en commun des objectifs économiques visant à combler des déficits ou des objectifs de cohésion européenne, et sont les suivantes :

« a) les aides destinées à favoriser le développement économique de régions (...)

⁹⁹ PINTO, C., « EC State Aid Rules and Tax Incentives : A U-Turn in Commission Policy ? », *op. cit.*, p. 299.

¹⁰⁰ Conclusions de l'avocat-général LEGER sous C.J.C.E., 24 juillet 2003, C-280/00, *Altmark Trans GmbH, Rec.*, p. I-7747, §71.

¹⁰¹ Règlement (CE) 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du Traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'Etat horizontales, *J.O.C.E.*, L 142, 14 mai 1998.

¹⁰² Règlement (CE) 800/2008 du 6 août 2008 de la Commission déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du Traité, *J.O.C.E.*, L 214, 9 août 2008, pp. 3-47.

¹⁰³ Règlement (UE) 734/2013 du Conseil du 22 juillet 2013 modifiant le règlement (CE) n ° 659/1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE, *J.O.C.E.*, L 204, p. 15-22.

¹⁰⁴ Règlement (UE) 657/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en applications des articles 107 et 108 du Traité, *J.O.C.E.*, L 187, 26 juin 2014, pp. 1-78.

¹⁰⁵ TFUE, art. 108, §3.

- b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen (...)
- c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités (...)
- d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine (...)
- e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil sur proposition de la Commission. »

La Commission procède néanmoins à un examen rigoureux des mesures en vue de déterminer si elles remplissent les conditions d'exemption. Elle jouit à cet effet, et à l'instar de l'examen de compatibilité, d'un pouvoir arbitraire conséquent, en ayant toutefois le devoir de prendre en compte l'environnement économique de la mesure en question¹⁰⁶, et de prendre en compte lors de son approche eu égard à la substance économique de l'aide de sa nécessité (c'est-à-dire l'identification de la lacune du marché que l'aide est supposée combler), de sa proportionnalité et de la balance entre les effets négatifs de l'aide et son résultat positif¹⁰⁷.

Sur base du e) du §3 de l'article 107 TFUE, il est donc possible de prendre des règlements visant à rendre compatibles certaines aides spécifiquement déterminées. L'article 109 TFUE attribue ce pouvoir au Conseil avec un pouvoir d'initiative de la Commission. C'est en ce sens qu'a été mis en place le Règlement général d'exemption par catégories qui contient les principales exemptions : les aides aux PME, à la recherche, à l'innovation, au développement régional, à la formation, à l'emploi et au capital-investissement.

5.3. Incitants fiscaux et compatibilité

Une aide ne rentrant pas dans une des catégories d'exemption prévues par le Traité ou par un Règlement pris en exécution de celui-ci peut toutefois franchir l'examen de compatibilité de la Commission et être mise en œuvre par l'Etat membre concerné. Il en est le cas par exemple des pratiques des autorités administratives qui ont un impact sur la détermination des bases taxables de certains contribuables, et qui peuvent être déclarées comme incompatibles si elles remplissent les quatre critères de l'article 107, §1¹⁰⁸, ce qui n'a pas été considéré comme tel par la Commission jusqu'à présent.. Cette forme d'aide est par

¹⁰⁶ DONY, M. et SMITS, C., *Aides d'Etat*, op. cit., p. 498.

¹⁰⁷ ROSSI-MACCANICO, P., « *State Aid Review of Business Tax Measures* », op. cit., p. 218.

¹⁰⁸ PINTO, C., « *EC State Aid Rules and Tax Incentives : A U-Turn in Commission Policy ?* », op. cit., p. 306.

ailleurs à l'heure actuelle au centre des débats suite aux pratiques des administrations fiscales de certains Etats membres qui sont scrutés attentivement par la Commission¹⁰⁹.

Une autre situation est celle de la promotion des R&D&I via des incitants fiscaux. En effet, réduire le coût des R&D&I via un allègement de la charge fiscale qui pèse sur les entreprises pratiquant de la recherche à haute intensité permet à ces entreprises d'augmenter le budget qu'elles allouent à ces départements, et ainsi à promouvoir la recherche et le développement. La Commission s'est prononcée elle-même sur l'application des règles d'Etat à la R&D&I¹¹⁰ en reprenant les conditions dans lesquelles une aide R&D&I sera déclarée compatible ou non.

¹⁰⁹ On notera principalement à cet égard la décision de la Commission d'enquêter sur les arrangements effectués en matière de transfer pricing par Starbucks, Apple et Fiat avec respectivement les administrations des Pays-Bas, de l'Irlande et du Luxembourg. Ce présent cas sera traité au chapitre IV.

¹¹⁰ Communication de la Commission, « encadrement communautaire des aides d'Etat à la recherche, au développement, à l'innovation », (2006/C 323/01), *J.O.C.E.*, C 323/1, 30 décembre 2006.

Chapitre II – Concurrence fiscale dommageable

L'objectif de la politique fiscale européenne est d'arriver à une certaine neutralité fiscale, c'est-à-dire à minimiser les effets que peuvent revêtir les mesures fiscales des Etats membres sur les décisions économiques des différents acteurs privés au sein du marché unique¹¹¹. A cet égard, la problématique de la concurrence fiscale joue un rôle important puisqu'à mesure que les capitaux et les entreprises deviennent de plus en plus mobiles, les Etats sont tentés de mettre en place les systèmes fiscaux les plus attractifs pour les attirer dans leurs juridictions¹¹². Le présent chapitre pointera la problématique de la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union européenne ainsi que le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises qui constitue l'outil le plus efficace en vue de lutter contre celle-ci.

1. Définition

Afin de mettre en avant l'existence d'une concurrence fiscale dommageable telle qu'elle est susceptible d'exister au sein de l'Union européenne, ainsi que les solutions mises en œuvre afin de lutter contre ce phénomène, il convient d'en définir le concept, d'un point de vue économique dans un premier temps, mais également quant à son intégration dans la terminologie juridique. Le terme dommageable requerra également un approfondissement quant à sa signification dans le contexte de la fiscalité.

1.1. Concurrence fiscale

La concurrence en tant que telle peut se définir en ce qu'elle est un combat ou la volonté d'affirmation d'une supériorité d'un acteur sur un marché déterminé, se traduisant dans le langage économique en une lutte en faveur de parts dudit marché¹¹³. La concurrence peut être dite parfaite, c'est-à-dire que dans un marché particulier il existe un large nombre d'acheteurs et de vendeurs, que les produits sont homogènes, que les consommateurs

¹¹¹ UTZ, S. G., « Tax Harmonisation and Coordination in Europe and America », 9 Conn. J. International L. 767, 784, 1994.

¹¹² PASTUKHOV, O., « Counteracting Harmful Tax Competition in the European Union », 16 Sw. J. Int'l L. 159, 2010.

¹¹³ WHISH, R., *Competition Law*, Londres, LexisNexis UK, 2003, p. 2.

détiennent une information parfaite quant aux produits et qu'il n'y ait aucune barrière à l'entrée du marché ni de barrière à la sortie. Dans ce cas la concurrence est bénéfique en ce qu'elle offre des prix moins élevés, des produits de meilleure qualité et un plus large choix. Néanmoins cette situation relève de l'utopie et la concurrence est en réalité toujours imparfaite.

La concurrence existe à divers niveaux allant du marché local à une échelle mondiale. De plus, il existe de la concurrence entre une multitude d'acteurs différents, parmi lesquels les différents Etats. C'est à cet égard qu'il convient d'interpréter la concurrence fiscale ayant lieu entre les différentes juridictions puisque, en effet, la manière la plus évidente de prendre en compte la concurrence fiscale consiste à observer les politiques fiscales en place dans un Etat (en général à faibles taux de taxation) qui autorisent l'Etat en question à acquérir un avantage comparatif dans la vente de ses produits (fiscaux) et de ses services aux entreprises¹¹⁴. La concurrence fiscale se fonde donc sur la mobilité des bases fiscales¹¹⁵. Néanmoins il n'y a rien de néfaste dans le chef des Etats membres à offrir une structure et des opportunités économiques favorables aux entreprises dans un contexte où celles-ci, mais également et principalement les capitaux, sont mobiles et sont facilement transférables dans des Etats offrant un niveau de taxation moindre¹¹⁶. Il convient également de rappeler que la concurrence est une des bases du Traité sur l'Union européenne¹¹⁷, pour autant qu'elle contribue à la réalisation du marché intérieur et au rapprochement des législations.

Au sein de l'Union européenne, ce phénomène de concurrence fiscale est né corrélativement à une volonté des Etats membres de mettre de côté leurs politiques monétaires respectives en faveur d'une politique monétaire commune, et ce en mettant un frein aux dévaluations compétitives. Mais le contre-effet fut que celles-ci furent « tendanciellement remplacées par le phénomène des *défiscalisations compétitives* »¹¹⁸.

¹¹⁴ SCHÖN, W., *Tax Competition in Europe*, op. cit., p. 139.

¹¹⁵ BENASSY-QUERE, A., « Concurrence et harmonisation fiscale dans l'Union européenne », in AUJEAN (M.) et SAINT-ETIENNE (C.), *Stratégies fiscales des Etats et des entreprises : souveraineté et concurrence*, Descartes éditions, 2009, p. 31.

¹¹⁶ TERRA, J.M. et WATTEL, J., *European Tax Law*, 6e éd., Londres, Kluwer Law International, 2012, p. 199.

¹¹⁷ TUE, art. 3.

¹¹⁸ SANTOS, A.C., « Aides d'Etat, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », op. cit., p. 9.

1.2. Caractère dommageable

Cela a été démontré, la concurrence au sein d'un marché est bénéfique d'un point de vue économique. Il existe néanmoins des situations où la concurrence revêt des effets négatifs et dommageables. En effet, comme le précise W. SCHÖN, « les effets économiques positifs de la concurrence fiscale sont observés dans le chef du gouvernement qui a à établir une balance entre la mise à disposition de biens publics avec un certain niveau de taxation et dans le chef du redevable qui va également évaluer le ratio « coût-bénéfice » de sa charge fiscale. Cet équilibre n'existe pas si le redevable ne se soucie pas du degré de biens publics fournis par un Etat (...) ou lorsqu'un gouvernement met en place des incitants fiscaux qui n'affectent pas du tout sa situation budgétaire »¹¹⁹. Ces pratiques fiscales émergeront dès lors dans le cadre d'une concurrence faussée avec pour conséquence que leurs effets seront dommageables vis-à-vis des autres acteurs du marché, à savoir ici les autres Etats. En effet, « la suppression des frontières et la libre circulation des capitaux peuvent, dans certains cas, mener à une spirale de *concurrence fiscale* vers le bas entre les Etats membres. Cela est d'autant plus vraisemblable au fur et à mesure que la base est plus mobile. Dans bien des cas, une telle spirale descendante sur les impôts « mobiles » aboutit cependant à un accroissement de la pression fiscale sur d'autres types d'imposition, par exemple celle des revenus du travail, ou certains impôts indirects »¹²⁰.

Le fondement de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable réside dans cette distinction entre concurrence « loyale » et « dommageable » et dans la définition de cette dernière. Celle-ci peut être qualifiée comme telle lorsqu'un Etat membre, au lieu de favoriser l'activité économique, porte atteinte au budget d'un autre Etat membre (« beggar thy neighbour » selon l'expression anglophone) avec pour conséquence d'entraîner une perte fiscale pour l'Union européenne¹²¹. Il s'agira, par exemple, pour une société de faire en sorte que le bénéfice imposable apparaisse, via la pratique des prix de transfert¹²², dans l'Etat qui, sur une base volontaire, aura offert un niveau de taxation particulièrement faible.

¹¹⁹ SCHÖN, W., *Tax Competition in Europe*, op. cit., p. 7. (Traduction libre).

¹²⁰ Comité Economique et Social, « Avis sur la fiscalité directe et indirecte » (967C 82/11), J.O.C.E., C 82, 19 mars 1996, p. 54.

¹²¹ TERRA, J.M. et WATTEL, J., *European Tax Law*, 6e éd., op. cit., p. 200.

¹²² Voy. Chapitre IV au sujet de la concurrence fiscale dommageable et des prix de transfert.

La lutte contre la concurrence fiscale dommageable trouve son fondement dans un double mouvement simultané durant la fin des années 1990. La première impulsion est l'œuvre de l'OCDE qui a publié un rapport¹²³ visant à mettre en exergue ce phénomène nuisant aux Etats à travers le monde. L'Union européenne s'est aussi intéressée à cette problématique et a instauré un Code de conduite contenant certaines mesures visant à lutter contre la concurrence fiscale dommageable. L'étude de ce Code fera l'objet des sections suivantes.

2. Le code de conduite

2.1. Adoption du Code

Le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises¹²⁴ (ci-après « le Code de conduite ») est le produit d'une longue réflexion unissant les Etats de l'Union européenne au milieu des années 1990 dans le but d'arriver à une intégration de leurs impôts directs respectifs¹²⁵.

2.1.1. Premier Rapport Monti

En 1996, la Commission annonçait le 20 mars une stratégie nouvelle en matière de fiscalité au niveau européen et publiait un document d'orientation¹²⁶ (aussi dénommé « *premier mémorandum Monti* », du nom du commissaire européen détenant à cette époque le portefeuille du Marché intérieur, des Services, des Douanes et de la Fiscalité) pour la réunion informelle du conseil ECOFIN (composé des ministres de l'économie et des finances de chaque Etat membre) à Vérone les 12 et 13 avril. Ce document traita donc de la fiscalité dans l'Union européenne et on y retrouve la volonté de mettre en place une stratégie fiscale globale

¹²³ OCDE, *Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue*, Paris, OCDE, 1998.

¹²⁴ Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des Etats membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, *J.O.C.E.*, C 2, 6 janvier 1998, (ci-après « Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises »).

¹²⁵ MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, *op. cit.*, p. 574. Ce fut même dès 1962 et le rapport Neumark que les instances européennes prirent conscience que les disparités des systèmes fiscaux nationaux pouvaient avoir des effets négatifs. Par la suite le rapport Ruding de 1992 pointa également les risques d'érosion des recettes d'impôt des sociétés à cause de ce phénomène de concurrence déloyale mais la Commission écarta les conclusions du rapport.

¹²⁶ Commission, Document d'orientation sur la fiscalité dans l'Union européenne, SEC(96), 487 Final, 20 mars 1996.

pour l'avenir et le produit d'une esquisse de réflexion quant à l'existence et le concept en lui-même d'une concurrence déloyale au sein de l'Union européenne¹²⁷. Trois objectifs furent fixés par la Commission lors de la publication du document : le bon fonctionnement du marché unique, la stabilisation des recettes fiscales et la promotion de l'emploi via la restructuration des prélèvements fiscaux. La lutte contre la concurrence déloyale ressortait de ces objectifs, et constituait même une des priorités principales dans le chef de la Commission européenne, sans toutefois qu'elle ne soit réellement examinée.

C'est également à ce moment qu'est née l'idée de recourir à une méthode d'intégration innovatrice en matière de fiscalité directe. En effet, de nombreux Etats membres redoutent le transfert de souveraineté nationale en matière fiscale, et refusent dès lors de s'engager dans un processus d'harmonisation trop contraignant à travers lequel ils seraient contraints de s'effacer à certains niveaux devant l'Union européenne en matière de législation fiscale. Il aurait été possible en effet de légiférer afin de freiner la concurrence fiscale dommageable sur base des actuels articles 116 et 117 du TFUE en ce que cette compétition dommageable constitue une distorsion du marché intérieur devant être éliminée. Néanmoins pour les raisons de préservation de la souveraineté nationale invoquées ci-dessus, il fut nécessaire de recourir à un instrument de pression politique plutôt que de pression légale.¹²⁸ La bénédiction fut en conséquence donnée à la coordination en tant que méthode d'intégration. C'est ainsi que « l'idée de la création d'un code de normes communes fut avancée, normes destinées à freiner la dégradation fiscale. Ce code, préservant un degré acceptable de concurrence fiscale, pourrait fonctionner comme un filet de sécurité supplémentaire contre l'érosion des recettes fiscales »¹²⁹.

2.1.2. Second Rapport Monti

Quelques mois plus tard suivra le « *second memorandum Monti* »¹³⁰, lequel se base sur les travaux du Groupe de haut niveau mis en place suite à la publication du premier

¹²⁷ *Ibid.*

¹²⁸ WATTEL, J., « Interaction of State Aid, Free Movement Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters », *World Tax Journal*, Février 2013, p. 135.

¹²⁹ SANTOS, A. C., *L'union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 227.

¹³⁰ Communication de la Commission européenne au Conseil et au Parlement européen, « un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne », 5 novembre 1997, COM (97) 564 final.

rapport Monti et dont le but était d'identifier les phénomènes d'érosion fiscale au sein des Etats membres. Ce rapport poursuivra la réflexion entamée quelques mois plus tôt concernant la nécessité d'une coordination accrue entre les Etats membres en matière de politique fiscale, tout en ajoutant qu'il est en outre nécessaire de « préparer la voie pour conclure un accord général visant à garantir que les politiques fiscales soient orientées au mieux pour atteindre les objectifs importants de l'Union tout en protégeant les bases fiscales contre une concurrence fiscale déloyale »¹³¹.

2.1.3. Mise en place du Groupe de Politique Fiscale

Afin de réaliser les objectifs prédéfinis au sein des mémorandums Monti, un Groupe de Politique Fiscale fut créé au sein de la Commission, présidé par le Commissaire Monti et à vocation essentiellement politique. En effet, « son existence et son fonctionnement ne sont pas fixés par les Traités ou le droit communautaire dérivé. (...) Les Etats membres coordonnent l'action du Groupe de bonne conduite, avec un rôle subalterne de la Commission européenne. La volonté politique des Etats membres détermine le succès de l'action du groupe de bonne conduite »¹³². L'objectif des travaux du Groupe était d'analyser le phénomène de la concurrence fiscale dommageable et d'en mettre en avant les différentes manières de réguler cette concurrence, tout en tenant compte des diverses préoccupations des Etats membres. Les travaux du Groupe furent importants dans le cadre de l'adoption du « paquet fiscal » ayant pour but de faire face aux problèmes de concurrence fiscale dommageable au sein du marché intérieur européen. Au menu de ce paquet fiscal figurait dans le calendrier annexé au plan d'action la mise en place d'un Code de bonne conduite.

2.1.4. Le Code de bonne conduite

L'idée concernant l'élaboration d'un code de conduite émergea en réalité depuis quelques temps dans le chef de la Commission pour laquelle il « serait défini, en termes absolus, comme un « accord fixant des règles de conduite destinées à empêcher certaines dispositions fiscales de porter atteinte à l'intérêt général » et se présenterait comme alternative

¹³¹ Commission, 22 octobre 1996 : *La fiscalité dans l'Union européenne. Rapport sur l'Evolution des Systèmes Fiscaux*, COM (96), 546 final, p. 16.

¹³² ALTINDAG, S., *La concurrence fiscale dommageable*, Paris, L'Harmattan, 2009, p. 44.

à des mesures juridiquement contraignantes (par exemple l'exigence de niveaux minima d'imposition effective) »¹³³. L'idée était ainsi en germe mais il restait pour le groupe à se pencher sur les questions de forme, à savoir le type d'instrument juridique à adopter et sa force contraignante, et de fond, c'est-à-dire principalement le champ d'application matériel, quant à l'élaboration du Code.

Ce fut le 1^{er} décembre 1997 que fut adopté par le conseil ECOFIN le « paquet fiscal » tel que voulu par la Commission et, inclus dans celui-ci, le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises¹³⁴.

2.2. Caractéristiques et contenu

Contrairement à un objectif d'harmonisation très présent dans la législation européenne, le Code de conduite n'a quant à lui pour objectif que la coordination des politiques fiscales des Etats membres dans leur rapport aux autres Etats membres, c'est-à-dire du point de vue des externalités qu'elles produisent¹³⁵. Il s'agit en effet d'un instrument politique, fruit d'une Résolution du Conseil, tel que le précise le Code de conduite lui-même en son préambule qui se décrit comme « un engagement politique et n'affecte donc pas les droits et les obligations des Etats membres ni les compétences respectives des Etats membres et de la Communauté telles qu'elles découlent du traité »¹³⁶. Par la suite le Code, en son point A, rappelle cette nature politique en ce qu'il prescrit qu'il s'applique « sans préjudice des compétences respectives des Etats membres et de la Communauté (...) »¹³⁷.

2.2.1. Valeur juridique

La nature politique du Code de conduite amène *de facto* une question fondamentale quant à sa nature même, à savoir la valeur juridique du Code et les effets qui lui sont attachés. La nature de l'engagement que constitue le Code de conduite est une innovation au sein du droit européen puisqu'il suit une procédure qui n'est pas prévue par le Traité. De tels actes de

¹³³ Commission, « Option pour un code de conduite », Document TPG/970506/1, adressé à la réunion du Groupe de Politique Fiscale du 11 mars 1997, p. 3.

¹³⁴ Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, pp. 2-5.

¹³⁵ SCHÖN, W., *Tax Competition in Europe*, op. cit., p. 139.

¹³⁶ Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises.

¹³⁷ *Ibid.*, point A.

nature politique seront qualifiés de « gentlemen's agreement »¹³⁸ ou encore d'actes innommés¹³⁹. Ce sont des actes reconnus par le droit international public et qui n'ont, dans leur rapport au droit communautaire, aucune valeur juridique. La Cour de justice de l'Union européenne a, à cet égard reconnu qu'un tel Code de conduite, est un « acte qui constitue l'expression d'une simple coordination volontaire et qui n'est donc pas destiné en lui-même à produire des effets de droit (...) »¹⁴⁰. Le code ne peut dès lors être directement évoqué de manière autonome devant la Cour de justice de l'Union européenne.

2.2.2. Engagements des Etats

Le Code ne constitue néanmoins pas du *soft law* à proprement parler puisque certains effets lui sont reconnus comme le rappelle J.-P. ; GASTAUD en ce que, « texte à fondement politique, librement négocié, il a une vocation normative puisqu'il dicte de façon générale et abstraite le comportement à venir des Etats »¹⁴¹. En effet, le Code repose sur des engagements politiques concernant deux objectifs principaux dans le chef des différents Etats membres :

- le démantèlement des mesures fiscales existantes (obligation de *rollback*) ;
- le gel de mesures fiscales futures (obligation de *standstill*)¹⁴².

Selon la terminologie des articles C et D du Code, à savoir « les Etats s'engagent », on peut déduire que ces deux obligations constituent des obligations *sui generis* n'étant pas assorties de sanction en cas de non-respect. Cela tend plus vers une déclaration d'intention privée que de règles pourvues d'un caractère obligatoire. Mais il en est autrement dans les faits puisque le Code « a connu une application extrêmement large et uniforme dans l'ensemble des Etats membres »¹⁴³.

¹³⁸ LAMBERT, T., « Marché intérieur et évasion fiscale », *Les petites affiches*, N°97, 2002, p. 38.

¹³⁹ DIBOUT, P., « L'Europe et la fiscalité directe », *LPA*, 1998, n°153, p. 8.

¹⁴⁰ C.J.C.E., C-58/94 du 30 avril 1996, *Pays-bas c. Conseil*, Rec., p. I-02169, point 27.

¹⁴¹ GASTAUD, J.-P., « Le pouvoir des Etats et la concurrence fiscale déloyale », *RIDE* n°3, 1999, p. 346.

¹⁴² Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, point C. Voy. *infra* au sujet du contenu de cette disposition.

¹⁴³ 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*, op. cit., p. 433.

2.2.3. Communication, évaluation et force contraignante

Afin de s'assurer du respect des Etats membres quant aux deux engagements précités, le Code de conduite prévoit en ses points E à G, un processus de communication des informations pertinentes ainsi qu'un processus d'évaluation des mesures potentiellement dommageables. Ce mécanisme s'effectue à la demande d'autres Etats membres. Aucune sanction légale n'est assortie en cas de non-respect de la part d'un Etat mais il convient de garder à l'esprit que certains éléments lui confèrent une certaine force contraignante. A. C. DOS SANTOS en retient cinq¹⁴⁴ :

- la relation avec les aides d'Etat¹⁴⁵ ;
- l'intégration du Code dans l'acquis communautaire, lequel doit être accepté par les nouveaux Etats membres rejoignant l'Union européenne ;
- la possibilité pour les Etats membres de donner eux-mêmes plus de force juridique dans leurs rapports bilatéraux¹⁴⁶ ;
- le soutien effectué via les travaux en matière de concurrence fiscale dommageable au sein de l'OCDE ;
- le mécanisme de « *peer review* » souvent mis en œuvre dans le cadre de telles méthodes ouvertes de coordination permettant aux Etats de scruter et au besoin de demander des informations complémentaires sur des mesures d'autres Etats qui apparaissent dans le champ d'application du Code.

On peut, *in fine*, pointer la contrainte morale reposant sur les Etats qui se sont accordés à lutter contre la concurrence dommageable au terme d'un long processus de reconnaissance des divers éléments qui la constitue et pour lesquels « il est difficile – et politiquement inopportun – de refuser de tirer les conséquences logiques de ces constats successifs en n'acceptant pas de mettre en pratique les solutions aux problèmes posés »¹⁴⁷.

¹⁴⁴ SANTOS, A. C., *L'union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 258-259.

¹⁴⁵ Voy. chapitre III à cet égard.

¹⁴⁶ Par exemple on s'accordant sur une non-application des conventions de prévention de double imposition sur des mesures qui ont été ciblées par le Code de conduite comme étant (potentiellement) dommageables.

¹⁴⁷ TRAVERSA, E., op.cit., p. 434.

3. Efficacité et effectivité du Code de conduite

Afin de se prononcer sur l'impact qu'a le Code de conduite, il convient d'en déterminer son champ d'application, que ce soit d'un point de vue géographique ou matériel, mais également de mettre en avant la procédure de mise en œuvre et les différentes institutions compétentes en vue de s'assurer de son effectivité et son efficacité.

3.1. Champ d'application géographique

Du point de vue géographique, le champ d'application du Code s'applique d'une part à tous les Etats membres de l'Union européenne¹⁴⁸, mais également à « un cadre géographique aussi large que possible »¹⁴⁹. Cela vise tous les pays candidats à une intégration au sein de l'Union européenne, mais aussi les territoires placés sous contrôle d'un Etat membre au sein desquels les Etats en question assument certaines responsabilités ou prérogatives fiscales. Il est à noter que le Code ne s'applique pas aux Etats qui sont membres de l'Espace Economique Européen mais non membres de l'Union européenne.

3.2. Champ d'application matériel

Le champ d'application matériel revêt quant à lui une importance particulière puisqu'il s'agit des mesures susceptibles d'être remises en cause par le Code de conduite. C'est aux points A et B du Code que l'on retrouve les dispositions pertinentes pour délimiter ce champ d'application. Il existe un critère général auquel viennent s'ajouter cinq critères spécifiques non cumulatifs ayant pour objectif d'aider à cibler plus efficacement les mesures dommageables.

¹⁴⁸ Il s'agit ici du territoire de l'UE mais également aux territoires visés à l'article 355 TFUE, à savoir les régions dites ultrapériphériques (les Açores, Madères, les îles Canaries et les départements français d'outre-mer) et les territoires dont les relations extérieures sont assurées par un Etat membres (par exemple Gibraltar et le Royaume Uni).

¹⁴⁹ Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, point M.

3.2.1. Critère général

En vue de déterminer quelle mesure est potentiellement dommageable, les points A et B du Code énoncent un critère général. Sont ainsi visées les mesures « ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté », et incluant « à la fois les dispositions législatives ou réglementaires ainsi que les pratiques administratives »¹⁵⁰. Il convient donc d'examiner la mesure au niveau de l'influence qu'elle aura sur le choix de localisation des investissements d'une compagnie, et d'établir la balance avec l'existence ou non de facteurs purement économiques à ce choix¹⁵¹.

De plus, «sont à considérer comme potentiellement dommageables, et, partant couvertes par le présent Code, les mesures fiscales établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'Etat membre concerné »¹⁵². C'est ce dernier critère qui est essentiel puisqu'il n'y a rien de négatif à mettre en place un système fiscal général compétitif. Cela devient problématique lorsqu'une mesure fiscale spécifique se démarque du reste du système général, et ce dans le but d'attirer des catégories d'investisseurs et d'investissements, dans la plupart des cas mobiles¹⁵³. Il convient donc d'évaluer les mesures dérogeant au taux d'imposition général applicable dans un Etat déterminé et non pas de comparer les taux d'imposition entre différents pays. Néanmoins il sera requis d'apprécier les effets de la mesure sur les autres Etats membres lors de leur évaluation.

3.2.2. Critère spécifique

Le point B du Code contient par la suite une énumération de cinq indices non cumulatifs à prendre en compte en vue de qualifier de dommageable une certaine mesure :

- « si les avantages sont accordés exclusivement à des non-résidents ou pour les transactions conclues avec des non-résidents » ou

¹⁵⁰ Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, point A.

¹⁵¹ SCHÖN, W., *op. cit.*, p. 84.

¹⁵² Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, point B.

¹⁵³ TERRA, J.M., et WATTEL, J., *op. cit.*, p. 237, reprenant l'exemple de l'Irlande qui a su préserver un taux d'impôt des sociétés de 12,5 % sans commettre d'infractions à la législation européenne.

- « si les avantages sont totalement isolés du marché national, de sorte qu'ils n'ont pas d'incidence sur la base fiscale nationale » ou
- « si les avantages sont accordés même en l'absence de toute activité économique réelle et de présence économique substantielle à l'intérieur de l'Etat membre offrant ces avantages fiscaux » ou
- « si les règles de détermination des bénéfices issus des activités internes d'un groupe multinational divergent des principes généralement admis sur le plan international, notamment les règles approuvées par l'OCDE » ou
- « si les mesures fiscales manquent de transparence, notamment lorsque les dispositions légales sont appliquées avec souplesse et d'une façon non transparente au niveau administratif »¹⁵⁴.

Il est possible de résumer ces indices d'identification des mesures dommageables comme étant la non-discrimination, la transparence et la substance¹⁵⁵. La Commission a par ailleurs rapidement opté pour une interprétation extensive de ces critères¹⁵⁶.

3.3. Mise en œuvre du Code et procédure

Divers acteurs ont un rôle à jouer au niveau de la procédure visant à cibler les mesures susceptibles de rentrer dans le champ d'application du Code en vue de leur modification ou de leur suppression. Leurs compétences sont déterminées par le Code, de manière parfois floue, ce qui laisse certaines marges de manœuvre dans leur chef.

3.3.1. Groupe Code de conduite

Selon le point H du Code de conduite, un Groupe¹⁵⁷ *ad hoc* devait être créé en vue de sélectionner et d'évaluer les mesures susceptibles d'entrer dans le champ d'application du Code, mais également afin de superviser la communication de toutes les informations

¹⁵⁴ Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, point B.

¹⁵⁵ Discours/11/712 du Commissaire ŠEMETA (A.), *Competitive Tax Policy and Tax Competition in the EU*.

¹⁵⁶ Commission européenne, « Définition des critères figurant au paragraphe B du Code de conduite », in Conseil, *Note de transmission du Groupe Code de conduite*, Document n° 14039/98, Fisc 205, 11 décembre 1998.

¹⁵⁷ Au sujet de la constitution et des règles de fonctionnement du Groupe, voy. SANTOS, A. C., *L'union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 263-266.

relatives à ces mesures¹⁵⁸. Il fut dès lors de la responsabilité du Groupe du Code de conduite (le Groupe Primarolo) de répertorier les mesures existantes afin de les évaluer. Le travail du Groupe fut publié dans son Rapport¹⁵⁹ adressé au Conseil ECOFIN le 29 novembre 1999 (ci-après Rapport Primarolo) reprenant l'élaboration et l'application des critères du Code, ainsi qu'une liste noire de soixante-six mesures potentiellement dommageables et classées en six groupes : services financiers et sociétés *off-shores*, services intragroupes, autres régimes sectoriels spécifiques, incitations à caractère régional, régimes des territoires dépendants et associés et autres mesures.

Ces mesures ne furent néanmoins pas acceptées dans un premier temps par le Conseil, faisant face à l'opposition de plusieurs Etats membres voyant certaines de leurs mesures fiscales ciblées par le Rapport. Un accord fut trouvé en 2003 au sein du Conseil ECOFIN¹⁶⁰ afin d'accepter les conclusions du rapport en vue pour les Etats membres de supprimer ou modifier les régimes ciblés.

3.3.2. Mise en œuvre actuelle

Depuis cet accord de 2003, le Code de conduite fait partie intégrante de la politique fiscale européenne, en ce qu'il fait partie de l'acquis communautaire imposé aux Etats souhaitant intégrer l'Union européenne. Le Groupe du Code de conduite continue à rendre des rapports au Conseil qui, bien que ne les confirmant ni ne les acceptant officiellement, les accueille avec encouragements. Cela fera l'objet du chapitre III, mais il convient déjà de rappeler que les rapports entre le régime des aides d'Etat et celui du Code de conduite sont étroits et que des procédures d'infraction à la réglementation relatives aux aides d'Etat sont susceptibles d'être lancées sur base d'une mise en avant du caractère dommageable d'une mesure en fonction des critères du Code de conduite¹⁶¹.

¹⁵⁸ Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, point H.

¹⁵⁹ Rapport du Groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises) au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99, Bruxelles 23 novembre 1999, Communiqué de presse du 29 février 2000.

¹⁶⁰ L'accord a été trouvé via l'adoption du paquet fiscal adopté le 3 juin 2003, voy. Communiqué de presse de la Commission n°IP/03/787 du 3 juin 2003.

¹⁶¹ Voy. Communiqué de la Commission n°IP/01/982 du 11 juillet 2001 pointant quinze mesures potentiellement dommageable, qui a été suivi par le lancement de onze procédures formelles d'examen par la Commission sur base de la législation relative aux aides d'Etat.

3.3.3. Compétences de la Commission

Au terme du point I du Code, la Commission est cantonnée à un rôle d'assistance technique vis-à-vis du Groupe. Mais en pratique, son rôle fut plus décisif en ce qui concerne l'élaboration ainsi que l'approbation par le Conseil du Code de conduite. De plus, celle-ci a été très active dans la détermination des mesures susceptibles de rentrer dans le champ d'application du Code de conduite, dans la production de divers documents permettant la mise en œuvre effective des critères contenus au point B du Code et également dans l'orientation pour l'application des règles d'Etat relatives à la fiscalité directe des entreprises¹⁶², au sujet desquelles elle doit remettre un rapport annuel au Conseil¹⁶³.

3.3.4. Compétences du Conseil

C'est dans sa configuration « économie et finances » (ECOFIN) que le Conseil joue un rôle fondamental. C'est au Conseil qu'il revient d'approuver le Code et ses révisions. Il est aussi de sa compétence de prendre connaissance des rapports du Groupe afin de les apprécier et, le cas échéant, de leur donner suite en déterminant les mesures effectivement dommageables et le délai imparti pour leur modification ou leur suppression

3.3.5. Rôle des Etats membres

Le Code étant avant tout un instrument politique, il n'existe que par la volonté des Etats et le rôle qu'ils entendent jouer dans sa mise en œuvre. On retrouve au sein du Code de conduite diverses dispositions instaurant certaines obligations dans le chef des Etats membres : démantèlement des mesures existantes¹⁶⁴, gel quant à l'introduction de nouvelles mesures¹⁶⁵ et devoir d'information¹⁶⁶. En marge de ces obligations, il est possible pour les Etats membres de demander à discuter des mesures fiscales potentiellement dommageables dans leur ordre juridique interne ou celles des autres Etats membres. Ce mécanisme de *peer review* est essentiel puisque les Etats membres seront amenés à défendre leur propres mesures

¹⁶² Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384 du 10 décembre 1998

¹⁶³ SANTOS, A. C., *L'union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, p. 267-268.

¹⁶⁴ Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, point C.

¹⁶⁵ Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, point D.

¹⁶⁶ Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, point E.

remises en question par d'autres Etats, mais également à questionner les mesures des Etats « concurrents » afin de contraindre ceux-ci à les retirer ou à les modifier. On imagine en effet mal un Etat rester impassible devant une concurrence déloyale de la part de ses pairs.

4. La place des incitants fiscaux dans le code de conduite

Bien que le champ d'application du Code de conduite soit relativement large, en ce qu'il cible un large panel de mesures fiscales (générales mais aussi sélectives¹⁶⁷), des mesures constituant des incitants fiscaux ne seront pas forcément considérées comme dommageables, pour autant qu'elles soient évaluées d'une certaine manière et qu'elles remplissent certaines conditions.

4.1. Nécessité d'une évaluation effective

L'objectif étant d'empêcher les Etats d'adopter des mesures fiscales mettant en péril une concurrence saine au sein de l'Union européenne, il n'en reste pas moins que certaines mesures sont justifiables. A cet égard, lors de l'évaluation d'une mesure, le Conseil doit, comme le précise le point G du code, « apprécier avec soin (...) les effets des mesures fiscales sur les autres Etats membres, entre autres à la lumière des impositions effectives des activités concernées à travers la Communauté. » Quant au point F, il traite de l'évaluation d'une mesure d'un Etat lorsque la demande est effectuée par un autre Etat, et il prescrit que cette évaluation se fera « à la lumière de leurs effets potentiels à l'intérieur de la Communauté. » C'est donc sur cette base concrète qu'il convient de déterminer si une mesure affecte ou non de manière sensible les recettes et activités d'un autre Etat membre.

4.2. Développement économique

Certaines mesures seront sous certaines conditions considérées comme non dommageables. Il s'agit des mesures qui, selon le §2 du point G, « sont utilisées pour soutenir le développement économique des régions déterminées »¹⁶⁸ et à condition qu'elles soient

¹⁶⁷ Voy., Chapitre III à cet égard.

¹⁶⁸ Ces régions étant définie par le droit communautaire de la même manière qu,'en matière d'aides d'Etat. Voy. Commission européenne (2000), « Guidelines on National Regional Aid », *J.O.C.E.*, C 74, 10 mars 1998.

« proportionnelles et ciblées par rapport à l'objectif visé ». Il convient de mettre l'exclusion du caractère dommageable de ces mesures en perspective avec la catégorie des mesures régionales constituant l'une des six catégories comprises dans le Rapport du Groupe Primarolo¹⁶⁹. Dans le cadre du point G, l'objectif des mesures régionales devrait être le développement régional via l'accroissement des investissements et la création locale d'emplois, en vue de réduire des déséquilibres structurels intra-nationaux défavorables à certaines régions. Ce principe doit s'interpréter de manière stricte¹⁷⁰.

En vue de bénéficier de cette clause de justification, la mesure doit être adéquate, ce qui exclut généralement les avantages conférés aux non-résidents et aux activités internationales mobiles¹⁷¹. Quant à la condition de proportionnalité, la Commission se prononce en faveur d'une appréciation en termes quantitatifs, à savoir le niveau de l'avantage fiscal.

4.3. Autres justifications

Il faut garder en tête l'un des objectifs lors de l'adoption du Code qui était la promotion de l'emploi. La question s'est posée dès lors par rapport aux PME et aux diverses mesures existantes en leur faveur. Le Conseil a mis en avant le rôle des PME par rapport à la croissance économique des Etats et par rapport à l'affection peu sensible de localisation des activités économiques dans l'Union, et ce en vue de leur appliquer une clause de justification afin de ne pas qualifier ces mesures de dommageables.

¹⁶⁹ Rapport du Groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises) au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99, Bruxelles 23 novembre 1999, Communiqué de presse, 29 février 2000.

¹⁷⁰ Conseil (1999), *Note de la Présidence du Groupe Code de conduite*, Document 10061/99, Fisc 164.

¹⁷¹ SANTOS, A. C., *L'union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, *op.cit.*, p. 227.

Chapitre III – Articulation des régimes des aides d’Etat et du Code de conduite

Le régime européen des aides d’Etat et celui du Code de conduite visent, dans la pratique, des mesures qui sont relativement similaires. La question pourrait se poser dès lors de la raison du maintien de chaque régime et d’un éventuel double emploi que cela engendrerait. Il convient à cet égard de pointer les points de convergence réels entre les régimes, mais également les caractéristiques distinctives conférant à chaque régime ses spécificités qui justifient leurs existences respectives.

1. Similarités et divergences des différents régimes

La présente section reviendra sur les éléments caractéristiques de chaque régime afin de mettre en exergue les similarités d’une part, mais également les différences. Cette analyse est fondamentale si l’on veut proposer une doctrine claire quant à l’articulation des deux régimes.

1.1. Points de divergence

Les deux régimes diffèrent sur un certain nombre d’éléments qui contribuent à assurer leurs spécificités respectives.

1.1.1. Fondement

Le premier élément de distinction réside dans l’origine et la *ratio* même de chaque régime. Le Code a été mis en place avec pour objectif de favoriser une concurrence saine entre les Etats, c’est-à-dire afin d’éliminer les mesures fiscales dommageables qui entendent favoriser certaines entreprises en pratiquant la discrimination à rebours (qui consiste à favoriser les non-résidents au détriment des résidents)¹⁷². Ainsi les Etats entrent en compétition via la fiscalité et l’octroi d’avantages fiscaux injustifiés à des opérateurs

¹⁷² SANTOS, A.C., « Aides d’Etat, Code de conduite et concurrence fiscale dans l’Union européenne : les centres d’affaires comme cibles », *op.cit.*, p. 21.

économiques souvent très mobiles¹⁷³, en entraînant ainsi une répercussion sur les recettes des Etats lésés qui voient les entreprises et les capitaux se délocaliser et fuir leur territoire en faveur d'un régime fiscal pour attractif.

Le régime des aides d'Etat trouve son fondement dans la protection de la concurrence entre les entreprises. L'objectif est ici d'empêcher les Etats de créer des distorsions de concurrence en octroyant à certaines entreprises des subventions lorsque leurs concurrents n'y ont pas eu droit. *A contrario* du régime du Code, le régime des aides d'Etat intervient la plupart du temps en vue de prévenir les discriminations que pourraient subir les entreprises et capitaux non-résidents lorsqu'un Etat entend pratiquer une forme de protectionnisme envers les entreprises et capitaux nationaux. L'objectif des aides d'Etat n'est ici dès lors pas de s'assurer que les Etats s'affrontent de manière loyale sur le plan de l'attractivité de leurs politiques fiscales¹⁷⁴, mais plutôt de protéger l'ensemble du marché intérieur contre des segmentations créées via la mise en place d'aides d'Etat¹⁷⁵.

1.1.2. Valeur juridique

Il convient de rappeler que les deux régimes ne jouissent pas de la même force lorsqu'il s'agit de s'en prévaloir. Le Code de conduite est avant tout un engagement politique des Etats et il s'apparente au surplus à du *soft law*, bien qu'il se voit conférer une certaine vocation normative¹⁷⁶. Dans tous les cas, la force contraignante du Code repose principalement sur la volonté des Etats membres et la *peer pressure* qu'ils sont capables de s'imposer les uns aux autres. Quant à la législation européenne en matière d'aides d'Etat, cela constitue du *hard law* dont la violation des règles est sanctionnable devant l'ordre juridique, qu'il soit européen dans le cas de l'article 107 TFUE ou national dans le cas de l'article 108¹⁷⁷.

¹⁷³ TRAVERSA, E., *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belges et italiennes*, *op.cit.*, p. 437.

¹⁷⁴ Il est vrai que le régime pourrait s'apparenter à un régime visant à protéger la concurrence entre les Etats lors de l'octroi d'avantages fiscaux, mais cela n'en est pas l'objectif.

¹⁷⁵ SANTOS, A.C., « Aides d'Etat, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », *op.cit.*, p. 21.

¹⁷⁶ Voy. Chapitre II, Section II.

¹⁷⁷ Rappelons que l'article 107 TFUE est dépourvu d'effet direct, et qu'il n'est dès lors possible de s'en prévaloir que devant les juridictions européennes tandis que l'article 108 TFUE est directement invocable devant les juridictions nationales.

1.1.3. Champ d'application

Au niveau du champ d'application, il convient de comparer dans un premier temps le champ d'application géographique, puis celui matériel.

1.1.3.1. *Champs d'application géographiques*

Du point de vue géographique, les deux régimes diffèrent quelque peu. En effet, le régime des aides d'Etat s'applique, conformément aux dispositions du Traité, au territoire de l'Union européenne et à l'Espace Economique Européen tandis que le Code de conduite jouit d'une extraterritorialité en ce qu'il s'étend aux territoires dépendants et associés des Etats membres sans que l'EEE ne rentre dans son champ d'application.

1.1.3.2. *Champs d'application matériels*

Du point de vue matériel, les régimes diffèrent également. En effet, le Code s'applique à la fiscalité directe des entreprises et plus particulièrement aux mesures nationales qui sont considérées comme potentiellement dommageables sur base d'une détermination effectuée par l'ensemble des Etats tandis que le régime des aides d'Etat s'applique à toutes les mesures qui constituent une aide, et ce sous n'importe quelle forme (que l'aide soit directe ou indirecte) et quel que soit le bénéficiaire.

Il convient de reprendre les critères propres à chaque régime¹⁷⁸ :

- aides d'Etat : la mesure doit constituer (a) un avantage, (b) financé par les ressources de l'Etat, (c) ayant un champ d'application sélectif et (d) faussant ou menaçant de fausser la concurrence ;
- code de conduite : la mesure doit avoir (a) une influence significative sur la localisation de l'activité économique d'une entreprise et (b) établir un niveau d'imposition significativement plus faible que le taux d'imposition général du système en question¹⁷⁹.

¹⁷⁸ WATTEL, J., « Interaction of State Aid, Free Movement Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters », *op. cit.*, p. 136.

¹⁷⁹ Il s'agit là du critère d'identification général, auquel il faut rajouter les cinq indices (voy. Chapitre II).

A première vue, ces critères semblent à la fois communs et se chevaucher (mesures prises par les Etats, sous une variété de formes très large, destinées à des entreprises et instaurant une certaine discrimination) mais également diverger en ce que les mesures visées dans le cadre des aides d'Etat sont celles qui entendent protéger les entreprises domestiques tandis que le Code vise principalement, et cela ressort des indices inscrits au §3 du point B du Code, les mesures conférant des avantages à des non-résidents ou à des activités qui n'ont, dans les faits, aucune substance économique réelle au sein de l'Etat¹⁸⁰.

Cette différence n'est néanmoins pas très marquée lorsque les deux systèmes interagissent. Le critère fondamental permettant de distinguer les deux régimes quant à leur champ d'application matériel réside dans le critère de sélectivité propre aux aides d'Etat. En effet, ce critère est fondamental en vue de déterminer si une aide fiscale est visée par l'article 107 TFUE alors que dans le but de qualifier une mesure fiscale de dommageable, le critère déterminant est celui de l'égalité de traitement¹⁸¹. Néanmoins il convient de relativiser l'existence d'une réelle dichotomie sur base de ce critère de sélectivité puisque le champ d'application du Code de conduite comprend également des facteurs relatifs aux mesures sélectives bien que cela ne ressorte pas explicitement de son prescrit¹⁸².

En définitive, le champ d'application des aides d'Etat peut sembler plus large dans un premier temps, mais la rigueur des conditions et la possibilité pour les Etats d'élargir le champ d'application des mesures couvertes par le Code de conduite confèrent à ce dernier une étendue plus vaste.

1.1.4. Autorités compétentes

Les institutions compétentes en vue d'assurer le respect de chaque régime ne sont pas les mêmes dans les deux cas. En matière d'aides d'Etat, il revient à la Commission de veiller presque exclusivement à l'application du régime et à sa mise en œuvre. Quant au Code de conduite, c'est au Conseil qu'a été attribué le rôle principal en ce qu'il est compétent en vue d'évaluer les mesures (potentiellement) dommageables et de contrôler celles-ci. La Commission joue ici un rôle annexe puisqu'elle est chargée de coordonner les différentes

¹⁸⁰ SANTOS, A. C., *L'union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 547.

¹⁸¹ SADOWSKY, M., Préface de GUTMANN, D., *Droit de l'OMC, Droit de l'Union Européenne et Fiscalité Directe*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 414.

¹⁸² Voy. Section II du présent Chapitre pour plus de développement à ce sujet.

actions entre le Conseil et les Etats membres, mais également de préparer les travaux du Conseil.

1.2. Points de convergence

Les deux régimes se superposent de manière très claire puisqu'ils couvrent un champ d'application matériel relativement similaire. Le Conseil, via le point J du Code de conduite, et la Commission, via le §30 de sa Communication de 1998 sur les aides d'Etat concernant la fiscalité directe, ont eu l'occasion de se prononcer directement sur l'articulation des deux régimes et leur superposition.

1.2.1. Point J du Code de conduite

Le point J du Code de conduite établit la liaison entre les deux régimes¹⁸³ en ce qu'il constate « qu'une partie des mesures fiscales couvertes par le code est susceptible de rentrer dans le champ d'application des dispositions des articles 92 à 94 (aujourd'hui 107 à 109 TFUE) du traité relatives aux aides d'Etat ». Il est également établi que la Commission doit, « sans préjudice du droit communautaire et des objectifs du traité » se prononcer sur le lien à établir entre le régime des aides d'Etat et celui du Code de conduite, en s'engageant à « veiller scrupuleusement à la mise en œuvre rigoureuse des règles relatives aux aides en cause, en tenant compte, *inter alia*, des effets négatifs de ces aides que l'application du Code mettra en évidence ». Il est prévu, *in fine*, que la Commission procèdera à une révision des régimes fiscaux existants et nouveaux « en assurant une cohérence et une égalité de traitement dans l'application des règles et des objectifs du traité ». Ce sont donc ces trois exigences qui font de la Commission le pion essentiel dans l'articulation des deux régimes.

Ce sont dès lors deux engagements directs qui sont nés dans le chef de la Commission, à savoir ceux de publier des lignes directrices en matière d'application des règles concernant les aides d'Etat, mais également d'analyser ou de re-analyser le cas échéant, au cas par cas, les régimes fiscaux déjà en vigueur afin de s'assurer que ceux-ci restent cohérents avec le

¹⁸³ SADOWSKY, M., *Droit de l'OMC, Droit de l'Union Européenne et Fiscalité Directe*, op. cit., p. 413.

prescrit du Code de conduite¹⁸⁴. A ceux-ci se rajoute la troisième exigence de surveillance, ce qui, *in fine*, fait de la Commission le pion essentiel dans l'articulation des deux régimes.

1.2.2. La Communication de la Commission et son §30

La Commission a ainsi publié une Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises¹⁸⁵. Ces lignes de conduites avaient pour objectif large de clarifier et de renforcer l'application des règles des aides d'Etat afin de réduire les distorsions de concurrence au sein du marché intérieur¹⁸⁶. Le §30 de la Communication reprend également ce lien entre les régimes en ce que : « La qualification de mesure fiscale dommageable au titre du code de conduite n'affecte pas la qualification éventuelle de la mesure en tant qu'aide d'Etat. En revanche, l'examen de la compatibilité des aides fiscales avec le marché commun devra se faire en tenant compte, *inter alia*, des effets de ces aides que l'application du code de conduite mettra en évidence ».

Cette Communication constitue, selon l'expression de W. BRATTON et de J. MCCAHERY¹⁸⁷, « a hard law stick » conféré au Code de conduite. En effet lorsque la Commission fait allusion à la prise en compte des effets que l'application du Code mettra en évidence, il s'agit de l'impact d'une aide sur les recettes d'autres Etats membres, tel que précisé au point 3 de la Communication. Cela revient à calculer quel est l'accroissement des recettes dans l'Etat où l'aide a été adoptée, et quelles sont les recettes perdues en lien avec l'aide dans les autres Etat. L'objectif est ici le même que celui du Code de conduite, à savoir préserver la concurrence entre les Etats membres¹⁸⁸.

¹⁸⁴ SANTOS, A.C., Point J of the Code of Conduct or the Primacy of Politics over Administration, *European Taxation*, September 2000, p. 419.

¹⁸⁵ Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998.

¹⁸⁶ SCHÖN, W., *Tax Competition in Europe*, *op. cit.*, p. 125.

¹⁸⁷ BRATTON, W. et MCCAHERY, J., « Fiscal Federalism, Jurisdictional Competition and Tax Coordination : Translating Theory to Policy in the European Union » in ESTY, D. et GERADIN, D., *Regulatory Competition and Economic Integration*, Oxford, OUP, 2001.

¹⁸⁸ SANTOS, A.C., « Aides d'Etat, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », *op.cit.*, p. 23.

2. Complémentarité ou concurrence des régimes ?

Les deux régimes présentent dès lors certaines similarités et certaines différences qui ont pour effet de justifier leurs existences respectives l'un à l'égard de l'autre, mais également de nouer entre eux des liens de réciprocité afin d'en tirer le plus grand avantage en vue d'atteindre la neutralité fiscale à l'échelle européenne. Il convient de déterminer dans quels cas ils agiront de manière complémentaire et dans quels cas ils seront en concurrence, afin d'en établir une vision plus globale de leur articulation.

2.1. Complémentarité

Les lignes de démarcation entre les deux régimes sont poreuses et on peut affirmer que les deux régimes sont dans un lien de complémentarité vis-à-vis de l'autre plutôt que dans un rapport de substitution du Code de conduite par rapport au régime des aides fiscales¹⁸⁹.

2.1.1. Critère de sélectivité, mesures générales et superposition

Les critères propres à chaque régime permettant de remettre en cause une mesure fiscale, qu'elle soit dommageable ou constituant une aide prohibée, sont relativement similaires, ou au moins poursuivent des mêmes objectifs. Néanmoins s'agissant du critère de sélectivité, il permet de distinguer les aides fiscales des mesures fiscales générales.

2.1.1.1. *Sélectivité selon le régime des aides fiscales*

En effet, « lorsqu'une mesure fiscale dommageable ne remplit pas le critère de sélectivité, elle constitue, par définition et en vertu du régime des aides d'Etat, une mesure de nature générale »¹⁹⁰ et donc non prohibée par ledit régime. A cela il faut ajouter qu'il existe une clause de justification au critère de sélectivité puisque si celle-ci est justifiée *par la nature ou l'économie du système* (avec toute la difficulté à interpréter cette condition), elle ne sera

¹⁸⁹ TRAVERSA, E., *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belges et italiennes*, op. cit., p. 438.

¹⁹⁰ SANTOS, A.C., « Aides d'Etat, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », op.cit., p. 36.

pas considérée comme une aide d'Etat mais comme une mesure fiscale générale¹⁹¹. La sélectivité d'une aide est donc la condition *sine qua non* permettant à la Commission de lancer une procédure à son égard.

2.1.1.2. Sélectivité selon le Code de conduite

Le Code de conduite quant à lui n'évoque pas directement de critère de sélectivité puisqu'il fait référence à des mesures qui auront pour effet de créer « un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'Etat membre concerné »¹⁹². La comparaison s'effectue dès lors par rapport aux taux en vigueur dans le même Etat et non pas dans les autres Etats membres. Sans que ce critère ne soit exclu dans le Code de conduite il est possible, selon A. C. SANTOS, de continuer de « parler de sélectivité, en envisageant ce critère de façon ample et ouverte. Cela signifie que les mesures fiscales sélectives (au moins toutes les mesures qui ont une répercussion négative sur le taux effectif d'imposition) sont soumises au régime des aides fiscales et au Code de conduite »¹⁹³.

2.1.1.3. Mesures générales au sens du Code de conduite

Le Code de conduite a donc vocation à s'appliquer à des mesures qui sont sélectives, mais également des mesures à caractère général. Bien que cela puisse paraître évident en théorie¹⁹⁴, cela suppose un éclaircissement dans la réalité tant la pratique démontre que très peu de mesures générales mettant en place des taux d'imposition très faibles ne semblent rentrer dans le champ d'application du Code de conduite¹⁹⁵. La cause en est probablement les réticences de certains Etats membres à voir leurs systèmes fiscaux généraux être scrutés de

¹⁹¹ C.J.C.E., 2 juillet 1974, C-173/73, *Italie c. Commission, Rec.*, p. 00719 et Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998, §12.

¹⁹² Code de conduite, point B.

¹⁹³ SANTOS, A.C., « Aides d'Etat, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », *op.cit.*, p. 35.

¹⁹⁴ Le contraire reviendrait à considérer que les champs d'application des deux régimes sont dans tous les cas identiques et que le Code de conduite ne serait qu'une copie politique du régime des aides Etat.

¹⁹⁵ SANTOS, A.C., « Aides d'Etat, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », *op.cit.*, 2004 qui prend l'exemple du taux d'impôt des sociétés en vigueur en Irlande, à savoir 12,5%, lequel est significativement inférieur à celui de nombreux autres Etats et qui est toujours en vigueur.

trop près par le Conseil. Dans une telle situation, les seules mesures fiscales générales semblant faire l'objet d'une attention de la part des autorités compétentes dans le cadre de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable sont celles qui, dans le cadre de l'examen de comptabilité propre aux aides fiscales, ont été justifiées par la nature et l'économie du système.

2.1.1.4. *Superposition*

C'est sur cette base qu'il est possible d'établir qu'une superposition des régimes n'est pas exclue puisqu'ils se rejoignent via la notion de sélectivité entendue au sens large et couvrent ainsi souvent les mêmes mesures fiscales. Cette superposition pose néanmoins diverses questions et différentes situations peuvent dès lors se présenter sur base de la double dichotomie introduite par le Code d'une part, et par le régime des aides d'Etat d'autre part¹⁹⁶. Les mesures fiscales peuvent être générales ou sélectives (régime des aides d'Etat) mais aussi dommageables ou non (régime du Code de conduite).

Quatre situations sont possibles:

- Mesure générale et dommageable (I).
- Mesure générale et non dommageable (II).
- Mesure sélective et dommageable (III).
- Mesure sélective et non dommageable (IV).

Dans chacune de ces situations la solution sera différente puisque dans certains cas aucun, un seul ou les deux régimes auront vocation à s'appliquer. Si certains cas ont été expressément réglés par les institutions européennes, il est des situations où le flou demeure.

2.1.2. Les aides d'Etat au service de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable

Le point J du Code de conduite confère à la Commission un rôle actif dans l'application de la réglementation des aides d'Etat aux mesures ciblées par le Code de conduite. En d'autres termes, et comme le souligne A. C. SANTOS, le prescrit du point J du

¹⁹⁶ SANTOS, A.C., *L'union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op.cit., 2009, p. 551.

Code n'est pas neutre puisqu'il consiste à mettre le régime communautaire des aides d'Etat au service du régime politique de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable au moyen de l'instrument politique qu'est le Code de conduite sans que cette utilisation ne soit prévue par le Traité¹⁹⁷.

De plus, via le §30 de sa Communication de 1998, la Commission a fait une interprétation extensive de son pouvoir d'utiliser le régime des aides d'Etat afin de combattre la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Celle-ci jouit en effet en cette matière d'un large pouvoir discrétionnaire et sans contraintes ce qui lui permettra d'en user afin de cibler un maximum de mesure rentrant dans le champ d'application du Code de conduite. Le champ d'application matériel étant relativement similaire, il ne reste à la Commission qu'à identifier un aspect sélectif dans la mesure fiscale dommageable afin de s'en saisir afin de la soumettre à un examen de compatibilité¹⁹⁸. Ceci est d'autant plus aisé que le critère du niveau d'imposition « effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'Etat membre concerné »¹⁹⁹ est lui-même constitutif de sélectivité.

2.1.3. Le Code de conduite au secours du régime des aides d'Etat

2.1.3.1. *Interaction entre le politique et le juridique*

Le régime des aides d'Etat relève avant tout du domaine communautaire et doit faire face à la souveraineté des Etats, très présente en matière fiscale. La Commission qui en est la garante ne jouit à cet égard, et malgré l'arbitraire important dont elle dispose lors de son examen de compatibilité, que d'une marge de manœuvre restreinte lorsqu'elle entend agir en matière de fiscalité directe. Nombreuses sont en effet les réticences des Etats à permettre aux institutions européennes de s'immiscer dans leurs politiques fiscales nationales. C'est à l'égard de ce constat qu'on peut imaginer l'importance du Code de conduite, pur outil de

¹⁹⁷ SANTOS, A.C., *L'union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, op. cit., p. 433, lequel note également que la doctrine a également mis en avant ce changement d'attitude dans le chef de la Commission. Voy. à cet égard : SCHÖN, W., « Taxation and State Aid Law in the European Union », *Common Market Law Review*, n°36, p. 911, PINTO, C., « EC State Aid Rules and Tax Incentives : A U-Turn in Commission Policy ? », op. cit., p. 295 et LÜBBIG, T., « L'application de l'article 87 du Traité de Rome aux aides fiscales : un coup d'Etat communautaire », *Revue du Marché Commun et de l'Union européenne*, n°465, p. 124.

¹⁹⁸ SCHÖN, W., op. cit., p. 127.

¹⁹⁹ Code de conduite, point B.

coopération politique, et du rôle qu'il octroie à la Commission en vue d'appliquer aux mesures fiscales ciblées par le Code la réglementation relative aux aides d'Etat. En d'autres termes, le Code a permis d'adjoindre le juridique au politique et de servir de cadre au contrôle des aides d'Etat²⁰⁰.

2.1.3.2. *Possibilité de réexamen de la Commission*

Le code a également permis à la Commission de procéder à un réexamen à l'aune de critères supplémentaires de mesures qu'elle avait par avant jugées comme compatibles. Mais elle n'est autorisée à le faire que si les mesures ont été évaluées par le Conseil comme étant dommageables, et que si les Etats membres n'ont pas respecté les obligations de gel et de démantèlement²⁰¹.

On rappellera à cet égard que sur les soixante-six mesures ciblées par le Groupe Primarolo comme étant dommageables, la Commission a initié quinze procédures d'infraction au régime des aides d'Etat à l'égard de mesures concernant principalement des traitements fiscaux adressés à des entreprises agissant dans le milieu des finances et des assurances. En effet, le §30 de la Communication de 1998 autorisant celle-ci à réexaminer les mesures fiscales en vigueur, elle a fait de sa priorité les mesures ayant fait l'objet d'un examen dans le cadre du Code de conduite²⁰². Parmi ces quinze régimes mis en cause par la Commission, treize avaient été considérés comme dommageables²⁰³ et certains régimes ont été qualifiés d'aides d'Etat alors qu'ils avaient été jugés comme compatibles auparavant²⁰⁴.

2.1.4. Contrôle des aides d'Etat élargi

La Cour a eu l'occasion de se prononcer quant à la valeur des Communications de la Commission relatives aux aides d'Etat en ce que « il convient de rappeler que ladite communication, qui, en tant que mesure d'ordre interne adoptée par l'administration, ne saurait être qualifiée de règle de droit, énonce toutefois une règle de conduite indicative de la

²⁰⁰ SADOWSKY, M., *Droit de l'OMC, Droit de l'Union Européenne et Fiscalité Directe*, op. cit., p. 415.

²⁰¹ ALTINDAG, S., *La concurrence fiscale dommageable*, op.cit., p. 158.

²⁰² Commission européenne, Communiqué de presse, IP/01/982, 11 juillet 2001.

²⁰³ Commission européenne, « Rapport du 9 février 2004 sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », C(2004)434, *Revue de droit fiscal*, n°29, 15 juillet 2004, pp. 1169-1170.

²⁰⁴ Tel est le cas du régime des centres de coordination belges.

pratique à suivre dont cette dernière ne peut s'écarter, dans un cas particulier, sans donner des raisons qui soient compatibles avec le principe d'égalité de traitement »²⁰⁵. Il est ainsi rappelé à cet égard qu'en matière de mesure fiscale dommageable, le critère déterminant ne constitue non pas la sélectivité mais bien l'inégalité de traitement. Et la Cour de confirmer l'élargissement du contrôle des aides d'Etat et de la qualification d'une mesure comme telle en ce que les Etats membres ont maintenant la possibilité « d'instaurer un système fiscal intrinsèquement discriminatoire du fait même de sa structure. En effet, grâce à une sélection judicieuse des critères à appliquer dans son système d'imposition prétendument «normal», Gibraltar serait parvenu à produire, dans une large mesure, les effets d'un régime qui incorporerait manifestement une aide d'Etat en faveur de certaines catégories d'entreprises »²⁰⁶.

2.2. Concurrence

Les deux régimes trouvent dans leurs divergences, principalement les situations auxquelles ils s'appliquent et leur valeur juridique, des raisons de penser qu'ils peuvent parfois s'opposer et entrer en concurrence.

2.2.1. Des cas d'applications indépendants

Bien que les régimes soient profondément liés, il est des situations où ceux-ci ne peuvent s'accorder. En effet, comme le rappelle l'Avocat-général JAASKINEN lors de ses conclusions générales rendues dans le cadre de l'arrêt Gibraltar de la CJUE, « les dispositions du droit de l'Union relatives aux aides d'Etat visent seulement à remédier aux distorsions concurrentielles qui résultent de la volonté d'un Etat membre d'accorder, par dérogation à ses orientations politiques générales, un avantage particulier à certaines entreprises ou productions. Par conséquent, dès lors que le système fiscal revêt un caractère général, il échappe à l'application de l'article 87, paragraphe 1 CE. (...) Le seul critère s'applique aux mesures fiscales dommageables, dès lors qu'elles ne remplissent pas le critère de l'avantage

²⁰⁵ C.J.U.E., 15 novembre 2011, C-106/09 et C-107/09, *Commission c. Gibraltar*, Rec., p. I-11113, § 128, reprenant C.J.U.E., 9 juin 2011, C-465/09 P et C-470/09 P, *Diputación Foral de Vizcaya c. Commission*, non publié, §120.

²⁰⁶ C.J.U.E., 15 novembre 2011, C-106/09 et C-107/09, *Commission c. Gibraltar*, Rec., p. I-11113, § 49.

sélectif : le seul instrument applicable à leur encontre est le code de conduite précité »²⁰⁷. C'est en effet l'absence de ce critère de sélectivité qui permet d'exclure l'application du régime des aides d'Etat à une mesure fiscale et de justifier l'existence du Code de conduite. La Commission rappelle également à cet égard que « tout en poursuivant le même objectif général de réduction des distorsions de concurrence au sein du marché intérieur, la procédure d'examen des régimes fiscaux du point de vue des aides d'Etat est indépendante des travaux du Code de conduite »²⁰⁸.

2.2.2. Primauté des aides d'Etat

Il ne faut pas perdre de vue que bien que les deux régimes entretiennent des liens très étroits quant à leurs champs d'application et leurs objectifs, ils n'ont pas la même valeur juridique. Le régime des aides d'Etat prime en effet sur le régime du Code de conduite en ce qu'il constitue du *hard law* de nature juridiquement contraignante faisant face à du *soft law* qui dépend de la bonne volonté des Etats membres.

Cela ressort tout d'abord du §30 de la Communication de la Commission qui énonce que « la qualification de mesure fiscale dommageable au titre du code de conduite n'affecte pas la qualification éventuelle de la mesure en tant qu'aide d'Etat ». Il en est de même en cas de qualification comme étant une mesure non dommageable. C'est ce qu'a rappelé également la Cour de justice en ce que « ces conclusions du Conseil expriment une volonté de nature politique et ne sauraient, en raison de leur contenu, produire des effets de droit dont les justiciables pourraient se prévaloir devant la Cour. Par ailleurs, lesdites conclusions ne peuvent en aucun cas lier la Commission dans l'exercice de ses compétences propres, lesquelles lui sont confiées en matière d'aides d'Etat par le traité »²⁰⁹.

²⁰⁷ Conclusions de l'avocat-général JÄÄSKINEN sous C.J.U.E., 7 avril 2011, Affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, *Commission européenne et Royaume d'Espagne c. Gouvernement of Gibraltar et Royaume-Uni*, <https://curia.europa.eu/>

²⁰⁸ Commission européenne, « Rapport du 9 février 2004 sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », C(2004)434, *Revue de droit fiscal*, n°29, 15 juillet 2004.

²⁰⁹ C.J.C.E., 22 juin 2006, Aff. Jointes C-182/03 et C-217/03, *Belgique et Forum 187 c. Commission*, *Rec.*, p. I-5479, §151.

2.2.3. Dépendance réciproque

Que ce soit l'obligation prévue par le Code de conduite de gel des mesures nouvelles qui a pour conséquence de voir la Commission dépossédée d'une partie de ses prérogatives de contrôle et de son pouvoir d'appréciation, ou l'obligation pour un Etat membre de démanteler une mesure sans que les autres Etats membres ne puissent en exiger le respect²¹⁰, il existe une dépendance mutuelle entre la Commission et les Etats membres²¹¹.

3. Quel avenir pour les deux régimes ?

Tant le régime des aides d'Etat que celui du Code de conduite semblent se confronter au fur et à mesure à des difficultés, qu'elles soient d'ordre purement technique ou politique. Chaque régime connaît ses limites propres,

3.1. **Identification de la mesure générale/de référence**

Une des principales difficultés qui se posent est l'identification du système fiscal de référence « qui permette d'apprécier la sélectivité en prenant en compte l'effet discriminatoire du système »²¹². Il y a une tendance dans le chef des institutions européennes à apprécier le critère de la sélectivité dans la perspective plus large de la concurrence fiscale dommageable. On rappelle en effet que la Cour s'est prononcée via son arrêt « Gibraltar » en faveur d'une approche selon laquelle il existe des systèmes qui sont « intrinsèquement discriminatoires » et qui doivent être qualifiés d'aides d'Etat²¹³. Cela signifie que les régimes fiscaux préférentiels tombent dans le champ d'application des aides d'Etat, mais seulement s'ils rencontrent le critère de la sélectivité afin de rentrer dans le champ d'application de l'article 107 TFUE. Cette interprétation présente cependant le risque que « tous les régimes fiscaux préférentiels soient qualifiés de sélectifs »²¹⁴. Il est ainsi essentiel de pouvoir déterminer quel est le système de référence adéquat en vue de déterminer si une mesure fiscale s'applique de manière sélective par rapport à ce système et constitue dès lors une aide d'Etat prohibée. Néanmoins la

²¹⁰ Et l'attente d'une réaction de la commission qui dispose d'un pouvoir de contrainte effectif via le régime des aides d'Etat.

²¹¹ ALTINDAG, S., *La concurrence fiscale dommageable*, op.cit., p. 158.

²¹² SADOWSKY, M., *Droit de l'OMC, Droit de l'Union Européenne et Fiscalité Directe*, op. cit., p. 416.

²¹³ C.J.U.E., 15 novembre 2011, C-106/09 et C-107/09, *Commission c. Gibraltar*, Rec., p. I-11113, §49.

²¹⁴ SADOWSKY, M., « Vers un système fiscal standard? », *Revue de droit fiscal*, n°25, 20 juin 2013, p. 61.

détermination de ce régime fiscal général est une tâche ardue puisque l'impôt des sociétés des Etats membres tend à devenir de plus en plus complexe, et la cohérence se fondera sur une application simultanée de dispositions fiscales en apparence isolées, mais qu'il conviendra de traiter conjointement²¹⁵. Il est en effet rarement clair de savoir si la mesure qu'on identifie comme étant générale n'est pas elle-même une dérogation d'une autre mesure générale²¹⁶.

3.2. Modernisation des régimes

Que ce soit le régime des aides d'Etat ou celui du Code de conduite, les résultats ont jusqu'à présent été positifs puisque la quasi-totalité des régimes préférentiels ont été abolis ou modifiés, que ce soit sur base volontaire des Etats membres ou par obligation de la Commission agissant dans ses prérogatives. Néanmoins de nouvelles formes de concurrence fiscales sont apparues, avec des mesures de plus en plus élaborées dans le chef des Etats membres. Tant le Code que le régime des aides d'Etat épousent leurs limites et se retrouvent face à une exigence de modernisation s'ils veulent continuer à être efficace en vue de limiter les dégâts des politiques fiscales discriminatoires et déloyales.

En effet, en ce qui concerne le Code de conduite, la Commission a récemment déclaré sa volonté de réviser celui-ci puisqu'il « a perdu en efficacité pour lutter contre les régimes fiscaux dommageables car ses critères ne tiennent pas compte des mécanismes plus sophistiqués utilisés par les entreprises pour contourner l'impôt »²¹⁷. Il y a également l'idée de donner plus de prérogatives au Groupe du Code de conduite afin que celui-ci soit mieux armé en vue d'identifier les mesures dommageables et de les mettre hors course de manière plus efficace.

Quant au régime des aides d'Etat, il y a la volonté d'étendre le champ d'application des exemptions à l'obligation de notification préalable de certaines catégories d'aides²¹⁸ afin de favoriser les mesures ayant pour objectif d'aider « les autorités publiques à faire une

²¹⁵ TRAVERSA, E., « State Aid and Taxation : Can an Anti-avoidance Provision be Selective? », *EStAL* 3/2014, p. 1.

²¹⁶ METHA, J., « Tax Harmonisation and State Aid – A Warning for the Future ? », *EStAL* 2/2007, p. 261.

²¹⁷ Commission européenne, Communiqué de presse « Lutte contre l'évasion fiscale des entreprises: la Commission présente un paquet de mesures sur la transparence fiscale », Bruxelles, 18 mars 2015, IP/15/4610.

²¹⁸ Commission européenne, Communiqué « Aides d'Etat: la Commission exempte davantage de mesures d'aide de l'obligation de notification préalable », IP/14/587, 21 mai 2014.

utilisation plus efficace des maigres ressources disponibles et à mettre en place des aides publiques aux entreprises qui permettent de réaliser les objectifs de croissance de l'UE tout en limitant les distorsions de concurrence »²¹⁹.

²¹⁹ Commission européenne, Communiqué « Aides d'État: la Commission lance une initiative majeure visant à moderniser le contrôle des aides d'État », IP/12/458, 8 mai 2012.

Chapitre IV – Cas pratique : les tax rulings au regard des régimes des aides d'Etat et du Code de conduite

1. Les faits

Le 11 juin 2014, la Commission européenne a fait savoir via un communiqué de presse qu'elle avait ouvert une triple enquête visant des accords obtenus par des sociétés sur les prix de transfert en relation avec l'impôt des sociétés de trois Etats membres. Ces enquêtes ont pour objectif d' « examiner si les décisions des autorités fiscales d'Irlande, des Pays-Bas et du Luxembourg en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés à payer respectivement par Apple, Starbucks et Fiat Finance and Trade, sont conformes aux règles de l'UE relatives aux aides d'Etat »²²⁰.

1.1. Rulings fiscaux et prix de transfert

Les pratiques ici visées sont les *tax rulings* (« rescrits fiscaux »), aussi appelés *advance pricing arrangements*, qui consiste en des instruments légaux au moyen desquels un contribuable (personne physique ou personne morale) peut obtenir une décision de la part des autorités fiscales de l'Etat membre concernant le traitement de transactions ou d'une série de futures transactions²²¹ entre compagnies appartenant au même groupe, et dont il pourra plus ou moins se prévaloir par la suite²²². La pratique du *transfer pricing* (« prix de transfert ») consiste dans le chef des autorités fiscales à corriger le coût de certaines transactions visant des biens ou des services dans le cas où ceux-ci sont effectués entre entreprises liées. En effet, la base taxable d'une entreprise est déterminée selon ses revenus (vente et autres) diminués des dépenses engagées en vue d'acquérir ces revenus (prix des biens et des services achetés). Entre entreprises indépendantes, il ne fait guère de doute que les conditions d'achats et de

²²⁰ Commission européenne, Communiqué de presse, « Aides d'Etat: la Commission enquête sur des accords sur les prix de transfert dans le cadre de l'impôt sur les sociétés applicable à Apple (Irlande), Starbucks (Pays-Bas) et Fiat Finance and Trade (Luxembourg) », IP/14/663, 11 juin 2014.

²²¹ ROMANO, C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law : Towards a European Tax Rulings System?*, Amsterdam, IBFD Publications BV, 2002, p. 78.

²²² Sous réserve qu'au moment de payer l'impôt en question les conditions dans lesquelles a été décidé l'accord soient identiques.

ventes seront celles du marché (= *arm's length principle*²²³). Néanmoins lorsqu'il s'agit d'entreprises sous le même contrôle et situées dans des régimes fiscaux différents, il y a un risque de voir le prix des transactions être modifié en vue de diminuer la charge fiscale générale, en déplaçant le profit dans l'Etat établissant le taux d'imposition effectif le plus faible²²⁴. Les autorités fiscales étant dès lors autorisées à corriger le coût de ces transactions, elles rendent également des décisions sur base des demandes des sociétés en vue de déterminer à l'avance quel sera le prix d'une transaction déterminée dans le cas particulier d'une telle société²²⁵. Ainsi l'arbitraire est diminué et la sécurité juridique renforcée.

1.2. Irlande & Apple

Il s'agit de deux entreprises du groupe Apple, à savoir Apple Operations Europe et Apple Sales International, lesquelles sont incorporées en Irlande mais n'en sont pas des résidentes fiscales au sens de la législation irlandaise²²⁶. Deux *rulings* datant de 1991 ont fixé les pourcentages des frais et des coûts d'exploitation qui correspondent aux profits nets²²⁷ avec une révision en 2007. La Commission a remis ces deux décisions en doute en ce que « les méthodes utilisées pour déterminer la répartition des bénéfices aux deux succursales ASI et AOE ne sont pas étayées par une analyse économique et semblent être guidées au moins en partie par des considérations touchant à l'emploi, ce qui soulève des doutes quant à savoir si un opérateur de marché indépendant prudent aurait accepté un accord de fixation de prix similaire dans la même situation »²²⁸.

²²³ Au sujet de la détermination de ce principe de pleine concurrence, voy. OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, 22 juillet 2010, <https://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/>

²²⁴ LYAL, R., « Transfer Pricing Rules ans State Aid », *Fordham International Law Journal*, Vol. 38, p. 1020.

²²⁵ Le département chargé de rendre ces décisions est, en principe, indépendant de l'administration générale fiscale. Il porte le nom de Service des décisions anticipées (SDA) en Belgique.

²²⁶ Cette législation a été modifiée puisqu'à présent les compagnies incorporées après le 1 janvier 2015 seront automatiquement résidentes fiscales irlandaises. Voy., Irish Budget 2015, <http://www.budget.gov.ie/Budgets/2015/2015.aspx>

²²⁷ Le rapport n'est néanmoins pas disponible.

²²⁸ Commission européenne, « Avis du 17 octobre 2014 « Aide d'État SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) » — Aide présumée en faveur d'Apple », *J.O.C.E.*, C 369/22.

1.3. Luxembourg & Fiat

L'entreprise Fiat Financial and Trade (ci-après FFT) est une filiale de l'entreprise Fiat incorporée au Luxembourg et dont l'activité consiste en des fonctions financières et de trésorerie. Elle a obtenu en 2012 un *ruling* valide durant trois ans auprès des autorités fiscales luxembourgeoises. L'accord porte sur le calcul, basé sur la méthode MTMN²²⁹, d'« une rémunération appropriée des fonds propres exposés au risque et des fonds propres visant à rémunérer les fonctions exécutées par la société de 2,542 millions d'EUR sur lesquelles un écart de +/- 10 % est envisagé »²³⁰. Cet accord est remis en cause par la Commission en ce qu'« elle doute que le calcul de l'assiette fiscale de FFT corresponde à une rémunération de pleine concurrence appropriée, notamment parce que les autorités luxembourgeoises acceptent un chiffre trop faible pour les fonds propres minimaux. Les autorités luxembourgeoises ont validé une base de capital minimale résultant d'hypothèses erronées en ce qui concerne les exigences minimales de fonds propres »²³¹.

1.4. Pays-Bas & Starbucks

Parmi les deux filiales de l'entreprise Starbucks résidentes aux Pays-Bas, une, Starbucks Manufacturing BV, se livre à des activités de torréfaction du café. Elle a obtenu des autorités fiscales néerlandaises un accord en 2012 portant sur la rémunération des opérations de torréfaction qu'elle pratique et « fixé sur la base d'un rapport sur les prix de transfert établi par le conseiller fiscal de Starbucks et correspond à un pourcentage fixe de la base de coût correspondante, c'est-à-dire les coûts auxquels Starbucks Manufacturing EMEA BV elle-même apporte une valeur ajoutée. Tout bénéfice excédentaire par rapport au bénéfice imposable convenu dans la décision anticipative est versé à une société du groupe établie en dehors des Pays-Bas sous la forme d'une redevance fiscalement déductible »²³². Cet accord

²²⁹ Voy. pour une explication technique : OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, 22 juillet 2010, <https://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/>

²³⁰ Commission européenne, « Avis du 17 octobre 2014 « Aide d'État SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) » — Aide présumée en faveur de FFT », *J.O.C.E.*, C 369/37, § 37.

²³¹ Commission européenne, « Avis du 17 octobre 2014 « Aide d'État SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) » — Aide présumée en faveur de FFT », *J.O.C.E.*, C 369/37.

²³² Commission européenne, « Avis du 17 octobre 2014 « Aide d'État SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) » - Aide présumée à Starbucks », *J.O.C.E.*, C 460/11.

est subordonné à la considération que Starbucks Manufacturing BV constitue un fabricant au profil de risque peu élevé.

Dans ce cadre-ci, les doutes de la Commission portent sur cette attribution d'un profil peu élevé à la société en vue de l'application d'une faible marge. En effet, la base des coûts semble être définie de manière si étroite qu'elle exclue certains éléments²³³. Il existe également des suspicions quant au calcul des redevances en ce qu'elles se basent sur le profit résiduel sans prise en compte d'un calcul normal de redevance sur base du principe de pleine concurrence.

2. Lien avec le régime des aides fiscales

C'est dans le but d'examiner si les pratiques d'accords fiscaux entre autorités fiscales et sociétés sont compatibles avec le régime européen des aides d'Etat que la Commission a ouvert ces trois enquêtes concernant Apple, FFT et Starbucks.

2.1. Nature des *rulings* fiscaux

L'existence même de système de décisions anticipées ou d'une législation autorisant son implémentation est, d'un point de vue fiscal, neutre²³⁴. En effet une autorité fiscale, lorsqu'elle rend une décision suite à une demande d'une société, ne fait qu'appliquer des règles générales à un cas précis sans modifier le contenu ni la portée de ces règles. A cet égard, la pratique des *tax rulings* est répandue et, bien que faisant l'objet d'une attention particulière quant à son application, n'est pas contestée. En effet, selon la Commission européenne : « Les décisions fiscales, en particulier, requièrent une attention spécifique à cet égard. Ces décisions ont principalement pour but de garantir la sécurité juridique et ne posent en principe aucun problème. Toutefois, lorsqu'elles sont utilisées pour octroyer des avantages fiscaux sélectifs ou transférer artificiellement les bénéfices là où ceux-ci ne sont guère ou pas imposés, elles faussent la concurrence et érodent les assiettes fiscales des États membres »²³⁵. C'est donc le fait pour une décision anticipée de se démarquer du système fiscal normal

²³³ LYAL, R., « Transfer Pricing Rules and State Aid », *op. cit.*, p. 1026.

²³⁴ LYAL, R., « Transfer Pricing Rules and State Aid », *op. cit.*, p. 1040.

²³⁵ Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2015) 136 final, 18 mars 2015.

(d'être sélective) et de conférer un avantage à une certaine entreprise qui amènera la question de savoir si elle est constitutive d'une aide d'Etat.

2.2. Eléments constitutifs de l'aide

On le rappelle, pour être constitutive d'une aide la mesure doit constituer (a) un avantage, (b) être financée par les ressources de l'Etat, (c) avoir un champ d'application sélectif et (d) fausser ou menacer de fausser la concurrence. Concernant le financement par les ressources de l'Etat, la mesure peut être d'origine législative ou administrative²³⁶. De plus, au vu du principe de la légalité fiscale, toute mesure ayant des conséquences fiscales est forcément d'origine étatique. Ce critère est dès lors rempli. Il est admis par la jurisprudence européenne²³⁷ que lorsque l'entreprise qui bénéficie de l'aide effectue des transactions intracommunautaires, il existe une présomption de menace de la concurrence.

Aucune difficulté ne semble survenir en ce qui concerne ces deux critères. En ce qui concerne les critères de l'avantage et de la sélectivité, la tâche semble plus ardue. Il conviendra de démontrer que l'entreprise jouit d'un avantage anormal via une mesure qui se démarque du système fiscal normal de l'Etat en question.

2.2.1. Test de sélectivité

Le test de sélectivité s'effectue en trois étapes : la détermination d'un régime fiscal général de référence, l'identification du caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale et la vérification que la mesure n'est pas justifiée par la nature ou l'économie du système dans lequel elle s'inscrit. Il convient d'appliquer ce test au cas présent, tout en relevant qu'« il existe une certaine présomption de sélectivité pour les mesures adoptées par des administrations qui jouissent de pouvoirs discrétionnaires, selon laquelle l'exercice de ces pouvoirs pourrait se traduire par un traitement préférentiel pour certaines entreprises »²³⁸. En effet la Commission a, dans sa Communication de 1998, déclaré qu'« En principe, toute décision administrative qui s'écarte des règles fiscales généralement applicables pour

²³⁶ HANCHER, L., OTTERVANGER, T. et SLOT, P.-J., *EC State aids*, op. cit., p. 249.

²³⁷ C.J.C.E., 21 juillet 2005, C-71/04, *Xunta de Galicia*, Rec., p. I-7419, §44.

²³⁸ MICHEAU, C., *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité : droit de l'Union européenne et de l'OMC*, op.cit., p. 104.

favoriser des entreprises individuelles donne lieu à une présomption d'aide d'Etat et doit être analysée en détail »²³⁹.

Il convient dans un premier temps d'identifier quel est le système général de référence pertinent²⁴⁰. Le point de départ est celui de la taxation normale des entreprises indépendantes. Celles-ci sont taxées sur une base imposable déterminée par leurs revenus diminués de leurs dépenses, lesquels sont tous deux déterminés par les conditions du marché sans nécessité de remettre les montants en question. Néanmoins la solution est différente lorsqu'il s'agit de sociétés liées : ce n'est plus le marché qui détermine quels seront les revenus et les dépenses mais cela sera vérifié et au besoin modifié en un prix qui correspond à celui qui aurait été en vigueur selon le marché. Ce prix est calculé selon les principes de pleine concurrence qui consiste en plusieurs méthodes²⁴¹ dont le choix final revient à l'administration fiscale.

Dans la situation des *advance transfer arrangements*, le cadre de référence correspond à celui des sociétés liées et non pas à celui des sociétés indépendantes. En effet, le mécanisme des prix de transfert s'applique à toutes les transactions entre sociétés liées. Ces dernières se trouvent dans une situation économique différente²⁴². Les décisions anticipées constituent dès lors bel et bien une exception au régime général des sociétés indépendantes, mais celui-ci est justifié par un souci de contrer les abus en matière fiscale, à savoir l'ajustement de leurs bases imposables par les sociétés en vue de déplacer cette base imposable dans des Etats à faible taux d'imposition.

Le système général étant déterminé, il convient de pointer le caractère sélectif. Bien qu'étant des décisions individuelles, cela ne remplit pas le caractère sélectif puisque cela se justifie par l'économie et la nature du système au sein duquel ces décisions sont rendues. En effet, l'objectif des *rulings* fiscaux est d'appliquer les règles générales à des situations

²³⁹ Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998, §22.

²⁴⁰ Le présent développement se fonde en partie sur LYAL, R., « Transfer Pricing Rules ans State Aid », *op. cit.*, p. 1040.

²⁴¹ Les plus importants sont les méthodes de l'OCDE : OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, 22 juillet 2010, <https://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/> en ce que « Ces cinq méthodes consistent en trois « méthodes traditionnelles fondées sur les transactions » : la méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode du prix de revente et la méthode du coût majoré ; et deux « méthodes transactionnelles de bénéfices » : la MTMN et la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. »

²⁴² Voy. au sujet de la justification par l'économie ou la nature du système C.J.U.E., 8 septembre 2011, Aff. Jointes C-78/08, C-79/08 et C-80/08, *Paint Graphos*, Rec., p. I-07611.

spécifiques, c'est-à-dire à des sociétés appréciées dans leur individualité. Il est à cet égard nécessaire pour remplir la condition de justification que l'autorité administrative applique pour chaque cas des critères identiques lorsqu'elle rend une décision. Cela ressort également de la jurisprudence récente en ce que « la justification est possible, au cas où, dans le cadre de la procédure d'autorisation, le pouvoir d'appréciation de l'autorité compétente est limité à la vérification des conditions qui sont établies pour servir un objectif fiscal identifiable et les critères à appliquer par cette autorité sont inhérents à la nature du régime fiscal »²⁴³. A *contrario*, l'application de critères subjectifs et non consistants avec la pratique de l'autorité fiscale démontre de l'existence de la sélectivité de la mesure d'une part, et de l'absence de justification par la nature ou l'économie du système d'autre part.

C'est au travers de l'analyse de l'existence d'un avantage qu'il conviendra de démontrer que l'autorité fiscale a ici appliqué une méthode de prix de transfert de manière à procurer un avantage à une société dont elle n'aurait, dans la logique du système, pas du profiter.

2.2.2. Existence d'un avantage

En vue de déterminer si un avantage a été octroyé au bénéficiaire, il reviendra à la Commission de prouver que le résultat d'une certaine décision ne correspond pas à l'application effective de critères objectifs de calcul des prix de transfert tel qu'ils auraient été appliqués à d'autres sociétés. Il est nécessaire dans son chef de vérifier que les méthodes de calcul appliquées par les autorités fiscales d'un Etat membre ne créent pas un avantage automatique pour une entreprise, que les méthodes acceptées au sein de l'Etat membre sont appliquées de manière normale et enfin que dans le cas où le contribuable propose une autre méthode et que celle-ci est acceptée, le résultat du calcul soit semblable au prix du marché²⁴⁴.

Dans la pratique il ne reviendra dès lors qu'à démontrer l'existence d'un avantage puisque cela aura également pour effet de mettre en évidence que l'autorité fiscale a mis en œuvre des méthodes de calcul des prix de transfert qui constituent une exception par rapport au système général et qui remplissent dès lors le critère de sélectivité.

²⁴³ C.J.U.E., 18 juillet 2013, C-6/12, *P Oy*, <http://curia.europa.eu/>

²⁴⁴ LYAL, R., « Transfer Pricing Rules and State Aid », *op. cit.*, p. 1042.

3. Lien avec le Code de conduite

Afin de déterminer si les rulings fiscaux peuvent faire l'objet d'une obligation de démantèlement dans le chef des Etats membres, il convient de se prononcer sur les critères pouvant mener à la qualification de (potentiellement) dommageables ces mesures fiscales.

3.1. Caractère dommageable

3.1.1. Cadre général des pratiques administratives

Le champ d'application du Code de conduite a été établi suivant un critère général et cinq critères particuliers. Le cinquième critère est le suivant : « si les mesures fiscales manquent de transparence, notamment lorsque les dispositions légales sont appliquées avec souplesse et d'une façon non transparente au niveau administratif »²⁴⁵.

Dès lors, dans le cadre des pratiques administratives à caractère fiscale, le critère de la transparence est un élément important à prendre en compte afin d'évaluer négativement une certaine mesure. Mais seront également en cause des principes fiscaux essentiels, à savoir la légalité et l'égalité²⁴⁶. En effet, le principe de légalité sera par exemple violé lorsque les systèmes de rulings octroient un pouvoir discrétionnaire à l'administration fiscale qui l'utilise de manière non compatible avec la législation nationale. Quant au principe de non-discrimination et de traitement égal des contribuables, il sera enfreint lorsque des entreprises dans des situations similaires se verront traitées différemment et de manière non-justifiée, notamment sur base des méthodes de calcul.

3.1.2. Le cas spécifique des rulings fiscaux

Afin de mettre en avant le potentiel caractère dommageable des rulings fiscaux tels que pratiqués par le Luxembourg, l'Irlande et les Pays-Bas (et probablement d'autres Etats), il convient de les replacer dans le contexte qui leur a valu une enquête de la part de la Commission. Sont ainsi dans le viseur non pas les systèmes même de rulings consistant à déterminer quels profits d'une certaine société seront établis dans un tel Etat (transfer

²⁴⁵ Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, point B.

²⁴⁶ ROMANO, C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law : Towards a European Tax Rulings System?*, op. cit., p. 461.

pricing), et selon une méthode en accord avec le principe de pleine concurrence, mais certaines décisions rendues selon une méthode ne respectant pas ce principe de pleine concurrence. Il est ainsi admis que les pratiques de rulings fiscaux peuvent être potentiellement dommageables sur base d'une violation du principe clé en matière de prix de transfert, à savoir celui de pleine concurrence (« arm's length principle »).

3.2. Les rulings dans le viseur de l'UE

3.2.1. Des pratiques scrutées dès l'origine du Code

Les « rulings fiscaux » de plusieurs Etats membres avaient déjà été observés par le Groupe Primarolo dans son Rapport²⁴⁷ suivant l'adoption du Code de conduite. En effet, le Groupe avait réparti les mesures déloyales en cinq groupes parmi lesquels les services intra-groupes, et notamment les prix de transfert pratiqués. A cet égard le Groupe a noté l'importance du principe de pleine concurrence tel qu'on pouvait le trouver dans les « Principes de l'OCDE en matière de Transfer Pricing »²⁴⁸. L'objectif du Groupe était ici d'empêcher le transfert de profits entre des Etats en sous- ou sur-évaluant les prix de transfert²⁴⁹.

Le Groupe a mis en place à l'époque des critères permettant une évaluation négative, parmi lesquels on retrouvait²⁵⁰ :

- offrir des marges fixes aux financements de transit sans que ces marges soient révisées à intervalle régulier en fonction de critères commerciaux
- permettre la répartition des bénéfices entre le siège et une filiale selon une formule contraire au principe de l'indépendance des entreprises (arm's length principle) et de manière à réduire le taux d'imposition effectif pour la société toute entière.

²⁴⁷ Rapport du Groupe « Code de conduite » au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99.

²⁴⁸ OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, 1995.

²⁴⁹ LAMPREAVE, P., « Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union », *Bulletin for International Taxation*, 2011, (Vol. 65), n°6.

²⁵⁰ Rapport du Groupe « Code de conduite » au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99.

3.2.2. Un examen constant des rulings fiscaux

En ce qui concerne l'examen des pratiques administratives existantes, la Commission a fait savoir qu'elle poursuivrait un examen plus général que les seules décisions anticipatives visées dans les trois procédures formelles. La Commission a dans un premier temps rappelé que le Code de conduite constituait un outil permettant d'atteindre l'objectif de bonne gouvernance fiscale²⁵¹.

Par la suite, le Groupe Code de conduite s'est prononcé en faveur d'une attention particulière par rapport aux pratiques administratives et d'une procédure plus transparente²⁵². Néanmoins les résultats furent moindre qu'escomptés puisqu'aucun Etat n'a fait part de système de tax rulings potentiellement dommageable dans son ordre juridique interne²⁵³. En 2012 le Groupe a réitéré sa volonté de parvenir à une transparence accrue via la publication des rapports et à un échange d'informations plus développé²⁵⁴.

3.3. Des solutions existantes

3.3.1. Modification ou retrait des mesures

S'il s'avérait que certains rescrits fiscaux donnés par les administrations fiscales revêtaient d'un caractère potentiellement dommageable sur base des critères édictés par le Code de conduite, les Etats concernés se verraient enjoindre de démanteler lesdites mesures. A cet égard, on rappellera que le point D du Code de conduite ne constitue en rien une obligation légale puisqu'il y est inscrit que « les Etats s'engagent (...) »²⁵⁵. Il reviendra donc aux Etats concernés, sur base de leur volonté propre, de réformer les systèmes remis en cause. Néanmoins les pratiques de rulings fiscaux et leur caractère potentiellement dommageable s'inscrivent dans un contexte plus global de la lutte contre l'évasion fiscale, lequel constitue une des priorités des institutions européennes. Il ne fait nulle doute à cet égard que les Etats subiront de manière conséquente la *peer pressure* de leurs pairs en vue de mettre fin à ces pratiques déloyales.

²⁵¹ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité Economique et Social européen, « Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », COM(2009) 201 final, 28 avril 2009.

²⁵² Rapport du Groupe Code de conduite du 27 mai 2011, Doc. 10867/11, § 26.

²⁵³ NOUWEN, M., « The Gathering Momentum of International and Supranational Action against Aggressive Tax Planning and harmful Tax Competition: The State of Play of Recent Work of the OECD and European Union », *European Taxation*, 2013, Vol. 53, n°10.

²⁵⁴ Rapport du Groupe Code de conduite du 11 juin 2012, Doc. 10903/12, §19.

²⁵⁵ Code de conduite dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises, point D.

3.3.2. Une révision du Code de conduite

La Commission a récemment présenté un paquet contenant des mesures concernant la transparence fiscale²⁵⁶, et au sein duquel elle affirme sa volonté de réviser le Code de conduite afin d'améliorer son efficacité, ainsi que celle du Groupe²⁵⁷. Ces mesures s'inscrivent dans une volonté plus globale de lutter contre l'évasion fiscale des entreprises. Celle-ci, bien qu'étant inscrite dans les limites de la loi, reste contraire à l'esprit de cette dernière et a pour seul objectif de réduire au minimum le montant d'impôt dont sera redevable l'entreprise. Selon la Commission, ces pratiques constituent « un obstacle au partage équitable de la charge entre les contribuables, à l'exercice d'une concurrence loyale entre les entreprises et à l'instauration de conditions égales pour tous les Etats membres »²⁵⁸.

Ainsi, un échange automatique d'information permettrait à chaque Etat de se pencher sur les pratiques de ses pairs en vue d'agir comme détecteur d'anomalie en vue d'en référer à la Commission.

La révision du Code de conduite est essentielle en vue de contrer les pratiques les plus récentes et face auxquelles il n'est pas armé pour lutter de manière efficace²⁵⁹.

4. Conclusions

Bien que le Code de conduite repose sur une volonté réelle de mettre fin aux pratiques déloyales, il semble que sa force juridique, un acte de *soft law*, ainsi que le manque de transparence des administrations fiscales ne permettent que difficilement, dans le chef du Groupe Code de conduite, de cibler les mesures potentiellement dommageables d'une part, mais aussi d'obliger un Etat à démanteler lesdites mesures une fois identifiées d'autre part.

Il y a cependant une prise de conscience quant aux limites du Code de conduite à lutter contre l'évasion fiscale et un mouvement s'est initié sous l'impulsion de la Commission en vue d'accroître la transparence fiscale et d'adapter le Code de conduite aux pratiques récentes. Il restera à scruter de près l'évolution de l'utilisation de l'outil de coopération politique que constitue le Code de conduite durant les années à venir, ainsi qu'à analyser sa capacité à

²⁵⁶ Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2015) 136 final, 18 mars 2015.

²⁵⁷ *Ibid.*

²⁵⁸ Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, COM(2015) 136 final, 18 mars 2015.

²⁵⁹ MOSCOVICI, P., « Entretien sur la fiscalité », *Commission en Direct*, 13 avril 2015.

répondre au caractère dommageable de plus en plus perfectionné que mettent en place les Etats en vue d'attirer les acteurs économiques les plus mobiles dans leur giron.

Le régime des aides d'Etat constitue quant à lui un instrument plus adapté sur le court terme puisqu'il est assorti d'une contrainte légale qui lui confèrera plus d'effectivité et d'efficacité. Néanmoins c'est à la Commission qu'incombera la charge de la preuve de démontrer que les mesures fiscales constituent des aides prohibées, avec toutes les difficultés que cela comporte.

En définitive, le régime des aides d'Etat semble constituer un instrument plus approprié sur le court terme tandis que le Code pourrait s'avérer plus efficace sur le long terme si les Etats s'accordent ensemble en vue de lutter contre l'évasion fiscale à grande ampleur.

Conclusion

Durant de longues années l'application du régime des aides d'Etat aux mesures fiscales constituait une énigme puisque d'une part la Cour de justice l'avait admis alors que d'autre part tant la Commission que le Conseil ne se prononçaient pas sur la question. De plus, le phénomène de concurrence fiscale entre les Etats ne suscitait pas beaucoup d'interrogations au sein des institutions européennes et les Etats membres étaient relativement libres d'adopter des mesures fiscales mettant en place une certaine discrimination entre les entreprises. Lorsque les autorités européennes prirent conscience des effets potentiellement dommageables que pouvait revêtir une concurrence fiscale agressive, elles s'attelèrent à mettre en place une politique fiscale européenne soucieuse de protéger les Etats contre les dangers d'une concurrence fiscale déloyale. C'est dans ce contexte qu'a été adopté le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, qui a pour objectif de déterminer quelles sont les mesures potentiellement dommageables au sein des systèmes fiscaux nationaux, et ce en vue de les démanteler. Il convenait également d'empêcher les Etats d'adopter de nouvelles mesures dommageables. Néanmoins le Code constitue un pur instrument de coopération politique, fruit d'un consensus entre la nécessité de préserver la souveraineté fiscale des Etats membres et celle d'agir en vue de d'empêcher ceux-ci de jouer cavalier solitaire au sein d'une Union européenne qui entend jouer la carte de l'intégration afin d'achever le marché unique.

L'idée de recourir au régime des aides d'Etat germa ainsi lorsqu'on envisagea les limites potentielles propres à un instrument de *soft law*. Les deux régimes furent amenés à coexister et sont même devenus complémentaires. Cela fonctionna bien puisque la Commission a qualifié treize mesures d'aides d'Etat en se basant sur une identification préalable par le Groupe du Code de conduite en tant que mesures fiscales potentiellement dommageables.

Cependant chaque régime a montré ses limites et malgré que l'articulation entre les deux soit relativement efficace, il est nécessaire de réviser les régimes afin de faire face à des problématiques nouvelles. En effet le phénomène d'évasion fiscale croît et se faire sentir de manière significative sur les recettes des Etats membres. Les entreprises font preuve d'une grande créativité afin de mettre en place des systèmes d'optimisation fiscale toujours plus

ingénieux²⁶⁰. De plus, les Etats continuent à se livrer une concurrence intense afin d'attirer les entreprises dans leurs giron. Ceux-ci mettent en place des solutions consistant à adopter des systèmes fiscaux plus généraux tel qu'une baisse significative de l'impôt des sociétés afin de ne pas pouvoir être attaqués sur base du régime du Code de conduite, ou encore en introduisant des mesures visant seulement certains actifs et certaines charges, mais de manière non sélective afin de ne pas rentrer dans le champ d'application des aides d'Etat²⁶¹. Acteurs symboliques de cette planification fiscale agressive, les entreprises ont été pointées du doigt alors qu'elles utilisent les défaillances des Etats qui ne sont pas capables, ou ne veulent pas, se coordonner en vue de lutter contre l'érosion des bases fiscales.

Le recours aux aides d'Etat a connu un regain dans cette lutte contre l'évasion fiscale. On rappellera que la Commission a en effet ouvert une procédure d'enquête à l'égard de trois multinationales dans des Etats européens pour des tax rulings dont elles auraient bénéficié et qui auraient été établis en infraction au régime des aides d'Etat²⁶². La question se pose néanmoins quant à l'utilisation du régime des aides d'Etat en vue de lutter contre les phénomènes de transfert de bénéfice des groupes de sociétés. En effet, ce phénomène se produit nécessairement dans une situation transfrontalière alors que les aides d'Etat ne visent que des situations au sein d'un seul Etat. Or afin de lutter efficacement contre ce problème, il conviendrait de remettre en cause les disparités entre les législations des Etats membres²⁶³.

A cet égard, le Code de conduite garde son importance face au comportement des Etats en ce qu'un tel instrument contraignant semble constituer un bon moyen d'implémenter des standards fiscaux dans les politiques des Etats membres²⁶⁴. Il est ainsi nécessaire de promouvoir la coopération entre les Etats en vue de parvenir à une plus grande transparence et une approche commune quant à la création d'un cadre plus solide de l'Union européenne pour

²⁶⁰ Commission européenne, « Questions et réponses sur le plan d'action pour un système d'imposition des sociétés plus juste au sein de l'Union européenne », MEMO 15/5175, 17 juin 2015.

²⁶¹ DURAND, P., « Les 15 ans du Code de conduite : Conclusion », *Revue de droit fiscal* n°25, 20 juin 2013, p. 74.

²⁶² Commission européenne, Communiqué de presse, « Aides d'Etat: la Commission enquête sur des accords sur les prix de transfert dans le cadre de l'impôt sur les sociétés applicable à Apple (Irlande), Starbucks (PaysBas) et Fiat Finance and Trade (Luxembourg) », IP/14/663, 11 juin 2014.

²⁶³ LYAL, R., « Transfer Pricing Rules and State Aid », *op.cit.*, p. 1043.

²⁶⁴ BRODZKA, A. et GARUFI, S., « The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency : The Use of the Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters », *European Taxation*, August 2012, p. 406.

l'imposition des sociétés²⁶⁵. Il y a à cet égard également la volonté d'élargir le mandat du Groupe du Code de conduite afin de rendre son travail plus efficace.

Il n'en reste pas moins que le Code de conduite est soumis à la bonne volonté des Etats et qu'un instrument avec une plus grande force légale pourrait s'avérer plus utile afin de lutter contre la concurrence fiscale dommageable. On pense à cet égard à une directive qui permettrait d'établir ces standards fiscaux communs à tous les Etats membres sans devoir se confronter à la non-coopération des Etats membres. Cela permettrait de freiner la planification fiscale agressive tout en préservant au maximum les libertés fondamentales²⁶⁶.

Il convient également de se poser, *in fine*, la question de la relation des Etats membres avec les Etats tiers en ce qui concerne la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. En effet, les Etats européens sont soumis à de nombreuses contraintes visant à garantir une concurrence fiscale loyale entre eux, et ils voient leurs régimes préférentiels disparaître au fur et à mesure que la Commission et le Conseil progressent dans leurs travaux. Cela a pour corollaire la disparition de nombreuses entreprises très mobiles qui, déçues de ne plus trouver de régime fiscal favorable au sein de l'Union, se dirigent vers des Etats tiers, lesquels sont libres de mettre en place des systèmes fiscaux avantageux. Il semble que cette problématique commence à susciter des interrogations dans le chef des institutions européennes, mais que les solutions sont loin d'être évidentes. Comment en effet rendre plus coopératifs des Etats de type « paradis fiscaux » dont l'essentiel des revenus provient de sociétés n'ayant aucune substance économique réelle sur leur territoire ?

²⁶⁵ Commission européenne, « Questions et réponses sur le plan d'action pour un système d'imposition des sociétés plus juste au sein de l'Union européenne », MEMO 15/5175, 17 juin 2015.

²⁶⁶ LAMPREAVE, P., « Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union », *op. cit.*, p. 15.

Bibliographie

1. Législation

- Article 3 du Traité sur l'Union européenne, *J.O.C.E.*, C 326, 26.10.2012, p. 13–390.
- Articles 3, 4, 5, 6, 107 à 109, 116 et 117 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne, *J.O.C.E.*, C 326 du 26.10.2012, p. 47–390.
- Règlement (CE) 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du Traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'Etat horizontales, *J.O.C.E.*, L 142, 14 mai 1998.
- Règlement (CE) n°659/1999 du 22 mars 1999, portant modalités d'application de l'article 93 du Traité CE (aujourd'hui article 108 TFUE), *J.O.C.E.*, L 83, 27 mars 1999, p. 1.
- Règlement (CE) 800/2008 du 6 août 2008 de la Commission déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du Traité, *J.O.C.E.*, L 214, 9 août 2008, pp. 3-47.
- Règlement (UE) 734/2013 du Conseil du 22 juillet 2013 modifiant le règlement (CE) n° 659/1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE, *J.O.C.E.*, L 204, p. 15-22.
- Règlement (UE) 657/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en applications des articles 107 et 108 du Traité, *J.O.C.E.*, L 187, 26 juin 2014, pp. 1-78.
- Résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des Etats membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, *J.O.C.E.*, C 2, 6 janvier 1998.
- Conseil (1999), *Note de la Présidence du Groupe Code de conduite*, Document 10061/99, Fisc 164.

- Communication de la Commission sur la coopération entre la commission et les juridictions nationales dans le domaine des aides étatiques, *J.O.C.E.*, C 312, 23 novembre 1995, p. 7.
 - Communication de la Commission européenne au Conseil et au Parlement européen, « un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union européenne », COM (97) 564 final, 5 novembre 1997.
 - Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.C.E.*, C 384, 10 décembre 1998.
 - Communication de la Commission « encadrement communautaire des aides d'Etat à la recherche, au développement, à l'innovation », (2006/C 323/01), *J.O.C.E.*, C 323/1, 30 décembre 2006.
 - Communication de la Commission sur l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides d'Etat sous forme de garanties, *J.O.C.E.*, C 155/02, 20 juin 2008.
 - Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité Economique et Social européen, « Encourager la bonne gouvernance dans le domaine fiscal », COM(2009) 201 final, 28 avril 2009.
-
- Commission européenne, « Avis du 17 octobre 2014 « Aide d'Etat SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) » — Aide présumée en faveur d'Apple », *J.O.C.E.*, C 369/22.
 - Commission européenne, « Avis du 17 octobre 2014 « Aide d'Etat SA.38374 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) » - Aide présumée à Starbucks », *J.O.C.E.*, C 460/11.
 - Commission européenne, « Avis du 17 octobre 2014 « Aide d'Etat SA.38375 (2014/C) (ex 2014/NN) » — Aide présumée en faveur de FFT », *J.O.C.E.*, C 369/37.
-
- Commission européenne, *Document d'orientation sur la fiscalité dans l'Union européenne*, SEC(96), 487 Final, 20 mars 1996.
 - Commission européenne, *La fiscalité dans l'Union européenne. Rapport sur l'Evolution des Systèmes Fiscaux*, COM (96), 546 final, 22 octobre 1996, p. 16.

- Commission européenne, *Option pour un code de conduite*, Document TPG/970506/1, adressé à la réunion du Groupe de Politique Fiscale du 11 mars 1997.
 - Commission européenne, « Guidelines on National Regional Aid », *J.O.C.E.*, C 74, 10 mars 1998.
 - Commission, « Définition des critères figurant au paragraphe B du Code de conduite », in Conseil, *Note de transmission du Groupe Code de conduite*, Document n° 14039/98, Fisc 205, 11 décembre 1998.
 - Commission européenne, « Rapport du 9 février 2004 sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises », C(2004)434, *Revue de droit fiscal*, n°29, 15 juillet 2004, pp. 1169-1170.
 - Commission européenne, « Questions et réponses sur le plan d'action pour un système d'imposition des sociétés plus juste au sein de l'Union européenne », MEMO 15/5175, 17 juin 2015.
-
- Commission européenne, Communiqué de presse n° IP/01/982, 11 juillet 2001.
 - Commission européenne, Communiqué de presse n° IP/03/787, 3 juin 2003.
 - Commission européenne, Communiqué de presse « Aides d'État: la Commission lance une initiative majeure visant à moderniser le contrôle des aides d'État », n° IP/12/458, 8 mai 2012.
 - Commission européenne, Communiqué « Aides d'État: la Commission exempte davantage de mesures d'aide de l'obligation de notification préalable », n° IP/14/587, 21 mai 2014.
 - Commission européenne, Communiqué de presse, « Aides d'État: la Commission enquête sur des accords sur les prix de transfert dans le cadre de l'impôt sur les sociétés applicable à Apple (Irlande), Starbucks (PaysBas) et Fiat Finance and Trade (Luxembourg) », IP/14/663, 11 juin 2014.
 - Commission européenne, Communiqué de presse « Lutte contre l'évasion fiscale des entreprises: la Commission présente un paquet de mesures sur la transparence fiscale », Bruxelles, n° IP/15/4610, 18 mars 2015.

- Commission,
https://www.europa.eu.int/comm/competition/state_aid/scoreboard/indicators/k12.html#stats1
- Comité Economique et Social, « Avis sur la fiscalité directe et indirecte » (967C 82/11), *J.O.C.E.*, C 82, 19 mars 1996, p. 54.
- OCDE, *Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue*, Paris, OCDE, 1998.
- OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, 22 juillet 2010, <https://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/>
- Rapport du Groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises) au Conseil ECOFIN du 29 novembre 1999, SN 4901/99, Bruxelles 23 novembre 1999, Communiqué de presse, 29 février 2000.
- Rapport du Groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises), 11 juin 2012, Doc. 10903/12, §19.
- Discours/11/712 du Commissaire ŠEMETA (A.), *Competitive Tax Policy and Tax Competition in the EU*.
- Irish Budget 2015, <http://www.budget.gov.ie/Budgets/2015/2015.aspx>

2. Jurisprudence

- C.J.C.E., 23 février 1961, C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Haute autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier*, *Rec.*, p. 3.
- C.J.C.E., 5 février 1963, 26-62, *Van Gend en Loos c. Administration fiscale néerlandaise*, *Rec.*, p. 00003.
- C.J.C.E., 25 juin 1970, C-47/69, *France c. Commission*, *Rec.*, p. 467.
- C.J.C.E., 19 juin 1973, C-77/72, *Capolongo*, *Rec.*, p. 611.
- C.J.C.E., 12 juillet 1973, Affaire 70/72, *Commission c. Allemagne*, *Rec.*, p. 813.

- C.J.C.E., 11 décembre 1973, *Lorenz*, C-120/73, *Rec.*, p. 1471.
- C.J.C.E., 2 juillet 1974, C-173/73, *Italie c/ Commission*, *Rec.*, p. 00719.
- C.J.C.E., 22 mars 1977 C-74/76, *Ianelli & Volpi SpA c. Meroni*, *Rec.*, p. 00557.
- C.J.C.E., 22 mars 1977, C-78/76, *Steinike und Weinlig c. Allemagne*, *Rec.*, p. 00595.
- C.J.C.E., 14 octobre 1987, C-248/84, *République fédérale d'Allemagne c. Commission des Communautés européennes*, *Rec.*, p. 04013.
- C.J.C.E., 2 février 1989, C-94/87, *Commission c. Allemagne*, *Rec.*, p. I-175.
- C.J.C.E., 21 mars 1990, C-42/87, *Belgique c. Commission*, *Rec.*, p. I-959.
- C.J.C.E., 21 mars 1991, C-305/89, *République italienne c. Commission des communautés européennes*, *Rec.*, p. I-1603.
- C.J.C.E., 21 novembre 1991, C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c. France*, *Rec.*, p. I-5505.
- C.J.C.E., 15 mars 1994, C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA, devenue Banco Exterior de España SA c. Ayuntamiento de Valencia*, *Rec.*, p. I-877.
- C.J.C.E., 14 février 1995, C-249/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, *Rec.*, p. I-225.
- C.J.C.E., 4 avril 1995, C-348/93, *Commission c. Italie*, *Rec.*, p. I-00673.
- C.J.C.E., C-58/94 du 30 avril 1996, *Pays-bas c. Conseil*, *Rec.*, p. I-02169.
- C.J.C.E., 11 juillet 1996, C-39/94, *Syndicat Français de l'Express International*, *Rec.*, p. I-3547.
- C.J.C.E., 20 mars 1997, C-24/95, *Alcan Deutschland*, *Rec.*, p. I-1591.
- C.J.C.E., 17 juin 1999, C-75/97, *Belgique c. Commission*, *Rec.*, p. I-3671.
- C.J.C.E., 29 juin 1999, C-256/97, *DMT*, *Rec.*, p. I-03913.
- C.J.C.E., 12 décembre 2002, C-456/00, *France c. Commission*, *Rec.*, p. I-11949.
- C.J.C.E., 24 juillet 2003, C-2080/00, *Altmark Trans GmbH*, *Rec.*, p. I-7747.
- C.J.C.E., 21 juillet 2005, C-71/04, *Xunta de Galicia*, *Rec.*, p. I-7419.
- C.J.C.E., 23 février 2006, C-346/03 et C-529/03, *Atzeni e.a.*, *Rec.*, p. I-1875.
- C.J.C.E., 22 juin 2006, Aff. Jointes C-182/03 et C-217/03, *Belgique et Forum 187 c. Commission*, *Rec.*, p. I-5479.
- C.J.C.E., 6 septembre 2006, C-88/03, *Portugal c. Commission*, *Rec.*, p. I-7115.

- C.J.U.E., 8 septembre 2011, C-78/08 et C-80/08, *Paint Graphos Soc. coop. Arl*, [https:// curia.europa.eu/](https://curia.europa.eu/)
- C.J.U.E., 9 juin 2011, C-465/09 P et C-470/09 P, *Diputación Foral de Vizcaya c. Commission*, non publié.
- C.J.U.E., 15 novembre 2011, C-106/09 et C-107/09, *Commission c. Gibraltar, Rec.*, p. I-11113.
- C.J.U.E., 18 juillet 2013, C-6/12, *P Oy*, <http://curia.europa.eu/>
- T.P.I.C.E., 1 juillet 2004, T-308/00, *Salzgitter AG*, <http://curia.europa.eu/>
- T.P.I.C.E., 18 décembre 2008, T-211/04 et T-215/04, *Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord c. Commission des Communautés européennes*, <http://curia.europa.eu/>
- Conclusions de l'avocat-général CAPORTOTI sous C.J.C.E., 17 septembre 1980, C-730/79, *Philip Morris c. Commission, Rec.*, p. 2671.
- Conclusions de l'avocat-général LEGER sous C.J.C.E., 24 juillet 2003, C-280/00, *Altmark Trans GmbH, Rec.*, p. I-7747.
- Conclusions de l'avocat-général LEGER sous C.J.C.E., C-159/01, *Pays-Bas c. Commission*, 29 avril 2004, *Rec.*, p. I-4461.
- Conclusions de l'avocat-général COSMAS sous C.J.C.E., 24 octobre 1996, aff. jointes C-329/93 et C-62/95 et C-63/95, *Allemagne c. Commission, Rec.*, p. I-5177-5180.
- Conclusions de l'avocat-général JÄÄSKINEN sous C.J.U.E., 7 avril 2011, Affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P, *Commission européenne et Royaume d'Espagne c. Gouvernement of Gibraltar et Royaume-Uni*, <https://curia.europa.eu/>

3. Doctrine

- ALTINDAG, S., *La concurrence fiscale dommageable*, Paris, L'Harmattan, 2009, pp. 44 et s.
- AUJEAN, M. et MAIGNAN, C., « Les raisons d'être du Code de conduite contre la concurrence fiscale dommageable », *Revue de droit fiscal* n°25, pp. 25 – 29.

- BENASSY-QUERE, A., « Concurrence et harmonisation fiscale dans l'Union européenne », in AUJEAN (M.) et SAINT-ETIENNE (C.), *Stratégies fiscales des Etats et des entreprises : souveraineté et concurrence*, Descartes éditions, 2009, p. 31.
- BRATTON, W. et MCCAHERY, J., « Fiscal Federalism, Jurisdictional Competition and Tax Coordination : Translating Theory to Policy in the European Union » in ESTY, D. et GERADIN, D., *Regulatory Competition and Economic Integration*, Oxford, OUP, 2001.
- BRODZKA, A. et GARUFI, S., « The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency : The Use of the Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters », *European Taxation*, August 2012, pp. 394 – 408.
- CERIONI, L., « Harmful Tax Competition Revisited : Why not a Purely Legal Perspective under EC Law ? », *European Taxation*, July 2005, pp. 267 – 281.
- DE CECCO, F., « The Many Meanings of 'Competition' in EC State Aid Law », 9 Cambridge Y.B. Eur. Legal Stud. 111 2006-2007, pp. 111 – 131.
- DIBOUT, P., « L'Europe et la fiscalité directe », *LPA*, 1998, n°153, p. 8.
- DONY, M. et SMITS, C., *Aides d'Etat*, Bruxelles, éd. de l'Université de Bruxelles, 2005, p. 79 et s.
- DURAND, P., « Les 15 ans du Code de conduite : Conclusion », *Revue de droit fiscal* n°25, 20 juin 2013, p. 74.
- GASTAUD, J.-P., « Le pouvoir des Etats et la concurrence fiscale déloyale », *RIDE* n°3, 1999, p. 346.
- GRISAY, D., *Introduction au droit belge de la concurrence*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2013, p. 55.
- GUTMANN, D., PERRAUD, G., RUSSO, R. et SUET, P., « Code de conduite, droit des aides d'Etat : quels résultats sur l'évolution de la fiscalité et des comportements ? », *Revue de droit fiscal* n°25, pp. 66 – 74.
- HAMAEKERS, H., « Tackling Harmful Tax Competition – a RoundTable on the Code of Conduct », *European Taxation*, September 2000, pp. 398 – 409.
- HANCHER, L., OTTERVANGER, T. et SLOT, P. J., *EC State Aids*, 3^e éd., Londres, Sweet & Maxwell, 2006, p. 248.
- HJI PANAYI, C., *European Union Corporate Tax Law*, Cambridge, Cambridge University Press, 2013, p. 21 et s.

- KALLOE, V., « Corporate Tax Treatment of Interest : EU State Aid and the EU Code of Conduct as a Means of Combating Harmful Tax Competition », *European Taxation*, December 2011, pp. 504 – 514.
- LAMBERT, T., « Marché intérieur et évasion fiscale », *Les petites affiches*, N°97, 2002, p. 38.
- LAMPREAVE, P., « Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union », *Bulletin for International Taxation*, 2011, (Vol. 65), n°6.
- LANG, J. T., « EU State Aid Rules – The Need for Substantive Reform », *EStAL* 3/2014, pp. 440 – 453.
- LENAERTS, K., « State aid in direct taxation », in KANNINEN, H. (dir.), KORJUS, N. (dir.) et ROSAS, A. (dir.), *EU Competition Law in Context : Essays in Honour of Virpi Tiili*, Portland, Hart Publishing, 2009.
- LIEBMAN, H. M., « The EU Code of conduct vs. The prohibition against ‘State aid’ », *ABA Fall Meeting Section of International Law and Practice*, 16 octobre 2003, Bruxelles.
- LOPEZ LOPEZ, H., « Selectivity and Consequences in Tax Matter », *EStAL* 4/2010, pp. 807 – 819.
- LÜBBIG, T., « L’application de l’article 87 du Traité de Rome aux aides fiscales : un coup d’Etat communautaire », *Revue du Marché Commun et de l’Union européenne*, n°465, p. 124.
- LUJA, R. H. C., « Tax Treaties and State Aid : Some Thoughts », *European Taxation*, May 2004, pp. 234 – 238.
- LYAL, R., « Transfer Pricing Rules and State Aid », *Fordham International Law Journal*, Vol. 38, p. 1020.
- MAITROT DE LA MOTTE, A., *Droit fiscal de l’Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2012, p. 237.
- MAITROT DE LA MOTTE, A., « Les aides d’Etat et la concurrence fiscale dommageable », *Revue de droit fiscal* n°25, pp. 42 – 50.
- 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 », dans *Fiscalité européenne : actualités et*

points sensibles, coll. de l'Ecole supérieure des Sciences fiscales, Anthémis, 2009 , p. 93.

- METHA, J., « Tax Harmonisation and State Aid – A Warning for the Future ? », *EStAL* 2/2007, p. 261.
- MALHERBE, J., « Concurrence fiscale dommageable et paradis fiscaux », *J.T.*, 2001, liv. 5997, pp. 57 – 64.
- MALHERBE, J., « Aides d'Etat et fiscalité dans l'Union européenne » in SPIRITUS-DASSESE, A. (dir.), NOURISSAT, C. (dir.) et WITTERWULGHE, R. (dir.), *Le juge du commerce face au droit communautaire de la concurrence*, Bruxelles, Facultés Universitaire Saint-Louis, 2007.
- MICHEAU, C., « Fundamental Freedoms and State Aid Rules under EC Law : The Example of Taxation », *European Taxation*, May 2012, pp. 210 – 214.
- MICHEAU, C., *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité : droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 29.
- MOSCOVICI, P., « Entretien sur la fiscalité », *Commission en Direct*, 13 avril 2015.
- NOUWEN, M., « The Gathering Momentum of International and Supranational Action against Aggressive Tax Planning and harmful Tax Competition: The State of Play of Recent Work of the OECD and European Union », *European Taxation*, 2013, Vol. 53, n°10.
- PASTUKHOV, O., « Counteracting Harmful Tax Competition in the European Union », 16 *Sw. J. Int'l L.* 159, 2010.
- PATERNO, L., « State Aid and Fiscal Protectionism in the European Union from the Perspective of Competitors », *Bulletin for International Taxation*, June 2011, 343 – 347.
- PEREZ BERNABEU, B., « R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules », *European Taxation*, 2014, vol. 54, n°5.
- PINTO, C., « EC State Aid Rules and Tax Incentives : A U-Turn in Commission Policy ? (Part I) », *European Taxation*, vol. 39, n°9, 1999, pp. 295 – 309.
- PINTO, C., « EC State Aid Rules and Tax Incentives : A U-Turn in Commission Policy ? (Part II) », *European Taxation*, vol. 39, n°9, 1999, pp. 343 – 354.
- QUIGLEY, C., *European State Aid Law and Policy*, 2^e éd., Londres, Hart, 2009, p. 43

- ROMANO, C., *Advance Tax Rulings and Principles of Law : Towards a European Tax Rulings System?*, Amsterdam, IBFD Publications BV, 2002, p. 78
- ROSSI-MACCANICO, P., « Commentary of State aid Review of Multinational Tax Regimes », *EStAL*, I/2007, p. 27.
- ROSSI-MACCANICO, P., « State Aid Review of Business Tax Measures », *EStAL* 2/2007, pp. 215 – 230.
- RUSCHE, T. M., MICHEAU, C., PIFFAUT, H. et VAN DE CASTEELE, K., « State Aids » in FAULL, J. et NIKPAY, A., *The EU Law of Competition*, 3^e édition, Oxford, Oxford University Press, 2014, p. 1923.
- SADOWSKY, M., Préface de GUTMANN, D., *Droit de l'OMC, Droit de l'Union Européenne et Fiscalité Directe*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 414.
- SADOWSKY, M., « Vers un système fiscal standard? », *Revue de droit fiscal*, n°25, 20 juin 2013, p. 61.
- SANTA MARIA, A., « *Competition and State Aid : An Analysis of the EC Practice*, Netherlands, Kluwer Law International, pp. 30 et s.
- SANTOS, A.C., « Point J of the Code of Conduct or the Primacy of Politics over Administration », *European Taxation*, Septemebre 2000, pp. 417 – 421.
- SANTOS, A.C., « Aides d'Etat, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », *Revue Internationale de Droit Economique*, 2004, p. 7.
- SANTOS, A. C., *L'union européenne et la régulation de la concurrence fiscale*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 227.
- SCHÖN, W., *Tax Competition in Europe*, Amsterdam, IBFD, 2003, p. 2.
- SCHÖN, W., « Taxation and State Aid Law in the European Union », *Common Market Law Review*, n°36, p. 911.
- TERRA, J.M. et WATTEL, J., *European Tax Law*, 6e éd., Londres, Kluwer Law International, 2012, p. 199.
- TRAVERSA, E., *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belges et italiennes*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 404.
- TRAVERSA, E., « State Aid and Taxation : Can an Anti-avoidance Provision be Selective ? », *EStAL* 2014/3, pp. 1 – 8.

- TUTT, N., « European Commission to propose guidelines on providing State aid through tax system », *Tax Notes International*, 1998, 17, 1998.
- UTZ, S. G., « Tax Harmonisation and Coordination in Europe and America », 9 Conn. J. International L. 767, 784, 1994.
- WALBROECK, D., « La condition de « sélectivité de la mesure » » in DONY, M. et SMITS, C., *Aides d'Etat*, Bruxelles, éd. de l'Université de Bruxelles, 2005, p. 79.
- WATTEL, J., « Interaction of State Aid, Free Movement Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters », *World Tax Journal*, Février 2013, p. 135.
- WHISH, R., *Competition Law*, Londres, LexisNexis UK, 2003, p. 2.