

Aides fiscales: la Commission procède à l'examen approfondi du critère de la sélectivité dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises

Mehdi HOCINE, Direction Générale Concurrence, unité G-3

Dans sa communication du 11 novembre 1998 sur l'application des règles en matière d'aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises ⁽¹⁾, la Commission s'est engagée, d'une part, à examiner les projets d'aides fiscales et les aides illégalement mises en œuvre et, d'autre part, à réexaminer les régimes fiscaux préalablement approuvés. Suite à cet engagement, la Commission adoptait le 11 juillet 2001 11 décisions ouvrant la procédure formelle d'examen et 4 propositions de mesures utiles; ces 15 décisions concernent un total de 12 États membres ⁽²⁾.

L'examen des aides sous forme fiscale ne constitue cependant pas une innovation juridique. En effet, l'article 92 du traité CEE (devenu 87 CE) ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions, mais les définit en fonction de leurs effets de telle sorte que ni le caractère fiscal, ni le but social d'une mesure prise par un État membre ne suffisent à écarter l'application des règles en matière d'aides d'État ⁽³⁾. Les aides prenant la forme d'avantages fiscaux, ne sont donc pas fondamentalement différentes des aides distribuées sous d'autres formes (subventions, garanties, etc).

Par ailleurs, la Commission dispose d'une longue expérience dans le traitement des cas d'aides sous forme fiscale. Toutefois, force est de constater que la plupart des cas en la matière examinés par la Commission jusqu'à une période récente étaient caractérisés par une sélectivité sectorielle ou régionale.

L'intérêt des 15 décisions adoptées par la Commission le 11 juillet 2001 réside dans le fait que si certaines d'entre elles s'appuient sur les critères traditionnels de spécificité sectorielle et régionale, d'autres critères sont également utilisés. En outre, la détermination de l'avantage dans le cadre de certains de 15 décisions précitées peut également résulter non pas d'exonérations fiscales classiques, mais de pratiques administratives

discrétionnaires voire de modalités alternatives de détermination du bénéfice imposable.

En effet, si certaines mesures remplissent ou semblent remplir le critère de la spécificité régionale, certaines de leurs caractéristiques permettent d'appréhender d'autres éléments de spécificité liés à une typologie horizontale des activités économiques (commune à de nombreux secteurs: coordination, gestion de trésorerie, etc) ou au contexte dans lequel elles sont exercées (activité intra groupe, caractère multinational, activités *offshore* ⁽⁴⁾). C'est notamment le cas de certains régimes fiscaux à Gibraltar ⁽⁵⁾ dont le bénéfice est limité aux seules entreprises exerçant des activités *offshore*, et détenues par des non-résidents. C'est également le cas du régime fiscal du centre de Trieste qui prévoit quant à lui des exonérations fiscales uniquement en faveur des entreprises implantées à Trieste (spécificité régionale) et exerçant une activité financière (spécificité sectorielle) dans les pays d'Europe centrale et orientale ou ceux issues de l'ancienne Union soviétique (activités *offshore*). De même, le régime des sociétés d'assurance en Suède prévoyait un régime fiscal spécial en matière de détermination du bénéfice imposable limité aux seules entreprises d'assurance étrangères (spécificité fondée sur la nationalité).

Certaines autres mesures sont limitées uniquement aux groupes de sociétés répondant par exemple à certains critères en termes d'implantation géographique internationale. Ainsi, le régime fiscal néerlandais des «activités de financement international» permet-il aux groupes de sociétés établis dans au moins quatre pays ou deux continents de constituer certaines réserves en franchise d'impôt. Le fait que ce régime qui ne comporte certes aucune limitation sectorielle, ne soit pas accessible aux sociétés ou groupes de sociétés ne répondant pas aux critères susmentionnés a amené la Commission à exprimer ses doutes quant à la compatibilité avec l'article 87 CE de cette mesure.

⁽¹⁾ JO C 384 du 10.12.1998, p. 3.

⁽²⁾ IP/01/982.

⁽³⁾ Cf. Aff. 173/73.

⁽⁴⁾ Activité économique exercée hors du territoire de l'Etat qui offre le régime fiscal.

⁽⁵⁾ Il s'agit en l'occurrence des régimes fiscaux des *exempt companies* et *qualifying companies*.

L'analyse de la spécificité, tant en matière fiscale que dans d'autres domaines, tend à être perçue avec de plus en plus de rigueur, et ceci semble conforté par la jurisprudence récente de la Cour et du Tribunal de première instance. Ainsi, dans son arrêt *Confederación Española de Transporte de Mercancías* ⁽¹⁾ (CETM), le Tribunal de première instance a estimé qu'une mesure s'appliquant à l'ensemble des entreprises d'un État membre à l'exception des grandes entreprises remplissait le critère de la sélectivité, et dans son arrêt *Adria-Wien Pipeline GmbH* ⁽²⁾, la Cour a également estimé que la limitation du remboursement d'une taxe sur l'énergie aux seules entreprises du secteur manufacturier remplissait également ce critère. La jurisprudence *Maribel bis/ter* ⁽³⁾ souligne quant à elle que «ni le nombre élevé d'entreprises bénéficiaires, ni la diversité et l'importance des secteurs auxquels ces entreprises appartiennent ne permettent de considérer une initiative étatique comme une mesure générale de politique économique» dès lors que certaines entreprises en sont exclues.

Enfin, si la détermination de l'avantage fiscal peut paraître évidente si celui-ci prend la forme d'exonérations, d'abattements, tel n'est pas le cas s'il résulte de l'application de méthodes alternatives de détermination de la base imposable du type coût de revient majoré (*cost plus*). De telles méthodes ne posent pas de problème de principe du point de vue des aides d'État. Elles sont par ailleurs, dans un autre contexte, recommandées par l'OCDE. Cependant, le recours à de telles

méthodes ne saurait avoir pour objectif de réduire la base imposable des entreprises assujetties par rapport aux entreprises soumises au régime fiscal général. C'est parce que tous les coûts n'étaient pas inclus dans le calcul du *cost plus* de certains régimes de type «centre de coordination» ou «quartiers généraux» et/ou en raison des modalités de l'exercice du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale dans le cadre de ces régimes que la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen dans cinq cas répartis dans quatre États membres (France, Luxembourg, Allemagne, Espagne).

Naturellement, s'agissant des ouvertures de procédures, la Commission n'a, à ce stade, formulé que des doutes et posé des questions tant sur la présence d'aide que sur la compatibilité de ces mesures. Les procédures en cours permettront donc de répondre à ces questions.

En conclusion, si la nature de certaines activités ou la taille de certains groupes nécessitent des méthodes particulières ou des régimes d'imposition spéciaux, il est difficilement justifiable par la nature ou l'économie du système que ces régimes particuliers donnent lieu à des avantages non ouverts aux autres entreprises soumises au régime fiscal général. La pratique de la Commission, confortée par la jurisprudence, va dans le sens d'un examen toujours plus approfondi de la spécificité, notamment quant celle-ci à trait à la taille des entreprises.

(1) T-55/99

(2) C143-99

(3) C-75/97