

Décisions administratives individuelles: actualité contentieuse et européenne

IACF - Paris, le 2 juillet 2015

**Stéphane Austry, Delphine Bocquet, Olivier Dauchez,
Eric Quentin, Emmanuel Raingeard de la Blétière ,**

Claire Vannini

Avocats

Jean-Luc Barçon-Maurin,
Chef du Service Juridique de la Fiscalité

I / Rescrits et décisions d'agrément dans un contexte interne

Jean-Luc Barcon-Maurin / Stéphane Austry / Delphine Bocquet / Eric Quentin

1.1. Le rescrit dans le domaine fiscal

- 1.1.1 Définition et caractéristiques générales
- 1.1.2 Différentes formes de rescrits et effets relatifs
- 1.1.3 Bilan contrasté et propositions d'amélioration

1.2. Procédures d'agrément dans le domaine fiscal

- 1.2.1 Rappel des principes
- 1.2.2 Principaux types d'agréments fiscaux
- 1.2.3 Le contrôle du juge : illustration par la jurisprudence récente

1.1. Le rescrit dans le domaine fiscal

1.1.1 Définition et caractéristiques générales

1.1.2 Différentes formes de rescrits et effets relatifs

1.1.3 Bilan contrasté et proposition d'amélioration

1.1.1 Définition et caractéristiques générales

- **Pas de définition juridique du rescrit**

- L. 80 B-1° LPF : « *La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable :*

1° Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi. »

- « Prise de position formelle de l'administration, qui lui est opposable, sur l'application d'une norme à une situation de fait décrite loyalement dans la demande présentée par une personne et qui ne requiert aucune décision administrative ultérieure »

Etude Conseil d'Etat 14 novembre 2013

- « Prise de position formelle de l'administration fiscale sur l'interprétation d'un texte fiscal ou sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal »

Rapport Cour des comptes février 2012

1.1.1 Définition et caractéristiques générales

- **Caractéristiques générales de rescrit général**
- Garantie se manifestant par l'opposabilité à l'administration de la position prise sur sa demande
- Peut porter sur l'assiette, le taux, la liquidation de l'ensemble des impositions régies par le CGI
- Interprétation in concreto d'une norme à une situation individuelle ou à un projet précis
- Opposabilité à l'administration quand bien même son analyse de la situation du demandeur ou son interprétation du texte applicable serait erronée (dès lors que présentation de bonne foi)
- Pas de durée fixe mais révocable
- Réponse dans un **délai de 3 mois** suivant le dépôt d'une demande (écrite et complète). L'absence de réponse vaut refus (pas de motivation). Pas de recours contentieux mais possibilité de second examen par un collège composé de 6 membres qui doit se prononcer dans le même délai que le délai initial

1.1.2 Différentes formes de rescrits et effet relatif

- **Plusieurs situations de rescrits plus ciblés que le rescrit général (suite)**
 - Rescrits pour lesquels l'administration dispose d'un délai de **trois mois** pour adresser sa réponse expresse :
 - ✓ Demandes relatives à certains régimes d'amortissement exceptionnels ou à l'exonération d'impôt sur les bénéfices des entreprises créées en zone d'aide à finalité régionale, implantées en zone franche urbaine et créées ou reprises en zone de revitalisation rurale (article L80 B-2° du LPF)
 - ✓ Demandes d'appréciation adressées par les entreprises auprès de l'administration fiscale en matière de crédit d'impôt recherche (article L 80 B 3° du LPF)
 - ✓ Demandes d'appréciation adressées auprès du Ministre de la recherche ou d'un organisme chargé de soutenir l'innovation en matière de crédit d'impôt recherche (article L 80 B 3°bis du LPF)
 - ✓ Demandes relatives au régime des jeunes entreprises innovantes ou des jeunes entreprises universitaires (article L80, B-4° du LPF)

1.1.2 Différentes formes de rescrits et effet relatif

- **Plusieurs situations de rescrits plus ciblés que le rescrit général (suite)**
 - Rescrits pour lesquels l'administration dispose d'un délai de **trois mois** pour adresser sa réponse expresse :
 - ✓ Demandes des entreprises étrangères relatives à la notion d'établissement stable en France (article L80 B-6° du LPF) (NB : ce rescrit a pour but de s'assurer de l'absence d'établissement stable en France. Il existe un second rescrit « établissement stable » basé sur les dispositions générales de l'article L80 B-1° du LPF par lequel les entreprises étrangère demandent de qualifier la présence d'un tel établissement en France)
 - ✓ Accords préalables en matière de prix de transfert, (APP) par lesquels les entreprises peuvent sécuriser leur politique de prix du point de vue fiscal (article L80 B-7° du LPF)
 - ✓ Demandes relatives à la qualification fiscale de l'activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés (article L80 B-8° du LPF)

1.1.2 Différentes formes de rescrits et effet relatif

- **Plusieurs situations de rescrits plus ciblés que le rescrit général (suite)**
 - Rescrits pour lesquels l'administration dispose d'un délai de **six mois** pour adresser sa réponse expresse :
 - ✓ Rescrit « mécénat » : reconnaissance du statut d'intérêt général d'organismes recevant des dons (article L80 C du LPF)
 - ✓ Rescrit valeur : valeur des biens dans le cadre de la transmission de biens professionnels par donation (article L18 du LPF)
 - ✓ Rescrit « abus de droit » : consultation de l'administration, avant la conclusion d'un acte, d'une convention ou d'une opération, afin qu'elle se prononce sur la portée véritable de cette opération, c'est-à-dire qu'elle indique dans quelle mesure les éléments qui sont soumis à son analyse caractérisent ou non une situation fictive ou différente de la situation juridique véritable (article L64 B du LPF)

1.1.2 Différentes formes de rescrits et effet relatif

- **Plusieurs situations de rescrits plus ciblés que le rescrit général (suite)**
- Accord implicite en cas de silence à l'issue du délai sauf pour :
 - ✓ Le rescrit Valeur
 - ✓ Le rescrit Etablissement stable fondé sur l'article L80 B-1 ° du LPF
 - ✓ Les accords préalables en matière de prix de transfert
- Abus de droit : l'absence de réponse dans un délai de 6 mois empêche de mettre en œuvre la procédure d'abus de droit
- Mécénat : l'absence de réponse dans un délai de 6 mois interdit l'application des amendes pour délivrance de certificats indus

1.1.2 Différentes formes de rescrits et effet relatif

- **Le rescrit « jetable » dans le cadre de la relation de confiance**
 - Engagement que les positions prises expressément par l'Administration dans le cadre de la Relation de confiance lui soient opposables par toutes les sociétés du groupe se trouvant dans une situation identique.
 - Accès privilégié au rescrit fiscal (3 mois et au plus tard à la fin de la revue)

- **Existence d'un rescrit douanier depuis 2005**

1.1.2 Différentes formes de rescrits et effet relatif

- **Portée d'une décision de rescrit : la décision « Interflora »**

- Selon le Conseil d'Etat, une prise de position formelle de l'administration fiscale à l'égard de la tête d'un réseau de distribution de fleurs relative aux taux de TVA applicables à des bouquets et compositions florales dans un catalogue peut être régulièrement opposée à celle-ci sur le fondement de l'article L80 B – 1° du LPF par toutes les sociétés membres du réseau.

(CE 28 janvier 2015, n° 370 455, Sté Duchêne Fleurs)

- Solution d'espèce ou solution qui pourra être étendue à d'autres situations similaires (franchisés au titre d'opérations concernées par le rescrit délivré au profit du franchiseur, par exemple) ?

1.1.3 Bilan contrasté et propositions d'amélioration

- Un niveau élevé de rescrits traités (...) : 20 256 en 2013 (21 237 en 2012)
(source : rapport DGFIP sur l'activité en matière de rescrit pour l'année 2013)

- (...) mais qui recouvre une réalité très contrastée
 - ✓ Succès des demandes de rescrit « mécénat », « entreprises nouvelles » et des rescrits généraux (qui représentent au total près de 90% des demandes de rescrit)

 - ✓ Echec des demandes de rescrit « crédit d'impôt recherche » (235 demandes en 2012), de « rescrit-valeur » en matière de DMTG et des rescrits « abus de droit » (moins d'une cinquantaine par an) : crainte de réveiller « l'instinct de contrôle » de l'administration ?

 - ✓ Accords préalables en matière de prix de transfert : 8 signés en 2013, majoritairement bilatéraux. 18 nouvelles demandes en 2013

1.1.3 Bilan contrasté et propositions d'amélioration

➤ Pistes d'amélioration

- ✓ Propositions formulées par le Conseil d'Etat (« Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets » – 26 mars 2014) : généralisation du champ du rescrit fiscal aux autres prélèvements, impositions ou taxes qui ne sont pas couverts par les dispositions de l'article L 80 B du livre des procédures fiscales)
- ✓ Créer un véritable « rescrit-contrôle »
- ✓ Réduire les délais de réponse de l'administration fiscale
- ✓ Instituer un recours contre les rescrits défavorables (actuellement non détachables de la procédure d'imposition selon le Conseil d'Etat)
- ✓ S'inspirer des propositions formulées par le Conseil de Simplification du 1^{er} juin 2015 afin de développer le rescrit social

1.2. Procédure d'agrément dans le domaine fiscal

1.2.1 Rappel des principes

1.2.2 Principaux types d'agréments fiscaux

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

1.2.1 Rappel des principes

- L'agrément est un acte administratif unilatéral créateur de droits détachable de la procédure d'imposition
- La demande d'agrément doit être déposée préalablement à l'opération qui la motive selon un modèle type qui figure généralement dans la Base Bofip et auprès de l'autorité compétente (ministre chargé du Budget – Bureau des AGR – ou en cas de procédure déconcentrée, auprès du Directeur Régional des Finances Publiques)
- Caractère individuel de l'agrément
- Retrait d'agrément possible si le contribuable ne respecte pas les engagements pris ou lorsque les conditions auxquelles l'octroi de l'agrément a été subordonnée ne sont pas remplies (article 1649 nonies A.1 CGI)
- Déchéance de l'agrément encourue en cas d'infraction fiscale reconnue frauduleuse par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée (article 1649 nonies A 2 CGI)

1.2.2 Principaux types d'agrément fiscaux

- ✓ Agréments concernant la rénovation de la structure des sociétés (cf. infra)
- ✓ Agréments prévus en faveur du développement régional, de l'amélioration des structures et de la reprise d'entreprises en difficulté (CGI articles 1465 et 1465 A) et exonération des bénéficiaires (CGI article 44 septies)
- ✓ Agréments délivrés dans le cadre de l'aide fiscale aux investissements réalisés dans les DOM, les collectivités d'Outre-Mer et autres collectivités (CGI articles 217 undecies et 199 II undecies B du CGI)
- ✓ Agréments en faveur du Patrimoine artistique et culturel national
- ✓ Agréments divers (dons effectués auprès de certaines sociétés ou organismes, amortissement exceptionnel des souscriptions au capital agréé des SFI, impatriés, exonération de certains placements financiers effectués en France par les organisations internationales ou les Etats souverains étrangers)
- ✓ Agréments sur le maintien des déficits fiscaux en cas de changement d'activité (CGI article 221-5)

1.2.2 Principaux types d'agrément fiscaux

- **Principaux types d'agrément : rénovation de la structure des sociétés**
 - Régime de faveur des fusions applicable sur agrément à certaines opérations d'apports partiels d'actifs et de scissions (CGI 210 B) lorsque :
 - ✓ L'apport partiel d'actif ne porte pas sur une branche complète d'activité ou des éléments assimilés
 - ✓ La société apporteuse n'est pas en mesure de souscrire l'engagement de conservation de trois ans des titres reçus en rémunération de l'apport ou de calcul des plus-values ultérieures (apport par une société étrangère de sa succursale française, « apport-scissions » prévus à l'article 115-2 du CGI, ré-apport de titres grevés d'un engagement de conservation consécutif à un premier agrément...)

1.2.2 Principaux types d'agréments fiscaux

- **Principaux types d'agréments : rénovation de la structure des sociétés (suite)**
 - Apports consentis à des personnes morales étrangères (CGI articles 210 C et B)
 - Attribution en franchise d'impôt aux associés de la société apporteuse des titres reçus en rémunération des apports (CGI article 115-2)
 - Transfert à la société absorbante (ou bénéficiaire) des déficits et des intérêts différés non encore déduits de la société absorbée (ou apporteuse) en cas de fusion ou d'opération assimilée (CGI article 209-II) (Conditions d'octroi profondément modifiées par la 2^{ème} LFR pour 2012)

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

- **Refus d'agrément : voies de recours et contrôle du juge**
 - Possibilités de recours gracieux ou hiérarchique
 - Recours pour excès de pouvoir devant le juge administratif (décisions de refus d'agrément considérées comme détachables de la procédure d'imposition) : dans les deux mois de la date de notification de la décision au contribuable si cette possibilité de recours est mentionnée dans la notification de la décision (article R* 421-5 du Code de Justice Administrative)
 - Pas de recours possible contre un refus d'agrément par voie d'exception d'illégalité du moins lorsque l'agrément est discrétionnaire (mais contre un retrait d'agrément si – cf. infra)

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

- **Refus d'agrément : voies de recours et contrôle du juge (suite)**
 - L'étendue du contrôle du juge administratif s'exerce différemment selon qu'on soit en présence d'un agrément de plein droit ou d'un agrément discrétionnaire
 - ✓ Agrément de plein droit (Agréments « Restructurations », Investissements Outre-Mer) : contrôle par le juge dans les conditions de droit commun (annulation de la décision de refus d'agrément si les conditions légales pour l'obtention de celui-ci sont réunies)
 - ✓ Agrément discrétionnaire (exonération CET dans le cadre de l'aménagement du territoire, protection du patrimoine artistique et culturel national) : contrôle restreint du juge (le refus d'agrément n'a pas à être motivé par l'administration)
 - ✓ Cf. toutefois Conseil Constitutionnel, 30 décembre 1987, n° 87- 237 DC (compétence liée de l'autorité administrative ou marge d'appréciation discrétionnaire possible ?)

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

▪ Refus d'agrément : Contrôle du juge – illustrations jurisprudentielles récentes

- Rejet par le CE du pourvoi du Ministre contre l'arrêt de la CAA de Lyon validant la décision du TA de Lyon ayant jugé que l'octroi de l'agrément permettant à un APA d'être placé sous le régime des fusions n'est pas subordonné à la condition que l'apport porte sur une branche complète d'activité. Les dispositions prévues à l'article 210, B, 3-a du CGI exigent seulement que l'opération soit justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome ou l'amélioration des structures.

(CE, 29 octobre 2012, n° 354664, min c/ Floréal)

- Si l'exercice d'une activité économique autonome requiert nécessairement des moyens humains et donc un personnel spécifique en nombre suffisant, rien ne fait obstacle à ce que le personnel en cause soit, non pas directement employé, mais mis à la disposition de la société bénéficiaire de l'apport.

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

▪ Refus d'agrément : Contrôle du juge – illustrations jurisprudentielles récentes (suite)

- Le Conseil Constitutionnel valide les anciennes dispositions édictées à l'article 209-II du CGI (avant 2001) relatives à l'agrément, à l'époque discrétionnaire; préalable au transfert des déficits en cas de fusion, sous réserve que l'administration ne refuse pas l'agrément pour un autre motif que celui tiré de ce que l'opération de restructuration en cause ne satisfait pas aux conditions fixées par la loi.

(CC, 28 novembre 2014, n° 2014-431 QPC, ING Direct NV et ING Bank NV)

- L'administration ne peut fonder un refus d'agrément sur un motif autre que celui prévu par la loi.

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

▪ Refus d'agrément : Contrôle du juge – illustrations jurisprudentielles récentes (suite)

- Lorsque la société absorbée exerce une seule activité en exploitant plusieurs établissements, la seule circonstance que certains établissements aient été cédés avant la fusion ne peut autoriser l'administration fiscale à refuser le transfert de la fraction des déficits afférente aux établissements cédés dès lors que ces établissements ne constituaient pas des activités distinctes.

(CE 19 septembre 2014, n° 370 522, Société AA.RA et n° 370 553, Sté 3AB Optique Expansion 2)

- Décision rendue dans le cadre de la rédaction de l'article 209 II b du CGI antérieure à la 2^{ème} loi de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012
- Dans sa rédaction actuelle, ce texte prévoit que l'activité à l'origine des déficits ne doit pas avoir fait l'objet de « changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi et de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité »

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

▪ Refus d'agrément : Contrôle du juge – illustrations jurisprudentielles récentes (suite)

- Peuvent être transférés sur agrément les déficits enregistrés par une société holding absorbée à raison des déficits subis par les SNC qu'elle détenait à la condition que la société absorbante continue à détenir les titres de participation dans les sociétés dont l'activité est à l'origine des déficits pendant un délai minimum de 3 ans, d'une part, et que ces sociétés de personnes poursuivent leur activité pendant ce même délai, d'autre part.

(CE 19 septembre 2014, n° 349 084, Sté Numéricable ; n° 370 163, SAS Estivin Groupe Holding Finances et n° 362 345, Sté Prisma Media)

- Appréciation de la condition tenant à la poursuite pendant trois ans de l'activité à l'origine des déficits au regard des sociétés de personnes dont les titres sont détenus par la société holding et non au niveau de cette dernière : Solution également valable pour la période postérieure à l'entrée en vigueur de la 2^{ème} LFR pour 2012 ?

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

▪ Refus d'agrément : Contrôle du juge – illustrations jurisprudentielles récentes (suite)

- Selon la Cour administrative d'appel de Paris, les dispositions de l'article 209, II-b du CGI, et plus particulièrement l'exigence d'exercice d'une activité, ne font pas obstacle à ce que les déficits enregistrés, en l'absence d'intégration fiscale, par une société holding absorbée à raison des déficits réalisés en application du régime mère fille par des sociétés qu'elle détenait soient transférés à la société holding absorbante dès lors que les conditions visées à l'article précité sont satisfaites.

(CAA Paris, 18 novembre 2014, n° 11PA00770, 10^e ch, Sté Korian)

- Solution à l'intérêt pratique limité depuis la modification en 2012 des dispositions de l'article 209, II-b du CGI, puisque sont désormais exclus du bénéfice de l'agrément les déficits provenant de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés, ou de la gestion d'un patrimoine immobilier ?

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

▪ Refus d'agrément : Contrôle du juge – illustrations jurisprudentielles récentes (suite)

- Selon le Tribunal administratif de Paris, l'absence d'option à l'IS d'une SCS ne permet pas de justifier le refus de délivrer un agrément visant au transfert des déficits dans le cadre d'une TUP et d'une opération de fusion dès lors que les dispositions de l'article 210 C ne réservent pas le bénéfice de l'agrément aux seules sociétés passibles de l'IS sur l'intégralité de leurs résultats et que les dispositions de l'article 209, II-c du CGI ne subordonnent la délivrance de l'agrément qu'à la poursuite par la société absorbante de l'activité à l'origine des déficits.

(TA Paris, 17 septembre 2014, n° 1310949, 1^e sect., Sté Ge Medical System SCS)

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

▪ Refus d'agrément : Contrôle du juge – illustrations jurisprudentielles récentes (suite)

- L'administration fiscale est tenue d'exécuter une décision de Cour administrative d'appel ayant annulé une décision juridictionnelle qui avait confirmé une décision de refus d'agrément et ce même si cette décision est frappée d'un pourvoi en cassation devant le Conseil d'Etat.

(CE 19 décembre 2014, n° 384 144, Sté H&M Hennes et Mauritz SARL)

- Au cas particulier, il s'agissait d'une opération d'apport-scission (CGI articles 210 – B et 115 - 2) au titre de laquelle le ministre chargé du budget avait refusé à la société le bénéfice des agréments sollicités, la Cour Administrative d'Appel avait enjoint à l'administration de réexaminer la demande d'agrément.

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

- **Retrait d'agrément : rappel des principes généraux relatifs aux retraits des actes administratifs créateurs de droit :**
 - Retrait possible seulement dans un délai de 4 mois à compter de la date de l'acte et uniquement lorsque cet acte est illégal
 - ✓ CE, Sect., 3 nov. 1922, Dame Cachet
 - ✓ CE, Ass., 26 oct. 2001, n° 197018, M. Ternon
 - ✓ CE, Sect., 6 nov. 2002, n° 223041, Soulier .
- **Dérogation à ces principes pour le retrait des agréments fiscaux**
 - Art.1649 nonies A du CGI : « L'inexécution des engagements souscrits en vue d'obtenir un agrément administratif ou le non-respect des conditions auxquelles l'octroi de ce dernier a été subordonné entraîne le retrait de l'agrément, la déchéance des avantages fiscaux qui y sont attachés et l'exigibilité des impositions non acquittées du fait de celui-ci assorties de l'intérêt de retard prévu à [l'article 1727](#), décompté de la date à laquelle ces impôts auraient dû être acquittés ».

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

▪ Retrait d'agrément et délai de reprise

➤ CE, 4 avr. 2012, n° 326760, min. c/ M. Goudy :

- ✓ En prévoyant que le retrait de l'agrément rend les impôts immédiatement exigibles « nonobstant toutes dispositions contraires », l'article 1756 du Code général des impôts ne peut être regardé comme ayant expressément entendu permettre à l'Administration d'exercer un droit de reprise sans limitation de durée : le délai de reprise qui s'applique est le délai de prescription de droit commun de l'article L.186 du LPF
- ✓ Le point de départ du délai de reprise par l'Administration des impositions redevenues exigibles du fait du retrait de l'agrément est le jour du fait générateur de l'impôt et non la date à laquelle l'Administration a eu connaissance du non-respect des engagements auxquels le bénéfice de l'agrément était subordonné

▪ Une jurisprudence remise en cause à peine née ?

➤ CE 19 décembre 2014, n° 384 144, Sté H&M Hennes et Mauritz SARL : « en cas d'inexécution des engagements souscrits par leurs bénéficiaires ou de non respect des conditions auxquelles leur bénéfice est subordonné, les agréments délivrés (...) peuvent être retirés par l'administration fiscale dans le délai général de reprise prévu à l'article L 186 du LPF, calculé à compter de la date du fait générateur de l'imposition »

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

▪ Retrait d'agrément par voie législative : est ce possible ?

- CE 30 juin 2006 n°289564, Sté Neuf Télécom SA : « *l'autorité administrative ne peut abroger une décision non réglementaire créatrice de droits, en l'absence de demande en ce sens du titulaire des droits, que dans les cas prévus par les lois et règlements en vigueur* »
- TA Montreuil, 6 octobre 2014, SA Vivendi, cons.3 : « *il résulte des dispositions de l'article 3 de la loi du 19 septembre 2011, éclairées par les travaux préparatoires, que le législateur a entendu mettre fin immédiatement à l'application du régime du bénéfice mondial consolidé au titre des exercices clos dès le 6 septembre 2011, sans réserver le cas des entreprises bénéficiant d'un agrément en cours ; par suite, l'agrément du 13 mars 2009 ouvrant droit à la SA Vivendi de bénéficier de ce régime jusqu'à la clôture de son exercice le 31 décembre 2011 ne pouvait plus recevoir application à compter de la date d'effet de la loi* »

1.2.3 Le contrôle du juge : illustration avec la jurisprudence récente

- **La question de l'applicabilité de l'article 1P1 CESDH au retrait d'agrément par voie législative**
 - TA Montreuil, 6 octobre 2014, SA Vivendi cons. 5 à 7 : la confirmation d'une espérance légitime de voir se poursuivre l'agrément jusqu'à son terme
 - ✓ L'agrément délivré le 13 mars 2009 à la SA Vivendi pour une durée allant jusqu'au 31 décembre 2011 était de nature à laisser espérer son application sur l'ensemble de cette période
 - ✓ Au moment de l'entrée en vigueur de cette loi, la SA Vivendi pouvait légitimement espérer avoir droit à ce régime jusqu'au terme de son agrément correspondant à la clôture de son exercice
 - TA Montreuil, 6 octobre 2014, SA Vivendi cons. 8 : l'absence de raison d'intérêt général justifiant l'atteinte à cette espérance légitime
 - ✓ La suppression générale du régime fiscal en cause à compter du 6 septembre 2011 n'a eu pour motif déterminant que la perspective d'augmenter, dès cette année, les recettes fiscales dans une proportion de 150 à 200 millions d'euros : cette seule considération budgétaire, dont il ressort des travaux préparatoires de la loi du 19 septembre 2011 qu'elle visait essentiellement la SA Vivendi, ne saurait constituer un motif d'intérêt général susceptible de justifier l'application immédiate de cette suppression à cette société dont l'agrément courait jusqu'à la clôture de son exercice le 31 décembre 2011

II / Rescrits et décisions d'agrément dans un contexte international

Claire Vannini / Emmanuel Raingeard de la Blétière

2.1. Présentation de la législation sur les aides d'Etat

2.1.1 Définition de l'aide d'Etat

2.1.2 Procédure en matière d'aides d'Etat

2.1.3 La sélectivité de la mesure : une condition nécessaire aux contours flous

2.2. Les décisions individuelles et les aides d'Etat

2.2.1 Les pouvoirs discrétionnaires de l'administration en matière fiscale : une illustration de la sélectivité

2.2.2 Etat des lieux des procédures en cours contre les rulings

2.2.3 la proposition de directive sur l'échange de rulings : une révolution ?

2.1. Présentation de la législation sur les aides d'Etat

2.1.1 Définition de l'aide d'Etat

2.1.2 Procédure en matière d'aides d'Etat

2.1.3 La sélectivité de la mesure : une condition nécessaire aux contours flous

2.1.1 Définition de l'aide d'Etat

- **Article 107 §1 TFUE : « 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. »**
- Les règles relatives aux aides d'Etat s'appliquent uniquement aux mesures qui remplissent toutes les conditions énumérées dans cet article :
 - a. Origine étatique de la mesure
 - b. Existence d'un avantage économique
 - c. Sélectivité de la mesure
 - d. Effet sur la concurrence et les échanges entre les Etats membres

2.1.1 Définition de l'aide d'Etat : Application aux mesures fiscales

- **Toute intervention qui, « *sous des formes diverses* », allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise peut être regardée comme une aide d'Etat (CJCE, 23 février 1961, *Steenkolen mijnen in Limburg c / Haute Autorité*, 30/59)**
- Appréhension des mesures fiscales relevant de la fiscalité directe en tant qu'aides d'Etat :
 - ✓ Rapport Primarolo / Code de conduite
 - ✓ Communication 98/C 384/03 de la Commission européenne / projet de communication de la Commission sur la notion d'aide d'Etatex. déduction spéciale, amortissement dérogatoire ou accéléré, exemption, crédit d'impôt, imposition forfaitaire, annulation ou rééchelonnement de la dette fiscale, rulings)
- 1999-2001 : Plusieurs procédures ouvertes par la Commission à la suite de cette Communication
 - Décisions en 2003** : Centres de coordination (Belgique – France - Luxembourg) ;
 - Activités de financement internationales (P-B) ; Régime de ruling applicable aux US Foreign Sales Corporation (Belgique)

2.1.2 Procédure en matière d'aides d'Etat

- **Principe de notification et d'autorisation préalable par la Commission européenne**
 - L'article 108 §3 TFUE exige des Etats membres de notifier à la Commission tous "*projets tendant à instituer ou à modifier des aides*" ("notification ex ante") et dispose que chaque mesure envisagée ne peut être mise en œuvre avant l'autorisation de la Commission ("obligation de standstill")

- **Conséquences du défaut de notification**
 - Toute mesure fiscale mise en œuvre par un Etat membre en l'absence d'autorisation préalable de la Commission est automatiquement classée parmi les "aides illégales" et, peut en tant que telle :
 - ✓ Faire l'objet d'une procédure de la part de la Commission européenne
 - ✓ Et/ou d'une action devant les juridictions nationales

2.1.2 Procédure en matière d'aides d'Etat

▪ Mesures fiscales exemptées de l'obligation de notification

➤ Certaines mesures fiscales peuvent être légalement mises en œuvre sans être soumises à l'approbation de la Commission :

1) Lorsque la mise en œuvre de la mesure est antérieure à l'entrée en vigueur du Traité dans l'Etat membre (aides existantes)

Ex : régime fiscal des coopératives agricoles en France ; régime fiscaux de certains EP

2) Lorsque la mesure ne dépasse pas le seuil de 200 000 € sur une période de trois exercices fiscaux (règle de *minimis* : cf. règlement 1407/2013) → En France de nombreux dispositifs fiscaux sont placés sous cette règle

3) Lorsque la mesure est couverte par un Règlement d'exemption par catégorie et en remplit l'ensemble des conditions (Actuellement RGEC 651/2014 : couvre les aides sous forme fiscale mais uniquement si pas de pouvoir discrétionnaire des autorités fiscales → pas applicable aux décisions individuelles)

4) Lorsqu'il s'agit d'une mesure individuelle prise dans le cadre d'un régime notifié et autorisé (ex: agrément défiscalisation Outre-mer)

2.1.2 Procédure en matière d'aides d'Etat

- **Les pouvoirs de la Commission européenne : L' examen des aides d'Etat illégales**
- La Commission peut décider d'initier une **procédure formelle d'examen** (cf. article 6 du règlement 659/1999)
 - ✓ Si la Commission considère que l'aide est incompatible avec le marché commun, elle **ordonne sa récupération** (article 14)
 - Régime d'aide : récupération auprès de tous les bénéficiaires : identification à effectuer par l'Etat membre (exemple 44 septies)
 - Mesure d'aide individuelle : le bénéficiaire est identifié par la Commission dans la décision d'ouverture de procédure
 - ✓ Seule exception à l'obligation de récupération : la confiance légitime du bénéficiaire
 - Ce principe est d'interprétation stricte : l'entreprise ne peut ignorer les règles applicables et connaît nécessairement les risques encourus par la réception d'une aide d'Etat illégale
 - Quelques cas d'application par la Commission en matière fiscale (décisions de 2003 = poursuite des agréments jusqu'à leur terme)
 - ✓ **Récupération porte sur l'avantage constitutif de l'aide + intérêts de retard**
 - Evaluation de l'avantage peut s'avérer délicat en matière fiscale : impôt théoriquement dû en application du cadre de référence (pb de détermination du « cadre de référence »)
 - Intérêts de retard peuvent porter sur une durée très longue, taux fixé par un règlement UE (794/2004), taux supérieur au taux d'intérêt légal en vigueur dans les EM

2.1.2 Procédure en matière d'aides d'Etat

- **Les pouvoirs de la Commission européenne : l' examen des aides d'Etat illégales**
 - Les pouvoirs de la Commission en matière de récupération d'aides sont soumis à un **délai de prescription de 10 ans** à compter de la mise en œuvre de l'aide (cf. Article 15 du règlement 659/1999) → Différent du délai de prescription fiscale
 - L'exécution par l'Etat membre de la récupération peut également prendre plusieurs années (cf 44 septies) et échappe aux règles de prescription nationale
 - ✓ Prescription décennale à compter de la décision de la Commission
 - ✓ Suspension du délai en cas de recours devant la CJUE
 - ✓ Seule circonstance dispensant l'EM de récupération est l'impossibilité absolue (cf. CJCE, Commission c. Italie, aff. C-348/93 ; Commission c. France, aff. C-261/99; Commission c. Espagne, aff. C-499/99) → extrêmement difficile à démontrer, presque jamais admis
 - ✓ La récupération peut même aller jusqu'à la mise en faillite du bénéficiaire de l'aide

2.1.2 Procédure en matière d'aides d'Etat

- **Les pouvoirs de la Commission européenne : demandes d'information aux Etats membres et enquêtes**
 - **Demandes d'informations et injonction de fournir des informations dans le cadre de l'instruction de plaintes et/ou procédures formelles d'examen : article 10 du règlement de procédure**
 - **Enquêtes auprès des Etats membres par instrument d'aide : art 20 du règlement de procédure**
 - ✓ Nouveaux pouvoirs prévus par règlement du 20 juillet 2013 qui modifie le règlement de procédure
 - ✓ Procédure actuellement menée par la Commission à l'encontre de la pratique des rulings
 - ✓ Enquête étendue à tous les EM le 17/12/2014

2.1.2 Procédure en matière d'aides d'Etat

- **Les actions devant les juridictions nationales : le contentieux des aides illégales**
 - Article 108 §3 est d'application directe et le défaut de notification d'une aide peut donc être invoqué directement devant une juridiction nationale
(cf. CJCE, 21 November 1991, *Saumons*, C-354/90)

 - Applications potentielles en matière fiscale :
 - ✓ Recours en annulation contre une décision d'agrément
 - ✓ REP contre instruction commentant un dispositif fiscal constitutif d'une aide d'Etat

2.1.2 Procédure en matière d'aides d'Etat

▪ Le contentieux des mesures de récupération

a) Action à l'encontre d'un ordre de recouvrement national

- La créance de restitution d'une aide d'Etat ne présente pas une nature fiscale : créance de l'Etat étrangère à l'impôt et au domaine
- Emission d'un titre exécutoire ordonnant le reversement
- Recours administratif préalable puis saisine du TA
- Pas de caractère suspensif (cf. CJCE, 5 octobre 2006, Commission c. France, aff. C-232/05)
- Possibilité de demander des mesures provisoires en référé : conditions strictes énoncées par la Cour de justice (cf. Zuckerfabrik, aff. jointes C-143/88 et C-92/89 ; Atlanta, aff. C-465/93)
- Quels moyens invoquer ?
 - ✓ Portée réduite des vices de procédure (cf. CJCE, 20 mai 2010, Scott and Kimberly Clark c. Ville d'Orléans, C-210/09)
 - ✓ Question préjudicielle en appréciation de validité de la décision de la Commission européenne : admissible uniquement si le plaignant n'était pas en mesure de contester directement la décision de la Commission devant la Cour de justice (cf. CJCE, 9 mars 1994, TWD Textiwerke Deggendorf, aff. C-188/92)
 - ✓ Problèmes liés à la violation des droits de la défense, motivation, délais : combinaison effet utile du droit de l'UE et protection constitutionnelle / CEDH

2.1.2 Procédure en matière d'aides d'Etat

▪ Le contentieux des mesures de récupération

b) Le contentieux indemnitaire

- Fondement : responsabilité pour faute / violation de l'article 108 §3 du Traité / défaut de mise en œuvre de la décision de récupération constitue une atteinte au droit de l'UE
- Limite : la réparation ne peut pas compenser la perte correspondant au montant de l'aide récupérée
- Très peu de décisions à ce jour (CAA Paris Arc Salmon – quelques décisions de TA)

=> Le plaignant doit prouver qu'il a souffert d'un préjudice distinct de la seule privation du montant de l'aide

=> La réparation pourrait porter sur les intérêts résultant du délai d'exécution de la décision de la Commission par l'Etat membre

2.1.3 La « sélectivité » un critère essentiel aux contours flous

- **Nous ne traitons pas ici de la sélectivité régionale ni de l'hypothèse de l'arrêt Gibraltar (dans lequel un système dans son ensemble a été considéré comme constituant une aide d'Etat dans la mesure où il excluait de son champ d'application des sociétés partageant des caractéristiques communes)**

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

- **Comment déterminer s'il y a un avantage ?**
 - En « identifiant un cadre de référence » et en vérifiant si la mesure examinée s'en écarte ou non
 - ✓ Ex. en matière d'IS, il s'agit généralement du système de droit commun

- **Toute dérogation au cadre de référence constitue-t-elle une aide d'Etat?**
 - Non
 - Il faut vérifier si l'avantage est sélectif, c'est-à-dire si certaines entreprises sont avantagées par rapport à d'autres qui seraient dans des situations « juridique et factuelle » comparables au regard de l'objectif intrinsèque du système

- **Toute dérogation au cadre de référence avantageant une société par rapport à une autre qui lui est comparable au regard de l'objectif intrinsèque poursuivi par le système fiscal est-elle une mesure sélective caractérisant une aide d'Etat ?**
 - Non: il s'agit d'une mesure « a priori sélective »

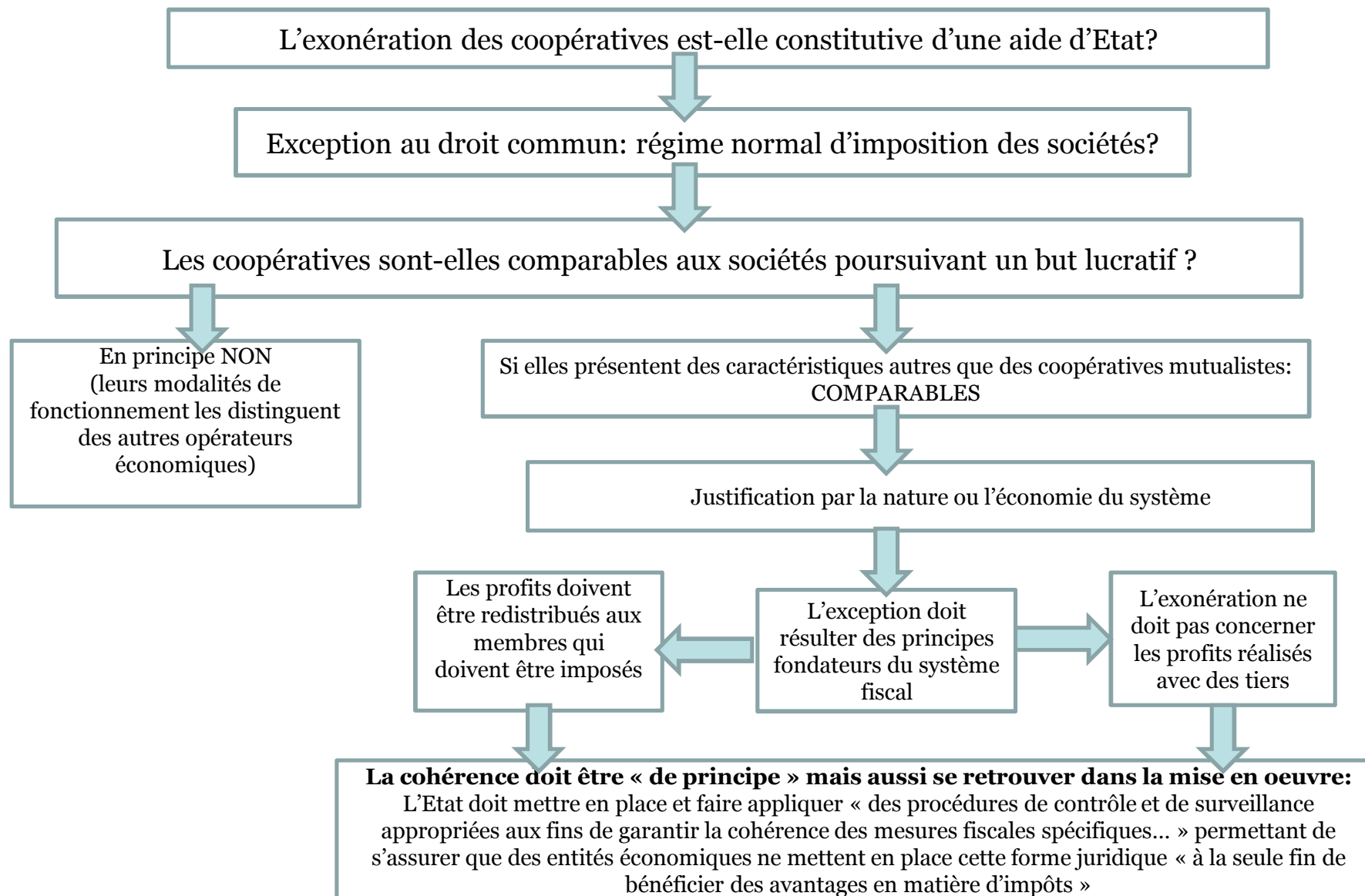
Tentative de clarification de la notion d'avantage sélectif...

- **Or, une mesure *a priori* sélective peut être justifiée par « la nature ou l'économie du système »**
 - « C'est le cas lorsqu'une mesure découle directement des principes fondateurs ou directeurs intrinsèques du système de référence ou résulte de mécanismes inhérents au système, nécessaires à son fonctionnement et à son efficacité »
 - e.g. principe de neutralité fiscale, élimination de la double imposition...

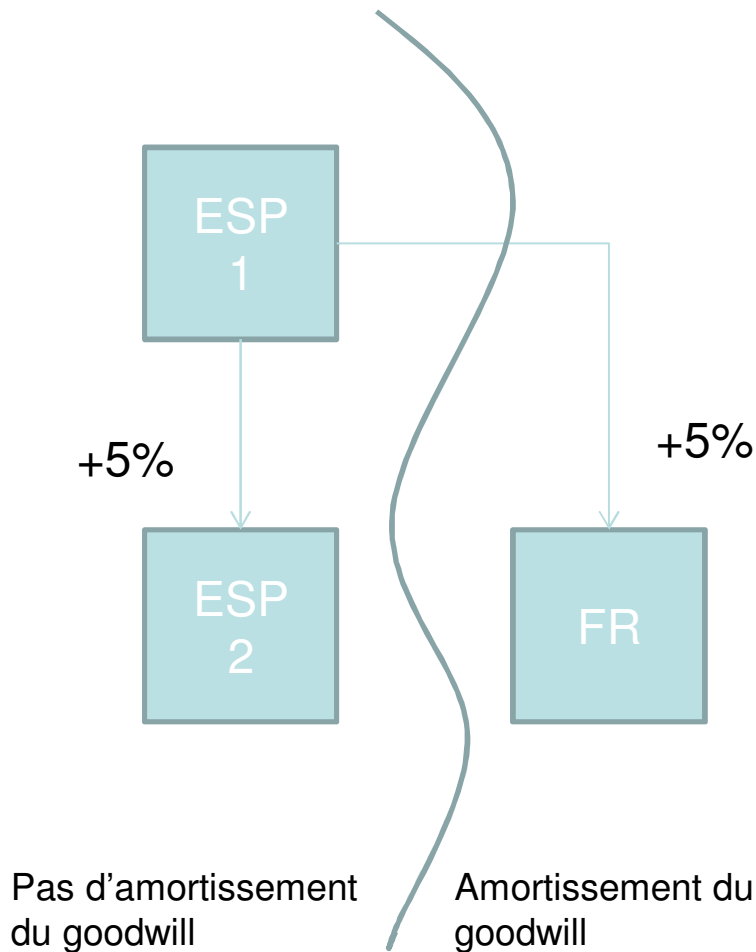
- **Toute dérogation à un cadre de référence, avantageant une société par rapport à une autre qui lui est en tout point comparable au regard de l'objectif intrinsèque poursuivi par le système fiscal est une mesure sélective, qui n'est pas justifiée par la nature ou l'économie du système, constitue-t-elle une aide d'Etat ?**

→ Oui... jusqu'à présent !

Les coopératives italiennes (Graphos Paint, C-78/08)

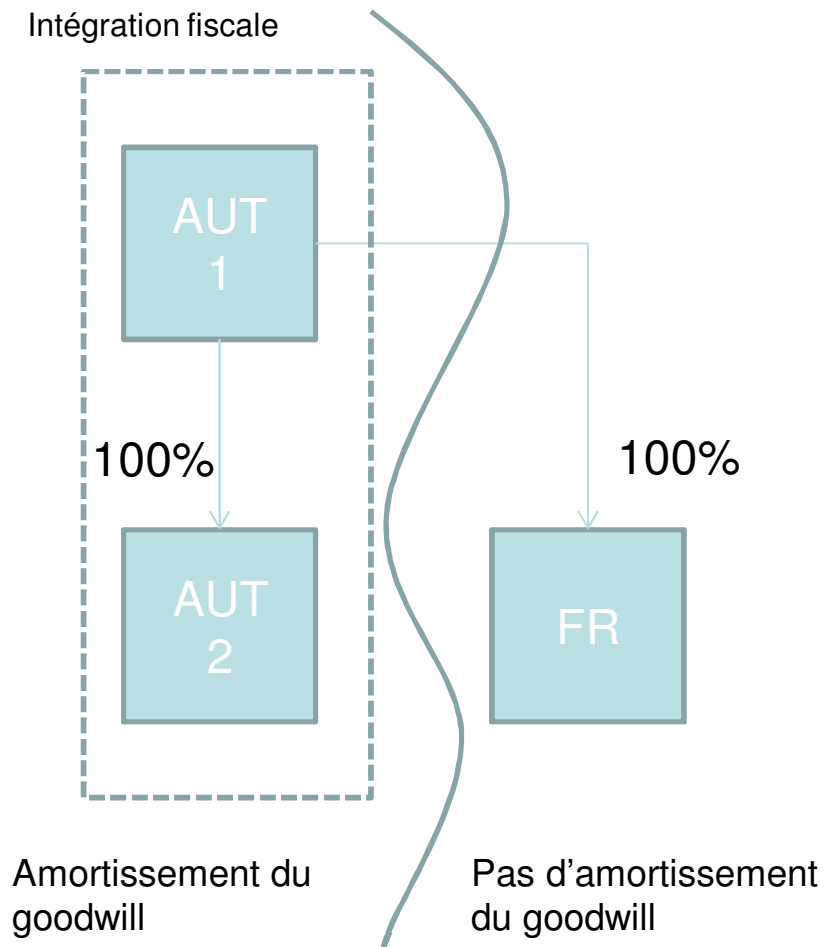


Tentative de clarification de la notion d'avantage sélectif...



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

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

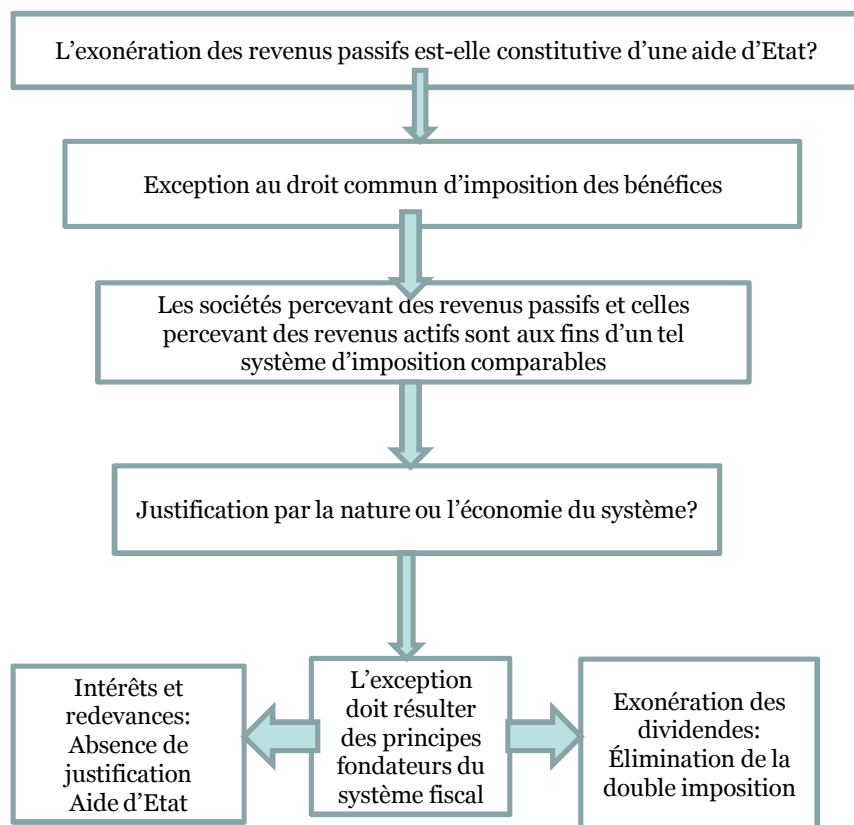


- Une société autrichienne procédant à l'acquisition d'une société en vue de l' « intégrer fiscalement » peut amortir le « goodwill financier »
 - ➔ Contribuable : la mesure enfreint la liberté d'établissement
- Questions préjudicielles de la Cour administrative autrichienne (aff. C-66/14) :
 - Y a-t-il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

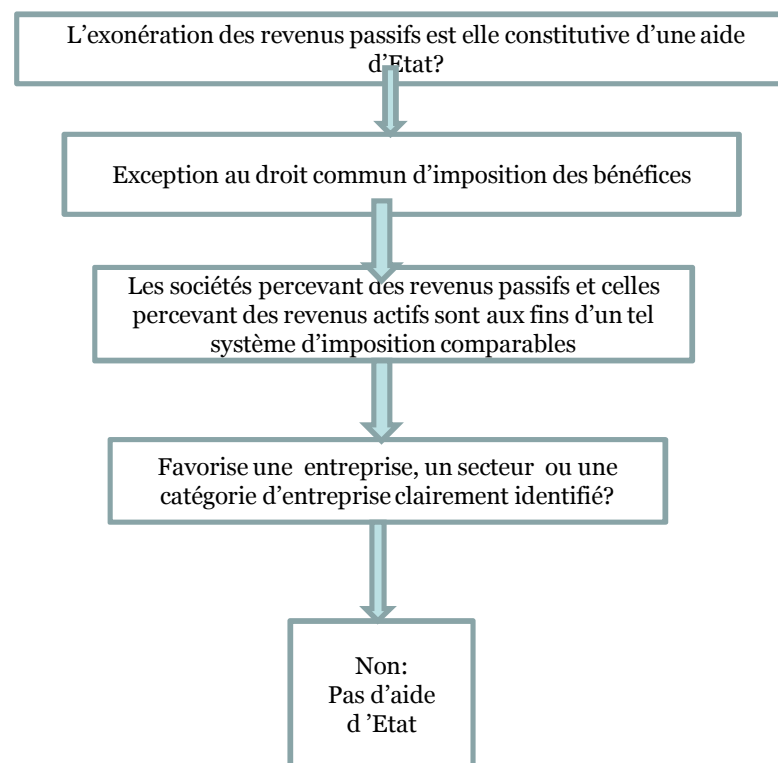
Illustration de la divergence

Gibraltar exonère les intérêts, dividendes, redevances

Commission européenne



Raisonnement TUE / AG Kokott



2.2. Les décisions individuelles et les aides d'Etat

2.2.1 Les pouvoirs discrétionnaires de l'administration en matière fiscale : une illustration de la sélectivité

2.2.2 Etat des lieux des procédures en cours contre les rulings

2.2.3 la proposition de directive sur l'échange de rulings : une révolution ?

2.2.1 Les pouvoirs discrétionnaires de l'administration en matière fiscale : une illustration de la sélectivité

- **Le principe : traitement sur une base discrétionnaire par l'autorité publique peut conférer à l'application individuelle d'une mesure générale un caractère sélectif**
 - **CJCE, 26/09/1996 France c/ Commission C-241/94 (affaire dite Kimberly Clark Sopalin)**
 - ✓ Convention FNE : financement par l'Etat d'une partie des couts liés aux plans sociaux
 - ✓ Dispositif ouvert à toutes les entreprises – mesure générale de lutte contre le chômage - a priori pas de sélectivité
 - ✓ Conditions de conclusion par le FNE des conventions fixées par voie de circulaires publiées
 - ✓ Mais : pouvoir discrétionnaire du FNE de moduler pour chaque convention signée le taux de son intervention et les conditions de cette intervention donc SELECTIVITE
 - **CJCE, 17/06/1999 Piaggio C-295/97**
 - ✓ Régime italien de « l'administration extraordinaire » permet aux entreprises reconnues en faillite par les tribunaux de révoquer certains paiement effectués à leurs créanciers, de bénéficier sous certaines conditions de la garantie de l'Etat et d'être dispensées du paiement de cotisations sociales et fiscales
 - ✓ Bénéfice du régime subordonné à une décision du Ministre qui jouit d'un pouvoir d'appréciation donc SELECTIVITE

2.2.1 Les pouvoirs discrétionnaires de l'administration en matière fiscale : une illustration de la sélectivité

- **Application du principe en matière fiscale**
 - **Agrément au bénéfice d'un avantage fiscal**
 - **Transaction**
 - **Ruling**

2.2.1 Les pouvoirs discrétionnaires de l'administration en matière fiscale : une illustration de la sélectivité

▪ Agrément au bénéfice d'un avantage fiscal

➤ CJUE, 18/07/2013 P Oy, C-6/12

- ✓ Le fait que le régime de déduction des pertes soit soumis à la délivrance d'un agrément n'exclut pas par principe l'absence de sélectivité
- ✓ Application d'un système d'autorisation permettant de reporter les pertes à des exercices fiscaux suivants pas sélectif si :
 - Critères objectifs et en rapport avec un objectif fiscal
 - Pouvoir de l'administration limité à la vérification du respect de ces critères sans aucune marge de manœuvre
- ✓ En revanche si pouvoir discrétionnaire étendu et critères en partie étrangers au système fiscal (ex maintien de l'emploi) alors agrément présente un caractère sélectif et est constitutif d'une aide d'Etat

2.2.1 Les pouvoirs discrétionnaires de l'administration en matière fiscale : une illustration de la sélectivité

- **Agrément au bénéfice d'un avantage fiscal présentant un caractère sélectif : quelques exemples**

- **TPICE, 6/03/2002, Diputacion Foral de Alava e,a (T-127/99, T-129/99 et T-148/99)**
 - ✓ Crédit d'impôt de 45 % du montant d'investissements en immobilisations corporelles d'une valeur supérieure à un certain montant
 - ✓ Certain pouvoir discrétionnaire de l'administration dans l'application du crédit d'impôt : modulation du montant ou des conditions d'octroi de l'avantage fiscal en fonction des caractéristiques du projet

- **Commission européenne : SA21233 (Régime espagnol de leasing fiscal)**
 - ✓ Délivrance d'un agrément relatif à l'amortissement anticipé d'actifs acquis dans le cadre de contrats de location-vente
 - ✓ Date du début de l'amortissement fixé en fonction « des particularités de la durée du contrat et des spécificités de l'utilisation économiques du bien » et agrément délivré uniquement si absence d'effet sur le montant imposable découlant de l'utilisation de l'actif ou son transfert de propriété
 - ✓ Procédure d'autorisation préalable pas indispensable / critères jugés trop vagues par la Commission européenne et requérant une interprétation de l'administration donc sélectifs même si en pratique aucun agrément n'a jamais été refusé

- **Commission européenne : C 46/04 article 39 CA du CGI**
 - ✓ GIE fiscaux : amortissement accéléré soumis à agrément
 - ✓ Agrément délivré notamment en fonction de « l'intérêt économique et social significatif de l'investissement »

2.2.1 Les pouvoirs discrétionnaires de l'administration en matière fiscale : une illustration de la sélectivité

▪ Transaction conclue par l'administration fiscale

➤ Commission européenne C 76/03 Umicore SA

- ✓ La possibilité pour l'administration de transiger doit être encadrée par la loi et la procédure suivie ne doit pas s'en écarter
- ✓ Les concessions accordées par l'administration ne sont pas manifestement disproportionnées et comparables à celles accordées dans d'autres transactions
- ✓ L'administration ne s'écarte pas des règles de droit applicables (transaction porte sur les faits et non sur une question de droit)

➤ CJUE 29/12/2012, 3M Italia, C-417/10

- ✓ Loi italienne clôturant les procédures fiscales pendantes depuis plus de dix ans et dans lesquelles l'administration a succombé en première instance et en appel en contrepartie du paiement d'un montant égal à 5 % de la valeur du litige par le contribuable
- ✓ Limitation dans le temps : 90 jours à compter de la parution du décret
- ✓ Amnistie fiscale est-elle sélective ? Non car possibilité d'application à tous les contribuables quelle que soit la nature de l'impôt en cause
- ✓ Cadre de référence : contribuables placés dans la même situation au regard de l'objectif poursuivi (respect du délai raisonnable)

2.2.1 Les pouvoirs discrétionnaires de l'administration en matière fiscale : une illustration de la sélectivité

- **Rulings : les grands principes d'analyse posés par la Commission**
 - **Rulings ayant pour objet l'interprétation de la règle de droit : présomption d'absence d'aide**
 - **Rulings permettant au contribuable l'application d'une certaine méthode de détermination du bénéfice imposable sont a priori sélectifs si l'un des critères suivant est rempli :**
 - ✓ Pouvoir d'appréciation laissé aux autorités fiscales
 - ✓ Recours au ruling réservé à une certaine catégorie d'entreprise
 - ✓ Ruling permet un traitement fiscal plus favorable
 - ✓ Ruling émis en contradiction avec les dispositions fiscales applicables

2.2.2 Etat des lieux des procédures en cours contre les rulings

- Les procédures en cours sur la pratique des rulings
- Les procédures en cours concernant certains rulings

La pratique des rulings et les aides d'Etat

- **Juin 2013 : la Commission demande des informations sur les pratiques de six États membres en matière de rulings**
 - ✓ Chypre, l'Irlande, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas et le Royaume-Uni

- **Déc. 2014 : procédure élargie à l'ensemble des EMS (IP/14/2742)**
 - Les Etats membres doivent fournir des informations sur la pratique en tant que telle et les sociétés ayant bénéficié de ruling

- **8 juin 2015 : la Commission européenne a :**
 - Ordonné à l'Estonie et à la Pologne de lui communiquer sous un mois les informations demandées;
 - Demandé à 15 autres États membres (dont la France) la communication d'un grand nombre de décisions fiscales individuelles
 - ✓ Ne sont pas concernées la Bulgarie, la Croatie, la Grèce, la Lettonie et la Slovaquie (IP/15/5140).

La pratique des rulings et les aides d'Etat

- **La Commission cherche à faire l'état des lieux de l'utilisation de la pratique des rulings**
- **Il est probable qu'elle tente de publier les lignes directrices d'un système « euro-compatible »**
- **Quelles pourraient être les grandes lignes d'un tel système?**
 - Un système ouvert à tous (en droit et en fait)
 - Une interprétation de la loi ou une application de celle-ci
 - Des marges de manœuvres / d'interprétations réduites
 - Une procédure organisée de recours contre les décisions
 - Une publicité des décisions (une fois expurgées les données « sensibles »)
 - ✓ Un échange des décisions revêtant un caractère transfrontalier

Les rulings et les aides d'Etat en pratique

- **11 juin 2014 : 3 procédures d'enquête formelles ont été ouvertes contre le Luxembourg (SA.38375), les Pays-Bas (SA.38374) et l'Irlande (SA.38373)**
 - Objet : vérifier que des APA ne constituaient pas des aides d'Etat
- **1 Octobre 2014 : extension de la procédure à l'encontre de Gibraltar concernant son système de ruling (SA.34914)**
 - Objet : vérifier que l'application de la loi n'est pas erronée et, semble-t-il, en conséquence constitutive d'une aide d'Etat
- **7 octobre 2014 : nouvelle procédure d'enquête formelle ouverte à l'encontre du Luxembourg pour un APA (SA.38944)**
 - Objet : vérifier qu'un APA ne constituait pas une aide d'Etat
- **2 février 2015: procédure d'enquête ouverte contre la Belgique sur le régime d'« excess profits » (SA.37667)**
 - Objet : déterminer si le régime d'« excess profit » est une aide d'Etat dans la mesure où il est ouvert qu'aux MNE

Les APA et les aides d'Etat

▪ Principe:

- « Les APP ne devraient pas avoir pour effet d'accorder aux entreprises concernées une imposition plus faible qu'aux autres entreprises se trouvant dans une situation juridique et factuelle similaire. Il se peut que les autorités fiscales, en acceptant, au moyen d'une pratique discrétionnaire des décisions anticipatives, que des sociétés multinationales s'écartent des conditions du marché pour fixer les conditions commerciales des transactions intragroupes, renoncent à des revenus imposables sur leur territoire et, partant, renoncent à des ressources d'État, notamment lorsqu'elles acceptent des conditions commerciales qui s'écartent des conditions prévalant entre opérateurs économiques indépendants »

▪ Fondement:

- Pratique décisionnelle de la Commission
- Un arrêt de la CJCE non directement transposable (Aff. des centres de coordination belge où la sélectivité ne provenait ni d'une application erronée des prix de transfert ni de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire)

Les APA et les aides d'Etat

- **Théorie: l'administration doit démontrer que l'accord s'écarte des conditions de marché**
 - Cadre de référence: législation nationale ou principe de l'OCDE?
 - ✓ Droit commun: imposition des bénéfices qu'une société réalise dans des conditions normales de marché (législation nationale)
 - ✓ Les principes de l'OCDE peuvent servir de ligne directrices / de « benchmark »
 - ✓ Le test de l'opérateur indépendant prudent (PIMOT): Un tel opérateur ne choisirait jamais la méthode de prix de transfert lui offrant la méthode de rémunération la plus basse

 - Dérogation: l'accord s'écarte-t-il significativement des conditions de marché?
 - ✓ La question se pose de savoir si l'on peut ou doit distinguer l'erreur dans l'application des principes et l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire

 - Lorsque l'accord s'écarte du principe de pleine concurrence: sélectif

Les APA et les aides d'Etat

- **En pratique qu'est ce qui retient l'attention de la Commission:**
 - APP unilatéraux
 - (déguisant un) « Sweetheart deal »
 - ✓ Imposition fixée sans influence (ou presque) des bénéfices effectivement réalisés (et sans ajustement en cas de bénéfices supérieurs) ou assiette déterminée sans que le développement de l'activité économique ne soit pris en compte
 - ✓ L'impôt paraît avoir été « négocié »
 - ✓ Erreur dans l'application des méthodes
 - ✓ Erreur dans le choix des comparables
 - Absence de documentation des prix de transfert
 - Absence de justification des méthodes retenues ou des hypothèses retenues
 - ✓ Méthode différente des méthodes OCDE
 - ✓ Critique de la méthode retenue (e.g. MTMN vs. CUP)
 - ✓ Absence de justification lorsque la médiane n'est pas retenue
 - ✓ Analyses fonctionnelles erronées ou qualification erronée du profil fonctionnel
 - ✓ Cost plus: marge fixée sans analyse de comparabilité
 - ✓ Cost plus avec un plancher et un plafond qui est fonction du CA
 - Durée du ruling (15 ans sans modification)
 - Parfois absence d'imposition dans le chef de l'autre partie à la transaction
 - Délai entre la demande de ruling et son octroi (14 jours)

2.2.3 La directive sur l'échange des rulings une révolution?

- **La proposition de directive**
- **Conclusion : un lien entre la proposition de directive et le droit des aides d'Etat**

La proposition de directive

- **Proposition d'amendement de la directive sur l'échange d'informations (2011/16/UE) afin de la rendre effective en matière d'échange des rulings ayant une incidence transfrontalière**
 - NB : la directive de 2011 le prévoyait déjà
 - Le Groupe code de conduite avait même adopté une « ligne directrice » concernant sa mise en œuvre et son interprétation

- **Objectifs: vise à accroître la transparence et probablement à permettre le démantèlement des structures « agressives » fondées sur des pratiques fiscales dommageables**

La proposition de directive

- **Définition des opérations « transfrontières »**
 - Cas dans lesquels les parties à l'opération (ou à la série d'opérations) ne sont pas toutes résidentes dans l'Etat membre ayant délivré la décision, et les cas où l'une des parties est résidente dans plusieurs juridictions ou exerce une activité, incluant l'opération transfrontière, par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un autre Etat membre. Les opérations intra-entreprises (e.g. entre le siège et l'établissement stable) semblent couvertes
- **Précisions :**
 - Le champ d'application ne semble pas limité aux rulings visant les seules situations intra-UE
 - Conseil de l'UE (8 juin 2015, ST 9495 2015 INIT): Certains EM veulent exclure les APP conclus, avant l'entrée en vigueur de la mesure lorsqu'il existe des traités internationaux dont les critères de confidentialité sont plus stricts que ceux prévus par la directive 2011/16/UE

La proposition de directive

■ Définition des « rulings »

- “La décision fiscale anticipée en matière transfrontière” :
 - ✓ Tout accord, toute communication, instrument ou action ayant des effets similaires (y compris dans le contexte d'un contrôle fiscal) portant sur l'interprétation ou l'application d'une disposition légale ou administrative et se rapportant à une opération transfrontière ou à l'existence d'un établissement stable
- “L'accord préalable en matière de prix de transfert” :
 - ✓ Tout accord, toute communication, instrument ou action ayant des effets similaires (y compris dans le contexte d'un contrôle fiscal) qui « détermine préalablement aux opérations transfrontières entre entreprises associées un ensemble de critères appropriés afin de définir les méthodes de fixation des prix de transfert applicables à ces opérations ou détermine l'imputation des bénéfices à un établissement stable »

■ Précisions :

- Les rulings doivent être délivrés avant l'opération : exclusion des « accords transactionnels » ?
- Plusieurs désaccords ont émergé (Conseil de l'UE, 8 juin 2015) :
 - ✓ Une définition des rescrits fiscaux trop large pour de nombreuses délégations;
 - ✓ Des critères manquant de précisions (e.g. la distinction selon le caractère contraignant de l'acte)
 - ✓ La Lettonie propose de limiter l'échange d'informations aux 'rescrits spécifiques' (i.e. exclure l'interprétation générale des textes fiscaux)

La proposition de directive

- **Champ d'application dans le temps :**
 - Les "nouveaux rulings" octroyés par un EM
 - Les rulings produisant encore des effets à la date d'entrée en vigueur de la directive et délivrés au cours des dix dernières années
 - La « clause de rétroactivité » est jugée disproportionnée par de nombreux EM compte tenu de la charge administrative qu'elle implique (Conseil de l'UE, 8 juin 2015)
- **« Destinataires » de l'échange :**
 - Tous les Etats membres
 - La Commission européenne
- **Informations à échanger :**
 - l'EM doit identifier :
 - ✓ Le contribuable et le groupe auquel il appartient
 - ✓ Les Etats membres pouvant être concernés directement et indirectement
 - ✓ Toute personne pouvant être concernée et leurs Etats membres de résidence
 - l'EM doit transmettre le contenu du ruling et, le cas échéant, les critères utilisés pour déterminer la méthode de prix de transfert applicable

Conclusion: un lien entre la proposition de directive et le droit des aides d'Etat

- **La Commission européenne est destinataire de l'échange.**

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