



COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

Bruxelles, le 09.02.2004  
C(2004)434

**Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application  
des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des  
entreprises**

**Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur  
l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité  
directe des entreprises**

1. Le 11 novembre 1998, la Commission adoptait une Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises<sup>1</sup> (ci-après « Communication »). Cette Communication fait suite à l'engagement souscrit par la Commission lors de l'adoption par le Conseil d'un code de conduite sur la fiscalité des entreprises<sup>2</sup> le 1er décembre 1997. Ce code de conduite vise à instaurer une action volontaire et concertée des États membres en vue de lutter contre la concurrence fiscale dommageable. La Communication s'inscrit également dans l'objectif plus large de clarification et de renforcement de l'application des règles en matière d'aide d'État en vue de réduire les distorsions de concurrence, notamment dans le contexte de l'achèvement du marché unique et de la réalisation de l'union économique et monétaire.
2. Au paragraphe 37 de la Communication, la Commission annonçait qu'elle procéderait, d'une part, « à l'examen des projets d'aides fiscales qui lui seront notifiés et des aides fiscales illégalement mises en œuvre dans les États membres » et, d'autre part, au réexamen des régimes existants. Le présent rapport ne vise pas à dresser une liste exhaustive de tous les cas d'aides fiscales qui ont été traités par la Commission depuis la publication de la Communication. Il se concentre notamment sur les cas d'aides fiscales pour lesquels la Commission a lancé des investigations en 2001 en parallèle aux travaux du code de conduite, ainsi que sur des cas qui illustrent le mieux les principes développés par la Communication.
3. La Communication de la Commission ne constitue pas un nouvel encadrement pour l'examen des aides fiscales, dans la mesure où elle n'annonce pas de changement de pratique de la Commission en ce qui concerne l'appréciation de la compatibilité des aides à caractère fiscal. Elle s'appuie largement sur la jurisprudence de la Cour et du Tribunal et vise à apporter des clarifications quant à l'application des articles 87 CE et 88 CE aux mesures fiscales. Ce point a d'ailleurs été confirmé par le Tribunal de première instance<sup>3</sup>. La Communication a ainsi contribué de manière significative à accroître la transparence de l'application des règles relatives aux aides d'État dans le domaine fiscal.
4. Initialement, la Commission devait faire rapport de l'application de sa Communication deux ans après sa publication<sup>4</sup>. Au regard du nombre de cas d'aides fiscales relativement limité jusqu'en 2001, la Commission a estimé préférable de disposer de davantage d'expérience avant de dresser tout bilan. La Commission

---

<sup>1</sup> JO C 384 du 10.12.1998, p. 3.

<sup>2</sup> JO C 2 du 6.1. 1998, p. 1.

<sup>3</sup> Arrêt du Tribunal de première instance du 23 octobre 2002 Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava et Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya contre Commission, affaires jointes T-269/99, T-271/99 et T-272/99, Recueil de jurisprudence 2002 page II-0421, point 79.

<sup>4</sup> Cf. paragraphe 38 de la Communication.

dispose désormais d'une expérience suffisante pour être en mesure de dresser un premier bilan d'application de la Communication. Ce bilan s'articulera au tour de trois axes :

- la Communication en tant que support à l'action de la Commission dans le domaine des aides sous forme fiscale ;
- les rapports entre le contrôle des aides d'État et la lutte contre la fiscalité dommageable ;
- enfin, l'applicabilité des principes énoncés dans la Communication, et qui ne concernent en principe que les mesures relevant de la fiscalité directe, aux mesures relevant de la fiscalité indirecte.

## **1. LA COMMUNICATION EN TANT QUE SUPPORT A L'ACTION DE LA COMMISSION DANS LE DOMAINE DES AIDES SOUS FORME FISCALE**

5. La Communication a servi de support à l'analyse de nombreux cas d'aides fiscales et s'est révélée adéquate dans la mesure où les principes y énoncés ont pu être appliqués et affinés dans le cadre de l'analyse de régimes d'aide. En ce qui concerne la notion d'aide d'État, les principaux enseignements qui peuvent être tirés de l'application de la Communication sont les suivants.

### **1.1. Notion d'aide**

6. La notion d'aide est une notion objective pour laquelle la Commission ne dispose d'aucune marge de discrétion. La Communication a donc essentiellement une valeur illustrative des cas dans lesquels les critères définis à l'article 87, paragraphe 1, du traité CE sont remplis. Si les principes repris dans la Communication échappent au pouvoir discrétionnaire de la Commission, les exemples cités dans la Communication n'ont pas vocation à être exhaustifs de l'ensemble des cas de figure possibles. En effet, un inventaire exhaustif de la totalité des cas dans lesquels une mesure fiscale peut être qualifiée d'aide est impossible à établir. La forme que peut prendre une aide sous forme fiscale dépend de l'évolution des méthodes d'imposition et de l'ingénierie fiscale. Le présent rapport ne vise donc pas à compléter la Communication, mais à exposer la façon dont les principes explicités dans cette Communication ont été appliqués.
7. La pratique systématique de la Commission en matière d'aides sous forme fiscale depuis l'adoption de la Communication a permis d'appréhender des mesures fiscales très diversifiées. L'analyse de cette pratique permet d'apporter un certain nombre de précisions quant aux différents critères de qualification d'aide, à savoir :
  - l'existence d'un avantage sélectif ;
  - l'implication des ressources publiques ;
  - l'affectation des échanges intracommunautaires ;
  - ainsi que son éventuelle justification par la nature du système fiscal en cause.

### 1.1.1. Notion d'avantage

8. Comme le soulignait déjà la Communication, l'avantage peut prendre différentes formes: réduction de l'assiette imposable, réduction du montant de l'impôt, ajournement de la dette fiscale, etc.

#### 1.1.1.1. Notion d'avantage dans le cadre de méthodes alternatives d'imposition

##### *le cas de la méthode "cost plus"*

9. Les principes exprimés dans la Communication sont valables tant dans le cadre de méthodes d'imposition analytiques classiques, où le résultat imposable résulte de la différence entre les produits et les charges de l'entreprise, que dans le cadre de méthodes alternatives d'imposition telles que celles préconisées dans le cadre de transactions intragroupe transfrontalières.
10. Tel est notamment le cas de la méthode du coût de revient majoré (« cost plus ») qui est l'une des méthodes préconisées par l'OCDE. Il s'agit d'un principe international qui figure dans le rapport de l'OCDE de 1995 relatif aux « *principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* ». Cette méthode consiste à utiliser les coûts encourus par le fournisseur de biens (ou de services) dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées. Une marge de prix de revient majoré est ajoutée à ces coûts pour obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés, des risques encourus et des conditions du marché. Si cette méthode ne relève pas, *per se*, du champ de l'application de l'article 87, paragraphe 1, du traité CE, elle peut cependant être à l'origine d'un avantage lorsque les modalités d'imposition retenues ne tiennent pas dûment compte de la réalité économique des transactions et qu'elle aboutit ainsi à une imposition inférieure à celle qui aurait été due si la méthode normale d'imposition avait été appliquée. Depuis l'adoption de la Communication, la Commission a examiné sept régimes<sup>5</sup> de ce type et a conclu à la présence d'avantage sous diverses formes.
11. Tout d'abord, en ce qui concerne la base d'imposition, certains régimes fondés sur la méthode « cost plus » prévoyaient explicitement l'exclusion de certaines dépenses de la base de calcul. Les dépenses exclues étaient étroitement liées à l'activité des entreprises concernées. Il s'agissait, selon les cas, des frais du personnel<sup>6</sup>, des coûts liés à la promotion des ventes, au transport des marchandises et au crédit<sup>7</sup>, de certains coûts de sous-traitance<sup>8</sup> ou des frais financiers<sup>9</sup>. Or, ces

---

<sup>5</sup> Il s'agit du régime des centres de coordination belges, décision du 17 février 2003, JO L 282 du 30.10.2003, du régime des centres de contrôle et de coordination des sociétés étrangères en Allemagne, décision du 5 septembre 2002, JO L 177 du 1.7.2003, des centres de coordination luxembourgeois, décision du 16 octobre 2002, JO L 170 du 9.7.2003, p. 20, des sociétés de financement luxembourgeoises, décision du 16 octobre 2002, JO L 153 du 20.6.2003, p. 40, des centres de coordination de Biscaye (Espagne), décision du 22 août 2002, JO L 31 du 6.2.2003, p. 26 et du régime français des quartiers généraux et des centres de logistique (non encore publiée) des sociétés de vente américaines en Belgique, décision du 25 juin 2003 (non encore publiée).

<sup>6</sup> Cf. affaire précitée relative aux centres de coordination belges.

<sup>7</sup> Cf. affaire précitée relative au régime applicable aux entreprises de promotion de ventes américaines en Belgique.

exclusions de certains coûts de la base imposable impliquent généralement un avantage au bénéfice des entreprises concernées par rapport à la situation normalement applicable. En effet, conformément à la méthode « cost plus », le montant de la base imposable est déterminé en appliquant aux dépenses supportées un pourcentage prédéterminé correspondant à la marge bénéficiaire estimée de l'entreprise. Dès lors, une sous-évaluation des dépenses entraîne forcément une réduction de l'impôt à payer. Cette réduction est particulièrement significative lorsque les dépenses concernées représentent une part importante des dépenses totales de l'entreprise.

12. Dans certains cas, l'avantage se matérialisait au niveau des marges bénéficiaires. Les marges pouvaient être fixées de façon arbitraire, sans prendre en compte la nature réelle des activités exercées. L'avantage était alors d'autant plus grand que la marge était sous-évaluée.
13. Ainsi, dans deux décisions concernant la Belgique, à savoir, la décision relative aux centres de coordination et la décision relative aux sociétés de vente américaines, la Commission a constaté que, en pratique, lors du calcul d'imposition des centres de coordination, les autorités belges préconisaient d'appliquer, en l'absence de critère objectifs permettant de déterminer le pourcentage de bénéfices à prendre en considération, un pourcentage de 8%, quelle que soit la nature des services fournis et sans vérifier si cela correspondait à la réalité économique. De même, dans les affaires luxembourgeoises concernant les sociétés de financement et les centres de coordination, les autorités fiscales appliquaient systématiquement le taux marginal minimal prévu par la législation, sans vérifier si ce taux reflétait la réalité économique des prestations de services sous-jacentes. Dans l'affaire allemande, les centres de coordination et de contrôle soumis à la méthode « cost plus » bénéficiaient d'un plafonnement à 10% de leur majoration du prix de revient. La Commission a considéré que ce système pouvait être à l'origine d'un avantage, lorsque les marges réelles étaient supérieures à 10%. En effet, cette absence de contrôle revenait en fait à accorder à l'administration fiscale allemande un pouvoir discrétionnaire lors de la fixation du taux de marge. Par ailleurs, le régime espagnol permettait aux centres de coordination de Biscaye d'opter pour la méthode « cost plus » pour le calcul de leur assiette imposable. Cependant, en fonction de la nature des activités des sociétés en cause, cette possibilité pouvait conduire à une sous-évaluation de la réalité économique.

#### *les exonérations fiscales "classiques"*

14. Enfin, certains des régimes examinés par la Commission sous l'angle de l'application de la méthode « cost plus », prévoyaient également des exonérations d'impôts et taxes plus classiques relativement à des revenus non imposables au travers de la méthode dite du « cost plus ».
15. Il s'agit en particulier du régime applicable aux centres de coordination belges qui prévoyait, au bénéfice des centres, des exonérations des régimes fiscaux généraux

---

<sup>8</sup> Cf. affaire précitée relative aux avantages consentis en France aux quartiers généraux et aux centres de logistique.

<sup>9</sup> Cf. affaire précitée relative au régime des centres de coordination de Biscaye (Espagne).

applicables aux précomptes mobiliers et immobiliers. Le régime français des quartiers généraux et des centres de logistique, quant à lui, prévoyait une exonération partielle de l'imposition forfaitaire annuelle (IFA), ce qui constituait une dérogation à l'application normale du système fiscal français.

#### 1.1.1.2. Notion d'avantage et évitement de la double imposition

16. Dans un autre domaine<sup>10</sup>, lié également à la réalisation d'opérations transfrontalières, la Commission était confrontée à un régime irlandais qui exonérait d'impôt national certaines catégories de bénéfices réalisés à l'étranger, lorsque ceux-ci étaient rapatriés afin de réaliser des investissements visant à créer ou à conserver des emplois en Irlande. Il s'agissait en l'espèce d'un régime dérogatoire aux règles ordinaires applicables en Irlande en matière de prévention de la double imposition. En effet, le régime en cause était fondé sur la méthode dite de l'exemption tandis que la méthode de droit commun était celle du crédit d'impôt. La méthode dite du crédit d'impôt ordinaire consiste à prendre en compte, lors du paiement de l'impôt national, les impôts déjà versés à l'étranger, mais dans la limite de l'impôt national normalement exigible sur ces mêmes revenus. Or, la méthode de l'exemption consiste à renoncer à toute imposition au niveau national, indépendamment du montant de l'impôt supporté à l'étranger. La Commission a considéré que le régime irlandais pouvait, de fait, conférer un avantage aux entreprises bénéficiaires, dans le cas où l'impôt déjà supporté à l'étranger serait inférieur à celui normalement exigible en Irlande sur ces mêmes revenus.

##### *encadré n°1*

Pour déterminer si un régime fiscal dérogatoire est susceptible de constituer une aide d'État, il convient d'établir si la charge fiscale qui en résulte n'est pas inférieure à la charge qui aurait résulté de l'application de la méthode d'imposition qui constitue la norme dans l'État membre concerné.

#### 1.1.1.3. Bénéficiaires des aides

17. Dans le cadre des régimes de type « cost plus » qu'elle a eu à traiter, la Commission a estimé que les bénéficiaires des aides d'État pouvaient être tant les entreprises imposées selon la méthode du « cost plus », que les groupes auxquelles elles appartiennent. Dans le cas précité des centres de coordination, ces derniers bénéficiaient d'une exonération du précompte mobilier sur les revenus qu'ils versaient aux autres sociétés des groupes auxquelles ils appartiennent. Selon le droit fiscal belge, le précompte constitue en principe l'impôt définitif pour les revenus distribués à des sociétés non-résidentes. Ainsi, la Commission a estimé que l'exonération générale de précompte qui était accordée aux revenus distribués par un centre de coordination bénéficiait directement aux sociétés du groupe établies à l'étranger.

##### *encadré n°2*

Les bénéficiaires d'une aide ne sont pas nécessairement limités aux seuls opérateurs assujettis à une mesure fiscale dérogatoire. Au contraire, il faut tenir compte des effets

---

<sup>10</sup> Décision du 17 février 2003, JO L 204 du 13.8.2003, p. 51.

réels de l'aide, pour qualifier de bénéficiaires tous les opérateurs ayant effectivement bénéficié de l'aide.

### *1.1.2. Critère des ressources de l'État*

18. En ce qui concerne la question des ressources de l'État, la Commission a maintenu sa position traditionnelle en ce qu'elle considère ce critère rempli dès lors que la charge fiscale normalement due par le bénéficiaire a été réduite. En effet, l'octroi d'un avantage fiscal entraîne une perte de ressources pour l'État, puisque celui-ci renonce à des recettes. Conformément à la jurisprudence<sup>11</sup>, ce raisonnement est également applicable s'agissant des entités publiques infra-étatiques régionales ou locales.
19. Le fait qu'un régime d'aide sous forme fiscale ait un impact global positif en termes de recettes budgétaires ne suffit pas pour écarter la présence de ressources de l'État.
20. Ainsi, dans l'affaire relative aux centres de coordination mis en œuvre par la Belgique<sup>12</sup>, les autorités belges avaient argumenté que le critère de transfert des ressources de l'État n'était pas rempli en l'espèce puisque les avantages fiscaux accordés aux entreprises investissant en Belgique avaient pour conséquence d'attirer des entreprises étrangères et partant d'augmenter les recettes fiscales de l'État. Le même argument a été mis en avant par les autorités néerlandaises dans l'affaire portant sur l'aide pour les activités de financement internationales<sup>13</sup>. La Commission a rejeté cette argumentation. Elle a indiqué que le critère de transfert de ressources publiques devait être apprécié au niveau des bénéficiaires. L'application de ce critère ne relève pas d'une analyse « coûts-bénéfices » des effets indirects induits de la mesure en termes économiques ou budgétaires.

#### *encadré n°3*

Il ressort de ces décisions que la notion de ressources d'État, telle que définie à l'article 87 paragraphe 1, doit s'apprécier en référence à la situation du bénéficiaire de l'aide, et non en tenant compte des effets induits de la mesure en termes économiques ou budgétaires. S'il en était autrement, tout avantage cesserait d'être une aide d'État dès lors qu'il attire une entreprise dans un État membre en lui permettant ainsi d'augmenter ses recettes fiscales.

### *1.1.3. Affectation des échanges et de la concurrence*

21. Selon le point 11 de la Communication, le simple fait que l'aide renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires permet de considérer que ces échanges sont affectés.

---

<sup>11</sup> Voir notamment arrêt de la Cour du 14 octobre 1987, Allemagne/Commission, aff. 248/84, Rec. 1987 p. 4013, point 17.

<sup>12</sup> Précitée, note en bas de page n° 5.

<sup>13</sup> Décision du 17 février 2003, JO L 180 du 18.7.2003, p.52, point 84.

22. Dans cette logique, la Commission considère que ce critère est toujours rempli lorsque les bénéficiaires des aides, ou certains d'entre eux, sont des entreprises multinationales, actives dans des secteurs ouverts à la concurrence.
23. Ainsi, par exemple, dans sa décision relative à l'aide aux activités de financement mise en place par les Pays-Bas<sup>14</sup>, la Commission a constaté que l'aide en question renforçait la position financière des sociétés appartenant à des groupes internationaux, dont la plupart, sinon tous, étaient actifs sur le marché intracommunautaire. Par ailleurs, le régime étant ouvert à tous les secteurs d'activité, il couvrait nécessairement des entreprises actives dans des secteurs où il existe un commerce intracommunautaire intense. La Commission en a conclu que les échanges étaient affectés en l'espèce.
24. La Commission a par ailleurs rappelé sa position traditionnelle, fondée sur la jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de première instance<sup>15</sup>, selon laquelle l'existence des dispositions fiscales comparables ou concurrentes dans d'autres États membres, ne peut constituer une justification à l'octroi d'aides fiscales. Chaque régime doit s'analyser dans le contexte du système fiscal de l'État concerné<sup>16</sup>.

*encadré n°4*

Dès lors qu'une aide renforce la position concurrentielle d'une ou de plusieurs entreprises dans un secteur ouvert à la concurrence communautaire, le critère d'affectation des échanges est rempli. L'existence de mesures semblables dans les autres États membres n'a aucun impact sur l'évaluation de ce critère par la Commission.

*1.1.4. Sélectivité*

25. Comme le souligne la Communication, le critère de la sélectivité peut s'apprécier dans différents contextes. Depuis l'adoption de la Communication, la Commission a été confrontée à une série de cas où elle a dû apprécier ce critère à deux niveaux:

*1.1.4.1. sélectivité matérielle*

26. Outre les cas « classiques », tels que les mesures limitées à certains secteurs de l'économie ou à certaines formes d'entreprises<sup>17</sup>, la Commission a examiné des mesures qui, sans être formellement limitées à certains secteurs ou à certaines formes d'entreprises, se sont avérées être sélectives.

---

<sup>14</sup> Décision du 17 février 2003, précitée (note en bas de page n° 13), point 85.

<sup>15</sup> Arrêt du Tribunal de première instance du 30 avril 1998, Het Vlaamse Gewest contre Commission, aff. T-214/95, Rec. 1998, p. II-717.

<sup>16</sup> À titre d'exemple voir la décision précitée relative aux centres de coordination belges, point 101.

<sup>17</sup> À cet égard, voir notamment l'arrêt de la Cour du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline e.a., aff. C-143/99, Rec. 2001 p. I-8365, points 49-54).



27. La Commission a notamment souligné que des dispositions imposant des seuils en termes de chiffres d'affaires<sup>18</sup> ou d'implantation géographique dans un nombre défini de pays étrangers<sup>19</sup> remplissent le critère de sélectivité.
28. Selon le point 20 de la Communication, « *certaines avantages fiscaux sont parfois limités à certaines formes d'entreprises, à certaines de leurs fonctions (services intragroupe, intermédiation ou coordination) ou à certains types de productions. Dès lors qu'ils favorisent certaines entreprises ou certaines productions, ils sont susceptibles de constituer des aides d'État [...]* ». Conformément à ce principe, la Commission a qualifié de sélectives les mesures réservées à certains types d'opérations intragroupe. Dans un cas<sup>20</sup>, la Commission a même indiqué que l'exigence de création d'une société en vue de bénéficier d'un avantage lié à l'exercice d'une activité intra-groupe impliquait la sélectivité de cette mesure. En l'espèce, des avantages fiscaux avaient été accordés aux seules entreprises d'assurance « captives » (c'est-à-dire, exerçant leur activité au sein d'un groupe), gérées par une société anonyme exerçant dans l'archipel d'Åland. La Commission a qualifié cette mesure de sélective notamment au motif que les conditions prévues pour bénéficier des avantages fiscaux impliquaient une certaine puissance économique. En effet, la création d'une compagnie « captive » impose que le groupe de sociétés en cause soit suffisamment grand pour générer un chiffre d'affaires permettant de couvrir les frais fixes et de dégager un bénéfice.
29. Enfin, dans les affaires relatives aux aides fiscales sous forme de réduction de base imposable, mises en place par les « Territorios históricos » du Pays basque (Espagne), la Commission a considéré que la sélectivité résultait en l'espèce notamment du fait que seules les entreprises créées postérieurement à l'entrée en vigueur de la législation en cause étaient éligibles pour bénéficier des aides<sup>21</sup>.

#### *encadré n°5*

Ainsi, les mesures qui sont ouvertes à tous les secteurs peuvent néanmoins être qualifiées de sélectives lorsque les conditions d'éligibilité à ces mesures restreignent, en fait, le nombre des bénéficiaires potentiels. Tel est notamment le cas des mesures applicables uniquement aux entreprises multinationales ou aux entreprises d'une taille suffisamment importante. En effet, ces mesures excluent du bénéfice de l'aide toutes les petites entreprises ou celles à caractère local. Il en est de même des mesures applicables aux seules entreprises créées après une certaine date, dans la mesure où sont exclues du bénéfice de l'aide les entreprises déjà existantes auparavant.

<sup>18</sup> Cf. décisions relatives aux centres de coordination belges et de Biscaye, précitées (note en bas de page n° 5).

<sup>19</sup> Décision relative au régime précité applicable aux activités de financement mis en place par les Pays-Bas ainsi que la décision du 11 décembre 2002 concernant le régime d'aide applicable aux centrales de trésorerie en France (non encore publiée).

<sup>20</sup> Décision du 10 juillet 2002, JO L 329 du 5 décembre 2002, p. 22, point 52.

<sup>21</sup> Décision du 11 juillet 2001, JO L 174 du 4.7.2002, p. 31, décision du 11 juillet 2001, JO L 314 du 18.11.2002, p.1, décision du 11 juillet 2001 JO L 017 du 22.1.2003, p. 1, décision du 20 décembre 2001 JO L 40 du 14.2.2003, p. 11 décision du 20 décembre 2001, JO L 77 du 24.3.2003, p.1, décision du 20 décembre 2001 JO L 17 du 22.1.2003, p. 20.

#### 1.1.4.2. sélectivité géographique

30. La Commission s'est prononcée sur la question de la sélectivité régionale dans le cadre de la décision relative au système fiscal des Açores<sup>22</sup>.
31. Dans cette affaire, la Commission a été amenée à analyser la sélectivité d'une mesure fiscale, consistant en une réduction du taux d'impôt sur le revenu, prise par les autorités régionales des Açores dans le cadre de leur autonomie fiscale reconnue par la Constitution portugaise.
32. La Commission a indiqué que la sélectivité d'une mesure se fonde sur une comparaison entre le traitement fiscal avantageux accordé à certaines entreprises et celui réservé à d'autres entreprises qui se trouvent dans le même cadre de référence, le contexte de cette comparaison étant le territoire de l'État membre.
33. En l'espèce, les réductions accordées par les autorités régionales des Açores ne pouvaient pas être considérées comme un cas d'application d'un mécanisme permettant à l'ensemble des collectivités locales d'un certain niveau d'instituer et de percevoir des impôts locaux n'ayant aucun rapport avec la fiscalité nationale. Au contraire, ces réductions configuraient plutôt une réduction applicable uniquement aux Açores du taux d'impôt fixé par la législation nationale applicable sur le reste du territoire portugais et devaient, par conséquent, être qualifiées de sélectives.

#### *encadré n°6*

Ainsi, une réduction spécifique d'un impôt, relevant du système fiscal national, mise en œuvre par une collectivité locale a été considérée comme sélective.

#### 1.1.5. *Justification d'une mesure par la nature ou l'économie du système*

34. Naturellement, comme indiqué dans la Communication, le fait qu'une mesure soit différentielle n'implique pas nécessairement sa qualification en tant qu'aide d'État. Cette qualification peut être exclue lorsque la mesure est justifiée par la nature ou l'économie du système fiscal.

##### 1.1.5.1. Les justifications acceptées par la Commission

35. La Commission, en accord avec la jurisprudence de la Cour et du Tribunal, a continué à considérer que cette justification tient aux caractéristiques intrinsèques du système considéré. Il revient en outre à l'État membre de démontrer dans quelle mesure le caractère dérogatoire d'une mesure est justifié par la nature et l'économie du système<sup>23</sup>. Ainsi, la Commission n'a admis qu'une mesure matériellement sélective pouvait être justifiée par l'économie générale du système duquel elle relevait que dans un nombre limité de cas.

---

<sup>22</sup> Décision du 11 décembre 2002, JO L 150 du 18.6.2003, p. 52. Voir également les conclusions de l'Avocat général Saggio dans les affaires C-400/97, C-401/97 et C-402/97. Ces affaires ont été radiées à la demande des parties.

<sup>23</sup> V. également les conclusions de l'Avocat général Léger du 12 juin 2003 dans l'affaire C-159/01, Pays-Bas/Commission, non encore publiées au Rec., point 65.

36. En particulier, elle a considéré à deux reprises que des exonérations dans le domaine agricole en matière de taxe foncière étaient justifiées par la nature et l'économie du système en cause<sup>24</sup>. Dans ces deux affaires, les terrains agricoles bénéficiaient d'exonérations ou d'allègements fiscaux par rapport au régime d'impôt foncier applicable en droit commun. En application du point 27 de la Communication, la Commission a admis que ces avantages pouvaient être justifiés par le rôle spécifique du foncier dans la production agricole.
37. Par ailleurs, la Commission a admis également qu'une mesure sélective pouvait être justifiée par le principe de la neutralité fiscale. Ainsi, dans une affaire italienne<sup>25</sup> la Commission était confrontée à une mesure qui exonérait des droits de transferts l'opération de transformation de certaines entreprises à participations publiques dotées de statuts spécifiques dérogatoires en sociétés de capitaux de droit commun. En Italie, les droits sur les transferts sont appliqués en principe à la constitution d'une nouvelle entité économique ou au transfert d'actifs entre différentes entités économiques. Or, en l'espèce, il s'agissait d'une simple transformation de forme juridique des entreprises en cause, n'impliquant aucune augmentation des bénéfices ou de capacités à générer des bénéfices, ce type d'opérations étant systématiquement exonéré des droits de transformation, en vertu du principe général de neutralité fiscale applicable en droit fiscal italien. En outre, la Commission a constaté que cette transformation ne résultait pas d'une décision normale d'un investisseur privé mais, au contraire, d'une décision d'autorité publique sur les instruments juridiques retenus pour la prestation de certains services et ne pouvait donc pas être assimilée à la constitution normale de société. Par conséquent, la Commission a considéré que l'exonération de ce type d'opérations était justifiée par le principe de neutralité fiscale s'inscrivant dans la logique du système fiscal en cause.

*encadré n°7*

Les spécificités de certains secteurs ou de certains types d'opérations particulières peuvent, dans des circonstances exceptionnelles, justifier un traitement fiscal dérogatoire pour des raisons inhérentes à la logique du système fiscal considéré. Il appartient à l'État membre de démontrer qu'un tel traitement dérogatoire est justifié par la nature et l'économie de ce système.

1.1.5.2. Les justifications rejetées par la Commission

38. En revanche, la Commission a rejeté la justification fondée sur la nécessité de renforcer la compétitivité de certaines entreprises. De même, la Commission a rejeté la justification fondée sur le fait que la sélectivité des mesures résulte de l'application de critères objectifs, sans que les autorités publiques ne disposent de marges d'appréciation lors de l'attribution de l'avantage.

---

<sup>24</sup> Cf. cas N 20/2000 (Pays Bas) et N 53/99 (Denmark) disponibles sur le site [http://europa.eu.int/comm/secretariat\\_general/sgb/state\\_aids](http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids).

<sup>25</sup> Décision du 5 juin 2002 relative à une aide d'État aux exonérations fiscales et prêts à des conditions préférentielles consenties en Italie à des entreprises de services publics dont l'actionnariat est majoritairement public, JO L 77 du 24.3.2003, p. 21.

39. Ainsi, dans deux décisions relatives, d'une part à la loi italienne 461/98 sur les banques et, d'autre part, au régime néerlandais des activités de financement internationales, la Commission a admis le principe que l'exercice de certaines activités pouvait nécessiter un traitement fiscal spécifique. Cependant, pour qu'un tel traitement puisse être justifié au regard de l'article 87, paragraphe 1, du traité, il doit être cohérent par rapport à la logique du système fiscal en cause.
40. Dans l'affaire italienne<sup>26</sup>, les autorités italiennes avaient mis en place des avantages fiscaux au profit des opérations de concentration dans le secteur bancaire, réalisées durant une certaine période. La Commission a admis qu'il était légitime que le système fiscal s'adapte aux caractéristiques spécifiques d'une activité économique telle que l'activité bancaire. Cependant, les mesures en cause constituaient des aides *ad hoc*, de nature à améliorer la compétitivité d'un nombre limité d'entreprises, à savoir les banques qui prenaient part à certains types de fusions. La Commission a souligné par ailleurs que la justification des aides en question avancées par les autorités italiennes, qui était celle de la nécessité de restructuration du secteur bancaire, n'avait aucun lien avec le fonctionnement normal du système en cause<sup>27</sup>.
41. Dans sa décision néerlandaise<sup>28</sup>, la Commission a été amenée à se prononcer sur la qualification d'une mesure consistant en la possibilité pour des compagnies internationales de constituer une réserve pour risque en franchise d'impôts. La Commission a admis que la réalisation d'opérations à caractère international comporte des risques spécifiques réels pouvant justifier un traitement dérogatoire. Elle a considéré cependant que les critères d'éligibilité fixés par les autorités néerlandaises à savoir, l'exigence d'exercer des activités financières au bénéfice d'entités d'un groupe établies au moins dans quatre pays ou sur au moins deux continents, n'entraient pas dans la logique du système en cause. En effet, les groupes d'entreprises présents dans trois pays ou sur un seul continent ne sont pas objectivement moins exposés aux risques des opérations de financement international.
42. Le principe qui a servi de base à la décision néerlandaise avait été rappelé par le Tribunal de première instance dans un arrêt du 23 octobre 2002<sup>29</sup>, où le Tribunal a souligné que le fait que des mesures fiscales dérogatoires « *répondent à des critères et à des conditions objectifs n'est pas de nature à démontrer que la limitation du cercle des bénéficiaires de l'avantage fiscal en cause serait justifiée par la logique interne du système* » en cause.

#### encadré n°8

<sup>26</sup> Décision du 11 décembre 2001, JO L 184 du 13.7.2002.

<sup>27</sup> En revanche, lorsque des mesures dérogatoires ont un lien direct avec les caractéristiques spécifiques des opérations bancaires ou financières, la Commission peut accepter de considérer qu'elles sont justifiées par l'économie générale du système en cause. Ainsi, dans l'affaire N 482/2001, la Commission a approuvé une mesure danoise autorisant les établissements de crédit à provisionner de manière anticipée les pertes inhérentes aux risques de crédit.

<sup>28</sup> Cf. note de bas de page n°13.

<sup>29</sup> Arrêt du Tribunal de première instance du 23 octobre 2002, Alava, aff. 346-48/99, points 58-63, Rec. 2002, p. II-4259.

Si les caractéristiques spécifiques de certains secteurs peuvent, le cas échéant, justifier une dérogation fiscale, il faut qu'il existe un lien direct entre les spécificités prétendues de ces secteurs et les allègements accordés. En outre, les critères choisis par les États membres pour déterminer les bénéficiaires d'une telle dérogation ne doivent pas exclure de manière discriminatoire certains opérateurs. Le fait qu'une telle exclusion résulte de l'application de critères objectifs ne saurait suffire pour démontrer que la mesure s'inscrit dans la logique du système en cause.

## **1.2. Compatibilité des régimes d'aides d'État sous forme fiscale**

43. La Communication n'avait pas pour objectif de définir des critères spécifiques en matière d'aides d'État sous forme fiscale, mais de clarifier la notion d'aide dans ce domaine. Ainsi, les cas d'aides d'État sous forme fiscale ont-ils été analysés à la lumière des lignes directrices et encadrements de la Commission existants. Cependant, comme indiqué au point 32 de la Communication, le plus souvent, les dispositions d'allègement fiscal ne sont ni limitées dans le temps, ni liées à la réalisation de projets spécifiques, et doivent, partant, être qualifiées d'aides au fonctionnement. Aux termes des encadrements actuellement en vigueur, ce type d'aides ne peut être autorisé que de manière exceptionnelle et sous de strictes conditions.
44. De manière générale, il convient de souligner que la Commission n'a pas de préjugés particuliers, positifs ou négatifs, à l'égard des aides versées sous forme fiscale vis-à-vis des aides versées sous d'autres formes (subventions, garanties, etc). Le fait qu'une aide soit versée sous forme fiscale n'a donc pas influencé l'attitude de la Commission lors de l'examen de la compatibilité. La Commission a d'ailleurs approuvé plusieurs régimes d'aides fiscales, notamment au titre des lignes directrices pour les aides à finalité régionale.
45. Ainsi, par exemple, dans deux décisions, une relative au régime fiscal de la zone économique spéciale des Canaries (ZEC)<sup>30</sup> et l'autre relative aux réductions fiscales en faveur de la zone franche à Madère<sup>31</sup>, la Commission a déclaré compatibles des aides sous forme fiscale destinées à promouvoir le développement de certaines régions éligibles au titre de l'article 87, paragraphe 3 a) du traité.
46. Dans la décision relative à la ZEC, la Commission s'est assurée en particulier que les aides au fonctionnement qui étaient envisagées étaient « proportionnelles et ciblées », au sens du point 33 de la Communication par rapport à l'objectif de développement régional qui était visé. Ainsi, les aides fiscales envisagées (notamment la réduction de l'impôt des sociétés) ont été considérées comme étant ciblées par rapport à l'objectif de développement régional car elles visaient les activités réellement susceptibles de contribuer à ce développement. En effet, les activités dont la contribution au développement régional était susceptible d'être très modeste par rapport à l'éventuel montant des aides étaient, soit exclues comme les services financiers, les services intragroupe et les centres de coordination, soit plafonnées à un niveau inférieur, afin d'éviter que les montants d'aides ne soient supérieurs à leur impact sur le développement régional. C'est ainsi que le risque de

---

<sup>30</sup> Décision du 4 février 2000 (N 708/98).

<sup>31</sup> Décision du 11 décembre 2002 (N 222/A/02).

montants élevés d'aides comportant un impact modeste sur le développement régional a été atténué, voire écarté. En revanche, les activités ayant une plus grande incidence locale, comme les activités manufacturières étaient privilégiées et ont bénéficié d'un plafond plus élevé. Il en allait de même en ce qui concerne la modulation et le plafonnement des aides selon le nombre d'emplois nets créés. Par ailleurs, une certaine proportionnalité résultait de ce que l'intensité et le plafond de l'avantage fiscal accordé augmentaient en fonction du nombre d'emplois créés. Dans ces conditions, la Commission a considéré que les aides en cause étaient susceptibles de contribuer d'une façon proportionnelle au développement régional. Enfin, la Commission signalait que plusieurs dispositions avaient été prises, afin d'éviter les délocalisations à des fins fiscales. Ainsi, les activités financières, de crédit-bail, de services intragroupes et de centres de coordination étaient exclues du régime. En outre, les avantages fiscaux étaient réservés aux bénéfices issus d'activités effectivement et matériellement réalisées dans la ZEC. Enfin, les autorités espagnoles ont précisé d'une part, que la condition d'investissement suppose un investissement «productif» ou «actif» (par opposition à l'investissement «passif» qui, telle l'acquisition de parts sociales ou de brevets destinés à la location, ne donnerait pas lieu à l'exercice d'une activité substantielle dans la ZEC) et ne pouvait être remplie par simple apport ou fusion, et d'autre part, que les locations et cessions d'actifs entre entreprises dépendantes ne sont pas éligibles. En résumé, la Commission a considéré que l'ensemble de ces précisions était de nature à apporter les garanties souhaitées aux conditions précisées au point 33 de la Communication.

47. La Commission a également tenu compte du fait que, dans les deux affaires, les régions aidées étaient des régions ultrapériphériques, dont les handicaps permanents sont mentionnés l'article 299, paragraphe 2 du traité CE et qu'elles figurent par ailleurs parmi les régions les moins développées de l'Union. Cependant, elle a limité l'octroi des aides au profit d'activités susceptibles de développer localement des emplois et de contribuer le plus au développement économique des régions en cause. En revanche, ont été exclues du bénéfice de ces régimes les activités dont la contribution au développement régional était jugée insuffisante par rapport aux montants d'aide et à l'avantage économique qu'aurait pu en retirer les bénéficiaires. Il s'agit en particulier des activités d'intermédiation financière, d'assurance ou des activités du type « services intra-groupe ».
48. Dans le domaine des aides à la recherche et au développement, la Commission a notamment approuvé plusieurs régimes britanniques ayant recours à des incitants fiscaux<sup>32</sup> qui remplissaient les critères de compatibilité prévus dans l'encadrement communautaire des aides d'État à la recherche et au développement<sup>33</sup>. Notons enfin, toujours en ce qui concerne les aides à la recherche et au développement, que la Communication de la Commission, « Investir dans la recherche: un plan d'action pour l'Europe » encourage une utilisation concertée des incitations fiscales pour résoudre des questions de politique de la recherche qui présentent un intérêt commun.

---

<sup>32</sup> Par exemple décision du 3 septembre 2003 (N 245/03). Voir également les décisions dans les cas N228/02 et N 802/99.

<sup>33</sup> JO C 45 du 17.2.1996.

49. Cependant, comme indiqué au point 32 de la Communication, le plus souvent, les dispositions d'allègement fiscal ont un caractère continu : elles ne sont pas liées à la réalisation de projets spécifiques. La pratique de la Commission suite à l'adoption de la Communication a ainsi mis en évidence dans la quasi-totalité des cas d'aides fiscales que la Commission a examiné de sa propre initiative, que les mesures concernées se sont révélées être des aides au fonctionnement incompatibles, en raison notamment de l'absence de lien avec un projet d'investissement et du non-plafonnement des bénéfices fiscaux. Ainsi, sur les 15 mesures pour lesquelles la Commission a initié des procédures aides d'État le 11 juillet 2001, 13<sup>34</sup> ont été clôturées négativement en constatant l'incompatibilité des aides au fonctionnement qu'elles prévoyaient. Au regard de l'impact négatif de ces régimes sur la concurrence et les échanges, la Commission estime nécessaire de poursuivre son action en termes d'examen et de réexamen des régimes fiscaux en vigueur dans les États membres.
50. Toutefois, dans certains cas d'aides fiscales, la Commission n'a pas exclu, tout en considérant le régime incompatible, qu'une application individuelle du régime ait pu donner lieu au versement d'aides compatibles, ou pour partie compatibles. Ceci est notamment le cas des « vacances fiscales » basques de 1996<sup>35</sup>, qui ont été déclarées incompatibles, mais pour lesquelles deux cas d'application individuels ont été jugés en partie compatibles<sup>36</sup> par la Commission.

#### *encadré n°9*

La Commission a examiné la compatibilité des aides fiscales à la lumière des règles de droit commun. Les aides fiscales constituent souvent des aides non liées à la réalisation d'objectifs précis pouvant s'analyser en tant qu'aides au fonctionnement, lesquelles ne sont actuellement autorisées que dans un nombre limité de cas et sous de strictes conditions.

### **1.3. Les aspects procéduraux**

#### *1.3.1. La distinction entre les aides nouvelles et les aides existantes*

51. L'article 1er du Règlement portant modalités d'application de l'article 87 du traité<sup>37</sup> opère une distinction entre les aides existantes et les aides nouvelles. Les aides existantes sont celles qui ont été mises à exécution avant l'entrée en vigueur du traité ou l'adhésion de l'État membre concerné et celles déjà autorisées par la Commission ou des mesures qui n'ont pas été qualifiées d'aides lors de leur mise en œuvre, mais qui sont devenues des aides en raison de l'évolution du marché commun.

---

<sup>34</sup> Deux mesures sont encore en cours d'examen. Il s'agit des régimes applicables aux *qualifying companies* et aux *exempt companies* à Gibraltar (Royaume-Uni).

<sup>35</sup> Affaires précitées à la note de bas de page n° 21.

<sup>36</sup> Cf. décision de la Commission du 22 décembre 1999 concernant l'aide d'État mise à exécution par l'Espagne en faveur de Ramondín SA et de Ramondín Cápsulas SA, JO L 318 du 16.12.2000 p. 36 et la décision de la Commission du 24 février 1999 concernant l'aide d'État mise à exécution par l'Espagne en faveur de Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa), JO L 292 du 13.11.1999, p. 1.

<sup>37</sup> Règlement du 22 mars 1999, JO L 83, du 27.3.1999, p. 1.



52. La Commission examine la compatibilité des aides existantes au regard des règles du traité. Si elle les juge incompatibles, elle propose à l'État concerné des mesures utiles visant à éliminer la distorsion de concurrence résultant de l'application de ces aides. Elle ne peut, cependant, ordonner leur récupération auprès des bénéficiaires.
53. Les aides nouvelles doivent être notifiées à la Commission avant toute mise à exécution. Lorsqu'une mesure susceptible de qualification d'aide est appliquée avant l'autorisation préalable de la Commission, elle devient illégale et, si elle s'avère incompatible, doit en principe faire l'objet d'un ordre de remboursement.

1.3.1.1. L'absence d'impact de la Communication sur la qualification d'aide existante

54. Dans certaines affaires<sup>38</sup>, il a été argumenté que l'adoption de la Communication sur l'application des règles relatives à la fiscalité directe des entreprises aurait marqué, pour la première fois, le changement de l'appréciation faite par la Commission du critère de sélectivité dans le domaine des aides fiscales. Les parties intéressées avaient argumenté que, en absence de ce changement d'appréciation, les mesures en cause n'auraient pas été qualifiées d'aides d'État. Dès lors, la publication de la Communication devrait être assimilée à une « évolution des règles du marché commun » et les aides appréciées à la lumière de cette Communication devraient être qualifiées d'aides existantes.
55. La Commission n'a pas pu accepter une telle argumentation. En effet, la Communication ne modifie en rien son approche des aides sous forme fiscale. Elle constitue, au contraire, un outil destiné à apporter des clarifications sur la pratique de la Commission existante dans ce domaine. De plus, comme l'a d'ailleurs souligné le Tribunal de première instance dans son arrêt *Álava*<sup>39</sup>, cette Communication s'appuie largement sur la jurisprudence antérieure de la Cour et du Tribunal. Par ailleurs, la Commission n'a pas modifié son approche à l'égard des mesures en cause.

*encadré n°10*

La Communication ne peut pas être assimilée à un changement dans l'approche de la Commission en ce qui concerne l'analyse de la qualification des aides sous forme fiscale.

1.3.1.2. La distinction entre les modifications substantielles et les modifications détachables

56. Dans son arrêt rendu le 30 avril 2002<sup>40</sup>, le Tribunal de première instance a précisé que lorsqu'un régime d'aide existant fait l'objet d'une modification, il est nécessaire d'opérer une distinction entre les modifications qui affectent le régime initial dans sa substance même et les modifications clairement détachables de ce

<sup>38</sup> Cf. notamment les affaires relatives aux « vacances fiscales » basques, précitées à la note en bas de page n° 21.

<sup>39</sup> Arrêt précité à la note en bas de page n° 3.

<sup>40</sup> Arrêt du TPI du 30 avril 2002, *Government of Gibraltar contre Commission des Communautés européennes*, aff. jointes T-195/01 et T-207/01, Rec. 2002 page II-02309.



régime. Ainsi, lorsqu'une modification étend un régime d'aide à un type d'opérations supplémentaire ou ajoute une catégorie de sociétés au nombre des bénéficiaires, de telles modifications peuvent être considérées comme détachables du régime fiscal initial, dans la mesure où elles n'affectent pas le fonctionnement intrinsèque de ce régime. Les modifications détachables n'affectent pas la qualification d'aide existante du régime initial.

*encadré n° 11*

Lorsqu'un régime fiscal existant fait l'objet d'une modification, il convient de distinguer entre les modifications qui affectent le régime initial dans sa substance même et les modifications clairement détachables de ce régime. Seules les modifications clairement détachables du régime initial n'impliquent pas sa requalification en aide nouvelle.

*1.3.2. Confiance légitime*

57. Lors de l'adoption de la Communication, la Commission s'était engagée à tenir compte, dans chaque cas d'espèce, de toutes les circonstances spécifiques qui l'entourent<sup>41</sup>. À ce titre, la Commission a été amenée à appliquer le principe de la confiance légitime.
58. Le principe de la confiance légitime fait partie des principes généraux du droit communautaire et fait l'objet d'une jurisprudence importante.
59. L'article 14 du règlement de procédure du Conseil (CE) n° 659/1999<sup>42</sup> impose en principe la récupération de toute aide jugée contraire au traité par la Commission. Il autorise cependant la Commission à ne pas exiger le remboursement lorsque celui-ci irait à l'encontre d'un principe général du droit communautaire tel que le principe de la confiance légitime.
60. La Cour et le Tribunal ont toujours appliqué ce principe de façon restrictive et ont limité son application aux situations où la position des institutions communautaires avait été de nature à avoir une influence sur le comportement des acteurs économiques.
61. En application de cette jurisprudence, la Commission a continué à observer de façon stricte ce principe et a limité son application aux seuls cas où son comportement avait été de nature à induire dans le chef de certains acteurs économiques ou États membres que certaines mesures ne relevaient pas de la discipline des aides d'État.
62. Dans ce cadre, la Commission a notamment tenu compte de la comparabilité des mesures pour lesquelles des acteurs économiques ont invoqué le principe de la confiance légitime. Ainsi, la Commission a appliqué le principe de la confiance légitime dans plusieurs affaires relatives aux régimes fiscaux dérogatoires basés sur l'application de la méthode « cost plus »<sup>43</sup>. Ces régimes avaient été mis en place par

---

<sup>41</sup> Cf. paragraphe 37 de la Communication.

<sup>42</sup> Précité à la note de bas de page n° 37.

<sup>43</sup> Cf. Les affaires précitées à la note de bas de page n° 5.

les États membres concernés après que la Commission eut considéré un régime belge analogue comme étant en dehors du champ de l'application de l'article 87, paragraphe 1 du traité.

63. La Commission a en revanche rejeté la confiance légitime fondée sur une absence d'action de sa part. Tel a notamment été le cas dans trois décisions en date du 20 décembre 2001<sup>44</sup> concernant des aides sous forme de « vacances fiscales » mises en place par des gouvernements provinciaux basques en 1993, dans lesquelles la Commission a refusé d'appliquer le principe de la confiance légitime. La Commission a souligné que, faute de notification par les autorités espagnoles, elle n'avait jamais été en mesure de décider de la compatibilité des mesures en cause avec le marché commun. En outre, la Commission n'a pas accepté de prendre en compte une décision antérieure portant sur un autre aspect du système fiscal basque. En effet, cette décision, ne concernait pas directement les mesures en cause et ne pouvait donc aucunement être considérée comme une sorte « d'approbation tacite » de tout le système fiscal basque y compris des « vacances fiscales ».

#### *encadré n°12*

Ainsi, le principe de la confiance légitime est interprété de manière stricte par la Commission. La confiance légitime ne peut être reconnue que dans des cas exceptionnels, notamment lorsqu'un régime analogue a été jugé comme étant en dehors du champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, du traité ou déclaré compatible par la Commission dans le passé. Cependant, le fait d'autoriser une partie d'un régime ne préjuge en rien de la conformité aux règles du traité des autres aspects de ce même régime.

## **2. LES RAPPORTS ENTRE LE CONTRÔLE DES AIDES D'ÉTAT ET LA LUTTE CONTRE LA CONCURRENCE FISCALE DOMMAGEABLE**

### **2.1. Notion d'aide d'État et de mesure fiscale dommageable au sens du code de conduite**

64. Il convient de rappeler 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'État est indépendante des travaux du code de conduite. En outre, comme l'indiquait déjà la Communication, la qualification d'une mesure comme dommageable au titre du code de conduite, n'entraîne pas nécessairement sa qualification en tant qu'aide d'État. Les critères prévus à l'article 87, paragraphe 1, et ceux du code de conduite, s'ils comportent un certain nombre de similarités, ne se recoupent pas toujours. En effet, pour être qualifiée de dommageable, une mesure doit remplir au moins un des critères énoncés au paragraphe B du code de conduite<sup>45</sup> qui ne sont pas identiques à ceux de

---

<sup>44</sup> Décisions du 20 décembre 2001, JO L 17 du 22.1.2003, p. 20, JO L 40 du 14.2.2003, p. 11, JO L 77 du 24.3.2003, p.1.

<sup>45</sup> À savoir, entre autres : l'existence des avantages accordés exclusivement à des non résidents ou pour des transactions conclues avec des non-résidents, l'existence des avantages totalement isolés de l'économie domestique, de sorte qu'ils n'ont pas d'incidence sur la base fiscale nationale, l'octroi d'avantages en l'absence de toute activité économique réelle et de présence économique substantielle à l'intérieur de l'État membre en cause, divergences entre les règles applicables par un État donné pour la détermination des

l'article 87, paragraphe 1. En outre, le champ d'application géographique du code de conduite est plus large puisqu'il s'applique également aux territoires dépendants et associés qui ne sont pas soumis aux règles en matière d'aide d'État.

65. Ainsi, dans le cadre d'une action initiée le 11 juillet 2001, la Commission a examiné 15 mesures fiscales réparties dans 12 États membres. Ces 15 mesures avaient toutes fait l'objet d'un examen dans le cadre du code de conduite sur la fiscalité des entreprises, et 13 d'entre elles se sont révélées être des mesures dommageables au regard du code de conduite.
66. Le caractère non dommageable d'une mesure ne saurait garantir l'absence d'aide au sens de l'article 87, paragraphe 1. La Commission a d'ailleurs adopté des décisions dans lesquelles elle qualifie d'aide plusieurs mesures qui avaient été qualifiées de non dommageables par le code de conduite<sup>46</sup>. Inversement, il est tout à fait possible qu'une mesure qualifiée de dommageable au regard du Code de conduite ne relève pas de la notion d'aide d'État. La Commission n'a cependant pas pris de décisions dans ce sens à ce jour. Il convient à ce propos de rappeler, comme le souligne le premier considérant du code de conduite, que ce dernier vise, *inter alia*, à prévenir l'érosion des bases fiscales de certains États membres au profit d'autres États membres tandis que le contrôle des aides d'État vise à prévenir les situations où la concurrence et les échanges entre entreprises sont affectés. De même, il convient de rappeler que le contrôle des aides d'État ne s'appliquant qu'aux mesures spécifiques, il ne permet pas de mettre fin aux distorsions de concurrence qui résulteraient de dispositions générales en vigueur dans les États membres<sup>47</sup>. Ainsi, la politique du contrôle des aides ne saurait se substituer aux efforts des États membres en matière de coordination des politiques fiscales visant à supprimer les mesures fiscales dommageables.
67. Enfin, rappelons que la qualification d'une mesure en tant qu'aide d'État n'entraîne pas nécessairement son incompatibilité avec le marché commun. En effet, celle-ci doit être appréciée au regard des dérogations prévues aux paragraphes 2 et 3 de l'article 87 du traité (Cf. points 1.2 et paragraphe 70 du présent rapport).

---

bénéfices issus des activités internes d'un groupe multinational et les principes généralement admis sur le plan international ou encore, le manque de transparence.

<sup>46</sup> Cf. notamment la Décision de la Commission du 31.10.2000 relative au régime espagnol de déductions fiscales pour activités d'exportation (JO L 60 du 1.3.2001, p. 57) et la décision de la Commission précitée relative au régime fiscal français des centrales de trésorerie.

<sup>47</sup> Cf. point 6 de la Communication.

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'État est indépendante des travaux du Code de conduite. Conformément aux obligations qui incombent à la Commission en vertu du traité et de ses engagements politiques, l'appréciation de la compatibilité des mesures fiscales au marché commun se fonde sur des critères objectifs qui peuvent à certains égards différer de ceux prévus par le Code de conduite pour l'appréciation du caractère dommageable de ces mesures. La qualification de mesure fiscale dommageable au titre du Code de conduite n'affecte donc pas nécessairement sa qualification éventuelle en tant qu'aide d'État, et inversement.

## **2.2. Contrôle des aides d'État et lutte contre la concurrence fiscale dommageable**

68. Comme indiqué précédemment, tout en poursuivant le même objectif général, la notion d'aide d'État et celle de mesure dommageable au sens du code de conduite peuvent différer. L'action de la Commission dans le domaine des aides d'État a néanmoins pu, dans une certaine mesure, faciliter l'accord sur le code de conduite et ce pour plusieurs raisons.
69. Dans le cadre de son engagement au réexamen de mesures fiscales en vigueur dans les États membres, noté au paragraphe J du Code de Conduite, la Commission a donné la priorité aux mesures qui faisaient en parallèle l'objet d'un examen dans le cadre du code de conduite. Ainsi, dès février 1999, la Commission adressait aux États membres une série de demandes de renseignements concernant un grand nombre de mesures fiscales. Suite à l'examen des réponses à ces demandes de renseignements, la Commission initia le 11 juillet 2001 des procédures à l'égard de 15 régimes fiscaux, dont 13 avaient entre-temps été jugés dommageables par le groupe code de conduite du Conseil. Il convient à cet égard de souligner que les 15 mesures visées par la Commission ont été choisies pour la plupart en raison de leur impact économique significatif et de leurs effets particulièrement négatifs sur la concurrence et les échanges.
70. Au point 33 de la Communication, la Commission annonçait que l'examen de la compatibilité des aides fiscales avec le marché commun tiendrait compte, *inter alia* des effets de ces aides que l'application du code de conduite mettrait en évidence. En pratique, la Commission n'a pas développé de nouveaux critères de compatibilité fondés sur le caractère dommageable d'une mesure<sup>48</sup>, et a donné la priorité à l'examen des mesures fiscales constituant des aides d'État et ayant un impact économique significatif et des effets particulièrement négatifs sur la concurrence et les échanges. Cette action de la Commission a pu constituer, dans certains cas où les États membres n'avaient pas encore envisagé le démantèlement des mesures dommageables, une incitation supplémentaire à le considérer comme le code de conduite les y invitait<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> Cf. point 1.2.

<sup>49</sup> Cf. paragraphe D du Code de conduite.

*encadré n°14*

L'action parallèle de la Commission dans le domaine des aides d'État a pu, dans une certaine mesure, faciliter l'accord sur le code de conduite. La Commission entend naturellement poursuivre son action dans le domaine des aides fiscales à l'avenir, en donnant la priorité à celles qui ont un impact économique significatif et des effets particulièrement négatifs sur la concurrence et les échanges.

**3. APPLICABILITÉ DES PRINCIPES DE LA COMMUNICATION AUX MESURES RELEVANT DE LA FISCALITÉ INDIRECTE**

71. Si la Communication de la Commission ne concerne en principe que la fiscalité directe, elle a pu servir de support à l'analyse de certains cas relevant de la fiscalité indirecte. Ainsi, la Commission a fait référence à la Communication dans plusieurs décisions<sup>50</sup> concernant des mesures relevant de la fiscalité indirecte, notamment s'agissant du principe de la justification d'une mesure par la nature et l'économie du système. Naturellement, les mesures relevant de la fiscalité indirecte présentent des spécificités qui n'ont pas été appréhendées dans le cadre de la Communication actuelle.
72. La notion d'aide d'État implique notamment que les mesures en cause favorisent certaines entreprises en réduisant les charges qui pèsent normalement sur elles. Dans ce cadre, les réductions de TVA sont étroitement encadrées par des dispositions communautaires et obéissent à une logique d'égalité de taxation pour des produits similaires. De telles réductions échappent donc généralement aux dispositions de l'article 87, paragraphe 1. La situation est en règle générale différente en matière d'accises car celles-ci frappent directement les entreprises. Une réduction de cette taxation au profit de certaines entreprises est susceptible de constituer une aide d'État. La Commission estime à ce stade qu'une réflexion sur l'opportunité de clarifier et codifier les règles applicables dans ce domaine pourrait être engagée.
73. Par ailleurs, afin de concilier les objectifs poursuivis dans le cadre de sa politique de contrôle des aides et de renforcer la cohérence avec les propositions qu'elle présente au Conseil en matière d'harmonisation fiscale, la Commission procède désormais, de façon simultanée, à un examen des demandes de dérogation fiscale des États membres et à une analyse au regard des règles relatives aux aides d'État<sup>51</sup>. Cette pratique a fait l'objet d'une lettre adressée aux États membres qui comprend un questionnaire détaillé à adresser à la Commission lors de toute demande de dérogation présentée au titre de l'article 8.4 de la directive 92/81/CEE. Ce questionnaire permet aux États membres d'indiquer si la mesure pour laquelle ils demandent une dérogation au titre de la directive n'est pas susceptible de constituer dans le même temps une aide d'État. Ces examens simultanés seront poursuivis

---

<sup>50</sup> Cf. points 1.1.5.1. du présent rapport.

<sup>51</sup> À titre d'exemple on peut citer le cas de l'aide d'État N 179/2002 accordée par la France instaurant un taux d'accise réduit sur le rhum 'traditionnel' produit dans les départements d'outre-mer et celui de l'aide d'État N 804/2001 instaurant un taux d'accises réduit sur le bio-diesel au Royaume-Uni.

avec l'entrée en vigueur prochaine de la directive "taxation de l'énergie" (prévue le 1<sup>er</sup> janvier 2004), qui maintient la possibilité d'octroi de dérogation fiscale spécifique pour les États membres.

74. La conciliation entre les règles relatives aux aides d'État et les impératifs inhérents à l'harmonisation fiscale dans le domaine d'énergie a été un élément primordial dans le processus de négociation ayant conduit le 27 octobre 2003 à l'accord du Conseil sur la proposition de directive relative à la taxation de l'énergie. Cette directive se fonde directement sur les principes dégagés par la jurisprudence du Tribunal et de la Cour ainsi que par la pratique de la Commission dans le domaine fiscal. Elle considère en particulier que l'exclusion de la taxation des produits énergétiques utilisés autrement que comme carburants ou combustibles peut être justifiée par la nature et l'économie générale du système de taxation communautaire.

#### *encadré n°15*

Si la Communication ne vise pas les aides relevant de la fiscalité indirecte, les principes y énoncés paraissent, dans une grande mesure, applicables à ce type d'aides. En revanche, certaines spécificités de la fiscalité indirecte pourraient faire l'objet d'une Communication distincte.

#### **4. CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS**

75. L'application de la Communication par la Commission a permis de préciser et d'affiner les principes décrits par la Communication.
76. En particulier, la Commission a continué à appliquer de façon stricte le critère de la sélectivité, ainsi que la justification des dérogations fiscales par l'économie générale du système en cause.
77. La pratique de la Commission, surtout face aux cas pour lesquels elle a ouvert des procédures de sa propre initiative, démontre la présence d'une majorité de cas d'aides au fonctionnement incompatibles. La Commission entend poursuivre l'examen et le réexamen des régimes fiscaux existants mais estime que cette action doit également s'accompagner d'actions visant à renforcer la connaissance des règles en matières d'aides fiscales, tant au niveau des États membres, que des entreprises. Pour ce faire, la Commission poursuivra ses efforts en matière de formation et de publicité des règles dans le domaine des aides d'État.
78. À ce stade, il apparaît que la Communication s'est avérée être un instrument adéquat dans le cadre de l'analyse des aides sous forme fiscale et qu'aucune révision de cette dernière ne s'impose dans l'immédiat. Ceci d'autant plus que la jurisprudence qui a servi de fondement à l'élaboration de la Communication a, pour l'essentiel, confirmé son contenu et n'a pas connu d'évolution notable en matière fiscale depuis 1998. Néanmoins, la Communication étant un document général, elle ne peut, par nature, couvrir tous les cas de figure qui sont susceptibles d'être portés à l'attention de la Commission. Dès lors, à la lumière de l'évolution de la jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de première instance, ainsi que de la pratique décisionnelle de la Commission, cette dernière pourrait être amenée à compléter et à préciser certains aspects de la Communication. En ce qui concerne la compatibilité des aides d'État fiscales, la Commission tient à souligner que la

forme, fiscale ou autre, sous laquelle une aide est octroyée, ne saurait influencer l'examen de la compatibilité. La Commission n'entend donc pas développer des critères de compatibilité spécifiques pour les aides d'État versées sous forme fiscale.

79. En matière de lutte contre la fiscalité dommageable, l'action parallèle de la Commission en matière de contrôle des aides d'État a pu, dans une certaine mesure, faciliter l'accord sur le code de conduite. L'action de la Commission en matière d'aides fiscales n'a toutefois pas vocation à être limitée aux seules mesures relevant du code de conduite du Conseil sur la fiscalité des entreprises. Ainsi, suite à l'accord du 3 juin 2003, la Commission poursuivra son examen des aides fiscales, en donnant la priorité à celles qui ont un impact économique significatif et des effets particulièrement négatifs sur la concurrence et les échanges.
80. Enfin, s'agissant de la fiscalité indirecte, si la Communication actuelle a pu servir de fondement à son action dans certains cas, notamment s'agissant de l'application du principe de la justification de mesures par la nature et l'économie du système, elle n'appréhende pas tous les aspects relatifs à ce type de fiscalité. La Commission estime qu'une réflexion sur la nécessité d'une clarification et d'une codification dans ce domaine est souhaitable.