



**Communication de la Commission relative à la notion d'«aide d'État» visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne**

Journal officiel de l'Union européenne du 19 juillet 2016)

**5.4. Questions spécifiques relatives aux mesures fiscales**

- 5.4.1. Sociétés coopératives 1
- 5.4.2. Organismes de placement collectif <sup>(237)</sup> 2
- 5.4.3. Amnisties fiscales 3
- 5.4.4. Rescrits fiscaux et transactions avec l'administration fiscale 3
  - 5.4.4.1. Rescrits fiscaux (rulings) 3
  - 5.4.4.2. Transactions avec l'administration fiscale 5
- 5.4.5. Règles d'amortissement 6
- 5.4.6. Régime d'imposition forfaitaire pour des activités spécifiques 6
- 5.4.7. Règles anti-abus 6
- 5.4.8. Accises 7

156. Les États membres sont libres de décider de la politique économique qu'ils jugent la plus appropriée et, en particulier, de répartir comme ils l'entendent la charge fiscale entre les différents facteurs de production. Toutefois, les États membres doivent exercer cette compétence dans le respect du droit de l'Union <sup>(231)</sup>.

**5.4.1. Sociétés coopératives**

157. En principe, les véritables sociétés coopératives obéissent à des principes de fonctionnement particuliers qui les distinguent des autres opérateurs économiques <sup>(232)</sup>. En particulier, elles sont soumises à des exigences spécifiques en matière d'adhésion des membres et leurs activités ont pour finalité le bénéfice mutuel de leurs membres <sup>(233)</sup>, et non l'intérêt d'investisseurs extérieurs. En outre, les réserves et les actifs sont indivisibles et doivent être consacrés aux intérêts communs des membres. Enfin, les coopératives jouissent en général d'un accès limité aux marchés des fonds propres et génèrent de faibles marges bénéficiaires.

158. À la lumière de ces spécificités, les coopératives peuvent être considérées comme ne se trouvant pas dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des sociétés commerciales, de sorte que le régime d'imposition plus favorable pour les coopératives peut ne pas relever du champ d'application des règles en matière d'aides d'État, pour autant que les conditions suivantes soient respectées <sup>(234)</sup>:

- elles agissent dans l'intérêt économique de leurs membres,
- elles entretiennent une relation non pas purement commerciale, mais personnelle particulière avec leurs membres,
- les membres sont activement impliqués dans leur activité,
- les membres ont droit à une répartition équitable des résultats économiques.

159. Si toutefois la société coopérative en cause est jugée comparable à une société commerciale, elle doit être incluse dans le même cadre de référence que les sociétés commerciales et faire l'objet de l'analyse en trois étapes, comme exposé aux points 128 à 141. La troisième étape de cette analyse requiert d'établir si le régime fiscal en question est justifié par la logique du système fiscal <sup>(235)</sup>.

160. À cette fin, il convient de noter que la mesure doit être conforme aux principes fondateurs ou directeurs du système fiscal de l'État membre (selon les mécanismes inhérents à ce système). Une dérogation pour les sociétés coopératives dans le sens où elles ne sont pas imposées elles-mêmes en tant que coopératives peut, par exemple, se justifier par le fait qu'elles distribuent tous leurs bénéfices à leurs membres et que l'impôt est ensuite prélevé auprès de chaque membre. En tout état de cause, l'imposition réduite doit être proportionnée et ne pas excéder les limites de ce qui est nécessaire. En outre, l'État membre concerné doit appliquer des procédures de contrôle et de surveillance appropriées <sup>(236)</sup>.

#### 5.4.2. *Organismes de placement collectif* <sup>(237)</sup>

161. Il est communément admis que les instruments de placement, tels que les organismes de placement collectif <sup>(238)</sup>, devraient être soumis à un taux d'imposition approprié puisqu'ils agissent fondamentalement comme intermédiaires entre des investisseurs (tiers) et les entreprises cibles qui sont l'objet des investissements. L'absence de règles fiscales particulières régissant les fonds/organismes de placement pourrait avoir pour effet qu'un fonds de placement soit traité comme un contribuable distinct, un impôt supplémentaire étant appliqué à tout revenu ou gain perçu par la structure intermédiaire. Dans ce contexte, les États membres cherchent généralement à réduire les effets négatifs de l'imposition sur les investissements effectués par des fonds ou des organismes de placement par rapport aux investissements directs effectués par des investisseurs individuels et, dans la mesure du possible, à garantir que la charge fiscale finale totale sur le panier de divers types d'investissements sera similaire, quelle que soit la structure de placement utilisée.

162. Les mesures fiscales visant à garantir la neutralité fiscale des investissements dans les fonds ou les organismes de placement collectif ne doivent pas être considérées comme sélectives lorsqu'elles n'ont pas pour effet de favoriser certains organismes de placement collectif ou certains types d'investissement <sup>(239)</sup>, mais plutôt de réduire ou d'éliminer une double imposition économique conformément aux principes généraux inhérents au système fiscal en question. Aux fins de la présente section, la neutralité fiscale signifie que les contribuables sont traités de la même façon qu'ils investissent dans des actifs tels que des emprunts d'État et les actions de sociétés par actions, directement ou indirectement par l'intermédiaire de fonds de placement. En conséquence, un régime fiscal applicable aux organismes de placement collectif respectant l'objectif de transparence fiscale au niveau de la structure intermédiaire peut être justifié par la logique du système fiscal en question, pour autant que la prévention de la double imposition économique constitue un principe inhérent

au système fiscal en question. À l'inverse, un traitement fiscal préférentiel limité à des structures de placement bien définies et remplissant des conditions particulières <sup>(240)</sup> au détriment d'autres structures de placement se trouvant dans une situation juridique et factuelle comparable doit être considéré comme sélectif <sup>(241)</sup>, par exemple lorsque les règles fiscales donnent lieu à un traitement favorable des entreprises nationales, ont des incidences sociales ou favorisent les fonds d'investissement à long terme au détriment des EuVECA <sup>(242)</sup>, des EuSEF <sup>(243)</sup> ou des ELTIF <sup>(244)</sup>, des fonds harmonisés au niveau de l'Union européenne.

163. Toutefois, la neutralité fiscale ne signifie pas que de telles structures de placement doivent être totalement exonérées de tout impôt ou que les gestionnaires de fonds doivent être exonérés de l'impôt sur les commissions qu'ils perçoivent pour la gestion des actifs sous-jacents dans lesquels investit le fonds <sup>(245)</sup>. Elle ne justifie pas non plus qu'un placement collectif bénéficie d'un traitement fiscal plus avantageux qu'un placement individuel dans les régimes fiscaux en question <sup>(246)</sup>. Dans de tels cas, le régime fiscal serait disproportionné et irait au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif consistant à éviter la double imposition. Il constituerait donc une mesure sélective.

### 5.4.3. *Amnisties fiscales*

164. Les amnisties fiscales impliquent habituellement une immunité contre les sanctions pénales, les amendes et les paiements d'intérêts (en tout ou en partie). Si certaines amnisties impliquent le paiement intégral des montants d'impôt dus <sup>(247)</sup>, d'autres prévoient une exonération partielle de ces montants <sup>(248)</sup>.

165. En règle générale, une mesure d'amnistie fiscale applicable aux entreprises peut être considérée comme une mesure générale pour autant que les conditions énoncées ci-dessous soient remplies <sup>(249)</sup>.

166. Premièrement, la mesure est effectivement ouverte à toute entreprise de tout secteur et de toute taille qui a un passif fiscal à la date fixée par la mesure, sans favoriser un groupe d'entreprises prédéfini, quel qu'il soit. Deuxièmement, elle ne comprend aucun élément de sélectivité de fait en faveur de certaines entreprises ou de certains secteurs. Troisièmement, l'action de l'administration fiscale se limite à gérer la mise en œuvre de l'amnistie fiscale sans pouvoir discrétionnaire d'intervention dans l'octroi ou l'intensité de la mesure. Enfin, la mesure ne comprend pas de dérogation à la vérification.

167. L'application limitée dans le temps des amnisties fiscales, qui ne s'appliquent que pour une brève période <sup>(250)</sup> aux impôts dus avant une date prédéfinie et encore dus au moment de l'introduction de l'amnistie fiscale, est inhérente au concept d'amnistie fiscale, qui vise à améliorer à la fois la perception de l'impôt et le respect des règles par les contribuables.

168. Les mesures d'amnistie fiscale peuvent également être considérées comme générales si elles poursuivent l'objectif du législateur national consistant à garantir le respect d'un principe général du droit, tel que le principe qu'une décision doit être rendue dans un délai raisonnable <sup>(251)</sup>.

### 5.4.4. *Rescrits fiscaux et transactions avec l'administration fiscale*

#### 5.4.4.1. **Rescrits fiscaux (*rulings*)**

169. Un rescrit fiscal (*ruling*) a pour but d'établir à l'avance l'application qui sera faite du régime de droit commun à un cas particulier, compte tenu des faits et des circonstances spécifiques qui lui sont propres. Pour des raisons de sécurité juridique, de nombreuses autorités fiscales nationales émettent des rescrits fiscaux (appelées, selon les pays, «*rulings*», «décisions anticipatives» ou encore «décisions administratives anticipées») décrivant la manière dont des opérations spécifiques seront traitées sur le plan fiscal <sup>(252)</sup>. Cela peut se faire pour

établir à l'avance la manière dont les dispositions d'un traité fiscal bilatéral ou les dispositions fiscales nationales seront appliquées à un cas particulier ou comment le «bénéfice de pleine concurrence» sera déterminé pour les opérations entre parties liées lorsque l'incertitude justifie un rescrit pour évaluer si certaines opérations intragroupes sont tarifées à un prix de pleine concurrence<sup>(253)</sup>. Les États membres peuvent fournir à leurs contribuables sécurité juridique et prévisibilité quant à l'application des règles fiscales générales, le meilleur moyen d'y parvenir étant de veiller à ce que la pratique des rescrits soit transparente et à ce que ces derniers soient publiés.

170. L'octroi d'un rescrit fiscal doit toutefois respecter les règles en matière d'aides d'État. Lorsqu'un rescrit fiscal avalise un résultat qui ne reflète pas de manière fiable le résultat qui aurait été obtenu en appliquant le régime de droit commun, ce rescrit pourrait conférer un avantage sélectif à son destinataire, dans la mesure où ce traitement sélectif entraîne une diminution de l'impôt dû par le destinataire dans l'État membre par comparaison avec les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire.
171. La Cour de justice a jugé qu'une réduction de la base imposable d'une entreprise résultant d'une mesure fiscale permettant à un contribuable d'utiliser des prix de transfert, dans le cadre d'opérations intragroupes, qui ne correspondent pas aux prix qui seraient appliqués dans des conditions de libre concurrence entre entreprises indépendantes négociant dans des circonstances comparables dans des conditions de pleine concurrence, conférerait un avantage sélectif à ce contribuable, son impôt dû au titre du régime de droit commun étant inférieur à celui d'entreprises indépendantes dont la base imposable est calculée sur leur bénéfice réellement enregistré<sup>(254)</sup>. En conséquence, tout rescrit fiscal avalisant une méthode de fixation des prix de transfert servant à déterminer le bénéfice imposable d'une entité appartenant à un groupe d'entreprises qui aboutit à un résultat s'écartant d'une approximation fiable d'un résultat fondé sur le marché conforme au principe de pleine concurrence, confère un avantage sélectif à son bénéficiaire. La recherche d'une «approximation fiable d'un résultat fondé sur le marché» signifie que tout écart par rapport à la meilleure estimation d'un résultat fondé sur le marché doit être limité et proportionné à l'incertitude inhérente à la méthode de calcul des prix de transfert choisie ou aux outils statistiques utilisés aux fins de cette approximation.
172. Ce principe de pleine concurrence fait donc nécessairement partie intégrante de l'appréciation faite par la Commission, au regard de l'article 107, paragraphe 1, du traité, des mesures fiscales accordées aux sociétés d'un groupe, indépendamment de la question de savoir si un État membre a incorporé ce principe dans son système juridique national et sous quelle forme. Il est appliqué pour déterminer si le bénéfice imposable d'une société appartenant à un groupe aux fins du calcul de l'impôt sur les sociétés a été calculé en appliquant une méthode produisant une approximation fiable d'un résultat fondé sur le marché. Un rescrit fiscal qui avalise une telle méthodologie garantit que cette société ne bénéficie pas d'un traitement favorable au titre des règles ordinaires d'imposition des bénéfices des entreprises dans l'État membre concerné, par rapport aux sociétés autonomes qui sont imposées sur leur bénéfice comptable, qui reflète les prix déterminés sur le marché et négociés selon le principe de pleine concurrence. Le principe de pleine concurrence appliqué par la Commission pour apprécier les décisions en matière de prix de transfert au regard des règles relatives aux aides d'État est donc une application de l'article 107, paragraphe 1, du traité, qui interdit l'inégalité de traitement en matière d'imposition des entreprises qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique similaire. Ce principe doit obligatoirement être respecté par les États membres et les règles fiscales nationales ne sont pas exclues de son champ d'application<sup>(255)</sup>.
173. Pour examiner si un rescrit en matière de prix de transfert est conforme au principe de pleine concurrence inhérent à l'article 107, paragraphe 1, du traité, la Commission pourrait tenir compte des orientations fournies par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), et en particulier des «principes de l'OCDE

applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales». Ces principes n'abordent pas les aides d'État en soi, mais ils illustrent bien le consensus international en matière d'établissement des prix de transfert et fournissent des orientations utiles aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales sur la manière de garantir qu'une méthodologie de calcul des prix de transfert produira un résultat conforme aux conditions du marché. En conséquence, si un accord en matière de prix de transfert respecte les orientations fournies par les principes de l'OCDE en matière de prix de transfert, notamment celle relative au choix de la méthode la plus appropriée, et conduisant à une approximation fiable d'un résultat fondé sur le marché, un rescrit fiscal avalisant cet accord est peu susceptible de donner lieu à une aide d'État.

174. En résumé, les rescrits fiscaux procurent un avantage sélectif à leurs bénéficiaires, en particulier dans les situations suivantes:

- a) le rescrit applique erronément le droit fiscal national, ce qui résulte en un montant d'imposition moins élevé <sup>(256)</sup>;
- b) le rescrit n'est pas disponible pour des entreprises se trouvant dans une situation juridique ou factuelle similaire <sup>(257)</sup>; ou
- c) l'administration applique un traitement fiscal plus «favorable» que celui accordé aux autres contribuables se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire. Cela pourrait, par exemple, être le cas lorsque l'autorité fiscale accepte un accord en matière de prix de transfert qui ne respecte pas le principe de pleine concurrence en raison du fait que la méthodologie avalisée par le rescrit produit un résultat qui s'écarte d'une approximation fiable d'un résultat fondé sur le marché <sup>(258)</sup>. Il en va de même si le rescrit permet à son bénéficiaire de recourir à d'autres méthodes plus indirectes de calcul des bénéfices imposables, par exemple l'utilisation de marges fixes pour une méthode de prix de revient majoré (*cost-plus*) ou de prix de revente minoré (*resale-minus*) afin de déterminer un prix de transfert adéquat, alors que d'autres, plus directes, sont disponibles <sup>(259)</sup>.

#### **5.4.4.2. Transactions avec l'administration fiscale**

175. Les transactions avec l'administration fiscale interviennent généralement en cas de litige entre un contribuable et les autorités fiscales au sujet du montant de l'impôt dû. Cette pratique est répandue dans plusieurs États membres. La conclusion de telles transactions permet aux autorités fiscales d'éviter de longs conflits juridiques devant les juridictions nationales et de garantir un recouvrement rapide de l'impôt dû. S'il n'est pas question de contester la compétence des États membres en la matière, des aides d'État seraient toutefois possibles dans ce domaine, en particulier lorsqu'il apparaît que le montant de l'impôt dû a été réduit sans justification apparente (telle que la nécessité d'optimiser le recouvrement de la créance, par exemple) ou l'a été de façon disproportionnée au bénéfice du contribuable <sup>(260)</sup>.

176. Dans ce contexte, une transaction entre l'administration fiscale et un contribuable peut notamment comporter un avantage sélectif <sup>(261)</sup>:

- a) lorsqu'en faisant des concessions disproportionnées à un contribuable, l'administration applique un traitement fiscal discrétionnaire plus «favorable» que celui accordé aux autres contribuables se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire;
- b) lorsque la transaction est contraire aux dispositions fiscales applicables et qu'elle a entraîné une modération de l'impôt allant au-delà du raisonnable. Tel pourrait être le cas, par exemple, lorsque des faits établis auraient dû conduire à un calcul différent de l'impôt sur la base des dispositions applicables (mais que le montant de l'impôt dû a été réduit illégalement).

#### **5.4.5. Règles d'amortissement**

177. En général, les mesures fiscales de nature purement technique telles que les règles d'amortissement ne constituent pas des aides d'État. La méthode de calcul de l'amortissement des actifs varie d'un État membre à un autre, mais peut être inhérente au système fiscal dans lequel elle s'inscrit.
178. La difficulté d'apprécier un caractère de sélectivité potentiel au regard du taux d'amortissement de certains actifs réside dans l'obligation d'établir un taux de référence (auquel pourrait déroger un taux ou une méthode d'amortissement spécifique). Si, en termes comptables, cet exercice a généralement pour but de tenir compte de la dépréciation économique des actifs afin de présenter une image fidèle de la situation financière de l'entreprise, le processus fiscal sert des objectifs différents, tels que celui de permettre aux entreprises d'étaler dans le temps leurs dépenses déductibles.
179. Les incitations à l'amortissement (par exemple, un raccourcissement de la durée d'amortissement <sup>(262)</sup>, une méthode d'amortissement plus favorable, l'amortissement anticipé, etc.) pour certains types d'actifs ou d'entreprises, qui ne sont pas fondées sur les principes directeurs des règles d'amortissement en question, peuvent donner lieu à des aides d'État. À l'inverse, des règles d'amortissement plus rapide et anticipé pour les actifs acquis au moyen d'un crédit-bail peuvent être considérées comme des mesures générales si les contrats de crédit-bail en question sont réellement accessibles aux entreprises de tous les secteurs et de toutes les tailles <sup>(263)</sup>.
180. Si l'autorité fiscale dispose d'un pouvoir d'appréciation pour arrêter des durées d'amortissement différentes ou des méthodes de valorisation différentes, entreprise par entreprise ou secteur par secteur, il y a, à l'évidence, présomption de sélectivité. De la même manière, l'autorisation préalable d'une administration fiscale comme condition pour appliquer un régime d'amortissement suppose une sélectivité si cette autorisation ne se limite pas à la vérification préalable des obligations légales <sup>(264)</sup>.

#### **5.4.6. Régime d'imposition forfaitaire pour des activités spécifiques**

181. Des dispositions spécifiques qui ne comportent pas d'élément discrétionnaire, permettant par exemple la fixation de l'impôt sur le revenu sur une base forfaitaire, peuvent être justifiées par la nature et l'économie générale du système lorsqu'elles tiennent compte, par exemple, d'exigences comptables particulières ou de l'importance du foncier dans les actifs qui sont propres à certains secteurs.
182. De telles dispositions ne sont donc pas sélectives si les conditions suivantes sont remplies:
- a) le régime forfaitaire se justifie par la volonté d'éviter d'imposer une charge administrative disproportionnée à certains types d'entreprises en raison de leur petite taille ou de leur secteur d'activité (par exemple, dans le secteur de l'agriculture ou de la pêche);
  - b) en moyenne, le régime forfaitaire n'a pas pour effet d'imputer à ces entreprises une charge fiscale plus faible par rapport aux autres entreprises exclues de son champ d'application et ne comporte pas d'avantages pour une sous-catégorie de bénéficiaires du régime.

#### **5.4.7. Règles anti-abus**

183. Des règles anti-abus peuvent se justifier comme mesures de prévention de l'évasion fiscale par les contribuables <sup>(265)</sup>. Toutefois, de telles règles peuvent être sélectives si elles prévoient une dérogation (non-application des règles anti-abus) en faveur d'entreprises ou d'opérations spécifiques, ce qui ne serait pas cohérent avec la logique sous-tendant les règles anti-abus en question <sup>(266)</sup>.

#### 5.4.8. *Accises*

184. Même si les accises sont largement harmonisées au niveau de l'Union [ce qui peut avoir une incidence sur le critère d'imputabilité à l'État <sup>(267)</sup>], cela ne signifie pas automatiquement que toute exonération de droits dans ces domaines ne relèverait pas du champ d'application des règles en matière d'aides d'État. En réalité, une réduction des accises peut constituer un avantage sélectif pour les entreprises qui utilisent le produit en question comme facteur de production ou qui le vendent sur le marché <sup>(268)</sup>.