

Condamnation_excess_profit_rulings.docx

Layout :	L1000
Editie :	FIV
Word-document	FIV_Basis
Trefwoord :	
Pagina :	
Week :	
Foto's :	
Redacteur :	Bart Peeters
Opmerkingen :	
Workflow :	

[Union européenne](#)

Condamnation des ‘excess profit rulings’ : s’agit-il bien d’une aide d’Etat prohibée ?

Le 11 janvier 2016, la Commission européenne a pris une décision formelle : les ‘*excess profit rulings*’ belges constituent une forme d’aide d’Etat prohibée (n° de dossier SA.37667). Cette décision s’inscrit dans le cadre d’une enquête générale que la Commission avait entamée dès 2013 à propos des avantages fiscaux que les Administrations fiscales octroient par le biais de décisions individuelles à des entreprises multinationales. D’autres Etats membres se trouvent également sur le banc des accusés (p.ex. le Luxembourg pour l’affaire ‘Fiat’ et les Pays-Bas pour l’affaire ‘Starbucks’, par décisions du 21 octobre 2015; un recours a été formé contre ces décision auprès du Tribunal de première instance).

A la lumière de ces dossiers, il n’est pas inutile de donner un bref aperçu des règles en matière d’aide d’Etat. Comme chacun le sait aujourd’hui, les conséquences financières liées à la condamnation relative aux ‘*excess profit rulings*’ sont bien plus importantes pour la Belgique que dans les autres dossiers. Raison pour laquelle le régime de l’aide d’Etat est illustré au moyen de cette décision spécifique.

Rappelons que les ‘*excess profit rulings*’ sont des décisions anticipées qui sont délivrées dans le cadre de l’article 185, § 2, CIR 1992. Cet article traite des “relations transfrontalières réciproques” de deux sociétés “faisant partie d’un groupe multinational de sociétés liées”. Il contient notamment le ‘principe de l’ajustement corrélatif des bénéfices’ : lorsqu’une société est imposable sur des bénéfices sur lesquels une autre société est également imposable, la situation fiscale de la première société est ajustée ‘d’une manière appropriée’, du moins lorsqu’il s’agit de bénéfices qui auraient été réalisés par l’autre société “si les conditions convenues entre les deux sociétés avaient été celles qui auraient été convenues entre des sociétés indépendantes” (art. 185, § 2, al. 1, b, CIR 1992). La règle visée s’applique en principe “par décision anticipée” (art. 185, § 2, al. 2, CIR 1992); (*Fisco. Int.* n° 250, p. 1).

Un cadre européen

Les règles de base en matière d’aide d’Etat figurent aux articles 107 et 108, TFUE. Le premier article décrit l’interdiction et les exceptions admises (cadre de droit matériel), le deuxième article décrit la procédure de communication et de contrôle (cadre formel). Les deux articles sont toutefois limités et ils sont complétés par différents règlements (le cadre procédural général, par exemple, est réglé par le Règlement 2015/1589 du 13 juillet 2015 et mis en œuvre par le Règlement 794/2004 du 21 avril 2004, *J.O.U.E.*, L. 140, 30 avril 2004). Les exceptions de droit matériel sont également exposées dans différents règlements.

Ce recours à des ‘règlements’ souligne l’approche européenne : l’interdiction des aides d’Etat est directement applicable dans l’ensemble de l’Union et doit être respectée par les Etats membres dans l’exercice de toutes leurs compétences, qu’il s’agisse de mettre en œuvre une politique européenne ou une pratique conventionnelle internationale ou qu’il s’agisse de matières relevant de la compétence souveraine d’un Etat déterminé.

L’application de cette règle aux matières fiscales a déjà été commentée plusieurs fois par la Commission européenne, dans le prolongement de la résolution non contraignante, conclue en 1997 entre les Etats membres, relative à un ‘code de conduite’ destiné à lutter contre la concurrence fiscale dommageable entre les Etats membres. A cette occasion, la Commission européenne s’était engagée à élaborer des lignes directrices concernant l’application des règles relatives aux aides d’Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises et à “*veiller scrupuleusement à la mise en œuvre rigoureuse des règles relatives aux aides en cause*”. Dans ce contexte, on peut mentionner en particulier une Communication explicative de 1998 (J.O.U.E., C. 384, 10 décembre 1998) et un rapport général du 9 février 2004 (C(2004) 434). L’évaluation des pratiques fiscales est donc aujourd’hui tout sauf surprenante ou nouvelle.

Qualification d’un régime comme aide d’Etat

La qualification d’un régime comme aide d’Etat est en principe une constatation objective. La Commission européenne ne dispose pas d’une liberté d’appréciation discrétionnaire, mais elle doit suivre en permanence toutes les mesures prises par les Etats membres. Pour qu’il y ait aide d’Etat, elle doit démontrer que quatre conditions sont remplies.

Octroi d’un avantage

Il faut tout d’abord qu’un *avantage* soit octroyé. Il peut s’agir, par exemple, d’une réduction de la base imposable, d’une réduction du montant de l’impôt ou d’un étalement exceptionnel du paiement de la dette d’impôt. La méthode utilisée peut, en particulier lorsqu’il s’agit de ‘méthodes alternatives’ de détermination de la base imposable, comme dans le cadre d’opérations intragroupe, être considérée comme un avantage, lorsqu’elle n’est pas conforme à la réalité économique des opérations.

Dans les décisions anticipées belges contestées, la base imposable est réduite en fonction d’un pourcentage du bénéfice avant impôts (que ce soit ou non après la déduction de charges financières). Ce pourcentage résulte de projections présentées par l’entreprise. Bien que des prix et des bénéfices soient disponibles, on admet de manière générale que le bénéfice peut être apprécié sur base d’une approche ‘entité indépendante’ (via le pourcentage précité), tout autre bénéfice pouvant être imputé à des synergies et à des économies d’échelle qui sera traité comme un bénéfice excédentaire non imposé en Belgique. Même si l’article 185, § 2, b) du CIR 1992 ne prévoit une correction que pour les bénéfices “*qui sont également repris dans les bénéfices d’une autre société*”, il a été souligné à plusieurs reprises qu’une réduction en Belgique n’est pas subordonnée au fait que ces bénéfices soient imposés ailleurs. Il s’agit donc d’une correction négative unilatérale des bénéfices à imposer. Cette réduction de la base imposable a été promue par le gouvernement belge comme un avantage en vue d’attirer les investisseurs étrangers.

Mesure gouvernementale

Deuxième condition, l’avantage octroyé doit être une mesure *accordée par l’Etat* ou au moyen de *ressources de l’Etat*. Une perte d’impôt normalement dû suffit. Cette condition doit être appréciée au niveau du bénéficiaire de la mesure. Ainsi, il ne peut être tenu compte d’effets de retour ou de compensations indirectes via des investissements supplémentaires. La mesure est censée accordée par l’Etat, peu importe qu’elle émane d’un niveau central ou local et peu importe qu’il s’agisse d’une disposition légale ou d’un acte administratif.

En l'espèce, la base imposable est réduite de manière unilatérale en Belgique, de sorte que le montant de l'impôt des sociétés à percevoir diminue. Cela résulte d'une disposition légale belge, telle que commentée en particulier par des documents émanant de l'autorité belge et appliquée par l'Administration fiscale belge. Ce n'est donc pas simplement l'article 185, § 2, b), CIR 1992, qui a donné lieu à la condamnation, mais l'application spécifique qui en est faite.

Affectation de la concurrence et des échanges entre Etats membres

L'aide accordée doit être de nature à fausser la concurrence et les échanges entre Etats membres. Cette condition est considérée comme remplie dès lors que l'entreprise à laquelle l'aide est octroyée exerce une activité économique sur le territoire de différents Etats membres. L'aide accordée renforce en effet la position de cette entreprise par rapport à des entreprises concurrentes. L'existence de dispositions fiscales concurrentes comparables dans d'autres Etats membres ne saurait justifier cette distorsion.

En l'espèce, l'article 185, § 2, CIR 1992 ne peut être appliqué que par les sociétés qui font partie d'un groupe multinational de sociétés liées dans le cadre de relations transfrontalières. Il ne fait donc aucun doute que cette condition est remplie.

Sélectivité

La condition la plus difficile à apprécier en matière fiscale est probablement celle de la *sélectivité*. Cette sélectivité peut découler du régime lui-même ou d'une application discrétionnaire de ce régime par l'Administration fiscale.

La sélectivité signifie que la mesure prévoit un traitement différent par rapport à une règle générale qui est normalement applicable sur l'ensemble du territoire. Ainsi, cette condition sera en principe toujours remplie lorsque des avantages fiscaux sont limités géographiquement. Par contre, l'appréciation de cette condition devient plus difficile lorsqu'il s'agit de mesures dont le champ d'application est plus large. On peut ainsi songer aux aides pour la recherche et le développement, aux amortissements majorés pour des produits respectueux de l'environnement... En pratique, il convient d'abord de déterminer quel est le système fiscal normalement applicable, puis de voir s'il y est dérogé pour un contribuable déterminé. Dans le cadre de la nature et de l'objet d'un régime fiscal, la Commission accepte toutefois des dérogations particulières. C'est ainsi que les dispositions dérogatoires pour les petites et moyennes entreprises sont admises comme une forme de progrès fiscal ou que des bases forfaitaires peuvent se justifier dans le secteur agricole ou le secteur de la pêche.

La Commission estime, en l'espèce, que le système de référence est formé par le régime fiscal des sociétés qui sont assujetties à l'impôt des sociétés en Belgique. Les considérations du fisc belge, selon lesquelles il existerait en Belgique un système séparé généralement applicable aux groupes internationaux, ne sont pas acceptées. La Commission considère en effet que des synergies peuvent également être générées au sein des groupes belges, alors qu'aucune correction n'est prévue à leur égard. En réponse à l'argument selon lequel les groupes multinationaux sont néanmoins différents dans la mesure où ce sont les seules entreprises dont les revenus peuvent découler d'activités transfrontalières et qu'elles risquent par conséquent d'être soumises à une double imposition internationale, la Commission fait observer que cela ne doit pas être démontré dans le cadre de corrections à la baisse. En effet, la correction appliquée n'est pas influencée par les impôts étrangers. Soulignons que la Commission constate toutefois que l'autorisation de procéder à une correction à la baisse est souvent subordonnée à la délocalisation des activités vers la Belgique ou à une extension des activités en Belgique, assortie de nouveaux investissements importants et/ou de la création d'emplois.

La Commission estime que les quatre conditions sont remplies en l'espèce et que la pratique belge doit dès lors être considérée comme une 'aide d'Etat'. Une aide d'Etat peut éventuellement se justifier sur base des motifs mentionnés à l'article 107, al. 2 et 3 TFUE. Ces motifs n'ayant pas été invoqués dans le contexte actuel, ils ne sont pas examinés ici.

Processus transparent de décision

La condamnation d'une mesure comme aide d'Etat peut avoir de lourdes conséquences financières. C'est pourquoi la Commission veille, en vue de renforcer la sécurité et de développer sa politique en matière d'aides d'Etat de manière transparente, à expliquer clairement sa politique et à ce que les Etats membres soient impliqués activement dans le processus de décision. C'est ainsi qu'outre les règlements et communications déjà mentionnés, la Commission a publié sur son site internet un '*state aid manual of procedures*', mis à jour en 2013, dans lequel elle explique comment chaque phase dans ce processus de décision sera traitée en interne par les fonctionnaires compétents. Un "code de bonnes pratiques pour la conduite des procédures de contrôle des aides d'Etat" avait par ailleurs déjà été accepté précédemment (*J.O.U.E.*, C. 136, 16 juin 2009).

Il en ressort que la procédure formelle se voit flanquée de diverses formes de concertations et d'explications informelles.

Ainsi, il avait été annoncé dès juin 2013 que les pratiques en matière de décisions anticipées, en vigueur dans de nombreux Etats membres, allaient être soumises à un contrôle plus strict. S'agissant de la Belgique, des informations supplémentaires avaient été demandées le 19 décembre 2013 au sujet des *excess profit rulings* et, après de nouvelles concertations, il avait été annoncé le 28 juillet 2014 que ces décisions anticipées étaient susceptibles de constituer une aide d'Etat interdite.

Par lettre du 3 février 2015, la Commission a annoncé une procédure formelle sur base de l'article 108, al. 2 TFUE, suite à quoi plus aucune nouvelle décision anticipée n'a été délivrée en Belgique. Les décisions anticipées délivrées antérieurement lient toutefois l'Administration fiscale dans un contexte belge pour le délai accordé dans la décision, qui ne peut être excéder 5 ans, pour autant qu'il ne s'avère pas que "*la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions [...] du droit communautaire*" (cf. art. 23, al. 2, 4^o, loi du 24 décembre 2002).

Le 11 janvier 2016, la Commission a condamné la pratique visée comme aide d'Etat prohibée.

Exécution de la décision

En cas de 'décision négative', la Commission décide que l'Etat membre concerné est en principe tenu de réclamer le remboursement de l'aide auprès du bénéficiaire (avec intérêts à compter de la date à laquelle l'aide a été octroyée jusqu'à la date du remboursement effectif, comme fixé dans le règlement 794/2004). La récupération doit se faire selon les procédures de droit interne, mais celles-ci doivent permettre une récupération immédiate et effective. Le délai de prescription est fixé, au niveau européen, à 10 ans, un délai qui prend cours à la date de l'octroi de l'aide (art. 16 et 17, règlement 2015/1586).

En pratique, la Commission prévoit deux délais pour l'exécution de ses décisions. Durant un délai de deux mois après la décision, l'Etat membre doit informer la Commission des mesures envisagées; il faut que ces mesures soient prises dans un délai de quatre mois après la décision. En cas de non-respect de la décision, la Commission peut assigner l'Etat membre devant la Cour de justice. S'il n'est toujours pas donné suite à la décision de la Cour, celle-ci peut infliger le paiement d'une amende forfaitaire ou d'une astreinte (art. 108, al. 2 et 260, TFUE).

Le remboursement n'est toutefois pas exigé "lorsque celui-ci irait à l'encontre d'un principe général de droit de l'Union". Dans ce contexte, on se réfère systématiquement au 'principe de confiance' et au 'principe de sécurité juridique'. Tant la Cour de justice que la Commission appliquent toutefois ces principes de façon restrictive : on ne les applique que dans les seuls cas où une intervention active de la part d'une institution communautaire a été de nature à induire la conviction que telles mesures déterminées ne relevaient pas des aides d'Etat. L'inaction de la part de la Commission ou des actes de la part des autorités des Etats membres ne peuvent pas faire naître d'attente légitime quant à la validité desdites mesures.

La récupération des avantages doit placer le bénéficiaire dans la situation qui eût existé sans l'aide accordée. Dans sa décision, la Commission n'est pas tenue de calculer le montant de l'aide accordée, mais la décision doit être suffisamment détaillée pour permettre à l'Etat membre concerné de déterminer le montant à récupérer. Dans le contexte de sa collaboration loyale avec les Etats membres concernés, la Commission veillera toutefois toujours, après une décision formelle, à assister l'Etat membre dans ce calcul.

En l'espèce, cela signifie que la base imposable en Belgique des entreprises concernées doit être recalculée comme si la réduction illicite du résultat fiscal n'avait pas été accordée. Une réduction reste toutefois possible dans le cadre de l'évitement légitime de la double imposition. Une entreprise peut en outre faire usage de toutes les opérations à appliquer sur le résultat fiscal. Il pourrait en résulter, en particulier en ce qui concerne les opérations non reportables (p.ex. la déduction des intérêts notionnels), une diminution substantielle de la dette fiscale finale. La décision de la Commission peut, à cet égard, être considérée comme une norme supérieure directement contraignante (art. 288, TFUE), qui prime d'éventuelles normes dérogatoires de droit interne et rend ainsi possible un nouveau calcul tardif.

L'exécution de cette décision n'implique pas nécessairement une adaptation de l'article 185, § 2, b), CIR 1992. Comme indiqué, c'est en effet uniquement l'application particulière de cette disposition par le Service des décisions anticipées qui est considérée comme illicite.

Recours contre la décision

Un recours peut être formé contre une décision de la Commission. Cette possibilité existe non seulement pour les Etats membres, mais également pour toute personne physique ou morale en ce qui concerne des actes qui, même s'ils ne lui sont pas destinés, la concernent directement et individuellement. Pour les décisions en matière d'aide d'Etat, ce recours doit être formé, tant par l'Etat membre que par les autres personnes concernées, devant le Tribunal de première instance.

Le recours doit être formé dans un délai de deux mois à compter du jour de la notification au requérant (ou du jour où il a eu connaissance de l'acte); (art. 263, TFUE). La mise en œuvre de ce délai relève du Règlement de procédure du Tribunal de première instance. Ainsi, le délai commence à courir le lendemain de la décision et le Règlement prévoit deux prolongations : une prorogation générale de 10 jours (art. 60) et un délai supplémentaire de 14 jours pour les délais qui commencent à courir à partir de la date de la publication au *Journal officiel de l'Union européenne* (art. 59).

Tant que le délai de recours n'est pas expiré, la décision de condamnation n'est pas définitive. Sur le plan du droit interne, la Belgique est dès lors toujours tenue de respecter ses décisions anticipées. Raison pour laquelle le ministre belge des Finances a déclaré en Commission des Finances de la Chambre qu'il a été convenu avec la Commission européenne que les entreprises continuent, y compris pour 2015, à appliquer les décisions anticipées aussi longtemps que la

décision de la Commission n'aura pas été coulée en force de chose jugée (CRIV 54 COM 328, 2 et 13).

Entretemps, l'Etat belge a fait appel à un cabinet d'avocats en vue de préparer un éventuel recours.

Conclusion

Cette affaire démontre que bien que la problématique des aides d'Etat soit loin d'être nouvelle, une analyse précise se révèle particulièrement complexe. Même si la condamnation des *excess profit rulings* belges n'était probablement pas inattendue, une récupération des énormes montants liés aux aides accordées serait certainement de nature à affecter la confiance des investisseurs potentiels. On suivra par conséquent de très près, aussi bien de l'intérieur du pays que de l'étranger, les développements ultérieurs que connaîtra cette affaire.

Bart Peeters