

Référence suggérée : Charlotte Delsol, Aides d'État et rescrits fiscaux : la nouvelle donne apportée par l'arrêt Fiat de la Cour de justice, *Blogdroiteuropeen Working Paper 9/2022*, Décembre 2022, Accessible à <https://wp.me/p6OBGR-4JO>

Aides d'État et rescrits fiscaux : la nouvelle donne apportée par l'arrêt Fiat de la Cour de justice, Charlotte Delsol, expert juridique à la Commission européenne, (DG TAXUD)

Abstract

On 8 November 2022, the Court of Justice of the EU set aside the ruling of the General Court of the EU and annulled the commission's decision in the Fiat case. In this case, the Commission argued that Luxembourg breached state aid rules in approving an advance transfer pricing agreement for the Fiat group in Luxembourg. The decision of the Court may weaken the position of the Commission in other, similar transfer pricing cases, in particular cases pending in front of the Court against Amazon and Apple. This study analyses the context that led the Commission to challenge tax rulings granted by some Member States to multinational groups based on EU State aid legislation. It explains the reasoning of the Commission and how the Commission's position was, in part, endorsed by the General Court of the EU, to be finally crushed by the Court.

Sommaire

1. Introduction
2. Rappel du contexte entourant la polémique des rescrits fiscaux au sein de l'Union européenne
 - 2.1. La pratique des « tax rulings » sous le feu des critiques dans les années 2010
 - 2.2. Le lancement d'une série d'enquêtes par la Commission européenne sur les rescrits fiscaux en 2015
 - 2.3. La détermination de la politique de prix de transfert et l'application du principe de pleine concurrence au cœur des rescrits controversés
 - 2.4. Éléments factuels sur les principales affaires impliquant des rescrits en matière de prix de transfert
 - 2.4.1. Affaire Starbucks
 - 2.4.2. Affaire Apple
 - 2.4.3. Affaire Fiat
 - 2.4.4. Affaire Amazon
3. L'analyse de la Commission concernant l'existence d'un avantage sélectif contraire à la réglementation sur les aides d'États et la réponse de la CJUE
 - 3.1. Les conditions de l'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE
 - 3.2. Le Tribunal confirme le raisonnement de la Commission sur la sélectivité de l'avantage mais censure la Commission sur la question de la preuve
 - 3.3. L'approche restrictive de la Cour de justice dans l'affaire Fiat quant à la définition du système de référence pour l'établissement de l'avantage sélectif
4. Conclusion

1. Introduction

Le 8 novembre, la Cour de justice a rendu son arrêt dans l'affaire Fiat Chrysler Finance Europe et Irlande contre Commission¹. Par cet arrêt, la Cour annule l'arrêt du Tribunal rendu trois ans auparavant qui donnait raison à la Commission dans son analyse des rescrits fiscaux accordés par le Luxembourg au groupe Fiat sur son territoire². La décision de la Commission européenne du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État luxembourgeoise est également annulée³.

Un rescrit fiscal (« tax ruling ») est une réponse apportée par l'administration fiscale d'un pays à une question posée par un contribuable résidant ou établi sur son territoire concernant les aspects fiscaux d'une opération ou d'une transaction en particulier. Ces réponses lient l'administration fiscale.

La Commission européenne a ciblé les pratiques de certains États membres en matière de rescrits fiscaux par le biais de la réglementation européenne sur les aides d'État. L'arrêt du 8 novembre paraît désavouer le positionnement de la Commission qui a voulu faire d'un hypothétique principe de pleine concurrence européen autonome son arme pour contrôler les pratiques fiscales déloyales de certains États membres.

Dans cet arrêt, la Cour reconnaît l'existence d'un principe de pleine concurrence en droit luxembourgeois. Ce principe, qui consiste à appliquer un prix de marché aux transactions intra-groupe, est aujourd'hui largement appliqué par les États membres. Toutefois, ce principe ne fait pas l'objet d'une harmonisation au sein de l'Union. Partant, la Cour n'accepte pas que la Commission puisse l'interpréter de façon autonome, en s'appuyant sur les lignes directrices développées par l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE), sans prendre en compte l'interprétation que peuvent en faire les États membres dans leur législation, ou dans leur pratique administrative car tous les États membres n'ont pas inscrit ce principe dans leur loi.

La position de la Cour laisse présager une issue défavorable pour les affaires pendantes devant la Cour concernant les rescrits en matière de prix de transfert⁴. Cette étude rappelle le contexte qui a amené la Commission européenne à s'attaquer à la pratique des rescrits fiscaux dans l'Union (2), puis analyse le raisonnement juridique avancé par la Commission pour déclarer ces rescrits illégaux et incompatibles avec le marché intérieur en vertu de la réglementation européenne sur les aides d'État avant de préciser la réponse apportée par le Tribunal puis par la Cour à ce raisonnement (3).

2. Rappel du contexte entourant la polémique des rescrits fiscaux au sein de l'Union européenne

2.1. La pratique des « tax rulings » sous le feu des critiques dans les années 2010

Dans plusieurs affaires médiatisées concernant des groupes multinationaux bien connus des consommateurs ([Apple](#), Starbucks, etc.), la Commission a conclu que les rescrits fiscaux octroyés par certains États membres à ces groupes leur conféraient un avantage sélectif et constituaient des aides d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne

¹ Arrêt de la Cour (grande chambre) du 8 novembre 2022, Fiat Chrysler Finance Europe et Irlande contre Commission européenne, affaires jointes C-885/19 P et C-898/19 P

² Arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 24 septembre 2019, Luxembourg et Fiat Chrysler Finance Europe contre Commission européenne, affaires jointes T-755/15 et T-759/15

³ Décision (UE) 2016/2326 de la Commission, du 21 octobre 2015, concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN)

⁴ [Commission / Irlande e.a., affaire C-465/20 P](#) (Pourvoi: [affaire devant le Tribunal T-778/16](#)) ; [Commission / Amazon.com e.a., affaire C-457/21 P](#) (Pourvoi: [affaire devant le Tribunal T-816/17](#))

(TFUE) en ce qu'ils validaient une politique de prix de transfert permettant une allocation des profits intra-groupe s'écartant du principe de pleine concurrence. Les montants des aides illégales que les États membres ont été enjoins à récupérer auprès des groupes concernés ont atteint des sommes pharamineuses, ce qui a contribué à la médiatisation de ces affaires⁵.

Les rescrits fiscaux ou décisions fiscales anticipatives ont pour objectif de rassurer les contribuables sur la légalité de leurs opérations ou transactions fiscales au niveau national de façon préventive. Dans de nombreux États membres, un contribuable peut, s'il a des doutes sur la légitimité ou la solidité d'une opération ou transaction du point de vue de la législation ou de la réglementation fiscale nationale, demander à l'administration fiscale un avis. L'administration fiscale donne un avis par écrit. Cet avis lie l'administration fiscale sans toutefois obliger le contribuable.

Dans certains États membres, cette pratique a donné lieu à des abus. En 2014 et 2015, ces abus ont été mis au jour par le scandale « Luxleaks »⁶, du nom des dossiers divulgués par plusieurs lanceurs d'alerte concernant les pratiques du Luxembourg consistant à octroyer systématiquement des rescrits fiscaux aux multinationales implantées au Luxembourg limitant drastiquement leur taux d'imposition dans cet État (parfois jusqu'à 1%, le taux nominal luxembourgeois d'impôt sur les sociétés étant alors de 29%). Ce scandale a rendu flagrante la planification fiscale agressive des multinationales au cœur de l'Europe et la concurrence déloyale menée par le Luxembourg à l'encontre des autres États membres.

Toutefois le Luxembourg est loin d'être le seul État dans l'Union à accommoder sa législation fiscale au profit de multinationales. Peu avant le scandale Luxleaks, en mai 2013, une commission d'enquête du Sénat américain mettait en lumière l'arrangement fiscal spécial entre l'Irlande et Apple qui a permis à Apple de régler un taux d'impôt sur les sociétés inférieur à 2% pendant plusieurs années⁷.

2.2. *Le lancement d'une série d'enquêtes par la Commission européenne sur les rescrits fiscaux en 2015*

A la suite de ces révélations, la Commission européenne a décidé d'agir sur deux fronts. D'une part, sur le plan législatif, la Commission a proposé plusieurs initiatives afin de rendre la pratique des rescrits fiscaux moins opaque, par le biais notamment de la directive sur la coopération administrative rendant le partage des rescrits fiscaux obligatoire entre les administrations fiscales des États membres⁸. La Commission a également fait adopter une directive protégeant les lanceurs d'alerte⁹.

D'autre part, la Commission a lancé une vague d'enquêtes sur le fondement de l'article 108, paragraphe 2, TFUE (procédure formelle d'examen) à l'encontre de plusieurs États membres concernant les aides présumées que ces États auraient accordé à des multinationales présentes sur leur territoire sous la forme de rescrits fiscaux¹⁰. En particulier, la Commission a examiné les rescrits accordés à Fiat et à Amazon par le Luxembourg, ceux octroyés à Apple par l'Irlande et à Starbucks par les Pays-Bas.

⁵ [Apple devra rembourser à l'Irlande plus de 13 milliards d'euros \(lemonde.fr\)](https://www.lemonde.fr/actualites-internationales/article/2014/06/10/apple-devra-rebourser-a-l-irlande-plus-de-13-milliards-d-euros_4430111_3244.html)

⁶ [Luxembourg Leaks: Global Companies' Secrets Exposed - ICIJ](https://www.icij.org/en/luxembourg-leaks-global-companies-secrets-exposed)

⁷ [Subcommittee Memo on Offshore Profit Shifting Apple | PDF | Tax Haven | Tax Avoidance \(scribd.com\)](https://www.scribd.com/doc/20000000/Subcommittee-Memo-on-Offshore-Profit-Shifting-Apple-PDF-Tax-Haven-Tax-Avoidance)

⁸ Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal

⁹ Directive (UE) 2019/1937 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2019 sur la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union

¹⁰ [Tax rulings \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax_rulings_en.htm)

Tableau récapitulatif des principales décisions de la Commission européenne et des arrêts de la CJUE dans les affaires concernant les rescrits octroyés en matière de prix de transfert¹¹ :

	Commission européenne	Tribunal	Cour de justice
Starbucks	Décision (UE) de la Commission 2017/502 du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38374	Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, affaires jointes T-760/15 et T-636/16 par lequel le Tribunal annule la décision de la Commission	Pas de pourvoi
Fiat	Décision (UE) de la Commission 2016/2326 du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38375	Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, affaires jointes T-755/15 et T-759/15 par lequel le Tribunal confirme la décision de la Commission	Arrêt de la Cour (grande chambre) du 8 novembre 2022, affaires jointes C-885/19 P et C-898/19 P par lequel la Cour annule l'arrêt du Tribunal et la décision de la Commission
Apple	Décision (UE) de la Commission 2017/1283 du 30 août 2016 concernant l'aide d'État SA.38373	Arrêt du Tribunal du 15 juillet 2020, affaires jointes T-778/16 et T-892/16 par lequel le Tribunal annule la décision de la Commission	Pourvoi Commission c. Irlande, affaire C-465/20 P
Amazon	Décision (UE) de la Commission 2018/859 du 4 octobre 2017 concernant l'aide d'État SA.38944	Arrêt du Tribunal du 12 mai 2021, affaires jointes T-816/17 et T-318/18 par lequel le Tribunal annule la décision de la Commission	Pourvoi Commission c. Amazon.com, affaire C-457/21 P

2.3. La détermination de la politique de prix de transfert et l'application du principe de pleine concurrence au cœur des rescrits controversés

Les affaires Starbucks, Fiat, Apple et Amazon mettent en jeu la politique de prix de transfert définie par ces groupes multinationaux. Les prix de transfert sont les prix fixés par les groupes multinationaux pour les transferts de biens ou de services réalisés entre les sociétés du groupe situées dans des pays différents. Contrairement aux entreprises indépendantes qui déterminent en principe le prix de leurs transactions ou opérations selon un prix de marché, c'est-à-dire un prix déterminé par le jeu de l'offre et de la demande dans une situation de concurrence parfaite, les entreprises liées n'ont pas d'intérêts économiques divergents. Les prix déterminés par ces entreprises liées peuvent être manipulés pour diminuer ou augmenter les bénéfices du groupe afin de tirer profit des divergences de fiscalité d'un pays à l'autre. Les groupes multinationaux peuvent ainsi transférer leurs bénéfices dans les pays à faible taux d'imposition sans délocaliser leurs activités.

¹¹ La liste de l'ensemble des décisions concernant les pratiques de planification fiscale (y compris les décisions concernant la politique de prix de transfert) se trouve sur le site de la Commission : [Tax rulings \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/taxation_customs/treaties/tax_rulings_en.htm)

Le principe de pleine concurrence est inscrit à l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et expliqué dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert¹². Il consiste à appliquer un prix de marché aux transactions intra-groupe de façon à encadrer les prix de transfert et éviter les abus.

Ce principe nécessite d'abord de délimiter les relations commerciales et financières entre les sociétés du groupe qui ont réalisé la transaction : que dit le contrat intra-groupe ? Quelles fonctions exercent chacune des entreprises ? Quelle entreprise détient les actifs de valeur ou prend des risques ? Quelles sont les caractéristiques du bien ou du service ? Les circonstances économiques (notamment la localisation géographique) ainsi que la stratégie des entreprises sont également prises en compte pour définir précisément la transaction intra-groupe ce qui permet, dans un deuxième temps, de comparer cette transaction avec les transactions similaires réalisées par des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables. Cette analyse de comparabilité comprend notamment la sélection et l'application d'une méthode prix de transfert.

Les méthodes énumérées par l'OCDE¹³ comprennent trois méthodes « traditionnelles » fondées sur le prix des transactions :

- la méthode du prix comparable sur le marché libre ;
- la méthode du coût majoré ; et
- la méthode du prix de revente.

Deux méthodes alternatives sont prévues par l'OCDE lorsqu'il est difficile d'estimer le prix de la transaction. Ces méthodes sont basées sur les bénéfices et visent à évaluer les bénéfices que les entreprises liées auraient pu obtenir si elle avait traité uniquement avec des tiers libres, en dehors du groupe :

- la méthode transactionnelle de la marge nette ; et
- la méthode transactionnelle du partage des bénéfices.

Pour les entreprises, la détermination de leur politique de prix de transfert n'est pas toujours aisée. Selon l'OCDE, « la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte et nécessite une appréciation de la part de l'administration fiscale comme du contribuable »¹⁴.

Dans ce contexte, les États proposent souvent aux entreprises de recueillir un avis de l'administration sur la méthode de détermination des prix de transfert qui s'appliquera à leurs transactions intra-groupe futures. Ces accords préalables en matière de prix de transfert concernent le plus souvent des situations où le principe de pleine concurrence est difficile à appliquer (par exemple lorsqu'il existe peu de transactions comparables) ou lorsque les conditions de la transaction sont particulièrement complexes.

2.4. Éléments factuels sur les principales affaires impliquant des rescrits en matière de prix de transfert

2.4.1. Affaire Starbucks¹⁵

¹² Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022

¹³ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-fiscales-2010/methodes-de-prix-de-transfert_tpg-2010-5-fr#page1

¹⁴ Para. 113 des principes de l'OCDE

¹⁵ [Aide d'État SA.38374 \(2014/NN - 2014/C\) mise à exécution par les Pays-Bas en faveur de Starbucks](#)

Dans l'affaire Starbucks, la Commission a enquêté sur l'accord préalable en matière de prix de transfert accordé par les Pays-Bas à Starbucks Manufacturing Emea BV (SMBV), une entité néerlandaise du groupe Starbucks. Cet accord déterminait pour dix ans la rémunération de SMBV pour ses activités de production et de distribution du café torréfié aux entreprises du groupe.

La Commission a considéré que l'accord réduisait artificiellement la base imposable de SMBV d'une part en prévoyant un prix d'achat trop élevé des grains de café par SMBV (utilisé pour son activité de torréfaction) à la filiale suisse du groupe ; d'autre part, en fixant artificiellement le montant de la redevance à payer par SMBV pour l'usage du savoir-faire en matière de torréfaction à une autre filiale du groupe située au Royaume-Uni, Alki LP. Ce montant était déterminé en déduisant la rémunération de SMBV du résultat d'exploitation de SMBV, ce qui correspondait au bénéfice résiduel de SMBV.

La Commission a considéré que la détermination des prix de transfert dans l'accord préalable ne respectait pas le principe de pleine concurrence tel que défini par l'OCDE.

2.4.2. *Affaire Fiat*¹⁶

Dans l'affaire Fiat, la Commission contestait la méthode choisie par le groupe Fiat pour déterminer la rémunération de Fiat Finance Trade (FFT), filiale du groupe localisée au Luxembourg et exerçant une activité de trésorerie et de financements pour le groupe. Le groupe Fiat avait choisi la méthode transactionnelle de la marge nette qui est l'une des méthodes alternatives de détermination de la rémunération prévues par l'OCDE. Cette méthode consiste à estimer le montant potentiel du bénéfice pour une activité considérée dans son ensemble, plutôt que pour des transactions spécifiques. Dans le cas de FFT, le groupe avait calculé la rémunération attendue par rapport aux fonds propres exposés au risque et ceux utilisés pour exercer les fonctions et soutenir les investissements financiers. L'administration fiscale luxembourgeoise avait confirmé la validité de cette méthode au regard de la réglementation nationale en matière de prix de transfert¹⁷. La Commission considérait au contraire que la méthode du prix comparable était la plus juste, en particulier parce qu'il existait des transactions comparables sur le marché. Elle pointait également des erreurs dans l'utilisation de la méthode de la marge transactionnelle nette.

La Commission concluait à l'existence d'une aide d'État incompatible avec le marché intérieur et demandait au Luxembourg de récupérer cette aide.

2.4.3. *Affaire Apple*¹⁸

Dans [l'affaire Apple](#), la Commission s'est penchée sur les rescrits accordés à Apple par l'administration irlandaise. Ces rescrits confirmaient l'allocation des profits entre deux filiales irlandaises du groupe, Apple Sales International (ASI) et Apple Operations Europe (AOE) et leurs succursales. La Commission soutenait que le montage mis en place par Apple permettait au groupe d'acheminer les profits réalisés dans l'Union vers un siège fictif non imposé via l'Irlande. Dans le cadre du montage plus global mis en place par Apple, les contrats de ventes de biens Apple en Europe étaient conclus entre ASI et le consommateur. Par conséquent, les profits de ces ventes étaient comptabilisés au niveau de ASI en Irlande. Ces profits étaient alloués par les rescrits accordés par l'Irlande à Apple en 1991 et 2007 à un siège qui ne se matérialisait que par des réunions occasionnelles du conseil d'administration et n'avait

¹⁶ [Aide d'État SA.38375 \(2014/C ex 2014/NN\) mise à exécution par le Luxembourg en faveur de Fiat](#)

¹⁷ Article 164, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) et circulaire LIR n° 164/2 du 28 janvier 2011

¹⁸ [Aide d'État SA.38373 \(2014/C\) \(ex 2014/NN\) \(ex 2014/CP\) mise à exécution par l'Irlande en faveur de Apple](#)

aucune résidence fiscale. Le même schéma était mis en place pour AOE pour les profits réalisés sur la production de certains produits Apple.

Ce montage conduisait à une situation de non-imposition quasi-totale des profits réalisés par Apple hors du continent américain. La Commission avait considéré que les rescris octroyés ne respectaient pas le principe de pleine concurrence et constituaient une aide d'État incompatible avec le marché intérieur.

2.4.4. *Affaire Amazon*¹⁹

L'affaire Amazon concernait le rescrit accordé en 2003 et renouvelé en 2011 par le Luxembourg à la société d'exploitation d'Amazon en Europe, Amazon EU Sàrl (aussi appelée LuxOpCo). Durant cette période, LuxOpCo est l'opérateur principal des activités de vente au détail en ligne et de services d'Amazon en Europe réalisées par le canal des sites web européens. Ses profits proviennent de la vente de produits et des services de traitement des commandes en Europe. Amazon Europe Holding Technologies SCS (aussi appelée LuxSCS), également située au Luxembourg, détient les droits de propriété intellectuelle d'Amazon qu'elle cède sous licence à LuxOpCo. Cette société a la particularité d'être une société en commandite simple. L'imposition de la société a donc lieu au niveau des associés, résidents US. L'imposition de ces derniers a été différée au cours de cette période en vertu du droit US. Selon la Commission la détermination de la rémunération de LuxOpCo ne respecte pas le principe de pleine concurrence : LuxSCS ne disposait pas du personnel requis pour gérer activement la propriété intellectuelle d'Amazon et ne prenait pas en charge les risques liés à son utilisation. Au contraire, LuxOpCo disposait des ressources nécessaires à la gestion et l'exploitation de la propriété intellectuelle. Par conséquent, les redevances payées par LuxOpCo à LuxSCS étaient trop élevées. Par ailleurs, la Commission avançait que, dans l'hypothèse où LuxSCS serait considérée comme disposant de fait des ressources et du personnel requis pour la gestion de la propriété intellectuelle d'une part, et supportant les risques liés à cette gestion d'autre part, la méthode du partage des bénéfices aurait été plus adéquate (le groupe Amazon utilisait l'autre méthode transactionnelle, la méthode transactionnelle de la marge nette).

Pour la Commission, ces erreurs dans l'application des prix de transfert du groupe procuraient au groupe un avantage sélectif qui constituait une aide d'État incompatible avec le marché intérieur.

3. *L'analyse de la Commission concernant l'existence d'un avantage sélectif contraire à la règlementation sur les aides d'Etats et la réponse de la CJUE*

3.1. *Les conditions de l'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE*

Dans les affaires définies ci-dessus, la Commission a considéré que les rescris fiscaux accordés par les États membres, en ce qu'ils permettent de réduire la base imposable des entreprises bénéficiaires, constituaient des aides d'État incompatibles avec le marché intérieur.

En droit de l'Union, les aides d'État sont les aides accordées par les États, sous quelque forme que ce soit, qui sont susceptibles de favoriser directement ou indirectement les entreprises bénéficiaires. La jurisprudence de la CJUE définit quatre conditions pour qu'une aide d'État soit considérée comme telle au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE :

- 1) il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État ;
- 2) cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres ;

¹⁹ [Aide d'État SA.38944 \(2014/C\) \(ex 2014/NN\) mise à exécution par le Luxembourg en faveur d'Amazon](#)

- 3) elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire ; et
- 4) elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence au sein de l'Union.

S'agissant de la première condition, la Commission a considéré que les rescrits fiscaux contestés avaient été accordés par les administrations fiscales des États membres et qu'ils étaient de ce fait imputables à ces États. Par ailleurs, même si les décisions n'opèrent pas un transfert de ressources de l'État vers les entreprises bénéficiaires, elles entraînent une réduction de la charge fiscale due par ces entreprises et donc une perte de recettes fiscales pour les États concernés.

S'agissant de la deuxième et de la quatrième condition, les entreprises bénéficiaires faisant partie de groupes multinationaux actifs dans plusieurs États membres de l'Union, la Commission a estimé que les rescrits fiscaux en leur faveur étaient susceptibles d'affecter les échanges au sein de l'Union européenne. En outre, une mesure fiscale qui vise à réduire les coûts qu'une entreprise aurait normalement supportés dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités est de nature à fausser les conditions de concurrence avec les entreprises dans une situation factuelle et juridique comparable. En l'occurrence, les rescrits engendraient une réduction de la base imposable et donc de l'impôt sur les sociétés payé par les entreprises bénéficiaires. La Commission a considéré que cette réduction d'impôt dont elles sont les seules à bénéficier était de nature à renforcer la position financière des entreprises bénéficiaires sur le marché en fournissant indirectement au groupe auquel elles appartiennent des ressources supplémentaires. La diminution de la charge fiscale des entreprises bénéficiaires des rescrits restreint par conséquent la concurrence au sein de l'Union.

La constatation par la Commission que les première, deuxième et quatrième conditions pour l'application de l'article 107, paragraphe 1, TFUE étaient remplies dans les affaires en question n'a globalement pas été contestée. Dans l'affaire Fiat, Le Luxembourg et l'entreprise FFT ont fait valoir que la Commission n'avait pas démontré l'existence d'une restriction de concurrence. Cependant, le Tribunal a donné raison à la Commission après avoir relevé que la réduction fiscale octroyée via le rescrit fiscal améliorait la position financière de FFT et du groupe auquel elle appartenait au détriment de celle de ses concurrents²⁰.

En matière fiscale, le débat se focalise davantage sur la troisième condition, c'est-à-dire celle tenant à la sélectivité de l'avantage. Cette condition nécessite de définir si, dans le cadre d'un régime juridique donné, la mesure nationale en cause est de nature à favoriser certaines entreprises par rapport à d'autres qui sont, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime, dans une situation factuelle et juridique comparable.

3.2. Le Tribunal confirme le raisonnement de la Commission sur la sélectivité de l'avantage mais censure la Commission sur la question de la preuve

Trois étapes sont nécessaires pour qualifier une mesure fiscale nationale de sélective :

- 1) le régime d'imposition dit « normal » (le cadre ou système de référence) doit être identifié dans l'État membre concerné ;
- 2) la mesure fiscale nationale examinée doit constituer une dérogation par rapport au cadre de référence dans la mesure où cette mesure introduit une différenciation entre des contribuables qui se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable ;

²⁰ Arrêt du Tribunal du 24 septembre 2019, Fiat Chrysler Finance Europe, affaires T-755/15 et T-759/15, para. 384 et s.

3) l'État membre dont la mesure est contestée peut apporter la preuve qu'une telle différenciation a priori sélective est justifiée si la mesure résulte « de la nature ou de l'économie du système dans lequel [elle s'inscrit] »²¹.

Dans les affaires en question, le système de référence identifié par la Commission est le système général de l'impôt sur les sociétés, dont l'objectif est l'imposition des bénéfices de toutes les sociétés soumises à l'impôt dans l'État membre.

Selon la Commission, le droit national n'opère pas de distinction entre les sociétés liées et les sociétés autonomes. Les sociétés liées doivent être traitées de la même manière que les entreprises autonomes au regard du droit fiscal national. Ce dernier entend imposer le bénéfice résultant de l'activité économique des sociétés liées comme s'il résultait de transactions effectuées à des prix de marché. De même, le droit national ne différencie pas entre les sociétés résidentes et les sociétés non-résidentes exerçant une activité économique par l'intermédiaire de succursales. Le bénéfice de ces dernières doit également être imposé comme s'il résultait de transactions effectuées à des prix de marché (dans l'affaire Apple, les rescrits concernaient le résultat des succursales irlandaises des filiales irlandaises du groupe).

Or, de fait, les transactions entre entreprises liées ou les succursales ne sont pas soumises au prix du marché. Les groupes doivent donc déterminer un niveau de rémunération conforme au prix du marché. C'est la détermination de ces prix de transfert entre les sociétés du groupe que Starbucks, Fiat, Apple et Amazon ont cherché à faire avaliser par les administrations fiscales des États membres concernés.

La Commission se fonde sur l'article 107, paragraphe 1, TFUE pour contrôler si le niveau de rémunération déterminé par les groupes, et validé par les rescrits fiscaux, correspond à celui qui aurait été pratiqué dans des conditions normales de marché. Si la charge fiscale des sociétés bénéficiaires est moindre que celle qui aurait normalement dû leur être imposée en vertu du régime ordinaire de l'impôt sur les sociétés, les rescrits leur confèrent un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

La Commission utilise le principe de pleine concurrence afin de vérifier le niveau de prix des transactions intra-groupe en se référant notamment aux principes OCDE applicables en matière de prix de transfert, indépendamment de savoir si l'État concerné a incorporé le principe de pleine concurrence dans son cadre juridique ou s'il en fait une application concrète dans sa réglementation.

Dans ses arrêts concernant les affaires Starbucks, Apple, Fiat et Amazon, le Tribunal n'a pas contesté le raisonnement adopté par la Commission, et en particulier le choix de se référer à un principe de pleine concurrence *sui generis* pour évaluer la politique de prix de transfert des groupes en question. Le Tribunal a toutefois considéré, dans les affaires Starbucks, Apple et Amazon, que la Commission n'avait pas démontré les erreurs commises par ces groupes dans le calcul des prix de transfert. Dans l'affaire Fiat en revanche, le Tribunal a jugé que la Commission avait bien prouvé que la méthode de prix de transfert choisie par le groupe Fiat au Luxembourg comprenait des erreurs aboutissant à une réduction de l'impôt dû dans cet État.

Bien que l'issue de ces décisions soit négative dans trois des quatre affaires et fasse peser sur la Commission un poids énorme dans la preuve d'erreurs de méthodologie dans le calcul des prix de transfert, ces décisions confortaient la Commission dans sa démarche de contrôle des rescrits fiscaux

²¹ Dans sa jurisprudence, la Cour a précisé que seuls des objectifs inhérents au système fiscal général concerné pouvaient justifier un régime fiscal a priori sélectif. C'est le cas par exemple de l'objectif d'éviter la double imposition ou de la prévention des abus (voir, par exemple, arrêt de la Cour (grande chambre) du 19 décembre 2018, A-Brauerei, affaire C-374/17)

dans l'Union. Or, l'arrêt de la Cour du 8 novembre vient considérablement restreindre la possibilité pour la Commission de se fonder sur le principe de pleine concurrence pour le contrôle de ces rescrits.

3.3. L'approche restrictive de la Cour de justice dans l'affaire Fiat quant à la définition du système de référence pour l'établissement de l'avantage sélectif

La Cour considère que le Tribunal a commis une erreur de droit en confirmant le raisonnement de la Commission qui appréciait les rescrits fiscaux accordés à FFT par le Luxembourg à la lumière d'un principe de pleine concurrence découlant directement du droit de l'Union, indépendamment des « modalités concrètes [d']application de ce principe » dans le système juridique national de l'État membre concerné.

Selon la Cour, en l'absence d'harmonisation européenne en matière de prix de transfert, la fixation des méthodes et des critères qui permettent de déterminer un résultat de pleine concurrence relève du pouvoir d'appréciation des États membres.

Pour rappel, en matière de fiscalité, le rapprochement des législations sur la base de l'article 115 TFUE ne peut se faire que selon une procédure législative spéciale, dans laquelle le Conseil de l'UE (c'est-à-dire les 27 États membres de l'UE), statue en tant que seul législateur, à l'unanimité. Le Parlement européen n'a qu'un rôle consultatif. La règle de l'unanimité a abouti à ce que peu de législation en matière d'impôts directs soit adoptée. Selon une jurisprudence constante, lorsqu'il n'existe pas de législation fiscale européenne dans un domaine, les États membres restent libres d'organiser leur système comme ils l'entendent dans ce domaine, sous réserve de respecter le droit de l'Union.

Dans son arrêt, la Cour de justice réaffirme donc l'autonomie des États membres en matière de fiscalité directe :

« 96 *En outre, même à supposer qu'il existe, dans le domaine de la fiscalité internationale, un certain consensus selon lequel les transactions entre des sociétés économiquement liées, en particulier les transactions intragroupe, doivent être appréciées à des fins fiscales comme si elles avaient été conclues entre des sociétés économiquement indépendantes, et que, partant, de nombreuses autorités nationales compétentes en matière fiscale s'inspirent des lignes directrices de l'OCDE dans l'élaboration et le contrôle des prix de transfert, seules sont pertinentes (...) les dispositions nationales aux fins de l'analyse du point de savoir si des transactions données doivent être examinées à l'aune du principe de pleine concurrence et, le cas échéant, si des prix de transfert, qui fondent l'assiette des revenus imposables par un assujetti et sa répartition parmi les États concernés, s'écartent ou non d'un résultat de pleine concurrence. Ne sauraient donc être pris en compte, dans l'examen de l'existence d'un avantage fiscal sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE et aux fins d'établir la charge fiscale devant normalement peser sur une entreprise, des paramètres et des règles externes au système fiscal national en cause, à moins que ce dernier ne s'y réfère explicitement.* »²²

En l'occurrence le droit fiscal luxembourgeois prévoyait une application spécifique du principe de pleine concurrence concernant les sociétés de financement²³. La Cour a ainsi considéré que la Commission avait empiété sur l'autonomie fiscale du Luxembourg en s'appuyant sur un principe de pleine

²² Arrêt du Tribunal de l'Union européenne du 24 septembre 2019, Luxembourg et Fiat Chrysler Finance Europe contre Commission européenne, affaires jointes T-755/15 et T-759/15, point 96

²³ La circulaire luxembourgeoise n°164/2 interprétant l'article 164, paragraphe 3, du code des impôts luxembourgeois prévoit des règles spécifiques concernant le calcul des prix de transfert s'agissant des sociétés de financement de groupe

concurrence abstrait, tel que défini par l'OCDE, sans faire application du principe tel qu'inscrit dans la législation luxembourgeoise et interprété par les autorités de ce pays.

4. Conclusion

La Cour a restreint le champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, en ce qui concerne les rescrits fiscaux en matière de prix de transfert. Les principes et règles extérieurs au cadre juridique national d'un État membre, tels que les lignes directrices de l'OCDE, ne pourront plus être pris en compte pour le contrôle des aides d'État, à moins que le droit national s'y réfère explicitement.

Il semblerait donc que l'approche nationale des prix de transfert et du principe de pleine concurrence constitue le système de référence auquel la Commission doive se référer afin de déterminer la sélectivité de l'avantage. La Commission devra donc probablement se limiter à contrôler l'application par un État du principe de pleine concurrence à un contribuable au regard des règles en matière de prix de transfert de cet État. Il est peu probable que la Commission s'engage sur cette voie : après ce qui peut être considéré comme un revers pour elle, et une réaffirmation de la souveraineté fiscale des États membres, la Commission souhaitera sans doute changer de bataille.

Les États membres restent donc « maîtres » de leurs systèmes fiscaux en l'absence d'harmonisation, et peuvent, selon la Cour, interpréter les règles prix de transfert comme ils l'entendent au niveau national, même en présence de règles internationales qui sont pourtant, en la matière, largement acceptées par les juridictions au plan mondial. Compte tenu de l'importance des prix de transfert pour la détermination du bénéfice imposable des groupes, et les possibilités de manipulation de ce bénéfice, la décision de la Cour appellera une action du législateur européen. Toutefois, même si une harmonisation des règles en matière de prix de transfert européen conforme aux principes de l'OCDE serait opportune, elle semble politiquement peu réaliste, certains États membres étant farouchement opposés à une intégration positive en droit fiscal direct.