



HAL
open science

Règles fiscales dérogatoires : une ligne de crête risquée

Manuel Chastagnaret

► **To cite this version:**

Manuel Chastagnaret. Règles fiscales dérogatoires : une ligne de crête risquée. Les Nouvelles fiscales : synthèses et commentaires de l'actualité, 2023, 1344, pp.26. hal-04556837

HAL Id: hal-04556837

<https://amu.hal.science/hal-04556837v1>

Submitted on 23 Apr 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Copyright

Règles fiscales dérogatoires : une ligne de crête risquée

Manuel CHASTAGNARET *Maître de conférences HDR de droit public Centre d'études fiscales et financières (UR 891) Co-directeur Master 2 Douane (Aix Marseille Université)*

Les États cherchent l'efficacité de leurs dispositifs fiscaux dans des voies très différentes suivant l'objectif recherché : attractivité d'un territoire ou limitation du risque de non-perception de l'impôt. La marge d'action est étroite pour éviter une incompatibilité avec le droit de l'UE.

La mise en place d'un régime fiscal dérogatoire peut être un outil très attractif pour garder les résidents ou attirer des non-résidents. Si ce type de mesure identifie une politique fiscale – et donc relève de la pleine souveraineté des États – il ne saurait être question de mettre en place un dispositif attentatoire à la réglementation européenne des aides d'État. L'attractivité fiscale belge est, pour une fois, contrariée¹. Les règles dérogatoires peuvent classiquement s'appliquer aux opérations internationales telles les importations et les transports avec des enjeux décisifs en matière de TVA comme de libre prestation de service. Le régime fiscal roumain examiné par la Cour montre combien les choix fiscaux des États peuvent être délicats².

Dans tous ces domaines, les choix fiscaux des États suivent des lignes de crête fiscalement périlleuses...

Tax rulings : l'illégalité du régime fiscal belge des bénéficiaires excédentaires

Le feuillet juridique du régime fiscal belge des exonérations accordées aux sociétés faisant partie de groupes multinationaux touche à sa fin. Le Tribunal, à nouveau saisi de l'affaire, apporte un éclairage final à ce régime d'aides illicite³ en confirmant la position de la Commission.

Le litige entre la Belgique et Magnetrol International concerne un régime fiscal belge avantageux pour les sociétés résidentes ou les établissements stables d'entités étrangères. Le dispositif permet de réduire leur base imposable en Belgique en déduisant les bénéficiaires considérés comme « excédentaires ». Selon les autorités nationales, la non-imposition de ces bénéficiaires était, notamment, justifiée par des synergies ou des économies d'échelle. En janvier 2016, une décision de la Commission européenne a conclu qu'un tel régime constituait une aide d'État. En effet, la règle nationale accorde un avantage sélectif aux bénéficiaires, en violation des règles du marché intérieur de l'Union européenne. La Commission a soutenu que l'exonération des bénéficiaires excédentaires dérogeait au système commun de l'impôt sur les sociétés en Belgique, et, par suite, elle a ordonné la récupération des aides octroyées aux bénéficiaires. Cette position ayant été contestée par la Belgique et plusieurs entreprises, le Tribunal a rendu une première décision, le 14 février 2019, considérant que la Commission n'avait, ni outrepassé ses compétences en matière d'aides d'État, ni empiété sur les compétences fiscales exclusives de la Belgique. En revanche, le Tribunal, estimant que la Commission avait fait une erreur en constatant l'existence d'un régime d'aides, avait annulé sa décision. Dans son arrêt sur pourvoi, la Cour a annulé la décision du Tribunal pour erreur de droit : le régime d'exonération des bénéficiaires excédentaires doit effectivement être considéré comme un régime d'aides au sens de l'article 1^{er}, sous d), du règlement 2015/1589. Cette affaire impose de rappeler les fondements essentiels sur lesquels reposent le contentieux.

Tout d'abord, si les régimes de fiscalité directe restent de la pleine compétence des États membres, ceux-ci doivent s'abstenir d'adopter une mesure fiscale susceptible de constituer une aide d'État incompatible avec le marché intérieur. L'équilibre entre le respect d'une souveraineté exprimée dans le domaine fiscal et le droit de l'UE est très sensible en ce domaine.

¹ T. 20 septembre 2023, T-131/16 RENV, Belgique/Commission.

² CJUE, troisième ch., 7 sept. 2023, SC Cartrans Preda SRL contre Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova.

³ T-131/16, préc.

De plus, il convient de rappeler que la notion d'« aide » est plus générale que celle de subvention : elle comprend des prestations positives – subventions par exemple – et des interventions étatiques allégeant les charges des entreprises, en minimisant par exemple un impôt dû. À cet égard, la Commission a démontré que la réduction d'impôt conduisait à une perte de recettes fiscales pour la Belgique et relevait bien de la compétence fiscale de la Belgique. De plus, sans la demande des entreprises, les bénéficiaires en cause auraient été imposés en Belgique. Ces différents éléments montrent que le système d'aide est effectivement financé par les ressources de l'État.

La Cour ayant renvoyé l'affaire devant le Tribunal pour qu'il statue sur la qualification de ce régime en tant qu'aide d'État au sens de l'article 107 TFUE, le Tribunal est donc amené à se prononcer une nouvelle – dernière ? – fois sur cette affaire. Pour mesurer les implications de cette décision, il convient de déterminer si l'existence d'avantages fiscaux caractérise un régime sélectif dont la remise en cause par les autorités européennes ne porte pas atteinte aux principes de légalité et de sécurité juridique.

1. L'existence d'avantages fiscaux

Le renvoi devant le Tribunal impose de vérifier si la Commission a effectivement caractérisé l'existence d'avantages fiscaux. Ce point impose donc une comparaison entre le régime fiscal de droit commun – système de référence – de l'État et le régime dérogatoire, source du contentieux. Contrairement à la position soutenue par la Belgique, le Tribunal considère que la Commission a eu raison de considérer que l'exonération des bénéficiaires excédentaires, appliquée par les autorités fiscales belges, ne faisait pas partie du système de référence.

L'avantage retenu par la Commission est caractérisé en comparant le gain d'une non-imposition des bénéficiaires excédentaires des sociétés bénéficiaires par rapport à une imposition « normale » des bénéficiaires telle que résultant de l'application de la loi belge. De plus, selon la jurisprudence établie, l'existence d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite « normale⁴ ». Le régime belge est-il source d'un avantage ? La réponse positive de la Commission est confirmée par le Tribunal.

En effet, les entités belges faisant partie d'un groupe multinational et ayant fait la demande peuvent réduire leur imposition, en déduisant de leur base imposable un pourcentage de leurs bénéfices, au titre de bénéfices dits « excédentaires ». Cette réduction, seulement obtenue par une décision anticipée de l'administration belge, est valide durant cinq ans.

Or, en application du régime normal, les sociétés belges sont imposées sur l'ensemble de leur résultat. Le régime litigieux était donc bien conçu comme un système consistant en la non-imposition d'une partie des bénéfices d'entités belges membres d'un groupe multinational.

Ces éléments montrent que la Commission n'a pas commis d'erreur manifeste d'appréciation car le régime se caractérise bien par une imposition moindre par rapport à celle résultant de l'application des règles normales d'imposition des sociétés en Belgique. En d'autres termes, il existe un avantage fiscal démontré. La question de la sélectivité de celui-ci s'avère décisive.

2. Un régime fiscal sélectif

La gestion d'une dépense fiscale – c'est-à-dire le choix d'une non-perception maximale de l'impôt – n'est pas une difficulté insurmontable au regard du droit de l'UE. En effet, si toutes les entités bénéficient de cet avantage, la probabilité d'une compatibilité avec les règles européennes est forte. En revanche, si la mesure fiscale introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant dans une situation factuelle et juridique comparable, le risque de la caractérisation d'une sélectivité

⁴ CJUE, 6 septembre 2006, *Portugal/Commission*, C 88/03, point 56.

illégal apparaît alors réel en considération de la jurisprudence de la Cour⁵. La démonstration menée par la Commission est confirmée par le Tribunal.

Tout d'abord, si l'allègement fiscal ne concerne que des bénéficiaires faisant partie d'un groupe multinational, toutes les entités intégrées à un groupe ne pouvaient, pour autant, pas bénéficier de ce régime de faveur. À cet égard, il existe donc bien un traitement différencié, entre des entités intégrées à un groupe multinational, bénéficiant d'une exonération de leurs bénéfices excédentaires et les autres entités, autonomes ou intégrées au sein d'un groupe d'entreprises, imposées en application du régime normal sur la totalité de leurs bénéfices. Le caractère sélectif est caractérisé : ces entités sont traitées différemment sur le plan fiscal tout en étant dans une situation factuelle et juridique comparable en considération de l'objectif du système de droit commun de l'imposition des sociétés en Belgique, à savoir l'imposition de tous les bénéfices imposables de toutes les sociétés résidentes.

Ensuite, l'analyse menée par la Commission montre une pratique de l'administration fiscale belge vertueuse – ou à tout le moins compréhensible – sur le plan économique mais juridiquement irrégulière. En effet, il apparaît que seules les entreprises ayant engagé des investissements en Belgique ou relocalisant certaines fonctions ou créant des emplois ont bénéficié de l'avantage fiscal. Le système sélectif, en considération de la pratique belge et non de la norme, est là encore identifié.

Enfin, un dernier élément discriminant identifié tient à la taille des entités : en la matière « big is beautiful ! ». En effet, les décisions fiscalement avantageuses prises par l'administration fiscale belge ne concernent que les groupes multinationaux suffisamment grands à l'exclusion, donc, des groupes de petite taille. Les bénéfices issus de synergies ou d'économies d'échelle significatives ne se constatant qu'au sein de grands groupes d'entreprises, seuls ceux-ci étaient incités à engager une demande de décision anticipée. De plus, les contraintes de constitution du dossier étaient beaucoup plus lourdes pour les petits groupes de sociétés que pour les grands.

L'ensemble de ces éléments montre que le régime fiscal belge est donc bien sélectif. De plus, il ne connaît pas de justification fondamentale telles la lutte contre la double imposition. En effet, pour bénéficier de la décision anticipée belge, il n'était nullement nécessaire de prouver une double imposition réelle ou potentielle.

En dernier lieu, le Tribunal confirme l'analyse de la Commission constatant un risque d'atteinte à la concurrence susceptible d'affecter les échanges au sein de l'Union. En effet, l'exonération des bénéfices excédentaires peut, notamment, affecter les activités des entités concernées en termes d'investissements, de localisation d'activités, de création d'emplois et de flux de transactions intragroupe.

L'ultime argument de la Belgique est de considérer que la récupération des aides illégales, ordonnée par la Commission, est attentatoire aux principes de sécurité juridique et de légalité. Cette position n'est pas retenue par le Tribunal car il considère que la Commission a identifié les bénéficiaires des aides en cause comme étant « les entités belges ayant déduit des bénéfices excédentaires de leurs bénéfices imposables au titre d'une décision anticipée⁶ ». De plus, la Commission a fourni des explications relatives à la méthode de calcul des aides à récupérer. En d'autres termes, les éléments pour identifier les protagonistes et déterminer les montants à récupérer ne sont pas incertains.

L'attractivité fiscale de la Belgique, comme de tout État membre, ne saurait être sélective : la discrimination positive dans le domaine de la fiscalité directe reste une voie périlleuse même si elle apparaît séduisante pour attirer des investissements ou les conserver.

Importation et transport intracommunautaire : la fiscalité dans tous ces États !

⁵ CJUE, 8 sept. 2011, *Paint Graphos e.a.*, C 78/08 à C 80/08, point 49.

⁶ *Décision (UE) 2016/1699, du 11 janvier 2016, relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667, considérant 183.*

La Cour, saisie par renvoi préjudiciel, se prononce sur une opération classique du commerce international tenant en une importation de biens puis un transport intracommunautaire⁷. Les questions tranchées sont relatives non seulement à la TVA mais également au respect de la libre prestation de service. Fiscalité indirecte et fiscalité directe sont examinées au prisme du droit de l'UE.

Les denses questionnements de la compatibilité de la norme fiscale nationale avec le droit de l'Union trouvent leur source dans le contrôle fiscal de la société roumaine Cartrans conduisant à un redressement en matière de TVA et un autre relatif à l'impôt sur le revenu.

Pour le supplément de TVA, l'administration fiscale roumaine considère, non seulement, que Cartrans n'a pas fourni les documents prouvant que les services de transport étaient directement liés à l'importation des marchandises mais également que la valeur des services devait obligatoirement être incluse dans la base d'imposition des biens importés. Les enjeux sont donc relatifs à la base imposable telle que définie par la Roumanie et les conditions d'exercice du droit à déduction.

En ce qui concerne l'impôt sur les revenus pour des personnes non-résidentes, l'autorité fiscale a considéré que les paiements effectués à la société danoise FDE Holding constituaient des « commissions » au sens du droit roumain, soumis à une retenue à la source. Selon Cartrans, ces paiements sont la contrepartie de services fournis par son partenaire danois : ils doivent être imposés au Danemark en application de la convention fiscale. De plus, Cartrans considère que la législation roumaine a créé une différence de traitement entre les contrats conclus avec des non-résidents et ceux conclus avec des résidents, contraire à la libre prestation de services telle que garantie par l'article 56 du TFUE.

1. Base imposable et exonération de la TVA : le rappel des fondamentaux du système commun

La rectification fiscale en matière de TVA est minime (311 euros) mais elle porte des interrogations essentielles pour l'application de cette imposition dans les échanges internationaux.

En premier lieu, se pose la question de l'intégration automatique des frais de transport dans la base imposable de la TVA. En l'espèce, les biens ont été importés aux Pays-Bas, État membre d'introduction des biens dans l'UE, avant d'être transportés en Roumanie.

La directive TVA⁸ prévoit une exonération de la TVA pour les services de transport liés à l'importation de biens, à une double condition :

- ces services doivent être liés à l'importation du bien,
- et leur valeur doit être incluse dans la base d'imposition à la TVA du bien importé. Il convient de rappeler que la base d'imposition des biens importés est déterminée en fonction de la valeur en douane des biens⁹. De plus, la directive TVA¹⁰ précise que les frais devant être pris en compte dans la base imposable de la TVA sont ceux jusqu'au premier lieu de destination des biens sur le territoire de l'État membre d'importation et ceux vers un autre lieu de destination situé dans l'Union, sous réserve de le connaître au moment du fait générateur de la TVA.

En considération de ces éléments, l'enregistrement de l'opération d'importation n'entraîne pas automatiquement l'inclusion des frais de transport dans la base d'imposition à la TVA des biens importés. Si ces frais ne sont pas déjà inclus dans la valeur en douane des biens, ils doivent alors être ajoutés à la base d'imposition à la TVA conformément à la directive TVA. Enfin, certains documents¹¹

⁷ CJUE, troisième ch., 7 sept. 2023, préc.

⁸ Article 144 et 86, paragraphe 1, sous b) de la directive TVA.

⁹ Art. 85 de la directive TVA.

¹⁰ Art. 86 paragraphe 1 sous b) de la directive TVA.

¹¹ Sont ici visés la lettre de voiture CMR, le document d'accompagnement transit, la facture et le contrat de transport.

doivent être pris en compte par les autorités fiscales pour déterminer le droit à l'exonération de la TVA pour les services de transport liés à l'importation de biens sauf si des raisons précises font douter de leur authenticité ou de leur fiabilité.

En synthèse, l'exonération de la TVA pour ces services de transport, d'une part, et, d'autre part, l'enregistrement de l'opération d'importation n'entraînent pas automatiquement l'inclusion des frais de transport dans la base d'imposition à la TVA des biens importés.

En deuxième lieu, la Cour rappelle qu'en matière d'application d'une exonération de TVA, le fond prime sur les exigences de forme. L'entreprise roumaine n'avait pas communiqué des documents requis obligatoirement par la réglementation nationale mais elle fournissait des éléments dont la validité n'était pas discutée. Si les États membres ont la compétence pour déterminer les conditions de l'exonération de TVA, ils doivent respecter les principes généraux de l'UE. Ainsi, il y a atteinte au principe de proportionnalité si une mesure nationale va au-delà de ce qui est nécessaire pour obtenir l'exacte perception de la TVA. Tel sera le cas si elle subordonne le droit à l'exonération de la TVA au respect d'obligations formelles, sans prendre en compte les conditions de fond¹². De plus, si les conditions de fond sont remplies, le principe de neutralité fiscale que l'exonération de la TVA soit accordée même si des exigences formelles sont manquantes¹³.

Or, la directive TVA prévoit que les prestations de transport sont exonérées si elles se rapportent à des importations de biens et si la valeur du transport est incluse dans la base d'imposition à la TVA des biens importés. L'exonération de TVA est donc acquise si ces deux conditions de fond sont remplies et prouvées par le prestataire. L'exigence impérative d'un document complémentaire est contraire au droit de l'UE.

2. Liberté nationale en matière de fiscalité directe sous contrôle

La situation soulevée devant la Cour pose également la question de l'identification d'une prestation de service et de son traitement fiscal, discriminant ou non en considération du droit de l'UE.

En premier lieu, la Cour considère que le fait de récupérer la TVA et les droits d'accises pour le compte d'une entreprise auprès des administrations financières de plusieurs États membres constitue une prestation de service au sens de l'article 57 TFUE. En effet, les sommes versées par la société Cartrans sont la contrepartie économique de la prestation de services effectuée par FDE Holding : elles doivent être considérées comme la rémunération d'une telle prestation de services. À cet égard, les qualifications issues de la règle nationale ou de l'application de la convention relative à la double imposition sont indifférentes.

En deuxième lieu, la Cour identifie l'existence d'une différence de traitement entre les résidents roumains non concernés par une retenue à la source et les non-résidents soumis à une retenue à la source de 4%. Ainsi, la rémunération de la prestation de la holding danoise connaît un prélèvement national discriminatoire. Cette atteinte au principe de libre prestation de service peut être justifiée si la règle nationale poursuit un objectif légitime compatible avec le TFUE et si elle répond à des raisons impérieuses d'intérêt général. Dans une telle hypothèse, la mesure litigieuse doit permettre la réalisation de l'objectif poursuivi sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre¹⁴. En l'espèce, la Cour considère que la restriction roumaine peut être justifiée par la nécessité de garantir le recouvrement efficace de l'impôt.

En troisième lieu, la législation roumaine empêche les prestataires de services non-résidents, soumis à la retenue à la source, de déduire les frais professionnels. La restriction à la libre prestation des services, au sens de l'article 56 TFUE est, ici encore, caractérisée. Or, aucun objectif légitime

¹² CJUE 9 février 2017, Euro Tyre, C 21/16, point 34.

¹³ Ibid. point 36.

¹⁴ CJUE, 27 octobre 2022, Instituto do Cinema e do Audiovisual, C 411/21, point 24.

compatible avec le droit de l'Union répondant à des raisons impérieuses d'intérêt général n'est identifié pour justifier une telle restriction.

Ce cas confirme une nouvelle fois une observation plus générale : dans les opérations internationales, la lutte contre le risque de non-perception de l'impôt et le respect du droit de l'Union est un équilibre délicat pour les États cherchant l'efficacité de règles dérogatoires sans être discriminantes.