

UNIVERSITÉ PARIS I PANTHÉON-SORBONNE

REVUE OFIS



Le Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés est fier de vous présenter :

ARRÊT FIAT LE RECOURS AU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE DANS L'IDENTIFICATION DES AIDES D'ETAT



Eva Lefebvre

Étudiante du Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés



Sophie Lin

Étudiante du Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés

INTRODUCTION

Dans un rapport relatif à la concurrence fiscale dommageable¹, l'Institut Jacques Delors relève que "s'appuyant sur la jurisprudence du Tribunal de l'UE, la Commission européenne utilise, depuis le début des années 2000, le droit des aides d'État aux fins de lutter contre la concurrence fiscale dommageable entre les États membres".

Cette tendance est illustrée dans la décision Fiat Chrysler Finance Europe, Irlande, Grand-Duché de Luxembourg c/ Commission, rendue le 8 novembre 2022 par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE).

Cette affaire est née le 14 mars 2012, jour où les autorités fiscales du Luxembourg ont été interrogées par le conseiller fiscal de Fiat Chrysler Finance Europe au sujet de la détermination de prix de transfert. Dans une décision rendue le 3 septembre 2012, les autorités luxembourgeoises ont déterminé que "l'analyse des prix de transfert [avait] été réalisée conformément à la circulaire n° 164/2 du 28 janvier 2011 et qu'elle respectait le principe de pleine concurrence".

Le 21 octobre 2015², la Commission a soutenu que cette décision anticipative de l'administration luxembourgeoise constituait une aide d'État au sens de l'article 107, §1 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). Le Luxembourg et Fiat Chrysler Finance Europe ont formé un recours tendant à l'annulation de la décision rendue par la Commission. Par un jugement rendu le 24 septembre 2019³, le Tribunal de

l'Union européenne a rejeté ce recours. Fiat Chrysler Finance Europe et l'Irlande ont alors exigé l'annulation de ce jugement. La CJUE a accueilli cette requête en prononçant l'annulation de la décision litigieuse.

La Cour a reproché au Tribunal de ne pas s'être référé, pour caractériser l'existence d'une aide d'État, au principe de pleine concurrence tel qu'il est concrètement incorporé dans le droit luxembourgeois, choisissant à la place de se rapporter aux principes de l'OCDE.

Cette affaire fournit un exemple de l'application par la Commission européenne du droit des aides d'État aux rescrits fiscaux (I) et apporte à ce sujet une précision en introduisant l'exigence de se référer au principe de pleine concurrence tel qu'il est intégré dans le droit de l'État mis en cause (II).

I. L'application du droit des aides d'État aux rescrits fiscaux

Le rescrit fiscal est une pratique "[qui consiste] pour l'administration fiscale d'un État à se prononcer, à la demande d'un contribuable, sur la mise en œuvre de certaines dispositions législatives dans une situation donnée, afin de leur garantir qu'ils font une bonne application de la loi"⁴. Comme l'explique Alice Fournier dans son commentaire de la décision du 8 novembre 2022⁵, les rescrits fiscaux ont pour objet de garantir la sécurité juridique des contribuables et les protègent d'un éventuel redressement.

Cependant, un problème se pose lorsque la décision rendue par l'administration fiscale

¹ Rivoli E., *Concurrence fiscale dommageable : une frugalité déloyale à combattre* (Institut Jacques Delors 2020).

² Décision (UE) 2016/2326 de la Commission du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur de Fiat.

³ CJUE, n° T-755/15, Arrêt du Tribunal, *Grand-duché de Luxembourg et Fiat Chrysler Finance Europe c/ Commission européenne*, 24 septembre 2019.

⁴ Alice Fournier, *La malédiction du contentieux des aides d'État en matière de rulings* (Droit fiscal n° 50 2022).

⁵ *ibid.*

constitue une aide d'État. En effet, les aides d'État, sous quelque forme que ce soit, sont incompatibles avec le marché commun dans la mesure où elles affectent les rapports entre les États membres, car elles "faussent ou [...] menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions" (article 107, §1 TFUE).

Une mesure peut être qualifiée d'aide d'État au sens de l'article 107 du TFUE si elle réunit les quatre caractéristiques suivantes : elle accorde un avantage économique à son bénéficiaire ; elle implique les ressources d'un État ; elle affecte la concurrence et les échanges entre les États membres de l'Union européenne ; et, il s'agit d'une mesure sélective. Ce dernier critère fait référence à tout avantage économique qu'une entreprise n'aurait pu obtenir dans des conditions normales de marché sans l'intervention de l'État.

Dans l'affaire Fiat, le litige sur lequel s'est prononcée la Cour de justice concernait la méthode de détermination de prix de transfert. En effet, au travers d'un rescrit fiscal, l'administration fiscale luxembourgeoise a considéré que la méthode de détermination des prix de transfert retenue par le contribuable respectait le principe de pleine concurrence.

Le principe de pleine concurrence est mentionné à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE ainsi qu'à l'article 57 du Code général des impôts (CGI). Cette notion est mobilisée par l'administration fiscale pour s'assurer de la conformité d'une opération réalisée entre les sociétés d'un même groupe. Suivant ce principe, les prix de transfert, c'est-à-dire les prix pratiqués dans les transactions entre sociétés associées, doivent être

comparables à ceux qui seraient pratiqués entre deux sociétés indépendantes. En anglais, l'expression *at arm's length* est utilisée pour caractériser les conditions dans lesquelles doit avoir lieu une opération intragroupe.

La notion de pleine concurrence est utilisée dans l'analyse de la condition de mesure sélective, à savoir une des conditions permettant d'identifier une aide d'État. Dans sa décision du 8 novembre, la CJUE a précisé la manière dont cette notion devait être employée.

II. La nécessité de se référer à la conception nationale du principe de pleine concurrence pour caractériser une aide d'État

Pour analyser la condition de mesure sélective, la Cour de justice indique dans sa décision qu'il faut d'abord déterminer le système de référence, c'est-à-dire "le régime fiscal « normal » applicable dans l'État membre concerné"⁶. Elle précise qu'il faut ensuite démontrer " si [la] mesure fiscale constitue une dérogation au système de référence [...] avec la constatation qu'un avantage a été conféré au bénéficiaire par l'intermédiaire de cette mesure"⁷, "entre des opérateurs se trouvant dans une situation comparable et sans qu'il n'y ait de justification au regard de la nature ou de l'économie du système de référence"⁸.

Il s'agit alors de savoir ce que signifie le système de référence, qui peut être identifié grâce au principe de pleine concurrence. Dans son arrêt Fiat de 2022, la Cour fait une distinction entre le principe de pleine concurrence tel qu'il a été défini par l'OCDE et tel qu'il a été concrètement incorporé dans le droit national : elle fait donc une différenciation entre une

⁶ CJUE, gde ch., 8 nov. 2022, aff. C-885/19 P et C-898/19 P, *Fiat Chrysler Finance Europe, Irlande, Grand-Duché de Luxembourg c/ Commission*.

⁷ *ibid.*

⁸ *La CJUE juge qu'une décision fiscale du Luxembourg favorable à Fiat Chrysler Finance Europe n'est pas une*

aide d'État (Direction des Affaires juridiques 2022). Disponible sur : <https://www.economie.gouv.fr/daj/la-cjue-juge-quune-decision-fiscale-du-luxembourg-favorable-fiat-chrysler-finance-europe-nest> (consulté le 17 décembre 2022).

interprétation abstraite et une interprétation concrète.

En effet, en dehors des domaines qui font l'objet d'une harmonisation, les États membres de l'Union européenne déterminent eux-mêmes les règles de leur droit fiscal national. Or, le principe de pleine concurrence a été défini dans le droit luxembourgeois à l'article 164, § 3 du Code des impôts et dans la circulaire n° 164/2. C'est pourquoi la Cour de justice reproche au Tribunal européen, qui s'est fondé sur la décision de la Commission, de juger que le droit luxembourgeois "poursuivait généralement l'objectif d'imposer les sociétés autonomes et les sociétés intégrées de la même manière"⁹, sans pour autant vérifier ce que prévoyait expressément les textes du droit national.

En ce sens, la Cour précise que l'arrêt *Belgique et Forum 187 c/ Commission* n'a pas dégagé un principe général de pleine concurrence qui s'appliquerait "indépendamment de l'incorporation de ce dernier dans le droit national". Dans cet

arrêt, elle indique que le principe de pleine concurrence, tel que défini par l'OCDE, n'est applicable seulement si "l'État membre a incorporé dans son droit national une méthode prônée par l'OCDE."¹⁰ Et, c'était le cas dans l'affaire en question : le droit belge prévoit une méthode de "cost plus", à savoir une des méthodes élaborées par l'OCDE, d'où l'application du principe de pleine concurrence posé par l'OCDE.

CONCLUSION

L'arrêt *Fiat* a ainsi permis d'éclairer l'application du droit des aides d'État aux rescrits fiscaux, notamment en fournissant une méthodologie d'interprétation sur la condition de la mesure sélective à travers le principe de pleine concurrence. Cette solution pourrait s'appliquer dans de nombreuses autres affaires fondées sur des situations similaires, tant la pratique des rescrits fiscaux est répandue, et ce, notamment dans l'affaire *Apple*¹¹ ou l'affaire *Amazon*¹², qui font tous deux l'objet d'un pourvoi devant la Cour de Justice de l'Union européenne.

⁹ Fournier A., *Aides d'État - La malédiction du contentieux des aides d'État en matière de rulings* - Commentaire (Lexis 360 2022).

¹⁰ *ibid.*

¹¹ Trib. UE, 7e ch., 15 juill. 2020, aff. T-778/16, *Irlande c/ Commission, et T-892/16, Apple Sales International et Apple Operations Europe c/ Commission*

¹² Trib. UE, 2e ch., 12 mai 2021, aff. T-816/17 et T-318/18, *Grand-Duché de Luxembourg et a. c/ Commission*.

CONTACTS



École de Droit, Université Paris I Panthéon-Sorbonne

Adresse : 12 place du Panthéon, 75231 Paris cedex 05
Téléphone : 01 44 07 80 00



Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés

Email : ofismaster2@gmail.com
Linkedin : <https://www.linkedin.com/in/m2ofis/>



Eva Lefebvre

Email : Eva.Lefebvre@etu.univ-paris1.fr
Linkedin : Eva Lefebvre



Sophie Lin

Email : sophie.lin2098@gmail.com
Linkedin : Sophie Lin