

XXVIII Congrès FIDE

Thème 2 : Impôts, aides d'État et distorsions de la concurrence

Rapporteur général: **Raymond Luja**
Rapporteur institutionnel: **Julia Rapp**

Questionnaire

À partir de 2013, la Commission européenne a entrepris un examen à l'échelle européenne de plus de 1.000 rescrits fiscaux, lequel a déjà mené à un certain nombre de décisions ordonnant aux États membres de récupérer des sommes considérables de ce que la Commission a considéré comme des aides d'État illégalement accordées (telles que *Starbucks*, *Fiat*, *Belgian Excess Profit Rulings*, *Apple*). Ces décisions sont maintenant soumises au contrôle des Tribunaux de l'UE.

Nous invitons les rapporteurs nationaux à clarifier et à approfondir les aspects et questions qui suivent. Les questions seront divisées en deux parties. La première partie (Partie I) portera essentiellement sur les règles et procédure fiscales nationales. La deuxième partie (Partie II) portera sur des questions de droit national (procédural) et sur son interaction avec le droit de l'Union européenne.

Partie I

De nombreux pays permettent aux entités imposables de contacter leurs autorités fiscales nationales afin d'obtenir un certain degré de sécurité juridique relativement à des questions de droit fiscal. Celles-ci peuvent prendre différentes formes, allant de rescrits fiscaux anticipés ou accords préalables en matière de prix de transfert plus formalistes, à des accords tacites écrits ou oraux moins formalistes ou même à des clarifications qui sont clairement déclarées non contraignantes. Certains pays permettent à toute société de solliciter une certitude anticipée, tandis que d'autres ont soit une politique déclarée, soit une politique implicite de limiter l'accès aux autorités fiscales aux grandes entreprises ou sociétés engagées dans de nouveaux investissements substantiels.

1. Votre pays offre-t-il la possibilité qu'un certain degré de sécurité juridique anticipée en matière fiscale soit accordé par les autorités fiscales? Dans l'affirmative, des conditions particulières sont-elles prévues afin d'être admissible à cette certitude anticipée?

Il peut y avoir différents types d'incertitude. Par exemple, il peut y avoir un paiement particulier entre deux sociétés qui pourrait être considéré soit comme une dette (ce qui entraîne des paiements d'intérêts qui sont - totalement ou partiellement - déductibles aux fins de l'impôt), soit comme une participation (qui conduit à des versements de dividendes qui ne sont pas déductibles aux fins de l'impôt) en fonction des faits en cause. D'autres incertitudes peuvent concerner l'attribution de bénéfices à des entités juridiques et au sein de celles-ci. Si, par exemple, un bien est conçu dans l'État A, produit dans l'État B et ensuite vendu et livré dans l'État C, la question se posera de savoir quel État devrait taxer quelle partie du bénéfice. En l'absence d'un accord bilatéral formel, chaque État sera en mesure de faire son propre calcul relativement à la partie du bénéfice doit faire (ou pas) l'objet d'imposition.

2. Les autorités fiscales de votre pays vérifient-elles systématiquement les faits mentionnés dans une demande de décision, soit avant la prise d'un rescrit (ex ante), soit avant l'émission de l'imposition annuelle (ex-post)? Si oui, pourriez-vous expliquer la procédure existante?
3. Les dispositions antifraude exigent-elles que vos autorités fiscales vérifient le traitement accordé à un certain paiement/transaction par l'autre pays dans le cadre d'un audit fiscal ou avant l'émission d'une imposition fiscale? Si oui, pourriez-vous expliquer la procédure existante?

Quelles que soient les règles nationales exactes dans les situations susmentionnées, on pourrait se retrouver dans une situation où - après tout - il s'avère que la confirmation donnée par les autorités fiscales est incorrecte. Soit à cause de la publication de jurisprudence par les tribunaux nationaux, soit parce que de nouvelles données indiquent que les bénéfices auraient dû être attribués différemment.

4. Pourriez-vous préciser dans quelles circonstances les autorités fiscales seraient (ne seraient pas) liées par un rescrit ou un autre type de garantie anticipée accordée?

Dans de récentes décisions de la Commission, la Commission a critiqué l'application d'une méthode de prix de transfert unilatérale par une autorité fiscale, étant donné que cette autorité ne vérifie pas s'il y a un minimum de chance que les bénéfices transférés à l'étranger y soient imposés.

5. Votre pays vérifie-t-il si les revenus restants seront imposés par un autre pays? Dans l'affirmative, votre pays prévoit-il un mécanisme de correction pour veiller à ce que tout reste soit taxé chez lui afin d'éviter une double non-imposition?

Lors de l'affectation de bénéfices au sein d'une entité juridique opérant sur une base transfrontalière, certains pays ont adopté une approche dans laquelle tous les bénéfices sont affectés au siège (le «siège»), à l'exception des bénéfices qui soient clairement attribuables aux activités locales (l' «établissement stable»).

6. Votre pays applique-t-il une règle de défaut quelconque lors de l'affectation des bénéfices?

Dans les récentes affaires de rescrits fiscaux susmentionnées, la Commission européenne a soutenu que le principe du prix de pleine concurrence résulte directement de l'application de l'article 107 du Traité FUE, indépendamment de la question de savoir si et comment un tel principe doit être considéré comme faisant partie du droit fiscal national.

7. Votre pays a-t-il adopté un quelconque principe de prix / prix de transfert dans des conditions de pleine concurrence, soit au moyen de règles formelles, soit en l'appliquant dans la pratique? Dans les deux cas, ont-ils un lien pratique ou formel avec les lignes directrices de l'OCDE en matière de prix de transfert?

Dans le processus de détermination du montant du bénéfice qui devrait être imposé dans un pays, les autorités fiscales ou l'entité imposable elle-même peuvent conclure que les revenus perçus ou les coûts supportés sont soit exagérés soit sous-estimés. Cela peut se produire dans des situations intragroupes en particulier. En l'absence de toute correction, le montant du bénéfice imposable déclaré peut être trop élevé ou trop bas par rapport à une configuration de pleine concurrence.

8. Votre pays autorise-t-il des corrections unilatérales des bénéfices tant à la hausse qu'à la baisse?

Prenons l'exemple simplifié suivant: Un produit est vendu par une société du groupe à une autre à un prix de 100. Selon les autorités fiscales de l'État de vente, un prix de pleine concurrence aurait dû être de 120 et, en conséquence, il corrige le bénéfice imposable à la hausse.

9. Supposez que l'acheteur est un résident de votre pays. Dans quelles conditions vos autorités fiscales accepteraient-elles normalement le résultat de prix de transfert de l'autre pays – une augmentation des coûts déductibles – et corrigeraient-elles le niveau du bénéfice imposable à la baisse?

Beaucoup de pays ont une règle anti-abus générale (« GAAR ») à côté de la législation spéciale (lex specialis) traitant des écarts (dettes/capitaux propres), des limitations de la déduction d'intérêts ou des prix de pleine concurrence.

10. Votre pays a-t-il une règle anti-abus générale (« GAAR »)? Dans l'affirmative, votre droit permet-il qu'elle soit appliquée dans un cas d'abus comme une sauvegarde de la lex specialis qui s'avère inefficace dans un cas donné?

Partie II

Les États membres sont ceux qui ont réellement besoin de mettre en œuvre une décision de récupération. Cela sera régi par le droit national. Certains pays utilisent la procédure civile (enrichissement sans cause ou similaire), d'autres ont des procédures administratives ou fiscales spéciales. On pourrait même en faire une simple question de procédure et permettre à la décision de la Commission d'être utilisée comme titre juridique pour percevoir les sommes dues, dans la mesure où des sommes y ont été mentionnées. Les procédures devraient être conçues de telle sorte que la récupération des sommes dues puisse avoir lieu dans les quatre mois suivant la prise de décision.

11. Décrivez brièvement si, et dans l'affirmative, quelles règles ont été mises en œuvre dans votre pays pour assurer la récupération efficace et en temps opportun des aides (fiscales) d'État, une fois ordonnée par la Commission européenne.

12. Y a-t-il eu dans votre pays des cas où les juges nationaux ont refusé de permettre la récupération (immédiate) d'aides d'État? Si oui, veuillez décrire ces situations.

Compte tenu de la nature des règles relatives aux aides d'État, la marge de reconnaissance de «confiance légitime» justifiant la protection est limitée. Ceci soulève la question de savoir dans quelle mesure les États membres de l'UE peuvent être liés par des traités non-UE, ce qui pourrait permettre une protection plus vigoureuse de la confiance légitime (plus largement définie). On peut penser à des accords protégeant des biens ou des traités bilatéraux ou multilatéraux d'investissement offrant une protection aux investisseurs.

13. Votre pays est-il soumis à des obligations internationales concernant la protection de biens ou la protection d'investissements étrangers? Si oui, veuillez les identifier.¹

¹ En cas de contraintes de temps, veuillez évoquer tout accord existant avec les États-Unis et le Royaume-Uni en particulier.

14. Quelle est la position que les Tribunaux de votre pays adoptent sur la manière de traiter les obligations contradictoires du droit de l'Union européenne et du droit international (y compris les accords bilatéraux avec les États non membres de l'UE)?