



7 novembre 2007

---

## **Aides d'Etat aux entreprises:**

### **Fiscalité des entreprises et concurrence fiscale – développements au sein de l'Union européenne**

Rapport du Conseil fédéral en réponse au postulat 07.3003 Po. Commission de l'économie et des redevances CE (05.058): Fiscalité des entreprises. Evolution dans le contexte international

# Table des matières

<b>Résumé</b>	<b>3</b>
<b>1 Introduction</b>	<b>6</b>
<b>2 La politique européenne des aides d'Etat et le droit européen des aides d'Etat</b>	<b>8</b>
2.1 <i>Politique européenne des aides d'Etat</i>	8
2.1.1 Définition	8
2.1.2 Instruments d'aide	9
2.1.3 Importance absolue et relative	10
2.1.4 Aides d'Etat par branche économique	11
2.2 <i>Droit européen des aides d'Etat</i>	12
2.2.1 Bases juridiques	12
2.2.2 Surveillance des aides par la Commission européenne	14
2.2.3 Réforme du droit européen des aides d'Etat	17
<b>3 Concurrence fiscale au sein de l'Union européenne</b>	<b>24</b>
3.1 <i>Dispositions applicables aux aides d'Etat pour les mesures dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises</i>	24
3.1.1 Généralités	24
3.1.2 La notion d'aide	25
3.1.3 Compatibilité avec les régimes d'aides fiscales	30
3.1.4 Questions de procédure	32
3.2 <i>Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises</i>	34
3.2.1 Généralités	34
3.2.2 Critères du code de conduite	34
3.2.3 Rapport de novembre 1999 du Groupe „Code de conduite“	37
3.2.4 Critiques formulées	44
3.3 <i>Formes admissibles de concurrence fiscale</i>	45
3.3.1 Taux d'imposition	45
3.3.2 Autres mesures fiscales	46
<b>4 Conclusion</b>	<b>51</b>
<b>5 Annexes I et II</b>	<b>54</b>
Annexe I, A. Liste des réglementations dommageables	54
Annexe I, B. Caractéristiques des réglementations	56
Annexe I, C. Explications détaillées concernant certaines réglementations dommageables	70
Annexe II, A. Dispositions relatives aux aides accordées par les Etats contenues dans le Traité sur l'Union européenne	81
Annexe II, B. Liste des délais transitoires fixés dans le traité d'adhésion à l'UE	83
<b>Bibliographie</b>	<b>85</b>

## Résumé

En publiant le présent rapport, le Conseil fédéral répond au postulat de la CER-CE 07.3003 «Fiscalité des entreprises. Evolution dans le contexte international» des 1<sup>er</sup> et 2 février 2007. Ce rapport se limite à une présentation factuelle des règles en vigueur dans l'Union européenne (UE) et à l'examen de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE). Autrement dit, il ne se penche pas sur la mise en œuvre desdites règles dans les Etats membres. Il n'aborde pas non plus la question des encouragements financiers versés dans le cadre de programmes de l'UE à l'échelon de la communauté, comme par exemple dans le cadre de la politique structurelle et de la politique régionale (notamment Fonds de cohésion, Fonds européen de développement régional et Fonds social européen) ni d'autres instruments financiers (p. ex. Fonds de développement rural, Groupement européen de coopération territoriale, Fonds de solidarité). Le rapport comporte deux volets, l'un exposant la politique européenne et le droit européen des aides d'Etat, l'autre traitant de la concurrence fiscale au sein de l'UE.

Le cadre juridique de la politique européenne de la concurrence figure aux art. 81 à 89 du Traité instituant la Communauté européenne (TCE). En particulier, les art. 87 à 89 consacrent l'interdiction des aides accordées par l'Etat, qui contournent l'idée du marché commun entre les Etats membres de l'UE. Une aide d'Etat peut toutefois se justifier dans l'optique du développement macroéconomique de l'UE, ce qui fait qu'il existe de nombreuses exceptions à l'interdiction des aides d'Etat. Six instruments sont en place: les subventions, les allègements ou exonérations fiscaux, les prises de participation, les prêts à taux réduits, les reports d'impôts et les cautionnements, les deux premiers représentant 90 % de toutes les aides d'Etat. Selon l'art. 88, par. 1, TCE, la Commission européenne est seule compétente pour déclarer une aide d'Etat compatible avec le Traité. La Commission examine régulièrement, avec le concours des Etats membres, les régimes nationaux d'aides en place. Les Etats membres sont tenus de notifier les nouvelles aides qu'ils prévoient d'instituer ou les modifications de celles en place. Ces dernières années, la Commission a édicté de nombreuses dispositions faisant que les aides d'Etat ne doivent plus être formellement annoncées dans certains domaines, à l'instar des aides à la recherche et au développement (R&D) ou des aides à la formation et à l'emploi. Il existe une large palette d'aides non fiscales.

En 2006, la Commission a adopté un plan d'action exposant les lignes directrices pour une réforme complète des règles et de la procédure en matière d'aides d'Etat jusqu'en 2009. Selon ce document, la politique des aides d'Etat doit bénéficier d'une plus grande marge de manœuvre. Dorénavant les aides devraient être moins ciblées sur certaines branches économiques et correspondre davantage à des objectifs horizontaux, mettant ainsi en place

un éventail plus large de mesures à caractère non fiscal. La politique des aides d'Etat est en effet considérée comme un instrument au service de la compétitivité de l'UE.

La Commission européenne examine sur la base de plusieurs critères les aides d'Etat revêtant la forme de mesures fiscales. Elle a ainsi adopté à la fin de 1998 une Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, texte qui précise l'application des art. 87 ss TCE aux mesures fiscales. La Commission a constaté depuis, dans de nombreux cas, l'existence d'aides d'Etat dommageables et invité les Etats concernés à abroger les règles fautives.

Pour les Etats membres de l'UE, le Code de conduite (code of conduct) dans le domaine de la fiscalité des entreprises n'est pas un instrument contraignant juridiquement mais politiquement. Ces derniers s'y engagent à abroger ou à adapter, jusqu'à la fin de 2005 au plus tard, leurs réglementations qualifiées de dommageables. Les régimes fiscaux sont considérés comme potentiellement dommageables s'ils entraînent une imposition effective nettement inférieure au niveau d'imposition usuel de l'Etat membre concerné. Au début de 1998, un groupe appelé «Code de conduite» a été créé pour évaluer les régimes fiscaux susceptibles de contrevenir au code. A la mi-1998, la Commission lui a présenté une liste initiale indicative de mesures susceptibles de relever du champ d'application du Code de conduite. Les règles ont été vérifiées par la suite quant à leur compatibilité avec les critères en place. Quelque 66 réglementations ont été identifiées et classifiées comme positives, c'est-à-dire dommageables en raison de leur (possible) influence sur le choix de l'emplacement d'activités économiques au sein de la communauté. Les Etats membres de l'UE ont abrogé les régimes incriminés ou les ont mis en conformité avec le Code de conduite, tâche pour laquelle ils disposent parfois de délais transitoires jusqu'à la fin de 2011. Dans le domaine de la fiscalité des entreprises, seules des formes très limitées de concurrence fiscale sont admises, à la lumière du Code de conduite et de la jurisprudence de la CJCE en matière d'aides d'Etat. A ce jour, la concurrence se joue principalement sur les taux d'imposition.

Il importe de souligner que toute aide d'Etat, licite ou non, implique un empiètement sur le libre jeu des forces du marché et ne peut donc en règle générale être neutre pour la concurrence. Dans le cadre de la politique d'aides très élaborée au sein de l'UE, les aides d'Etat sont considérées comme incompatibles avec le marché intérieur, sans toutefois être soumises à une interdiction générale. A l'occasion de la réforme en cours de la politique d'aides de l'UE, les possibilités d'accorder des aides d'Etat dans des secteurs importants sont en outre étendues. Ce développement de la politique d'aides peut être interprété comme une tentative de renforcer la compétitivité des Etats membres par le biais d'un pilotage et de soutiens cohérents. Par contre, l'UE est plutôt critique vis-à-vis de la concurrence fiscale utilisée pour encourager la compétitivité du marché intérieur. Pour

obtenir une situation équitable (level playing field) au sein de l'UE, il est nécessaire de disposer non seulement d'un système fiscal formellement harmonisé au niveau international, mais aussi d'une définition claire des pratiques dommageables au niveau politique et des sanctions prévues en cas d'infraction. Ce principe d'une concurrence fiscale limitée au sein de l'UE est complété par le développement de la politique d'aides d'Etat.

La politique d'aides de la Suisse est moins développée; notre pays juge la concurrence fiscale de manière plutôt positive et lui accorde la place qu'elle estime être la sienne dans ses réglementations et leur application. En effet, la concurrence fiscale offre une possibilité de soumettre non seulement des entreprises privées à la concurrence sur les marchés des biens et des facteurs, mais de soumettre également des Etats et des gouvernements à une concurrence des systèmes. Cela encourage les innovations dans le secteur public et incite les Etats à fournir des prestations de manière aussi efficace que possible. Il s'ensuit que pour la Suisse, le développement individuel et autonome des systèmes fiscaux nationaux en vue de répondre aux exigences de la concurrence internationale est prioritaire.

# 1 Introduction

A sa séance des 1<sup>er</sup> et 2 février 2007, la CER-E a adopté à l'unanimité, sur proposition du conseiller aux Etats Berset, le postulat CER-E 07.3003 «Fiscalité des entreprises. Evolution dans le contexte international», dont la teneur était la suivante: «*Le Conseil fédéral est prié de présenter au Parlement un rapport sur des nouveaux modèles d'imposition des sociétés développés à l'étranger, particulièrement chez nos partenaires les plus importants, ainsi que sur les aides dont bénéficient les entreprises à l'étranger.*» Le postulat est motivé par le fait que de nouveaux modèles d'imposition des sociétés ainsi que de nouveaux modèles d'aide aux entreprises sont actuellement développés dans d'autres pays. Dans un contexte international concurrentiel, ils constituent une évolution importante à connaître et à étudier et pourraient inspirer des réflexions utiles sur l'évolution à moyen et long terme du système d'imposition des sociétés. Le présent rapport, qui se borne à une présentation factuelle des règles en vigueur dans l'Union européenne (UE) et à l'examen de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE), sans se pencher sur la mise en œuvre desdites règles dans les Etats membres, comporte deux volets. Son chapitre 2 expose l'aménagement et le fonctionnement de la politique et du droit des aides d'Etat, en tant qu'éléments constitutifs de la politique européenne de la concurrence. Il présente d'abord les divers instruments d'aide et en analyse l'importance. Puis les bases juridiques de la politique européenne en matière d'aides d'Etat sont passées en revue, y compris les réformes en chantier. Par ailleurs, des encadrés séparés donnent ponctuellement des exemples d'aides d'Etat accordées dans l'UE. Quant au chapitre 3, il est consacré à la concurrence fiscale au sein de l'UE. Il indique comment le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises ainsi que l'interdiction de principe des aides d'Etat selon les art. 87 ss du Traité instituant la Communauté européenne (TCE) se répercutent sur la concurrence fiscale. Sur la base d'une analyse de décisions rendues par la Commission et la CJCE, il montre les limites que le Code de conduite et l'interdiction de principe des aides d'Etat imposent aux Etats membres pour l'aménagement de leur systèmes fiscaux respectifs. Comme les possibilités des aides d'Etat sont fixées dans le cadre du TCE, il est superflu de dresser une liste systématique des modèles nationaux d'imposition des entreprises. Même si par ailleurs le postulat ne se réfère pas explicitement à l'UE, une concentration sur cette zone économique se justifie, vu son importance pour la Suisse.<sup>1</sup>

Le présent rapport a pour but d'informer sur les bases et la pratique en place dans l'UE, en matière de politique des aides d'Etat et de fiscalité des entreprises. Il vise également à montrer de quelle manière et dans quel cadre la concurrence fiscale est définie dans les

---

<sup>1</sup> La Suisse réalise près de 60 % de ses exportations de marchandises avec l'UE, d'où proviennent près de 80 % de ses importations.

pays qui sont voisins de la Suisse ou qui lui sont étroitement liés. Il n'aborde cependant pas la question de certains encouragements versés dans le cadre de programmes de l'UE à l'échelon de la communauté, comme p. ex. dans le cadre de la politique structurelle et de la politique régionale (notamment Fonds de cohésion, Fonds de développement régional et Fonds social européen) ni d'autres instruments (p. ex. Fonds de développement rural, Groupement européen de coopération territoriale, Fonds de solidarité). Ce rapport répond au postulat 07.3003, que le Conseil fédéral propose de classer.

## 2 La politique européenne des aides d'Etat et le droit européen des aides d'Etat

Le cadre juridique de la politique européenne de la concurrence figure dans le Traité du 25 mars 1957 instituant la Communauté européenne (TCE)<sup>2</sup>. Les art. 81 à 89 TCE énoncent les règles générales relatives à la concurrence, les six premiers articles (section 1) contenant les prescriptions applicables aux entreprises et les trois derniers (section 2) se référant aux aides d'Etat. Selon cette base, la politique européenne de la concurrence comprend les champs d'activité suivants:

- interdiction des accords restreignant la concurrence (art. 81 TCE);
- interdiction d'exploiter de façon abusive une position dominante (art. 82 TCE);
- contrôle des fusions<sup>3</sup>;
- libéralisation des secteurs faisant l'objet de monopoles (art. 86 TCE);
- interdiction des aides d'Etat (art. 87 à 89 TCE).<sup>4</sup>

Les pages qui suivent expliquent en détail le fonctionnement de la politique européenne en matière d'aides d'Etat et la législation correspondante.

### 2.1 Politique européenne des aides d'Etat

#### 2.1.1 Définition

Une entreprise qui reçoit un soutien étatique dispose d'un avantage concurrentiel. Par conséquent, le TCE interdit de façon générale les aides d'Etat, qui équivalent à une discrimination et contournent l'idée du marché commun.<sup>5</sup> Une aide d'Etat peut toutefois se justifier dans l'optique du développement macroéconomique de l'UE. Il incombe donc à la Commission de veiller à ce que l'interdiction soit respectée et à ce que les exceptions accordées bénéficient de l'égalité de traitement à l'échelle de l'UE. En l'occurrence, il s'agit

---

<sup>2</sup> Le présent rapport se réfère aux versions consolidées du traité sur l'Union européenne et du traité instituant la Communauté européenne, dans lesquels ont été intégrées les modifications apportées par le traité d'Athènes; voir JO C 321E/ du 29.12.2006, p. 1.

<sup>3</sup> Règlement (CE) n° 139/2004 du Conseil du 20 janvier 2004 relatif au contrôle des concentrations entre entreprises; JO L 24 du 29.1.2004, p. 1.

<sup>4</sup> Voir annexe II, A.

<sup>5</sup> Voir art. 87, par. 1, TCE.

de déterminer si une mesure étatique nationale adoptée vis-à-vis d'une entreprise constitue une aide d'Etat. Tel est le cas si elle remplit *cumulativement* les quatre critères suivants:<sup>6</sup>

- la mesure doit entraîner un transfert de ressources publiques;
- la mesure procure un avantage économique évident au bénéficiaire;<sup>7</sup>
- la mesure doit déployer un effet sélectif, autrement dit elle doit accorder à certaines entreprises ou branches de production un avantage propre à créer une distorsion de la concurrence. Ce critère permet de distinguer une aide d'Etat d'une mesure générale qui touche toutes les entreprises dans la même mesure;<sup>8</sup>
- la mesure doit avoir un effet (négatif) potentiel sur le fonctionnement de la concurrence et des échanges entre les Etats membres. De l'avis de la Commission, les subventions de faible montant n'affectent pas ce fonctionnement, ce qui a conduit à mettre en œuvre la règle «de minimis».<sup>9</sup>

### 2.1.2 Instruments d'aide<sup>10</sup>

Toutes les aides d'Etat constituent des dépenses ou un manque à gagner pour les finances publiques, et des avantages pour les bénéficiaires. Quelque six instruments sont prévus au total:

- *subventions*: transferts sous forme de numéraire, de biens ou de services pour lesquels aucun remboursement n'est en principe exigé;
- *exonérations fiscales*: exclusion expresse de certains éléments du revenu ou chiffres d'affaires du champ de l'impôt;
- *prises de participation dans des entreprises (apports en capital)*: détention par l'Etat de parts d'une entreprise;

---

<sup>6</sup> Voir Commission européenne (2003), p. 3 s. Ces critères découlent de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE; voir Brügggen Rechtsanwälte, 2004, p. 2 s.).

<sup>7</sup> Par exemple, l'Etat vend une parcelle de terrain à une entreprise en dessous du prix du marché, ce qui constitue clairement un traitement de faveur.

<sup>8</sup> Le critère de la sélectivité est aussi avéré si une mesure ne concerne qu'une partie du territoire d'un Etat membre. Toutes les aides régionales ou sectorielles sont ainsi concernées.

<sup>9</sup> Les aides octroyées à une entreprise qui n'excèdent pas 100 000 euros sur une période de trois ans ne sont pas soumises à l'autorisation de la Commission, selon le règlement (CE) n° 69/2001. Autrement dit, un Etat membre n'est pas tenu de les notifier selon l'art. 88, par. 3, TCE. Dans son projet de nouveau règlement *de minimis* du 9 mars 2006, la Commission avait d'abord relevé le seuil à 150 000 euros; le 10 juin 2006, un projet de règlement modifié a été publié, avec un plafond de 200 000 euros. Voir Frenz, W. (2007), p. 259. La Commission a introduit le règlement *de minimis* en 1992, en pensant aux petites et moyennes entreprises. Des compléments d'information figurent dans Commission européenne (2003), p. 13 ainsi que dans Frenz, W. (2007), p. 259 ss.

<sup>10</sup> Voir l'énumération de ces six instruments de la Commission européenne (2006a), p. 28 ss.

- *prêts à taux (d'intérêts) réduits*: contrats au sens du droit des obligations, par lesquels le prêteur est tenu de mettre à disposition de l'emprunteur un certain montant en espèces ou une chose fongible convenue;
- *reports d'impôts*: renonciation des pouvoirs publics à percevoir pendant un certain temps des recettes fiscales d'un contribuable;
- *cautionnements*: contrats unilatéraux par lesquels un garant (en l'occurrence l'Etat) s'engage vis-à-vis du créancier d'un tiers (débiteur principal) à répondre de l'exécution des obligations de ce tiers.

### 2.1.3 Importance absolue et relative

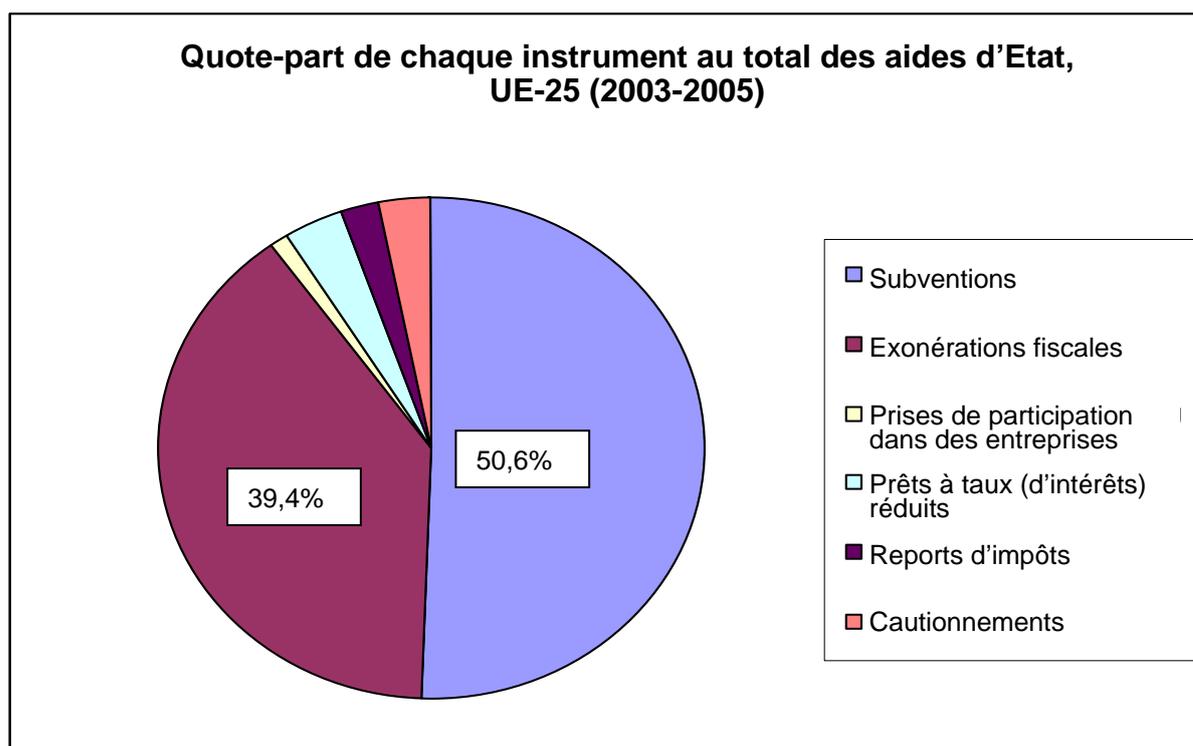
La figure ci-dessous montre la quote-part de chaque instrument au total des aides d'Etat au sens de l'art. 87, par. 1, TCE, accordées par les Etats membres de l'UE et examinées par la Commission.<sup>11</sup> Les valeurs de référence sont celles de la période 2003 à 2005 et englobent le secteur manufacturier et le secteur des services de l'UE-25<sup>12</sup>. Le volume total des aides d'Etat dans l'UE s'est élevé en moyenne annuelle à 47,2 milliards d'euros.<sup>13</sup> Environ 50 % de cette somme consistait en subventions. Cette moyenne masque toutefois d'importantes disparités. Ainsi les subventions représentent plus de 90 % des aides totales accordées au Luxembourg et en Belgique et 88 % au Danemark et en Autriche. A l'opposé, leur quote-part n'était que de 10 % au Portugal, de 21 % en République tchèque et de 22 % en Suède.

---

<sup>11</sup> Les mesures générales et les subventions étatiques qui, aux yeux de la Commission européenne, n'entravent pas les échanges et ne faussent ni ne risquent de fausser la concurrence ne sont pas prises en compte, faute d'entrer dans le mandat de contrôle de la Commission. A titre d'exemple, un allègement fiscal général au titre des dépenses de recherche et de développement (R&D) n'est pas considéré comme une aide d'Etat, bien qu'il puisse apparaître dans les budgets nationaux des Etats membres comme un soutien public à la R&D. Voir sur ce point et sur d'autres questions de méthode: Commission européenne (2006a), p. 45.

<sup>12</sup> Ainsi l'agriculture et la pêche constituent des exceptions, de même que les transports (voir Commission européenne (2006a), p. 28 ss).

<sup>13</sup> La valeur correspondante était de 52,3 milliards d'euros sur la période 2001-2003, contre 45,1 milliards en 2005. D'où une tendance modérée à la baisse. Tandis que les aides d'Etat à l'industrie houillère sont en nette régression, les aides à l'environnement ont fortement augmenté ces dernières années. Le volume total des aides d'Etat a diminué par rapport au produit intérieur brut (PIB), passant de 0,5 % (moyenne annuelle de 2001-2003) à 0,45 % (moyenne annuelle de 2003-2005) du PIB (voir Commission européenne (2006a), p. 10 s.).



Source: Commission européenne (2006a), p. 29.

La deuxième forme importante d'aides d'Etat réside dans les allègements ou exonérations fiscales (comme l'exonération des cotisations aux assurances sociales). Leur part au total des aides d'Etat avoisine 40 %, avec de nouveau d'importants écarts relatifs entre pays. Le Portugal arrive en tête, avec 82 %, suivi de la Suède (76 %) et de la Slovaquie (72 %); à l'autre extrémité de l'échelle figurent l'Estonie, le Luxembourg et Malte (0 %), la Belgique (1 %) et les Pays-Bas (3 %).

Les quatre instruments restants ne représentent, à l'échelle de l'UE, que 10 % du montant total des aides d'Etat, dont 3 % consistent en prêts à taux réduits et autant aux garanties. Il est utile de signaler que la République tchèque accorde 66 % de ses aides sous forme de cautionnements et l'Estonie 18 %. Aucun autre pays n'affiche une part de garanties dépassant 8 %.

#### 2.1.4 Aides d'Etat par branche économique

En 2005, 65 % des aides d'Etat accordées dans l'UE-25 l'ont été au secteur manufacturier et au secteur des services<sup>14</sup>, 26 % à l'agriculture et à la pêche, 6 % à l'industrie houillère, 2 % au secteur des transports. Il existe d'importants écarts entre les Etats membres. Ainsi la part des aides d'Etat destinées à l'agriculture dépasse 70 % en Estonie, en Finlande et en

<sup>14</sup> Le montant total des aides d'Etat accordées en 2005, sans le secteur ferroviaire, est estimé à 63,8 milliards d'euros (voir Commission européenne (2006a), p. 8).

Lituanie, tandis la part du secteur manufacturier et des services représente au moins 80 % au Danemark, en Italie, au Luxembourg, à Malte, au Portugal, en Suède et en Slovaquie.

En 2005, la Commission a recensé pour l'agriculture et la pêche 236 notifications d'aides d'Etat (nouvelles mesures d'aide) comportant des régimes d'aides et (assez rarement) des aides ponctuelles à des entreprises individuelles.

## **2.2 Droit européen des aides d'Etat**

### **2.2.1 Bases juridiques**

Les bases du droit européen des aides d'Etat figurent aux art. 87 à 89 TCE. L'art. 87 stipule que les aides d'Etat nationales qui faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres. Cette interdiction de principe des aides d'Etat nationales s'explique par la volonté d'établir ou de préserver une situation équitable (level playing field) au profit des activités entrepreneuriales dans le marché commun. En effet, il devrait être indifférent que l'implantation d'un siège d'entreprise ou la production de certains biens se fassent dans un Etat membre ou dans l'autre. Cette solution vise à éviter une concurrence ruineuse entre Etats membres, sous forme de surenchère des subventions pour attirer des activités économiques ou des investissements.

Il existe toutefois de nombreuses exceptions à l'interdiction des aides d'Etat. La Commission est seule compétente, en vertu de l'art. 88, par. 1, TCE, pour déclarer une aide d'Etat compatible avec le TCE. Elle s'efforce concrètement de trouver un équilibre entre les effets négatifs des aides sur la concurrence et leurs effets positifs en termes d'intérêt commun, les avantages présumés pour l'intérêt commun devant être supérieurs aux distorsions de la concurrence pour que l'aide d'Etat soit accordée. Encore faut-il que l'aide d'Etat remplisse l'une des conditions énoncées à l'art. 87, par. 2 ou 3, TCE. Peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun:

- les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits;
- les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires;

- les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas<sup>15</sup> ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi;

Par ailleurs, des aides peuvent également être accordées pour promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, ou encore pour encourager ou renforcer le développement économique de certaines branches d'activité ou de zones régionales (voir encadré n° 1).

Encadré n° 1: Conformité aux règles de l'UE de l'aide à l'implantation de BMW à Leipzig, financée par les contribuables allemands

En 2005, le constructeur automobile munichois BMW a ouvert à Leipzig (Saxe) une usine – lauréate du prix allemand d'architecture – qui produit chaque jour plus de 600 véhicules de la série 3. Le projet, coûtant 1,2 milliard d'euros, a été subventionné par les contribuables allemands à hauteur de 360 millions d'euros. Les autorités allemandes voulaient d'abord le soutenir à hauteur de 418 millions d'euros, ce qui aurait correspondu à 35 % du volume pouvant être subventionné. La Commission a toutefois douté que l'aide prévue réponde aux exigences posées en matière d'aides d'Etat dans le secteur automobile. Elle s'est notamment interrogée sur la proportionnalité de l'aide, en particulier sur le point de savoir si le montant de l'aide proposée excédait le «handicap régional» du site de Leipzig par rapport à l'autre site qui aurait pu être retenu par BMW en République tchèque. Par la suite, la Commission a amputé de 55 millions d'euros l'aide en perspective, la ramenant à 363 millions d'euros. L'aide d'Etat reçue par BMW restait néanmoins légèrement supérieure à 30 %, et donc excédait le taux normal d'intensité d'aide (28 %) prévu pour les implantations industrielles dans les nouveaux pays membres. En cas d'implantation ayant un impact particulier sur les structures, le taux maximum de subventionnement pourrait théoriquement atteindre 35 %. Le taux d'intensité d'aide accordé se situait ainsi à mi-chemin. BMW avait d'ailleurs souligné que le montant de la subvention n'était qu'un facteur parmi d'autres pour le choix final du site. L'accord trouvé sur un modèle de temps de travail flexible, la présence de main-d'œuvre qualifiée ainsi que les infrastructures développées

---

<sup>15</sup> Concrètement, le PIB par habitant, corrigé du pouvoir d'achat, doit représenter moins de 75 % de la moyenne de l'UE, voir Commission européenne (2003), p. 5. Il convient de mentionner ici tout d'abord, pour leur compatibilité avec le marché commun mentionnée à l'art. 87, par. 2, let. c, TCE, les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la République fédérale d'Allemagne affectées par la division de l'Allemagne, dans la mesure où elles sont nécessaires pour compenser les désavantages économiques causés par cette division. Ensuite, à l'exception de Chypre et des villes de Prague et Bratislava, l'ensemble des territoires des UE-10 sont éligibles au niveau «a», le classement étant quasiment identique à celui des régions qui relèvent de l'objectif 1 des Fonds structurels européens (voir Commission européenne (2006a), p. 24 s.).

auraient également plaidé en faveur du site de Leipzig. Wendelin Wiedeking, patron de Porsche, avait critiqué à plusieurs reprises la subvention. A ses yeux l'industrie automobile avait atteint un degré de maturité suffisant pour se passer d'aides d'Etat. Porsche avait également créé en 2002 une usine de montage à Leipzig, dans laquelle près de 130 millions d'euros avaient été injectés. A cette occasion, Porsche s'était volontairement privé d'une aide d'Etat d'un montant de 50 millions d'euros, déclarant que le luxe et le soutien étatique ne font pas bon ménage.

Source: [www.welt.de](http://www.welt.de); [www.laif.de](http://www.laif.de); <http://europa.eu/bulletin/fr/200204/p103054.htm> (Bulletin UE 4-2002, Concurrence 23/42)

Récemment, en vertu de l'art. 87, par. 3, let. e, TCE, d'autres catégories d'aides d'Etat ont également été jugées compatibles avec le marché commun. Le Conseil doit statuer à la majorité qualifiée, sur proposition de la Commission. Etant donné que les aides d'Etat diminuent d'autant les ressources budgétaires limitées, il faudrait régler de façon transparente l'attribution des moyens financiers et fixer des priorités claires.<sup>16</sup>

## 2.2.2 Surveillance des aides par la Commission européenne

En vertu de l'art. 88, par. 1, TCE, la Commission procède avec les Etats membres à l'examen permanent des régimes d'aides existants. Elle propose aux Etats concernés les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché commun. Cela signifie que les Etats membres sont tenus d'informer préalablement, en temps utile, la Commission des projets tendant à instituer ou à modifier des aides («ex ante notification requirement» ou «obligation d'information préalable»<sup>17</sup>). Ils ne peuvent mettre en vigueur de nouvelles aides ou modifier celles en place que si la Commission les a adoptées (principe ou clause de standstill). Le délai au cours duquel la Commission doit conclure son examen préliminaire de l'aide notifiée est fixé à deux mois à compter de la réception de la notification complète.<sup>18</sup>

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, pour autant que la Commission et l'Etat concerné n'en décident pas autrement, toutes les informations utiles sont transmises électroniquement dans la

---

<sup>16</sup> Ainsi, les moyens financiers prévus pour les aides d'Etat pourraient très bien aller à d'autres domaines de dépenses, tels le système de formation ou le système de santé.

<sup>17</sup> Voir à propos de la procédure de notification l'art. 88, par. 3, TCE. Le General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) fixe aux Etats membres qui accordent des aides des obligations de notification et de négociation (voir Frenz, W. (2007), p. 45).

<sup>18</sup> Voir considérant 7 du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil, du 22 mars 1999, portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, JO L 83/ du 27.3.1999, p. 1 (ci-après règlement (CE) n° 659/1999).

notification.<sup>19</sup> Toute aide octroyée par les Etats membres sans l'accord de la Commission est automatiquement classifiée comme illégale («unlawful aid»). Si la Commission constate, après un examen préliminaire, qu'une aide accordée par un Etat membre ou au moyen de ressources d'Etat est incompatible avec le marché commun en vertu de l'art. 87 TCE ou qu'elle a été appliquée de façon abusive, elle décide d'ouvrir la procédure formelle d'examen. Autrement dit, la Commission doit recueillir toutes les informations nécessaires et les parties intéressées peuvent présenter leurs observations. Une fois tous les doutes levés, la Commission conclut son examen par l'adoption d'une décision finale. En cas d'aide illégale, incompatible avec le marché commun, il faut rétablir une concurrence efficace. Autrement dit, l'Etat concerné doit annuler ou modifier l'aide d'Etat dans un délai fixé par la Commission (décision négative).<sup>20</sup> A cette fin, il est nécessaire que l'aide, intérêts compris, soit récupérée. Un délai de prescription d'une durée de dix ans est prévu, à l'issue duquel la Commission ne peut plus ordonner la récupération de l'aide.<sup>21</sup> Si l'Etat concerné ne se conforme pas à cette décision dans le délai fixé, la Commission peut saisir directement la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE).<sup>22</sup> La Commission dispose de moyens supplémentaires de se procurer les informations dont elle a besoin pour vérifier si ses décisions sont effectivement appliquées. Cela suppose à nouveau la coopération des autorités compétentes des Etats membres.<sup>23</sup>

Ces dernières années, la Commission a élaboré diverses règles ex ante (lignes directrices, encadrements communautaires, exemptions par catégorie) pour clarifier sa pratique. Les aides accordées conformément aux conditions fixées dans ces textes sont automatiquement

---

<sup>19</sup> Si la Commission considère que les informations fournies par l'Etat membre sont incomplètes, elle peut demander tous les renseignements complémentaires dont elle a besoin. La notification doit être effectuée au moyen du formulaire figurant à l'annexe I, partie I, du règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21.4.2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, JO 2004 L 140, p. 1.

<sup>20</sup> La décision en question récapitule les éléments pertinents de fait et de droit, inclut une évaluation préliminaire, par la Commission, de la mesure proposée visant à déterminer si elle présente le caractère d'une aide, et expose les raisons qui incitent à douter de sa compatibilité avec le marché commun.

<sup>21</sup> Voir règlement (CE) n° 659/1999, considérant 13. En revanche, la Commission ne doit pas être habilitée à faire une injonction de récupération des aides appliquées de façon abusive, car il s'agit d'aides précédemment approuvées par la Commission (considérant 15).

<sup>22</sup> La Commission peut naturellement aussi parvenir à la décision que l'aide d'Etat est conciliable avec le marché commun («décision positive»). Une décision positive peut être assortie de conditions permettant à la Commission de reconnaître la compatibilité de l'aide avec le marché commun et d'obligations lui permettant de contrôler le respect de sa décision («décision conditionnelle»). Il convient d'ajouter qu'un Etat membre peut également saisir la CJCE, s'il conteste la décision de la Commission. La jurisprudence de la CJCE n'a pas toujours soutenu les décisions de la Commission.

<sup>23</sup> Voir règlement (CE) n° 659/1999, considérant 20. Les agents mandatés par la Commission sont notamment investis des pouvoirs d'accéder à tous les locaux et terrains de l'entreprise concernée, de demander sur place des explications orales, de contrôler les livres et les autres documents professionnels et d'en prendre ou demander copie. Voir règlement (CE) n° 659/1999, art. 22, ch. 2.

considérées comme compatibles avec le marché commun et donc le TCE. La Commission a notamment adopté un certain nombre de règlements d'exemption par catégorie qui autorisent des aides d'Etat sans notification formelle dans les secteurs suivants:<sup>24</sup>

- petites et moyennes entreprises (PME)<sup>25</sup>, et notamment les aides à la R&D;
- aides à la formation;<sup>26</sup>
- aides à l'emploi;
- aides pour des services d'intérêt économique général pour des montants limités.

Ces règlements doivent préciser pour chaque catégorie d'aides:<sup>27</sup>

- l'objectif des aides;
- les catégories de bénéficiaires;
- les seuils exprimés soit en termes d'intensité par rapport à l'ensemble des coûts admissibles, soit en termes de montants maximaux;
- les conditions relatives au cumul des aides;
- les conditions de contrôle.

Ils peuvent en outre fixer des seuils ou d'autres conditions pour la notification des cas d'octroi d'aides individuelles et exclure certains secteurs supplémentaires du champ d'application des règlements.. Lorsqu'elle arrête des règlements, la Commission impose des règles précises aux Etats membres pour assurer la transparence et le contrôle des aides exemptées de l'obligation de notification. Ces règles consistent en particulier dans les obligations suivantes:

- les Etats membres doivent transmettre à la Commission un résumé des informations relatives à des régimes d'aides ou cas d'aides individuelles dès la mise en œuvre de ces régimes;
- ils doivent enregistrer et compiler toutes les informations concernant l'application des exemptions par catégorie;
- ils doivent communiquer une fois par an à la Commission un rapport sur l'application des exemptions par catégorie.

---

<sup>24</sup> Voir Commission européenne (2006c), p. 4.

<sup>25</sup> Comme les aides à l'investissement et les aides aux services de conseil (voir <http://europa.eu/scadplus/leg/fr/lvb/l26064.htm> (20 avril 2007)).

<sup>26</sup> A titre d'exemple, la rétribution des formateurs et leurs frais font partie des coûts admissibles d'un projet de formation (voir <http://europa.eu/scadplus/leg/fr/lvb/l26063.htm> (20 avril 2007)).

<sup>27</sup> Voir <http://europa.eu/scadplus/leg/fr/lvb/l26043.htm> (19 avril 2007).

Les règlements arrêtés sont applicables pendant une durée déterminée. Ils peuvent être abrogés ou modifiés lorsque tout élément important ayant motivé leur adoption se trouve modifié ou lorsque le développement progressif ou le fonctionnement du marché commun l'exige. Lorsque la Commission veut arrêter un règlement, elle publie un projet afin de permettre à toutes les personnes et organisations intéressées de lui faire connaître leurs observations dans un délai raisonnable. Avant de publier un projet de règlement et avant d'arrêter un règlement, la Commission consulte le comité consultatif en matière d'aides d'Etat, qui est composé de représentants des Etats membres et présidé par le représentant de la Commission. Tous les cinq ans, la Commission soumet au Parlement européen et au Conseil un rapport sur l'application du règlement (CE) n° 994/98.<sup>28</sup>

### 2.2.3 Réforme du droit européen des aides d'Etat<sup>29</sup>

En juin 2006, la Commission a adopté un plan d'action, qui fixe les lignes directrices d'une réforme exhaustive de la politique des aides d'Etat et s'étalera sur une période de cinq ans, de 2005 à 2009. L'objectif est d'orienter les aides d'Etat vers les activités pour lesquelles les marchés financiers sont réticents à mettre à disposition des moyens financiers.. De même, les aides d'Etat doivent contribuer à la stratégie de Lisbonne<sup>30</sup>, qui vise à l'amélioration de la compétitivité de l'industrie européenne et à la création d'emplois durables. Il s'agit de garantir que l'argent public soit utilisé de façon efficace, dans l'intérêt des citoyens de l'Union. La réforme des aides d'Etat se veut exhaustive et cohérente. Huit domaines prioritaires sont soulignés:<sup>31</sup>

- *l'innovation et la recherche et le développement (R&D)*: les règles en matière d'aides d'Etat devront inciter l'industrie à investir dans la R&D et à prendre en compte l'importance croissante des partenariats public-privé (voir encadrés 2 et 3, mesure n° 3);
- *stimuler l'esprit d'entreprise et améliorer l'environnement des entreprises*: les règles relatives aux aides d'Etat devront faciliter le démarrage rapide des entreprises, en particulier stimuler le capital-risque (voir encadré n° 3; mesure n° 4);

---

<sup>28</sup> Règlement (CE) n° 994/1998 du Conseil, du 7.5.1998, sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'Etat horizontales (règlement d'habilitation), JO L 142 du 14.5.1998, p. 1.

Voir <http://europa.eu/scadplus/leg/fr/lvb/l26043.htm> (19 avril 2007).

<sup>29</sup> Voir Commission européenne (2006b), p. 128 s. et <http://europa.eu/scadplus/leg/fr/lvb/l26115.htm> (30 mars 2007).

<sup>30</sup> En 2000, le sommet européen extraordinaire de Lisbonne des chefs d'Etat ou de gouvernement de l'UE a conduit à l'adoption de la stratégie de Lisbonne, visant à faire de l'UE d'ici à 2010 l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique du monde.

<sup>31</sup> Voir <http://europa.eu/scadplus/leg/fr/lvb/l26115.htm> (19 avril 2007).

- *l'investissement dans le capital humain;*
- *les services d'intérêt économique général (SIEG):* les aides d'Etat contribueront à la réalisation de leurs missions de service public, participant ainsi à des SIEG efficaces et de qualité;
- *une meilleure définition des priorités par une simplification et une codification de la réglementation:* il s'agira de mettre en œuvre le principe selon lequel la politique des aides d'Etat doit se concentrer sur les types d'aides qui faussent le plus la concurrence;
- *une politique ciblée dans le domaine des aides régionales:* la politique des aides d'Etat participera à la réduction des disparités entre les régions européennes et sera ainsi un facteur de cohésion et de stabilité territoriales;
- *encourager un développement écologiquement viable;*
- *mise en place d'infrastructures modernes dans le domaine des transports, de l'énergie, de l'information et de la communication:* les règles en matière d'aide d'Etat devront tenir compte de l'importance croissante des partenariats public-privé (voir encadré n° 3, mesure n° 1).

#### Encadré n° 2: Aides d'Etat en faveur de la recherche et du développement (R&D)

Les investissements dans la recherche et le développement (R&D) jouent un rôle crucial pour augmenter la compétitivité de l'économie de l'UE et pour garantir un développement durable. Le Conseil européen de Barcelone de mars 2002 a donc fixé comme l'objectif que les dépenses de R&D devaient augmenter à 3 % du produit intérieur brut d'ici 2010, les deux tiers de ces investissements devant provenir du secteur privé.

Les autorités nationales disposent de tout un arsenal de mesures pour financer ces investissements et, partant, relancer la R&D. Ces mesures publiques, lorsqu'elles sont consenties sur une base sélective, peuvent contenir une aide d'Etat. Même si l'aide proprement dite ne constitue qu'une part minime du financement public de la recherche et du développement, il existe un risque que la concurrence soit faussée en favorisant certaines entreprises par rapport à d'autres. Il se peut aussi que, dans certaines circonstances, l'aide d'Etat soit la meilleure solution envisageable pour favoriser la mobilisation d'investissements privés supplémentaires dans le domaine de la R&D. C'est pourquoi la Commission s'efforce de trouver un équilibre en appliquant l'encadrement des aides d'Etat à la R&D, afin de renforcer autant que possible ces activités tout en réduisant au minimum les distorsions de concurrence. En ce qui concerne les aides d'Etat à la R&D, les dépenses totales se sont établies à 5,6 milliards d'euros en 2005.

Les possibilités d'aides d'Etat indiquées à l'art. 87, par. 3, TCE comme conciliables avec le marché commun sont ainsi dûment exploitées. D'autre part, la réforme en cours confère une plus grande marge de manœuvre à la politique des aides d'Etat. D'où un élargissement des possibilités d'aides dans des domaines clés. Dorénavant les aides seront moins ciblées sur certaines branches économiques et devront davantage correspondre à des objectifs horizontaux. De telles aides d'Etat sont généralement considérées comme meilleures pour corriger certaines défaillances du marché et donc moins susceptibles de créer des distorsions de la concurrence que des aides sectorielles ou à caractère ad-hoc.<sup>32</sup>

Encadré n° 3: Programmation unique (UE – province de Bolzano / Tyrol du Sud) (2000-2006)

L'Union européenne (UE) a rédigé, conjointement avec la province autonome de Bolzano (Tyrol du Sud), un document unique de programmation pour les régions de l'objectif 2 (2000-2006). Diverses mesures ont ainsi été conçues pour renforcer le modèle de développement du Tyrol du Sud. Ces mesures poursuivent plusieurs objectifs généraux, à savoir assurer le maintien de la population rurale dans les régions de montagne, préserver la viabilité des territoires ruraux du Tyrol du Sud, et promouvoir le développement durable en zone rurale. Quatre mesures (sur un total de dix) ont donné lieu à une aide d'Etat au sens de l'art. 87, par. 1, TCE:

- 1<sup>re</sup> mesure:<sup>33</sup> Diffusion des technologies de l'information dans les zones rurales (priorité: développement durable des zones d'habitation). Les technologies modernes de l'information permettent aux habitants des régions périphériques de participer plus activement à la vie économique et sociale, sans avoir à quitter leur domicile. A cet égard, elles représentent un moyen adéquat d'assurer une meilleure qualité de vie à la population des régions isolées et de freiner l'émigration. Il s'agit d'encourager des formes de coopération entre entreprises, notamment en

---

<sup>32</sup> La recherche et le développement, la protection de l'environnement, les économies d'énergie, le soutien aux PME, la création d'emplois, la promotion de la formation et le développement économique régional constituent pour la Commission les principaux objectifs horizontaux auxquels doivent s'adresser les aides d'Etat. En 2005, les aides visant des objectifs horizontaux ont représenté 84 % de l'ensemble des aides octroyées dans l'UE-25, la part des aides sectorielles se limitant à 16 % (voir Commission européenne (2006a), p. 18 ss).

<sup>33</sup> Voir Union européenne; Province autonome de Bolzano (sans mention d'année). Document unique de programmation pour les régions de l'objectif 2 (2002-2006) [Ci-après: Union européenne; Province autonome de Bolzano (sans mention d'année)], p. 125 ss.

accompagnant les processus d'innovation dans les PME qui misent déjà sur l'intégration d'outils basés sur les technologies de l'information et de la communication (e-business), sur le travail en ligne et le commerce électronique. La dépense (aide d'Etat) consiste à mettre en place des infrastructures et des services pour les PME. Les bénéficiaires finaux sont les collectivités publiques et les institutions d'utilité publique, le groupe cible étant formé par la population et les PME.

- 2<sup>e</sup> mesure:<sup>34</sup> Achat et équipement de terrain artisanal (priorité: soutien au développement et à la diversification des systèmes productifs régionaux). Dans le Tyrol du Sud, la disponibilité limitée de terrains à bâtir pour l'artisanat constitue un problème particulier. La topographie accidentée entraîne une âpre compétition pour l'affectation du sol aux habitations, à l'activité agricole ou à d'autres branches de production. En outre le tourisme, l'un des principaux piliers de l'économie locale, exige le maintien de vastes territoires dans leur état d'origine. Tous ces facteurs contribuent à la raréfaction chronique du terrain en zone artisanale et à une hausse sensible des prix, que les pouvoirs publics peuvent combattre en jouant un rôle de coordination pour permettre la création de zones artisanales idéalement situées et pour encourager l'implantation décentralisée des PME. Cette mesure doit principalement contribuer à la création de nouvelles zones industrielles, l'aide d'Etat prévoyant l'octroi de subventions à des PME, sous forme de mise à disposition de terrain bon marché. Les bénéficiaires finaux sont les corporations de droit public, le groupe cible les PME.
- 3<sup>e</sup> mesure:<sup>35</sup> Aides à la recherche et au développement pour les PME: (priorité: encouragement du développement et de la diversification des activités artisanales régionales). Les petites entreprises, qui jouent un rôle moteur dans le tissu productif du Tyrol du Sud, peinent à s'affirmer face à la concurrence internationale. Elles manquent de personnel qualifié, de technologies de pointe et de capital pour se lancer dans des activités novatrices. Or, ce sont de telles entreprises qui garantissent des emplois et la stabilité économique. D'où l'encouragement des initiatives suivantes: transfert de savoir-faire et de technologies, introduction d'innovations par le biais de formations ciblées et de conseils spécialisés, mise en réseau des entreprises participant aux projets novateurs, développement de prototypes et de préséries, etc. Les bénéficiaires finaux sont ici les corporations de droit public, et le groupe cible les PME.

---

<sup>34</sup> Voir Union européenne; Province autonome de Bolzano (sans mention d'année), p. 136 ss.

<sup>35</sup> Voir Union européenne; Province autonome de Bolzano (sans mention d'année), p. 141 ss.

<sup>36</sup> Voir Union européenne; Province autonome de Bolzano (sans mention d'année), p. 145 ss.

- 4<sup>e</sup> mesure:<sup>36</sup> Etablissement de pépinières d'entreprises (priorité: encouragement du développement et de la diversification des activités productives régionales). La création de pépinières d'entreprises proposant aux PME un soutien administratif et une offre de conseils doit servir de signal et stimuler l'initiative privée. Cette mesure implique d'abord la réalisation matérielle de structures d'accueil des pépinières d'entreprises. Ensuite, il s'agit de proposer des activités de conseil aux entreprises venant s'y installer (savoir technologique, informations relatives au marché, marques et produits prêts à être brevetés, etc.). Les bénéficiaires finaux sont à nouveau les corporations de droit public, et le groupe cible les PME.

L'aboutissement d'une réforme cohérente et exhaustive de la politique des aides d'Etat dépend par ailleurs d'un affinement de l'analyse économique. Il s'agit de déterminer pourquoi le marché ne permet pas, sans intervention publique, un résultat optimal, s'il s'agit d'une défaillance classique ou si ledit marché crée des inégalités sociales ou régionales qui doivent être corrigées. D'où la recommandation de vérifier non seulement si les aides d'Etat sont justifiées, mais également si elles constituent le moyen le plus adéquat et comment y recourir pour ne pas fausser la concurrence dans une mesure contraire à l'intérêt commun. Une telle approche permettra de faciliter et d'accélérer l'approbation des aides qui faussent le moins la concurrence, et en parallèle de concentrer l'attention sur celles qui sont susceptibles de causer les plus graves distorsions de la concurrence (voir encadré n° 4).

#### Encadré n° 4: Aides au sauvetage et à la restructuration d'entreprises (2000–2005)

Les aides au sauvetage et à la restructuration d'entreprises figurent parmi les formes d'aide ayant les effets de distorsion les plus marqués. Elles se justifient néanmoins dans des circonstances exceptionnelles par leurs effets bénéfiques. Elles doivent ainsi être compensées par les avantages découlant du rétablissement de la viabilité à long terme d'une entreprise en difficulté et donc de son maintien en vie, qui peuvent être souhaitables en termes d'emploi. Les lignes directrices laissent aux Etats membres le soin de décider s'il vaut la peine de soutenir l'entreprise pour atteindre les objectifs souhaités, les Etats membres pouvant recourir à différentes méthodes pour calculer le montant de leurs aides. Elles imposent toutefois aux bénéficiaires des conditions strictes afin de garantir que les effets de distorsion soient limités au minimum nécessaire.

Une aide au sauvetage peut être octroyée à une entreprise pendant une période de six mois et doit l'aider à couvrir ses besoins immédiats de trésorerie. Cette limite temporelle vise à permettre à l'entreprise de présenter un plan de restructuration. Une aide à la restructuration peut être octroyée sur la base d'un plan de restructuration global. Pour

compenser la distorsion de concurrence causée par l'aide, des mesures compensatoires (par exemple: réductions de capacités, suppression des barrières à l'entrée sur les marchés en cause) sont normalement demandées. Le principe de non-réurrence garantit, tant pour les aides au sauvetage qu'à la restructuration, qu'une entreprise ayant déjà reçu une aide de ce type au cours des dix dernières années ne peut plus bénéficier d'aucune autre aide.

Au cours de la période 2000-2005, les aides au sauvetage et à la restructuration se sont élevées à 24 milliards d'euros, dont 90 % pour les restructurations. Une très large part du volume total de ces aides d'Etat est imputable à un nombre limité d'affaires importantes, telles Bankgesellschaft Berlin AG en Allemagne (8 milliards d'euros), Alstom (1,4 milliard d'euros) et Bull en France, British Energy au Royaume-Uni et Alitalia en Italie. Les dépenses effectives au niveau de l'UE-15 se sont montées à 15,5 milliards d'euros pour la période 2000-2005 – montant sous-estimé en raison de problèmes de quantification; dans les dix pays ayant adhéré à l'UE le 1<sup>er</sup> mai 2004 (pays de l'UE-10), ils se sont montés à 8,3 milliards d'euros. Mais il faut préciser que près de 80 % des aides de l'UE-10 sont allées au seul secteur bancaire tchèque, et qu'elles ont notamment consisté en cautionnements (qui ont représenté 66 % des aides tchèques entre 2003 et 2005, contre 3 % seulement du volume total des aides accordées dans l'UE-25).

Au cours de la même période, les prêts à taux réduits ont constitué plus de trois quarts de l'ensemble des aides au sauvetage et les cautionnements moins d'un quart. En revanche, les cautionnements représentaient plus de 50 % du montant total des aides à la restructuration, suivies des subventions ou apports de capitaux (37 %) et des prises de participation (11 %).

Après le recul sensible du niveau des aides à la fin des années 1990, la tendance observée durant la période 2000–2005 est à la stabilisation plutôt qu'à la baisse.

Source: Commission européenne (2006a), p. 5, 7, 30, 33 à 36.

La réforme des règles relatives aux aides d'Etat appellera des procédures plus efficaces et plus transparentes, la réduction du nombre d'aides à notifier<sup>37</sup>, une prise de décision accélérée et des règles de procédure adaptées à une Union européenne élargie. Il en résultera une plus grande sécurité juridique et les tâches administratives seront facilitées pour la Commission européenne et les Etats membres. Par ailleurs, résultat d'une plus

---

<sup>37</sup> A titre d'exemple, le relèvement du seuil déterminant dans le cadre du règlement de minimis aboutira, toutes choses égales par ailleurs, à une réduction du nombre d'aides à notifier. D'où une diminution du volume des aides d'Etat, lequel comprend uniquement les aides d'Etat accordées par les Etats membres et examinées par la Commission. Le même effet est à prévoir pour les règlements d'exemption par catégorie, qui dispensent certaines aides d'Etat d'une notification formelle.

grande transparence, les entreprises, spécialistes de la concurrence, consommateurs et grand public pourront plus facilement intervenir contre les aides incompatibles, en particulier devant les juridictions nationales. L'amélioration des règles et procédures en matière d'aides d'Etat ne pourra cependant se réaliser sans le soutien actif des Etats membres. Ces derniers devront s'engager à notifier toutes les aides envisagées et à respecter les règles sur les aides d'Etat.

## **3 Concurrence fiscale au sein de l'Union européenne**

L'examen des mesures fiscales selon les dispositions applicables aux aides d'Etat et les travaux sur le code de conduite sur l'imposition des entreprises poursuivent le même objectif général qui est de réduire les distorsions de la concurrence sur le marché intérieur européen. Cependant, décréter qu'une mesure est dommageable au sens du code de conduite n'implique pas obligatoirement que cette mesure doit être considérée comme une aide d'Etat.<sup>38</sup> Si les critères de l'art. 87, par. 1, TCE et du code de conduite présentent des similitudes, ils ne se recoupent pas toujours. Pour être considérée comme dommageable, une mesure doit remplir au moins l'un des critères de la lettre B du code de conduite.<sup>39</sup> Ces critères ne sont pas identiques à ceux de l'art. 87, par. 1, du Traité instituant la Communauté européenne (TCE).<sup>40</sup> Par ailleurs, le champ d'application du codex est plus vaste, car il englobe aussi les domaines indépendants et associés qui ne sont pas soumis aux dispositions applicables aux aides d'Etat.

Tandis que le code de conduite vise notamment à éviter que les recettes fiscales d'un Etat membre ne soient réduites par un autre Etat membre, la surveillance des aides d'Etat doit garantir que la concurrence et le commerce ne soient pas entravés. Le fait qu'une mesure est considérée comme une aide d'Etat n'implique pas forcément qu'elle est incompatible avec le marché intérieur de l'UE. Il convient de le vérifier en se fondant sur les exceptions prévues à l'art. 87, par. 2 et 3, TCE.

### **3.1 Dispositions applicables aux aides d'Etat pour les mesures dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises**

#### **3.1.1 Généralités**

Les dispositions applicables aux aides d'Etat dans les art. 87 ss TCE font partie du droit européen de la concurrence. Leur signification et leur application fondamentales ont déjà été présentées en détail dans le chapitre 2 du présent rapport. Les explications ci-après se

---

<sup>38</sup> Comme le montre l'exemple des «holdings 1929» luxembourgeois, le cas contraire peut également se produire. Dans le cadre des travaux sur le code de conduite, le Luxembourg a apporté certaines modifications et ce régime a été considéré comme non dommageable. Malgré cela, la Commission a lancé à l'encontre du Luxembourg une procédure d'aide contre ce régime et le Luxembourg a décidé de supprimer ce régime moyennant un délai de transition.

<sup>39</sup> Voir 3.2.2.

<sup>40</sup> Voir 2.1.1 et 3.1.2.

concentrent sur la présentation de l'application de ces dispositions dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises.

Le 11 novembre 1998, la Commission a adopté une communication sur l'application des règles concernant les aides d'Etat aux mesures touchant à la fiscalité directe des entreprises<sup>41</sup>. Dans cette communication, la Commission annonçait qu'elle allait examiner les aides fiscales prévues qui lui avaient été notifiées et les mesures fiscales qui avaient été introduites de manière illicite dans les Etats membres. Cette communication constituait non pas une nouvelle règle pour l'examen des aides fiscales, mais servait à préciser l'application des art. 87 ss TCE aux mesures fiscales. Depuis l'adoption de cette communication, la Commission a examiné la compatibilité de nombreuses règles fiscales avec les art. 87 ss TCE. Elle a constaté dans de nombreux cas une aide d'Etat dommageable et dans ces cas a appelé les Etats concernés à supprimer les règles en question.

Outre la Commission, la CJCE a déjà dû plusieurs fois se pencher sur la question des aides d'Etat dommageables dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises. Il en est résulté une jurisprudence bien fournie. Les décisions judiciaires restent l'instrument le plus efficace pour faire appliquer le droit communautaire et les mesures qui en découlent. Si la CJCE examine (régulièrement quant à l'excès du pouvoir d'appréciation) des décisions de la commission sur la base de l'art. 87 TCE, elle doit également se prononcer de plus en plus souvent sur la compatibilité de réglementations fiscales nationales avec les «quatre libertés» (libre circulation des marchandises, des services et des capitaux ainsi que libre circulation des personnes, y compris le droit d'établissement).

### **3.1.2 La notion d'aide**

L'art. 87, par. 1, TCE est formulé comme suit: «Sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres, les aides d'Etat ou au moyen de ressources d'Etat sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions».

La Commission vérifie l'existence d'une aide d'Etat incompatible avec le marché commun sous la forme d'une mesure fiscale en se fondant sur les critères suivants:<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, JO C 384 du 10.12.1998, p. 3.

<sup>42</sup> L'analyse de la décision de la CJCE montre que la CJCE a repris pour l'essentiel le schéma de contrôle de la Commission.

- la mesure procure à ses bénéficiaires un avantage qui allège les charges qui normalement pèsent sur leur budget;
- l'avantage est octroyé par l'Etat ou au moyen de ressources d'Etat;
- la mesure affecte la concurrence et les échanges entre Etats membres;
- la mesure est spécifique ou sélective;
- la justification éventuelle de l'aide par les particularités du système fiscal concerné.

Nous allons ci-après analyser ces critères de manière détaillée.

### 3.1.2.1 Avantage qui allège la charge fiscale ordinaire

L'avantage peut être de nature variable: réduction de l'assiette imposable (par exemple déduction dérogatoire, amortissement extraordinaire ou accéléré), réduction du montant de l'impôt (par exemple exonération ou crédit d'impôt), ajournement ou annulation, voire même rééchelonnement exceptionnel de la dette fiscale.

#### Encadré 5: Centres de coordination belges

Dans son arrêt du 22.6.2006, la CJCE a dû trancher le cas du régime fiscal belge concernant les centres de coordination.<sup>43</sup> Ce régime prévoyait ce qui suit pour les centres de coordination belges agréés:

1. Le revenu imposable des centres était déterminé forfaitairement selon la méthode dite «cost plus»<sup>44</sup>. En étaient exclus les frais de personnel, les charges financières et l'impôt dû sur les sociétés.
2. Les centres étaient exonérés du précompte immobilier sur les immeubles qu'ils utilisent pour l'exercice de leur activité professionnelle.
3. Le droit d'enregistrement de 0,5 % n'était pas dû sur les apports faits à un centre ni sur les augmentations de son capital statutaire.
4. Etaient exonérés du précompte mobilier, d'une part, les dividendes, intérêts et redevances distribués par des centres, sauf certaines exceptions, et, d'autre part, les revenus perçus par les centres sur leurs dépôts en argent.
5. Les centres acquittaient une taxe annuelle fixée à 400 000 BEF (10 000 EUR) par membre du personnel occupé à temps plein, mais qui ne pouvait excéder 4 000 000 BEF (100 000 EUR) par centre.

En examinant ce régime, la CJCE a constaté que l'exclusion des frais de personnel et des

<sup>43</sup> CJCE C-182/03 et C-217/03 (affaires jointes).

<sup>44</sup> Méthode «cost plus»: le prix à facturer entre des entreprises liées pour certaines prestations est calculé en ajoutant une marge bénéficiaire ad hoc aux coûts occasionnés.

charges financières des coûts servant à la détermination des revenus imposables des centres selon la méthode «cost plus»<sup>45</sup> ne permet pas d'aboutir à des prix de transfert proches de ceux qui seraient pratiqués dans des conditions de libre concurrence. En outre, la base d'imposition alternative, sensée empêcher les abus éventuels par la fixation d'une limite inférieure, n'était pas adéquate pour évincer l'avantage résultant de l'application des exclusions mentionnées ci-dessus en relation avec le pourcentage de 8% appliqué. Par ailleurs, la CJCE partageait l'avis défendu par la Commission selon lequel l'exonération des centres de coordination du droit d'apport constituait également un avantage économique. Il en allait de même de l'exonération des centres de coordination du précompte mobilier sur les dividendes, les intérêts et les redevances ainsi que sur les revenus perçus par les centres sur leurs dépôts en argent ainsi que pour la reconnaissance d'un précompte mobilier fictif. La Belgique a donc été obligée de supprimer le régime fiscal spécial appliqué aux centres de coordination.

Dans le cadre des régimes fiscaux examinés par la Commission, cette dernière a constaté que les destinataires d'aides pouvaient être aussi bien l'entreprise imposée selon la méthode «cost plus»<sup>46</sup> que le groupe d'entreprises auquel appartient cette entreprise. C'est pourquoi la Commission, puis la CJCE sont arrivées à la conclusion que l'exonération générale du précompte des revenus payés par un centre de coordination bénéficiait directement aux sociétés du groupe établies à l'étranger.<sup>47</sup> Le cercle des bénéficiaires de l'aide est donc très large. Il suffit que l'aide bénéficie à l'entreprise concernée non pas de manière directe, mais de manière indirecte de par son appartenance à un groupe.

### **3.1.2.2 Avantage octroyé par l'Etat ou au moyen de ressources d'Etat**

Cette condition est remplie non seulement en cas d'apports, mais aussi en cas d'abandon de recettes fiscales, c'est-à-dire qu'une perte de recettes fiscales est assimilée à l'utilisation de ressources d'Etat sous forme de dépenses fiscales. Le fait qu'un régime d'aide sous forme fiscale est susceptible de se répercuter positivement sur le budget de l'Etat ne suffit pas pour nier l'utilisation de ressources d'Etat.

Dans les cas des centres de coordination belges<sup>48</sup> et de l'aide néerlandaise pour les activités de financement internationales<sup>49</sup>, les autorités nationales avaient mis en avant le fait qu'il n'y avait pas eu de transfert de ressources d'Etat, car les allègements fiscaux auraient attiré des entreprises étrangères et auraient donc débouché sur des recettes fiscales supérieures. Cet

---

<sup>45</sup> Voir note de bas de page 44.

<sup>46</sup> Voir note de bas de page 44.

<sup>47</sup> CJCE C-182/03 et C-217/03 (affaires jointes), N 102.

<sup>48</sup> CJCE C-182/03 et C-217/03 (affaires jointes).

<sup>49</sup> Décision de la Commission du 17.2.2003, JO L 180 du 18.7.2003, p. 52 ss.

argument a été rejeté par la Commission et, dans le cas des centres de coordination belges, également par la CJCE. Le fait qu'une mesure contient une aide doit être apprécié au niveau de chaque entreprise.

### **3.1.2.3 La concurrence et les échanges entre Etats membres sont affectés**

Ce critère présuppose que le bénéficiaire exerce une activité économique. Le simple fait que l'aide renforce la position de cette entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires justifie déjà le constat que cette aide affecte les échanges.

Dans sa décision concernant la promotion des activités de financement aux Pays-Bas, la Commission a constaté que l'aide en cause renforçait la position financière des entreprises qui faisaient partie de groupes multinationaux dont la plupart – sinon tous – étaient actifs sur le marché intracommunautaire. Comme ce régime était ouvert à toutes les branches, il était aussi applicable aux entreprises dans des secteurs où il existait un commerce intracommunautaire intense. La Commission est donc arrivée à la conclusion que dans le cas présent les échanges étaient affectés.<sup>50</sup>

### **3.1.2.4 Avantage par une mesure spécifique ou sélective**

Selon une jurisprudence constante, on parle de caractère sélectif dans le domaine de la fiscalité directe des entreprises lorsqu'une mesure nationale s'inscrivant dans le cadre d'une disposition juridique déterminée est de nature à avantager certaines entreprises ou branches de production par rapport à d'autres entreprises ou branches de production qui se trouvent dans une situation effective et juridique comparable au vu de l'objectif poursuivi par la disposition concernée.

A côté des «cas classiques», dans lesquels certaines branches économiques ou formes d'entreprises sont avantagées, la Commission a analysé des mesures qui ne se limitaient pas formellement à certains secteurs ou formes d'entreprises. Dans ce contexte, elle établit une distinction entre les cas de sélectivité matérielle et de sélectivité géographique.

Certains avantages fiscaux peuvent aussi se limiter à certains types d'entreprises, certaines fonctions de l'entreprise (par exemple prestations au sein d'un groupe ou activités de courtage et de coordination) ou à certaines branches de production. La Commission a considéré que le critère de sélectivité était rempli notamment dans des dispositions, lorsque des seuils de chiffre d'affaires ou un site dans un certain nombre d'autres pays étaient une

---

<sup>50</sup> Décision de la Commission du 17.2.2003, JO L 180 du 18.7.2003, p. 52 ss, N 85.

condition pour bénéficier de l'avantage.<sup>51</sup> Dans ce sens, on peut noter que des mesures qui sont ouvertes à toutes les branches économiques peuvent être qualifiées de sélectives – notamment sur le plan matériel –, lorsque le nombre des bénéficiaires potentiels est limité de facto par les conditions de promotion. Une mesure est géographiquement sélective lorsque celle-ci est édictée par une collectivité locale et qu'elle constitue une dérogation à l'application d'un impôt soumis au régime fiscal national.

#### Encadré 6: Région des Açores

Dans l'arrêt Açores du 6.9.2006<sup>52</sup>, la CJCE a dû juger un régime fiscal qui avait été édicté par l'organe législatif de la Région des Açores. Ce régime prévoyait notamment une réduction des impôts pour tous les acteurs économiques (personnes physiques et morales). Les moins-values fiscales étaient compensées de manière indirecte par l'Etat dans le budget. Dans son arrêt, la CJCE note qu'une mesure octroyant un avantage dans une partie seulement du territoire national n'est pas de ce seul fait sélective au sens de l'art. 87, par. 1, TCE. Il ne saurait davantage être déduit qu'une mesure dont le bénéfice est réservé aux entreprises situées dans certaines régions est, de ce seul fait, sélective. Pour apprécier la sélectivité d'une mesure adoptée par une entité infraétatique et visant à fixer, dans une partie seulement du territoire d'un Etat membre, un taux d'imposition réduit par rapport au taux en vigueur dans le reste dudit Etat membre, il convient d'examiner si ladite mesure a été prise par cette entité dans l'exercice de pouvoirs suffisamment autonomes par rapport au pouvoir central et, le cas échéant, de rechercher si elle s'applique effectivement à toutes les entreprises établies ou à toutes les productions réalisées sur le territoire relevant de la compétence de cette entité cette mesure. Si l'entité en question dispose d'un statut de droit et de fait qui lui permet de jouer un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique dans lequel opèrent les entreprises, le contexte pertinent pour déterminer la sélectivité peut être limité à ce territoire géographique. «Suffisamment autonome» signifie que cette entité a été dotée par la Constitution d'un statut politico-administratif autonome distinct de celui du gouvernement central. Ensuite, la mesure doit avoir été adoptée sans que le gouvernement central puisse intervenir directement sur son contenu. Enfin, les conséquences financières d'une réduction du taux d'imposition national applicable aux entreprises présentes dans la région ne doivent pas être compensées par des concours ou subventions en provenance des autres régions ou du gouvernement central. Comme la baisse des recettes fiscales était indirectement compensée par le Portugal dans le budget, la CJCE a rejeté le recours en annulation déposé par le Portugal

---

<sup>51</sup> CJCE C-182/03 et C-217/03 (affaires jointes), N 119 ss, décision de la Commission du 17.2.2003, JO L 180 du 18.7.2003, p. 52 ss, N 86 ss.

<sup>52</sup> CJCE C-88/03.

contre la décision de la Commission.

### 3.1.2.5 Justification par les particularités du système fiscal en question

Une mesure portant exception à l'application du système fiscal général peut être justifiée par la nature et l'économie générale du système fiscal si l'Etat membre concerné peut démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal. Dans ce cas, la mesure n'est pas considérée comme une aide d'Etat. A cet égard, une distinction doit être établie entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système fiscal lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de tels objectifs.<sup>53</sup>

Dans deux cas, la Commission a reconnu comme justifiées des exonérations de l'impôt foncier dans le domaine de l'agriculture.<sup>54</sup> Dans ces cas concrets, des exonérations et des allègements fiscaux ont été accordés pour des surfaces agricoles utilisées, en dérogation des dispositions générales de l'imposition foncière. La Commission a reconnu le caractère fondé des avantages avec l'importance particulière de la propriété foncière dans l'agriculture.<sup>55</sup>

La Commission n'a en revanche pas reconnu comme motif justificatif la mention selon la quelle une mesure visait à renforcer la compétitivité de certaines entreprises. Elle n'a pas non plus retenu l'argument selon lequel le caractère sélectif de la mesure découlerait de l'application de critères objectifs qui ne laisseraient aucune marge d'appréciation aux autorités.

#### Encadré 7: Fusions privilégiées dans le secteur bancaire en Italie

L'Italie prévoyait que les autorités fiscales italiennes pourraient accorder des avantages fiscaux pour les fusions réalisées pendant une période donnée dans le secteur bancaire. La Commission est arrivée à la conclusion que le système fiscal italien pouvait être adapté aux particularités de certaines activités économiques telles que celles des banques. cependant, les mesures en cause auraient représenté des aides ad hoc visant à améliorer la compétitivité d'un nombre restreint d'entreprises, à savoir les banques, engagées dans certains processus de fusion.<sup>56</sup> Comme le régime en cause n'était pas justifié par la nature et l'économie générale du système fiscal, il pouvait être qualifié d'aide d'Etat incompatible avec le marché commun. L'Italie a donc dû l'abroger.

<sup>53</sup> CJCE C-88/03, ch. 81.

<sup>54</sup> Voir Aides n° 20/2000 (Pays-Bas) et n° 53/1999 (Danemark) dans [europa.eu.int/comm/secretariat\\_general/sgb/state\\_aids](http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids).

<sup>55</sup> Voir à ce sujet également Communication, ch. 27.

<sup>56</sup> Décision de la Commission du 5.6.2002, JO L 77 du 24.3.2003, p. 21 ss.

### 3.1.3 Compatibilité avec les régimes d'aides fiscales

Si une mesure représente une aide d'Etat au sens de l'art. 87, par. 1, TCE, cela ne signifie pas pour autant qu'elle est interdite dans tous les cas. Si l'aide d'Etat fait partie des dérogations mentionnées dans les paragraphes 2 et 3, elle est considérée comme compatible avec le marché commun et, partant, non dommageable.<sup>57</sup> Il faut cependant toujours respecter les règles du droit communautaire. Une aide d'Etat qui viole les règles du TCE, notamment l'interdiction de la discrimination et la liberté d'établissement, n'est jamais considérée comme compatible avec le marché commun. Selon le point 32 de la Communication (voir la remarque dans la note de bas de page 41), les dispositions relatives aux allègements fiscaux ne sont dans la plupart des cas ni limitées dans le temps, ni liées à la réalisation de projets. C'est pourquoi de telles mesures peuvent être qualifiées d'aides au fonctionnement. De l'avis de la Commission, de telles formes d'aides d'Etat ne peuvent être approuvées que dans des cas exceptionnels et dans des conditions très strictes.

#### Encadré 8: Région des îles Canaries

Dans la décision concernant le régime d'aides fiscales dans les îles Canaries, la Commission a dû juger si les aides d'Etat sous forme d'allègements fiscaux (réduction de la taxe sur le chiffre d'affaires) étaient licites.<sup>58</sup> Selon le point 33 de la Communication, une aide d'Etat pour la promotion du développement économique de certaines régions est compatible avec le marché commun si celle-ci est proportionnelle à l'objectif visé et focalisé sur cet objectif. Dans le cas des îles Canaries, l'octroi d'allègements fiscaux tenait compte de l'importance de cette contribution pour une activité en relation avec le développement régional. Les activités dont l'impact pouvait être qualifié de peu important (par exemple services financiers ou centres de coordination) soit ont été exclues des allègements fiscaux soit ont bénéficié d'allègements fiscaux réduits. On évitait ainsi que les montants des aides soient supérieurs à l'utilité pour le développement régional. Les activités aux répercussions importantes sur l'économie régionale (par exemple secteur de production) ont été privilégiées, le niveau des allègements fiscaux étant proportionnel au nombre de postes de travail créés. Les allègements fiscaux ont été limités aux bénéficiaires tirés des activités qui étaient effectivement réalisées sur les îles Canaries. La Commission est arrivée à la conclusion que les conditions de compatibilité avec le marché commun au sens de l'art. 87, par. 3, point a, TCE étaient remplies, car les aides apporteraient une contribution proportionnelle au développement régional. Elle a toutefois limité l'octroi d'aides aux activités destinées à la création de postes de travail sur place et qui étaient les mieux

<sup>57</sup> Voir à ce sujet également les explications aux points 2.2.1 et 2.2.2.

<sup>58</sup> Décision de la Commission du 18.1.2000, JO C 121 du 29.4.2000, p. 16 s.

adaptées au développement économique de ces régions. Dans sa décision, la Commission a également tenu compte du fait que les îles Canaries souffrent de handicaps permanents au sens de l'art. 299, par. 2, TCE et font partie des régions les moins développées de l'UE.

En ce qui concerne les motifs justificatifs, l'art. 87, par. 3, points b et c, TCE laisse à l'UE une grande latitude pour la définition des aides d'Etat autorisées. Au vu des efforts consentis pour promouvoir le domaine de la recherche et du développement (R&D) au sein de l'UE, la Commission a approuvé dans ce domaine plusieurs régimes britanniques<sup>59</sup> qui recourent à des incitations fiscales et remplissent les critères de compatibilité selon l'encadrement communautaire.<sup>60</sup> La Commission jouit, pour l'application de l'art. 87, par. 3, TCE, d'un large pouvoir d'appréciation dont l'exercice implique des évaluations d'ordre économique et social qui doivent être effectuées dans un contexte communautaire. La CJCE, en contrôlant la légalité de l'exercice d'une telle liberté, ne saurait substituer son appréciation en la matière à celle de l'autorité compétente, mais doit se limiter à examiner si cette dernière appréciation est entachée d'erreur manifeste ou de détournement de pouvoir.<sup>61</sup>

#### **3.1.4 Questions de procédure<sup>62</sup>**

Le règlement portant modalités d'application de l'art. 88 TCE du 22 mars 1999 (VO 659/1999)<sup>63</sup> établit une distinction entre les aides existantes et les aides nouvelles. Les aides existantes sont des mesures qui ont été réalisées avant l'entrée en vigueur du traité ou l'adhésion de l'Etat membre concerné et des mesures déjà approuvées par la Commission qui n'ont pas été qualifiées d'aides lors de leur réalisation, mais qui sont devenues des aides en raison de l'évolution du marché.

La Commission examine les aides existantes selon les règles du TCE. Si elle arrive à la conclusion qu'une aide existante n'est pas compatible avec le marché commun, elle propose à l'Etat membre concerné des mesures pour éliminer de manière opportune les distorsions de la concurrence qui résultent de l'application de l'aide en question (art. 88, par. 1, TCE).

---

<sup>59</sup> Voir p. ex. la décision de la Commission du 22.4.2003, JO C 227 du 23.9.2003, p. 8 ou la décision de la Commission du 3.9.2003, JO C 284 du 27.11.2003, p. 4.

<sup>60</sup> L'UE a indiqué dans différents documents que promouvoir des activités dans le domaine de la recherche et du développement représentait un objectif important d'intérêt général (voir p. ex. encadrement communautaire des aides d'Etat pour la recherche, le développement et l'innovation, document de travail/projet du 20.4.2006, p. 4); voir à ce sujet également les explications au point 2.2.3.

<sup>61</sup> CJCE C-88/03, N 99.

<sup>62</sup> Voir à ce sujet également les explications au point 2.2.2.

<sup>63</sup> Règlement (CE) n° 659/1999. Il faut noter que la formulation de l'art. 93 en vigueur au moment de la publication du règlement TCE correspond à l'art. 87 TCE actuel.

En relation avec l'examen des mesures existantes, la Commission ne peut pas exiger la restitution de l'aide par les bénéficiaires.

Selon l'art. 88, par. 3, TCE, les Etats membres doivent notifier en temps utile les nouvelles aides à la Commission. L'Etat membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées avant que la Commission ait abouti à une décision finale (art. 88, par. 3, TCE). Si la Commission arrive à la conclusion qu'une aide nouvelle est incompatible avec le marché commun et que cette mesure a déjà été mise en œuvre par l'Etat membre, l'aide doit en principe être récupérée auprès du bénéficiaire (art. 14 règlement (CE) n° 659/1999). Selon l'art. 14, par. 1, règlement (CE) n° 659/1999, la Commission n'exige pas la récupération de l'aide si, ce faisant, elle allait à l'encontre d'un principe général de droit communautaire (p. ex. protection de la confiance légitime). Le principe de la protection de la confiance légitime est interprété de manière stricte par la Commission. Il ne peut être invoqué que dans des circonstances exceptionnelles, surtout si la Commission a considéré que le régime en question ne relevait pas du champ d'application de l'art. 87, par. 1, TCE ou l'a déclaré comme compatible dans le passé.

En invoquant le principe de la protection de la confiance légitime, la Commission a par exemple dans tous les cas où le régime fiscal dérogatoire se fondait sur la méthode «cost plus»<sup>64</sup> renoncé à la récupération de l'aide, car les régimes concernés avaient été introduits par les Etats membres après que la Commission avait constaté qu'un régime belge correspondant ne relevait pas du champ d'application de l'art. 87, par. 1, TCE.<sup>65</sup>

L'exécution du système de contrôle des aides d'Etat incombe, d'une part, à la Commission et, d'autre part, aux tribunaux nationaux.<sup>66</sup> Tandis que l'appréciation de la compatibilité des mesures d'aide avec le marché commun est du ressort exclusif de la Commission, qui est soumise au contrôle des tribunaux communautaires, les tribunaux nationaux surveillent le respect des droits de l'individu en cas de violations de l'obligation prévue à l'art. 88, par. 3, TCE d'annoncer au préalable les aides d'Etat à la Commission. En accomplissant cette tâche, les tribunaux doivent aussi tenir compte de l'intérêt communautaire.

L'art. 88, par. 3, TCE doit être interprété en ce sens que c'est l'affaire des tribunaux nationaux de protéger les droits des l'individu contre la violation par des services d'Etat de l'interdiction d'exécution des aides avant la publication d'une décision de la Commission

---

<sup>64</sup> Voir note de bas de page 44.

<sup>65</sup> Lors de l'examen ultérieur de ces mesures, la Commission est arrivée à la conclusion qu'il s'agissait d'une aide d'Etat au sens de l'art. 87, par. 1, TCE (décision de la Commission du 17 février 2003, JO L 282 du 30.10.2003, p. 25 ss), ce qui a été confirmé par la CJCE dans ses arrêts C-182/03 et C-217/03 (affaires jointes).

<sup>66</sup> Décision CJCE C-368/04, résumé.

autorisant ces aides. A cet égard, ils doivent tenir compte intégralement de l'intérêt communautaire et ne doivent prendre aucune mesure susceptible de conduire à une extension du cercle des bénéficiaires de l'aide.

Selon l'art. 230 TCE, les décisions de la Commission peuvent être attaquées à la CJCE.

## **3.2 Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises**

### **3.2.1 Généralités**

Le code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises a été adopté le 1<sup>er</sup> décembre 1997 au sein du Conseil des ministres de l'économie et des finances de l'Union européenne (ECOFIN). Par la même occasion, ce conseil a décidé de créer un Groupe «Code de conduite» – mis sur pied le 9 mars 1998 – pour évaluer les mesures fiscales régies par le code de conduite. Chargé de rendre des rapports périodiques sur les mesures évaluées, le groupe se réunit au moins deux fois l'an, afin de définir les orientations politiques de ses activités. Ses délibérations demeurent confidentielles et les rapports adressés au Conseil ECOFIN présentent soit l'avis unanime du groupe, soit les diverses positions apparues au cours des débats. Lors de sa séance du 28 février 2000, le Conseil ECOFIN a décidé de rendre public un rapport approfondi du Groupe «Code de conduite», sans toutefois émettre d'avis sur son contenu.

Le code de conduite est un instrument à la disposition des membres de l'UE, qui ne revêt pas un caractère contraignant au niveau légal, mais au niveau politique; en effet, les Etats membres n'étaient pas prêts à transférer leurs compétences fiscales à l'Union européenne. Sur le plan politique, ils ont d'une part pris l'engagement d'éliminer les mesures fiscales qualifiées de dommageables jusqu'au 31 décembre 2005 au plus tard, ou alors de les modifier pour qu'elles respectent les exigences définies (clause de démantèlement)<sup>67</sup>. Ils se sont d'autre part engagés à ne plus introduire de mesures fiscales dommageables à l'avenir («gel»). Jusqu'ici, les Etats membres de l'UE ont éliminé ou modifié 66 mesures fiscales (voir annexe I, A et C), et la Commission européenne a ouvert une procédure contre plus de 20 mesures fiscales prévoyant l'octroi d'aides d'Etat. Sur ces 20 procédures, 14 sont aujourd'hui closes, après avoir conduit à l'élimination ou à la modification des mesures concernées.

---

<sup>67</sup> La Commission européenne a accordé des délais transitoires plus longs dans le cas de certaines mesures fiscales (jusqu'au 31 décembre 2010 pour les centres de coordination belges et les activités de financement international aux Pay-Bas). De même, l'accord d'adhésion des nouveaux Etats membres prévoyait des délais transitoires relativement longs (31 décembre 2011).

### 3.2.2 Critères du code de conduite

Selon le code de conduite adopté par le Conseil ECOFIN, il convient d'évaluer les mesures fiscales sur la base des critères suivants:

A. Sans préjudice des compétences respectives des Etats membres et de la communauté, le présent code de conduite, qui couvre le domaine de la fiscalité des entreprises, vise les mesures ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la communauté. Les activités économiques précitées comprennent également toutes les activités exercées à l'intérieur d'un groupe de sociétés. Les mesures fiscales visées par le code incluent tant les dispositions législatives ou réglementaires que les pratiques administratives.

B. A l'intérieur du champ d'application précisé au paragraphe A, sont à considérer comme potentiellement dommageables et, partant, couvertes par le présent code les mesures fiscales établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'Etat membre concerné. Un tel niveau d'imposition peut résulter du taux d'imposition nominal, de la base d'imposition ou de tout autre facteur pertinent.

Dans l'évaluation du caractère dommageable de ces mesures il y a lieu de prendre en compte entre autres:

- si les avantages sont accordés exclusivement à des non-résidents ou pour des transactions conclues avec des non-résidents, ou
- si les avantages sont totalement isolés du marché national, de sorte qu'ils n'ont pas d'incidence sur la base fiscale nationale, ou
- si les avantages sont accordés même en l'absence de toute activité économique réelle et de présence économique substantielle à l'intérieur de l'Etat membre offrant ces avantages fiscaux, ou
- si les règles de détermination des bénéficiaires issus des activités internes d'un groupe multinational divergent des principes généralement admis sur le plan international, notamment les règles approuvées par l'OCDE, ou
- si les mesures fiscales manquent de transparence, notamment lorsque les dispositions légales sont appliquées avec souplesse et d'une façon non transparente au niveau administratif.

Le Groupe «Code de conduite» estime que l'application des critères énumérés doit non seulement se fonder sur une interprétation littérale, mais tenir compte également d'une interprétation plus large. Dans ce cadre, quatre délégations ont indiqué que la manière dont l'interprétation élargie était appliquée aux petites économies et aux économies ouvertes n'était pas acceptable.

C. Les Etats membres s'engagent à ne pas introduire de nouvelles mesures fiscales dommageables au sens du présent code («gel»). En conséquence, les Etats membres respecteront les principes sous-jacents au code dans l'élaboration de leur politique future et ils tiendront dûment compte de l'évaluation visée aux points E à I ci-après dans l'appréciation qu'ils portent sur le caractère dommageable ou non de toute nouvelle mesure fiscale.

D. Les Etats membres s'engagent à réexaminer leurs dispositions existantes et pratiques en vigueur à la lumière des principes sous-jacents au code et de l'évaluation décrite aux points E à I ci-après. Au besoin, ils modifieront ces dispositions et pratiques, en vue d'éliminer toute mesure dommageable dans le meilleur délai en tenant compte des discussions du conseil à la suite de la procédure d'évaluation (clause de démantèlement).

Il a en outre été décidé que le Groupe «Code de conduite» (fiscalité des entreprises) choisirait et examinerait les mesures fiscales comme suit:

E. Communication des informations pertinentes: Conformément aux principes de transparence et d'ouverture, les Etats membres s'informent mutuellement des mesures fiscales en vigueur ou envisagées susceptibles d'entrer dans le champ d'application du code. Les Etats membres sont en particulier appelés à fournir à la demande d'un autre Etat membre des informations concernant toute mesure fiscale paraissant entrer dans le champ d'application du code. Lorsque les mesures fiscales envisagées nécessitent un vote du parlement, les informations visées ci-dessus peuvent n'être transmises qu'après que le parlement en a pris connaissance.

F. Evaluation des mesures dommageables: Tout Etat membre peut demander à discuter des mesures fiscales d'un autre Etat membre susceptibles de relever du code et à formuler des observations à leur sujet. Cette évaluation permettra d'établir si les mesures fiscales considérées sont ou non dommageables, à la lumière de leurs effets potentiels à l'intérieur de la Communauté européenne. Lors de cette évaluation, il convient de tenir compte de tous les éléments repris au point B ci-dessus.

G. Le Conseil souligne également la nécessité d'apprécier avec soin, lors de cette évaluation, les effets des mesures fiscales sur les autres Etats membres, entre autres à la lumière des impositions effectives des activités concernées à travers la communauté. Lorsque les mesures fiscales servent à soutenir le développement économique de régions

déterminées, on évaluera si elles sont proportionnelles et clairement ciblées. Dans le cadre de cette évaluation, une attention particulière sera accordée aux caractéristiques et contraintes particulières des régions ultrapériphériques et des îles de taille réduite, sans nuire à l'intégrité et à la cohérence de l'ordre juridique communautaire, y compris le marché intérieur et les politiques communes.

A la lettre J, le Conseil ECOFIN constate qu'une partie des mesures fiscales couvertes par le code est susceptible d'entrer dans le champ d'application des dispositions des art. 87 à 89 du Traité instituant la Communauté européenne relatives aux aides d'Etat. Le conseil note aussi l'intention de la Commission européenne d'examiner ou de réexaminer, au cas par cas, les régimes fiscaux en vigueur et les nouveaux projets des Etats membres en assurant une cohérence et une égalité de traitement dans l'application des règles et des objectifs du traité.

A la lettre L du code de conduite, le conseil observe que les dispositions anti-abus ou les contre-mesures contenues dans les lois fiscales et dans les conventions sur la double imposition jouent un rôle fondamental dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales.

Le code souligne plus loin, à la lettre M, qu'il est indiqué que les principes visant à éliminer les mesures fiscales dommageables soient adoptés dans un cadre géographique aussi large que possible. À cette fin, les Etats membres s'engagent à en promouvoir l'adoption dans les pays tiers. Les Etats membres qui ont des territoires dépendants ou associés ou qui ont des responsabilités particulières ou des prérogatives fiscales sur d'autres territoires s'engagent notamment, dans le cadre de leurs dispositions constitutionnelles, à assurer l'application de ces principes dans ces territoires. Dans ce contexte, ces Etats membres feront le point de la situation sous forme de rapports au groupe mentionné au paragraphe H qui appréciera ces rapports dans le cadre de la procédure d'évaluation décrite ci-dessus.

De l'avis du conseil, le code de conduite devrait s'appliquer dans un cadre géographique aussi large que possible. Voilà pourquoi les Etats membres de l'UE se sont engagés, sur le plan politique, à promouvoir l'adoption de ses principes dans les pays tiers. De même, ils se sont engagés à en promouvoir l'adoption dans des territoires auxquels ne s'applique pas le traité de l'UE. Cette clause vaut en particulier pour les Etats membres qui ont des territoires dépendants ou associés ou qui ont des responsabilités particulières ou des prérogatives fiscales sur d'autres territoires.

### **3.2.3 Rapport de novembre 1999 du Groupe «Code de conduite»**

#### **3.2.3.1 Situation initiale**

Le 16 juillet 1998, la Commission européenne a présenté au Groupe «Code de conduite» une liste initiale indicative de mesures susceptibles de relever du champ d'application du code de conduite. Pour compléter cette liste, la commission a établi en 1998, en collaboration avec les Etats membres ayant des territoires dépendants ou associés, une liste de mesures potentiellement dommageables appliquées dans ces territoires. Après 1999, d'autres mesures fiscales ont encore été signalées par les Etats membres. Se fondant sur deux études demandées à la Commission européenne (régime fiscal des sociétés holdings et pratiques administratives en matière de fiscalité dans les Etats membres), le Groupe «Code de conduite» a encore ajouté quatre mesures fiscales potentiellement dommageables à la liste. D'entente avec la Commission européenne, il a par ailleurs été convenu que certaines questions relatives à la portée du code, telles que le taux général zéro d'imposition ou la non imposition des entreprises, les garanties y afférentes et les crédits d'impôt qui sont calculés sur la base des charges liées à l'emploi, seraient examinées plus avant au sein du Groupe «Politique fiscale», dans le cadre de la procédure de révision (autrement dit, le Conseil ECOFIN et les Etats réunis au sein de ce conseil examinent le rapport de la Commission européenne sur le respect du code de conduite). Certains Etats membres et la commission estiment que des régimes fiscaux pour salariés pourraient relever du code.

Le Groupe «Code de conduite» a décidé de scinder la liste initiale transmise par la Commission en cinq catégories, à savoir: services intragroupe, services financiers et sociétés offshore, autres régimes sectoriels spécifiques, incitations à caractère régional et autres mesures. Une catégorie supplémentaire a été ajoutée pour couvrir les territoires dépendants et associés. Le groupe a par la suite examiné leur compatibilité avec les critères définis à la lettre B du code. Il a en outre donné la possibilité aux Etats membres de l'UE de justifier leurs mesures fiscales ou de démontrer clairement leur compatibilité avec les critères définis à la lettre B.

#### **3.2.3.2 Résultats des travaux de Groupe «Code de conduite»**

Le Groupe «Code de conduite» a examiné la liste des mesures potentiellement dommageables, afin de déterminer si elles ont, ou pourraient, avoir une incidence sur la localisation des activités économiques au sein de la communauté. Ce faisant, le groupe a donné une évaluation positive à 66 mesures, qu'il a donc considérées comme dommageables.

##### **a) Services financiers, financement des groupes et paiement de redevances**

Le Groupe «Code de conduite» a reconnu que les activités de ce secteur recelaient un haut potentiel de mobilité. Les mesures liées aux services financiers ont été classées dans la

catégorie «dommageable» lorsqu'elles visent en totalité ou en partie à octroyer des exonérations ou des réductions d'impôt à de telles entreprises. Voici les mesures qui ont été jugées dommageables: B1 (Centre international de services financiers Dublin), B2 (Centres de services financiers et d'assurance de Trieste), B6 (Zones franches de Madère et Santa Maria Açores), D17 (Zone de l'aéroport de Shannon Irlande), F38 (Crédits à l'étranger Guernesey), F46 (Succursales financières internationales Jersey), F65 (Crédits à l'étranger Ile de Man), F67 (Gestion de patrimoines Ile de Man).<sup>68</sup>

L'évaluation des mesures fiscales relatives aux activités de financement intragroupe a été menée sur la base de considérations similaires. Certaines de ces mesures soulèvent toutefois aussi des questions relatives aux prix de transfert, semblables à celles qui ont été examinées dans la catégorie des services intragroupe, ou des questions impliquant le niveau des réserves déductibles, similaires à celles examinées dans la catégorie relative à l'assurance. Ont été jugées dommageables les mesures relatives au financement des groupes prévoyant un taux d'imposition effective sensiblement moins élevé lorsqu'elles présentent, en totalité ou en partie, les caractéristiques ci-après:

- elles permettent un taux d'imposition nominal réduit;
- elles offrent des marges fixes aux financements de transit sans que ces marges soient révisées à intervalle régulier en fonction de critères commerciaux;
- elles permettent la constitution de réserves importantes, supérieures aux risques réels sous-jacents et ayant pour effet de réduire les bénéfices imposables;
- elles permettent la répartition des bénéfices entre le siège et une filiale selon une formule contraire au principe de l'indépendance des entreprises et de manière à réduire le taux d'imposition effectif pour la société toute entière.

Dans ce secteur, le Groupe «Code de conduite» a jugé dommageables six mesures: A10 (Activités financières intragroupe Pays-Bas), B1 (Centre international de services financiers Dublin), B3 (Sociétés de financement luxembourgeoises), B4 (Activités de financement internationales Pays-Bas), B5 (Succursales de financement Pays-Bas), Z2 (Succursales financières Luxembourg).

---

<sup>68</sup> Le contenu de ces mesures et de celles mentionnées dans la suite du texte est spécifié dans l'annexe I, A.

Ont été qualifiées de dommageables les mesures liées au paiements de redevances prévoyant un taux d'imposition effective sensiblement moins élevé lorsqu'elles présentent, en totalité ou en partie, les caractéristiques suivantes:

- les mesures offrent une exonération spécifique ou un taux nominal réduit aux revenus provenant du paiement de redevances,
- le bénéfice imposable est calculé selon des marges fixes,
- il n'est pas évident que les marges sont revues à intervalles réguliers selon des critères commerciaux ordinaires.

Dans ce contexte, le Groupe «Code de conduite» a classé les mesures A12 (Redevances-brevets France) et A 15 (Redevances Pays-Bas) parmi les mesures dommageables.

#### **b) Assurance, réassurance et assurance captive**

Le Groupe «Code de conduite» a examiné un certain nombre de mesures relatives à la fiscalité des activités d'assurance. Un grand nombre des considérations qui s'appliquent aux assurances s'appliquent toutefois aussi à d'autres activités financières.

Dans ce secteur, les mesures fiscales ont été jugées dommageables dans les cas suivants:

- lorsqu'il apparaît que le niveau autorisé de réserves ayant une incidence sur la fiscalité peut être supérieur aux risques réels sous-jacents, ou
- lorsque le report de l'impôt sur les bénéfices provenant de l'assurance est particulièrement long, ou
- lorsqu'il y a un régime spécial d'exonération, de taux réduit ou d'imposition à base fixe pour certains types d'activité.

Le groupe a par ailleurs noté que certaines mesures relatives aux sociétés exemptées ou aux sociétés offshore et aux mesures relatives aux services financiers, au financement de groupes et aux versements de redevances, qui ont été jugées dommageables, peuvent être utilisées par les sociétés exerçant des activités d'assurance ou de réassurance.

Le Groupe «Code de conduite» a jugé dommageables les mesures suivantes: B7 (Provisions pour fluctuations dans le domaine de la réassurance Luxembourg), B8 (Iles d'Aland - sociétés captives d'assurance Finlande), B12 (Sociétés (offshore) "exonérées" Gibraltar), B13 (Sociétés (offshore) "qualifiées" et captives d'assurance), F23 (Captives d'assurance Antilles néerlandaises), F32 (Captives d'assurance Aruba), F42 (Entreprises

d'assurance offshore Guernesey), F43 (Compagnies d'assurance Guernesey), F48 (Captives d'assurance Jersey) et F63 (Entreprises d'assurance exemptes Ile de Man).

### c) Services intragroupe

Le Groupe «Code de conduite» a examiné un certain nombre de mesures ayant trait aux prix de transfert des services intragroupe. La norme internationalement reconnue en matière de prix de transfert est le principe de l'indépendance des sociétés<sup>69</sup>, tel qu'il est énoncé dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (1995). Pour empêcher une entreprise multinationale de déplacer ses bénéfices d'un pays à l'autre en sous-évaluant ou en surévaluant ses prix de transfert, le principe de l'indépendance des sociétés considère qu'il convient de calculer les bénéfices imposables réalisés lors d'opérations transfrontières entre des entreprises associées comme si ces transactions avaient été effectuées entre des entreprises indépendantes. En cas d'application de la méthode du coût de revient majoré et de celle du prix de rachat<sup>70</sup>, le groupe a en particulier examiné si les mesures fiscales présentaient les caractéristiques suivantes:

- elles sont appliquées dans des situations où l'on peut raisonnablement estimer qu'en l'absence de contrôle, on obtiendrait un prix comparable;
- il n'est pas évident qu'on procède dans tous les cas à un examen des faits sous-jacents ou que la majoration ou la marge appliquée soit soumise à une révision périodique fondée sur des critères commerciaux ordinaires;
- la société concernée doit obligatoirement faire partie d'un groupe international;
- une réduction est appliquée à la base de frais prise en considération pour le calcul du revenu imposable.

Le Groupe «Code de conduite» a jugé dommageables les mesures fiscales suivantes: A1 (Centres de coordination Belgique), A2 (Centres de coordination Belgique), A3 (Centres de services Belgique), A4 (Centres de coordination établis au Pays basque), A5 (Centres de coordination établis en Navarre), A6 (Quartiers généraux et centres de logistique France), A7 (Centres de coordination Luxembourg), A8 (Méthode du coût de revient majoré Pays-Bas), A9 (Méthode du prix de revente diminué Pays-Bas), AAM19 (Centres de contrôle et de coordination des sociétés étrangères en Allemagne), E1 (Régime applicable aux sociétés

---

<sup>69</sup> Prix applicable entre sociétés indépendantes.

<sup>70</sup> Pour la méthode du coût de revient majoré, voir note de bas de page 44. Méthode du prix de revente (*resale minus method*): Le prix de certaines prestations à facturer entre deux sociétés apparentées est calculé par déduction d'une marge appropriée du prix de revente.

américaines de vente sur le marché international Belgique), E3 (Régime applicable aux sociétés américaines de vente sur le marché international Pays-Bas), Z3 (Rulings hors norme Pays-Bas).

#### **d) Sociétés holdings**

Les mesures que le Groupe «Code de conduite» a examinées ici ont essentiellement trait à la détention de participations. Or certaines sociétés holdings détiennent d'autres avoirs, tels que des brevets ou des licences. Le groupe a toutefois examiné ce type d'activités avec les activités de service intragroupe ou avec les mesures relatives au financement ou aux redevances.

Le groupe a constaté que des raisons commerciales peuvent pousser une société multinationale à doter sa structure d'une société holding particulière. Mais le groupe a également constaté que de nombreuses sociétés holdings sont créées uniquement ou essentiellement pour des raisons de stratégie fiscale. Les sociétés holdings peuvent notamment servir de point de concentration des bénéfices ou de société intermédiaire, ce qui est efficace au plan fiscal. Les sociétés holdings à finalité fiscale n'ont généralement que peu ou pas de substance économique et peuvent se résumer à une boîte aux lettres. Elles ont donc une mobilité potentielle très importante et les mesures touchant la fiscalité des entreprises peuvent avoir une incidence considérable sur leur localisation au sein de la communauté.

Le Groupe «Code de conduite» a examiné des mesures exonérant d'impôt les dividendes versés par des filiales. Il a jugé dommageables les mesures permettant d'exonérer d'impôt les dividendes d'origine étrangère lorsque les bénéfices donnant lieu aux dividendes ont été imposés, dans le pays d'origine, à un taux considérablement inférieur au taux d'imposition auquel ils auraient été soumis dans l'Etat membre en question, s'ils y avaient été réalisés. Ces mesures permettent à des revenus provenant de paradis fiscaux et autres régimes dommageables d'être perçus en franchise dans l'Etat membre concerné. Lorsque l'exonération de participations est assortie d'une législation sur les sociétés étrangères contrôlées, les mesures n'ont pas été jugées dommageables (test d'imposition préalable du versement de dividendes).

L'évaluation de mesures qui exonèrent des plus-values a suscité la controverse au sein du groupe. En effet, certains Etats membres estiment que de telles mesures sont dommageables, tandis que d'autres défendent l'avis contraire. Les membres du groupe s'entendent toutefois pour juger dommageables les mesures asymétriques, qui exonèrent les plus-values et permettent de déduire les moins-values.

Dans le secteur des holding, le groupe a jugé dommageables les mesures suivantes: A13 (Sociétés holdings loi de 1929 Luxembourg), A14 (Sociétés holdings Pays-Bas), A17 (Sociétés établies à Gibraltar dans le cadre d'une réglementation de 1992 Gibraltar), AAM2b (Holdings Autriche), AAM21 (Sociétés holdings Danemark), E7 (Revenus étrangers Irlande).

#### **e) Exonération et sociétés offshore**

Le Groupe «Code de conduite» a ensuite examiné toute une série de mesures qui prévoient l'exonération partielle ou totale de l'impôt pour les sociétés ou pour certaines catégories de bénéficiaires, y compris ceux provenant d'activités offshore. Pour décider de leur caractère dommageable, le groupe a notamment considéré si une mesure prévoit une telle exonération lorsque sont réunies toutes les caractéristiques ci-après ou certaines d'entre elles:

- le bénéfice en est réservé aux sociétés dont les actionnaires sont des non-résidents,
- aucune transaction effectuée avec des résidents de l'Etat membre n'est autorisée ou bien aucune transaction effectuée avec des résidents de l'Etat membre ne peut bénéficier de l'exonération,
- la mesure vise les capitaux mobiles.

Le groupe a jugé dommageables les mesures suivantes: B11 (Bureaux de sociétés étrangères dans le cadre de la loi n° 89/67 Grèce), B12 (Sociétés exonérées et captives d'assurance Gibraltar), F28 (Sociétés exemptes (AVV) Aruba), F37 (Sociétés exemptes Guernesey), F45 (Sociétés exemptes Jersey), F56 (Sociétés commerciales internationales Iles vierges britanniques), F62 (Exemption des sociétés non résidentes Ile de Man), F66 (Activités bancaires offshore Ile de Man).

Les mesures relatives aux sociétés offshore ont été jugées dommageables lorsqu'elles présentent des caractéristiques semblables à celles des mesures destinées aux sociétés exemptes, sans toutefois prévoir une exonération totale d'impôt. Dans certains cas, le taux d'imposition supporté est conçu de manière à faire échec aux règles sur les sociétés étrangères contrôlées applicables dans l'Etat de la société mère.

Voici les mesures jugées dommageables: B13 (Sociétés (offshore) "qualifiées" et captives d'assurance Gibraltar), F20 (Sociétés offshore Antilles néerlandaises), F27 (Sociétés offshore Aruba), F40 (Entreprises internationales Guernesey), F61 (Sociétés commerciales internationales Ile de Man).

#### **f) Mesures diverses**

Il s'agit ici de mesures qui ne peuvent être rangées dans une des catégories ci-devant. Voici celles d'entre elles qui ont été jugées dommageables par le Groupe «Code de conduite»:

- les mesures qui permettent de déduire le coût théorique du capital (capital informel: E2 (Capital informel Belgique), E4 (Agrément pour l'imposition du capital informel Belgique));
- les mesures régissant des zones franches, car elles appliquent un taux réduit d'imposition à certaines catégories d'activités (F24 (Zones franches Antilles néerlandaises), F30 (Zones franches Aruba));
- les mesures qui peuvent autoriser une réduction pouvant atteindre 100 % de la base d'imposition (CAM25 (Recherche et exploitation d'hydrocarbures Espagne));
- les mesures qui permettent une réduction importante de la base d'imposition par la constitution de réserves en vue d'investissements futurs (CAM58 (Provisions pour reconstitution de gisements de substances minérales solides France), CAM59 (Provisions pour reconstitution de gisements d'hydrocarbures France)).

#### **g) Divers**

Toutes les mesures fiscales restantes ont été jugées non dommageables, car elles n'ont pas d'incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté européenne.

Nombre des mesures évaluées servent à promouvoir le développement économique de régions déterminées. Certaines d'entre elles octroient une exonération totale ou quasi-totale de l'impôt sur les sociétés pendant une longue période, allant jusqu'à dix ans. Si le Groupe «Code de conduite» ne les a pas jugées dommageables en 1999, cela ne signifie pas qu'elles ne puissent pas être qualifiées de telles à l'avenir.

#### **3.2.4 Critiques formulées**

Les articles et ouvrages spécialisés relèvent que diverses mesures fiscales – exonération d'impôt des bénéficiaires non distribués, avantages accordés aux investissements dans plusieurs zones économiques spéciales, de même que diverses exonérations et crédits d'impôt – ont été jugées non dommageables lors de l'élaboration du code de conduite. Ces textes soulignent également que certains régimes ont été classés parmi les mesures dommageables uniquement par manque de transparence ou en raison de lacunes procédurales. Ainsi, des avantages (tels que les crédits d'impôt) n'ont en soi pas fait l'objet

de critiques. Certains Etats membres ont dès lors pu remédier dans une certaine mesure à ces défauts.

Voici un exemple pour illustrer notre propos: un taux d'imposition de 0 % appliqué à toutes les entreprises ne sera jamais considéré comme dommageable, alors qu'appliquer un taux de 25 % aux producteurs allemands de voitures alors que le taux normal valable pour les sociétés sises en Allemagne est fixé à 30 % est non seulement considéré comme dommageable au sens du code de conduite, mais constitue aussi une aide d'Etat interdite par l'art. 87 du traité de l'UE.

### **3.3 Formes admissibles de concurrence fiscale**

Si l'on considère les exigences du code de conduite, ainsi que la pratique et la jurisprudence de la CJÉ en matière d'aides de l'Etat, seules des formes limitées de la concurrence fiscale sont admissibles dans le domaine de la fiscalité des entreprises.

#### **3.3.1 Taux d'imposition**

Parmi les formes de concurrence fiscales admises, il convient, du moins à l'heure actuelle, de citer en premier lieu les taux d'imposition. La Commission européenne ne cesse en effet de souligner que les taux d'imposition doivent continuer à relever de la seule compétence des Etats, car ils assurent le maintien d'une concurrence fiscale saine.

Dans son arrêt du 6 septembre 2006, la CJÉ a expliqué dans quels cas des taux d'imposition variant d'une région à l'autre constituent une mesure sélective au sens d'aides de l'Etat et sont à proscrire. Dans ce domaine, la CJÉ distingue trois cas de figure:

- *Absence de décentralisation*: Le gouvernement central décide unilatéralement d'appliquer un taux d'imposition inférieur au taux national dans une région donnée. Selon l'interprétation de la CJÉ, une telle mesure est de toute évidence sélective, puisqu'elle n'est valable que sur une portion du territoire relevant de la juridiction du même législateur fiscal.
- *Décentralisation symétrique*: Modèle de souveraineté fiscale partagée, dans lequel toutes les autorités locales du même degré sont autorisées, dans la limite des compétences qui leur sont dévolues, à fixer librement le taux d'imposition sur le territoire sous leur juridiction. Une telle mesure ne peut être jugée sélective, car il n'est pas possible de définir un niveau normal d'imposition qui pourrait servir de grandeur de référence.

- *Décentralisation asymétrique*: Dans ce cas, une autorité régionale ou locale fixe, dans l'exercice de ses pouvoirs, un taux d'imposition inférieur au taux national, ce taux s'appliquant exclusivement aux entreprises sises sur l'ensemble du territoire sous sa juridiction. Pour évaluer la sélectivité, il est dans ce cas possible, de l'avis de la CJE, de limiter le cadre de référence au territoire géographique concerné si l'autorité compétente joue un rôle fondamental dans la définition du cadre politique et économique où s'appliquent ses décisions. En d'autres termes, l'autorité locale doit être «réellement autonome», c'est-à-dire autonome du point de vue institutionnel (statut constitutionnel, politique et administratif), autonome du point de vue procédural (le gouvernement central n'a pas le pouvoir d'intervenir directement dans la fixation du taux d'impôt) et autonome du point de vue économique (le taux d'impôt inférieur applicable aux entreprises présentes dans la région ne doit pas répondre à une logique de subvention croisée [compensation financière], de sorte que la région supporte elle-même les conséquences économiques de ces réductions)<sup>71</sup>.

### 3.3.2 Autres mesures fiscales

Ces cinq dernières années, la Commission européenne a admis d'autres mesures fiscales isolées, mais à certaines conditions<sup>72</sup>:

- Pays-Bas: Le régime fiscal «Groepsrentenbox» contient une mesure qui abaisse à 5 % le taux d'imposition sur les intérêts produits par les dépôts à court terme, à condition que ces derniers soient destinés à acquérir au moins 5 % des actions d'une société. Cette mesure est applicable *de facto* à toutes les sociétés, notamment à celles qui n'appartiennent pas à un groupe. La Commission européenne a conclu que cette mesure n'est dès lors pas à même de conférer un avantage sélectif à certaines entreprises et qu'elle est compatible avec les règles du marché commun<sup>73</sup>.
- Espagne: Les îles Canaries bénéficient d'un régime économique et fiscal particulier, qui a été reconduit jusqu'en 2013 et qui comprend les mécanismes d'aides suivants, approuvés par la commission<sup>74</sup>:

---

<sup>71</sup> Voir décision concernant les Açores, ch. 3.1.2.4.

<sup>72</sup> Pour ce qui est des mesures touchant à l'imposition des entreprises, la Commission européenne n'a pas autorisé jusqu'ici de formule unique.

<sup>73</sup> Décision de la commission du 7.2.2007 (N 465/2006; pas encore publiée dans le Journal officiel, voir [http://ec.europa.eu/comm/competition/state\\_aid/register/ii/by\\_date\\_2007\\_02.html](http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/register/ii/by_date_2007_02.html)). Les autres réglementations proposées au sein du «Groepsrentenbox» (voir explications dans la note de bas de page 87) font actuellement l'objet d'un examen approfondi de la part de la commission.

<sup>74</sup> Voir décision de la commission concernant les îles Canaries, ch. 3.1.3.

1. Allègements fiscaux sur les revenus provenant de la vente de marchandises issues des secteurs de l'élevage, de la pêche, de l'agriculture et de l'industrie.
2. Réduction de l'impôt payé par les sociétés sur les bénéfices générés par leurs établissements situés aux Canaries, le montant de la réduction étant affecté à une réserve d'investissement. Cette réserve doit servir deux objectifs: acquérir des immobilisations situées aux îles Canaries ou souscrire des actions ou des participations dans le capital d'entreprises exerçant des activités dans les Canaries.

La Commission européenne est parvenue à la conclusion que ces aides (aides au fonctionnement) correspondent aux directives sur les aides régionales. Ce faisant elle a considéré que les îles Canaries sont éligibles aux aides en faveur des régions en situation de grave sous-emploi et à niveau de vie anormalement bas. Il ressort par ailleurs de l'examen du régime économique et fiscal des îles Canaries que l'aide est proportionnée aux coûts supplémentaires résultant des handicaps de la région (éloignement, insularité, petite taille, topographie et climat difficiles et dépendance économique à l'égard d'un petit nombre de produits), et qu'elle est donc conforme à l'objectif général de promotion du développement des régions les plus périphériques<sup>75</sup>.

- France: La mesure considérée prévoit des aides fiscales pour la création d'emplois en cas de reprise d'entreprises en difficulté par une nouvelle entreprise. Ces aides sont octroyées sous forme de réduction de l'impôt sur les sociétés, de la taxe professionnelle ou de la taxe foncière. Le montant des aides versées varie selon le nombre d'emplois créés et la région dans laquelle la reprise a lieu. Dans les régions les plus défavorisées, les aides sont ouvertes à toutes les entreprises, mais sont limitées aux petites et moyennes entreprises dans les autres. La Commission européenne a estimé que ce régime était conforme aux règles du traité de l'UE sur les aides d'Etat, car il respecte les intensités d'aide prévues par les lignes directrices en matière d'aides d'Etat à finalité régionale et par le règlement sur les aides en faveur des PME, et qu'il impose le maintien des emplois créés pour une durée minimale de cinq ans. Ce régime d'aide à la reprise remplace un régime antérieur, qui proposait lui aussi des aides fiscales à la reprise d'entreprises industrielles, mais sans plafonnement et sans lien avec la création d'emplois. Ce régime avait été

---

<sup>75</sup> Décision de la commission du 21.12.2005, JO C 42 du 18.2.2006, p. 2 et décision de la commission du 20.12.2006, JO C 30 du 10.12.2007, p. 4 s.

considéré comme incompatible avec les règles communautaires en matière d'aide d'Etat<sup>76</sup>.

- France: Selon la mesure en question, les micros et petites entreprises nouvellement créées ou implantées dans les quartiers classés zones franches urbaines peuvent bénéficier d'exonérations de charges sociales patronales, d'impôts sur les bénéfices, de taxe professionnelle et de taxe de base. La commission a accepté ce régime pour les raisons suivantes: les mesures ne visent que des micros et petites entreprises; la couverture géographique est limitée (2,6 % de la population); les mesures sont limitées à des quartiers strictement délimités qui ont été sélectionnés sur la base de critères objectifs tels que le taux de chômage, le pourcentage des moins de 15 ans, le taux de non diplômés ou le potentiel fiscal par habitant; les autorités françaises font un effort particulier de transparence dans l'évaluation précise des actions de mise en œuvre<sup>77</sup>.
- Italie: La mesure fiscale examinée vise à encourager la création d'emplois en autorisant les entreprises à opérer certaines déductions fiscales. Selon la région, la réduction annuelle de la base d'imposition peut aller de 20 000 à 100 000 euros pour chaque nouvel emploi créé. La Commission européenne est parvenue à la conclusion que cette mesure satisfait à l'ensemble des conditions énoncées dans le règlement concernant l'application des prescriptions sur les aides d'Etat à l'emploi<sup>78</sup>.
- Belgique: Dans le régime fiscal considéré, tous les organismes de placement collectif (OPC)<sup>79</sup> – que leur siège se trouve en Belgique ou à l'étranger – sont soumis à la taxe annuelle à concurrence des parts qu'ils placent en Belgique. Les OPC belges ne paient pas la taxe pour les parts placées à l'étranger tandis que les OPC étrangers la paient pour les parts qu'ils placent en Belgique<sup>80</sup>.
- Grande-Bretagne: Le régime en question propose des aides fiscales aux cinéastes pour les inciter à réaliser des films britanniques ayant un contenu culturel. Les aides prennent d'une part la forme d'une déduction fiscale accrue, d'autre part celle de crédits d'impôt. La Commission européenne a jugé que ce régime correspond aux

---

<sup>76</sup> Décision de la commission du 11.8.2005, JO C 265 du 26.10.2005, p. 4.

<sup>77</sup> Décision de la commission 17.11.2006, JO C 11 du 17.1.2007, p. 1.

<sup>78</sup> Décision de la commission du 7.12.2005, JO C 42 du 18.2.2006, p. 3.

<sup>79</sup> Formes de placement collectif de capitaux, tels les fonds de placement.

<sup>80</sup> IP/06/534.

critères de l'aide destinée à l'industrie cinématographique et télévisuelle et qu'il est dès lors admissible<sup>81</sup>.

La Commission européenne a également engagé des procédures contre diverses mesures dans le domaine de l'imposition fiscale, qui tombaient sous le coup de la réglementation concernant les aides d'Etat. Voici les principales de celles qu'elle a jugées inadmissibles: centres de coordination belges<sup>82</sup>, centre de services financiers et d'assurance de Trieste<sup>83</sup>, activités de financement international aux Pays-Bas<sup>84</sup> et exonération des revenus de source étrangère en Irlande<sup>85</sup>. La procédure d'examen de diverses mesures fiscales n'est pas encore achevée. Voici les cas qui méritent d'être mentionnés: les sociétés holding 1929 au Luxembourg<sup>86</sup> et l'imposition des intérêts aux Pays-Bas (avantages fiscaux pour les intérêts versés au sein d'un groupe<sup>87</sup>).

Dans le domaine de l'imposition des entreprises, les Etats membres de l'UE appliquent par ailleurs des mesures fiscales qui n'ont été notifiées ni aux autorités communautaires en matière de concurrence ni au Groupe «Code de conduite»<sup>88</sup>. Il s'agit notamment d'avantages fiscaux liés à des biens immatériels développés par les entreprises elles-mêmes (brevets, marques, etc.) aux Pays-Bas et en Belgique (le Danemark prévoyant d'introduire un régime similaire). Voici l'essentiel des mesures prévues par ces régimes:

- Dès le 1<sup>er</sup> janvier 2008, l'entreprise peut déduire de la base d'imposition 80 % des droits de licence perçus en Belgique sur les brevets qu'elle détient. Le taux d'imposition effectif se situe ainsi à 6,8 % sur les licences encaissées (soit 20 % du taux nominal de 33,99 %).
- Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007, les revenus engrangés aux Pays-Bas sur les biens immatériels créés par l'entreprise sont soumis à un taux d'imposition réduit de 10 %. Les coûts de recherche et développement peuvent être déduits des revenus bruts issus de biens immatériels. Le revenu net ainsi obtenu est ensuite soumis au taux d'imposition réduit.

---

<sup>81</sup> Décision de la commission du 22.11.2006, JO C 9 du 13.1.2007, p. 1 s.

<sup>82</sup> Voir ch. 3.1.2.1, encadré 5.

<sup>83</sup> Voir annexe I, B002.

<sup>84</sup> Voir annexe I, B004.

<sup>85</sup> Voir annexe I, B001.

<sup>86</sup> Voir annexe I, A010.

<sup>87</sup> Le régime fiscal «Groepsrentenbox» des Pays-Bas prévoit un taux réduit de 5 % pour les paiements d'intérêts nets enregistrés au sein du groupe.

<sup>88</sup> L'absence de notification de ces mesures a été motivée par le fait qu'elles correspondent en particulier à la réglementation communautaire sur les aides d'Etat destinées à la recherche, au développement et à l'innovation, sur les aides destinées à l'innovation et sur le capital risque en faveur de petites et moyennes entreprises.

Arguant vouloir appliquer le même traitement fiscal aux capitaux financiers<sup>89</sup>, tant les Pays-Bas que la Belgique ont introduit une déduction d'intérêts sur le capital propre. Lors du calcul de la base d'imposition, les entreprises belges peuvent ainsi opérer une déduction d'intérêts de 3,442 % sur le capital propre. Cette mesure permet d'abaisser sensiblement le taux d'imposition effective.

Il existe par ailleurs d'autres mesures appliquées dans le domaine de l'imposition des entreprises, qui ont été jugées non dommageables et qui n'enfreignent pas non plus la réglementation sur les aides d'Etat. Voici les principales d'entre elles:

- imposition minimale de revenus de placements par l'application de la méthode du coût de revient majoré<sup>90</sup>;
- déduction des investissements consacrés à la recherche et au développement;
- réduction des impôts à verser sur le salaire et exonération des gains en cas d'engagement de personnel qualifié dans le secteur recherche et développement;
- exonération de 95 % de dividendes perçus pour les sociétés holdings;
- exonération de 100 % des gains de capitaux provenant de la vente de participations pour les sociétés holding;
- pas d'impôt à la source sur les dividendes versés à l'étranger;
- déduction totale des intérêts ou absence de mesures au niveau du financement par des tiers;
- pas de réglementation sur les sociétés étrangères contrôlées (*controlled foreign corporations*).

---

<sup>89</sup> Les intérêts sur les capitaux de tiers peuvent être déduits de l'assiette fiscale par le débiteur, tandis que le créancier les ajoute au revenu imposable. Les dividendes versés (capital propre) ne sont cependant pas déductibles de l'assiette fiscale, bien qu'ils s'additionnent par ailleurs au revenu imposable des bénéficiaires.

<sup>90</sup> Voir note de bas de page 44.

## 4 Conclusion

Le droit de la fiscalité des entreprises et des aides des Etats membres de l'UE est fortement influencé par le droit communautaire européen et par l'accord politique sur le code de conduite sur l'imposition des entreprises. Le principe de l'interdiction des aides d'Etat formulé dans l'art. 87, par. 1, TCE constitue l'un des piliers du droit de la concurrence. Il interdit à un Etat de traiter certaines entreprises ou branches de production de manière privilégiée en leur accordant des avantages financiers. Si un Etat accorde des avantages aux entreprises nationales sous forme d'aides, les entreprises établies dans d'autres Etats membres sont défavorisées dans l'Etat concerné. Leurs produits et services sont moins compétitifs, ce qui affecte les échanges entre les Etats membres. L'interdiction des aides revêt donc une grande importance pour le marché intérieur. Elle garantit aussi l'égalité des chances des entreprises.

Il existe toutefois de nombreuses dérogations à l'interdiction des aides, ces dérogations pouvant être de nature impérative ou facultative. L'art. 87, par. 2, TCE définit les cas qui sont compatibles avec le marché commun et représentent donc de véritables régimes d'exception. Ils doivent donc aussi être annoncés à la Commission et sont soumis à son contrôle. L'art. 87, par. 3, TCE présente les cas dans lesquels des aides peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun et pour sa décision, la Commission jouit d'une certaine marge d'appréciation. On trouve des aides autorisées aussi bien dans le domaine fiscal que dans d'autres domaines.

La Commission adopte toutefois une attitude rigoureuse à l'encontre des aides d'Etat non autorisées sous forme de mesures fiscales. Elle examine les systèmes fiscaux de tous les Etats membres avec une grande attention pour déterminer l'existence d'aides d'Etat ou de violations du code de conduite. Ce code de conduite limite clairement la marge de manœuvre dans le domaine fiscal en ce qui concerne l'octroi des aides d'Etat.

Seules les aides d'Etat membres de l'UE sont saisies par l'art. 87, par. 1, TCE. Les aides d'Etat extérieures à l'UE ne sont pas soumises à la surveillance de la Commission du fait que la souveraineté territoriale est limitée à son propre territoire.<sup>91</sup> Elle ne peut se référer qu'à des Etats membres et ne peut pas saisir des Etats tiers qui ne confèrent aucun pouvoir de souveraineté à la Commission et ne se sont pas non plus soumis à la surveillance communautaire en vertu d'un traité.

---

<sup>91</sup> Voir Frenz, W. (2007), p. 15.

Depuis les années 1990, le droit des aides de l'UE s'est fortement développé. La jurisprudence établie jusqu'ici y a aussi contribué. Cette évolution ne semble pas devoir s'arrêter prochainement. Ainsi, la Commission a présenté en 2006 un programme complet de droit des aides avec le «Plan d'action dans le domaine des aides d'Etat». Cette réforme, qui vise plusieurs objectifs, est centrée sur la réduction générale des aides d'Etat et le renforcement des ressources pour affectées aux objectifs horizontaux, c'est-à-dire plurisectoriels. Il s'agit également de concentrer le contrôle des aides sur les aides les plus dommageables à la concurrence. En outre, la Commission prévoit de remplacer les différentes exemptions par catégorie par un règlement général relatif aux exemptions par catégorie incluant aussi d'autres secteurs tels que les petites et moyennes entreprises et les aides de R&D. Dans une dernière phase de réforme, la Commission prévoit de vérifier d'ici 2009 toutes les autres dispositions qu'elle a édictées en matière d'aides.<sup>92</sup> Il devrait en résulter une politique d'aides mieux harmonisée et ciblée au sein de l'UE.

Dans le domaine non fiscal, les possibilités d'accorder des aides d'Etat semblent importantes, en particulier en raison de la focalisation de la réforme en cours sur les objectifs horizontaux. Si l'on ne s'attend pas à une croissance des aides d'Etat en termes de volume dans les statistiques de l'UE, on a toutefois l'impression que le spectre des aides d'Etat pourrait s'élargir compte tenu de l'étendue des objectifs horizontaux.

Enfin, il importe de souligner que toute aide d'Etat, licite ou non, implique un empiètement sur le libre jeu des forces du marché et ne peut donc en règle générale être neutre pour la concurrence. Dans le cadre de la politique d'aides très élaborée au sein de l'UE, les aides d'Etat sont considérées comme incompatibles avec le marché intérieur, pour autant qu'elles compromettent le commerce entre les Etats membres. Cela signifie donc aussi que les aides d'Etat ne sont pas absolument interdites: la politique d'aides de l'UE admet de nombreuses exceptions qui sont considérées comme compatibles avec le marché intérieur. A l'occasion de la réforme en cours de la politique d'aides de l'UE, les possibilités d'accorder des aides d'Etat dans des secteurs importants sont en outre étendues. Ce développement de la politique d'aides peut être interprété comme une tentative de renforcer la compétitivité des Etats membres - comme le postule la stratégie de Lisbonne - par le biais d'un pilotage et de soutiens cohérents.

Par contre, l'UE est plutôt critique vis-à-vis de la concurrence fiscale lorsque celle-ci est utilisée pour encourager la compétitivité du marché intérieur; la pratique de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) entraîne une forte limitation de la concurrence. Cela provient du fait que du point de vue de l'UE, une concurrence transparente sur les marchés

---

<sup>92</sup> Voir Frenz, W. (2007), p. 22 s.

des biens et des facteurs ne peut être garantie de manière optimale que si la fiscalité joue un rôle absolument neutre. Pour obtenir une situation équitable (level playing field) au sein de l'UE, il est nécessaire de disposer non seulement d'un système fiscal harmonisé de manière formelle au niveau international, mais aussi d'une définition claire des pratiques dommageables au niveau politique et de sanctions prévues en cas d'infraction. Ce principe d'une concurrence fiscale limitée au sein de l'UE est renforcé par le développement de la politique d'aides d'Etat. Un tel système comprenant un développement des aides d'Etat d'un côté et une concurrence fiscale limitée de l'autre ne représente cependant qu'une possibilité envisageable en matière de politique d'aides et de politique fiscale pour des Etats tiers.

La Suisse est moins favorable aux aides directes qu'aux conditions-cadres économiques, qui comprennent aussi une appréciation positive de la concurrence fiscale; c'est la raison pour laquelle elle lui accorde la place qu'elle estime être la sienne dans sa réglementation. En effet, la concurrence fiscale offre une possibilité de soumettre non seulement des entreprises privées à la concurrence sur les marchés des biens et des facteurs, mais de soumettre également des Etats et des gouvernements à une concurrence des systèmes. Cela encourage les innovations dans le secteur public et incite les Etats à fournir des prestations de manière aussi efficace que possible. Il s'ensuit que pour la Suisse, le développement individuel et autonome des systèmes fiscaux nationaux en vue de répondre aux exigences de la concurrence internationale est prioritaire.

## Annexe I: Liste des réglementations contrôlées selon le Code de conduite:

### A. Liste des réglementations dommageables

La liste ci-après mentionne les 66 réglementations dommageables identifiées par le groupe „Code de conduite. Ces réglementations sont assorties d'un D dans l'annexe I, B.

#### i) Etats membres

Autriche	AAM002b	Holdings (Schachtelbegünstigung - aide intragroupe)
Autriche	EAM009	Exonérations fiscales
Belgique	A001	Centres de coordination
Belgique	A002	Centres de distribution
Belgique	A003	Centres de services
Belgique	E001	Régime applicable aux sociétés américaines de vente sur le marché international
Belgique	E002	Capital informel
Danemark	AAM021	Sociétés holdings
Finlande	B008	Iles d'Aland - sociétés captives d'assurance
France	A006	Quartiers généraux et centres de logistique
France	A012	Redevances - brevets
France	CAM058	Provisions pour reconstitution de gisements de substances minérales solides
France	CAM059	Provisions pour reconstitution de gisements
Allemagne	AAM019	Centres de contrôle et de coordination des sociétés étrangères en Allemagne
Grèce	B011	Bureaux de sociétés étrangères dans le cadre de la loi n° 89/67
Irlande	B001	Centre international de services financiers (Dublin)
Irlande	C024	Allégement dit "10 % Scheme" en faveur des activités manufacturières
Irlande	*	C025 Imposition des activités pétrolières
Irlande	D017	Zone de l'aéroport de Shannon
Irlande	E007	Revenus étrangers
Italie	B002	Centre de services financiers et d'assurance de Trieste
Luxembourg	A007	Centres de coordination
Luxembourg	A013	Sociétés holdings loi de 1929
Luxembourg	B003	Sociétés de financement luxembourgeoises
Luxembourg	B007	Provisions pour fluctuations dans le domaine de la réassurance
Luxembourg	Z002	Succursales financières
Pays-Bas	A008	Méthode du coût de revient majoré
Pays-Bas	A009	Méthode du prix de revente diminué
Pays-Bas	A010	Activités financières intragroupe
Pays-Bas	A014	Sociétés holdings
Pays-Bas	A015	Redevances
Pays-Bas	B004	Activités de financement internationales
Pays-Bas	B005	Succursales de financement
Pays-Bas	E003	Régime applicable aux sociétés américaines de vente sur le marché international
Pays-Bas	E004	Agrément pour l'imposition du capital informel
Pays-Bas	Z003	"Rulings" hors norme (notamment "rulings" Greenfield)

Portugal (Açores)	B006	Zones franches de Madère et Santa Maria
Espagne basque	A004	Centres de coordination établis au Pays
Espagne	A005	Centres de coordination établis en Navarre
Espagne	CAM025	Recherche et exploitation d'hydrocarbures

ii) Territoires européens dont un Etat membre assume les relations extérieures au sens de l'art. 299, par. 4, TCE

UK : Gibraltar	A017	Sociétés établies à Gibraltar dans le cadre d'une réglementation de 1992
UK : Gibraltar	B012	Sociétés (offshore) exonérées et captives d'assurance
UK : Gibraltar	B013	Sociétés (offshore) "qualifiées" et captives d'assurance

iii) Territoires dépendants ou associés

Aruba	F027	Sociétés offshore
Aruba	F028	Sociétés exemptes (AVV)
Aruba	F030	Zones franches
Aruba	F032	Captives d'assurance
Iles Vierges britanniques	F056	Sociétés commerciales internationales
Guernesey (y compris Alderney)	F037	Sociétés exemptes
Guernesey (y compris Alderney)	F038	Crédits à l'étranger
Guernesey (y compris Alderney)	F040	Entreprises internationales
Guernesey (y compris Alderney)	F042	Entreprises d'assurance offshore
Guernesey (y compris Alderney)	F043	Compagnies d'assurance
Ile de Man	F061	Sociétés commerciales internationales
Ile de Man	F062	Exemption des sociétés non résidentes
Ile de Man	F063	Entreprises d'assurance exemptes
Ile de Man	F065	Crédits à l'étranger
Ile de Man	F066	Activités bancaires offshore
Ile de Man	F067	Gestion de patrimoines
Jersey	F045	Sociétés exemptes
Jersey	F046	Succursales financières internationales
Jersey	F047	Sociétés commerciales internationales
Jersey	F048	Captives d'assurance
Antilles néerlandaises	F020	Sociétés offshore
Antilles néerlandaises	F023	Captives d'assurance
Antilles néerlandaises	F024	Zones franches

## B. Caractéristiques des réglementations

Classification selon le rapport du groupe Code de conduite (fiscalité des entreprises) au Conseil ECOFIN (séance du 29 novembre 1999):

D = dommageable; X = non dommageable

Code	Mesures	i. Etats membres	Classification	Caractéristiques
A001	Centres de coordination	B	D	Base considérablement réduite/marge de 8 %. Exonération de la retenue à la source applicable aux dividendes, intérêts et redevances. Appartenance à un groupe international requise.
A002	Centres de coordination	B	D	Base réduite/marge de 5 %.
A003	Centres de services	B	D	Base réduite. Marge de 5 à 15 % en fonction du type d'activité/prix de revente diminué de 5 %.
A004	Centres de coordination établis au Pays basque	E	D	Base réduite/marge de 25 % (charges financières exclues). Appartenance à un groupe international requise.
A005	Centres de coordination établis en Navarre	E	D	Base réduite/marge de 25 % (charges financière exclues). Appartenance à un groupe international requise.
A006	Quartiers généraux et centres de logistique	F	D	Marge de 6 à 10 %. Appartenance à groupe international requise.
A007	Centres de coordination	L	D	Coût de revient majoré de 5 %. Appartenance à un groupe international requise. Pour les quelques sociétés, dont l'agrément date de février 1996 au plus tard, le régime est maintenu.
A008	Méthode du coût de revient majoré	NL	D	Majoration de 5 à 15 %.
A009	Méthode du prix de revente diminué	NL	D	Prix de revente diminué de 1 à 3 %.
A010	Activités financières intragroupe	NL	D	Marge fixe, indépendante des variations de taux d'intérêt.
A011	Sociétés holdings (ETVE)	E	X	Exonération applicable aux bénéficiaires d'origine étrangère qui remplissent les conditions. Imposition comparable requise. Exonération des retenues à la source sur les plus-values réalisées sur des filiales non résidentes satisfaisant à certaines conditions. Appartenance à un groupe international requise.
A012	Redevances-brevets	F	D	Taux d'imposition réduit : 19 %. Ne s'applique pas à des revenus ayant leur origine en France.
A013	Sociétés holdings loi de 1929	L	D	Exonération de la plupart des impôts. Mais interdiction de toute activité commerciale et impossibilité de bénéficier des conventions.
A014	Sociétés holdings	NL	D	"Participation exemption" applicable aux dividendes, même lorsque ceux-ci proviennent d'un pays à faible taux d'imposition. Exonération d'impôt sur les plus-values et, dans certains cas, compensation des moins-values.
A015	Redevances	NL	D	Marges à taux fixe, de 7 % ou moins en fonction du produit net des redevances, applicables aux redevances et aux commissions de gestion.
A016	Quartiers généraux internationaux (International Headquarter Companies)	UK	X	Supprimée à compter d'avril 1999.
AAM002b	Holdings (Schachtelbegünstigung - aide	A	D	Exonération applicable aux dividendes provenant de filiales étrangères à 25 % ou plus, y

	intragroupe)			compris lorsque le pays d'origine applique un taux d'imposition minimale. Compensation des moins-values et exonération des plus-values.
AAM008	Fondations privées (Stiftungen)	A	X	Applicable aux activités non commerciales. Exonération de revenus constitués de dividendes.
AAM010	Holdings	B	X	Exonération de 95 % applicable aux revenus constitués de dividendes. Exonération des plus-values. Imposition comparable requise.
AAM019	Centres de contrôle et de coordination des sociétés étrangères en Allemagne	D	D	Majoration de 5 à 10 %. Appartenance à un groupe international requise.
AAM020	Sociétés holdings	D	X	Exonération des dividendes et des plus-values dans le cas de participations situées dans des pays avec lesquels une convention fiscale a été signée.
AAM021	Sociétés holdings	DK	D	Exonération des dividendes, y compris lorsque le pays d'origine applique un taux d'imposition réduit, sauf activités financières.
AAM052	Sociétés holdings détentrices de parts de sociétés étrangères	F	X	Exonération du précompte en faveur des dividendes provenant de l'étranger. Mais pas de transmission du crédit d'impôt.
AAM108	Application du régime société-mère/filiale aux sociétés de capitaux résidentes (communément désigné par le sigle SOPARFI)	L	X	Exonération de l'impôt sur les dividendes et sur les plus-values lorsqu'un régime fiscal semblable est appliqué dans le pays d'origine.
AAM114	Sociétés holdings (SGPS)	P	X	Exonération à 95 % de l'impôt sur les dividendes. Imposition comparable requise.
B001	Centre international de services financiers (Dublin)	IRL	D	Taux de 10 % pour l'impôt sur le revenu des sociétés, double déduction du loyer, amortissement, dès la première année, de 100 % ou 54 % des frais de construction. Taux de 10 % applicable jusqu'en 2002 pour les sociétés agréées jusqu'en 1999 (quota 1998/1999). Taux de 10 % applicable jusqu'en 2005 pour les sociétés agréées jusqu'en mai 1998.
B002	Centres de services financiers et d'assurance de Trieste	I	D	Exonération de l'impôt sur les sociétés. Réduction de l'impôt local sur le revenu. Applicable aux investissements en Europe orientale.
B003	Sociétés de financement luxembourgeoises	L	D	L'impôt porte sur une marge fixée à 0,25 % ou 0,125 %. Appartenance à un groupe international requise. Les quelques sociétés - agréées jusqu'en février 1996 - qui bénéficient encore de ce régime continueront d'en bénéficier jusqu'en 2001.
B004	Activités de financement internationales	NL	D	Possibilité de créer, avec des conséquences au plan fiscal, une réserve équivalente à 80 % du bénéfice. Appartenance à un groupe international requise.
B005	Succursales de financement	NL	D	Possibilité d'affecter 90 % des bénéfices à une succursale étrangère. Le revenu passif ne peut en bénéficier.
B006	Zones franches de Madère et Santa Maria	P	D	Exonération de l'impôt sur les sociétés, des impôts municipal et local, ainsi que des retenues à la source sur les intérêts et les redevances. Ouvert aux transactions conclues avec des non-résidents et aux activités financières. Les sociétés peuvent être admises à bénéficier de ce régime jusqu'en 2000. Il sera appliqué jusqu'en 2011.
B007	Provisions pour fluctuations dans le domaine de la réassurance	L	D	Possibilité de créer, avec des conséquences au plan fiscal, une réserve équivalente à 20 fois le montant des primes.
B008	Iles d'Aland - sociétés captives d'assurance	FIN	D	Réduction de l'impôt local de 11,2 % à 1,2 %, ce qui a pour conséquence un taux d'imposition de 18 %.
B009	Sociétés d'assurance étrangères	S	X	Le revenu imposable des sociétés d'assurance non résidentes est considéré comme étant égal à 2 % du revenu brut des primes. Ne s'applique qu'au marché national.
B011	Bureaux de sociétés étrangères dans le cadre de la loi n° 89/67	GR	D	Exonération de l'impôt sur le revenu et de tout autre impôt direct. Ne s'applique qu'aux bureaux de sociétés étrangères.
BAM006	Certaines exonérations de l'impôt sur les sociétés	A	X	a) Exonération accordée aux établissements de crédit sans but lucratif. b) Exonération de l'impôt sur les sociétés pendant les cinq premières années accordée aux associations qui fournissent des crédits aux PME.
BAM017	Provisions pour fluctuations dans les domaines d	D	X	Système de réserves destiné à faire face aux engagements.

	l'assurance et de la réassurance			
BAM023	Banques et entités financières	E	X	Dispositions plus souples en ce qui concerne le traitement des créances douteuses, etc.
BAM031	Sociétés d'investissement en actions d'entreprises (loi 2367/1995, article 5)	GR	X	Exonération des bénéfices non distribués réalisés sur le financement de PME. Impôt limité à 15 % des bénéfices distribués.
BAM034	Prêts à long terme en devises étrangères	GR	X	Exonération de l'impôt sur les intérêts générés par des prêts d'origine étrangère destinés à financer des investissements productifs en Grèce.
BAM044	Centres financiers	F	X	Traitement plus favorable (en matière de déductibilité et de réglementation relative aux retenues à la source) que le régime normalement applicable aux intérêts versés hors de France
BAM061	Provisions pour risques relatifs à des opérations de crédit à moyen et à long termes réalisées par des banques et des établissements de crédits	F	X	Fixe des limites en matière de déduction visant à constituer une provision pour risque lié aux crédits.
BAM062	Provisions techniques des entreprises d'assurance et de réassurance	F	X	Prévoit des limites spécifiques quant à la déductibilité des réserves pour différents types de risque.
BAM082	Mesures d'incitation en faveur de la restructuration du secteur bancaire	8I	X	Réduction de l'impôt sur les sociétés, de 37 % à 12,5 %, lorsque des banques italiennes ont fusionné.
BAM093	Abattement pour intérêts sur des contributions en capital additionnelles provenant de sièges sociaux à l'étranger au profit d'établissements stables en Italie	I	X	Prévoit la déductibilité des intérêts payés au titre de prêts émanant du siège social.
BAM096	Exonération des revenus provenant de titres d'Etat	IRL	X	Exonération d'impôt sur les revenus provenant de titres d'Etat irlandais accordé à la filiale ou à la succursale locale d'une société non résidente.
BAM098	Sociétés non résidentes	IRL	X	Fixe des conditions en ce qui concerne la détermination de la résidence dans le cas de sociétés appartenant à des intérêts étrangers.
BAM118	Sociétés de réassurance	P	X	Relèvent du régime général.
BAM123	Agents de change indépendants	UK	X	Applique la disposition du traité de l'OCDE relatif à l'impôt type prévue pour les agents indépendants et les non-résidents - article 5, paragraphe 6.
C001	Dispositif d'amortissement anticipé des navires	DK	X	Mesure d'amortissement anticipé à concurrence de 30 %.
C002	Régime applicable aux navires - Impôt sur la jauge	D	X	Voir les points 62 et 63 du rapport final. Substitue aux méthodes habituelles de calcul des bénéfices une formule liée à la jauge.
C003	Bureaux de gestion maritime (Lois 89/67 et 378/68)	GR	X	Voir les points 62 et 63 du rapport final. Exonération bénéficiant à la gestion des activités de transport maritime en haute mer.
C004	Régime applicable aux navires (Loi 27/75)	GR	X	Voir les points 62 et 63 du rapport final. Exonération de l'impôt sur les sociétés applicable aux navires battant pavillon grec. En contrepartie, impôt lié à une formule et variant selon l'âge, la jauge et le type du navire.
C005	Régime applicable aux copropriétés de navires	F	X	Amortissement accéléré d'investissements réalisés pour l'acquisition de navires en copropriété. La demande d'agrément doit être antérieure au 15 septembre 1997.
C006	Régime fiscal applicable aux compagnies de transport maritime	I	X	Voir les points 62 et 63 du rapport final. Seuls 20 % du bénéfice sont soumis à l'impôt.
C007	Régime applicable aux navires	NL	X	Voir les points 62 et 63 du rapport final. Substitue aux méthodes habituelles de calcul des bénéfices une formule liée à la jauge.
C008	Régime applicable aux navires	P	X	Voir les points 62 et 63 du rapport final. a) Exonération de l'impôt sur les sociétés pour les navires immatriculés à Madère. Exonération de l'impôt sur les dividendes accordée aux actionnaires de telles sociétés. Avantages en vigueur jusqu'en 2011. b) Exonération, à concurrence de 70 %, de l'impôt sur les sociétés accordée aux sociétés

				résidentes portugaises.
C009	Déduction pour investissement dans les brise-glaces	FIN	X	Déduction équivalant à 3 % du coût d'acquisition du navire accordée pour chacune des deux premières années suivant la mise en service.
C010	Allègement fiscal pour réinvestissement lors de la cession de navires	UK	X	La régularisation de l'amortissement fiscal est différée lorsqu'il y a réinvestissement dans l'acquisition de navires.
C012	Allègement fiscal – Personnel supplémentaire affecté à la recherche scientifique et à la gestion des exportations	B	X	Réduction forfaitaire du bénéfice imposable par unité de personnel supplémentaire.
C013	Crédit d'impôt en faveur de la recherche	F	X	Crédit d'impôt accordé pour un excédent de dépenses de recherche, égal à 50 % dudit excédent. Entraîne une réduction de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu.
C014	Recherche et développement technologique	IRL	X	Exonération de l'impôt sur les redevances provenant de brevets pour lesquels la recherche a été effectuée en Irlande. Déductibilité illimitée dans le cas de redevances bénéficiant de l'exonération.
C015	Crédit pour investissement dans des équipements permettant d'économiser l'énergie	NL	X	Déduction des dépenses résultant de l'acquisition de biens d'équipement permettant d'économiser l'énergie pour autant que ceux-ci remplissent certaines conditions.
C016	Dépenses de recherche et développement	P	X	Déduction d'un montant supplémentaire pour des dépenses accrues en matière de recherche et développement.
C017	Calcul du revenu net	GR	X	Possibilité de déduire forfaitairement des dépenses, normalement non déductibles, se rapportant essentiellement aux secteurs de l'exportation et du tourisme ainsi qu'aux médias.
C018	Certificats d'investissement dans l'audiovisuel	L	X	Abattement pour investissements certifiés dans l'audiovisuel.
C019	Industrie cinématographique	UK	X	Amortissement accéléré des coûts de production des films remplissant les conditions requises.
C020	Déduction pour investissement	B	X	Déductions pour diverses catégories d'investissements, le taux variant en fonction de la catégorie. Peuvent en bénéficier les personnes physiques, les PME, notamment les sociétés novatrices.
C021	Conditions d'amortissement et déductions spéciales dans l'agriculture et la sylviculture	D	X	Abattements pour investissements et autres allègements destinés aux petites exploitations agricoles et sylvicoles.
C022	Incitations en faveur des entreprises minières	E	X	Amortissement libre des investissements miniers, avec un plafond égal à 30 % de la base d'imposition.
C023	Imposition de l'activité minière	IRL	X	Amortissement accéléré et abattements applicables aux dépenses d'investissement, aux dépenses de prospection, etc.
C024	Allègement dit "10 % Scheme", en faveur des activités manufacturières	IRL	D	Taux de 10 % en faveur d'une catégorie d'activités définie de manière assez large. Les avantages consentis subsisteront jusqu'en 2010. Les nouveaux projets ne pourront bénéficier de ce taux que jusqu'en 2002.
C025	Imposition des activités pétrolières	IRL	D	Taux de 25 % applicable aux revenus provenant de la production de pétrole.
CAM007	Abattement pour R&D	A	X	Déduction au titre de dépenses (autres que des dépenses liées à des immobilisations) effectuées par une entité pour son propre usage (18 %) ou pour des travaux de recherche effectués pour le compte de tiers (12 %)
CAM015	Mode d'investissement/fonds d'investissement pour la production de films	D	X	Affectation accélérée des pertes aux investisseurs au cours de la phase de production.
CAM016	Biens immatériels produits pour compte propre	D	X	Déduction accélérée des dépenses afférentes à la production de biens immatériels pour compte.
CAM024	Abattement pour investissement dans des productions audiovisuelles et cinématographiques	E	X	Abattement pour coûts de production, jusqu'à un certain plafond.
CAM025	Recherche et exploitation d'hydrocarbures	E	D	Réduction de la base d'imposition pouvant aller jusqu'à 100 %. Cet avantage est relativisé

				par des possibilités d'amortissement plus limitées, des dispositions moins souples en matière de compensation des pertes et un taux d'imposition de 40 % (le taux normal est de 35 %).
CAM027	Navigation maritime	E	X	Voir les points 62 et 63 du rapport final. Réduction de 90 % du montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés. Cette mesure n'est applicable qu'aux compagnies maritimes ayant leur siège aux îles Canaries et aux compagnies maritimes assurant des liaisons régulières entre ces îles et l'Espagne.
CAM040	Amortissement accéléré des logiciels acquis	F	X	Amortissement accéléré.
CAM041	Amortissement accéléré des matériels destinés à économiser l'énergie	F	X	Amortissement accéléré.
CAM042	Amortissement accéléré en faveur de la protection de l'environnement	F	X	Amortissement accéléré.
CAM046	Déduction des ristournes coopératives	F	X	Déduction des ristournes versées aux sociétaires au prorata des opérations qu'ils ont réalisées avec la coopérative.
CAM048	Exonération des plus-values réalisées lors de la cession de titres de sociétés conventionnées pour le développement de l'industrie, du commerce et de l'agriculture	F	X	Abattement accordé, dans des conditions précises, en ce qui concerne les plus-values et subordonné l'obligation de réinvestir.
CAM049	Exonération d'IS de l'organisme de stockage des produits pétroliers	F	X	Report de l'imposition des bénéfices de l'organisme gouvernemental de stockage des produits pétroliers.
CAM050	Exonération d'IS des coopératives agricoles	F	X	Exonération de l'impôt sur les sociétés accordée pour les activités mutualistes.
CAM058	Provisions pour reconstitution de gisements de substances minérales solides	F	D	Possibilité de constituer une provision ayant une incidence fiscale à concurrence de 50 % du bénéfice imposable ou de 15 % du montant des ventes (avec l'obligation de réinvestir dans un délai de 5 ans).
CAM059	Provisions pour reconstitution de gisements d'hydrocarbures	F	D	Possibilité de constituer une provision ayant une incidence fiscale à concurrence de 50 % du bénéfice imposable ou de 23,5 % du montant des ventes (avec obligation de réinvestir dans un délai de deux ans).
CAM063	Régime des entreprises de presse	F	X	Possibilité de constituer une provision ayant une incidence fiscale à concurrence de 60 % ou 80 % du bénéfice.
CAM065	Règles spécifiques d'amortissement en matière d'audiovisuel	F	X	Amortissement des souscriptions au capital des SOFICA.
CAM070	Sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie	F	X	Cette mesure n'est plus applicable.
CAM071	Sociétés agréées pour le financement des économies d'énergie et l'utilisation de la chaleur (SOFERGIE)	F	X	Exonération du revenu provenant d'opérations de crédit bail et de location ou de plus-values.
CAM073	Amortissement exceptionnel des participations au capital des sociétés pour le financement de la pêche artisanale (SOFIPECHE)	F	X	Amortissement des souscriptions au capital des SOFIPECHE.
CAM077	Titres des sociétés financières d'innovation (SFI)	F	X	Amortissement des souscriptions au capital des SFI.
CAM080	Incitation en faveur de la recherche scientifique	I	X	Crédit d'impôt pour la création par les PME de nouveaux emplois dans le domaine de la recherche & développement.
CAM094	Soutien fiscal de l'audiovisuel	IRL	X	Déduction pour investissements effectués dans une société de production de films (voir également C024).
CAM097	Investissements dans des projets en matière d'énergies renouvelables	IRL	X	Déduction pour investissements effectués dans une société mettant en oeuvre un projet dans le domaine des énergies renouvelables.
CAM101	Exonération fiscale des bénéfices/gains tirés	IRL	X	Exonération fiscale des bénéfices provenant de terrains boisés gérés sur une base

	de l'occupation de terrains boisés			commerciale.
CAM106	Amortissement des matériels et outillages utilisés exclusivement à des opérations de recherche scientifique ou technique	L	X	Amortissement accéléré.
CAM107	Régime applicable aux navires	L	X	Voir les points 62 et 63 du rapport final. Amortissement accéléré. Crédit d'impôt de 14 %. Exonération de l'impôt commercial communal. Abattement révisable en ce qui concerne les plus-values lors du réinvestissement.
CAM110	Soutien fiscal de l'audiovisuel	NL	X	Amortissement accéléré.
D001	Zones d'emploi (zones T)	B	X	Pas de nouveaux agréments de sociétés depuis 1990. Régime vient à expiration en 2000.
D002	Incitations à l'investissement dans certaines régions	B	X	Amortissement accéléré et exonération du précompte immobilier
D003	Zones de reconversion	B	X	Exonération partielle de l'impôt des sociétés sur leurs bénéfices distribués. Déduction pour certains rachats d'actions. Pas de nouvelles sociétés remplissant les conditions depuis 1990. Régime viendra à expiration.
D004	Zones d'entreprise	DK	X	Amortissement accéléré. Aucune dépense exposée après 1998 ne peut en bénéficier.
D005	Amortissement spécial – Investissement dans l'ex-RDA et à Berlin-Ouest	D	X	Amortissement accéléré. Aucune dépense exposée après 1998 ne peut en bénéficier.
D006	Subventions pour des investissements effectués par des entreprises dans l'ex-RDA et à Berlin-Ouest	D	X	Subventions à l'investissement.
D007	Avantages fiscaux pour les investissements effectués par des entreprises dans l'ancienne région frontalière entre la RFA et la RDA	D	X	Amortissements spéciaux.
D008	Régime économique et fiscal des îles Canaries	E	X	Réduction de 50 % de l'impôt sur les sociétés pour la vente de biens produits localement. Valable jusqu'en 2001. Réduction de 40 % en 2002 ; de 30 % en 2003. Possibilité d'effectuer 90 % des bénéfices non distribués à une réserve pour certains investissements dans les îles Canaries.
D009	Pays basque - Aide au démarrage	E	X	Exonération de l'impôt sur les sociétés. Aucune nouvelle société n'a été admise à bénéficier de cette mesure depuis 1994. Elle cessera d'être appliquée en 2004.
D010	Navarre - Aide au démarrage	E	X	Exonération de l'impôt sur les sociétés. Aucune nouvelle société n'a été admise à bénéficier de cette mesure depuis 1994. Elle cessera d'être appliquée en 2004.
D011	Sociétés de développement régional	E	X	Exonération de l'impôt sur les plus-values (sauf en ce qui concerne les investissements de 10 ans ou plus).
D012	Corse - régimes d'incitation I, II et III	F	X	Régime 1 : Exonération de l'impôt sur le revenu des sociétés et de l'impôt sur les plus-values. Les demandes d'admission à ce régime ne sont recevables que jusqu'en 2001. Il expire en 2006. Régimes 2 et 3 : exonération de l'impôt sur les sociétés. Aucune admission nouvelle depuis 1998. Expirent en 2006.
D013	Zones franches urbaines – ZFU	F	X	Exonération d'impôt sur les bénéfices dans la limite de 400 000 FF. Possibilité d'admission à ce régime jusqu'en 2001. Régime expire en 2006.
D014	Zones d'entreprise	F		Aucune nouvelle admission au bénéfice de ce régime depuis janvier 1992. Expire en janvier 2001. Exonération de l'impôt sur les sociétés pendant 10 ans (services financiers exclus).
D015	Départements d'outre-mer (DOM)	F	X	Toute une gamme de mesures : prévoient, selon diverses modalités, l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour une durée de 10 ans ou de 25 ans, des incitations à l'investissement, etc. (services financiers exclus).
D016	Nord-Pas-de-Calais - Zone d'investissement privilégié	F	X	Services financiers exclus. Prévoyait un crédit d'impôt pour immobilisations. Durée de la période d'application : 10 ans. A expiré en mai 1998.
D017	Zone de l'aéroport de Shannon	IRL	D	Impôt sur les sociétés au taux de 10 %. Services financiers non exclus. Sociétés peuvent être admises jusqu'en 1999 et bénéficier des avantages jusqu'en 2002. Les sociétés admises

				jusqu'en juin 1998 pourront en bénéficier jusqu'en 2006. Pas de quotas.
D018	Nouveaux investissements-constructions dans les zones urbaines en crise	IRL	X	Amortissement accéléré des coûts de construction et de rénovation.
D019	Amortissement accéléré de nouveaux immeubles dans certaines régions	NL	X	Amortissement accéléré des coûts de construction.
D020	Amortissement accéléré – Investissements dans les régions en développement	FIN	X	Amortissement accéléré des investissements admis au bénéfice de cette mesure avant 2001. Elle ne vise que les PME des secteurs manufacturiers et du tourisme.
D021	Zones d'entreprise	UK	X	Amortissement accéléré des immeubles industriels et commerciaux. Ces avantages sont consentis pour une période de 10 ans.
D022	PME en Irlande du Nord	UK	X	Amortissement accéléré de machines et d'installations dont l'acquisition est antérieure au 12 mai 2002.
DAM022	Exonération de 50 % de l'impôt sur les revenus à Centa et Melilla	E	X	Exonération de 50 % de l'impôt sur les revenus d'origine locale.
DAM043	Amortissement exceptionnel des immeubles construits dans le cadre de l'aménagement du territoire	F	X	Amortissement exceptionnel des constructions neuves. Réservé aux PME. S'applique aux immeubles achevés avant 2000.
DAM086	Mesures d'incitation régionale : Sud de l'Italie (Mezzogiorno)	I	X	Crédit d'impôt à valoir sur le revenu des indépendants anciens chômeurs. A expiré avant 1999.
DAM115	Zones franches industrielles	P	X	Exonération fiscale, y compris de l'impôt sur les dividendes, jusqu'en 2011. S'applique aux opérations industrielles et aux activités complémentaires.
E001	Régime applicable aux sociétés américaines de vente sur le marché international	B	D	Régime réservé, dans certaines limites, aux ventes réalisées à l'exportation par des sociétés américaines. Majoration de 8 % appliquée à une base réduite.
E002	Capital informel	B	D	Les bénéfices peuvent être exonérés à concurrence de 90 % par référence à la valeur théorique du capital informel.
E003	Régime applicable aux sociétés américaines de vente sur le marché international	NL	D	Régime réservé, dans certaines limites, aux ventes réalisées à l'exportation par des sociétés américaines. Majoration de 8 % appliquée à une base réduite.
E004	Agrément pour l'imposition du capital informel	NL	D	Bénéfice réduit par référence au rendement théorique du capital informel.
E005	Allègement en faveur des opérations commerciales réalisées à l'étranger	DK	X	Mesure en voie de suppression progressive. En 2000, l'avantage offert représentera 1/7e de l'allègement initial. La mesure permettait initialement un abattement de 50 % de l'impôt sur le revenu imputable aux opérations commerciales réalisées à l'étranger.
E006	Bénéfice mondial et bénéfice consolidé	F	X	Consolidation des bénéfices et des pertes de toutes les succursales, etc. (régime de "bénéfice mondial") ou des filiales (régime de "bénéfice consolidé").
E007	Revenus étrangers	IRL	D	Exonération des dividendes d'origine étrangère lorsque le siège de la société-mère irlandaise possède des attestations correspondant à un plan d'investissement destiné à créer des emplois en Irlande.
E008	Entreprises nouvelles	F	X	Exonération de l'impôt sur les sociétés accordée aux nouvelles sociétés pour une durée de deux ans, ce régime étant progressivement supprimé au cours des trois années suivantes.
E009	Allègement fiscal pour les nouvelles entreprises	L	X	Abattement, pour une durée de 8 ans, de 25 % maximum des bénéfices imposables. Ne concerne que les investissements en immobilisations.
E010	Amortissement spécial pour les PME	D	X	Amortissement supplémentaire de 20 % (ce régime expire en 1999). Amortissement anticipé d'acquisitions prévues de bien d'équipement.
E011	Incitations en faveur des PME	E	X	Série de mesures en faveur des PME, parmi lesquelles : amortissement accéléré, provision fiscalement déductible pour créances douteuses (1 %), réduction à 30 % du taux de l'impôt sur les sociétés.
E012	Micro-entreprises et petites entreprises	P	X	Série de mesures applicables aux petites entreprises et aux micro-entreprises, se limitant aux investissements et à la rétention de bénéfices. Mesures visant à aider les toutes nouvelles entreprises en leur appliquant un taux réduit.
E013	Régime spécial d'amortissement accéléré	UK	X	Relèvement temporaire du taux d'amortissement fiscal de 25 % à 40 % (pour une seule année) à l'intention des seules PME.
E014	Amortissement anticipé de certains actifs	DK	X	Amortissement, avant livraison, de biens d'équipement, limité à 30 % de la somme

				dépassant 1.047.200 couronnes danoises.
E015	Incitations en faveur de l'investissement (loi 2601/98 ex 1892/90)	GR	X	Possibilité d'affecter une partie de leurs bénéfices non distribués à la constitution d'une provision non imposable d'un montant qui est fonction de l'importance de l'investissement et de la région.
E016	Crédits d'impôt en faveur de l'investissement	E	X	Système de crédits d'impôt variant de 5 % à 25 % du montant investi dans des immobilisations, dans des activités liées à l'exportation, la recherche et développement, la formation, etc., avec, dans tous les cas, un plafond de 35 % de l'impôt sur les sociétés.
E017	Amortissement spécial pour les immobilisations visant la protection de l'environnement ou la réalisation d'économies d'énergie et pour les immobilisations destinées à l'aménagement des postes de travail pour travailleurs handicapés	L	X	Amortissement spécial accéléré pour des équipements visant la protection de l'environnement, etc.
E018	Abattement pour investissement	NL	X	Abattement pour investissements en capital fixe. Echelle dégressive tendant vers 0 % pour 556.000 NLG.
E019	Incitations fiscales en faveur des investissements contractuels	P	X	Crédit d'impôt de 5 % à 20 % pour les projets nationaux ; 10 % à 20 % pour des projets d'investissements directs réalisés à l'étranger. Obligation de conclure un contrat avec l'Etat avec, pour les projets nationaux, un coût minimum de 1 milliard de PTE.
E020	Crédit d'impôt en faveur des investissements	P	X	Crédit d'impôt (plafonné) pour investissement. Cette mesure a expiré en 1998.
E022	Réemploi des plus-values	D	X	Abattement sur les plus-values réinvesties dans l'immobilier.
E023	Plus-values réinvesties.	P	X	Abattement sur les plus-values réinvesties dans des actifs corporels.
E024	Réduction de l'impôt sur le revenu dans les petites îles	GR	X	Réduction de 40 % des taux normaux de l'impôt pour des opérations réalisées sur des îles de moins de 100 habitants.
E025	Saint-Martin et Saint-Barthélemy	F	X	Série de mesures visant à promouvoir l'activité locale (tourisme, agriculture, pêche, exploitation minière, etc.) par un régime d'exonération temporaire, de réduction d'assiette, etc.
E026	Fonds communs de placement/Sociétés de gestion de portefeuille	GR		Evaluation non requise.
E027	Fonds et sociétés de capital-risque	E	X	Exonération de l'impôt des sociétés sur les dividendes, exonération de la retenue à la source sur les dividendes, exonération de l'impôt sur les plus-values pouvant atteindre 99 %.
E028	Sociétés de capital-risque	F	X	Exonération de l'impôt des sociétés sur les dividendes et sur les plus-values.
E029	Sociétés de fonds de participation	A	X	Exonération de l'impôt des sociétés sur le revenu. Exonération de la retenue à la source sur les dividendes perçus et distribués.
E030	Sociétés d'investissement	S		Evaluation non requise.
E031	Limitation de l'impôt perçu sur les revenus commerciaux	D	X	Charge fiscale marginale maximum limitée à 47 % au lieu de 53 %.
E033	Bureaux de représentation	E	X	Coût de revient majoré de 15 % pour les activités propres à une succursale ou un bureau de représentation espagnole(e).
E034	Crédits d'impôt pour création d'emplois	F	X	Crédit d'impôt pour création d'emplois ; n'est imputable que sur la contribution supplémentaire de 10 % sur l'impôt sur les sociétés. Expire en 2000.
E035	Crédits d'impôt formation	F	X	Crédit d'impôt pour dépenses de formation supplémentaires.
E036	Sociétés cotées en bourse - taux réduits	I	X	Taux réduits pendant les trois premières années après l'année de la première cotation.
E037	Sociétés SGII	P	X	Taux réduit applicable pendant les 7 années suivant leur constitution aux sociétés de gestion et d'investissement immobilier qui remplissent les conditions.
E038	Sociétés SCR, SDR et SFE	P	X	Exonération de l'impôt sur les sociétés pour les sociétés de capital-risque, les sociétés de développement régional et les sociétés de promotion commerciale. Ce régime a expiré en 1997.

EAM004	Déduction pour investissement	A	X	Déduction pour investissements relatifs à l'acquisition de biens immobilisés.
EAM009	Exonérations fiscales	A	D	Exonération des dividendes possible même lorsqu'ils proviennent d'une source étrangère à faible taux d'imposition.
EAM011	Fonds d'investissement	B		Evaluation non requise.
EAM033	Grands investissements financés avec des capitaux "étrangers"	GR	X	Cette disposition n'est pas en vigueur.
EAM035	Infrastructure nationale	GR	X	Imposition des sociétés étrangères sur la base d'une retenue à la source calculée sur la rémunération brute en raison des difficultés rencontrées pour s'assurer du montant de la rémunération nette.
EAM045	Crédit d'impôt pour adhésion à un groupement de prévention agréé	F	X	Crédit d'impôt pour dépenses consenties, dans les deux premières années d'adhésion au groupement, au titre d'une analyse financière et d'une assistance définies à l'avance.
EAM051	Exonération d'IS pour la reprise d'entreprises en difficulté	F	X	Exonération d'impôt sur les sociétés pendant deux ans en cas de reprise d'une entreprise en difficulté.
EAM053	Personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ayant pour objet de transférer gratuitement à leurs membres la jouissance d'une bien meuble ou immeuble	F	X	Mesure non applicable aux opérations productives de recettes réalisées avec des tiers.
EAM054		F	X	Offre un taux réduit d'imposition des plus-values et des montants répartis à l'occasion d'une liquidation.
EAM055	Provisions pour hausse des prix	F	X	Permet la constitution, en franchise d'impôt, d'une provision pour hausse des prix correspondant à la fraction de cette hausse excédant 10 %.
EAM056	Provision pour implantation d'entreprises à l'étranger	F	X	Permet la constitution, en franchise d'impôt, d'une provision calculée en raison des pertes subies par les filiales ou établissements étrangers dans la limite du montant de l'investissement.
EAM057	Provision pour prêts d'installation des salariés	F	X	Permet à des sociétés de constituer, en franchise d'impôt, une provision pour prêts à des entreprises créées par des membres de leur personnel.
EAM060	Provision pour risques afférents à des opérations de crédit à moyen terme réalisées par des entreprises qui effectuent des travaux ou ventes à l'étranger	F	X	Autorise des sociétés à constituer, en franchise d'impôt et à concurrence de 10 % au maximum, des provisions au titre des crédits à moyen terme qu'elles consentent pour favoriser leurs opérations à l'étranger.
EAM064	Régime des plus-values à long terme sur les titres de FCPR et de SCR	F	X	Prévoit un taux réduit pour l'imposition des plus-values à long terme lors de la cession de titres de fonds communs de placement.
EAM066	Report des déficits en cas de fusion (agrément)	F	X	Par dérogation (agrée) aux règles générales, permet le report des déficits en cas de fusion.
EAM067	Report d'imposition en cas de fusion et d'apport partiel d'actif	F	X	Fixe les conditions d'un report d'imposition en cas de fusion.
EAM068	Sociétés agréées pour le financement des télécommunications	F	X	Exonération de l'impôt sur les sociétés pour les bénéfices provenant des opérations traitées avec l'administration des postes et télécommunications. Ancien agrément n'a été délivré depuis 1989. Le régime ne s'applique qu'aux contrats de crédit-bail conclus avant 1993.
EAM069	Sociétés d'investissement	F		Evaluation non requise.
EAM074	Taux réduit de 19 % sur les bénéfices réinvestis des PME	F	X	Taux réduit appliqué aux bénéfices réinvestis de sociétés de petites dimensions. Ne s'applique qu'à une somme de 200 000 FF ou au quart du bénéfice.

EAM078	Imposition différenciée des revenus	I	X	S'inscrit dans un système plus large qui reconnaît une partie des bénéficiaires comme correspondant au rendement ordinaire sur les fonds propres nets, à laquelle est appliqué un taux réduit.
EAM083	Exonération de l'IRAP	I	X	L'exonération s'applique à l'990-1995. Expirera avant 2005. investissement productif. Aucun nouvel agrément depuis les années.
EAM085	Régime des petites et moyennes entreprises	I	X	Crédit d'impôt pour création d'emplois dans les PME de certaines régions.
EAM088	Régime spécial d'amortissement	I	X	Amortissement accéléré tenant compte d'une utilisation effective de l'actif différente de la normale.
EAM089	Régime spécial pour les fonds d'investissement	I		Evaluation non requise.
EAM090	Régime fiscal de substitution appliqué aux réorganisations d'entreprise	I	X	Régime général, appliqué à la demande du contribuable, prévoyant l'imposition sur la base d'un impôt de substitution aux taux de 27 %.
EAM091	Avantages fiscaux pour certaines activités commerciales	I	X	Crédit d'impôt accordé aux PME des secteurs suivants : commerce de détail, vente de produits alimentaires et tourisme. Limité à l'acquisition d'actifs.
EAM100	Organismes de placement collectif spécifiés	IRL		Evaluation non requise.
EAM103	Sociétés d'investissement	L		Evaluation non requise.
EAM109	Certificats d'investissement en capital-risque	L	X	Abattement, limité à 30 % du revenu imposable du bénéficiaire, consenti au détenteur d'un certificat d'investissement en capital-risque.
EAM112	Amortissement accéléré	P	X	Amortissement accéléré tenant compte d'une utilisation effective de l'actif différente de l'utilisation normale.
EAM116	Sociétés d'investissement	P		Evaluation non requise.
EAM121	Réserve temporaire de 20 % du revenu imposable	S	X	Possibilité, ouverte à toutes les entreprises, d'affecter jusqu'à 20 % du revenu imposable à une réserve ayant une incidence fiscale.
EAM122	Déduction pour amortissement pour recherche scientifique	UK	X	Amortissement accéléré pour dépenses consacrées à la recherche scientifique.
Z001	Mesure visant à déterminer le niveau d'imposition des sociétés étrangères exerçant des activités en Belgique et qui n'ont pas la personnalité juridique ou des pièces probantes	B	X	Etablit des méthodes normalisées de calcul du bénéfice minimum imposable.
Z002	Succursales financières	L	D	Possibilité de répartir les bénéfices entre le siège et une succursale.
Z003	"Rulings" hors norme (notamment "rulings" Greenfiels)	NL	D	Adaptation des "rulings" habituels pour faire face à des situations spécifiques.
Z004	"Rulings" appliquant la méthode du prix de revient majoré	UK	X	Evaluation, cas par cas, de la majoration calculée sur la base du principe de l'indépendance des sociétés ("arm's length principle"). Lignes directrices de l'OCDE incorporées dans la législation.
		<b>ii. Territoires européens relevant de l'art. 299, par. 4, TCE</b>		
A017	Sociétés établies à Gibraltar dans le cadre d'une réglementation de 1992	UK : Gibraltar	D	Exonération valable pour tout revenu provenant de filiales à 25 %, y compris lorsque le pays d'origine applique un taux d'imposition minimale. Aucun ressortissant de Gibraltar ne peut être actionnaire, à l'exception des sociétés de droit public. 1 % de retenue à la source sur les dividendes perçus par une société-mère non communautaire.
B010	Sociétés captives d'assurance	UK : Gibraltar		Pas de mesure distincte. Les mesures B12 ou B13 sont appliquées.
B012	Sociétés (offshore) "exonérées"	UK : Gibraltar	D	Exonération de l'impôt sur les bénéfices. Aucun résident de Gibraltar n'est autorisé à être actionnaire. Interdiction de commercer avec des résidents de Gibraltar. Aucun impôt sur les dividendes versés à des non-résidents.

B013	Sociétés (offshore) "qualifiées" et captives d'assurance	UK : Gibraltar	D	Taux d'imposition souple, de 2 % à 18 %. Aucun résident de Gibraltar n'est autorisé à être actionnaire. Interdiction de commercer avec des résidents de Gibraltar. Aucune retenue à la source sur les intérêts versés à des non-résidents.
C011	Transports maritimes et aériens	UK : Gibraltar	X	Voir les points 62 et 63 du rapport final. Exonération des compagnies non résidentes vis-à-vis de l'impôt sur les revenus provenant de Gibraltar et obtenus dans le secteur des transports maritimes.
E021	Mesures d'incitation en faveur du développement	UK : Gibraltar	X	Exonération de l'impôt sur la première tranche de bénéfices provenant de l'opération et exonération pour les actionnaires sur ces bénéfices lorsqu'ils sont distribués.
		<b>iii. Territoires dépendants ou associés</b>		
F001	Déduction pour investissement dans le secteur du traitement des minerais	Groenland	X	Amortissement supplémentaire du coût (10 %) des investissements liés au traitement des minerais bruts.
F002	Exonération de surtaxe pour les exploitants d'une concession de matières premières	Groenland	X	Abattement spécial pour les sociétés de traitement des matières premières : souplesse en matière de compensation des pertes ; exonération de la surtaxe de 6 %.
F003	-	Iles Féroé		Aucune mesure.
F004	Exonération temporaire en faveur de l'agriculture, de la pêche et de l'artisanat	Nouvelle Calédonie	X	Exonération temporaire de l'IS en faveur de la pêche, de l'agriculture et d'autres activités locales.
F005	Sécurité juridique	Nouvelle Calédonie	X	Gel de la fiscalité des entreprises du secteur de la métallurgie.
F006	Imposition limitée de certains revenus locatifs	Nouvelle Calédonie	X	Exonération totale ou partielle des revenus locatifs d'immeubles à usage d'habitation.
F007	Exonération temporaire en faveur de l'hôtellerie et du tourisme	Nouvelle Calédonie	X	Exonération : hôtellerie et tourisme locaux.
F008	Déduction pour investissement productif	Nouvelle Calédonie	X	Déduction immédiate pour investissement productif dans l'économie locale.
F009	Prise de participation dans certaines sociétés	Nouvelle Calédonie	X	Déduction pour souscription au capital de certaines sociétés locales.
F010	Exonération pour investissement	Polynésie française	X	Exonération de l'impôt sur les sociétés accordée aux entreprises locales, s'élevant au maximum à 30 % de l'investissement agréé.
F011	Exonération de la taxe sur le commerce et abattements	Iles Wallis et Futuna	X	L'agriculture, la pêche et l'artisanat sont exonérés de l'impôt sur les sociétés. Abattement pour création d'emplois.
F012	-	Terres australes et antarctiques françaises		Néant.
F013	Exonération d'impôt sur les sociétés	Mayotte	X	Exonération de l'IS pendant 10 ans pour les sociétés dont le programme d'activité est agréé. Aucune nouvelle société n'a été agréée depuis 1996. La mesure expirera en 2006.
F014	Déduction pour investissement productif	Mayotte	X	Déduction pour investissement productif dans les secteurs de l'hôtellerie, du tourisme, du transport et de l'audiovisuel.
F015	Souscription au capital de certaines sociétés	Mayotte	X	Déduction pour souscription au capital de sociétés relevant de la mesure F014 ou de sociétés actives dans le secteur du logement.
F016	Exonération temporaire pour certains secteurs	Saint-Pierre et Miquelon	X	Exonération (pour les 5 ou 10 premiers exercices) de l'impôt sur les sociétés pour les sociétés qui investissent dans l'économie locale. Agrément requis.
F017	Exonération partielle d'impôt sur la distribution	Saint-Pierre et Miquelon	X	Exonération d'impôt sur la distribution pendant 10 exercices maximum plus 9 mois.
F018	Déduction pour investissement	Saint-Pierre et	X	Déduction immédiate pour investissement productif dans l'économie locale.

	productif	Miquelon		
F019	Souscription au capital de certaines sociétés	Saint-Pierre et Miquelon	X	Déduction pour souscription au capital de société ayant fait des investissements productifs dans l'économie locale.
F020	Sociétés offshore	Antilles néerlandaises	D	Les sociétés dont les actionnaires sont non-résidents et qui exercent leurs activités ailleurs qu'aux Antilles sont imposées à raison de 2,4 % ou 3 %.
F021	Entreprises nouvelles	Antilles néerlandaises	X	Les entreprises industrielles nouvelles qui ne sont pas assimilables à des entreprises exportatrices peuvent bénéficier d'un taux d'imposition de 2 % sur leurs bénéfices.
F022	Fonds communs de placement	Antilles néerlandaises		Evaluation non requise.
F023	Captives d'assurance	Antilles néerlandaises	D	imposées soit a) sur la base d'un "ruling" fixant leur revenu à 100 000 ANG, imposé au taux de 2,4 % ; soit b) exonéré à 80 %, le reste de leur bénéfice étant imposé à un taux de 24 % à 30 %.
F024	Zones franches	Antilles néerlandaises	D	Les bénéfices réalisés dans les zones franches sont soumis à un taux de 2 %.
F025	Pratique du "ruling"	Antilles néerlandaises		On attend la conclusion de l'étude sur les pratiques administratives.
F026	Transport maritime et aérien	Antilles néerlandaises	X	Les entreprises peuvent opter pour une imposition à la tonne. A défaut, on peut considérer 80 % des bénéfices comme ayant été réalisés en dehors des Antilles et les imposer à 10 % du taux normal de l'IS. Les 20 % restants sont imposés au taux normal. Cette mesure est destinée à tenir compte de la concurrence internationale.
F027	Sociétés offshore	Aruba	D	Les sociétés dont les actionnaires sont non-résidents et qui exercent des activités en dehors d'Aruba sont imposées au taux de 2,4 % ou 3 %.
F028	Sociétés exemptes (AVV)	Aruba	D	Exonération totale d'impôt. Ne doivent avoir que des activités offshore. Les activités d'assurance et les activités bancaires sont exclues.
F029	Exonération fiscales temporaires et permanentes pour les nouvelles entreprises	Aruba	X	Exonération accordée aux entreprises nouvelles dans certains secteurs, notamment celui de la transformation. Les nouvelles sociétés qui créent une activité de transformation non traditionnelle peuvent bénéficier d'un taux de 2 % (0 % en pratique).
F030	Zones franches	Aruba	D	Les bénéfices réalisés dans une zone franche sont imposés au taux de 2 %.
F031	Pratique du "ruling"	Aruba		On attend la conclusion de l'étude sur les pratiques administratives.
F032	Captives d'assurance	Aruba	D	Un "ruling" fixe leur revenu à 100 000 ANG, qui est imposé au taux de 2,4 %.
F033	Transport maritime et aérien	Aruba	X	On peut considérer que 80 % des bénéfices ont été réalisés en dehors d'Aruba et les imposer à 10 % du taux normal de 10 % du taux normal de l'IS. Les 20 % restants sont imposés au taux normal. Cette mesure est destinée à tenir compte de la concurrence internationale.
F034		Timor-Oriental		Aucune mesure.
F035	Banques offshore	Macao	X	Exonération des établissements bancaires offshore. (A partir du 20 décembre 1999, la Chine exercera à nouveau la souveraineté sur Macao.)
F036		Anguilla		Aucune mesure.
F037	Sociétés exemptes	Bailliage de Guernesey (y compris Alderney)	D	Exonération pour les revenus générés hors de Guernesey et les intérêts bancaires provenant de Guernesey. Aucun des actionnaires ne peut être résident.
F038	Crédits à l'étranger	Bailliage de Guernesey (y compris Alderney)	D	S'applique aux crédits à l'étranger. Les banques sont imposées au taux effectif de 2 %.
F039	Organismes et fonds de placement collectif	Bailliage de Guernesey (y compris Alderney)		Evaluation non requise.
F040	Entreprises internationales ("International Bodies" – IBC)	Bailliage de Guernesey (y compris Alderney)	D	Taux d'imposition variant de 0 à 30 %. Pas d'actionnaires résidents. Les banques et la plupart des compagnies d'assurance sont exclues.
F041	Captives d'assurance	Bailliage de Guernesey (y compris Alderney)		Evaluation non requise. Aucune société ne remplit actuellement les conditions. Mesure tombée en désuétude (était toutefois dommageable lorsqu'elle était en vigueur).
F042	Entreprises d'assurance offshore	Bailliage de Guernesey (y compris Alderney)	D	Les entreprises d'assurance offshore peuvent opter pour cette mesure plutôt que pour les mesures F037 ou F038. Pas d'impôt sur les activités d'assurance ou les intérêts bancaires provenant de Guernesey. Pour les bénéfices provenant d'autres sources, application d'un barème dégressif de 20 % à 0,1 %.
F043	Compagnies d'assurance	Bailliage de Guernesey (y compris Alderney)	D	Résultats calculés selon les principes habituels. Paiement de l'impôt reporté jusqu'au règlement effectif du sinistre.
F044		Sark		Aucune mesure.
F045	Sociétés exemptes (tax exempt companies)	Bailliage de Jersey	D	Exonération des revenus étrangers et des intérêts bancaires provenant de Jersey (vaut également pour les organismes de placement collectifs). Aucun résident de Jersey ne peut détenir d'actions.

F046	Succursales financières internationales (International treasury operations)	Bailliage de Jersey	D	S'applique aux crédits à l'étranger. Activités imposées au taux effectif de 2 %.
F047	Sociétés commerciales internationales (International business companies - IBC)	Bailliage de Jersey	D	Barème dégressif de 2 % à 0,5 % applicable aux bénéfices provenant d'opérations internationales. Aucun résident de Jersey ne peut être actionnaire.
F048	Captives d'assurance	Bailliage de Jersey	D	Activités d'assurance non imposées. Les produits de leurs placements sont imposés à 20 %, sous réserve des dépenses de gestion, etc. Peuvent opter pour le statut de société exempte.
F049	Garantie d'exonération fiscale	Bermudes	X	Constitue une protection contre toute modification future éventuelle de la législation.
F050		Territoire antarctique britannique		Aucune mesure.
F051		Territoire de l'Océan indien britannique		Aucune mesure.
F052	Gains locaux et transferts	Iles vierges britanniques	X	Impôt sur les revenus perçus localement ou transférés de l'étranger.
F053	Taux de 1 %	Iles vierges britanniques	X	Taux réduit appliqué aux revenus des investissements étrangers des sociétés résidentes lorsque ces revenus sont exonérés d'impôt à l'étranger.
F054	Exonération des activités nouvelles (pioneer industries)	Iles vierges britanniques	X	Exonération accordée pour une durée de cinq ans aux activités "nouvelles".
F055	Exonération des nouveaux hôtels	Iles vierges britanniques	X	Exonération accordée aux nouveaux hôtels pour une période de 10 ans.
F056	Sociétés commerciales internationales (International business companies)	Iles vierges britanniques	D	Exonération de l'impôt sur le revenu. Pas d'opérations locales ni d'activités d'assurance ou de réassurance.
F057	Garantie d'exonération fiscale	Iles Cayman	X	Constitue une protection contre toute modification future éventuelle de la législation.
F058	Exonérations fiscales temporaires	Iles Malouines	X	Exonération de 15 ans (maximum) pour des activités bénéficiant aux Malouines.
F059	Amortissement dérogatoire et ajustements de solde sur les cessions de navires amortis (Balancing charges on ships)	Ile de Man	X	Amortissement accéléré. Récupération différée de l'amortissement lors d'une cession ultérieure en cas de réinvestissement.
F060	Amortissement spécial pour les équipements touristiques	Ile de Man	X	Amortissement supplémentaire (150 % du coût au total).
F061	Sociétés commerciales internationales (International business companies – IBC)	Ile de Man	D	Taux d'imposition variant entre 1 % et 35 %. Aucun résident ne peut être actionnaire. Pas d'activité commerciale sur l'île, sauf intérêts bancaires.
F062	Exemption des sociétés non résidentes	Ile de Man	D	Exonération d'impôt sur tout ou partie de ses bénéfices réalisés hors de l'île.
F063	Entreprises d'assurance exemptes (exempt insurance companies)	Ile de Man	D	Exonération de 5 ans accordée aux entreprises industrielles.
F064	Exemptions temporaires pour les entreprises industrielles	Ile de Man	X	Exonération de 5 ans accordée aux entreprises industrielles.
F065	Crédits à l'étranger	Ile de Man	D	S'applique aux crédits à l'étranger. Les banques sont imposées au taux effectif de 2 %.
F066	Activités bancaires offshore	Ile de Man	D	Exonération d'impôt.
F067	Gestion de patrimoines	Ile de Man	D	S'applique aux revenus provenant d'honoraires. Accorde une exonération d'impôt à concurrence

				de 75 %.
F068	Sociétés publiques exonérées	Ile de Man		Pas de mesure spécifique. C'est la mesure F061 qui s'applique.
F069	Crédit d'impôt en faveur de l'industrie cinématographique	Ile de Man	X	Interrompue en juin 1998.
F070	Taux réduit pour les entreprises industrielles et les sociétés offshore	Montserrat	X	Les entreprises industrielles et les sociétés offshore sont soumises au taux réduit de 20 % (par rapport à 40 %).
F071	Sociétés commerciales internationales (international business companies – IBC)	Montserrat	X	Exonération d'impôt. Interdiction de vendre ou de posséder des biens immobiliers. Toute activité économique réelle a cessé après l'éruption volcanique.
F072	Exemptions fiscales temporaires pour les entreprises agréées	Montserrat	X	Exemption fiscale pendant 10 à 15 ans accordée aux entreprises de transformation locales. Au terme de cette période, allègements fiscaux supplémentaires sur les bénéfices réalisés à l'exportation.
F073	Exonération des nouveaux hôtels	Montserrat	X	Exonération d'impôt pendant 5 ans.
F074	–	Ile de Pitcairn		Aucune mesure.
F075	Exonérations fiscales temporaires	Sainte Hélène et dépendances	X	Exonérations temporaires accordées pour des projets nouveaux entrepris dans l'île.
F076	Abattement de 150 %	Sainte Hélène et dépendances	X	Abattement de 150 % accordé pour des dépenses relatives à certains projets agréés.
F077	-	Géorgie du Sudet îles Sandwich du Sud		Aucune mesure.
F078	Garantie d'exonération fiscale	Iles Turks et Caicos	X	Constitue une protection contre toute modification future éventuelle de la législation.
F079	-	Akrotiri et Dhekelia (Chypre)		Aucune mesure.

## **AAMO19          Centres de contrôle et de coordination des sociétés    Allemagne étrangères en Allemagne**

### *Conditions*

Le bulletin du ministère fédéral des finances du 24 août 1984 (*Bundessteuerblatt* 1984, partie I, p. 458) contient un acte administratif relatif au régime applicable aux centres de contrôle et de coordination des sociétés étrangères installées en République fédérale d'Allemagne, conformément aux conventions en matière de double imposition conclues par l'Allemagne.

La partie I de ce bulletin définit brièvement ce que l'on entend par centres de contrôle et de coordination des sociétés étrangères et quelles sont leurs activités. Il ressort de la description donnée dans ce bulletin que les tâches de ces centres de contrôle et de coordination se limitent exclusivement à des services.

Il est indiqué, dans la partie II du bulletin, que les centres de contrôle et de coordination des sociétés étrangères sont, en principe, des établissements stables au sens des conventions en matière de double imposition. A cet égard, il est toutefois précisé que si les centres de contrôle et de coordination n'ont que des activités auxiliaires, ils ne répondent pas à la notion d'établissement stable (telle que définie dans les conventions en matière de double imposition).

Il ressort des parties III à VI que – sur la base des activités (limitées) de ces établissements stables – les participations dans des filiales ou la détention d'actions de celles-ci, les prêts, les brevets ou tout autre actif similaire de la maison-mère, ainsi que les gains en provenant, ne peuvent respectivement être la propriété des établissements stables ni leur être attribués. Cela est dû au fait que les centres de coordination n'effectuent que des tâches administratives. Les seuls actifs détenus par un établissement stable doivent servir son objet. Les sociétés nationales ayant la même fonction peuvent suivre ces mêmes règles.

La partie VII du bulletin contient des dispositions relatives aux preuves et aux informations requises ainsi qu'à l'assistance mutuelle.

### *Avantages fiscaux*

Les bénéficiaires d'un établissement stable sont déterminés selon la méthode des coûts majorés, avec un supplément de bénéfices/une majoration (taux forfaitaire) de 5 à 10 %.

L'exactitude du taux forfaitaire appliqué est vérifiée rétroactivement par les autorités fiscales et il n'y a pas d'accord préalable entre le contribuable et les autorités fiscales. Un taux forfaitaire supérieur à 10 % peut être autorisé, mais en pratique, il n'est pas appliqué par les contribuables. Un taux forfaitaire inférieur à 5 % n'est pas autorisé, tandis que les autorités fiscales ne s'opposent pas à un taux situé entre 5 et 10 %, qui résulte de l'observation de ce qui se fait généralement dans les sociétés.

---

<sup>93</sup> Voir Conseil de l'Union européenne (1999). Rapport du Groupe „Code de conduite“ (fiscalité des entreprises) au Conseil ECOFIN, Bruxelles.

*Conditions*

Les sociétés organisées en holdings sont assujetties à l'impôt conformément à la loi danoise relative à l'impôt sur les sociétés. Les conditions de l'exonération des dividendes perçus et des plus-values réalisées sur la cession d'actions détenues dans d'autres sociétés, ainsi que l'exonération de la retenue à la source du Danemark sur les dividendes payés, sont examinées plus en détail ci-après.

*Avantages fiscaux*

Les dividendes nationaux et étrangers sont exonérés lorsqu'ils proviennent d'une société dans laquelle la société danoise détient au moins 25 % du capital social. Pour pouvoir bénéficier de l'exonération, la société danoise bénéficiaire doit avoir détenu les actions de la filiale pendant au moins un an sans interruption et les dividendes doivent avoir été payés durant cette période.

En revanche, l'exonération ne s'applique pas aux dividendes en provenance de filiales étrangères établies sur un territoire à régime fiscal privilégié (ou bénéficiant autrement d'un niveau d'imposition effective peu élevé) et dont les activités sont essentiellement de nature financière, sauf si la société danoise a été imposée conjointement avec la société distribuant des dividendes en vertu des règles danoises sur le contrôle des sociétés étrangères :

- pendant tout le temps où elle possédait les actions de la société distribuant les dividendes, ou
- pendant une période d'au moins trois ans avant la distribution des dividendes.

Les dividendes payés à des sociétés qui détiennent au moins 25 % des actions de la société danoise distribuant ces dividendes depuis au moins un an, au cours duquel la distribution a lieu, sont exonérés de la retenue à la source du Danemark sur les dividendes, à condition que la société danoise soit juridiquement constituée soit en société anonyme soit en société à responsabilité limitée.

Les plus-values réalisées lors de la cession d'actions nationales et étrangères, détenues pendant au moins trois ans, sont exonérées (hormis les plus-values réalisées sur les ventes de sociétés de financement étrangères établies sur un territoire à régime fiscal privilégié). Les pertes éventuelles résultant de la cession des actions détenues dans des sociétés nationales ou étrangères ne sont pas déductibles.

Si une société danoise réalise des plus-values sur la vente d'actions (de sociétés danoises ou étrangères) qu'elle possède depuis moins de trois ans, les plus-values ainsi réalisées sont pleinement imposables au taux normal de l'impôt danois sur les sociétés, qui est de 32 %. Les pertes lors de la cession de ces actions peuvent être déduites des plus-values imposables réalisées sur les ventes d'autres actions que la société possède depuis moins de trois ans.

*Conditions*

Ce régime, dont le bénéfice est limité à cinq ans, est applicable aux résidents italiens ; il prévoit des limites sur le montant des prêts ou investissements réalisables et des avantages fiscaux pouvant être accordés, ainsi que des procédures de contrôle destinées à vérifier que les fonds sont bien investis en Europe de l'Est.

La Commission a donné son aval à cette mesure en avril 1995, dans le cadre de ses procédures relatives aux aides D'état.

*Avantages fiscaux*

La fourniture de services financiers agréés dans les pays d'Europe de l'Est faisant partie d'une "zone financière spéciale" peut, sous certaines conditions attachées à l'agrément, être exonérée de l'impôt sur le revenu des personnes morales (0 % au lieu de 37 %) et ouvrir droit à une réduction de 50 % de l'impôt local sur le revenu (8 % au lieu de 16 %). A noter cependant que des plafonds limitent le montant total des avantages fiscaux qui peuvent être accordés (65 milliards de liras, soit environ 33 millions d'écus) et le montant total des prêts et investissements susceptibles d'en bénéficier (3,5 milliards d'écus) ; ces plafonds concernent l'ensemble du Centre. En outre, les bénéficiaires faisant l'objet d'avantages fiscaux doivent être réalisés dans les cinq premières années d'existence effective du Centre.

*Conditions*

Pour bénéficier de ce régime, le demandeur doit faire partie d'un groupe international comprenant des sociétés constituées dans au moins deux pays autres que le Luxembourg. Ce statut spécial est accordé au cas par cas.

NB : La circulaire administrative de 1989 permettant la délivrance de ces agréments a été abrogée à compter de février 1996.

*Avantages fiscaux*

Les sociétés de financement sont soumises aux impôts luxembourgeois normalement perçus sur les bénéfices (le taux normal d'imposition des sociétés est, si l'on inclut l'impôt commercial communal, de 37,45 %), c'est-à-dire sur la différence entre les intérêts à recevoir et les intérêts dus, diminuée des frais administratifs.

Le bénéfice commercial retenu pour l'imposition des sociétés de financement luxembourgeoises est un revenu minimum, qui est égal à 0,25 % du montant des prêts accordés et qui peut être réduit à 0,125 % si le risque financier encouru est couvert par une garantie juridique. Pour l'impôt commercial communal, assis sur le produit et le capital d'exploitation, ni les emprunts contractés pour financer des prêts aux membres du groupe, ni les intérêts versés sur ces emprunts ne sont à inclure dans les calculs.

La société de financement peut déduire de son bénéfice imposable les retenues à la source effectuées dans d'autres pays sur les intérêts qui lui sont versés.

*Introduction*

Les dispositions autorisant la constitution d'une réserve pour risques en relation avec les activités financières d'un groupe international figurent essentiellement dans la loi du 13 décembre 1996, Stb. 651, modifiant la loi de 1969 sur l'imposition des sociétés en vue de contrer l'érosion artificielle de la base d'imposition et de renforcer le système fiscal.

Cette loi contient deux dispositions étroitement liées. La première vise à limiter la possibilité de déduire du revenu imposable, par le biais de prêts fictifs, les intérêts liés aux activités de financement internationales de tels groupes. Elle a pour but de lutter contre l'érosion artificielle de la base d'imposition de l'impôt néerlandais sur le revenu des sociétés. La deuxième disposition permet de constituer une réserve pour risques qui tiennent compte des risques importants liés à ces activités internationales.

La disposition concernant les activités de financement des groupes d'envergure internationale est une mesure générale s'appliquant à tous les types de sociétés, quelles que soient leur taille et leurs activités. Elle leur permet de constituer une réserve pour couvrir les risques liés à leurs opérations de financement internationales. En cas de matérialisation des risques, les sociétés dotées d'une telle réserve ne peuvent plus déduire de leur revenu imposable les coûts indirects dont le montant doit être prélevé sur la réserve. Ce n'est que lorsque celle-ci est insuffisante que les coûts restants peuvent être déduits du revenu imposable. Par souci de clarté, notons que ce système de prélèvements imposables remplace des possibilités déjà existantes de déduction de coûts ou de pertes. Il ne concerne donc que des coûts qui seraient normalement déductibles en vertu du droit fiscal néerlandais.

La constitution d'une telle réserve n'est possible que si la société encourt des risques en relation avec les activités internationales du groupe. La réserve est calculée sur la base du revenu généré par des activités financières, à l'exclusion des autres types de revenus. La société doit financer des sociétés du groupe dans au moins quatre pays, ou sur au moins deux continents. Elle peut transférer dans cette réserve immunisée jusqu'à 80 % des bénéfices tirés d'activités de financement du groupe. A noter que le bénéfice restant est imposé au taux normal de 35 %, alors que la réserve fait en principe l'objet d'une créance fiscale de 35 %.

En prenant des mesures d'application contre l'érosion artificielle de la base d'imposition de l'impôt sur les sociétés et les tentatives d'évasion fiscale des groupes néerlandais par le biais de sociétés de financement étrangères leur appartenant (limitation de la "participation-exemption"), et en offrant simultanément la possibilité de constituer une réserve pour risques, le parlement néerlandais a voulu contrer la tendance des sociétés néerlandaises d'envergure internationale à abriter leurs activités de financement de groupe dans des sociétés de financement situées à l'étranger, et notamment dans des paradis fiscaux. Durant la procédure parlementaire (en 1996) le montant des fonds détenus dans ces sociétés de financement a été estimé à 15 milliards de florins. Cette évolution entraîne un manque à gagner fiscal pour le Trésor néerlandais.

*Conditions*

Les groupes opérant au niveau international peuvent, sur demande, constituer une réserve pour couvrir les risques liés aux activités de financement et à la détention de participations dans le cadre de leurs activités internationales. Les demandes sont examinées par un comité de coordination spécialement créé à cet effet, afin de garantir une stricte application de la loi. Ce comité n'a aucun pouvoir discrétionnaire, pas plus que le ministre ou l'administration centrale. Un décret (publié le 2 octobre 1997) contient un certain nombre de dispositions visant à assurer l'application correcte de la loi, afin d'empêcher d'éventuels abus. La possibilité de constituer une réserve pour risques est accessible à toute entreprise, qu'elle soit d'origine néerlandaise ou non, acquittant l'impôt sur les sociétés, pour autant qu'elle remplisse les conditions fixées par la loi.

Pour pouvoir constituer une telle réserve, l'entreprise doit exercer des activités financières au bénéfice du groupe. L'expression "activités financières" recouvre les activités suivantes :

- le financement des activités propres des entreprises du groupe et des actifs utilisés dans le cadre de ces activités ;
- la location d'actifs aux entreprises du groupe, par voie de leasing opérationnel ou financier ;
- l'octroi, aux entreprises du groupe, de licences portant sur des actifs incorporels tels que savoir-faire, marques de fabrique et brevets ;
- l'affacturage ou le financement des créances détenues par les entreprises du groupe ;

- la fourniture de services financiers et administratifs aux entreprises du groupe ;
- la prise de participations dans des entreprises, qu'elles puissent ou non bénéficier de la "participation-exemption".

Ces activités doivent être exercées au profit d'entreprises du groupe, comme le prévoit la loi. Une entreprise est considérée comme faisant partie du même groupe que la société néerlandaise lorsque existe entre elles un lien de participation supérieur à 33,33 % du capital. Les actions qui ne confèrent pas à leur détenteur des droits sur le produit de la liquidation éventuelle de l'entreprise n'entrent pas dans le calcul de ce pourcentage.

Une société qui souhaite constituer une réserve pour risques doit satisfaire à certaines conditions prévues par la loi. Par exemple, une activité régulière de prêt et de placement de fonds constitue l'indice d'une activité financière effective. La société doit donc être en mesure d'agir en toute indépendance. Ses dirigeants doivent avoir la capacité et le pouvoir de prendre toutes les mesures nécessaires à cet effet. Ces activités doivent être dirigées exclusivement à partir des Pays-Bas, sans influence extérieure notable. La société doit prendre une part active dans l'organisation et l'exécution d'opérations financières pour le compte des entreprises du groupe.

Pour être considérées comme des activités internationales, les activités de financement et de holding de la société doivent s'exercer dans quatre pays au moins, Pays-Bas compris, ou sur deux continents au moins. Chacun des quatre pays où se situent les entités apparentées doit générer au moins 5 % du revenu imposable que la société retire de ses activités financières. Chacun des deux continents doit générer au moins 10 % de ce revenu. En outre, pour renforcer le caractère international de ces activités, la part des fonds (propres ou empruntés) consacrés directement ou indirectement par la société à des opérations financières au profit d'entreprises néerlandaises du groupe ne doit pas dépasser 10 %. Une société ne satisfaisant pas aux conditions stipulées par la loi ne sera pas autorisée à constituer une réserve pour risques. De même, le fait de cesser de remplir l'une ou l'autre de ces conditions à un moment donné entraîne la libération de l'intégralité de la réserve, avec imposition à taux plein.

#### *Conséquences fiscales*

Dès lors que toutes les conditions sont remplies, la société est autorisée à constituer une réserve pour les risques spécifiquement liés aux activités d'un groupe international. Cette réserve ne peut dépasser 80 % des bénéfices tirés d'activités financières (c'est-à-dire essentiellement d'intérêts et de redevances) et de placements de portefeuille à court terme destinés à d'éventuels rachats d'entreprises. La loi limite le montant des placements de portefeuille admis dans la composition de la réserve à la plus petite des deux valeurs suivantes : soit 25 % de la valeur nette du groupe, soit la somme des participations du groupe et de l'encours de ses prêts intragroupe (les participations néerlandaises étant prises en compte à concurrence de 1/9 des participations étrangères). Aucun autre type de revenu n'est admis. Par ailleurs, la dotation annuelle à la réserve est limitée par la loi à 80 % maximum du revenu total imposable (lequel inclut aussi les revenus ne provenant pas d'activités financières). Les pertes résultant d'autres activités viennent donc réduire à moins de 80 % la part de bénéfices entrant dans la composition de la réserve.

Le bénéfice imposable auquel s'applique le plafond de 80 % est calculé hors déduction des dotations à la réserve et des montants prélevés sur cette dernière. Les pertes reportées doivent être déduites. Il n'existe pas d'autres limitations.

Le bénéfice financier (bénéfice net) s'obtient après soustraction des charges liées aux activités financières, y compris les intérêts et une part proportionnelle des frais généraux. Les bénéfices exonérés dans le cadre du système de "participation-exemption" et les crédits d'impôt visant à éviter la double imposition (pour les revenus de succursales) ne sont pas assimilés à des bénéfices financiers. Il en va de même pour les prélèvements effectués sur la réserve pour risques.

Comme indiqué précédemment, une société qui a constitué un fonds d'acquisition dans l'intention réelle (laquelle doit être prouvée à l'administration fiscale) d'acquérir une ou plusieurs sociétés peut, dans certaines limites, ajouter le revenu généré par ce fonds au bénéfice financier, sur la base duquel est calculée la dotation à la réserve. Le fonds, soumis aux limites précitées, doit être constitué d'actifs liquides, afin de permettre une mobilisation rapide. L'acquisition doit porter sur le capital-actions de la société.

La réserve peut être utilisée volontairement ou involontairement. Les pertes déductibles causées par la survenance de l'un des risques qu'elle couvre (y compris les abandons de créances, les liquidations et les pertes d'exploitation subies par la société ou le groupe néerlandais en relation avec un

établissement permanent) donnent obligatoirement lieu au prélèvement sur ladite réserve d'un montant imposable correspondant à la perte autorisée. Les excédents de pertes éventuels seront déductibles des autres bénéfices.

En cas d'acquisition directe ou indirecte d'une société néerlandaise ou étrangère, ou en cas d'apport en capital dans une société néerlandaise ou étrangère, il est possible de prélever sur la réserve, sans imposition immédiate, un montant égal à 50 % du prix d'acquisition ou de l'apport en capital. La société acquérante doit néanmoins déclarer un prix d'acquisition diminué du montant correspondant. Ce système permet d'anticiper fiscalement des pertes liées à une éventuelle liquidation. En cas de liquidation, ces pertes se trouvent réduites, du point de vue fiscal, en proportion du montant déjà prélevé sur la réserve pour couvrir ce risque. Dans ce cas, ce montant se voit appliquer un taux d'imposition effectif de 35 %.

Si le ministère néerlandais des finances estime que les activités ou la situation géographique de l'entreprise objet de l'opération comportent un risque exceptionnel (politique ou climatique, par exemple), le pourcentage de prélèvement sur la réserve est porté à 100 %. Il en va de même pour le montant déduit du prix d'acquisition.

Un apport en capital devant permettre à une société du groupe d'honorer des engagements qui lui seraient imposés dans le cadre d'une procédure judiciaire et qu'elle ne pourrait honorer par ses propres moyens donne également droit à un prélèvement de 100 % sur la réserve. Dans ce cas, le risque de pertes liées à une liquidation éventuelle est également réduit du même montant.

Cet apport en capital ne peut cependant prendre la forme d'une conversion de créances (en actions) ou avoir pour effet de transformer un établissement permanent en filiale. Le groupe doit conserver les actions du bénéficiaire de l'apport pendant au moins cinq ans, sauf cession essentiellement motivée par des raisons commerciales.

Une libération volontaire de la réserve pour risques est possible à tout moment, sur présentation d'une demande écrite expresse. La réserve doit alors être libérée en cinq tranches annuelles égales, imposées au taux spécial de 10 %. Pendant ces cinq ans, la réserve ne peut plus être alimentée, mais il reste possible d'effectuer des prélèvements pour des apports en capital. Par ailleurs, les critères d'identité néerlandaise et de présence à l'étranger demeurent pleinement applicables. Tout revenu financier perçu durant cette période est imposé au taux de 35 % et ne peut être ajouté à la réserve.

Enfin, une libération obligatoire, imposable au taux normal de l'impôt des sociétés, soit 35 %, intervient lorsque la société n'est plus soumise à l'impôt aux Pays-Bas (à la suite d'une liquidation ou d'un transfert de sa résidence fiscale vers un autre pays). Les montants ainsi libérés sont exclus des bénéfices financiers et ne peuvent être utilisés pour créer une nouvelle réserve. De même, le fait de ne plus répondre à l'un des deux critères relatifs à l'identité néerlandaise ou à la présence à l'étranger, ou de ne plus remplir l'une des autres conditions imposées par la loi, entraîne obligatoirement la libération de la réserve, avec les mêmes conséquences fiscales.

Si une libération obligatoire intervient au cours de la période de cinq ans sur laquelle s'étale une libération volontaire, un impôt supplémentaire de 25 % est prélevé sur chaque tranche libérée volontairement, et soumise à ce titre au taux spécial de 10 %, ce qui porte le taux d'imposition effectif à 35 %.

*Conditions*

(Voir aussi la note afférente à la mesure A008)

Les sociétés de financement néerlandaises dont l'activité principale est exercée par une succursale étrangère peuvent obtenir à l'avance des garanties sur l'attribution des bénéfices entre le siège et la succursale, à condition qu'ils soient tous deux suffisamment actifs pour justifier une telle attribution et que le revenu de la filiale puisse être considéré comme un revenu "actif".

*Conséquences fiscales*

Le revenu imposable doit être réparti entre le siège établi aux Pays-Bas et la succursale étrangère. S'il est clair que l'activité principale est exercée par la succursale, la répartition se fait généralement à raison de 10 % pour les Pays-Bas et de 90 % pour l'autre pays. La fraction attribuée à l'autre pays est exonérée d'impôt aux Pays-Bas dans le cadre des dispositifs en vigueur (tels que les conventions) destinés à lutter contre la double imposition.

Le revenu rattaché aux Pays-Bas est imposé au taux normal (35 %). L'autre fraction des bénéfices de la succursale de financement est imposée selon les règles du pays où elle se trouve. Si elle est située en Suisse, par exemple, ces bénéfices se verront appliquer un taux de 9,8 % maximum au niveau fédéral, plus un taux très faible au niveau cantonal.

Conformément au décret unilatéral de 1989 visant à éviter les doubles impositions, la méthode du crédit d'impôt sera appliquée à compter du 1er janvier 1999 au revenu (financier) passif, ce qui portera la charge fiscale effective à 35 %.

*Conditions*

Les entreprises éligibles sont celles qui procèdent à l'extraction des substances minérales solides présentant un intérêt pour l'économie française et inscrites sur une liste figurant à l'article 4 C bis de l'annexe IV au code général des impôts.

Ces entreprises peuvent constituer une provision pour reconstitution de gisements dans les conditions suivantes.

A la clôture de chaque exercice, la dotation à la provision pour reconstitution de gisements ne peut excéder :

- ni 15 % du montant des ventes des produits marchands extraits des gisements exploités par l'entreprise ou acquis par celle-ci auprès de filiales étrangères dont elle détient directement ou indirectement au moins 50 % des droits de vote. Ce pourcentage peut être ramené à 20 % sur agrément ;
- ni 50 % du bénéfice net imposable réalisé au cours de l'exercice considéré et provenant de la vente, en l'état ou après transformation, de ces mêmes produits.

La dotation constituée à la clôture d'un exercice doit, avant l'expiration d'un délai de cinq ans, être utilisée soit à tous travaux ou immobilisations nécessaires aux recherches réalisés pour la mise en valeur de gisements de substances minérales, soit à l'acquisition de participations dans des sociétés ou organismes ayant pour objet d'effectuer la recherche et l'exploitation de tels gisements.

*Avantages fiscaux*

La provision pour reconstitution de gisements utilisée dans le délai et dans les conditions indiquées ci-dessus est définitivement exonérée d'impôt.

En revanche, en cas de non-respect de ces conditions, la dotation au compte de provisions est rapportée au bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel expire le délai de cinq ans.

## **CAM059 Provisions pour reconstitution de gisements d'hydrocarbures France**

### *Conditions*

L'article 39 ter du CGI autorise les entreprises pétrolières qui exploitent des gisements d'hydrocarbures en France et dans certains autres Etats <sup>94</sup>, à constituer une provision qui, dans un délai maximal de deux ans, doit être obligatoirement employée à la recherche de nouveaux gisements ou à l'amélioration de la production des gisements en cours dans ces mêmes pays.

Cette provision pour reconstitution des gisements (PRG) est égale à 23,50 % du montant des ventes provenant de l'exploitation des gisements par l'entreprise, dans la limite de la moitié du bénéfice net retiré par ces ventes.

Les investissements acquis en emploi de la PRG doivent être rapportés au résultat, soit en une seule fois s'il s'agit de charges déductibles, soit au rythme des amortissements s'il s'agit de biens immobilisés. Toutefois, lorsqu'ils ont été réalisés en France, la réintégration ne porte que sur 20 % du montant des investissements.

### *Avantages fiscaux*

La provision ainsi constituée est déductible des résultats imposables.

---

<sup>94</sup> Il s'agit des Etats faisant partie de la Communauté instituée par la Constitution de 1958, ainsi que de l'Algérie, du Maroc, de la Tunisie, du Togo et du Cameroun.

Les dividendes et les bénéfices de succursales étrangères perçus par des sociétés immatriculées en Irlande et possédant les attestations correspondantes sont exonérés de l'impôt des sociétés en Irlande sur présentation d'un plan d'investissement destiné à y créer ou maintenir des emplois.

1) Dividendes rapatriés d'une filiale étrangère

*Conditions*

Le régime est applicable à certains dividendes rapatriés en faveur de sa société mère immatriculée en Irlande par une filiale étrangère (51 %) située dans un pays signataire d'un traité sur la double imposition. Une attestation doit être obtenue auprès du ministre des finances sur présentation d'un plan d'investissement. Les dividendes doivent être utilisés aux fins du plan d'investissement, qui doit avoir pour but de créer ou de maintenir des emplois liés à des opérations commerciales effectuées en Irlande.

*Avantages fiscaux*

La double imposition des dividendes rapatriés est évitée au moyen de l'exonération de l'impôt des sociétés irlandais plutôt que par la voie normale du crédit d'impôt à raison de l'impôt acquitté à l'étranger.

2) Allègement fiscal pour les bénéfices d'exploitation des succursales étrangères

*Conditions*

Le régime est applicable aux bénéfices d'exploitation des succursales étrangères d'une société immatriculée en Irlande et aux plus-values afférentes lorsque la société met en œuvre un projet d'investissement débouchant sur la création d'un grand nombre d'emplois nouveaux en Irlande. Les sociétés doivent obtenir une attestation du ministre des finances sur présentation d'un plan d'investissement, qui doit être conçu selon les lignes directrices en vigueur. Celles-ci fixent des conditions relatives à l'emploi et à l'investissement en capital permanent.

*Avantages fiscaux*

La double imposition des bénéfices d'exploitation des succursales étrangères est évitée au moyen de l'exonération de l'impôt des sociétés irlandais plutôt que par la voie normale du crédit d'impôt à raison de l'impôt acquitté à l'étranger. Les plus-values afférentes sont également exonérées de l'impôt sur les plus-values.

## Annexe II: Extraits du traité d'adhésion à l'UE

### A. Dispositions relatives aux aides accordées par les Etats contenues dans le Traité sur l'Union européenne<sup>95</sup>

#### Article 87

(1) Sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres, les aides accordées par les Etats ou au moyen de ressources d'Etat sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

(2) Sont compatibles avec le marché commun:

- a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits;
- b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires;
- c) les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la République fédérale d'Allemagne affectées par la division de l'Allemagne, dans la mesure où elles sont nécessaires pour compenser les désavantages économiques causés par cette division.

(3) Peuvent être considérées comme compatibles avec le marché commun:

- a) les aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi;
- b) les aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un Etat membre;
- c) les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun;
- d) les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans la Communauté dans une mesure contraire à l'intérêt commun;
- e) les autres catégories d'aides déterminées par décision du Conseil statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission.

#### Article 88

(1) La Commission procède avec les Etats membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces Etats. Elle propose à ceux-ci les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché commun.

(2) Si, après avoir mis les intéressés en demeure de présenter leurs observations, la Commission constate qu'une aide accordée par un Etat ou au moyen de ressources d'Etat n'est pas compatible avec le marché commun aux termes de l'article 87, ou que cette aide est appliquée de façon abusive, elle décide que l'Etat intéressé doit la supprimer ou la modifier dans le délai qu'elle détermine.

---

<sup>95</sup> Extrait de la version consolidée du traité sur l'Union européenne et du traité instituant la Communauté européenne, dans lesquelles ont été intégrées les modifications apportées par le traité d'Athènes, signé le 16 avril 2003, voir Feuille officielle de l'Union européenne C 321 E/76-78, 29 décembre 2006.

Si l'Etat en cause ne se conforme pas à cette décision dans le délai imparti, la Commission ou tout autre Etat intéressé peut saisir directement la Cour de justice, par dérogation aux articles 226 et 227.

Sur demande d'un Etat membre, le Conseil, statuant à l'unanimité, peut décider qu'une aide, instituée ou à instituer par cet Etat, doit être considérée comme compatible avec le marché commun, en dérogation des dispositions de l'article 87 ou des règlements prévus à l'article 89, si des circonstances exceptionnelles justifient une telle décision. Si, à l'égard de cette aide, la Commission a ouvert la procédure prévue au présent paragraphe, premier alinéa, la demande de l'Etat intéressé adressée au Conseil aura pour effet de suspendre ladite procédure jusqu'à la prise de position du Conseil.

Toutefois, si le Conseil n'a pas pris position dans un délai de trois mois à compter de la demande, la Commission statue.

(3) La Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché commun, aux termes de l'article 87, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'Etat membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale.

#### Article 89

Le Conseil, statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen, peut prendre tous règlements utiles en vue de l'application des articles 87 et 88 et fixer notamment les conditions d'application de l'article 88, paragraphe 3, et les catégories d'aides qui sont dispensées de cette procédure.

## B. Liste des délais transitoires fixés dans le traité d'adhésion à l'UE

La commission de l'UE prend également des mesures strictes vis-à-vis des Etats membres pour éliminer les aides d'Etat (illicites), afin que la concurrence soit garantie ou appliquée dans le marché intérieur.<sup>96</sup> Ci-après sont présentés divers délais transitoires fixés dans le traité d'adhésion à l'UE, qui concernent le domaine de la concurrence et s'appliquent à différents Etats membres du tour d'élargissement de mai 2004:<sup>97</sup>

Malte	<p>En dérogation des art. 87 et 88 TCE, suppression progressive, jusqu'au 31 décembre 2008, de l'aide accordée au titre du programme de promotion économique;</p> <p>Suppression progressive, jusqu'au 31 décembre 2011, des aides contraires au droit de l'UE (exonération de l'impôt sur les sociétés) accordées aux PME;</p> <p>Durant la période de restructuration s'étendant de 2002 à 2008, Malte peut, à certaines conditions, accorder des aides d'un montant total déterminé à deux chantiers navals maltais selon une clé de répartition définie;</p> <p>Transformation des aides contraires au droit de l'UE accordées aux grandes entreprises en aides régionales à l'investissement; les aides à l'investissement sont limitées au maximum à 75 % des coûts d'investissement entrant en ligne de compte lorsque l'entreprise a obtenu le droit à l'exonération de l'impôt avant le 1<sup>er</sup> janvier 2000 et à 50 % si ce droit a été acquis après le 1<sup>er</sup> janvier 2000.</p>
Pologne	<p>Suppression progressive, jusqu'en 2011, de promotions fiscales incompatibles de petites entreprises;</p> <p>Suppression progressive, jusqu'en 2010, de promotions fiscales incompatibles d'entreprises de moyenne importance;</p> <p>Transformation de promotions fiscales incompatibles de grandes entreprises en aides régionales à l'investissement; l'aide s'élève au maximum à 75 % des coûts d'investissement entrant en ligne de compte si l'entreprise a obtenu son autorisation avant le 1<sup>er</sup> janvier 2000; elle ne dépasse pas 50 % si l'autorisation a été obtenue ultérieurement; dans le secteur des véhicules à moteur, l'aide totale ne peut dépasser 30 %;</p> <p>Aides de l'Etat dans le domaine de l'environnement: réglementations transitoires pour des investissements relatifs à des normes, pour lesquels une période transitoire a été accordée au chapitre de la protection de l'environnement, pour la durée de cette période transitoire; les aides ne doivent toutefois pas dépasser les taux maximums en</p>

<sup>96</sup> A titre d'exemple, il y a lieu de citer la manière de procéder des deux commissaires UE Kroes et Mandelson à l'égard de la France. C'est ainsi que le président français Nicolas Sarkozy a obtenu, lors du sommet de l'UE de juin 2007, que dans le traité modificatif de l'UE (qui doit remplacer la constitution dont le projet a échoué), seul le marché intérieur soit mentionné et non «un marché unique, basé sur une concurrence libre et non faussée». Les représentants de la commission ont toutefois assuré que les modifications des formes contractuelles dues à l'intervention de Nicolas Sarkozy ne compromettraient pas la politique de l'UE en matière de concurrence.

<sup>97</sup> Voir Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages (2003), p. 16 ss.

	<p>vigueur pour les aides régionales (pour les PME, dépassement de 15 % autorisé); pour les installations IPPC existantes (IPPC = Integrate Pollution Prevention and Control) qui sont au bénéfice d'une période transitoire selon le chapitre traitant de l'environnement, un taux maximal d'aide de 30 % est autorisé jusqu'en 2010; pour les investissements en relation avec l'IPPC qui ne sont pas au bénéfice d'une période transitoire selon le chapitre sur l'environnement, un taux maximal d'aide de 30 % est accordé jusqu'au 31 octobre 2007; pour les grandes installations de combustion, un taux maximal d'aide de 50 % concernant les investissements, ou une période transitoire, a été convenu conformément au chapitre traitant de l'environnement.</p>
<b>Slovaquie</b>	<p>Jusqu'à la fin de l'année fiscale 2008, la Slovaquie peut appliquer l'exonération d'un bénéficiaire (Volkswagen) dans le secteur automobile de l'impôt sur les sociétés, pour autant que l'aide totale accordée ne dépasse pas 30 % des dépenses d'investissement entrant en ligne de compte qui ont été consacrées au projet concerné depuis 1998;</p> <p>La Slovaquie peut poursuivre l'exonération d'un bénéficiaire (US Steel) de l'industrie sidérurgique de l'impôt sur les sociétés jusqu'à la fin de l'année fiscale 2009 ou jusqu'à ce qu'un montant maximum déterminé ait été atteint (en fonction de l'événement qui arrive en premier).</p>
<b>Hongrie</b>	<p>Suppression progressive, jusqu'au 31 décembre 2011, des aides contraires au droit de l'UE accordées aux PME;</p> <p>Transformation des aides contraires au droit de l'UE accordées aux grandes entreprises en aides régionales à l'investissement; l'aide à l'investissement est limitée à 75 % des coûts d'investissement entrant en ligne de compte si l'entreprise a commencé ses investissements avant le 1<sup>er</sup> janvier 2000; si elle a commencé ses investissements entre 2000 et 2002, l'aide totale ne doit pas dépasser 50 % du montant des investissements pouvant être subventionnés; dans l'industrie automobile, l'aide ne doit pas dépasser 30 % des dépenses d'investissement pouvant être subventionnées;</p> <p>Suppression progressive, jusqu'au 31 décembre 2005, des aides contraires au droit de l'UE accordées aux entreprises offshore;</p> <p>Suppression progressive, jusqu'au 31 décembre 2007, des aides contraires au droit de l'UE accordées à des collectivités locales.</p>
<b>Chypre</b>	<p>Indépendamment des dispositions des art. 87 et 88 TCE, les avantages fiscaux qui ont été accordés à certaines entreprises jusqu'au 31 décembre 2001 peuvent continuer à être accordés jusqu'au 31 décembre 2005.</p> <p>Réglementations spéciales pour Chypre: indépendamment des dispositions des art. 87 et 88 TCE, Chypre peut, pendant les cinq ans qui suivent l'adhésion, accorder des aides d'Etat en vue de garantir que le revenu moyen des familles dans certaines régions défavorisées ne descende pas en dessous de 80 % du revenu national moyen des familles. Ces aides sont accordées uniquement à des agriculteurs qui participent à d'autres mesures de développement de l'espace rural que celles en relation avec les art. 4 à 7 et 25 à 28 du Règlement (UE) 1257/99 (Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, FEOGA).</p>

# Bibliographie

Baumgartner, P. (2007). Brüsseler Gleichschaltungsversuche: Die Eidgenossenschaft muss im Steuerstreit mit der EU hart bleiben, in: Neue Zürcher Zeitung, 8. Februar.

Browning, L. (2007). The Netherlands, the New Tax Shelter Hot Spot, in: The New York Times, February 4.

Brüggen Rechtsanwälte (2004). Beihilfeverbot: eine Kurzeinführung in das System des europäischen Beihilferegimes. Dresden.

Commission européenne (2006a). Tableau de bord des aides d'Etat: mise à jour de l'automne 2006. Bruxelles.

[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fr/com/2006/com2006\\_0761fr01.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/fr/com/2006/com2006_0761fr01.pdf)

Commission européenne (2006b). Rapport sur la politique de concurrence 2005. Bruxelles.

[http://ec.europa.eu/comm/competition/annual\\_reports/2005/fr.pdf](http://ec.europa.eu/comm/competition/annual_reports/2005/fr.pdf)

Commission européenne (2006c). Aides d'Etat: Propositions visant à étendre la règle «de minimis» – Foire aux questions. MEMO/06/111. Bruxelles.

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/06/111&format=HTML&aged=1&language=FR&guiLanguage=en>

Commission européenne (2003). Vade-mecum sur les règles communautaires applicables aux aides d'Etat. Bruxelles.

[http://ec.europa.eu/comm/competition/state\\_aid/studies\\_reports/vademecum\\_on\\_rules\\_2007\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/studies_reports/vademecum_on_rules_2007_fr.pdf)

Commission européenne (1998). Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, JO C 384 du 10.12.1998, p. 3 ss.

Conseil de l'Europe (1999). Règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE. Bruxelles.

Union européenne; province autonome de Bolzano (sans mention d'année). Document unique de programmation pour les régions de l'objectif 2 2002-2006. Bruxelles.

<http://www.provinz.bz.it/europa/3901/downloads/Ziel2.pdf> (en allemand)

Le portail de l'Union européenne: <http://europa.eu>

Frenz, W. (2007). Beihilfe- und Vergaberecht: Handbuch Europarecht, Band 3. Berlin, Heidelberg, New York.

Haefliger, M. (2007). Der Steuerwettbewerb in Europa blüht – Spezialtarife sind gang und gäbe, in: NZZ am Sonntag, 18. Februar.

KPMG (2005). e-Tax Flash: New measures to stimulate R&D and boost competitiveness. Brussels.

Conseil de l'Union européenne (1999). Rapport du groupe "Code de conduite" (fiscalité des entreprises) au Conseil ECOFIN. Bruxelles.

Die Welt: [www.welt.de](http://www.welt.de): BMW verzichtet auf Klage gegen Beihilfekürzung für die Leipziger Fabrik, 12. Dezember 2002.

Wissenschaftlicher Dienst des Deutschen Bundestages (2003). Übergangsfristen im EU-Beitrittsvertrag. Fachbereich XII: Europa.

Zona Especial Canaria: [www.zec.org](http://www.zec.org)