



**HAL**  
open science

**La Cour de justice de l'Union Européenne, en grande chambre, donne à la Commission les moyens de mieux lutter au titre des aides d'Etat contre la concurrence fiscale dommageable (CJUE, 15 novembre 2011, Government of Gibraltar et Royaume-Uni, C-106/09 et C-107/09)**

Jean-Yves Cherot

► **To cite this version:**

Jean-Yves Cherot. La Cour de justice de l'Union Européenne, en grande chambre, donne à la Commission les moyens de mieux lutter au titre des aides d'Etat contre la concurrence fiscale dommageable (CJUE, 15 novembre 2011, Government of Gibraltar et Royaume-Uni, C-106/09 et C-107/09). Laurence Idot. Grands arrêts du droit de la concurrence. volume II, Concentrations et aides d'Etat, Institut de droit de la concurrence, 2016, 979-10-94201-08-4. halshs-01455681

**HAL Id: halshs-01455681**

**<https://shs.hal.science/halshs-01455681>**

Submitted on 3 Feb 2017

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

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

---

## **CJUE (gde ch.) 15 novembre 2011, Commission et Espagne c/ Government of Gibraltar et Royaume-Uni, C-106/09 P et C-107/09 P\***

La Cour de justice de l'Union européenne, en grande chambre, donne à la Commission les moyens de mieux lutter au titre des aides d'État contre la concurrence fiscale dommageable

---

### **La question de la sélectivité des aides d'État dans le contexte de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable**

Voici un arrêt important sur la notion de sélectivité des aides d'État, rendu en Grande Chambre, à propos de l'application de la procédure relative aux aides d'État dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable, sous la forme ici d'une mesure favorisant les sociétés non résidentes dites offshore. Une société est offshore lorsqu'elle a établi son siège social dans un pays dans lequel elle n'exerce aucun commerce et que ses dirigeants responsables n'y sont pas domiciliés. Une société offshore s'interdit de travailler dans le pays dans lequel elle est installée, et n'utilise pas son économie, notamment pas de main d'œuvre locale, de financements locaux et d'occupation de locaux professionnels. Les avantages fiscaux réservés à ces sociétés sont considérés par l'OCDE et par l'Union européenne (code de conduite du Conseil ECOFIN du 1er décembre 1997) comme faisant partie des «*mesures fiscales potentiellement dommageables*».

Le code de conduite, comme l'examen régulier par les représentants des États membres des mesures qui y sont répertoriées, peut servir de base pour alerter la Commission à l'égard de régimes fiscaux dès lors qu'ils peuvent être traités par elle, s'ils remplissent les conditions de l'article 107, §1, TFUE, sur la base de la politique des aides d'État.

La difficulté dans la poursuite au titre des règles relatives aux aides d'État des mesures de concurrence fiscale dommageable réside dans le fait que ces mesures se présentent souvent comme des mesures générales. Comme l'avait indiqué la Commission dans sa communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (*JOCE* n° C 384 du 10 décembre 1998, p. 3), adoptée à la suite du débat au sein du Conseil ECOFIN portant sur la nécessité d'une action coordonnée pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable, ce qui est avant tout pertinent pour l'application de l'article 92, paragraphe 1 (devenu article 107, paragraphe 1 TFUE) à une mesure fiscale, c'est que cette mesure instaure, en faveur de certaines entreprises de l'État membre, une exception à l'application du système fiscal. Il convient donc d'abord de déterminer le régime commun applicable» (pt 16 de la Communication). La question est de savoir si le «régime commun applicable», mais défini à partir de critères eux-mêmes discriminants peut quand même être considéré comme sélectif au sens des règles relatives aux aides d'État.

### **Le projet de réforme fiscale à Gibraltar**

En l'espèce la Cour est saisie par la Commission d'un pourvoi contre l'arrêt du Tribunal de première instance du 18 décembre 2008, *Government of Gibraltar c. Commission* (T-211/04 et T-215/04) par lequel avait été annulée la décision de la Commission n° 2005/261 du

---

\* Arrêt objet du pourvoi: TPICE, 18 décembre 2008, *Government of Gibraltar et Royaume-Uni c/ Commission*, aff. jtes T-211/04 et T-215/04

30 mars 2004, relative au régime d'aides que le Royaume-Uni envisage de mettre à exécution concernant la réforme de l'impôt sur les sociétés par le gouvernement de Gibraltar (*JOCE* 2005, L 85/1).

La réforme envisagée par le Gouvernement de Gibraltar concernant l'impôt sur les sociétés comprenait l'instauration de trois impôts applicables à toutes les sociétés de Gibraltar à savoir, une taxe d'enregistrement des sociétés d'un très faible montant, un impôt sur le nombre de salariés et un impôt sur l'occupation de locaux professionnels (BPOT), étant décidé par ailleurs que l'assujettissement à ces deux derniers impôts était plafonné à 15 % des bénéfices. Il en résultait que les entreprises ne faisant pas de bénéfices n'étaient pas assujetties à ces impôts et que les sociétés offshore, par nature non résidentes, n'occupant aucun local professionnel et n'employant aucun salariés échappaient de ce fait à l'impôt direct.

Dans sa décision de 2004, précitée, la Commission a notamment considéré (et c'était le point clef dans l'affaire portée devant la Cour) que le projet notifié par le Royaume-Uni comportait des aides d'État en ce que la réforme de l'impôt sur les sociétés comportait une sélectivité sur le plan matériel, notamment dans le fait de prévoir un impôt sur le nombre de salariés et le BPOT, ces deux impôts favorisant par nature les sociétés offshore n'ayant pas de réelle présence physique à Gibraltar et qui, de ce fait, ne sont pas redevables de l'impôt sur les sociétés.

La Commission fait notamment valoir que le Tribunal a erronément considéré qu'elle était tenu d'identifier au préalable dans tous les cas le régime normal du système fiscal contenu dans le projet de réforme et, ensuite, de démontrer le caractère dérogatoire des mesures en cause par rapport à ce régime. Une telle approche selon la Commission méconnaîtrait la possibilité pour un État membre d'instaurer un système fiscal intrinsèquement discriminatoire du fait même de sa structure.

La Commission fait aussi valoir que le Tribunal a omis d'examiner les trois éléments de sélectivité relevés dans la décision litigieuse en s'abstenant d'analyser les constatations de la Commission fondés sur les effets concrets du projet de réforme fiscale, à savoir que ce dernier parvient à des niveaux d'imposition différents pour différents secteurs de l'économie de Gibraltar et procure un avantage sélectif aux entreprises offshore.

En réponse, le gouvernement de Gibraltar et le Royaume-Uni font valoir que la seule circonstance qu'un régime fiscal crée pour certaines entreprises un avantage ne saurait suffire à elle seule pour considérer ce régime comme étant sélectif, puisqu'il serait nécessaire au préalable d'identifier le régime normal et que le régime normal est celui fixé librement par les États membres par références à des critères généraux, en l'espèce des critères relatifs au nombre des salariés et à l'occupation de locaux professionnels.

### **L'appréciation de la Cour sur la sélectivité d'un impôt sur les sociétés favorisant par construction des sociétés offshore**

Pour la Cour, «*une charge fiscale différente résultant de l'application d'un régime fiscal « général » ne saurait suffire en soi pour établir la sélectivité d'une imposition aux fins de l'article 87, § 1, CE*» (point 103). Mais la Cour ajoute que les critères constituant la base d'imposition retenus par un système fiscal peuvent être «*reconnus comme conférant des avantages sélectifs, de nature à caractériser les entreprises bénéficiaires en vertu*

*des propriétés qui leur sont spécifiques en tant que catégorie privilégiée, permettant ainsi la qualification d'un tel régime comme favorisant certaines entreprises ou certaines productions» (pt 104).*

Pour la Cour, le fait que les sociétés offshore ne sont pas imposées est non pas une conséquence aléatoire du régime en cause, *«mais la conséquence inéluctable du fait que les bases d'imposition sont précisément conçues de façon à ce que les sociétés offshore qui, par leur nature, n'emploient pas de salariés et n'occupent pas de locaux professionnels, ne disposent pas de l'assiette fiscale au sens des bases d'imposition retenues dans le projet de réforme» (point 106). «Ainsi, la circonstance que les sociétés offshore qui constituent à l'égard des bases d'imposition retenues dans le projet de réforme fiscale un groupe de sociétés, échappant à l'imposition, précisément en raison des caractéristiques propres et spécifiques à ce groupe, permet de considérer que ces sociétés bénéficient d'avantages sélectifs» (pt 107).*

La Cour rappelle que l'article 87, paragraphe 1 CE ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des interventions étatiques, *«mais les définit en raison de leurs effets et donc indépendamment des techniques utilisées» (p 87). «Or, l'approche retenue par le Tribunal, fondée sur la prise en compte de la technique réglementaire utilisée par le projet de réforme fiscale, ne permet pas d'examiner les effets de la mesure fiscale en question et exclut a priori toute possibilité de qualifier d'«avantages sélectif» l'absence de toute imposition pour les sociétés offshore» (pt 88).*

La Cour reconnaît que la jurisprudence a retenu que *«la détermination du cadre de référence revêt une importance accrue dans le cas de mesures fiscales puisque l'existence même d'un avantage ne peut être établie que par rapport à une imposition dite "normale" (pt 90). Mais elle juge ici que «contrairement au raisonnement du Tribunal, cette jurisprudence ne subordonne pas la qualification d'un système fiscal sélectif au fait que celui-ci soit conçu de façon à ce que les entreprises bénéficiant éventuellement d'un avantage sélectif soient, en général, soumises aux mêmes charges fiscales que les autres entreprises mais profitent de règles dérogatoires, de sorte que l'avantage sélectif peut être identifié comme étant la différence entre la charge fiscale normale et celle supportée par ces premières entreprises» (point 91).*

*«Une telle compréhension du critère de sélectivité présupposerait qu'un régime fiscal, afin qu'il puisse être qualifié de sélectif, soit conçu selon une certaine technique réglementaire, ce qui aurait pour conséquence que des règles fiscales nationales échappent d'emblée au contrôle en matière d'aides d'État du seul fait qu'elles relèvent d'une autre technique réglementaire bien qu'elles produisent en droit et/ou en fait les mêmes effets».*

## **La portée de la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen**

L'arrêt de la Cour retiendra aussi l'attention pour une précision sur la portée de la phase préliminaire d'examen des aides et de la lettre par laquelle la Commission, aux termes de la phase préliminaire, ouvre la procédure formelle d'examen.

Le Gouvernement de Gibraltar et le Royaume-Uni soutiennent que la Commission a violé leurs droits de la défense en ce qu'elle aurait évoqué, pour la première fois, dans la décision litigieuse, la question de la sélectivité matérielle sous l'angle du traitement prétendument avantageux des sociétés offshore, cette question étant d'une nature différente de celles qui ont été analysées lors de l'évaluation préliminaire, et évoqués dans la décision d'ouvrir la procédure formelle.

La Cour souligne que si la Commission est tenue de formuler clairement ses doutes sur la compatibilité de l'aide lorsqu'elle ouvre une procédure formelle d'examen, afin de permettre à l'État membre et aux intéressés d'y répondre au mieux, «*la seule circonstance que l'évaluation préliminaire du projet de réforme fiscale notifié ne contenait pas de considérations sur les sociétés "offshore" ne saurait constituer un élément susceptible de faire naître, dans le chef du Royaume-Uni, la confiance légitime que la Commission limiterait son examen aux seuls aspects examinés dans lesdites évaluations préliminaires*». «*En effet, il importe de rappeler, tout d'abord, que la décision d'ouvrir la procédure formelle contenait, à son point 60, sous f), des questions portant précisément sur ce secteur, et ce même si le terme "offshore" n'a pas été employé. Ensuite, il convient d'observer que l'évaluation incluse, conformément à l'article 6, paragraphe 1, du règlement n° 659/1999, dans la décision d'ouvrir la procédure formelle n'est qu'une "évaluation préliminaire", ainsi qu'il résulte du libellé même de cette disposition, marquant le début de la procédure formelle d'examen et impliquant surtout la possibilité pour les intéressés de faire valoir utilement leur point de vue.*

*Afin, notamment, d'assurer l'utilité de cette possibilité, la Commission ne saurait être empêchée, dans sa décision finale, à la suite de la procédure formelle d'examen, de compléter son évaluation « préliminaire » en faisant sien le point de vue exprimé par ces intéressés» (point 169 à 174).*

**J.-Y. Chérot**

Concurrences N° 1-2012, pp. 162-164

*Voir aussi sur l'arrêt du Tribunal: J.-Y. Chérot, Le Tribunal de première instance juge 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'article 87.1 CE (Gibraltar et Royaume-Uni), janvier 2009, Revue Concurrences N° 1-2009, pp. 158-160*