

# Le jugement T-211/04 et T-215/04 du Tribunal de première instance des Communautés Européennes et sa portée

Un des rares arrêts des juridictions européennes en matière des aides d'Etat et de fiscalité vient d'être prononcé en date du 18 décembre 2008. L'arrêt est favorable aux contribuables, en ce qu'il rappelle à la Commission Européenne son devoir de respect strict de la charge de la preuve dans une matière sensible qu'est celle des aides d'Etat (en ce qu'elle peut aboutir au remboursement forcé par le contribuable, d'un avantage fiscal obtenu sur base d'une réglementation nationale non conforme au droit européen).



des bénéfices peu élevés par rapport à leur nombre d'employés et celles qui n'ont pas une réelle présence à Gibraltar (sélectivité matérielle).

La décision du 30 mars 2004 s'inscrit dans une longue série de décisions dans lesquelles la Commission Européenne a considéré que les réglementations fiscales dans certains pays de l'Union européenne constituaient des aides d'Etat. En effet, concomitamment à l'adoption en 1997 par le conseil ECOFIN du code de conduite visant à éliminer les pratiques fiscales "dommageables" au niveau communautaire, nous assistons à un réel développement de l'application des règles d'aide d'Etat en matière fiscale. Notamment – et sans dépasser la portée de cet article – l'on a pu observer que depuis une dizaine d'années, la Commission Européenne a tendance à interpréter les conditions prévues à l'article 87 du Traité sur l'Union européenne d'une manière de plus en plus extensive.

L'arrêt du Tribunal de première instance des Communautés Européennes dans les affaires T-211/04 et T-215/04 porte sur une réforme de l'impôt sur les sociétés à Gibraltar qui avait été notifiée par le Royaume-Uni (ce dernier représente Gibraltar au niveau communautaire) à la Commission européenne en 2002. Cette réforme prévoyait l'instauration de trois nouveaux impôts applicables à toutes les sociétés de Gibraltar: une taxe d'enregistrement, un impôt sur le nombre des salariés et un impôt sur l'occupation de locaux professionnels. Dans sa décision du 30 mars 2004, la Commission Européenne a considéré que cette réforme constituait une aide d'Etat d'après l'article 87 du traité sur l'Union européenne car celle-ci était sélective tant sur le plan régional que sur le plan matériel. En effet, la Commission Européenne a mis en avant que "les sociétés à Gibraltar, d'une manière générale, étaient imposées à un taux moindre que celles situées au Royaume-Uni" (sélectivité régionale). Cette dernière a par ailleurs considéré que cet impôt favorisait les entreprises qui ne dégagent pas de bénéfices, celles qui ont

toie soit considéré comme cadre de référence et non celui du Royaume-Uni. Par conséquent, le Tribunal a estimé "qu'aucune comparaison ne peut être effectuée entre le système fiscal applicable aux entreprises établies à Gibraltar et celui applicable aux entreprises établies au Royaume-Uni, afin d'établir l'existence d'un avantage sélectif au profit des premières".

S'agissant de la sélectivité matérielle, le Tribunal de première instance note que "la qualification par la Commission Européenne d'une mesure fiscale de sélective suppose une analyse en trois étapes": l'identification et examen du régime commun ou "normal" du système fiscal applicable dans la zone géographique constituant le cadre de référence pertinent; l'établissement de l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en démontrant que le régime en revue déroge audit régime commun et introduit ainsi des différences entre opérateurs économiques se trouvant dans une situation factuelle et économique comparable; l'examen d'une possible justification résultant de la nature ou de l'économie du système de charge dans lequel elle s'inscrit; les éléments justificatifs devant toutefois être fournis par l'Etat en question.

Le Tribunal de première instance ajoute que "dans la mesure où la Commission Européenne a omis d'effectuer les premières et deuxièmes étapes de l'analyse susmentionnée, elle ne peut entamer la troisième et dernière sous peine d'outrepasser les limites de son contrôle". En effet, en ne respectant pas ces étapes, la Commission Européenne pourrât, d'une part, dénier le régime commun à la place de l'Etat concerné et, d'autre part, celui-ci serait dans "l'impossibilité de justifier les différenciations en cause par la nature et par l'économie du système fiscal notifié". Le Tribunal de première instance constate que la Commission Européenne n'a ni identifié au préalable, ni remis en cause la qualification par les autorités de Gibraltar du régime commun ou "normal" du système fiscal notifié. A la lecture de l'arrêt du Tribunal de première instance, nous pouvons conclure que la décision de

Commission Européenne a été annulée pour mauvaise application du droit matériel ainsi que pour le non-respect de la jurisprudence communautaire. En soulignant, que dans sa décision la Commission Européenne a "imposé sa propre logique quant au contenu et au fonctionnement du système fiscal notifié", le Tribunal de première instance recadre les pratiques de la Commission Européenne et remet indirectement en cause l'interprétation que la Commission Européenne fait des conditions énumérées à l'article 87 du Traité sur l'Union européenne. En effet, l'application des règles d'aide d'Etat en matière fiscale par la Commission Européenne est parfois considérée par les Etats membres comme abusive et portant atteinte à l'autonomie fiscale de ceux-ci. Par ailleurs, il convient de rappeler que, exception faite de la taxe sur la valeur ajoutée et de certaines directives adoptées en matière d'impôts directs, la fiscalité n'a pas été harmonisée au niveau communautaire. Le Traité sur l'Union européenne prévoit d'ailleurs l'unicité en vue de l'adoption de règles fiscales communes.

Au vu de la large autonomie fiscale des Etats membres, on peut dès lors espérer que cet arrêt entraînera un changement d'attitude de la part de la Commission Européenne en l'amenant à une interprétation un peu plus restrictive des critères constitutifs d'une aide d'Etat en matière fiscale. En outre, cet arrêt rappelle aux Etats Membres l'intérêt qu'ils ont à prendre en considération les règles d'aide d'Etat lors de l'élaboration de leurs projets de loi portant sur la fiscalité. Dans ce contexte, il devrait également être important pour les Etats Membres d'établir, dès la notification du projet de loi, une stratégie de défense adéquate (et la préparation d'un dossier énumérant les divers arguments techniques supportant la compatibilité de nouvelles lois avec la matière des aides d'Etat) pour pouvoir parler à toute éventualité en cas d'engagement d'une procédure formelle par la Commission Européenne.

Louis Thomas managing tax partner, KPMG Luxembourg  
Sébastien Labbe (cf. photo), tax partner, KPMG Luxembourg  
Olivier Schneider, senior tax adviser, KPMG Luxembourg