L'échange de rulings dans les pays de l'Union européenne : un changement de paradigme

Thierry Lambert

▶ **To cite this version:**

Thierry Lambert. L'échange de rulings dans les pays de l'Union européenne : un changement de paradigme. Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2017, 1, pp.76-83. hal-03201925

HAL Id: hal-03201925
https://amu.hal.science/hal-03201925

Submitted on 20 Apr 2021

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.

L'échange de rulings dans les pays de l'Union européenne : un changement de paradigme

Thierry LAMBERT
Professeur Aix-Marseille Université
Président de l'Institut international des sciences fiscales – 2iSF

Les rulings étaient une des choses qui, dans les pays de l'Union européenne, étaient les mieux gardées. Les États et les entreprises négociaient des taux d'imposition, et divers aménagements, dans le plus grand secret. Depuis le 1er janvier 2017, les États membres sont tenus d'échanger les rulings transfrontaliers. Il va falloir faire évoluer les pratiques. Nous entrons dans une nouvelle époque.

Rulings were one of the best guarded things in the countries of the European Union. States and enterprises negotiated tax rates, and various arrangements, in the utmost secrecy. Since 1 January 2017 Member States are required to exchange cross-border rulings. We will have to change practices. We are entering a new era.

L'art de l'esquive est souvent une technique pour éviter de parler d'un sujet, difficile et actuel, susceptible de créer des désaccords. Il en va ainsi de la confusion, savamment entretenue, entre le ruling et le rescrit. La définition de l'un et de l'autre ne font pas consensus[1].

Le premier, le ruling, peut être ici défini comme un accord qu'une entreprise, en général une multinationale, conclut avec une administration fiscale nationale, qui établit les modalités de son imposition. Il est fondé sur le principe de bonne foi et doit être conforme à une certaine idée, que se fait l'administration fiscale nationale, de l'application du droit à l'entreprise concernée. Autrement dit, l'administration exerce son pouvoir discrétionnaire d'interprétation de la loi au regard de la situation d'une entreprise donnée. Le ruling produit des effets aussi longtemps que le cadre légal n'a pas changé et que l'entreprise n'a pas modifié ses conditions d'exercice. Comme l'écrit maître Bruno Gouthière, « la pratique, cependant, s'est progressivement dévoyée et la technique du ruling est devenue un moyen d'accorder des avantages fiscaux à des contribuables non résidents qui peuvent chercher à y prétendre compte tenu de l'importance des investissements qu'ils sont prêts à réaliser sur place ou de leurs intérêts pour l'économie nationale »[2]. Nous sommes dans une logique de contractualisation de l'impôt. Le ruling ainsi pratiqué est éloigné, pour ne pas dire étranger, au rescrit tel que nous le concevons en France.

En effet, le second, le rescrit, ne connait pas de définition juridique car, observe le Conseil d'État, « une telle définition n'apparait ni dans les textes normatifs, ni *expressis verbis* dans la jurisprudence. Elle ne fait pas davantage l'objet d'un véritable consensus doctrinal »[3]. Le rescrit fiscal a été introduit, en France, par l'article 18 résultant d'un amendement du gouvernement, de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987. L'objectif était de sécuriser le contribuable quand celui-ci conclut un contrat ou une convention. Ainsi qu'il a été dit, par le professeur Maurice Cozian, il s'agissait de souscrire « une assurance non pas "tous risques fiscaux" mais une assurance anti-abus de droit »[4]. Puis le législateur a étendu la possibilité de faire du rescrit à d'autres situations que l'abus de droit[5].

1. Par exemple, X. CABANNES, « Le rescrit fiscal : propos introductifs », *Revue de droit fiscal*, 2015, 27, pp. 14-16 et Th. LAMBERT, « Conclusion : le rescrit, une idée à cultiver », *Revue de droit fiscal*, 2015, 27, pp. 47-49.

2. B. GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 10e éd., Paris, Éditions Francis Lefebvre, 2014, p. 19.

3. Conseil d'État, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, coll. Les études du Conseil d'État, Paris, La Documentation française, 2014, p. 15.

4. M. COZIAN, *L'aménagement de la procédure d'abus de droit. L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Paris, PUF, 1989, pp. 157-164.

5. Th. LAMBERT, « Conclusion : le rescrit, une idée à cultiver », *op. cit.*, pp. 47-49 ; M. COLLET, « Le développement du rescrit », in N. GUILLET (dir.), *Les transformations de l'administration fiscale*, coll. Finances publiques, Paris, L'Harmattan, 2011, pp. 95-112.

Le ruling, appelé « décision anticipée en matière fiscale », est un acte juridique qui détermine comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Jusqu'à présent, les États membres de l'Union européenne, au nom du principe selon lequel ils apprécient souverainement l'intérêt de l'échange d'informations sur les rulings fiscaux, ignorent le plus souvent les rulings négociés par les entreprises qui exercent une activité sur le territoire de plusieurs États. La nouveauté, l'avancée, tient au fait que de nouvelles règles qui s'imposent à tous font que les États membres vont échanger systématiquement des informations sur les rulings fiscaux. C'est un changement significatif, dicté par un contexte international visant à lutter contre la planification fiscale agressive qui vise à soustraire les bénéfices imposables du pays où ils sont réalisés.

La Commission, en janvier 2016, a adopté « le paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale pour une fiscalité des entreprises plus juste, plus simple et plus efficace » au sein de l'Union. Outre une directive sur la lutte contre l'évasion fiscale, il comprend six mesures anti-abus contraignantes que les États membres devront mettre en œuvre pour combattre l'optimisation fiscale agressive.

Depuis le 1er janvier 2017, les États membres sont tenus d'échanger automatiquement des informations sur les rulings transfrontaliers délivrés par leurs soins. Une base de données sera ouverte à tous les pays de l'Union européenne. En pratique, tous les six mois les autorités fiscales nationales devront envoyer, en vue de son intégration dans la banque de données, un rapport énumérant toutes les décisions fiscales en matière transfrontalière qu'elles ont délivrées. Dès lors, il sera possible aux autres États membres de vérifier ces listes et de demander à l'État membre un éventuel complément d'information sur une décision précise. D'ici 2018, les États membres devront donner les mêmes informations pour toutes les décisions fiscales délivrées depuis le début de l'année 2012.

C'est un véritable changement de paradigme auquel nous assistons.

I. La longue marche vers la transparence

Le 5 novembre 2014, l'International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)[6] a rendu public une enquête réalisée, dans le plus grand secret, en collaboration avec une quarantaine de journaux[7]. Pas moins de 28.000 pages d'accords fiscaux sont divulgués et analysés. Ces documents détaillent en particulier 548 accords fiscaux, des rulings, permettant à 343 entreprises de trouver le chemin du Luxembourg dans des conditions fiscales qu'elles ont préalablement négociées avec les autorités luxembourgeoises. Des entreprises prestigieuses sont citées[8].

Les réactions politiques au sein des pays de l'Union européenne ont été nombreuses. Une motion de censure contre la Commission européenne, dirigée par Jean-Claude Junker, ancien Premier ministre du Luxembourg, a été déposée puis rejetée[9] le 27 novembre 2014. Mais le Parlement européen ne restera pas inactif, il vote, le 12 février 2015, la mise en place d'une commission spéciale dite TAXE, chargée d'examiner les rescrits fiscaux (*tax rulings*) pratiqués par les États membres. En outre, d'autres initiatives seront prises par le G20.

L'Union européenne n'a pas découvert la problématique plus générale, qui est celle des rulings, de la transparence fiscale et de l'échange d'informations entre administrations fiscales nationales avec la révélation de ce que l'on appelé « LuxLeaks » (ou encore Luxembourg Leaks). Depuis fort longtemps, le Conseil s'est engagé à coopérer dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, dans le cadre de l'échange d'informations entre les États membres, en respectant les législations nationales respectives[10].

A. Des secrets bien gardés

Dans une communication au Conseil, au Parlement européen et au Conseil économique et social, la Commission européenne le 23 mai 2001 constatant que la « fraude est un phénomène de plus en plus préoccupant, aussi bien dans les États membres que dans le reste du monde », propose « d'étudier les éventuels points faibles de la réglementation et des systèmes de contrôle communautaire et d'évaluer l'efficacité des mécanismes actuels de coopération administrative en matière de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales dans le domaine des impôts tant indirects que directs »[11]. L'objectif est à la fois de ne pas obérer les recettes fiscales des États membres et

6. L'ICIJ a été récompensé, en février 2015 par un prix de la presse américaine, le « Prix George Polk », dans la catégorie du meilleur reportage économique.

7. Notamment *Le Monde*, *The Guardian*, *Le Soir*, *Süddeutsche Zeitung*.

8. Parmi lesquelles, Amazon, Pepsi, Apple, …

9. La motion obtient 101 voix, contre 461 et 88 abstentions, *Le Monde*, 18 novembre 2014.

10. S. ALTINDAG, *La concurrence fiscale dommageable. La coopération des États membres et des autorités administratives*, coll. Finances publiques, Paris, L'Harmattan, 2009, 435 pages.

11. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, « Politique fiscale dans

d'assurer le bon fonctionnement du marché unique. La Commission ne dit rien sur certaines pratiques nationales, notamment les rulings, dont il est difficile de penser qu'elle les ignore. Il est assez étonnant de constater que la Commission propose des actions à engager, sur plusieurs années, dans le domaine de la fiscalité des sociétés tout à la fois pour adapter la fiscalité des entreprises à l'environnement économique et pour renforcer l'efficacité du marché intérieur en supprimant les entraves fiscales. Il est difficile de donner du crédit à ce qui a été présenté comme une référence, à savoir l'étude des services de la Commission sur la fiscalité des entreprises qui « présente des estimations des taux effectifs d'imposition des entreprises (marginaux et moyens) appliqués aux investissements domestiques et transnationaux dans les quinze pays de l'Union européenne ainsi qu'aux États-Unis et au Canada dans certains cas »[12], en ignorant les taux d'imposition qui, par des rulings fiscaux, ont été négociés et qui sont secrets. Dans ces conditions, on ne peut que relativiser les travaux qui visent à rechercher l'incidence des écarts de niveaux effectifs d'imposition des sociétés.

De la même façon, quand le Conseil adopte, dans un paquet fiscal, un code de conduite pour la fiscalité des entreprises[13] avec des critères qui permettent de déceler des mesures potentiellement dommageables, les recommandations qu'il contient doivent être analysées, aujourd'hui, avec circonspection. En effet, il était affirmé qu'une mesure serait potentiellement dommageable si elle est à un niveau d'imposition effective nettement inférieur au niveau général du pays concerné ou encore quand il y a un octroi d'avantages fiscaux même en l'absence de toute activité économique réelle. La portée de ces critères, et de quelques autres, mériterait d'être revisitée en intégrant ce que sont susceptibles de nous apprendre les rulings fiscaux, concernant les taux d'imposition de certaines entreprises notamment multinationales, et qui affectent le niveau d'imposition réel dans certains pays de l'Union.

Faute d'exiger des États qu'ils soient plus transparents sur leurs pratiques en matière de rulings, le Conseil a préféré adopter un règlement, en octobre 2003[14], visant à renforcer la coopération mutuelle des autorités fiscales des États membres. Trois objectifs sont clairement énoncés : fixer des règles plus claires et plus contraignantes concernant l'échange d'informations, avoir des contacts plus directs entre les services nationaux de lutte antifraude et promouvoir un échange d'informations plus intensif. L'objectif en l'espèce était de renforcer la lutte contre la fraude à la TVA. L'échange de rulings n'était pas à l'ordre du jour.

En 2008, la Commission a présenté une communication[15] en proposant diverses formules de coordination et de coopération entre les États membres pour protéger leur assiette fiscale, par des mesures anti-abus en ce qui concerne les pays tiers, et en garantissant l'élimination des doubles impositions. Rien n'est dit sur les rulings et les transferts abusifs de bénéfices qui minent l'assiette fiscale de certains États.

Même quand elle présente, en 2009[16], un projet de bonne gouvernance dans le domaine fiscal, avec pour objectif d'en faire une référence internationale, la Commission ignore la question des rulings préférant faire référence aux outils existants.

Pendant toutes ces années, la Commission a cherché à améliorer la coopération administrative entre les États membres ou encore à mettre en place des mécanismes de réaction rapide contre la fraude à la TVA, parfois à s'aventurer sur le terrain de la lutte contre la planification fiscale agressive. Pour évoquer les rulings, qui sont des pratiques fiscales dommageables, il aurait fallu que le Conseil donne un signal politique en ce sens afin que la Commission s'en empare. C'était sans compter sur la résistance de ceux qui, pendant des décennies, en ont négociés.

Paradoxe car alors que la Commission fait la chasse aux aides d'État[17] susceptibles de perturber le marché intérieur qui doit être libre et non faussé, elle n'a montré ni intérêt ni curiosité pour les rulings qui perturbent la concurrence avec la complicité des États membres qui les pratiquent, et ce, depuis fort longtemps.

---

l'Union européenne : priorités pour les prochaines années », COM(2001) 260, *Revue de droit fiscal*, 2001, 50, pp. 1743-1752.

12. Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Conseil économique et social, « Vers un marché intérieur sans entraves fiscales », 23 octobre 2001, COM(2001) 582, *Revue de droit fiscal*, 2001, 51, pp. 1780-1786.

13. Communiqué Commission européenne, 3 juin 2003, IP/03/787, *Revue de droit fiscal*, 2003, 25, comm. 132.

14. Communiqué Commission européenne, 7 octobre 2003, IP/03/1350, *Revue de droit fiscal*, 2003, 42, comm. 196.

15. Communication de la Commission sur l'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe, *Revue de droit fiscal*, 2008, 4, pp. 10-14.

16. « La bonne gouvernance dans le domaine fiscal », *Revue de droit fiscal*, 2009, 24, pp. 9-14.

17. Rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité des entreprises, *Revue de droit fiscal*, 2004, 29, pp. 1162-1171.

B. Un enjeu politique

Dès lors que la problématique des rulings, qui sont des accords négociés de gré à gré entre les entreprises et certaines administrations fiscales nationales, devient un sujet de débats dans l'espace public, la Commission et le Parlement européen s'en sont saisis. Ce qui pose problème aux yeux de l'opinion publique tient au fait que ces accords soient secrets et que les entreprises soient aussi peu taxées, de 0,5 % à 3 % dit-on. Ce n'est pas une question sans importance car comme l'écrivent le Commissaire européen aux affaires économiques et la Commissaire européenne à la concurrence, « il ne s'agit pas d'un problème limité à un petit nombre d'États membres de l'Union, mais d'un problème européen qui requiert une solution européenne »[18]. La Commission européenne a d'ailleurs demandé des renseignements relatifs à cette question à l'ensemble des États membres[19].

Dès les 11 juin et 7 octobre 2014, la Commission européenne a ouvert des enquêtes formelles concernant certaines entreprises : Apple en Irlande, Starbucks aux Pays-Bas, Fiat Finance 1 Trade et Amazon au Luxembourg[20].

Le 18 mars 2015, le Commissaire européen aux affaires économiques et monétaires a présenté un « Paquet transparence fiscale » contenant une proposition relative à l'échange automatique d'informations concernant les *tax rulings*[21]. Le Conseil adoptera les propositions le 25 avril 2015. Les révélations de LuxLeaks, qui indisposaient les opinions publiques nationales, nécessitaient une réponse rapide. La Commission européenne a poursuivi sur cette trajectoire en annonçant, le 17 juin 2015, un « plan d'action pour une fiscalité des entreprises plus juste et plus efficace au sein de l'Union ». Ce plan propose de relancer l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) et rejoint l'une des propositions de l'OCDE, à savoir d'imposer les bénéfices dans les pays où ils sont réalisés. La Commission publie une liste de trente pays tiers considérés comme des « paradis fiscaux ». À la suite, en janvier 2016, la Commission a proposé que la directive sur la coopération administrative soit révisée pour que les administrations soient en mesure d'échanger, pays par pays, des informations fiscales[22]. La Commission, estimant les pertes fiscales dans l'Union européenne, par des stratégies fiscales agressives, entre 50 et 70 milliards d'euros, propose, en juin 2016, différents outils visant à contrarier l'optimisation fiscale[23].

Le Parlement européen n'est pas resté inactif. Une commission spéciale a été créée et propose, après plusieurs mois d'études et de nombreuses auditions, « l'introduction de rapports pays par pays sur les données financières, notamment les bénéfices réalisés, les impôts payés et les subventions reçues ». Elle ajoute qu'il « faudrait trouver un accord commun sur ce qui est autorisé en termes de rescrits fiscaux et "d'accords avancés en matière de prix de transferts" »[24]. La préconisation est assez radicale : « la meilleure manière d'atteindre cet objectif et de mettre un terme aux régimes préférentiels, aux différences entre les systèmes fiscaux nationaux et à la plupart des problématiques entraînant l'érosion de l'assiette fiscale au niveau européen, est d'introduire dès que possible une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) à l'échelle européenne »[25].

C'est dans le cadre d'un Conseil Ecofin, du 6 octobre 2015, qu'un accord politique a permis de fixer de nouvelles règles. Il a été décidé à cette occasion que les rulings seront automatiquement échangés entre les administrations fiscales des pays européens. Les rulings en vigueur au 1er janvier 2014, y compris s'ils sont caducs, sont concernés. Ainsi qu'il a été précisé, « les rulings qui ont été définis de manière suffisamment large pour couvrir tous les instruments similaires, indépendamment de l'avantage fiscal réel en cause, devront être communiqués tous les six mois. L'accord couvrira également les rulings existants délivrés au cours des cinq dernières années »[26]. Les nouvelles règles doivent être de nature à identifier des montages qui pourraient être qualifiés d'abusifs, pour le futur comme pour le passé, ce qui pourrait conduire à des contrôles fiscaux.

Depuis les révélations d'accords fiscaux jusque là confidentiels, signés entre certaines multinationales et des États membres de l'Union européenne, la

18. P. Moscovici, M. Vestager, « Chaque entreprise doit payer sa juste part d'impôt », *Le Monde*, 21 janvier 2015.
19. *Revue de droit fiscal*, 2015, 45, comm. 621.
20. Comm. UE, IP/14/663, 11 juin 2014 et Comm. UE, IP/14/1105, 7 octobre 2014.
21. F. Perrotin, « Évasion fiscale : le plan d'attaque communautaire », *Petites affiches*, 2015, 63, pp. 3-6 ; E. Raingerard de La Bletiere, « L'échange de rescrits et des accords préalables en matière de prix de transfert : bientôt une réalité dans l'UE ? », *Revue de droit fiscal*, 2015, 22, pp. 24-27.
22. A. Maitrot de la Motte, « La Commission européenne publie un "paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale" », *Revue de droit fiscal*, 2016, 5, pp. 11-16.
23. Conseil de l'Union européenne, « Évasion fiscale des entreprises : le Conseil arrête sa position sur les règles contre l'évasion fiscale », communiqué de presse du 21 juin 2016.
24. Parlement européen, « Impôt plus équitable sur les sociétés : la commission spéciale sur les rescrits fiscaux adopte ses recommandations », communiqué de presse du 28 octobre 2015.
25. *Ibid.*
26. « Accord politique sur l'échange de rulings fiscaux », *Revue de droit fiscal*, 2015, 42, comm. 572.

Commission et le Parlement européen se sont mobilisés en épousant les préconisations de l'OCDE. L'assiette commune consolidée est généralement présentée comme une solution. Elle n'a d'intérêt et de sens que si elle s'inscrit dans un contexte de transparence et d'échange d'informations, quasiment en temps réel, entre les administrations fiscales des différents pays de l'Union européenne. Le Conseil économique et social européen avec beaucoup d'audace a recommandé que les données concernant les entreprises soient accessibles, grâce à la publication dans un registre central dans chaque État membre, dans le cadre d'un système ouvert, selon un format unique à l'échelle de l'Union et dans une langue internationale majeure, en plus de la langue locale[27].

II. Le marché libre et non faussé

L'acte unique européen[28], entré en vigueur le 1er juillet 1987, est très certainement un point de bascule dans la construction communautaire. Il programmait à la date du 31 décembre 1992 l'achèvement du marché intérieur. Il s'agissait de donner corps à la libre circulation des marchandises et des services, la libre prestation et liberté d'installation des entreprises, la libre circulation des personnes et la libre circulation des capitaux. Les frontières fiscales au sein de l'Union européenne n'ont pas pour autant disparu, elles ont été très largement reconfigurées[29]. Contrairement à l'idée parfois répandue, « il ne s'agissait pas – et il ne s'agit toujours pas – de créer une simple zone de libre échange, mais un espace organisé doté de règles communes cherchant à assurer la cohésion économique et sociale et l'égalité des chances devant les potentialités offertes. Un espace unique dynamique et solidaire où les politiques communes porteraient l'intérêt commun »[30].

Dans ces conditions, la concurrence fiscale entre les États membres est devenue une préoccupation pour ceux qui enregistrent des pertes de recettes fiscales mais aussi pour l'Union dans son ensemble qui doit veiller à ce que le marché intérieur, le grand marché, soit libre et non faussé. Évidemment quand certains États concluent, dans l'opacité, des rulings avec certaines entreprises afin que celles-ci soient très peu imposées, ils introduisent une concurrence qui, en outre, n'est pas loyale.

A. La qualification d'aide d'État

L'article 92, § 1er, du Traité instituant la Communauté européenne énonce un principe : « sont incompatibles avec le Marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ». La Commission a précisé que l'avantage procuré par une réduction de la charge fiscale pouvait prendre la forme d'une « réduction de l'assiette imposable » mais aussi « par une réduction totale ou partielle du montant de l'impôt » (exonération, crédit d'impôt, …)[31]. Elle précise en outre que « l'intervention de l'État peut s'effectuer aussi bien par le biais de dispositions fiscales de nature législative, réglementaire ou administrative que par celui des pratiques de l'administration fiscale » ; et qu'enfin, la mesure doit « affecter la concurrence et les échanges entre États membres »[32]. Pour ne retenir qu'un exemple, la Commission, après de longues investigations, a conclu que le régime fiscal particulier applicable en France pour les entreprises en difficulté[33] n'était pas conforme au traité en matière d'aide d'État, au motif que ce régime ne garantissait pas que les aides versées soient proportionnées aux investissements réalisés ou au minimum nécessaire pour mener à bien la restructuration des entreprises impliquées[34].

Un conseil Ecofin du 1er décembre 1997 avait décidé que tous les régimes privilégiés, développés par les États membres, devaient être démantelés avant le 1er janvier 2003 et les avantages procurés par de tels régimes devaient cesser au plus tard en 2005, à quelques exceptions près. Lors d'une réunion du Conseil du 9 mars 1998, les ministres des Finances de l'Union ont créé un groupe « Code de conduite », chargé d'évaluer les mesures fiscales susceptibles d'entrer dans le champ d'application du Code de conduite relatif à la fiscalité des entreprises. À la suite, des mesures ont été identifiées comme potentielle-

27. CESE info., octobre 2016.
28. Traité signé à Luxembourg et à La Haye les 17 et 28 février 1986, entré en vigueur le 1er juillet 1987. Pour un examen critique du traité, lire O. FERRAND, *L'Europe contre l'Europe*, Paris, Hachette Littératures, 2009, pp. 116 et s.
29. Sur ce sujet, lire la thèse de O. ALLOUARD, *Les frontières fiscales dans l'Union européenne appliquées à la fiscalité des entreprises*, coll. Finances publiques, Paris, L'Harmattan, 2016, 559 pages.
30. J. DELORS, *Le nouveau concert européen*, Paris, Odile Jacob, 1992, p. 72.
31. « Le régime des aides fiscales d'État aux entreprises », Communication de la Commission des CE (98/C 384/03), *Revue de droit fiscal*, 1999, 24, pp. 830-833 ; E. MEIER et T. PERROT, « Les aides d'État comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *Revue de droit fiscal*, 2002, 3, pp. 136-149.
32. *Ibid.*
33. Art. 44*septies* du CGI.
34. *Revue de droit fiscal*, 2003, 52, comm. 272.

ment dommageables et démantelées par les États. Toutes ne le furent pas, y compris certains « agréments », permettant d'avoir recours à des régimes particuliers, accordés discrétionnairement par des administrations fiscales nationales. Par exemple, le Conseil a considéré favorablement une demande de décision formulée par la Belgique afin d'autoriser comme aide d'État la reconduction des agréments accordés sous le régime fiscal belge des centres de coordination[35].

Le Code de conduite a pour objectif de lutter contre la concurrence fiscale dommageable et de réduire les distorsions de concurrence, dans un contexte de construction permanente du marché unique et de l'union économique et monétaire. La Commission a eu à traiter de mesures fiscales, sous forme d'aides d'État, très diversifiées[36]. Mais longtemps, la Commission n'a pas eu à traiter des rulings, notamment parce qu'ils étaient secrets, comme étant susceptibles d'être qualifiés d'aides d'État[37].

En juin 2013, la Commission européenne a lancé des investigations contre certains États membres[38], considérant que « les décisions anticipées des autorités fiscales », que nous assimilons à des rulings, pouvaient être qualifiées d'aides d'État au profit de multinationales dont la stratégie est d'obtenir une réduction significative de leur charge fiscale globale[39]. Ce ne sont pas les décisions anticipées qui posent en soi un problème mais, dès lors qu'elles peuvent être qualifiées d'aides d'État, se pose alors la question de savoir si elles ne confèrent pas aux bénéficiaires un avantage susceptible de fausser la concurrence.

C'est dans ce cadre que la Commission européenne a diligenté une enquête sur les rulings conclus entre l'Irlande et Apple. Elle a soutenu, le 30 août 2016, que l'Irlande avait accordé à l'entreprise des avantages fiscaux indus, pour un montant de 123 milliards d'euros, illégaux au regard des règles de l'Union européenne en matière d'aide d'État, conduisant Apple à réduire de façon significative sa charge fiscale. En effet, deux rulings émis par l'Irlande validaient une méthode de calcul des bénéfices imposables pour deux sociétés de droit irlandais[40] appartenant à Apple qui ne correspondaient pas à la réalité économique. La méthode d'affectation du bénéfice à un « siège » qui n'existait que sur le papier suivant une spécificité du droit irlandais, conduisait à ce que le taux d'imposition effectif sur les sociétés appliqué à Apple, sur les bénéfices d'Apple Sales International, soit de 1 % en 2003 et de 0,005 % en 2014[41].

C'est la même raison qui a conduit la Commission à ouvrir une enquête, en septembre 2016, sur le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à GDF Suez (devenue Engie). La Commission semble craindre que plusieurs « décisions fiscales anticipées » prises par l'administration Luxembourgeoise aient potentiellement accordé à l'entreprise un avantage injustifié en violation des règles de l'Union européenne relatives aux aides d'État.

S'il est vrai que si les rulings se limitaient à donner, comme pour le rescrit, une simple interprétation des règles applicables, il serait difficile de les qualifier d'aides d'État. Mais ce dont il est question, c'est de la diminution de la charge fiscale dès lors, « l'opacité des décisions des administrations et la marge de manœuvre dont elles peuvent parfois disposer alimentent cependant la présomption que tel est au moins leur effet dans certains cas »[42].

B. Des rulings dans la transparence

Les révélations LuxLeaks n'ont pas été pour rien dans la décision de la Commission chargée des comptes publics du parlement britannique de publier un rapport, le 6 février 2015[43], « *tax avoidance: the role of large accountancy firms* », évoquant le rôle de certains cabinets comptables, parmi les plus réputés, dans l'évitement de l'impôt. Dans le prolongement de ce rapport, le gouvernement britannique a annoncé la mise en place d'un impôt, au taux de 25 %, sur « les bénéfices détournés »[44]. L'objectif est à la fois de sanctionner les entreprises, dans un pays où le taux d'imposition normal est de 20 %, et de dissuader les transferts occultes de bénéfices.

35. *Revue de droit fiscal*, 2003, 25, comm. 132.
36. La chose a été constatée dès le premier bilan de la Commission, Rapport sur la mise en œuvre de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *Revue de droit fiscal*, 2004, 29, pp. 1162-1171.
37. E. Raingerad de la Bletiere, « Les décisions individuelles à la lumière des aides d'État : coup de projecteur sur le risque méconnu », *Revue de droit fiscal*, 2015, 27, pp. 51-59.
38. Chypre, Irlande, Luxembourg, Malte, Pays-Bas et Royaume-Uni.
39. Deux avocats ont cherché à développer des arguments en défense qui n'ont guère convaincu, L. Leclercq et J. du Pasquier, « Aides d'État à caractère fiscal : mieux comprendre pour mieux se défendre. À propos des entreprises multinationales ayant bénéficié de rulings », *Revue de droit fiscal*, 2015, 27, pp. 60-64.
40. Apple Sales International et Apple Operations Europe.
41. *Revue de droit fiscal*, 2016, 36, comm. 513.
42. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 2e éd., coll. Droit de l'Union européenne, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 332.
43. www.parliament.uk.
44. La presse française ne s'y est pas trompée quand elle a titré « Le Royaume-Uni met en place une "taxe Google" dès le mois prochain », *Le Monde*, 18 mars 2015.

Au-delà de ce qui s'est passé au Royaume-Uni, le rôle des cabinets internationaux, qu'ils soient d'expertise comptable ou d'avocats, doit être posé. Personne ne peut penser un seul instant qu'ils ne soient pas impliqués, au nom et pour le compte de leurs clients, dans la négociation des rulings. S'ils ne faisaient pas preuve de pugnacité et d'imagination, on pourrait leur reprocher leur incompétence. Personne ne doute de leur talent.

La France a souhaité mettre en place un système de taxation particulier visant les entreprises réalisant des bénéfices en France par des personnes morales établie hors de France. Apple, Amazon et quelques autres pouvaient se sentir concernés. En effet, dans le projet de loi de finances pour 2017, il était prévu d'étendre, sous certaines conditions, le champ de l'impôt sur les sociétés dans cette hypothèse. Le Conseil constitutionnel a fait observer que le législateur avait subordonné l'application de ces dispositions à une décision de l'administration d'engager une procédure de contrôle. Le dispositif a été censuré au motif que si le législateur dispose de la faculté de modifier le champ d'application de l'impôt sur les sociétés afin d'imposer des bénéfices réalisés en France par des entreprises établies hors du territoire national, il ne pouvait laisser à l'administration le soin de choisir les contribuables qui doivent, ou non, entrer dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés[45].

On peut imaginer encadrer les pratiques avec des codes de déontologie qui n'auraient de sens que s'ils fixaient des règles internationales et si leurs transgressions pouvaient, de façon incontestable, être sanctionnées. Il serait certainement plus efficace, en s'inspirant de la législation du Royaume-Uni adoptée en 2004, « Tax Comliance Risk Managment Process », autrement dit la gestion du risque en matière de schémas fiscaux agressifs, de prévoir la communication préalable à l'administration des schémas d'optimisation fiscale, dès lors qu'il y a un enjeu financier significatif. Les cabinets d'expertise comptable et d'avocats ont toujours la faculté de défendre et de justifier les projets présentés.

Pour avoir une vue d'ensemble d'un groupe, il serait utile que les administrations aient accès aux comptes consolidés des groupes. Le président Fouquet faisait remarquer, dans une audition devant le Sénat, que « les vérificateurs recueillent des documents comptables, mais ils ne parviennent pas à obtenir sur le plan international, ce qui compte, ce sont les comptes consolidés ; or ceux-ci sont en dehors du champ de la vérification »[46]. La publication d'informations pays par pays (*reporting*), largement inspirée des propositions de l'OCDE, pourrait utilement compléter le dispositif.

La Commission européenne a adopté, le 12 avril 2016, une proposition de directive qui oblige les groupes multinationaux établis dans l'Union européenne et en dehors, à publier un rapport annuel sur leurs bénéfices, les impôts payés dans les différents pays et à fournir d'autres informations dans le but de renforcer les obligations de transparence. Les institutions financières, et notamment les banques, doivent publier le *reporting* pays par pays. Concernant la France, un décret du 1er octobre 2016, pris en application de la loi de finances rectificative 2015, contraint les entreprises réalisant un chiffre d'affaires mondial consolidé de plus de 750 millions d'euros (exercice 2016) à faire une déclaration auprès des administrations fiscales pays par pays. Ces entreprises sont dans l'obligation d'informer l'administration fiscale française sur les activités qu'elles mènent dans le reste du monde et sur les impôts qu'elles paient dans d'autres pays. L'obligation concerne à la fois les maisons mères de groupes multinationaux implantées en France et, dans certains cas, les filiales françaises de groupes étrangers. Le Conseil constitutionnel ayant invalidé l'obligation, pour les grandes entreprises, de publier un rapport sur l'impôt sur les bénéfices auquel elles sont soumises pays par pays[47], le *reporting* restera confidentiel évitant ainsi que des associations, groupements ou partis politiques s'emparent de ces informations.

Le Luxembourg a souvent été stigmatisé pour sa pratique du ruling et pour les secrets qui l'entourent. Il a été écrit à son sujet qu'il « s'est lancé dans une entreprise inédite : la vente aux multinationales du monde entier du droit de décider elles-mêmes de leur propre taux d'imposition, contraintes réglementaires et obligations légales »[48]. Sous la pression de la Commission, des États membres de l'Union et de l'opinion publique découvrant ces pratiques, le Grand-Duché a introduit une réforme par un dispositif législatif du 19 décembre 2014 et un règlement grand-ducal du

45. Conseil constitutionnel, décision n° 2016-744 du 29 décembre 2016.

46. Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, *L'évasion fiscale internationale, et si on arrêtait ?*, t. II, *Procès-verbaux des auditions, 2011-2012*, audition d'Olivier Fouquet, président de section honoraire au Conseil d'État, du 13 juin 2012, pp. 1202-1214.

47. Conseil constitutionnel, décision n° 2016-741 du 8 décembre 2016.

48. G. Zucman, *La richesse cachée des nations. Enquête sur les paradis fiscaux*, coll. La République des idées, Paris, Seuil, 2013, pp. 93 et s.

23 décembre de la même année. L'objectif était de donner enfin une base légale permettant à l'administration de prendre des « décisions anticipées »[49]. C'était un pas vers une mise en conformité avec les exigences internationales. La doctrine a jugé que « cette réforme en formalisant la procédure et en mettant en place une publicité des décisions anticipées joue incontestablement le jeu de la transparence », et l'auteur d'ajouter, « toutefois, la mise en place d'un système plus formalisé n'empêchera pas l'administration fiscale luxembourgeoise, dans le cadre de sa législation, conforme au droit de l'Union européenne, d'avoir une interprétation souple des dispositions législatives nationales en cause »[50]. Autrement dit, l'administration et les entreprises peuvent continuer à négocier des rulings. Elle en a d'ailleurs signé 715 en 2014[51] et 726 en 2015[52]. Mais rien n'est dit : ni le nom des entreprises bénéficiaires ni le taux effectif d'imposition négocié ne sont connus.

Serait-il donc si difficile de négocier des rulings dans la transparence ?

L'échange de rulings dans les pays de l'Union européenne s'inscrit dans un contexte mondial à la fois de transparence et d'intensification des échanges entre les administrations fiscales nationales. L'OCDE, à l'invitation du G20 et de l'Union européenne, a fixé un certain nombre de standards. Reste à savoir ce qu'en feront les États, et notamment ceux de l'Union européenne.

49. P. DUDINO, « The ruling process in Luxembourg: what changes in 2015 with the new legislation? », *Revue de droit fiscal*, 2015, 27, pp. 41-44.
50. X. CABANNES, « Le nouveau régime luxembourgeois des décisions anticipées en matière fiscale », *Revue de droit fiscal*, 2015, 3, pp. 34-36.
51. Rapport annuel 2014 de l'administration des contributions : 715 rulings en 2014, *Paper Jam Magazine*, 18 mars 2015.
52. Rapport annuel 2015 de l'administration des contributions : 726 rulings en 2015, *Paper Jam Magazine*, 26 avril 2016.