

Questionnaire FIDE

Thème 2 : Impôts, aide d'Etat et distorsions de la concurrence

Réponse de la France

Stéphane De La Rosa, professeur à l'Université Paris-Est Créteil

Andreas Kallergis, maître de conférences à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne

Francesco Martucci, professeur à l'Université Paris II Panthéon-Assas

Ioanna Papadamaki, docteure de l'Université Paris II Panthéon-Assas

Claire Vannini, avocate associée CMS Francis Lefebvre

Charles Vautrot-Schwarz, professeur à l'Université Paris-Sud

Partie I

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

Offrir plus de sécurité juridique dans les rapports entre l'administration fiscale et le contribuable constitue un thème récurrent : la doctrine étant abondante sur le sujet de la sécurité fiscale², on se contentera pour notre démonstration de faire référence, à titre indicatif, à deux rapports qui se trouvent au cœur de cette problématique. D'une part, le « rapport Gibert » de 2004³ qui étudie la question de l'amélioration de l'attractivité du territoire à travers la sécurité du droit fiscal, proposant à cette fin diverses mesures, dont le développement de la technique du rescrit fiscal. D'autre part, le « rapport Fouquet » de 2008⁴ mettant en exergue la méfiance, toujours présente, des contribuables à l'égard de la sécurité juridique, méfiance due en grande partie à la complexité et à l'instabilité de la loi fiscale. Ce dernier rapport propose plusieurs mesures afin d'apporter plus de sécurité juridique. Parmi ces mesures se trouve l'interprétation de l'administration, et en particulier la technique du rescrit.

L'interprétation des textes fiscaux par l'administration, autrement dit la *doctrine administrative* ou *doctrine fiscale*, est alors apte à répondre à la nécessité de sécurité juridique en matière fiscale. Entrent dans cette catégorie – on reprend sur ce point la distinction faite par le « rapport

¹ Question traitée par Ioanna Papadamaki.

² V. par exemple l'ouvrage collectif J. BUISSON (dir.), *La sécurité fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2011. V aussi *RFFP*, 2015, n° 130 qui est consacré à la thématique de la sécurité fiscale.

³ Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire, Rapport au Ministre d'État, Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, établi par B. GIBERT, septembre 2004.

⁴ Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche, Rapport au Ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, présenté par O. Fouquet, juin 2008.

Fouquet »⁵ – la doctrine administrative dite « *spontanée* » et celle « *sollicitée* » qui fait référence, principalement, à la pratique du rescrit.

Dans un souci de clarification du droit fiscal caractérisé par un degré de complexité élevé, les autorités fiscales proposent leur propre interprétation des textes fiscaux. Cette doctrine administrative *spontanée* peut emprunter une pluralité de formes : circulaires, instructions, notes de service – la liste n'est pas exhaustive. L'utilité de cette documentation est importante au regard de la sécurité juridique⁶, tant pour les agents de l'administration que pour les contribuables qui peuvent la consulter en ligne dans la base documentaire dénommée « Bulletin Officiel des finances publiques – Impôts » (« BOFiP-Impôts »). Cette documentation permet aux entités imposables d'être informées sur des points complexes et obscurs du droit fiscal et d'agir en conformité tout en bénéficiant d'une sécurité quant à l'application de la disposition fiscale en cause mais également d'une garantie anticipée contre tout changement de la doctrine en vigueur au moment de leur imposition (article L. 80 A du Livre des procédures fiscales [LPF]).

Le degré de sécurité offert aux contribuables est cependant plus élevé, bien naturellement, dans le cas de la doctrine *sollicitée* qui correspond notamment à la technique du rescrit, laquelle s'adresse à tous les contribuables et surtout aux entreprises. Dans ce contexte, les entités imposables peuvent interroger, à leur discrétion, les autorités administratives par rapport à leur situation fiscale, en vue d'un projet qu'elles souhaitent mettre en œuvre, en vue d'une opération économique. Elles sont ensuite les destinataires d'une prise de position formelle de la part de l'administration par rapport à leur situation de fait et de droit. Ce dialogue entre contribuable et fisc qui donne naissance, non à une interprétation générale et impersonnelle, mais à une décision anticipée et individuelle de la part de l'administration et opposable à celle-ci, offre un degré de sécurité juridique conséquent en matière fiscale. Selon le professeur Martin Collet, ce mécanisme constitue une « forme de blanc-seing délivré par l'administration au contribuable – autrement dit, une consultation juridique sûre et gratuite ! –, qui le protège contre un éventuel redressement lié à un changement d'humeur de l'administration »⁷. Il convient alors de rester un peu plus sur cette pratique et présenter plus en détail les différentes catégories de rescrit fiscal et ses conditions de délivrance⁸.

Le rescrit fiscal a été introduit par la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 dite loi Aicardi⁹ – adoptée à la suite des travaux de la commission présidée par Maurice Aicardi¹⁰ – dans l'article L. 80 B du LPF ; ce dernier étend l'application de l'opposabilité de la doctrine administrative, prévue

⁵ *Ibidem*, p. 18.

⁶ V. J.-P. LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP*, 2010, n° 112, p. 57.

⁷ M. COLLET, *Droit fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 6^e éd., 2017, p. 185.

⁸ Si la pratique du rescrit n'est pas récente, elle est présente de manière récurrente dans l'actualité, soit du droit interne comme l'illustre le rapport du Conseil d'État de 2013 consacré à ce mécanisme (Conseil d'État, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, Étude adoptée le 14 novembre 2013, Paris, La Documentation française, 2014) et son extension à d'autres domaines (V. B. PLESSIX, « Une réponse ? Le rescrit », *RDP*, 2017, n° 1, p. 83), soit du droit de l'Union qui s'interroge sur la compatibilité de la pratique du rescrit, assimilable sur ce point aux *rulings*, avec le droit de l'Union (v. Communiqué de presse de la Commission du 17 décembre 2014, n° IP/14/2742). V. aussi *Dr. fisc.*, 2015, n° 27, pp. 14 et suiv. qui reprend les actes du colloque sur le rescrit fiscal organisé le 4 mai 2015 à l'Université Paris-Descartes.

⁹ Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, *JORF* du 9 juillet 1987, p. 7470.

¹⁰ M. AICARDI, *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, Paris, La Documentation française, 1986.

au premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF, dans tous les cas où l'administration a pris une position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal.

Si cette disposition de l'article L. 80 B du LPF « constitue le support juridique des procédures de consultation préalable de l'administration »¹¹, elle n'est pas la seule. C'est la même loi de 1987 qui a introduit à côté du rescrit précité de droit commun, le rescrit de l'article L. 64 B du LPF qui consiste pour l'administration à prendre position sur l'éventuelle qualification d'abus de droit d'une opération donnée.

Aujourd'hui, le rescrit fiscal « se décline au pluriel »¹². La disposition de l'article L. 80 B du LPF a été complétée afin de prendre en compte certaines situations spécifiques, consacrées aux 2° et suivants du même article¹³. On trouve ainsi le rescrit relatif à toute demande concernant l'application du régime d'amortissement exceptionnel pour certains investissements ou du bénéfice du régime des entreprises nouvelles (2°, introduit par la loi n° 96-314 du 12 avril 1996) ; le rescrit relatif à la détermination de l'éligibilité d'un projet de dépenses de recherche au bénéfice du crédit d'impôt recherche de l'article 244 *quater* B du code général des impôts (3° et 3° *bis*, introduits par la loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996 et la loi n° 2008-776 du 4 août 2008, respectivement) ; le rescrit réservé aux jeunes entreprises innovantes pour déterminer si elles bénéficient des régimes fiscaux dérogatoires (4°, introduit par la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) ; le rescrit qui permet à un contribuable de bénéficier de l'assurance qu'il ne dispose pas en France d'un établissement stable (6°, introduit par la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004) ; ou encore le rescrit qui permet aux contribuables d'obtenir une qualification de leur activité professionnelle au regard de certaines catégories de revenus professionnels (8°, introduit par la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008). Il faut également noter le rescrit consacré au 7° du même article (introduit par la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004) qui porte sur les accords préalables relatifs aux méthodes de prix de transfert. Adressé principalement aux groupes de sociétés, ce mécanisme leur permet d'avoir l'approbation de l'administration fiscale quant à la manière de déterminer leurs prix de transfert et éviter ainsi toute contestation future relative à une réduction artificielle de leurs bénéfices imposables¹⁴.

À la suite de cette présentation, quelques remarques s'imposent. Dans un premier temps, on peut noter que pour bénéficier de la protection du rescrit de droit commun, des conditions particulières ne sont pas requises. Le contribuable – de bonne foi – qui souhaite adresser son dossier au fisc doit produire une demande écrite, précise, et complète qui présente la situation de fait ainsi que les dispositions qu'il estime applicables. Cette demande doit bien naturellement être adressée à l'administration à un stade préalable à l'exécution de l'opération envisagée. Il y a cependant des procédures de rescrit qui présentent plus de complexité, comme c'est le cas pour les rescrits relatifs au crédit d'impôt recherche pour lesquels le 3° de l'article L. 80 B du LPF prévoit une procédure caractérisée par une certaine « rigidité » et donc peu saisissable par les entreprises¹⁵.

¹¹ Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire, Rapport au Ministre d'État, Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, établi par B. GIBERT, septembre 2004, p. 16.

¹² Th. LAMBERT, « Conclusion : le rescrit, une idée à cultiver », *Dr. fisc.*, 2015, n° 27, ét. 451.

¹³ On se contentera ici de présenter les rescrits qui relèvent de l'article L. 80 B du LPF. Il y a toutefois d'autres dispositions qui consacrent des mécanismes de rescrit comme le rescrit « valeur » de l'article L. 18 du LPF ou encore le rescrit « contrôle ». V. en ce sens, M. COLLET, *op. cit.*, p. 189.

¹⁴ M. COLLET, *op. cit.*, pp. 188-189.

¹⁵ Conseil d'État, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, *op. cit.*, p. 42. V. aussi, Th. LAMBERT, *op. cit.*

On peut remarquer également que pour certains rescrits la garantie est plus importante car elle est liée à une obligation de réponse de la part de l'administration. En cas d'inertie de l'administration pendant 3 mois (2° à 6° et 8° de l'article L. 80 B du LPF), ou 6 mois dans certains cas (article L. 64 B du LPF), son silence vaut acceptation tacite quant à la régularité de l'opération – objet du rescrit. Cette règle ne s'applique pas au rescrit de droit commun. Bien qu'une limite de 3 mois a été ajoutée dans le 1° de l'article L. 80 B du LPF (introduite par la loi n° 2008-776 du 4 août 2008), elle est relative : à son échéance, aucune décision tacite n'est considérée comme étant adoptée ; aucune sanction n'est prévue non plus pour cette inertie de l'administration¹⁶. En tout état de cause, en cas d'une réponse qui n'est pas celle souhaitée par les contribuables dans les cas des rescrits prévus aux 1° à 6° et 8° de l'article L. 80 B du LPF, ceux-ci peuvent saisir l'administration en application de l'article L. 80 CB pour solliciter un second examen devant une instance collégiale.

2. Les autorités fiscales de votre pays vérifient-elles systématiquement les faits mentionnés dans une demande de décision, soit avant la prise d'un rescrit (ex ante), soit avant l'émission de l'imposition annuelle (ex-post) ? Si oui, pourriez-vous expliquer la procédure existante ?¹⁷

Le droit français consacre différentes formes de rescrit. Certaines d'entre elles ne nécessitent pas la vérification de faits et entendent proposer seulement une interprétation du droit positif. Il s'agit de rescrits interprétatifs. Est par exemple visé par cette notion le rescrit de l'article 1727, II, 2-bis, du Code général des impôts (loi n°2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008), qui permet au contribuable de soumettre à l'administration une demande d'interprétation d'une disposition fiscale ou des incidences fiscales d'une règle comptable.

En revanche, l'interprétation de textes fiscaux par l'administration à l'égard d'un certain contribuable, dans le cadre de l'article L80B, 1°, du livre des procédures fiscales associe à la fois l'interprétation du droit avec l'appréciation de la situation de fait. La présentation complète par le contribuable dans sa demande de l'ensemble des faits qui forment sa situation sert à assurer une vérification anticipée de cette situation par l'administration. Par exemple, en matière de rescrit afférent aux fusions d'entreprises, les articles 209 II et 1649 nonies du code général des impôts permettent de transférer les déficits d'une société absorbée à la société absorbante. En vue d'une réponse, l'administration opère une analyse de la cohérence économique de l'opération envisagée. Le propos peut être étendu à d'autres catégories de rescrit, tel celui afférent aux prix de transfert (article L80 B, 7°, LPF), ou celui afférent à une vérification fiscale (BOI-CF-PGR-30-20), ce dernier permettant à une entreprise de demander l'appréciation de sa situation concernant des fait qui auraient été examinés dans le cadre d'une vérification de comptabilité, sans avoir donné lieu à une rectification.

Les services administratifs compétents pour accueillir et répondre à une demande de rescrit peuvent varier entre l'administration centrale et ses services déconcentrés au niveau local. Par exemple, l'administration centrale est compétente en matière de rescrit relatif à l'existence ou non d'un établissement stable d'une entreprise en France (LPF, article L80, B, 5°), tandis que

¹⁶ M. COLLET, *op. cit.*, p. 187.

¹⁷ Question traitée par Andreas Kallergis et Charles Vautrot-Schwarz.

ce sont de services déconcentrés de l'administration qui sont compétents en matière de rescrit « vérification fiscale », évoqué plus haut.

Au-delà, il apparaît qu'une telle vérification, que ce soit *ex ante* ou *ex post*, n'existe pas.

S'agissant du rescrit dit « général », il est de jurisprudence constante que ne peuvent se prévaloir de la disposition de l'article L. 80 B que les contribuables qui se trouvent dans la situation de fait sur laquelle l'appréciation invoquée a été portée, ainsi que les contribuables qui ont participé à l'acte ou à l'opération qui a donné naissance à cette situation, sans que les autres contribuables puissent utilement invoquer une rupture à leur détriment du principe d'égalité (CE, 28 janvier 2015, Sté Duchêne Fleurs, n°370455).

La prise de position de l'administration s'effectue donc à partir et compte tenu des données fournies par le contribuable.

De même, la consultation de l'administration, dans le cadre précis de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, très proche du rescrit général, a pour objet d'apprécier en particulier la portée d'une convention susceptible d'être remise en cause dans le cadre de la répression des abus de droit. Le dispositif vise à faire échec aux constructions juridiques qui, tout en étant apparemment régulières, ne traduisent pas le véritable caractère des opérations réalisées. L'article L. 64 du livre des procédures fiscales prévoit donc que le contribuable peut consulter par écrit l'administration centrale « en lui fournissant tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération ».

Lors des débats parlementaires portant sur la loi « Aicardi » (n°87-502 du 8 juillet 1987), le ministre du budget a d'ailleurs précisé que « le droit de consultation proposé n'est pas limité à l'interprétation des textes fiscaux mais s'étend également aux questions de pur fait, que ce droit n'est pas limité dans le temps et pourrait être utilisé avant toute imposition mais aussi pendant un contrôle fiscal ».

Le constat de l'absence de vérification, à tout le moins approfondie, vaut également pour les autres rescrits.

A titre d'exemple, on citera l'article L. 331-40 du code de l'urbanisme issue de l'article 28 de la loi n°2010-1658 instituant un rescrit en matière de taxe d'urbanisme qui prévoit précisément que le rescrit est effectué « à partir d'une présentation écrite, précise et complète de la situation de fait ». Et il est prévu que « le contribuable peut également fournir une estimation motivée et détaillée de la constructibilité maximale qui s'attache au terrain d'assiette de la construction projetée, compte tenu, notamment, de la nature du sol, de la configuration des parcelles, du caractère des constructions avoisinantes ou de motifs tenant aux économies d'énergie ».

Il est donc de la propre responsabilité du contribuable de fournir dans sa demande tous les éléments de fait utiles pour permettre à l'administration d'apprécier la portée exacte et véritable de la situation de fait soumise à l'administration.

La réponse que donne l'administration l'est donc compte tenu des éléments fournis par le contribuable dans sa demande et n'a d'ailleurs de valeur pour ce dernier qu'à l'égard de la situation de fait parfaitement décrite et identique – et non simplement analogue – à celle qui a fait l'objet de la demande de rescrit.

En définitive, ce n'est que dans le cadre d'un contrôle fiscal du contribuable, d'un contrôle fiscal sur demande du contribuable ou dans celui d'un contrôle dit « relation de confiance » que l'administration procède à une vérification systématique des faits mentionnés dans une demande de rescrit.

Tout d'abord, dans le cadre du rescrit dit « contrôle » issu de l'instruction du 20 juillet 2005 (BOI 13 L-3-05) qui permet au contribuable faisant l'objet d'un contrôle d'être assuré, sous certaines conditions, que les points examinés au cours d'une vérification mais n'ayant donné lieu à aucune rectification ne donneront pas prise à une contestation ultérieure de la part de l'administration. Dans ce cas, le vérificateur établit un compte-rendu des points ayant fait l'objet d'un examen suffisant de sa part et n'ayant pas fait l'objet d'un redressement, de sorte à ce que ces points ne puissent plus être remis en cause à l'avenir. De ce cas, la vérification de la situation de fait a lieu avant la prise de position formelle.

Ensuite, le contrôle fiscal sur demande du contribuable, instauré en 2004, est prévu à l'article L. 13 C du livre des procédures fiscale, permet aux petites et moyennes entreprises de demander à l'administration de procéder à un contrôle de leur situation fiscale sur certains « points précis » définis au préalable par le contribuable que l'administration, conduite à prendre formellement position sur les questions en cause, procède à un véritable contrôle approfondi de la situation de fait à la base de la demande de rescrit, même si seulement quelques dizaines d'entreprises y recourt chaque année. Dans ce cadre, la vérification de la situation de fait est effectué avant la prise de position formelle de l'administration

Enfin, à titre expérimental, la DGFIP¹⁸ a annoncé en juillet 2013 la mise en place, à titre expérimental, d'une procédure de contrôle des entreprises qualifiée de « relation de confiance » qui consiste, pour l'administration, à accompagner l'entreprise en amont du processus déclaratif afin d'apprécier, à cette occasion, les différentes options qui s'offrent à elle ainsi que les obligations fiscales qui s'imposent à elle. Au terme de cet examen, l'administration délivre un avis qui l'engage après avoir nécessairement vérifié la situation de fait à la base de l'avis. Dans ce cadre, le contrôle de la situation de fait est effectué avant la délivrance de l'avis.

3. Les dispositions antifraude exigent-elles que vos autorités fiscales vérifient le traitement accordé à un certain paiement/transaction par l'autre pays dans le cadre d'un audit fiscal ou avant l'émission d'une imposition fiscale ? Si oui, pourriez-vous expliquer la procédure existante ?¹⁹

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

L'imposition effective, voire « suffisante », dans un autre État peut être une condition d'application d'une exemption d'un revenu de la base d'imposition en France. Ainsi, l'article 209 B du CGI, éclairé par l'238 A du même code, impose l'appréciation de la charge fiscale

¹⁸ Direction générale des finances publiques du Ministère de l'économie et des finances.

¹⁹ Question traitée par Andreas Kallergis.

subie dans l'autre État avant de reconnaître l'exemption d'un revenu de source étrangère. Plus précisément, l'administration fiscale peut vérifier si les revenus réalisés par une entité étrangère contrôlée par une entreprise exploitée en France sont imposés dans l'autre État selon un niveau d'imposition qui représente au moins la moitié de celui qui aurait été appliqué si l'opération avait eu lieu en France. Dans le cas contraire, les revenus en question sont intégrés dans la base d'imposition de l'entreprise exploitée en France.

La prise en considération de l'effectivité d'imposition d'un contribuable dans un autre État est d'importance pour l'administration française, et peut par ailleurs avoir lieu sans forcément une référence à un dispositif anti-abus consacré en droit interne ou en droit international conventionnel. De plus, sur le terrain de conventions fiscales internationales, la charge de la preuve de la qualité de résident d'un autre État contractant incombe au contribuable, qui, afin de ne pas être soumis à une obligation fiscale en France en tant que résident, doit produire tout élément qui établit qu'il est effectivement assujéti à l'impôt dans un État avec lequel France aurait conclu une convention bilatérale contre les doubles impositions (CAA Paris, 21 mai 1996, n°95-53). De même, l'administration nie la qualité de résident de l'autre État à un contribuable qui, tout en étant théoriquement assujéti à l'imposition dans l'autre État contractant, il en est exonéré d'une imposition de droit commun en raison de son statut ou de son activité (v. par ex. CE, 9 nov. 2015, n° 370054, *Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk* ; CE, 9 nov. 2015, n°371132, *Sté Santander Pensiones SA EGFP*). Ce raisonnement est fondé sur une l'interprétation de la convention par l'administration et, le échéant, par le juge, qui peuvent faire prévaloir une lecture de la convention fondée sur un but présumé des États parties, à savoir la prévention d'une double exonération, se détachant d'une lecture littérale des stipulations conventionnelles.

4. Pourriez-vous préciser dans quelles circonstances les autorités fiscales seraient (ne seraient pas) liées par un rescrit ou un autre type de garantie anticipée accordée ?²⁰

Si « [l]’instabilité et la complexité de la norme fiscale sont les premières causes d’insécurité juridique »²¹, il appert que la doctrine fiscale est, idéalement, à leur antipode. Protéiforme – car s’incarnant dans des instructions, circulaires, rescrits –, ce produit de l’interprétation de l’administration fiscale met en lumière l’appréciation du fisc au regard de l’application des textes fiscaux. Sa nécessité établie, la doctrine fiscale ne pourrait toutefois pas garantir la sécurité juridique dans les rapports administration-contribuable si elle était modifiée en permanence, au gré de la volonté de l’administration. C’est dans ce contexte que la question de l’opposabilité du rescrit, et de manière plus générale de tout type de garantie anticipée accordée, se pose.

De prime abord, l’opposabilité de la doctrine fiscale ne soulève guère de doute dans la mesure où elle est explicitement reconnue par le législateur. L’article L. 80 A du Livre des procédures fiscales (LPF)²² offre ainsi une garantie aux contribuables, une sécurité juridique contre les

²⁰ Question traitée par Ioanna Papadamaki.

²¹ Améliorer la sécurité juridique des relations entre l’administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche, Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, présenté par O. FOUQUET, juin 2008, p. 7.

²² L’article énonce dans son premier alinéa : « Il ne sera procédé à aucun rehaussement d’impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l’administration est un différend sur l’interprétation par le redevable

changements de la doctrine fiscale qui, désormais, ne peuvent avoir effet que pour l'avenir, limitant ainsi pratiquement le droit de reprise de l'administration²³. La même garantie est applicable à toutes les catégories de rescrit selon l'article L. 80 B du LPF²⁴, savoir le rescrit dit « général » du premier alinéa ; les accords tacites des alinéas 2 à 6 et 8 ; le mécanisme d'accord préalable sur les prix de transfert de l'alinéa 7 ; et le rescrit « anti-abus de droit » de l'article L. 64 B du LPF²⁵. Accepter une telle opposabilité présuppose toutefois – et cela est d'autant plus vrai pour les interprétations *provoquées* – que le demandeur-contribuable a présenté de bonne foi tous les éléments de fait et de droit permettant à l'administration de prendre position.

Puis, dans un second temps, une certaine prudence s'impose. Ne serait-il pas envisageable pour les autorités fiscales d'écarter leur doctrine et, si oui, sous quelles conditions ? Dans l'éventualité d'une interprétation illégale ou d'un rescrit non conforme au droit de l'Union, l'administration continuerait-elle à être liée ? Pour répondre à ces questions, il convient de distinguer les cas où la non-conformité concerne une règle du droit interne ou une règle du droit de l'Union.

En droit interne, dans l'hypothèse d'une interprétation de l'administration illégale, la garantie offerte au contribuable demeure valide et donc opposable. Des incertitudes quant à la conformité d'une telle situation avec le principe de légalité, accompagnées de contestations quant à une transgression possible de la hiérarchie des normes (l'interprétation prévalant la norme interprétée), ont été exprimées par la doctrine avant d'être dissipées. Il convient de retenir que l'interprétation « *se traduit par l'octroi d'une garantie, dont l'illégalité ne vient pas en soi introduire dans l'ordonnement juridique un acte contraire à une norme supérieure au mépris de la hiérarchie des normes* »²⁶. L'argument d'inconstitutionnalité écarté, le maintien de la règle d'opposabilité ne signifie pas pour autant que l'administration ne peut plus revenir sur sa doctrine dans le cas où cette dernière est illégale. Au contraire, elle a même l'obligation de corriger sa position, mais, et c'est là un point essentiel, *uniquement pour l'avenir*²⁷.

Concernant le droit de l'Union, la jurisprudence est partagée²⁸. Le juge administratif français a considéré en 2005, dans une affaire portée à la connaissance de la Cour administrative d'appel de Douai, que le requérant-contribuable ne pouvait se prévaloir d'une instruction contraire au droit de l'Union (en l'espèce, la sixième directive en matière de TVA)²⁹. Le juge national, juge

de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration ».

²³ M. COLLET, *Droit fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 6^e éd., 2017, pp. 108-109.

²⁴ L'article dispose dans son premier alinéa : « *La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable : 1^o Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi* ».

²⁵ M. COLLET, *op. cit.*, pp. 186-189.

²⁶ Conseil d'État, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, Étude adoptée le 14 novembre 2013, Paris, La Documentation française, 2014, p. 52. V. aussi CE, avis du 8 mars 2013, n° 353782, *JORF* n° 65 du 17 mars 2013, p. 4709.

²⁷ *Ibidem*, p. 56.

²⁸ *Ibidem*, pp. 79 et suiv.

²⁹ CAA Douai, plén., 26 avril 2005, *Société Segafredo Zanetti France*, n° 02-736.

commun du droit de l'Union, doit bien naturellement faire respecter le principe de primauté en laissant inappliquée toute disposition contraire du droit interne.

Si le juge en 2005 a agi en toute conformité avec le principe de primauté, il faut préciser que son arrêt est en contradiction avec un précédent arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris qui, en 1991, a considéré que la garantie de l'article L. 80 A l'emportait sur le droit de l'Union³⁰. Cela signifie qu'une interprétation serait opposable malgré le fait qu'elle soit contraire à une norme du droit de l'Union. En 2010, le juge administratif, s'alignant sur cet arrêt de 1991, a eu l'occasion de revenir sur cette problématique en précisant cette fois-ci que le respect de la garantie de l'article L. 80 A assure *in fine* le respect du principe de confiance légitime tel que reconnu en droit de l'Union³¹. Même si le juge veut bien adopter une position conciliante, son raisonnement « n'emporte pas tout à fait la conviction »³², un acte illégal n'étant pas censé créer une quelconque confiance légitime³³.

5. Votre pays vérifie-t-il si les revenus existants seront imposés par un autre pays ? Dans l'affirmative, votre pays prévoit-il un mécanisme de correction pour veiller à ce que tout reste soit taxé chez lui afin d'éviter une situation de double non-imposition³⁴

En droit français, il existe plusieurs mécanismes permettant en pratique d'appréhender une telle situation :

- La restriction du bénéfice du régime d'exonération dont bénéficient les dividendes reçus par des sociétés françaises lorsque les bénéfices distribués donnent lieu à une déduction fiscale du résultat de la filiale qui verse les sommes (dispositif « anti-hybride » de l'article 145, 6 b du CGI) ;
- La restriction de la déduction des intérêts dus par une société française si les produits correspondants ne font pas l'objet, au niveau de la société créancière, d'une imposition minimale sur le revenu ou sur les bénéfices (égale à un quart de l'imposition qui serait due en France par la société créancière (article 212 I, b du CGI) ;
- La mise en œuvre de l'article 238 A du CGI en application duquel les intérêts, redevances ou rémunérations de prestations de services payés ou dus par une personne domiciliée ou établie en France à des personnes étrangères soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admis comme charges déductibles que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère normal ou exagéré.
- Les clauses anti-abus comprises dans les conventions fiscales bilatérales conclues par la France ;
- La mise en œuvre de l'article 209 B du CGI qui prévoit que lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou

³⁰ CAA Paris, plén., 17 décembre 1991, *SARL Restauration Gestion Service*, n° 90-357.

³¹ CAA Paris, plén., 25 mars 2010, *SARL À La Frégate*, n° 08-3658.

³² M. COLLET, *op. cit.*, p. 113.

³³ *Ibidem*.

³⁴ Les questions 5 à 10 ont été traitées par Claire Vanini et une équipe d'avocats chez CMS Francis Lefevre.

indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique établie ou constituée hors de France et que cette dernière est soumise à un « régime fiscal privilégié », les bénéfices ou revenus de cette entité sont passibles de l'impôt sur les sociétés en France. La notion de « régime fiscal privilégié » dans l'Etat d'implantation suppose que la holding étrangère soit non imposable ou soumise localement à des impôts sur le bénéfice dont le montant est inférieur de moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices dont elle aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France. Les implantations dans les Etats membres de l'Union Européenne sont exclues de ce mécanisme. En revanche, le Conseil d'Etat a estimé qu'un tel mécanisme était compatible avec les conventions fiscales bilatérales (Conseil d'Etat, Assemblée, 28 juillet 2002, Schneider Electric, n° 232276) ; il existe une disposition similaire pour les personnes physique (article 123 bis du CGI) ;

- La mise en œuvre par l'administration des dispositions générales relatives à l'abus de droit régi par l'article L64 du Livre des procédures Fiscales, dont le Conseil d'Etat vient de reconnaître qu'elles étaient applicables, de manière générale, alors-même qu'il existait une convention fiscale bilatérale dont l'application conduisait à une situation de non-imposition (Conseil d'Etat, 25 octobre 2017, n° 396954). Ces dispositions permettent à l'administration d'écarter les actes dont il peut être présumé qu'ils ne sont inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou atténuer la charge fiscale que l'intéressé aurait normalement dû supporter.

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

L'article 57 du CGI autorise expressément l'administration à rectifier les résultats déclarés par les entreprises françaises relevant de l'impôt sur le revenu ou passibles de l'impôt sur les sociétés qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, du montant des bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen. La condition de dépendance n'est pas requise lorsque le transfert est effectué dans les pays à « fiscalité privilégiée » tels que définis à l'alinéa 2 de l'article 238 A du CGI.

Pour faire application de ces dispositions, l'administration doit prouver l'existence d'un lien de dépendance entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère, d'une part, et d'un transfert de bénéfice hors de France d'autre part.

L'existence d'avantages accordés par une entreprise française à une entreprise étrangère entraîne une présomption de transfert de bénéfices.

La démonstration, par l'administration, d'un transfert de bénéfice à l'étranger l'autorise à procéder à la rectification du résultat fiscal de l'entreprise française.

Pour procéder à la réintégration des bénéfices supposés transférés et la détermination du bénéfice réel, la méthode de droit commun qui s'impose théoriquement à l'administration est celle de la méthode d'évaluation directe consistant à se fonder sur les éléments précis de l'opération redressée.

Ce n'est qu'à défaut d'élément précis permettant de déterminer le bénéfice imposable réel de l'entreprise française que l'administration est autorisée à recourir à une évaluation forfaitaire

tirée de comparaisons avec les résultats d'entreprises indépendantes exerçant la même activité. Dans ce second cas, l'administration applique généralement de manière forfaitaire au chiffre d'affaires constaté un coefficient de bénéfices fixé par comparaison avec les entreprises du secteur.

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

Ainsi qu'il a été indiqué ci-dessus, l'article 57 du CGI prévoit que, aux fins de détermination de l'impôt, les conditions convenues dans les relations commerciales ou financières entre entreprises dépendantes doivent être définies dans les mêmes conditions qu'entre entreprises indépendantes.

Pour faire application de ces dispositions, l'administration fiscale française se réfère directement au principe de pleine concurrence tel qu'il découle des lignes directrices de l'OCDE dans son approche des prix de transfert.

La doctrine administrative y fait d'ailleurs expressément référence en indiquant que l'article 57 du CGI constitue la traduction en droit interne des lignes directrices de l'OCDE.

Une circulaire publiée au Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOI-BIC-BASE-80-10-20-2014028) indique les méthodes de fixation des prix de transfert réputées répondre aux exigences du principe de pleine concurrence. En tant qu'élément de la doctrine administrative, ces éléments sont opposables à l'administration par le contribuable. Symétriquement, c'est sur la base de ces principes qu'elle est censée mettre en œuvre dispositions de l'article 57 du CGI à l'égard des contribuables.

Par ailleurs, l'article L 13 AA du LPF impose aux « grandes entreprises », dont le chiffre d'affaires hors taxes est supérieur à 400 millions d'euros ou qui détiennent directement ou indirectement le contrôle d'une telle entreprise ou qui sont contrôlées directement ou indirectement par une telle entreprise, l'existence d'une documentation obligatoire et normalisée relative aux prix de transfert. Cette obligation est applicable aux exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2010.

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

Il n'existe pas en droit français de reconnaissance de la possibilité de correction unilatérale des bénéfices.

Cette possibilité de correction s'exerce généralement dans le cadre de la procédure amiable prévue par les conventions bilatérales ou dans le cadre de la procédure amiable et d'arbitrage prévue par la convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990.

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

Cela n'est en principe possible que dans le cadre de la procédure amiable prévue par les conventions bilatérales ou dans le cadre de la procédure amiable et d'arbitrage prévue par la convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990.

10. Votre pays a-t-il une règle anti-abus générale (« GAAR ») à côté de la législation spéciale traitant des écarts (dettes/capitaux propres), des limitations de la déduction d'intérêts ou des prix de pleine concurrence ?

Oui, il existe une règle dite de l'abus de droit qui est régie par l'article 64 du Livre des Procédures Fiscales qui dispose que :

« afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposable, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ».

Cette règle est d'application générale (cf. Conseil d'Etat, 25 octobre 2017, n° 396954, précité).

2^{ème} partie

11. Décrivez brièvement si, et dans l'affirmative, quelles règles ont été mises en œuvre dans votre pays pour assurer la récupération efficace et en temps opportun des aides (fiscales) d'Etat, une fois ordonnée par la Commission³⁵

11.1 – Considérations générales sur le traitement des aides d'Etat par le juge administratif en France

La France reconnaît pleinement le principe de récupération des aides illégales. Il est généralement qualifié, en droit interne, de « restitution de l'indu », expression empruntée à la matière douanière et fiscale. Il convient, en effet, de rappeler que lorsqu'un Etat membre a accordé à un opérateur économique une aide illégale, il lui incombe de la récupérer, afin de rétablir la situation économique telle qu'elle existait préalablement au versement de l'aide. Une telle récupération n'est pas une sanction, elle est conçue par la jurisprudence comme la conséquence logique et proportionnée, au regard de l'objectif de concurrence, de l'infraction constatée (CJCE, 10 juin 1993, *Commission c. Grèce*, aff. C-183/91). Si l'article 16 du règlement du Conseil n°2015/1589 du 13 juillet 2015 fonde le pouvoir de la Commission européenne d'ordonner la récupération d'une aide illégale déclarée incompatible, il renvoie au droit interne pour la détermination des modalités procédurales de la récupération³⁶.

³⁵ Question traitée par Stéphane de La Rosa et Francesco Martucci.

³⁶ En vertu de l'article 16 du règlement 2015/1589, l'aide à récupérer en vertu d'une décision de récupération comprend des intérêts qui sont calculés sur la base d'un taux approprié fixé par la Commission. Ces intérêts courent à compter de la date à laquelle l'aide illégale a été mise à la disposition du bénéficiaire jusqu'à celle de sa récupération (art. 16§2). La récupération "s'effectue sans délai et conformément aux procédures prévues par le droit national de l'Etat membre concerné, pour autant que ces dernières permettent l'exécution immédiate et

Selon la formulation de principe, il résulte des articles 107 et 108 TFUE que, « s'il ressortit à la compétence exclusive de la Commission européenne de décider, sous le contrôle de la Cour de justice des Communautés européennes, si une aide de la nature de celles mentionnées à l'article [107] du traité est ou non, compte tenu des dérogations prévues par ce traité, compatible avec le marché commun, il incombe, en revanche, aux juridictions nationales de sanctionner, le cas échéant, l'invalidité de dispositions de droit national qui auraient institué ou modifié une telle aide en méconnaissance de l'obligation, qu'impose aux Etats membres le paragraphe 3 de l'article [108] du traité, d'en notifier à la Commission, préalablement à toute mise à exécution, le projet ; que l'exercice de ce contrôle implique, notamment, de rechercher si les dispositions dont l'application est contestée instituent un régime d'aide, ou si une taxe fait partie intégrante d'une telle aide »³⁷.

Le Conseil d'Etat tire de l'effet direct de l'article 108, paragraphe 3, TFUE le pouvoir du juge administratif d'ordonner la récupération d'une aide d'Etat illégale. Il a ainsi affirmé : « lorsqu'une aide est illégalement versée, au motif que la Commission européenne n'a pas été en mesure, faute de notification, de se prononcer, préalablement à son versement, sur sa compatibilité avec le marché intérieur] en application de l'article [108] paragraphe 3 précité du traité, cette illégalité implique, en principe, la restitution des sommes versées depuis l'origine en l'absence de circonstances exceptionnelles susceptibles d'y faire obstacle »³⁸. Le contentieux de la récupération relève, en France, de la compétence du juge administratif.

L'attribution d'une aide a toujours été regardée par le juge administratif comme un acte créateur de droits conditionné : si l'attribution d'une subvention par une personne publique crée des droits au profit de son bénéficiaire, « de tels droits ne sont ainsi créés que dans la mesure où le bénéficiaire de la subvention respecte les conditions mises à son octroi »³⁹. Ces conditions, ajoute le Conseil d'Etat « découlent des normes » qui régissent l'aide, « qu'elles aient été fixées par la personne publique dans sa décision d'octroi, qu'elles aient fait l'objet d'une convention signée avec le bénéficiaire, ou encore qu'elles découlent implicitement mais nécessairement de l'objet même de la subvention »⁴⁰. Ainsi, le caractère créateur de droits de l'attribution d'un avantage financier ne fait obstacle ni à ce que la décision d'attribution soit abrogée si les conditions auxquelles est subordonnée cette attribution ne sont plus remplies, ni à ce que l'autorité chargée de son exécution, constatant que ces conditions ne sont plus remplies, mette fin à cette exécution en ne versant pas le solde de la subvention⁴¹.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat est lié par l'appréciation de la compatibilité d'une aide effectuée par la Commission. Par exemple, s'agissant d'une aide fiscale prenant la forme d'une réduction

effective de la décision de la Commission. À cette fin, et en cas de procédure devant les tribunaux nationaux, les États membres concernés prennent toutes les mesures prévues par leurs systèmes juridiques respectifs, y compris les mesures provisoires, sans préjudice du droit de l'Union" (art. 16§3).

³⁷ Conseil d'Etat, 27 juillet 2009, *Société boucherie du marché*, n° 312098.

³⁸ Conseil d'Etat, 29 mars 2006, *CELF*, n° 274923.

³⁹ Conseil d'Etat, 5 juill. 2010, *CCI Indre*, n° 308615.

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ Conseil d'Etat, 7 août 2008, *Crédit coopératif*, n° 285979.

d'impôt prévue par le Code général des impôts en présence d'investissements productifs en outre-mer (art. 199 *undecies* B), le Conseil d'Etat a fait sien l'interprétation de la notion « d'investissements productifs neufs » à la lumière d'une décision de compatibilité du 11 novembre 2003 de la Commission⁴².

Le Conseil d'Etat respecte l'esprit de l'article 108, paragraphe 3, TFUE, tel qu'il a été interprété par la Cour de justice. Ainsi, en cas d'aide d'Etat déclarée compatible avec le marché intérieur, la récupération n'est pas nécessaire. En revanche, en présence d'une aide illégale, car non notifiée, mais déclarée compatible par la Commission, la jurisprudence considère que le bénéficiaire de l'aide rembourse l'équivalent des intérêts qu'il aurait dû acquitter sur le marché bancaire entre le versement de l'aide et la déclaration de compatibilité par la Commission⁴³. Dans l'affaire *Vent de Colère !*, relative à un système d'aide découlant d'une obligation de rachat, pesant sur l'EDF, de l'électricité produite par des énergies renouvelables, le juge a rappelé que lorsqu'une mesure constituant une aide d'Etat n'a pas été notifiée ou a été mise à exécution avant d'obtenir l'approbation de la Commission, la juridiction saisie doit, en principe ordonner la récupération intégrale de l'aide, ainsi que des intérêts. Lorsque le Conseil d'Etat a, au contentieux, annulé un acte réglementaire instituant une aide en méconnaissance de l'obligation de notification préalable à la Commission, « il incombe à l'Etat de prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer le recouvrement auprès des bénéficiaires de l'aide, selon le cas, des aides versées sur le fondement de ce régime illégal ou des intérêts calculés sur la période d'illégalité »⁴⁴.

La recherche de la pleine effectivité de l'obligation de restituer l'aide peut conduire le juge à faire usage de mesures d'urgence, qui prennent la forme de mesures provisoires. Ainsi, dans une affaire *Société Air France, Régional et Britair*, le Conseil d'Etat a suspendu, par une ordonnance de référé, le versement d'aides qui auraient dû être notifiées à la Commission⁴⁵.

11.2 – Base juridique

En vertu du principe d'autonomie procédurale, il appartient au droit national de définir le cadre des actions contentieuses destinées à assurer la primauté et l'effectivité du droit de l'Union. En France, deux fondements juridiques de la récupération sont à distinguer : d'une part, une disposition législative concerne spécifiquement la récupération par les collectivités territoriales, d'autre part, une autre disposition est mobilisée en matière fiscale.

- a) En premier lieu, l'article L. 1511-1 CGCT, issu de la loi n° 2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales énonce que :

« L'Etat notifie à la Commission européenne les projets d'aides ou de régimes d'aides que les collectivités territoriales et leurs groupements souhaitent mettre en œuvre, sous réserve

⁴² Conseil d'Etat, 13 avril 2016, *Caruel*, n° 368330.

⁴³ Conseil d'Etat, 19 décembre 2008, *CELF*, n° 274923.

⁴⁴ Conseil d'Etat, 15 avril 2016, *Association Vent de Colère !*,

⁴⁵ Conseil d'Etat, 28 juillet 2009, *Sociétés Air France, Régional et Britair*,

de leur compatibilité avec les stratégies de développement de l'Etat, telles qu'elles sont arrêtées en comité interministériel d'aménagement et de compétitivité des territoires.

Toute collectivité territoriale, tout groupement de collectivités territoriales ayant accordé une aide à une entreprise est tenu de procéder sans délai à sa récupération si une décision de la Commission européenne ou un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes l'enjoint, à titre provisoire ou définitif. A défaut, après une mise en demeure restée sans effet dans un délai d'un mois à compter de sa notification, le représentant de l'Etat territorialement compétent y procède d'office par tout moyen.

Les collectivités territoriales et leurs groupements supportent les conséquences financières des condamnations qui pourraient résulter pour l'Etat de l'exécution tardive ou incomplète des décisions de récupération. Cette charge est une dépense obligatoire au sens de l'article L. 1612-15.

Les obligations résultant de la procédure prévue à l'article 88-1 du traité instituant la Communauté européenne et de la mise en œuvre des règlements d'exemption pris en application de l'article 89 dudit traité s'imposent aux collectivités territoriales et à leurs groupements lorsqu'elles concernent leurs dispositifs d'aide aux entreprises ».

- b) En second lieu, l'article L. 190 du Livre des procédures fiscales (LPF), relatif au contentieux de l'établissement et des dégrèvements d'office, est invoqué par les contribuables devant le juge de l'impôt pour obtenir la restitution de taxes qui auraient été illégalement versées, lorsque celles-ci sont qualifiées d'aides d'Etat incompatibles⁴⁶. L'article 36, I de la loi de finances rectificative pour 1989 (L. n° 89-936, 29 déc. 1989) a ajouté deux nouveaux alinéas à cet article. Il s'agissait alors des alinéas deux et trois, ainsi rédigés :

« Sont instruites et jugées selon les règles du présent chapitre toutes actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure.

Lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle, l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés ou l'action en réparation du préjudice subi ne peut porter que sur la période postérieure au 1er janvier de la quatrième année précédant celle où la décision révélant la non-conformité est intervenue ».

L'article 117 de la loi de finances pour 2006 (L. n° 2005-1719, 30 déc. 2005) a donné une nouvelle rédaction à l'article L. 190 du LPF. Il a apporté des précisions au cadre procédural de

⁴⁶ Art. L. 190 LPF §1 et §2 : « Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouverts par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire. Relèvent de la même juridiction les réclamations qui tendent à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire ou d'un excédent de taxe sur la valeur ajoutée déductible sur la taxe sur la valeur ajoutée collectée au titre d'une période donnée, même lorsque ces erreurs n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire. Les réclamations peuvent être présentées à compter de la réception de la réponse aux observations du contribuable mentionnée à l'article L. 57, ou à compter d'un délai de 30 jours après la notification prévue à l'article L. 76 ou, en cas de saisine de la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires compétente, à compter de la notification de l'avis rendu par cette commission ».

l'action en restitution de prélèvements indus par une refonte du quatrième alinéa et l'ajout d'un cinquième. Le législateur a ainsi défini, à l'alinéa 5 de l'article L. 190 du LPF, les catégories de décisions juridictionnelles susceptibles de fonder l'action en restitution. Constituent de telles décisions de justice, les arrêts et les avis contentieux rendus par le Conseil d'État et de la Cour de cassation, ainsi que les décisions du Tribunal des conflits.

Ainsi, suivant la formulation actuelle de l'article L. 190 du LPF, § 3, 4 et 5.

« Sont instruites et jugées selon les règles du présent chapitre toutes actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction ou à la restitution d'impositions indues, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure, révélée par une décision juridictionnelle ou par un avis rendu au contentieux.

Ces actions sont introduites selon les règles de délais applicables aux réclamations mentionnées au premier alinéa et se prescrivent par deux ans, selon le cas, à compter de la mise en recouvrement du rôle ou de la notification de l'avis de mise en recouvrement ou, en l'absence de mise en recouvrement, du versement de l'impôt contesté ou de la naissance du droit à déduction.

Pour l'application du troisième alinéa, sont considérés comme des décisions juridictionnelles ou des avis rendus au contentieux les décisions du Conseil d'Etat ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, les arrêts de la Cour de cassation ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 441-1 du code de l'organisation judiciaire (2), les arrêts du Tribunal des conflits et les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne se prononçant sur un recours en annulation, sur une action en manquement ou sur une question préjudicielle ».

La compatibilité de l'article L. 190 du LPF avec le droit de l'Union a été reconnue par l'arrêt *SA Roquette Frères*⁴⁷. La Cour de justice, sur renvoi préjudiciel, a ainsi considéré que « le droit communautaire ne s'oppose pas à la réglementation d'un Etat membre prévoyant que, en matière fiscale, l'action en répétition de l'indu fondée sur la déclaration par une juridiction nationale ou communautaire de la non-conformité d'une règle nationale avec une règle nationale supérieure ou avec une règle communautaire ne peut porter que sur la période postérieure au 1^{er} janvier, de la quatrième année précédant celle où la décision juridictionnelle révélant la non-conformité est intervenue »⁴⁸. Tant la Cour de cassation⁴⁹ que le Conseil d'Etat⁵⁰ ont, conformément à la jurisprudence *Roquette* de la Cour de justice, considéré que les dispositions de l'article L. 190 du LPF garantissent aux contribuables la possibilité d'obtenir dans un délai raisonnable la restitution d'impositions indûment acquittées et qu'elles n'ont pas pour effet de rendre excessivement difficile l'exercice des droits ouverts sur le fondement du droit de l'Union. Sur le terrain du droit de la Convention européenne des droits de l'homme, n'ont pas été jugées contraires aux stipulations de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel

⁴⁷ CJCE, 28 novembre 2000, *SA Roquette Frères*, C-88/99

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ Cass. Com, 15 janvier 2002, *SA Fournier*,

⁵⁰ Conseil d'Etat, 9 juillet 2010, *Société générale d'optique*, n° 309411 ; Conseil d'Etat, 16 décembre 2010, *SNC Meubles Ikea*, n° 309412.

à la Convention, en ce qu'elles ne méconnaissent pas un principe d'espérance légitime attaché au droit des biens⁵¹.

En matière d'aides fiscales, une décision de la Cour de justice qui révèle une incompatibilité du droit interne avec le droit de l'Union constitue évidemment une décision juridictionnelle révélant la non-conformité à la règle de droit supérieure. L'arrêt de la Cour établit le point de départ du délai, dans lequel sont recevables les réclamations motivées par la réalisation d'un événement⁵².

12 – Y-a-t-il eu dans votre pays des cas où les juges nationaux ont refusé de permettre la récupération (immédiate) d'aides d'État ? Si oui, veuillez décrire ces situations⁵³.

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

La restitution des aides repose sur les principes classiques de l'autonomie institutionnelle et procédurale. En l'absence de règles fixées par le droit de l'Union européenne en la matière, la récupération de l'aide doit se faire selon les règles de procédure nationale et devant le juge compétent en droit interne. Ce renvoi à l'autonomie est à relier à un principe plus général, identifié de longue date dans la jurisprudence de la Cour, selon lequel « si le traité a créé un certain nombre d'actions directes qui peuvent être exercées le cas échéant par des personnes privées devant la Cour de justice, il n'a pas entendu créer devant les juridictions nationales, en vue du maintien du droit communautaire, des voies de droit autre que celles établies par le droit national »⁵⁴.

On ne relève en France aucun cas dans lequel un juge aurait refusé d'ordonner la récupération d'une aide d'Etat illégale. Il existe en revanche des difficultés auxquelles le juge français a été confronté, ce qui est le cas notamment pour les aides de nature fiscale.

Une première difficulté tient au caractère suspensif des recours dirigés contre un titre exécutoire. Dans la plupart des cas, l'aide accordée par une décision administrative est récupérée par un titre exécutoire. Or, la contestation de la validité du titre par le bénéficiaire de l'aide devant le juge, qui prend la forme d'une opposition, à titre exécutif a un caractère suspensif, en vertu de l'article L 1617-5 du Code général des collectivités (pour les collectivités) et de l'article 117 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 (pour l'Etat). En principe, un tel caractère suspensif a pour conséquence de ne pas permettre une récupération effective et immédiate de l'aide. A la suite d'une question préjudicielle posée par le juge administratif

⁵¹ Conseil d'Etat, 21 janvier 2016, *Société AXA*, n° 373559.

⁵² Conseil d'Etat, 19 décembre 2012, *SNC Kimberly Clark*, n° 327166.

⁵³ Question traitée par Stéphane de La Rosa et Francesco Martucci.

⁵⁴ CJCE, 7 juillet 1981, *Rewe Handelsgesellschaft dit « Croisières du beurre »*, aff. C-158/20, pt. 43.

français, la Cour a considéré que cette règle de l'effet suspensif des recours contre les titres de perception (qui est elle-même dérogatoire au principe général selon lequel les recours contre un acte administratif ne sont pas suspensifs), devait être laissée inappliquée dans les procédures de récupération⁵⁵.

Une seconde difficulté porte sur l'articulation du régime interne du retrait des actes administratifs créateurs de droit avec l'obligation de récupération. En effet, les aides (de nature fiscale, mais pas uniquement) ont très largement alimenté la jurisprudence administrative relative au régime du retrait et de l'abrogation des actes administratifs. Au point que lorsqu'est paru le Code des relations entre le public et l'administration (ou CRPA, entré en vigueur en 2016), un régime spécifique aux subventions y a été inséré, pour assurer un meilleur respect de conditions mises à l'aide, et également l'effet utile du droit européen. D'un côté, ce code a codifié une jurisprudence bien établie du Conseil d'Etat⁵⁶, suivant laquelle l'Administration ne peut abroger ou retirer une décision créatrice de droits de sa propre initiative ou sur demande d'un tiers que si elle est illégale et si l'abrogation ou le retrait intervient dans le délai de quatre mois suivant cette prise de décision (art. L. 242-1 CRPA). Mais, d'un autre côté, ce principe fait l'objet d'une dérogation pour les aides : en vertu de l'article L. 242-2, l'administration peut, « sans condition de délai », « retirer une décision attribuant une subvention lorsque les conditions mises à son octroi n'ont pas été respectées ». Le principe général ; qui régit le retrait des actes administratifs en droit interne, est ainsi écarté dans le contentieux des aides d'Etats, afin de donner un plein effet à l'obligation de récupération.

Une troisième difficulté est liée à l'engagement de la responsabilité de l'Etat. En effet, dans l'affaire dite du *Centre d'exportation du livre français (CELF)*, la Cour de justice a reconnu la possibilité, pour les entreprises récipiendaires d'une aide, d'engager, conformément au droit interne, un recours en responsabilité pour faute de l'Etat⁵⁷. Ni le montant de l'aide à rembourser, ni les intérêts moratoires correspondants ne constituent des préjudices indemnisables : seuls sont indemnisables les conséquences de la récupération, telles que les frais financiers découlant de l'emprunt contracté en vue de rembourser l'aide.

L'affaire dite du plan Borotra, correspondant à un vaste système d'aide dans les années 1990 à l'industrie textile, a été l'occasion d'engager cette forme de responsabilité et d'en indiquer les limites. Dans cette affaire, la Cour administrative d'appel de Paris a limité la responsabilité de l'Etat, en se fondant sur l'obligation de diligence des entreprises bénéficiaires d'aides. La possibilité, pour les entreprises récipiendaires de l'Etat, d'engager la responsabilité de l'Etat est ainsi sensiblement réduite. D'abord, le bénéficiaire ne doit pas avoir fait preuve d'imprudence face à une aide soit manifestement incompatible, soit contre laquelle la Commission européenne s'était déjà prononcée⁵⁸. Ensuite, il ne peut prétendre, en guise de réparation, à la compensation des sommes qu'il a dû reverser à la collectivité publique, car ce serait contourner l'obligation de récupération (même arrêt). Il ne peut non plus prétendre à des intérêts moratoires, car la

⁵⁵ CJCE, 5 octobre 2006, *Commission c. France*, aff. C-243/10.

⁵⁶ CE, Ass., 26 octobre 2001, *Ternon*,

⁵⁷ CJCE, 12 février 2008, *CELF*, aff. C-199/06.

⁵⁸ CAA Paris, 23 janvier 2006, *Sté Groupe Salmon Arc-en-ciel*, n° 04PA01092.

récupération doit précisément être assortie d'un intérêt légal compensant de l'avantage financier dont il a bénéficié entre la date d'encaissement de l'aide et la date de récupération (même arrêt). Enfin, lorsque l'aide est la contrepartie d'embauches qui ont été effectuées, l'entreprise ne saurait réclamer l'équivalent du coût de ces embauches au titre de dommages et intérêts, car ce serait nier toute valeur ajoutée aux employés ; toutefois, le juge consent à prendre en compte les frais administratifs liés au remboursement de l'aide⁵⁹. Selon la Cour de justice, les dommages et intérêts octroyés par le juge sur le fondement d'un préjudice lié à l'aide ne constituent pas une nouvelle aide (CJCE, 27 sept. 1988, *Asteris c/ Grèce*, aff. 106/87).

En matière fiscale, l'engagement d'une responsabilité de l'Etat est discuté lorsque l'administration fiscale laisse une société bénéficier d'une exonération d'impôts. On le voit dans une affaire récente⁶⁰. Une société a bénéficié d'une exonération temporaire d'impôt sur les sociétés, en application du Code général des impôts, dont la Commission a constaté qu'elles étaient constitutives d'une aide d'Etat incompatible avec le marché commun et qu'elles devaient être récupérées sans délai par l'administration fiscale. Constatant l'inertie de cette dernière dans la récupération des aides incompatibles, la Cour de justice des Communautés européennes a constaté le manquement de la France⁶¹. Devant le juge français, la société a demandé la réparation du préjudice découlant de la faute commise par l'Etat en raison, d'une part, de la méconnaissance du droit de l'Union prohibant les aides d'Etat et, d'autre part, de la faute commise par l'administration fiscale à raison du retard pris dans la récupération des sommes correspondant aux aides d'Etat déclarées incompatibles. En 2015, la Cour administrative d'appel de Lyon a considéré que le fait pour l'Administration de laisser une société bénéficier d'une exonération d'impôt sur les sociétés sur le fondement de l'article 44 *septies* du CGI et de ne pas mettre en recouvrement les impositions que cette société aurait dû acquitter en l'absence de ce régime de faveur incompatible est constitutif d'une illégalité de nature à engager la responsabilité de l'Etat. Néanmoins, la demande d'indemnisation, pour être admise, nécessite de faire état d'un lien de causalité suffisant et d'un préjudice de la part de la société requérante⁶². Pour le Conseil d'Etat, le paiement au titre de la récupération « ne peut constituer un préjudice indemnizable dès lors que l'Etat est tenu de procéder à la récupération de l'aide en mettant à la charge du bénéficiaire une somme correspondant au montant de l'exonération d'impôt illégalement accordée »⁶³. La solution a été réitérée en octobre 2017 et a été étendue au paiement des intérêts :

« La somme devant être acquittée par la société requérante, correspondant au montant de l'aide accordée, qui résulte de la décision de la Commission du 16 décembre 2003 par laquelle cet avantage fiscal a été déclaré incompatible avec le régime des aides d'Etat, ne peut constituer un préjudice indemnizable dès lors que l'Etat est tenu de procéder à la récupération de l'aide en mettant à la charge du bénéficiaire une somme correspondant au montant de l'exonération d'impôt illégalement accordée. Par ailleurs, l'obligation de payer les intérêts communautaires, qui résulte de l'application par la France de cette même décision et du règlement de la Commission n° 794/2004 du 21 avril 2004, ne saurait engager la

⁵⁹ *Ibid.* V. également Tribunal Administratif de Clermont-Ferrand, 23 septembre 2004, *Fontanille*.

⁶⁰ Conseil d'Etat, 7 juin 2017, n° 386627, ECLI:FR:CECHR:2017:386627.20170607.

⁶¹ CJCE, 13 novembre 2008, *Commission c. France*, aff. C-214/07, ECLI:EU:C:2008:619.

⁶² CAA Lyon, 5e ch., 1er octobre 2015, *SAS EDAP TMS France*, n° 14LY00340, JurisData n° 2015-030564.

⁶³ Conseil d'Etat, n° 386627, précité.

responsabilité de l'Etat, dès lors que ces intérêts communautaires ont pour seul objet de garantir l'effet utile du régime des aides d'Etat en compensant l'avantage financier et concurrentiel procuré par l'aide illégale entre l'octroi de celle-ci et sa récupération, y compris en cas de retard de l'Etat à la récupérer. Il résulte de ce qui précède que la société requérante ne peut utilement soutenir que la cour aurait inexactement qualifié les faits en écartant l'existence d'un lien direct de causalité entre la faute alléguée de l'Etat et le préjudice financier qu'elle estime avoir subi »⁶⁴.

Dans ce même arrêt, le Conseil d'Etat a rejeté toute objection quant à une méconnaissance par l'administration qui exige la récupération de l'aide illégale et incompatible des principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime. En effet, si de tels principes sont applicables, ce n'est qu'à l'encontre de la décision de la Commission ordonnant la récupération des aides dont, en l'espèce, la Cour de justice avait constaté dans une procédure en manquement qu'elle n'a pas été respectée par la France⁶⁵. En revanche, un opérateur peut utilement se prévaloir à l'encontre d'une mesure d'exécution de la décision de récupération de l'aide illégale de la prescription telle qu'elle est prévue par le droit dérivé de l'Union⁶⁶.

On ne relève en France aucune affaire dans laquelle se serait posée la question de l'interaction entre le droit des aides d'Etat et les obligations découlant d'accords bilatéraux ou multilatéraux de protection des investissements.

13 – Votre pays est-il soumis à des obligations internationales concernant la protection de biens ou la protection d'investissements étrangers ? Si oui, veuillez les identifier⁶⁷.

OMC. En matière de protection des investissements étrangers, la France est liée, tout comme les États-Unis et le Royaume-Uni, par les accords conclus dans le cadre de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) qu'il s'agisse de l'accord général sur le commerce des services (AGCS) ou de l'accord sur les mesures concernant les investissements et liées au commerce (accord sur les MIC).

Traités bilatéraux d'investissement. La France a conclu 115 traités bilatéraux d'investissement dont 18 ne sont pas en vigueur (10 ont été signés mais ne sont pas entrés en vigueur ; 8 ne sont en plus en vigueur)⁶⁸. Aucun traité bilatéral d'investissement n'a été signé par la France avec les États-Unis ou avec le Royaume-Uni.

Conventions d'établissement. Dans une acception extensive des accords visant la « protection de biens », il est loisible de signaler les conventions d'établissement qui peuvent comporter des dispositions relatives à la protection des biens des étrangers. La plupart de ces conventions ont été conclus avec des États africains (République centrafricaine, 26/09/1994 ; Congo, 31/07/1993 ; Gabon, 11/03/2002, Mali ; 26/09/1994 ; Sénégal, 25/05/2000 ; Togo, 13/06/1996 ;

⁶⁴ Conseil d'État, 11 octobre 2017, N° 393179, ECLI:FR:CECHS:2017:393179.20171011.

⁶⁵ *Ibid.* Dans le même sens, voir Conseil d'État, 24 février 2017, N° 395844, ECLI:FR:CECHR:2017:395844.20170224.

⁶⁶ Conseil d'État, N° 395844, précité.

⁶⁷ Question traitée par Francesco Martucci.

⁶⁸ <http://investmentpolicyhub.unctad.org/IIA/CountryBits/72#iiaInnerMenu>.

Tchad, 11/08/1960) et d'Amérique centrale et du Sud (Colombie, 16/03/1955 ; Honduras, 15/08/1955 ; Nicaragua, 04/05/1938, Panama, 10/07/1953). Une convention d'établissement a été également conclue avec le Canada (12/05/193), les États-Unis (25/11/1959) et l'Iran (24/06/1964). Outre Saint-Marin (15/01/1954), certains États membres de l'Union ont conclu des conventions d'établissement avec la France avant l'entrée en vigueur du Traité de Rome (Belgique, 06/10/1927 ; Allemagne, 27/10/1956 ; Suède, 16/02/1954 ; Luxembourg, 31/03/1930 ; Italie, 23/08/1951). Aucune convention n'a été conclue avec le Royaume-Uni.

Dans la convention d'établissement relative aux États-Unis, il est prévu que chaque partie accorde un traitement équitable aux ressortissants et sociétés de l'autre partie, tant en ce qui concerne les personnes, les biens, entreprises et autres intérêts, et leur assure la pleine protection légale et judiciaire (article 1^{er}). Les ressortissants de chaque partie sont autorisés à s'établir notamment en vue de se livrer à des opérations commerciales entre les deux territoires et de développer et diriger les opérations d'une entreprise dans laquelle ils ont déjà investi un capital substantiel et procèdent à un tel investissement (article 2). L'article 3 précise les conditions dans lesquelles les ressortissants et sociétés ont accès aux tribunaux nationaux et peuvent prévoir le règlement des litiges par voie d'arbitrage. Les articles 4 et 5 déclinent le principe du traitement national aux droits et intérêts acquis par les ressortissants et sociétés, les résidences, bureaux, entrepôts, usines, etc., les biens ainsi que les activités commerciales, financières et industrielles. L'article 7 concerne l'assise immobilière des activités et des biens (location et propriété), l'article 8 la propriété industrielle et intellectuelle, l'article 9 la fiscalité directe et indirecte, l'article 10 les transferts de fonds et les paiements. La convention n'a fait l'objet que d'une application juridictionnelle : le Conseil d'État a considéré qu'une société sans but lucratif de droit américain qui entend organiser une scolarité destinée à des élèves anglophones est soumise à la législation française relative notamment à l'aide à l'enseignement⁶⁹.

14 – Quelle est la position que les Tribunaux de votre pays adoptent sur la manière de traiter les obligations contradictoires du droit de l'Union européenne et du droit international (y compris les accords bilatéraux avec les États non membres de l'UE) ?⁷⁰

Alors que le Conseil d'État considère l'absence de hiérarchie entre engagements interétatiques, y compris d'intérêt fiscal, il a expressément émis une réserve concernant les cas où « serait en cause l'ordre juridique intégré que constitue l'Union européenne »⁷¹. Le Conseil reconnaît alors explicitement la compétence du juge pour vérifier la compatibilité au droit de l'Union européenne, et notamment aux libertés de circulation, des stipulations des conventions bilatérales contre les doubles impositions conclues par la France⁷².

Dans l'arrêt *Villatte*, le Conseil a considéré que, si les stipulations de la convention fiscale entre la France et le Royaume-Uni rendaient imposable en France un non-résident sur des revenus

⁶⁹ Conseil d'État, 22 février 1995, N° 109684 110057.

⁷⁰ Question traitée par Andreas Kallergis.

⁷¹ Conseil d'État, 23 décembre 2011, *M. Kandyrine de Brito Paiva*, n°303678, DF, 2012, n° 4, act. 48; JCP-A, 2012, act. 9, obs. L. Erstein; RFDA, 2012, p. 1, concl. J. Boucher, p. 26, note D. Alland.

⁷² Conseil d'État, 30 mars 2005, *min c/ Villatte*, n°230053, *RJF*, 7/2005, n°751, BDCF, 7/2015, n°96, concl. M.-H. Mitjaville ; Conseil d'État, 27 juillet 2012, *Regazzacci*, n° 337656 et n°337810, concl. F. Aladjidi, note F. Le Mentec, DF, 2012, n°41, comm. 473.

réalisés en France à partir d'une base fixe, cette circonstance n'introduisait pas une discrimination entre prestataires de services fournis en France. Dans l'arrêt *Regazzacci*, le Conseil n'a pas reconnu l'incompatibilité entre les stipulations de la convention franco-britannique et le droit de l'Union, en l'absence de discrimination fondée sur la résidence (en France ou au Royaume-Uni) ou entre résidents britanniques (en fonction de leur qualité de *domiciled* ou *non domiciled*).

La qualification d'une contrariété du droit interne au droit de l'Union peut se faire à partir d'un raisonnement qui fait à la fois référence à un dispositif interne, tel l'article 119 bis, 2, du CGI, et aux stipulations d'une convention fiscale bilatérale qui précisent les modalités de son application, telles les stipulations de la convention franco-néerlandaise. Ainsi, par l'effet de l'application simultanée de l'article 119 bis, 2, CGI, dans le cadre de la convention précitée, et des règles néerlandaises qui exonéraient les sociétés mères d'imposition sur les dividendes de source étrangère, une société mère néerlandaise était assujettie à une retenue à la source pour les dividendes reçus de ses filiales françaises, tandis que le même type d'obligation ne pesait pas sur une société mère française⁷³.

Par l'effet de l'article 351 TUE, le contrôle de la compatibilité du droit international fiscal conventionnel avec le droit de l'Union couvre non seulement les conventions fiscales conclues par la France avec d'autres États membres de l'Union, mais aussi avec des États tiers à l'Union⁷⁴. C'est ainsi que la Cour administrative d'appel de Paris a considéré comme incompatible avec le droit de l'Union l'application combinée des dispositions du droit interne et du droit conventionnel, par l'effet de laquelle un résident fiscal français percevant de revenus de source étrangère se voyait imposé plus lourdement que s'il avait reçu de revenus de source française uniquement⁷⁵.

Bibliographie – Références

M. Collet, *Droit fiscal*, Paris, Presses Universitaires de France, 6^e éd., 2017, p. 185.

A Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, coll. Droit de l'Union, série Manuels, 2012.

A Maitrot de la Motte, *Aides d'Etat sous forme fiscale*, JCI Procédure fiscale, LexisNexis, 1^{er} décembre 2016.

⁷³ Conseil d'État, 6 avril 2007, *Sté Denkavit internationale BV et Sté Denkavit France SARL*, n°235069, ; RJF, 7/2007, n°807 ; BDCF, 7/2007, n°87, concl. C. Landais.

⁷⁴ Conclusions O. Lemaire sous CAA Paris, 7 avril 2016, *M. B.*, n°12PA04303.

⁷⁵ CAA Paris, 7 avril 2016, *M. B.*, n°12PA04303.