II

(Actes dont la publication n'est pas une condition de leur applicabilité)

COMMISSION

DÉCISION DE LA COMMISSION
du 5 septembre 2002
relative au régime d'aide exécuté par l'Allemagne en faveur des centres de contrôle et de coordination

[notifiée sous le numéro C(2002) 3298]

(Le texte en langue allemande est le seul faisant foi.)

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

(2003/512/CE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 88, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

après avoir invité les intéressés à présenter leurs observations conformément aux dispositions précitées ([1]),

considérant ce qui suit:

I. PROCÉDURE

(1) Par lettre du 12 février 1999 (D/50716), la Commission a invité l'Allemagne à lui donner des renseignements plus précis à propos du régime d'aide concernant la fiscalité directe des centres de contrôle et de coordination d'entreprises étrangères. Ce régime n'avait pas été notifié à la Commission. Par lettre EC3-714725/12 du 26 mai 1999, l'Allemagne a communiqué les renseignements demandés et a répondu aux questions posées par la Commission.

(2) Par lettre du 11 juillet 2001 (SG 2001 D/289745), la Commission a notifié à l'Allemagne sa décision d'ouvrir, au sujet du régime d'aide susmentionné, la procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2, du traité CE. L'Allemagne y a répondu par courrier EC3-F2516-101/01 du 11 septembre 2001.

(3) La décision de la Commission d'ouvrir la procédure a été publiée au *Journal officiel des Communautés européennes* ([2]) et la Commission a invité les parties intéressées à lui présenter leurs observations sur la mesure en cause.

(4) La Commission n'a pas reçu d'observations de parties intéressées.

II. DESCRIPTION DÉTAILLÉE DE L'AIDE

(5) En Allemagne, le traitement fiscal des centres de contrôle et de coordination d'entreprises étrangères, conformément aux conventions allemandes en matière de double imposition, était régi par un arrêté administratif du ministère des finances du 24 août 1984 (ci-après «l'arrêté») ([3]). D'après les renseignements obtenus, l'arrêté a été abrogé avec effet au 31 décembre 2000.

(6) Cet arrêté couvrait les centres de contrôle et de coordination d'entreprises étrangères qui contrôlent des filiales et des établissements de ces entreprises en Allemagne et dans d'autres pays et/ou qui assurent la coordination de leurs activités.

(7) L'arrêté décrit ensuite la nature des activités que ces centres de contrôle et de coordination ont le droit d'exercer pour pouvoir bénéficier du traitement fiscal particulier. Il ressort de cette description que ces activités sont exclusivement des services (présentation des comptes, rapports de consolidation, actions commerciales, *planning* de fabrication, coordination de la recherche, etc.). Les centres de contrôle et de coordination n'étant pas autorisés à assumer la gestion générale de la société holding, cette activité doit être assumée par une autre entité du groupe.

([1]) JO C 304 du 30.10.2001, p. 2.
([2]) Voir note 1 de bas de page.
([3]) *Bundessteuerblatt* 1984, première partie, p. 458.

(8) Le bénéfice imposable des centres de contrôle et de coordination n'est pas calculé par la méthode usuelle, c'est-à-dire la différence entre les recettes et les dépenses, mais par la méthode du prix de revient majoré [1] qui consiste à appliquer une marge bénéficiaire (taux de marge) aux prix coûtants. Le montant qui en résulte est soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal. L'arrêté autorise un taux de marge situé dans une fourchette de 5 à 10 %. D'après les autorités allemandes, cette méthode est conforme à la pratique générale en Allemagne.

(9) Concrètement, les centres de contrôle et de coordination déterminent d'abord eux-mêmes le taux de marge dans une fourchette de 5 à 10 %. Il n'y a pas d'accord préalable entre le contribuable et les autorités fiscales sur le taux à appliquer. Un taux de marge inférieur à 5 % n'est pas accepté. Le contribuable peut opter pour un taux supérieur à 10 %, bien que l'administration fiscale ne le prescrive en aucun cas. En général, l'administration fiscale procède à un contrôle rétroactif de tous les taux de marge situés entre 5 et 10 %.

III. **MOTIFS D'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE**

(10) À partir des renseignements que l'Allemagne a communiqués à la Commission dans le cadre de l'examen préliminaire en application de l'article 10 du règlement (CE) nº 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE [2], la Commission a conclu qu'un plafonnement du taux de marge à 10 % peut constituer une aide d'État, car il est susceptible d'alléger artificiellement la dette fiscale des centres de contrôle et de coordination.

(11) Au vu des renseignements fournis dans le cadre de l'examen préliminaire, la Commission a notamment douté de l'applicabilité des dérogations de l'article 87, paragraphes 2 et 3, du traité CE au régime d'aide. C'est pourquoi elle a exprimé des doutes quant à la compatibilité du régime avec le marché commun.

(12) Pour ces motifs, la Commission a ouvert la procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2, du traité CE.

IV. **OBSERVATIONS DE L'ALLEMAGNE**

(13) L'Allemagne considère que le régime ne donne pas lieu à un avantage fiscal. Selon elle, la fixation d'un certain plafond au-dessous duquel aucune objection ne peut être soulevée a pour seuls objectifs de faciliter la gestion administrative et d'assurer une sécurité juridique en évitant les contestations.

(14) Sur la base des rapports des autorités fiscales des Länder relatifs à la période du 1er janvier 1996 au 31 décembre 2000, l'Allemagne déclare que, en fait, l'application de l'arrêté n'a pas favorisé de contribuables du fait de la renonciation à un mode de calcul du bénéfice correspondant au principe de pleine concurrence. L'Allemagne souligne notamment que rien ne permet de penser qu'il existe des cas dans lesquels un taux de marge supérieur à 10 % aurait été nécessaire dans certains cas.

(15) D'après les indications de l'Allemagne, seulement sept cas de centres de contrôle et de coordination au sens de l'arrêté ont été découverts depuis 1996. Dans trois de ces cas, le prix de transfert [3] n'a pas été déterminé par l'application de l'arrêté, mais par l'application d'une autre méthode de prix de transfert ou sur la base du principe de pleine concurrence.

(16) D'après les indications de l'Allemagne, sur les quatre cas dans lesquels l'arrêté contesté a été appliqué, une majoration située dans la fourchette n'a été acceptée sans évaluation individuelle que dans un seul cas. Dans chacun des trois cas restants, le calcul du bénéfice a été vérifié dans le cadre d'un contrôle fiscal. Dans l'un de ces cas, le prix de transfert a été contesté, puis recalculé sur la base de l'expérience acquise à l'occasion du contrôle d'autres cas de prix de transfert avec un résultat situé dans la fourchette de 5 à 10 %. Dans un autre cas, le résultat a été accepté tel quel lors du contrôle fiscal et dans un autre encore (où il y a eu cessation d'activité au premier trimestre de 1996), le contrôleur a fixé un taux de marge de 5 %.

(17) L'Allemagne estime que ce résultat reflète le champ d'application sectoriel limité de l'arrêté, celui-ci n'ayant couvert que les centres qui exercent des activités auxiliaires pour le holding et pour lesquels seules de faibles marges bénéficiaires sont justifiées dans le respect du principe de pleine concurrence. Selon l'Allemagne, le nombre réduit de cas recensés montre également que les contribuables ne considéraient pas le régime comme un avantage fiscal assimilable à une aide, ainsi qu'en témoigne le cas du centre de coordination qui a cessé son activité au premier trimestre de 1996 malgré un taux de marge de 5 %, c'est-à-dire le taux inférieur de la fourchette.

(18) En ce qui concerne les renseignements que la Commission a demandés à propos du caractère sélectif de la mesure, l'Allemagne déclare que le régime ne contenait aucune caractéristique de limitation sur le plan du domaine d'activité et du champ d'application géographique qui lui aurait conféré un caractère sélectif.

---

[1] En ce qui concerne l'application d'autres régimes fiscaux, voir point 27 de la communication 98/C 384/03 de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (JO C 384 du 10.12.1998, p. 3).

[2] JO L 83 du 27.3.1999, p. 1.

[3] Sont désignés comme prix de transfert les prix auxquels des biens et des actifs incorporels ou des services peuvent être transférés entre entreprises associées [voir l'avant-propos aux principes directeurs concernant le mode de détermination du prix de pleine concurrence publiés en 1995 par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)].

(19) Selon l'Allemagne, il n'est pas possible d'exiger la récupération d'une somme. Pour étayer sa thèse, elle déclare que l'avis d'imposition acquiert un caractère définitif à l'expiration d'un délai d'un mois et que, dès lors, une nouvelle fixation de l'impôt avec effet rétroactif n'est pas possible. C'est pourquoi l'administration fiscale allemande n'est pas en mesure d'établir un rappel d'impôt dans le (seul) cas où l'arrêté a été appliqué sans évaluation individuelle, et la possibilité théorique d'une liquidation trop faible de l'impôt n'est donc pas à écarter. En outre, la charge de la preuve pour justifier la dérogation au principe du prix de pleine concurrence incombe, en l'espèce également, à l'Allemagne en vertu de l'article 1er de la loi allemande sur la fiscalité extérieure. C'est pourquoi l'Allemagne estime qu'il n'existe ni possibilité réelle ou juridique ni nécessité d'annulation de l'application de l'arrêté.

V. APPRÉCIATION DE L'AIDE

1. Application de l'article 87, paragraphe 1, du traité CE

(20) En vertu de l'article 87, paragraphe 1, du traité CE, 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 menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

(21) Sont visées par l'interdiction de l'article 87, paragraphe 1, du traité CE les aides qui répondent aux quatre critères suivants:

a) l'aide doit procurer un avantage aux entreprises bénéficiaires en allégeant les charges qui, normalement, grèvent leur budget;

b) l'avantage doit être octroyé au moyen de ressources d'État;

c) l'aide doit affecter la concurrence et les échanges entre États membres;

d) l'aide doit être spécifique ou sélective en ce sens qu'elle favorise certaines entreprises ou certaines productions.

(22) En ce qui concerne le premier critère, à savoir que l'aide doit procurer un avantage aux entreprises bénéficiaires, la Commission considère qu'un taux plafonné à 10 % pour la fixation d'une majoration du prix de revient peut procurer un avantage aux centres de contrôle et de coordination ainsi qu'aux entreprises multinationales concernées. En effet, le plafonnement à 10 % peut alléger artificiellement la charge fiscale des centres de contrôle et de coordination lorsque les marges réelles sont supérieures à 10 %.

(23) La Commission ne peut adhérer à la thèse de l'Allemagne selon laquelle le plafonnement du taux ne procure aucun avantage fiscal, mais a pour seuls objectifs de faciliter la gestion administrative et d'assurer la sécurité juridique en évitant les contestations. Si la Commission ne conteste pas que l'administration fiscale soit en droit et doive être en mesure d'assurer la sécurité juridique aux contribuables, elle estime en revanche que cela ne doit pas se traduire par une réduction de l'assiette de l'impôt. En plafonnant le taux de marge, l'arrêté a donné au contribuable l'assurance que, dans l'éventualité où un contrôle rétroactif montrerait qu'un taux supérieur à 10 % serait nécessaire pour refléter la réalité économique du prix de transfert, un taux de 10 % serait quand même toléré. Cette tolérance automatique d'un taux de marge sous-évalué correspond à une réduction artificielle de la limite de calcul de l'impôt des centres de contrôle et de coordination, réduction que ne saurait justifier la sécurité juridique nécessaire.

(24) Dès lors que la sécurité juridique doit être assurée, cela doit s'appliquer aux composantes prises en compte pour l'imposition et non au taux de marge maximal à appliquer. Le plafonnement du taux ne se justifie pas par la simplification de la gestion administrative, puisque les centres de contrôle et de coordination font de toute façon l'objet d'un contrôle fiscal rétroactif.

(25) Par ailleurs, dans ses observations du 11 septembre 2001 ([1]), l'Allemagne a déclaré que dans un cas au moins, le taux de marge d'un centre de contrôle et de coordination a été fixé sans contrôle rétroactif et donc laissé à l'appréciation de l'administration fiscale. Cela montre clairement que l'application du régime a eu pour conséquence, dans un cas au moins, qu'un centre de contrôle et de coordination a éventuellement été favorisé, quand bien même de manière non délibérée, par l'exercice du pouvoir d'appréciation de l'administration fiscale.

(26) La norme internationale arrêtée pour les prix de transfert est le principe de pleine concurrence énoncé à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et précisé dans les principes directeurs de l'OCDE de 1995 applicables en matière de prix de transfert. D'après ce principe, les bénéfices imposables pour les opérations transnationales entre entreprises associées sont calculés comme si l'opération avait été effectuée entre parties indépendantes aux conditions du marché. Les principes directeurs de l'OCDE ne recommandent pas l'application d'un taux de marge minimal ou maximal (également appelé «safe harbours») comme en l'espèce, car ces taux ne reflètent pas nécessairement la nature des opérations concernées.

(27) D'après les renseignements disponibles, l'administration fiscale a exercé son pouvoir d'appréciation pour l'octroi d'un avantage dans un cas au moins, ce qui est contraire au principe de pleine concurrence. La Commission ne peut exclure que des cas analogues aient existé avant 1996, c'est-à-dire à une époque au sujet de laquelle l'Allemagne n'a pas communiqué de renseignements, mais qui est néanmoins couverte par la présente procédure en vertu l'article 15 du règlement (CE) no 659/1999.

([1]) Voir considérant 16.

(28) C'est pourquoi la Commission estime que le plafonnement du taux de marge ainsi que l'exercice du pouvoir d'appréciation par l'administration fiscale procurent un avantage aux entreprises et aux groupes concernés, au sens de l'article 87, paragraphe 1, du traité CE.

(29) En second lieu, l'avantage doit être accordé au moyen de ressources d'État, sous quelque forme que ce soit. D'après le point 10 de la communication 98/C 384/03, une perte de recettes fiscales due à la réduction de l'assiette de l'impôt équivaut à la consommation de ressources d'État sous la forme de dépenses fiscales. La Cour de justice des Communautés européennes [1] confirme que ce principe s'applique également aux aides accordées par des entités régionales et locales des États membres.

(30) En troisième lieu, l'aide doit fausser ou menacer de fausser la concurrence. D'après la jurisprudence constante de la Cour de justice [2], la condition de l'altération des échanges est remplie si l'entreprise favorisée poursuit une activité qui fait l'objet d'échanges entre États membres.

(31) La Commission estime que la mesure en cause est susceptible d'affecter les échanges entre États membres, puisqu'elle est ouverte à tous les secteurs d'activité. De surcroît, les centres de contrôle et de coordination appartiennent à des entreprises multinationales qui peuvent poursuivre des activités dans d'autres États membres. Ce critère est donc satisfait.

(32) En quatrième lieu, l'aide doit favoriser certaines entreprises ou certaines productions. L'Allemagne estime qu'il n'y a pas sélectivité, puisque tous les secteurs d'activité peuvent en bénéficier. La Commission ne peut se rallier à cette thèse puisque, en réalité, le régime d'aide ne profite qu'à des entreprises qui font partie de groupes ayant leur siège à l'étranger. En effet, les entreprises domiciliées en Allemagne ont été expressément écartées du régime. En l'espèce, de surcroît, le régime était limité à des activités internes du groupe et ne pouvait être justifié par l'économie du système fiscal, comme exposé dans la communication 98/C 384/03. Du reste, l'Allemagne n'a pas fourni à la Commission la justification prévue au point 23 de la communication.

(33) Enfin, l'Allemagne l'indique que le nombre restreint des cas recensés montre que les contribuables n'ont pas considéré le régime comme un avantage fiscal assimilable à une aide et que cela vaut surtout pour le centre de contrôle et de coordination qui a cessé son activité au premier trimestre de 1996, en dépit de la fixation du taux de marge à 5 %, c'est-à-dire au taux plancher. À cet égard, la Commission observe que ni le nombre restreint des bénéficiaires ni le montant de l'avantage ne sont pertinents pour l'appréciation du caractère d'aide d'une mesure.

(34) Par conséquent, l'arrêté correspond sur deux points à un régime d'aide. D'une part, il réserve à l'administration fiscale un pouvoir d'appréciation par lequel elle peut tolérer un taux de marge sans contrôle rétroactif, d'autre part, il l'empêche d'exiger l'application du taux de marge réel lorsque celui-ci est supérieur à 10 %. La Commission doit donc vérifier si l'aide peut être considérée comme compatible avec le marché commun au regard des dérogations de l'article 87, paragraphes 2 et 3, du traité CE.

2. **Compatibilité du régime d'aide avec le traité CE**

(35) Les aides relevant de l'article 87, paragraphe 1, du traité CE sont incompatibles avec le marché commun si aucune des dérogations de l'article 87, paragraphes 2 ou 3, n'est applicable.

(36) En ce qui concerne l'article 87, paragraphe 2, la Commission constate que l'aide contenue dans le régime fiscal ne relève pas de cette disposition, car elle ne vise aucun des objectifs énoncés dans ledit article.

(37) L'aide ne peut pas non plus être jugée compatible avec le marché commun au regard de l'article 87, paragraphe 3, du traité CE.

(38) Rien ne permet de penser que les conditions de l'article 87, paragraphe 3, points a), b), d) et e), sont remplies. En vertu de l'article 87, paragraphe 3, point c), une aide peut être autorisée si elle est destinée à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques. C'est ainsi que la Commission reconnaît dans divers encadrements et lignes directrices que les conditions de cette exemption peuvent être considérées comme remplies dès lors que l'aide a un objectif bien précis.

(39) Or le régime fiscal en cause ne sert pas à favoriser les investissements ou l'emploi, ni d'autres objectifs communautaires reconnus. Dès lors, il ne saurait être autorisé au regard du traité.

(40) C'est pourquoi la Commission considère que le régime constitue une aide incompatible.

3. **Confiance légitime**

(41) Par sa lettre du 11 juillet 2001, la Commission a invité l'Allemagne et les autres intéressés à présenter leurs observations quant à l'éventualité que la confiance légitime constitue un obstacle à la restitution de l'aide au cas où celle-ci serait jugée illégale et incompatible avec le marché commun.

[1] Voir arrêt du 14 octobre 1987 dans l'affaire 248/84, Allemagne contre Commission, Recueil 1987, p. 4013, point 17.

[2] Voir arrêt du 17 septembre 1980 dans l'affaire 730/79, Philip Morris contre Commission, Recueil 1980, p. 2671, et arrêt du 21 mars 1990 dans l'affaire 142/87, Belgique contre Commission, Recueil 1990, p. I-959.

(42) Dans sa réponse, l'Allemagne déclare que la récupération n'entre pas en ligne de compte parce que l'avis d'imposition acquiert un caractère définitif à l'expiration d'un délai d'un mois et que, dès lors, une nouvelle fixation de l'impôt avec effet rétroactif n'est pas possible. C'est pour cette raison que l'administration fiscale allemande n'est pas en mesure d'établir un rappel d'impôt dans le (seul) cas où l'arrêté a été appliqué sans évaluation individuelle et que l'éventualité d'une liquidation trop faible de l'impôt n'est donc pas à écarter. La Commission n'adhère pas à cette thèse. En effet, d'après la jurisprudence constante de la Cour de justice ([1]), un délai prévu par le droit national dans l'intérêt de la sécurité juridique ne constitue pas un obstacle insurmontable pour exiger la restitution d'une aide.

(43) En l'espèce, la Commission constate cependant que l'arrêté allemand présente une certaine analogie avec le régime qui a été introduit en Belgique par l'arrêté royal nº 187 du 30 décembre 1982 concernant le traitement fiscal des centres de coordination. En effet, les deux mesures concernent les activités intersociétés et toutes deux appliquent une méthode du prix de revient majoré qui se traduit par une réduction de l'assiette de l'impôt. Dans sa décision du 2 mai 1984, la Commission a conclu que le régime belge ne constituait pas une aide au sens de l'article 87, paragraphe 1, du traité CE. Bien que cette décision n'ait pas été publiée, on peut lire dans le quatorzième rapport sur la politique de concurrence et dans la réponse à la question écrite d'un parlementaire ([2]) que la Commission ne soulevait pas d'objections. Sur ce point, on peut dire que la décision de la Commission de 1984 relative au régime belge, qui a été adoptée avant l'entrée en vigueur de l'arrêté allemand, a été source de confiance légitime pour l'Allemagne comme pour les entreprises bénéficiaires de l'aide, puisqu'elles ont pu en déduire que l'arrêté ne constituait pas une aide d'État. De plus, la réponse susmentionnée à la question écrite d'un parlementaire mentionne le régime en cause et considère qu'il ne relève pas des articles 92 et 93 (devenus articles 87 et 88) du traité CE. Dès lors, il faut considérer que l'Allemagne et les entreprises bénéficiaires ont eu une confiance légitime, de sorte que la récupération de l'aide constituerait, en vertu l'article 14, paragraphe 1, du règlement (CE) nº 659/1999, une violation d'un principe général de droit communautaire.

VI. **CONCLUSIONS**

(44) À partir des renseignements communiqués par l'Allemagne, la Commission constate que l'Allemagne a exécuté l'arrêté en cause en infraction aux dispositions de l'article 88, paragraphe 3, du traité CE. Elle constate en outre que le régime d'aide favorise les centres de contrôle et de coordination et ne remplit pas les conditions énoncées à l'article 87, paragraphes 2 et 3, du traité CE. C'est pourquoi le régime d'aide est incompatible avec le marché commun. Mais comme il a été établi que l'Allemagne et les entreprises bénéficiaires du régime pouvaient exciper de la confiance légitime, la Commission renonce à la récupération de l'aide incompatible,

A ARRÊTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

L'aide que l'Allemagne a octroyée par l'arrêté administratif du ministère des finances du 24 août 1984 régissant le traitement fiscal des centres de contrôle et de coordination d'entreprises étrangères, conformément aux conventions allemandes en matière de double imposition, est incompatible avec le marché commun.

Article 2

La République fédérale d'Allemagne est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 5 septembre 2002.

Par la Commission

Mario MONTI

Membre de la Commission

([1]) Voir notamment l'arrêt du 20 mars 1997 dans l'affaire C-24/95, Alcan/Allemagne, Recueil 1997, p. I-1591.

([2]) Question écrite nº 1735/90 (JO C 63 du 11.3.1991, p. 37).