

II

(Actes non législatifs)

DÉCISIONS

DÉCISION DE LA COMMISSION

du 17 juillet 2013

concernant l'aide d'État SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) mise à exécution par l'Espagne Régime fiscal applicable à certains accords de location-financement, également appelé «régime espagnol de leasing fiscal»

[notifiée sous le numéro C(2013) 4426]

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

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

(2014/200/UE)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, 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 parties intéressées à présenter leurs observations conformément aux dispositions précitées ⁽¹⁾ et vu ces observations,

considérant ce qui suit:

1. PROCÉDURE

- (1) Selon plusieurs plaintes enregistrées par la Commission depuis mai 2006, le régime espagnol applicable aux compagnies maritimes depuis 2002 (régime espagnol de leasing fiscal) permettait aux entreprises de transport maritime d'acquérir des navires en Espagne en bénéficiant de prix réduits de 20 % à 30 %. En particulier, deux fédérations nationales de chantiers navals et un chantier naval individuel se sont plaints à la Commission que ce régime provoquait la perte de contrats de construction navale pour leurs membres au profit des chantiers navals espagnols. Le 13 juillet 2010, les associations de construction navale de sept pays européens ont signé une pétition contre ce qui est appelé le régime espagnol de leasing fiscal (ci-après le «RELF»). Une compagnie maritime au moins a soutenu ces plaintes. En août 2010, un député européen a posé une question à ce sujet ⁽²⁾.
- (2) Par lettres du 15 septembre 2006, du 30 janvier 2007, du 6 novembre 2007 et du 3 mars 2008, la Commission a adressé à l'Espagne des demandes de renseignements. L'Espagne a répondu par lettres du 16 octobre 2006, des 23 et 27 février 2007, du 11 janvier 2008 et du 27 mars 2008. Lors d'une réunion organisée le 29 avril 2008, la Commission a demandé des renseignements à l'Espagne, qui les a fournies par lettre du 17 juin 2008. Par lettre du 23 septembre 2008, la Commission a demandé des renseignements complémentaires, lesquels ont été transmis par l'Espagne par lettre du 24 octobre 2008.
- (3) Après avoir reçu de nouveaux renseignements des plaignants, la Commission a transmis de nouvelles demandes de renseignements par lettres du 11 janvier et du 25 mai 2010. L'Espagne a répondu par lettres du 10 mars et du 26 juillet 2010. Une réunion avec les autorités espagnoles a eu lieu le 24 janvier 2011.

⁽¹⁾ JO C 276 du 21.9.2011, p. 5.

⁽²⁾ Voir la question parlementaire E-5819/2010, à laquelle il a été répondu le 31 août 2010.

- (4) Par lettre du 29 juin 2011, la Commission a informé l'Espagne de sa décision d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne («TFUE») concernant l'aide précitée.
- (5) Par lettre du 2 août 2011, l'Espagne a présenté ses observations sur la décision d'ouverture de la procédure.
- (6) La décision de la Commission d'ouvrir la procédure formelle d'examen (ci-après la «décision C(2011) 4494 final») a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* ⁽³⁾. La Commission a invité les parties intéressées à présenter leurs observations au sujet des mesures.
- (7) La Commission a reçu des observations de plusieurs parties intéressées. Elle les a transmises à l'Espagne par lettres du 23 février, du 7 mars, du 11 juillet et du 29 octobre 2012, ainsi que des 12 et 25 février et du 22 avril 2013, en lui donnant la possibilité de présenter ses observations, lesquelles ont été reçues par lettres du 30 avril, du 24 mai, des 9 et 23 juillet et du 14 novembre 2012 ainsi que du 25 février, du 12 mars et du 21 mai 2013. L'Espagne a également présenté des observations supplémentaires par lettres des 3 et 9 octobre 2012. À la demande des parties intéressées, la Commission a rencontré l'association des chantiers navals de petite et de moyenne taille en reconversion («PYMAR») ⁽⁴⁾ le 13 novembre 2012 et le 4 février 2013, et les autorités espagnoles le 6 mars 2013.

2. DESCRIPTION DU RÉGIME ESPAGNOL DE LEASING FISCAL

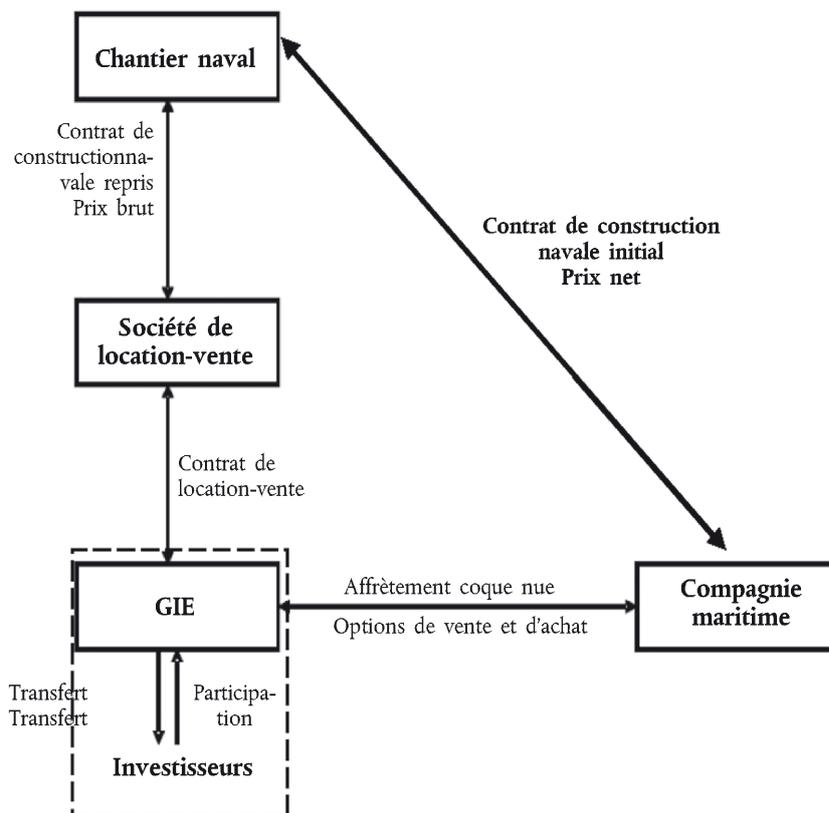
- (8) Le régime espagnol de leasing fiscal est utilisé pour des transactions consistant dans la construction de navires par les chantiers navals (vendeurs) et leur acquisition par des compagnies maritimes (acquéreurs), ainsi que dans le financement de ces transactions par le biais d'une structure juridique et financière ad hoc.
- (9) Le RELF se fonde sur:
 - une structure juridique et financière ad hoc montée par une banque et agissant en tant qu'intermédiaire entre la compagnie maritime et le chantier naval, qui sont respectivement l'acquéreur et le vendeur du navire,
 - un réseau complexe de contrats conclus entre les différentes parties à l'opération, et
 - l'application de plusieurs mesures fiscales espagnoles.
- (10) À la demande de la Commission, les autorités espagnoles ont confirmé que le RELF a été utilisé pour 273 opérations de construction et d'acquisition de navires entre le 1^{er} janvier 2002 et le 30 juin 2010, pour un montant total de 8 727 997 332 EUR. Le régime a continué à s'appliquer jusqu'au 29 juin 2011, date à laquelle la procédure formelle d'examen a été ouverte. Les acquéreurs sont des compagnies maritimes de pays de toute l'Europe et de pays non européens. À une exception près (un contrat de 6 148 969 EUR), toutes les transactions ont concerné des chantiers navals espagnols.

2.1. LE RELF — STRUCTURE JURIDIQUE ET FINANCIÈRE

- (11) Comme indiqué plus haut, une opération au titre du RELF permet à une compagnie maritime d'acquérir un navire nouvellement construit avec un rabais de 20 % à 30 % par rapport au prix que perçoit le chantier naval. Pour obtenir ce prix réduit (déduction faite du rabais), une compagnie maritime doit accepter de ne pas acheter le navire directement au chantier naval, mais à un groupement d'intérêt économique (GIE) constitué conformément au droit espagnol et créé par une banque.
- (12) La structure du RELF est un montage fiscal, généralement mis au point par une banque pour générer des avantages fiscaux en faveur d'investisseurs regroupés au sein d'un GIE fiscalement transparent et pour transférer une partie de ces avantages fiscaux à la compagnie maritime sous la forme d'un rabais sur le prix du navire, les investisseurs du GIE conservant les autres avantages au titre de retour sur investissement. À côté du GIE, d'autres intermédiaires interviennent dans une opération relevant du RELF, notamment une banque et une société de location-vente (voir le graphique ci-dessous).

⁽³⁾ Voir la note 1 de bas de page.

⁽⁴⁾ Association espagnole des chantiers navals de petite et de moyenne taille.



- (13) Concrètement, le GIE achète à bail le navire d'une société de location-vente à partir de la date de début de sa construction. Lorsque la construction est terminée, le GIE loue le navire à la compagnie maritime sous couvert d'un contrat d'affrètement coque nue, et cette dernière commence l'exploitation du navire. Le GIE s'engage à acheter le navire à la fin du contrat de location-vente, et la compagnie maritime s'engage à acheter le navire à la fin du contrat d'affrètement coque nue, sous couvert de contrats réciproques avec options de vente et d'achat ⁽⁵⁾. La date prévue dans le contrat de location-vente pour exercer l'option est antérieure de quelques semaines à celle fixée dans le contrat d'affrètement coque nue pour exercer l'option. Les deux options sont exercées dès lors que le GIE passe sous le régime de la taxation au tonnage (pour une description plus complète, voir la section 2.2.4, mesure 4, «Le régime de la taxation au tonnage»). Les parties signent un accord-cadre pour s'assurer qu'elles sont d'accord avec l'organisation et le fonctionnement de la structure du RELF.
- (14) Les transactions qui ont lieu entre les différentes parties à l'opération au titre du RELF sont décrites plus en détail dans la décision C(2011) 4494 final (section 2.2) ⁽⁶⁾, sur la base des exemples présentés par l'Espagne ⁽⁷⁾.

2.2. LE RELF — STRUCTURE FISCALE

- (15) L'objectif du RELF décrit à la section 2.1 est, premièrement, de faire bénéficier de certaines mesures fiscales le GIE et les investisseurs qui y participent, lesquels transfèrent ensuite une partie de ces avantages à la compagnie maritime qui achète un navire neuf.
- (16) Le GIE recueille les avantages fiscaux en deux temps, grâce à deux régimes fiscaux différents. Dans un premier temps, un amortissement anticipé et accéléré du navire en leasing est appliqué au titre du régime «normal» de l'impôt sur les sociétés, ce qui se traduit par des pertes importantes pour le GIE. Conformément au principe de transparence fiscale des GIE, ces pertes fiscales peuvent être déduites des recettes propres des investisseurs au prorata de leur participation dans le GIE.

⁽⁵⁾ L'entreprise acquéreuse et la compagnie maritime concluent également des contrats de vente (*put*) et d'achat (*call*).

⁽⁶⁾ Voir la note 3 de bas de page.

⁽⁷⁾ Par lettre du 26 juillet 2010.

- (17) Dans des conditions normales, l'économie fiscale que permet cet amortissement anticipé et accéléré du coût du navire doit être compensée ensuite par l'augmentation des impôts à acquitter, soit lorsque le navire est entièrement amorti et qu'aucun amortissement ne peut plus être déduit, soit lorsque le navire est vendu et que la vente génère une plus-value⁽⁸⁾. En vertu de la transparence fiscale du GIE, l'augmentation des bénéfices des investisseurs au cours des années suivantes s'ajouterait normalement à leurs revenus propres et serait taxée.
- (18) Toutefois, dans une transaction au titre du RELF, les GIE ne gardent pas les navires lorsque ceux-ci sont totalement amortis. Dans un second temps, l'économie fiscale résultant du transfert des pertes initiales aux investisseurs est conservée grâce au fait que le GIE passe sous le régime de la taxation au tonnage et à l'exonération totale des bénéfices du capital résultant de la vente du navire — peu de temps après le transfert au nouveau régime — à la compagnie maritime⁽⁹⁾. Pour plus d'informations sur ces deux phases, voir la décision C(2011) 4494 final (section 2.3.1).
- (19) Selon les informations dont dispose la Commission⁽¹⁰⁾, l'effet conjoint des mesures fiscales utilisées dans le RELF permet au GIE et à ses investisseurs d'obtenir un avantage fiscal d'environ 30 % du prix brut initial du navire. Cet avantage fiscal — initialement obtenu par le GIE et ses investisseurs — reste en partie (de l'ordre de 10 % à 15 %) aux mains des investisseurs et la partie restante (85 % à 90 %) est transférée à la compagnie maritime, qui devient finalement propriétaire du navire en bénéficiant d'un rabais de 20 % à 30 % sur le prix brut initial de celui-ci.
- (20) Comme indiqué plus haut, les opérations au titre du RELF combinent plusieurs mesures fiscales distinctes — qui ont, néanmoins, un lien entre elles — en vue de générer un avantage fiscal. La section suivante décrit brièvement ces mesures. Pour une description plus complète, voir la décision C(2011) 4494 final (section 2.4).

2.2.1. Mesure 1 — Amortissement accéléré⁽¹¹⁾ des actifs achetés à bail (article 115, paragraphe 6, du TRLIS)

- (21) En Espagne, le traitement fiscal d'une opération de location-vente est différent de son traitement comptable. Le chapitre XIII du décret royal législatif n° 4 du 5 mars 2004 portant approbation de la refonte de la loi relative à l'impôt sur les sociétés (TRLIS)⁽¹²⁾ et l'article 49 du décret royal législatif n° 1777 du 30 juillet 2004 portant approbation du règlement de l'impôt sur les sociétés (RIS)⁽¹³⁾ s'appliquent aux contrats de location-vente d'une durée minimale de deux ans dans le cas de biens meubles et de dix ans dans le cas de biens immeubles ou d'établissements industriels.

⁽⁸⁾ En fait, la vente d'un actif trop amorti en raison d'un amortissement anticipé et accéléré doit normalement générer une plus-value, puisque la valeur fiscale résiduelle de l'actif est probablement très inférieure à son prix de vente.

⁽⁹⁾ La différence entre le prix de vente et la valeur fiscale du navire. La valeur fiscale du navire est le prix initial payé moins les montants déduits (frais) pour tenir compte de son amortissement. En l'espèce, le navire serait totalement ou presque totalement amorti avant que le GIE passe sous le régime de la taxation au tonnage; en d'autres termes, sa valeur comptable serait nulle ou légèrement supérieure à zéro.

⁽¹⁰⁾ Ces informations comprennent celles présentées par l'Espagne: trois exemples réels de demandes présentées à l'administration fiscale par un GIE au titre de l'article 115, paragraphe 11, du texte de refonte de la loi relative à l'impôt sur les sociétés (TRLIS) et les contrats et autres annexes jointes à ces demandes.

⁽¹¹⁾ Dans la présente décision, on entend par «amortissement», indifféremment, la déduction du coût d'amortissement par le propriétaire d'un actif ou la déduction par le preneur des paiements effectués pour que le bailleur puisse récupérer le coût de l'actif. Par conséquent, l'amortissement accéléré des actifs loués concerne la possibilité que les preneurs déduisent ces paiements à hauteur du double ou du triple de l'amortissement linéaire.

⁽¹²⁾ Décret royal législatif n° 4 du 5 mars 2004 portant approbation du texte de refonte de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, publié au *Boletín Oficial del Estado* (BOE) espagnol du 11 mars 2004.

⁽¹³⁾ Décret royal n° 1777 du 30 juillet 2004 portant approbation du règlement relatif à l'impôt sur les sociétés, publié au *Boletín Oficial del Estado* (BOE) espagnol du 6 août 2004.

- (22) À des fins purement fiscales, la partie des paiements permettant au bailleur de récupérer le coût de l'actif⁽¹⁴⁾ est considérée comme une dépense fiscalement déductible dans certaines limites, à savoir que le montant déduit ne peut excéder le montant résultant de la multiplication du coût de l'actif par le double ou le triple du coefficient officiel d'amortissement linéaire maximal pour le type d'actif concerné.
- (23) Dans le cas des navires, l'amortissement linéaire normal s'étend, sur le plan fiscal, sur dix ans (10 % par an). Le pourcentage maximal d'amortissement accéléré pour les actifs achetés à bail varie entre 20 % et 30 % par an (de 40 à 60 mois). Conformément à la législation espagnole, les compagnies maritimes peuvent amortir leurs navires selon la méthode d'amortissement décroissant⁽¹⁵⁾ ou la méthode de la somme des chiffres des années (SCA)⁽¹⁶⁾.

2.2.2. Mesure 2 — Application discrétionnaire de l'amortissement anticipé d'actifs achetés à bail (article 115, paragraphe 11, et article 48, paragraphe 4, du TRLIS et article 49 du RIS)

- (24) Conformément à l'article 115, paragraphe 6, du TRLIS, l'amortissement accéléré de l'actif acheté à bail commence à la date où l'actif est en état de fonctionner, c'est-à-dire pas avant que l'actif acheté à bail ne soit remis au preneur et que celui-ci commence à l'utiliser. Néanmoins, conformément à l'article 115, paragraphe 11, du TRLIS⁽¹⁷⁾, le ministère de l'économie et des finances peut, sur demande formelle du preneur, fixer une date antérieure pour le début de l'amortissement. En principe, cette disposition s'applique, sous certaines conditions, à tous les actifs qui font l'objet d'un contrat location-vente et qui peuvent bénéficier de l'amortissement accéléré.
- (25) En fait, l'article 115, paragraphe 11, du TRLIS impose deux conditions générales. Premièrement, la nouvelle date de début de l'amortissement doit être fixée «en tenant compte des particularités de la durée du contrat ou de la construction du bien ainsi que des spécificités de son utilisation économique». Conformément à l'article 49 du RIS, les autorités fiscales n'autorisent l'amortissement anticipé à compter du début de la période de construction que lorsque cette période est supérieure à 12 mois et que le contrat de location-vente prévoit des paiements anticipés de la location-vente. Deuxièmement, «pour autant que cette détermination n'affecte pas le calcul de la base imposable découlant de l'utilisation effective du bien ni les revenus découlant de sa transmission, qui doivent être déterminés conformément aux règles du régime général d'imposition ou du régime spécial prévu au chapitre VIII du titre VII du TRLIS».
- (26) Conformément à l'article 48, paragraphe 4, du TRLIS⁽¹⁸⁾, les actifs qui peuvent bénéficier du régime d'amortissement anticipé prévu à l'article 115, paragraphe 1, du TRLIS sont vendus à bail à des GIE enregistrés en Espagne, lesquels les sous-louent à des tiers. Par ailleurs, l'article 49 du RIS établit la procédure à suivre pour présenter une demande d'amortissement anticipé d'actifs achetés à bail.

2.2.3. Mesure 3 — Les groupements d'intérêt économique (GIE)

- (27) Comme indiqué plus haut, les GIE espagnols ont une personnalité juridique distincte de celle de leurs membres. De ce fait, les GIE peuvent introduire une demande d'application de la mesure d'amortissement anticipé et bénéficier en même temps du régime alternatif de la taxation au tonnage prévu par les articles 124 à 128 du TRLIS (voir la section 2.2.4), dès lors qu'ils remplissent les conditions d'éligibilité imposées à cet effet par le droit espagnol, même si aucun de leurs membres n'est une compagnie maritime.
- (28) Toutefois, sur le plan fiscal, les GIE sont transparents en ce qui concerne leurs actionnaires résidant en Espagne. En d'autres termes, sur le plan fiscal, les bénéficiaires (ou les pertes) enregistrés par les GIE sont directement attribués à leurs membres résidant en Espagne au prorata de leur participation. Étant donné que leurs membres considèrent

⁽¹⁴⁾ Hors valeur de l'option d'achat.

⁽¹⁵⁾ Chaque année, un pourcentage constant est appliqué à la valeur résiduelle de l'actif à la fin de l'exercice fiscal précédent (valeur résiduelle = valeur d'achat moins amortissement déjà comptabilisé). Au lieu de répartir uniformément le coût de l'actif sur une période donnée, dans ce système, les dotations aux amortissements vont décroissant à chaque période successive.

⁽¹⁶⁾ Si un actif doit être amorti en cinq ans, la SCA est de 15 (= 1 + 2 + 3 + 4 + 5) et le coût de l'amortissement est de 5/15 de la valeur d'acquisition pour l'an 1, de 4/15 pour l'an 2, et ainsi de suite, jusqu'à 1/15 pour l'an 5.

⁽¹⁷⁾ Repris de l'ancien article 128, paragraphe 11, de la loi n° 43 de 1995, introduit par la loi n° 24 de 2001 et applicable à partir de 2002. On entend par «amortissement anticipé» l'anticipation de la date à laquelle l'amortissement peut débuter. En l'espèce, les assujettis, pour autant qu'ils reçoivent l'autorisation indispensable des autorités fiscales, peuvent commencer l'amortissement accéléré pendant la construction du navire, c'est-à-dire avant que celui-ci ne soit livré à l'assujetti ou que ce dernier ne commence à l'utiliser.

⁽¹⁸⁾ L'article 48 du TRLIS couvre le régime fiscal spécial applicable aux groupements d'intérêt économique. Voir la section 2.2.3, mesure 3, «Les groupements d'intérêt économique (GIE)».

que les GIE qui participent à des opérations au titre du RELF constituent un vecteur d'investissement plutôt qu'une structure permettant d'exercer conjointement une activité, la présente décision les qualifie d'investisseurs.

- (29) La transparence fiscale des GIE permet de répercuter les pertes considérables du groupement dues à un amortissement anticipé et accéléré directement sur les investisseurs, lesquels peuvent compenser ces pertes par leurs bénéfices propres et réduire le montant de l'impôt.

2.2.4. Mesure 4 — Le régime de la taxation au tonnage (articles 124 à 128 du TRLIS)

- (30) La législation espagnole relative au régime de la taxation au tonnage est en vigueur depuis 2002. Elle prévoit une méthode alternative de calcul des bénéfices imposables des compagnies maritimes pour leurs activités de transport éligibles, sur la base du tonnage exploité et non de la différence entre les revenus et les dépenses.
- (31) La Commission a autorisé ⁽¹⁹⁾ le régime espagnol de la taxation au tonnage au titre d'aide d'État compatible avec le marché intérieur en vertu des orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime ⁽²⁰⁾ (ci-après les «orientations maritimes»). Les dispositions régissant le régime de la taxation au tonnage sont énoncées aux articles 124 à 128 du chapitre XVII du TRLIS.
- (32) L'Espagne a également arrêté des modalités d'application contenues dans les articles 50 à 52 du titre VI du RIS. La Commission souligne qu'à la différence des règles énoncées aux articles 124 à 128 du TRLIS, qui ont été notifiées à la Commission et approuvées par celle-ci, ces modalités d'application — et en particulier l'exception visée à l'article 50, paragraphe 3, du RIS (voir la section 2.2.5) — n'ont, quant à elles, pas été notifiées à la Commission ni autorisées par celle-ci.
- (33) Tout comme dans d'autres États membres, la possibilité de bénéficier du régime espagnol de la taxation au tonnage est facultative et nécessite une autorisation préalable des autorités fiscales, qui est valable dix ans. Les revenus provenant d'activités non maritimes — ou non éligibles — sont soumis au régime normal d'imposition des revenus.
- (34) Conformément à la législation espagnole, les GIE qui participent au RELF peuvent s'inscrire dans l'un des registres de compagnies maritimes ⁽²¹⁾ parce que, selon les autorités espagnoles, leurs activités couvrent l'exploitation de navires leur appartenant en propre et de navires affrétés. Par conséquent, la notion d'exploitation d'un navire inclurait la mise à disposition d'un navire à un tiers soumis au régime d'affrètement coque nue.
- (35) La base d'imposition des activités maritimes éligibles est calculée en fonction du tonnage brut:

Tonnes de jauge nette	Montant journalier par 100 tonnes (EUR)
De 0 à 1 000	0,90
De 1 001 à 10 000	0,70
De 10 001 à 25 000	0,40
Plus de 25 001	0,20

- (36) Une fois calculée l'assiette alternative de la taxation au tonnage brut exploité par la compagnie maritime, le taux normal de l'impôt sur les sociétés est appliqué à cette assiette.
- (37) Conformément à l'article 125, paragraphe 2, premier tiret, du TRLIS, la base imposable de la taxation au tonnage est réputée inclure tous les revenus provenant des activités maritimes de haute mer (éligibles), en particulier les plus-values obtenues lorsque les navires — achetés à l'état neuf par une entreprise bénéficiant du régime de la

⁽¹⁹⁾ Décision C(2002) 582 final de la Commission du 27 février 2002 dans l'affaire N 736/01, modifiée par la décision N 528/03.

⁽²⁰⁾ JO C 13 du 17.1.2004, p. 3.

⁽²¹⁾ Mentionnés dans la loi n° 27 du 24 novembre 1992 relative aux ports de l'État et à la marine marchande.

taxation au tonnage — sont ensuite vendus alors que l'entreprise reste assujettie à ce régime. Inversement, conformément aux règles générales de l'impôt sur les sociétés, étant donné que la base imposable est définie comme la différence entre les revenus et les dépenses, lorsqu'une entreprise achète et vend ensuite les navires en réalisant une plus-value, ces plus-values exceptionnelles constituent des revenus imposables qui, dès lors, augmentent la base imposable sur laquelle sera calculé l'impôt des sociétés.

Traitement fiscal des plus-values exceptionnelles dans le cadre du transfert des navires au régime de la taxation au tonnage

- (38) Lorsqu'un navire — qui n'est plus neuf — et la taxation de ses revenus sont transférés du régime normal de l'impôt sur les sociétés au régime de la taxation au tonnage, des règles spéciales s'appliquent. Dans le cas des navires qui appartiennent déjà à une entreprise lorsqu'elle passe au régime de la taxation au tonnage ou des navires d'occasion (ci-après les «navires usagés») achetés lorsque l'entreprise bénéficie déjà de ce régime, une procédure spéciale prévue par l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS ⁽²²⁾ s'applique, en vertu de laquelle la taxation de certains montants se fait conformément au régime normal de l'impôt sur les sociétés uniquement lorsque le navire est ensuite vendu:

— au cours du premier exercice durant lequel le régime de la taxation au tonnage s'applique ou durant lequel les navires usagés ont été achetés, doivent être constituées des réserves non distribuables égales à la différence entre la valeur normale du marché et la valeur nette comptable de chacun des navires concernés par cette règle, ou cette différence doit être déclarée séparément dans le rapport annuel pour chaque navire et pour chaque exercice durant lequel la propriété des navires est conservée,

— le montant de cette réserve positive, augmenté de la différence positive, à la date du transfert de propriété, entre l'amortissement fiscal et l'amortissement comptable du navire vendu, est ajouté à l'assiette de la taxation au tonnage visée à l'article 125, paragraphe 1, du TRLIS, après la vente du navire.

- (39) Ainsi, en appliquant normalement le régime espagnol de la taxation au tonnage approuvé par la Commission, les plus-values éventuelles sont imposées en passant sous le régime de la taxation au tonnage et il est supposé que la taxation des plus-values, quoique retardée, a lieu lorsque le navire est vendu ou démolé. Comme expliqué à la section 2.2.5, dans le cadre du RELF, cette taxation n'est pas reportée, mais est totalement évitée, parce que les navires sont considérés comme neufs et non comme usagés. Par conséquent, la procédure spéciale ne s'applique pas.

2.2.5. Mesure 5 — L'article 50, paragraphe 3, du RIS

- (40) Dans le cas des transactions autorisées au titre du RELF, la Commission observe que les GIE peuvent renoncer au régime ordinaire de l'impôt sur les sociétés pour opter pour le régime de la taxation au tonnage sans être tenus de liquider la dette fiscale implicite découlant de l'amortissement anticipé et accéléré ni au moment du passage au régime de la taxation au tonnage, ni ultérieurement, lors de la vente ou de la démolition du navire.

- (41) En fait, par dérogation à la règle établie par l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS, l'article 50, paragraphe 3, du RIS ⁽²³⁾ dispose que; lorsque les navires sont achetés par le biais d'une option d'achat dans le cadre d'un contrat de location-vente préalablement approuvé par les autorités fiscales, ils sont considérés comme des navires neufs ⁽²⁴⁾ et non usagés, sans tenir compte du fait qu'ils ont déjà été exploités ou amortis, à compter de la date où l'option de la location-vente est exercée, c'est-à-dire dès lors que le GIE est passé sous le régime de la taxation au tonnage. Sur la base des informations dont dispose la Commission, cette dérogation n'a été appliquée qu'aux contrats de location-vente spécifiques approuvés par les autorités fiscales dans le cadre de demandes d'application de l'amortissement anticipé en vertu de l'article 115, paragraphe 11, du TRLIS (voir la section 2.2.2, mesure 2, «Application discrétionnaire de l'amortissement anticipé d'actifs achetés à bail»), c'est-à-dire pour des navires aptes à la navigation maritime, récemment construits et vendus à bail, achetés par le biais d'opérations relevant du RELF et, à une seule exception près, sortis de chantiers navals espagnols.

- (42) Dans ces cas, on considère que le navire a été acheté à l'état neuf par le GIE à la date à laquelle il a exercé l'option de la location-vente, c'est-à-dire après que le GIE est passé sous le régime de la taxation au tonnage. La dérogation prévue à l'article 50, paragraphe 3, du RIS a pour conséquence première d'éviter l'application des dispositions de l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS. Le GIE ne doit pas constituer de réserve non distribuable, et ni la différence

⁽²²⁾ Voir l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS.

⁽²³⁾ Introduit par le décret royal n° 252 du 28 février 2003, *Boletín Oficial del Estado* (BOE) n° 62 du 13 mars 2003.

⁽²⁴⁾ Article 50, paragraphe 3, du RIS. Il convient de souligner que cette exception n'est accordée qu'aux GIE auxquels les autorités fiscales avaient déjà octroyé une autorisation pour l'amortissement anticipé.

positive entre le prix payé par la compagnie maritime et la valeur comptable du navire dans les livres du GIE ⁽²⁵⁾ ni la différence positive entre la valeur comptable et la valeur fiscale du navire ⁽²⁶⁾ ne sont imposées. La seconde conséquence est que les revenus provenant de la vente à la compagnie maritime (le prix élevé d'exercice de l'option d'affrètement coque nue) sont réputés provenir de l'achat et de la vente d'un navire par une entreprise assujettie au régime de la taxation au tonnage et que ces revenus seront inclus dans l'assiette de la taxe au tonnage, conformément à l'article 125, paragraphe 2, premier tiret, du TRLIS.

3. MOTIFS POUR ENGAGER LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN

- (43) Dans un premier temps, la Commission a considéré que le régime espagnol de leasing fiscal, en dépit du fait qu'il combinait l'application de plusieurs mesures fiscales, devait être analysé comme un système unique (approche globale) étant donné que les différentes mesures ne pouvaient être utilisées que conjointement — en droit ou en fait — et a conclu qu'il constituait une aide d'État.
- (44) Dans un second temps, la Commission a analysé séparément les différentes mesures (approche individuelle) et a tiré les conclusions suivantes de cette analyse:
- l'amortissement accéléré d'actifs achetés à bail (mesure 1) pourrait être constitutif d'une aide d'État, mais, en tout état de cause, il constituerait une aide existante, étant donné qu'il était déjà appliqué avant l'adhésion. En conséquence, la procédure formelle d'examen n'a pas été engagée pour cette mesure,
 - l'amortissement anticipé d'actifs achetés à bail (mesure 2) pourrait être constitutif d'une aide d'État, étant donné qu'il offre un avantage sélectif compte tenu des conditions vagues prévues dans la législation espagnole et du pouvoir discrétionnaire conféré à l'administration fiscale espagnole dans l'interprétation de ces conditions. Cette mesure, entrée en vigueur en 2002 ⁽²⁷⁾, a été considérée comme une aide d'État illégale et probablement incompatible avec le marché intérieur,
 - la structure du GIE (mesure 3) n'a pas été considérée comme une aide d'État possible et aucune procédure formelle d'examen n'a été ouverte contre elle,
 - le régime de la taxation au tonnage (mesure 4) a été autorisé par la Commission en tant qu'aide d'État compatible en 2002. La compatibilité du régime approuvé de la taxation au tonnage n'a pas été mise en cause dans la décision C(2011) 4494 final. En vertu de l'autorisation octroyée par la Commission, cette mesure devrait, en tout état de cause, être considérée comme une aide existante.

La Commission a néanmoins mis en cause deux aspects se rapportant au régime de la taxation au tonnage:

- la Commission a mis en cause la possibilité offerte à certaines entreprises, comme les GIE participant à des opérations au titre du RELF, de bénéficier du régime de la taxation au tonnage, dès lors que leurs activités se bornent à vendre à bail des navires ou à les louer en régime d'affrètement coque nue. La Commission a estimé que ces entreprises n'opéraient pas dans le secteur du transport maritime de marchandises ou de passagers, tel que défini dans les règlements du Conseil (CEE) n° 4055/86 ⁽²⁸⁾ et (CEE) n° 3577/92 ⁽²⁹⁾, mais bien dans le secteur des investissements financiers et de la location ou de la location-vente de biens. S'agissant de leur éligibilité au régime espagnol de la taxation au tonnage, la Commission a fait remarquer qu'elle n'en avait jamais été informée et qu'elle ne l'avait jamais autorisée,
- l'exonération fiscale des plus-values (mesure 5) découlant des modalités d'application du régime de la taxation au tonnage (article 50, paragraphe 3, du RIS) et présentée par les autorités espagnoles comme un volet du régime autorisé de la taxation au tonnage a été considérée comme une mesure additionnelle qui n'était pas couverte par le champ d'application de l'autorisation octroyée par la Commission en 2002. Cette mesure a également été considérée comme une aide illégale et potentiellement incompatible avec le marché intérieur.

⁽²⁵⁾ À la date d'entrée dans le régime de la taxation au tonnage.

⁽²⁶⁾ À la date où la propriété du navire est transférée à la compagnie maritime.

⁽²⁷⁾ Voir la note 17 de bas de page.

⁽²⁸⁾ Règlement (CEE) n° 4055/86 du Conseil du 22 décembre 1986 portant application du principe de la libre prestation des services aux transports maritimes entre États membres et entre États membres et pays tiers (JO L 378 du 31.12.1986, p. 1).

⁽²⁹⁾ Règlement (CEE) n° 3577/92 du Conseil du 7 décembre 1992 concernant l'application du principe de la libre circulation des services aux transports maritimes à l'intérieur des États membres (cabotage maritime) (JO L 364 du 12.12.1992, p. 7).

- (45) Il a été établi que les bénéficiaires potentiels de l'aide étaient:
- les GIE en tant que bénéficiaires principaux des avantages fiscaux,
 - les membres/investisseurs des GIE qui bénéficient des avantages fiscaux en vertu de la transparence de ces groupements,
 - les compagnies maritimes qui bénéficient d'une partie des avantages fiscaux sous la forme de rabais sur le prix du navire,
 - potentiellement, les chantiers navals, les banques concernées, les sociétés de location-vente et d'autres intermédiaires.
- (46) La Commission a considéré que l'aide ne paraissait pas compatible avec le marché intérieur.

4. OBSERVATIONS FORMULÉES PAR L'ESPAGNE ET PAR LES PARTIES INTERESSÉES

- (47) La Commission a reçu des observations des autorités espagnoles et de 41 tiers, dont des autorités publiques, des associations sectorielles et des entreprises qui soit avaient participé à des opérations relevant du RELF, soit étaient des concurrentes des participants, comme des chantiers navals et des associations de constructeurs navals étrangers.
- (48) Les observations portent sur les aspects suivants de l'évaluation effectuée par la Commission dans la décision C(2011) 4494 final:
- aspects procéduraux,
 - approche globale: examen du RELF en tant que régime par rapport à l'examen des différentes mesures faisant partie du RELF,
 - la question de savoir si les différentes mesures équivalent à une aide d'État (existence d'un avantage, ressources d'État, *imputabilité* à l'État, effet sur la concurrence et le commerce) et si certaines d'entre elles constituent une aide existante,
 - identification des bénéficiaires de l'aide,
 - compatibilité de la possible aide d'État,
 - obstacles à la récupération de l'aide (égalité de traitement, confiance légitime, sécurité juridique).

4.1. PROCÉDURE

- (49) L'Espagne est d'avis que la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen sans dûment vérifier ses principales conclusions auprès des autorités espagnoles. De ce fait, les droits de la défense de l'État espagnol et le principe du contradictoire, qui est fondamental dans toute procédure administrative, ont été violés.
- (50) Selon plusieurs tiers, la Commission aurait dû recourir à la procédure applicable aux aides existantes au motif que, si elles constituent des aides, les deux mesures fiscales en cause (règles d'amortissement d'actifs achetés à bail et régime de la taxation au tonnage) seraient des aides existantes.

4.2. EXAMEN DU RELF EN TANT QUE RÉGIME/EXAMEN DES MESURES INDIVIDUELLES

4.2.1. Plaignants

- (51) Holland Shipbuilding est d'avis que le RELF doit être considéré comme un système unique, parce qu'il s'agit d'un régime organisé proposant délibérément plusieurs mesures fiscales destinées à produire un avantage économique très supérieur à l'avantage total que l'on pourrait obtenir en appliquant isolément les différentes mesures et parce que lesdites mesures sont interdépendantes. En effet, le recours au régime de la taxation au tonnage permet aux GIE de rendre permanent l'avantage fiscal temporaire découlant de l'amortissement anticipé et accéléré. Les conditions floues imposées à l'application de l'amortissement anticipé et son interprétation par les autorités espagnoles confèrent un large pouvoir discrétionnaire à l'administration fiscale, comme en témoigne le fait que, dans la pratique, l'autorisation n'est octroyée que si l'on passe du régime ordinaire de l'impôt sur les sociétés au régime de la taxation au tonnage.

- (52) Danish Maritime et [...] (*)⁽³⁰⁾ considèrent également que le RELF, dans son ensemble, constitue un régime d'aides d'État qui — quels qu'en soient les bénéficiaires — confère un avantage économique à certaines entreprises.

4.2.2. L'Espagne et les parties aux opérations de leasing fiscal

- (53) En revanche, l'Espagne et les entreprises identifiées par la Commission comme des bénéficiaires potentiels des aides (compagnies maritimes, banques, investisseurs dans les GIE, chantiers navals participant aux opérations au titre du RELF) contestent cette approche globale.
- (54) Elles considèrent que le RELF n'apparaît pas en tant que tel dans la législation fiscale espagnole, que les opérations du RELF sont des accords privés (location-vente, affrètement coque nue, GIE) conclus par des particuliers qui sont libres de choisir la façon la plus rentable de financer un actif et d'utiliser les dispositions contractuelles et fiscales à leur disposition, et que l'Espagne ne doit pas être tenue pour responsable des avantages obtenus par des contribuables qui tentent de réduire leur charge fiscale. En outre, la législation fiscale n'impose pas d'utiliser toutes les mesures que la Commission cite dans la décision C(2011) 4494 final.
- (55) L'Asociación Española de Banca (AEB ou association espagnole des banques) estime que c'est la première fois que la Commission considère qu'une aide d'État réside non dans une disposition légale, mais dans une combinaison de transactions légales entre entités privées.
- (56) Davantage qu'un système, l'AEB considère qu'il existe deux régimes distincts, celui de l'amortissement et celui de la taxation au tonnage, qui peuvent être clairement séparés et être traités individuellement, qu'ils soient utilisés ensemble ou séparément.
- (57) De plus, l'AEB est d'avis que la Commission n'a pas mis au jour un régime général de référence avant d'identifier un avantage sélectif. Selon l'AEB, il existe de multiples façons de financer l'acquisition d'un actif qui recourent à différentes combinaisons d'instruments légaux et de mesures fiscales et la Commission devrait comparer toutes ces autres situations. Il serait donc artificiel de conclure que le RELF confère un avantage sélectif à certaines sociétés, en particulier si la Commission prend comme point de référence la mesure la plus coûteuse — sur le plan fiscal — pour financer un investissement, méconnaissant ainsi toutes les mesures d'incitation dont disposent les investisseurs.
- (58) En conséquence, le RELF ne confère pas un avantage sélectif, comme le confirme tout particulièrement le fait que la Commission mentionne plusieurs bénéficiaires potentiels qui ne correspondent pas à des secteurs économiques. L'AEB renvoie à la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises⁽³¹⁾ (ci-après la «communication de la Commission sur la fiscalité des entreprises») et à la décision de la Commission concernant le régime du «groepsrentebox»⁽³²⁾ des Pays-Bas. L'AEB estime que l'on ne saurait conclure que la mesure est sélective parce qu'elle profite davantage aux investisseurs des GIE qui investissent dans des navires de mer qu'à ceux qui investissent dans d'autres actifs.
- (59) Étant donné que le RELF consiste uniquement dans le recours à des mesures fiscales générales par des particuliers dans le cadre d'accords privés, ce régime ne fait intervenir aucune ressource d'État.
- (60) Selon l'AEB, il n'y a pas d'effet sur la concurrence et les échanges entre États membres, étant donné que les principaux bénéficiaires identifiés par la Commission sont des compagnies maritimes et que la mesure est ouverte à toutes les compagnies maritimes européennes et non européennes.
- (61) Dans les observations de ces tiers, le RELF est décrit comme un ensemble de mesures non liées entre elles (approche individuelle), et aucune autre observation ne concerne le RELF dans son ensemble.

(*) Secret d'affaires/information confidentielle.

⁽³⁰⁾ [...]

⁽³¹⁾ JO C 384 du 10.12.1998, p. 3. Voir le point 14.

⁽³²⁾ Voir la décision 2009/809/CE de la Commission du 8 juillet 2009 dans l'affaire C-4/07, Pays-Bas, Groepsrentebox.

4.3. OBSERVATIONS RELATIVES À L'EXAMEN DES MESURES INDIVIDUELLES

4.3.1. Amortissement accéléré [article 115, paragraphe 6, du TRLIS ⁽³³⁾] — Mesure 1

- (62) Selon l'Espagne et certains tiers, cette mesure peut s'appliquer de façon générale à tout type d'actifs et à tous les secteurs. La différence de traitement fiscal et comptable des mensualités de la location-vente n'implique, en effet, aucune sélectivité, comme le montre l'hétérogénéité des secteurs qui appliquent cette mesure. De même, le régime espagnol de l'impôt sur les sociétés autorise différentes méthodes d'amortissement accéléré. L'AEB indique que l'amortissement linéaire ne saurait être considéré comme la référence (unique) pour conclure à l'existence d'un avantage, étant donné qu'en règle générale, d'autres méthodes d'amortissement sont autorisées. L'article 11 du TRLIS et les articles 1 à 5 du RIS prévoient la possibilité d'appliquer des méthodes décroissantes, comme celle de l'amortissement décroissant ⁽³⁴⁾ ou de la somme des chiffres des années (SCA) ⁽³⁵⁾, ou encore la possibilité d'amortir un actif selon un plan déterminé convenu avec l'administration fiscale ⁽³⁶⁾. À titre d'exemple, l'AEB indique que la méthode d'amortissement décroissant serait applicable à un taux 2,5 fois supérieur à celui de l'amortissement linéaire applicable, c'est-à-dire 25 %.

4.3.2. Application discrétionnaire de l'amortissement anticipé (article 115, paragraphe 11, et article 48, paragraphe 4, du TRLIS et article 49 du RIS) — Mesure 2

- (63) Il est allégué que l'amortissement anticipé n'est qu'une modalité de l'amortissement accéléré qui prévoit que l'amortissement peut commencer, sous certaines conditions, avant la date à laquelle l'actif est livré à l'utilisateur final et est exploité par celui-ci. S'il n'était pas possible de déduire les montants versés pendant la construction du navire, cela impliquerait effectivement un versement anticipé de l'impôt. L'amortissement anticipé rétablit uniquement la neutralité et la correspondance entre le flux financier et le traitement fiscal.
- (64) L'AEB insiste sur le fait que la possibilité d'anticiper le début de la période d'amortissement est une mesure générale prévue également à l'article 11, paragraphe 1, point d), du TRLIS et à l'article 5 du RIS, deux dispositions qui définissent les règles générales applicables à l'amortissement. Ces dispositions permettent, notamment, à l'administration fiscale d'approuver un plan particulier d'amortissement présenté et motivé par l'assujetti, y compris pour des actifs en cours de construction.
- (65) L'autorisation préalable de l'amortissement anticipé et la procédure suivie par l'administration fiscale ont pour unique but de vérifier si l'opération a effectivement lieu et si les critères objectifs fixés par la loi sont remplis. En particulier, il y a lieu de vérifier anticipativement s'il existe un contrat de location-vente dont la date de début est antérieure à la commande ou à la livraison de l'actif; si, lors de l'introduction de la demande, il est précisé que les paiements destinés à récupérer le coût de l'actif sont déductibles; si ce contrat est lié à l'acquisition d'un actif nécessitant un contrat de longue durée et un long délai de construction conformément aux conditions d'exploitations de l'actif; si le contrat de construction de l'actif a été signé et si les formules contractuelles spécifiques qui seront utilisées pour l'exploitation de l'actif sont mentionnées.
- (66) En dehors des conditions générales énoncées à l'article 49 du RIS, l'article 48, paragraphe 4, du TRLIS impose une condition supplémentaire lorsque le demandeur est un GIE. L'autorisation ne dépend pas de l'application d'autres mesures ou de la présentation d'autres documents. Enfin, le fait que l'administration fiscale n'ait jamais rejeté une demande illustre l'absence de pouvoir discrétionnaire dans la procédure. À cet égard, l'AEB considère que la Commission doit examiner avec davantage de sérieux les motifs pour lesquels aucune opération de financement n'est effectuée. Si, comme l'affirme la Commission sur la base d'informations officielles, certaines compagnies maritimes ne sont pas en mesure de trouver une banque pour monter l'opération, c'est surtout parce que les parties n'ont pas pu trouver un accord sur certains éléments de l'opération, comme le prix. L'AEB nie formellement que l'un de ses membres ait participé à une réunion ou à un quelconque contact informel avec les autorités espagnoles. En fait, la situation n'est pas celle décrite par la Commission dans la décision concernant les GIE fiscaux français ⁽³⁷⁾, dans laquelle elle a conclu que la condition en vertu de laquelle l'opération devait présenter un intérêt

⁽³³⁾ TRLIS: texte de refonte de la loi relative à l'impôt sur les sociétés.

⁽³⁴⁾ Voir la note 15 de bas de page.

⁽³⁵⁾ Voir la note 16 de bas de page.

⁽³⁶⁾ Voir l'article 11, paragraphe 1, point d), du TRLIS et l'article 5 du RIS.

⁽³⁷⁾ Aide d'État C 46/04, décision de la Commission du 20 décembre 2006 concernant le régime d'aide mis à exécution par la France au titre de l'article 39 CA du code général des impôts (JO L 112 du 30.4.2007, p. 41).

économique et social significatif était vague et était laissée à l'appréciation des autorités fiscales. Au contraire, l'AEB nie que les conditions visées à l'article 49 du RIS soient vagues et sujettes à interprétation.

- (67) Dès lors, l'amortissement anticipé — tout comme l'amortissement accéléré — s'applique de façon générale à tous les types d'actifs et à tous les secteurs. Il s'agit d'une mesure d'application générale.
- (68) Étant donné qu'il s'agit d'une modalité d'application de l'amortissement accéléré, si l'amortissement anticipé est considéré comme une aide, il doit être considéré comme une aide existante.

4.3.3. La transparence fiscale des groupements d'intérêt économique (article 48 du TRLIS) — Mesure 3

- (69) L'AEB fait valoir que la transparence des GIE s'inscrit dans la logique du système fiscal espagnol. Cette transparence permet aux différents investisseurs d'effectuer un investissement conjoint qu'aucun d'entre eux ne ferait seul et, néanmoins, en vertu de cette transparence et au prorata de leur participation à l'investissement, le traitement fiscal qui s'applique est celui qui aurait été appliqué s'ils avaient effectué l'investissement seul. L'application du statut de GIE ne représente donc pas un avantage. De plus, cette condition n'impose pas de limite sectorielle. Tout contribuable espagnol peut être membre d'un GIE. Cette condition n'est donc pas sélective.

4.3.4. Le régime de la taxation au tonnage (articles 124 à 128 du TRLIS) — Mesure 4

- (70) Étant donné que, dans la décision C(2011) 4494 final, la Commission a indiqué avoir autorisé le régime espagnol de la taxation au tonnage en 2002 en tant qu'aide compatible avec les orientations maritimes⁽³⁸⁾, les autorités espagnoles et les tiers concentrent leurs observations sur le champ d'application de l'autorisation de 2002 et sur les questions spécifiques en rapport avec la question de savoir si les GIE financiers⁽³⁹⁾ participant à des opérations au titre du RELF devraient bénéficier du régime de la taxation au tonnage.
- (71) Quant à savoir si les GIE financiers⁽³⁹⁾ participant à des opérations au titre du RELF — qui n'exploitent pas de navires, mais investissent dans ceux-ci et les affrètent dans le cadre d'investissements financiers — devraient bénéficier du régime de la taxation au tonnage, l'Espagne soutient qu'elle considère que les entreprises exploitent des navires en les affrétant et, partant, sont inscrites dans les registres navals espagnols (en tant que compagnies maritimes) depuis l'entrée en vigueur de l'article 1^{er} du décret royal n° 1027⁽⁴⁰⁾ du 28 juillet 1989, repris à l'article 9 de la loi n° 27 du 24 novembre 1992. La Commission ayant autorisé l'application du régime de la taxation au tonnage à l'ensemble des entreprises inscrites dans les registres navals espagnols⁽⁴¹⁾, cette autorisation inclut les entreprises qui possèdent des navires, les louent ou les vendent à bail à des tiers. Dès lors, si cette mesure est considérée comme constitutive d'une aide d'État, elle devrait être considérée comme une aide existante.

4.3.5. Article 50, paragraphe 3, du RIS — Mesure 5

- (72) L'Espagne, la PYMAR et quelques banques allèguent que l'article 50, paragraphe 3, du RIS contient uniquement des modalités d'application destinées à offrir une sécurité juridique. Elles soutiennent que, conformément aux principes qui sous-tendent l'ordre juridique espagnol, les éléments fondamentaux d'une mesure fiscale doivent toujours être régis par le droit et que cette disposition — contenue dans un décret royal — n'introduit aucune nouveauté, mais précise uniquement le champ d'application de l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS. Ladite disposition ne permet pas de déroger à la loi et ne crée aucun avantage supplémentaire. En fait, la non-imposition des plus-values faisait déjà partie du régime autorisé par la Commission et, partant, si elle constitue une aide, elle doit être considérée comme une aide existante.

⁽³⁸⁾ Voir la note 20 de bas de page.

⁽³⁹⁾ La Commission ne considère pas que l'application du régime de la taxation au tonnage aux GIE pose problème, dans la mesure où ils exploitent réellement des navires pour la prestation de services de transport maritime et où ils remplissent les conditions énoncées dans les orientations maritimes.

⁽⁴⁰⁾ «La présente disposition s'applique à tous les navires, embarcations et bâtiments de mer, quel que soit leur origine, leur tonnage ou leur activité. Elle s'applique également à toutes les compagnies maritimes exploitant des navires [...], qu'elles en soient propriétaires ou qu'elles les exploitent dans le cadre d'un contrat de location-vente, d'affrètement ou de toute autre formule acceptée par la législation en vigueur».

⁽⁴¹⁾ Voir la décision C(2002) 582 final de la Commission du 27 février 2002, section 2.4, «Bénéficiaire(s)»: «Peuvent bénéficier de ce régime fiscal particulier les compagnies maritimes inscrites dans l'un des registres de compagnies maritimes visés dans la législation espagnole, dont l'activité englobe l'exploitation de navires détenus en propre ou achetés à bail».

- (73) De même, l'Espagne et les bénéficiaires présumés soutiennent qu'il est logique de considérer que le navire est «neuf», puisque personne ne l'a utilisé avant le preneur et que l'exercice de l'option a lieu à la signature du contrat de location-vente ⁽⁴²⁾. L'AEB fait valoir que, normalement, on considère qu'un actif est neuf, lorsqu'il est acquis en exerçant l'option prévue dans un contrat de location-vente.

4.4. OBSERVATIONS RELATIVES AU TRANSFERT DE RESSOURCES D'ÉTAT ET À L'IMPUTABILITÉ DES MESURES À CE DERNIER

- (74) Selon les plaignants, une déduction fiscale implique un transfert de ressources de l'État sous la forme de pertes de recettes fiscales. Le RELF ou les mesures fiscales sont imputables à l'État, étant donné que toutes les mesures relèvent de la législation espagnole. En outre, le RELF repose sur une autorisation délivrée par les autorités fiscales. Bien que ces autorisations concernent des mesures individuelles, il est évident, dans la pratique, qu'elles sont accordées à toutes les transactions au titre du RELF, comme le démontre le fait que la demande d'amortissement anticipé présentée à l'administration fiscale décrit en détail la construction et la distribution de l'avantage fiscal entre le GIE ou les investisseurs et la compagnie maritime, et inclut une notification du chantier naval fixant les avantages sociaux et économiques qui devraient découler de l'accord. Il n'y a pas de raison que ces documents soient présentés de façon systématique s'il ne s'agissait pas, en fait, d'une condition préalable à l'autorisation.
- (75) Les compagnies maritimes allèguent, quant à elles, que le rabais octroyé par le chantier naval ou le GIE sur le prix initial n'est pas imputable à l'État, puisqu'il résulte de relations contractuelles privées entre le GIE et la compagnie maritime qui prennent part à l'opération.

4.5. OBSERVATIONS RELATIVES À LA DISTORSION DE LA CONCURRENCE ET À L'ALTÉRATION DES ÉCHANGES

- (76) [...] estime que le montant des avantages (14 millions d'EUR dans l'exemple cité dans la décision C(2011) 4494 final) affecte indubitablement la position des bénéficiaires sur le marché et, partant, produit d'importantes distorsions sur certains marchés où la concurrence est forte. Le régime confère un avantage considérable aux chantiers navals espagnols, qui peuvent promouvoir leurs navires à un prix — inférieur à celui d'autres chantiers navals européens — qui tient compte des avantages du RELF. [...] cite des statistiques du ministère espagnol de l'industrie qui montrent qu'avec le temps, les chantiers navals espagnols ont fourni des navires à un nombre sans cesse croissant d'armateurs étrangers.
- (77) S'agissant des compagnies maritimes, [...] considère qu'acheter des navires à des chantiers navals espagnols à un prix très inférieur leur permet d'économiser des millions d'euros sur une partie considérable de leurs frais fixes. Cet avantage s'étendant sur toute la période d'amortissement du coût des navires, il leur offre un avantage concurrentiel par rapport à d'autres opérateurs maritimes et, en fin de compte, fausse la concurrence pendant de nombreuses années.
- (78) Comme indiqué plus haut, les compagnies maritimes font valoir que toutes les compagnies maritimes peuvent bénéficier des conditions offertes par les chantiers navals espagnols et, partant, des rabais sur les prix, le cas échéant, que peuvent offrir ces chantiers navals. Ces compagnies maritimes affirment, par ailleurs, qu'elles ont payé un juste prix du marché et n'ont bénéficié d'aucun avantage économique. Par conséquent, il est improbable que l'acquisition de navires auprès des chantiers navals espagnols réduise de façon significative leurs coûts d'exploitation ou renforce leur position de manière durable, comme l'affirme la Commission dans la décision C(2011) 4494 final.

4.6. OBSERVATIONS RELATIVES À L'IDENTIFICATION DES BÉNÉFICIAIRES DE L'AIDE

- (79) Selon l'AEB, les GIE ne peuvent pas bénéficier d'aides. En effet, en raison de leur transparence fiscale, ce sont les investisseurs qui doivent acquitter les impôts résultant des activités commerciales des GIE. Ces derniers ne peuvent donc bénéficier d'aucun avantage économique résultant d'une réduction d'impôts. Par ailleurs, tous les contribuables espagnols peuvent être des investisseurs — devenir membres — d'un GIE.

⁽⁴²⁾ Voir, en particulier, la lettre du 2 août 2011 des autorités espagnoles en réponse à la décision C(2011) 4494 final de la Commission, section 3.2.3.2., «Nouvelle aide d'État présumée: article 50, paragraphe 3, neuvième alinéa, du RIS»: «[...] la notion d'«usage», dans le domaine de l'impôt sur les sociétés, qualifie les éléments qui ont été utilisés par un tiers différent de l'assujéti qui demande l'application d'une règle spécifique».

- (80) En revanche, plusieurs compagnies maritimes estiment que les GIE sont les seuls bénéficiaires possibles de l'aide. Les compagnies maritimes ne peuvent pas bénéficier de l'aide, puisqu'elles ne sont pas des contribuables espagnols. Elles allèguent également que la Commission a supposé à tort — sans fournir aucune explication — que les avantages fiscaux seraient transférés du GIE à la compagnie maritime par le biais d'un rabais sur le prix. En fait, le prix est fixé par une décision commerciale prise par le propriétaire privé d'un actif.
- (81) Les compagnies maritimes allèguent que, si elles le veulent, les compagnies maritimes du monde entier achètent généralement des navires à des chantiers navals de différents pays, y compris l'Espagne. Par conséquent, toutes les compagnies maritimes peuvent bénéficier des éventuels rabais qu'offrent les chantiers navals espagnols.
- (82) Plusieurs compagnies maritimes précisent que, si le RELF constitue une aide d'État, elles n'en sont pas bénéficiaires et avancent deux motifs à cela: premièrement, la forme sous laquelle fonctionne la structure du RELF montre qu'il existe une coordination entre le GIE et le chantier naval, qui constitue un centre d'intérêt unique et fixe le prix de vente et, deuxièmement, les compagnies qui exploitent des remorqueurs et de bateaux de sauvetage présentent des exemples d'offres reçues de chantiers navals non espagnols pour la construction de remorqueurs similaires. Ces offres s'inscrivent dans la même fourchette de prix, voire à un niveau de prix inférieur à ceux des chantiers navals espagnols finalement retenus. Elles allèguent avoir donc payé le juste prix du marché et n'avoir bénéficié d'aucun avantage économique au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Si le RELF offrait un avantage économique, les bénéficiaires en seraient les chantiers navals participant à des opérations au titre de ce régime, et non les compagnies maritimes.
- (83) Holland Shipbuilding estime que les bénéficiaires de l'aide sont les GIE et leurs investisseurs, ainsi que les compagnies maritimes, mais aussi les chantiers navals espagnols, étant donné qu'il existe une différence considérable entre le prix que paie la compagnie maritime et le prix que reçoit le chantier naval, qui se situe au-dessus du prix du marché. Selon une association nationale de constructeurs navals, le régime a été conçu en faveur des chantiers navals. Il serait erroné de penser que le RELF est favorable aux compagnies maritimes. La réduction du prix de la construction n'entraîne pas nécessairement un avantage pour l'acheteur du navire. En outre, les chantiers navals espagnols ne peuvent offrir cet avantage qu'aux acquéreurs qui utilisent le RELF. Ce régime constitue une aide illégale à la construction navale portant préjudice aux constructeurs navals nationaux qui sont les concurrents directs des chantiers navals espagnols.
- (84) La PYMAR considère que la Commission n'a pas correctement motivé sa décision C(2011) 4494 final en n'expliquant pas pourquoi elle considère les chantiers navals espagnols comme des bénéficiaires potentiels de l'aide d'État. Il convient également de signaler que, dans les décisions dans les affaires GIE fiscaux, Brittany Ferries, Air Caraïbes ou Le Levant⁽⁴³⁾, qui concernaient des régimes fiscaux similaires, la Commission n'a pas considéré le producteur de l'actif comme un bénéficiaire de l'aide d'État.

4.7. OBSERVATIONS RELATIVES AU CARACTÈRE D'AIDE EXISTANTE OU D'AIDE ILLÉGALE

- (85) Comme indiqué à la section 4.3, l'Espagne et quelques tiers considèrent qu'il n'existe que deux mesures: premièrement, les dispositions de l'article 115 du TRLIS relatives à la déduction du coût d'un actif acheté par le biais d'un contrat de location-vente. L'Espagne a adopté ces dispositions avant son adhésion à l'Union européenne. Dès lors, si cette mesure constitue une aide, il s'agit d'une aide existante comme l'indique la décision C(2011) 4494 final de la Commission, et l'article 115, paragraphe 11, du TRLIS, qui autorise l'administration à fixer le début de l'amortissement, n'est qu'une modalité d'application de l'article 115. Deuxièmement, le régime de la taxation au tonnage instauré par les articles 124 à 128 du TRLIS, qui a été approuvé par la Commission en 2002 et est, dès lors, également une aide existante. Les modalités d'application — notamment, l'article 50, paragraphe 3, du RIS — ne modifient pas les dispositions prévues dans la législation et sont dès lors couvertes par l'autorisation de la Commission.

4.8. OBSERVATIONS RELATIVES À LA COMPATIBILITÉ DE L'AIDE

- (86) Les autorités espagnoles et les bénéficiaires présumés indiquent que l'aide est compatible en vertu du régime de la taxation au tonnage approuvé en 2002, parce qu'elle inclut «les compagnies maritimes inscrites dans l'un des registres de compagnies maritimes visés dans la législation espagnole⁽⁴⁴⁾, dont l'activité couvre l'exploitation de navires détenus en propre ou acheté à bail». L'article 50, paragraphe 3, du RIS s'appliquant uniquement au régime de la taxation au tonnage, celui-ci est également couvert par la décision de 2002.

⁽⁴³⁾ Décision de la Commission du 20 décembre 2006 dans l'affaire C 46/04 — GIE fiscaux; décision de la Commission du 8 mai 2001 dans l'affaire C 31/98 — Brittany Ferries; décision de la Commission du 16 décembre 2003 dans l'affaire N 474/03 — Air Caraïbes, et décision de la Commission du 20 mai 2008 dans l'affaire C 74/94 — Le Levant.

⁽⁴⁴⁾ Il est fait référence à la loi espagnole n° 27/92. Les bénéficiaires peuvent donc être des sociétés dont le siège principal est situé en Espagne ou des sociétés établies dans l'Union européenne ayant des établissements secondaires en Espagne.

- (87) Les tiers affirment également que l'aide serait compatible avec les orientations maritimes, qui *envisagent* elles aussi l'*exploitation de navires détenus en propre ou achetés à bail*, et que cette aide respecterait les limites imposées par ces orientations.
- (88) L'Asociación de Ingenieros Navales y Oceánicos de España (association des ingénieurs navals et océaniques d'Espagne) considère que la compatibilité de toute aide doit être analysée à la lumière de la concurrence mondiale, plutôt qu'être axée sur le marché intérieur, étant donné que les chantiers navals de pays non membres de l'Union européenne reçoivent des aides qui ne sont pas soumises aux règles de la concurrence, comme c'est le cas dans l'Union européenne.
- (89) En revanche, [...] considère qu'en vertu des orientations maritimes, le régime ne peut absolument pas être considéré comme une aide compatible — comme le soutient la décision C(2011) 4494 final. En effet, [...] est d'avis, premièrement, que l'Espagne ne pourra pas démontrer que tous les navires construits étaient éligibles au bénéfice de ces orientations et, deuxièmement, que l'aide ne peut réduire à zéro le montant de l'impôt que doit payer le bénéficiaire dans le pays qui adopte le régime. En conséquence, les compagnies maritimes non espagnoles ne bénéficieront pas du régime et il est probable que les compagnies maritimes espagnoles ont acquitté un impôt limité, puisqu'elles bénéficient du régime de la taxation au tonnage et d'une réduction des charges sociales.

4.9. OBSERVATIONS RELATIVES À LA RÉCUPÉRATION

- (90) Tant les autorités espagnoles que les bénéficiaires potentiels soutiennent qu'il convient d'écarter la récupération de l'aide, au motif qu'elle violerait des principes fondamentaux du droit de l'Union européenne ⁽⁴⁵⁾, comme l'égalité de traitement, la protection de la confiance légitime et la sécurité juridique.

4.9.1. Égalité de traitement

- (91) La PYMAR allègue que, dans deux autres affaires [Brittany Ferries ⁽⁴⁶⁾ et GIE fiscaux], la Commission a mené une enquête sur des mesures fiscales similaires et n'a pas ordonné la récupération de l'aide. Si la Commission devait conclure à l'existence d'une aide, celle-ci devrait être considérée comme compatible jusqu'au plafond défini à la section 11 des orientations maritimes et, s'agissant du montant excédant ce plafond, la protection de la sécurité juridique devrait éviter, comme dans l'affaire française, que la Commission exige la récupération de l'aide. [...] indique que, puisque l'aide n'a pas été récupérée auprès des opérateurs français, la récupération de l'aide auprès des opérateurs espagnols dans une affaire très similaire mettrait ces derniers dans une situation concurrentielle défavorable et enfreindrait le principe de l'égalité de traitement.
- (92) L'Espagne et la PYMAR invoquent diverses décisions dans lesquelles la Commission a renoncé à la récupération à la suite de déclarations publiques de la Commission ou de l'un de ses membres. Elles citent les décisions relatives aux centres de coordination belges, aux sociétés holding 1929 du Luxembourg et à d'autres centres de coordination et activités intragroupe de entreprises multinationales ⁽⁴⁷⁾, au régime espagnol applicable à la survalueur financière ⁽⁴⁸⁾, à une affaire d'aide italienne en faveur de grandes entreprises en difficulté ⁽⁴⁹⁾, ainsi qu'à deux affaires relatives au secteur de la pêche ⁽⁵⁰⁾ (îles Shetland et Orcades).

⁽⁴⁵⁾ Voir l'article 14, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE.

⁽⁴⁶⁾ Décision de la Commission du 8 mai 2001 dans l'affaire C 31/98 (JO L 012 du 15.1.2002, p. 33).

⁽⁴⁷⁾ Centres de coordination (DE), centres de coordination et entreprises financières (LU), centre de coordination de Biscaye (ES), quartiers généraux et pools internationaux de trésorerie (FR), revenus étrangers (IE), activités de financement internationales (NL).

⁽⁴⁸⁾ Décision de la Commission du 12 janvier 2011 relative à l'amortissement fiscal de la survalueur financière en cas de prise de participations étrangères (C 45/07) (JO L 135 du 21.5.2011, p. 1).

⁽⁴⁹⁾ Décision de la Commission du 16 mai 2000 concernant le régime d'aide mis en œuvre par l'Italie en faveur des grandes entreprises en difficulté (JO L 79 du 17.3.2001, p. 29).

⁽⁵⁰⁾ Décision de la Commission du 3 juin 2003 relative au système d'enregistrement des prises de l'Orkney Islands Council (JO L 211 du 21.8.2003, p. 49) et décision de la Commission du 3 juin 2003 relative à des prêts pour l'achat de quotas de pêche aux îles Shetland (JO L 211 du 21.8.2003, p. 63).

4.9.2. Confiance légitime/sécurité juridique

- (93) Selon l'Espagne ⁽⁵¹⁾ et plusieurs tiers ayant pris part à des opérations relevant du RELF, les éléments suivants ont fait croire aux parties à ces opérations que les mesures fiscales utilisées n'étaient pas constitutives d'une aide d'État:
- 1) la déclaration faite par la Commission dans la décision relative à Brittany Ferries ⁽⁵²⁾ de 2001, en ce sens qu'un régime similaire au RELF — les GIE fiscaux français — constituait une mesure générale;
 - 2) la publication du projet de mesures (amortissement anticipé et régime de la taxation au tonnage) au *Boletín Oficial de las Cortes Generales* du 10 octobre 2001 ⁽⁵³⁾;
 - 3) une lettre de la Commission de 2001 dans laquelle elle demandait des renseignements à l'Espagne dans le cadre d'un examen de plusieurs mesures d'aide présumées, notamment un régime de leasing fiscal, en faveur de la construction navale;
 - 4) une décision de la Commission de 2004 ⁽⁵⁴⁾ dans laquelle elle refusait l'octroi d'aides à des chantiers navals néerlandais pour compenser les aides prétendument accordées aux chantiers navals espagnols qui se faisaient concurrence pour les mêmes contrats de construction navale;
 - 5) la décision de 2006 dans l'affaire des GIE fiscaux français ⁽⁵⁵⁾;
 - 6) une lettre de la commissaire Kroes ⁽⁵⁶⁾ — chargée à l'époque de la concurrence — à la ministre norvégienne du commerce et de l'industrie en réponse à une plainte alléguant que le leasing fiscal espagnol favorisait les chantiers navals espagnols;
 - 7) le temps écoulé entre la publication du projet de mesures en 2001, l'entrée en vigueur du régime en 2002 ou les premières plaintes reçues par la Commission en 2006 et l'ouverture de la procédure en juin 2011. Une période aussi longue tendrait prétendument à confirmer la conviction qu'il n'existait pas d'éléments suffisants pour engager une procédure;
 - 8) un opérateur économique diligent n'aurait pas pu prévoir l'existence possible d'une aide d'État dans la combinaison de différents régimes qui soit relevaient d'une longue tradition fiscale nationale (l'amortissement accéléré d'actifs achetés à bail, le statut de GIE), soit avaient été préalablement approuvés par la Commission (régime de la taxation au tonnage);
 - 9) les déclarations concernant l'absence d'aide dans les mesures relatives aux méthodes d'amortissement contenues dans la communication de la Commission sur la fiscalité des entreprises ⁽⁵⁷⁾.

4.9.2.1. La décision de la Commission de 2001 dans l'affaire Brittany Ferries (BAI)

- (94) Au considérant 193 de cette décision, la Commission indiquait qu'«[...] en ce qui concerne les groupements d'intérêt économique et les avantages fiscaux qui peuvent découler de leur application, la Commission considère [que les aides] constituent une mesure générale, étant donné qu'ils sont d'application générale en France, peuvent être constitués dans tous les secteurs de l'activité économique et relèvent du droit commun».

⁽⁵¹⁾ Notamment dans la lettre d'août 2011.

⁽⁵²⁾ Décision de la Commission du 8 mai 2001 concernant l'aide d'État mise à exécution par la France en faveur de la société «Bretagne Angleterre Irlande» («BAI» ou «Brittany Ferries») (JO L 12 du 15.1.2002, p. 33).

⁽⁵³⁾ Voir le *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie A: Proyectos de Ley, n° 50-1, 10 octobre 2001, p. 22 (<http://www.congreso.es>).

⁽⁵⁴⁾ Aide d'État C 66/03, décision de la Commission du 30 juin 2004 concernant l'aide d'État que les Pays-Bas envisagent de mettre à exécution en faveur de quatre chantiers navals dans le cadre de six contrats de construction navale (JO L 39 du 11.2.2005, p. 48).

⁽⁵⁵⁾ Aide d'État C 46/04, décision de la Commission du 20 décembre 2006 concernant le régime d'aide mis à exécution par la France au titre de l'article 39 CA du code général des impôts (JO L 112 du 30.4.2007, p. 43).

⁽⁵⁶⁾ Lettre du 9 mars 2009.

⁽⁵⁷⁾ Voir, en particulier, le point 13 (JO C 384 du 10.12.1998, p. 3).

- (95) La décision a été publiée au Journal officiel du 15 janvier 2002. Dans la décision de 2006 relative aux GIE fiscaux français, la Commission a estimé que, «[s'il] est vrai que le régime en cause dans cette affaire était celui en vigueur avant 1998, il doit toutefois être constaté que ce fait ne ressortait pas clairement des motifs de cette décision et que cette circonstance a pu, ce faisant, contribuer à induire en erreur les bénéficiaires du régime ici en cause».
- (96) L'Espagne⁽⁵⁸⁾ et certains tiers allèguent que cette déclaration avait créé une situation d'insécurité juridique par rapport à la légalité du RELF — qui est très similaire par sa structure et ses effets — ou avait fait naître une confiance légitime dans le fait que le RELF n'était pas non plus constitutif d'une aide d'État.

4.9.2.2. La publication du projet de mesures au Boletín Oficial de las Cortes Generales

- (97) Selon la PYMAR, la Commission a été informée de l'existence du RELF, lorsque les mesures qui le composent (application discrétionnaire de l'amortissement anticipé d'actifs achetés à bail et régime de la taxation au tonnage) ont été publiées dans le cadre du même projet de loi au *Boletín Oficial de las Cortes Generales* du 10 octobre 2001. De ce fait, les chantiers navals ont commencé à intégrer les avantages de ces mesures dans leurs offres pour de nouveaux projets de construction navale, sans attendre que les mesures entrent en vigueur, afin de faire avancer la négociation et la mise en place des premières structures relevant du RELF.

4.9.2.3. La demande de renseignements de 2001 concernant le régime espagnol de leasing fiscal

- (98) La PYMAR fait référence à une lettre envoyée par les services de la Commission le 21 décembre 2001 à la suite d'une plainte concernant plusieurs mesures nationales qui réduisaient, prétendument, le coût des navires achetés à des chantiers navals espagnols. Dans cette lettre, la Commission demandait notamment des renseignements sur un régime de leasing fiscal:

«Selon les données dont dispose la Commission, il existerait plusieurs mesures qui réduisent le coût d'acquisition de navires aux chantiers navals espagnols. En particulier, la Commission a reçu des renseignements sur les mesures suivantes:

[...]

3. Un régime fiscal (leasing fiscal) en vertu duquel les navires construits en Espagne peuvent servir à réduire les impôts en recourant à un fonds spécialisé (*Special Purpose Vehicles* ou SPV). L'avantage de cette combinaison semble être répercuté sur l'acheteur grâce à la réduction du prix ou des coûts de la location-vente. Nous vous prions de nous fournir tous les renseignements utiles pour nous permettre d'examiner cette question.»

- (99) Selon la PYMAR, cette lettre montre que la Commission disposait de renseignements et avait connaissance de l'existence du régime de leasing fiscal et qu'elle avait déjà mené une enquête sur cette question en 2001 sans arrêter aucune mesure, ce qui a suscité une confiance légitime dans le fait que la mesure espagnole ne constituait pas une aide.

4.9.2.4. La décision de 2004 relative à la notification des Pays-Bas

- (100) Le 9 septembre 2002, les autorités des Pays-Bas ont notifié une «aide d'alignement» qu'elles envisageaient d'octroyer aux chantiers navals des Pays-Bas pour compenser l'aide prétendument accordée par l'Espagne⁽⁵⁹⁾. À l'issue de l'examen formel⁽⁶⁰⁾, la Commission a conclu dans sa décision finale⁽⁶¹⁾ que «les autorités espagnoles ont clairement réfuté l'existence de l'aide en question» et qu'elle ne disposait pas d'«une preuve suffisante de l'existence d'une aide espagnole illicite»⁽⁶²⁾ et elle a donc déclaré l'aide notifiée incompatible avec le marché intérieur.
- (101) De l'avis de la PYMAR, le RELF étant entré en vigueur en 2002, avant que les Pays-Bas notifient l'aide, la décision de la Commission de 2004 aurait suscité une confiance légitime dans le fait que le RELF ne constituait pas une aide.

⁽⁵⁸⁾ Voir la lettre du 2 août 2011.

⁽⁵⁹⁾ Notifications enregistrées sous les numéros N 601 à N 606/02.

⁽⁶⁰⁾ Voir la lettre du 11 novembre 2003 (JO C 11 du 15.1.2004, p. 5).

⁽⁶¹⁾ Voir la décision C(2004) 2213 (JO L 39 du 11.2.2005, p. 48).

⁽⁶²⁾ Voir le considérant 24 de la décision C(2004) 2213.

4.9.2.5. La décision de 2006 dans l'affaire des GIE fiscaux français

- (102) Selon la PYMAR, le régime des GIE fiscaux français est extrêmement similaire au RELF. De ce fait, la décision de 2006 concernant l'affaire française a suscité parmi les opérateurs une confiance légitime quant au fait que: 1) le RELF serait considéré comme compatible avec le marché intérieur dans les limites fixées à la section 11 des orientations maritimes et 2) la récupération de l'aide d'État excédant le plafond visé à la section 11 des orientations ne serait pas exigée en raison des similitudes entre les deux affaires.
- (103) Par ailleurs, la PYMAR invoque plusieurs décisions de la Commission dans lesquelles la similitude entre une mesure et une mesure approuvée antérieurement par la Commission a été un facteur justifiant la confiance légitime des opérateurs. La PYMAR rappelle notamment que la récupération de l'aide n'a pas été exigée dans des affaires ⁽⁶³⁾, telles que celles des bénéficiaires réalisés à l'étranger (Irlande), des activités de financement internationales (Pays-Bas), des centres de coordination et des sociétés financières (Luxembourg), des centres de coordination de Biscaye (Espagne), des centres de contrôle et de coordination (Allemagne), des centres de trésorerie, des quartiers généraux et des centres logistiques (France), du régime de *ruling* fiscal applicable aux entreprises américaines de vente (Belgique) et des sociétés de Gibraltar bénéficiant de taux d'imposition réduits (Royaume-Uni), au motif que ces régimes étaient très similaires à ceux des centres de coordination belges que la Commission avait approuvés dans le passé.

4.9.2.6. La lettre de 2009 envoyée par la commissaire Kroes

- (104) En réponse à une lettre des autorités norvégiennes par laquelle celles-ci dénonçaient une discrimination présumée à l'égard des chantiers navals norvégiens en rapport avec le régime espagnol de leasing fiscal, la commissaire Kroes a indiqué que la DG Concurrence «avait déjà mené une enquête sur la question» et qu'à sa demande, l'Espagne avait fait une déclaration publique sous forme de réponse de l'administration à une question émanant d'un contribuable ⁽⁶⁴⁾ — une réponse contraignante — dans laquelle elle affirmait que la mesure n'était pas réservée aux chantiers navals espagnols et qu'elle pouvait également être utilisée pour l'acquisition de navires produits dans d'autres États membres. La lettre concluait en indiquant que, compte tenu de cet éclaircissement, l'adoption d'autres mesures n'était pas jugée nécessaire.
- (105) Selon la PYMAR, le 2 avril 2009, une compagnie maritime norvégienne a communiqué le contenu de la lettre de la commissaire Kroes à un chantier naval espagnol avec lequel elle participait à des opérations relevant du RELF. La PYMAR a également présenté une lettre du 13 septembre 2012 émanant de la Gerencia del Sector de la Construcción Naval ⁽⁶⁵⁾ (GSN), qui indiquait qu'en 2009 déjà, elle avait eu connaissance de la teneur de la lettre de la commissaire Kroes et qu'elle l'avait communiquée à des entités participant à des opérations relevant du RELF et à la PYMAR au cours de l'une de ses réunions périodiques.

4.9.2.7. Temps écoulé entre la plainte et l'ouverture de la procédure

- (106) Selon la PYMAR, neuf années se sont écoulées entre le moment où la Commission a eu connaissance du régime en décembre 2001 ou la date de l'entrée en vigueur de ce régime en 2002 (cinq ans à compter des premières plaintes reçues par la Commission en 2006) et l'ouverture de la procédure en juin 2011. Ce délai écoulé sans aucune action de la part de la Commission a confirmé la conviction que cette dernière ne disposait pas d'éléments suffisants pour ouvrir une procédure.

4.9.2.8. Un opérateur économique diligent n'aurait pas pu prévoir l'existence possible d'une aide d'État dans la combinaison de différentes mesures

- (107) De l'avis de la PYMAR et d'autres tiers, c'est la première fois que la Commission considère que l'application conjointe de différentes mesures constitue une aide d'État, ce que des opérateurs normalement prudents ne pourraient pas prévoir.

⁽⁶³⁾ Voir la décision du 17 février 2003 (JO L 204 du 13.8.2003, p. 51) (IE); la décision du 17 février 2003 (JO L 180 du 18.7.2003, p. 52) (NL); deux décisions du 16 octobre 2002 (JO L 153 du 20.6.2003, p. 40. et JO L 170 du 9.7.2003, p. 20) (LU); la décision du 22 août 2002 (JO L 31 du 6.2.2003, p. 26) (ES); la décision du 5 septembre 2002 (JO L 177 du 16.7.2003, p. 17) (DE); la décision du 11 décembre 2002 (JO L 330 du 18.12.2003, p. 23), la décision du 13 mai 2003 (JO L 23 du 28.1.2004, p. 1) (FR); la décision du 24 juin 2003 (JO L 23 du 28.1.2004, p. 14) (BE); et la décision du 30 mars 2004 (JO L 29 du 2.2.2005, p. 24) (UK).

⁽⁶⁴⁾ L'Espagne a publié la réponse contraignante le 1^{er} décembre 2008: <http://petete.meh.es/Scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?Consulta=CONSULTA&Pos=7262> (consultée pour la dernière fois le 19 juin 2013).

⁽⁶⁵⁾ La *Gerencia Naval* (<http://www.gernalval.org/>) est une entreprise publique, selon son statut, approuvé par le décret royal n° 3451 du 22 décembre 2000 (BOE du 11 janvier 2001).

4.9.2.9. *Les déclarations relatives aux méthodes d'amortissement dans la communication de la Commission sur la fiscalité des entreprises*

- (108) La PYMAR allègue que, conformément au paragraphe 13 de la communication de la Commission sur la fiscalité des entreprises, les mesures de pure technique fiscale, comme les règles d'amortissement, ne constituent pas des aides d'État. En conséquence, les opérateurs avaient à bon droit estimé que les mesures d'amortissement anticipé ne constituaient pas des aides d'État.

4.9.3. **Conséquences de la récupération**

- (109) Dès lors que la Commission a eu connaissance de l'existence du RELF, ses actions ainsi que le temps écoulé ont fait naître une confiance légitime dans le fait que ce régime ne constituait pas une aide et, partant, que les aides accordées à des opérations antérieures n'allaient pas être récupérées. La Commission devrait donc s'abstenir d'exiger la récupération des aides correspondant à toutes les opérations effectuées.
- (110) De même, la lettre envoyée par la commissaire Kroes en 2009 confirme que le régime a été analysé par la Commission. Toutes les parties aux opérations de leasing fiscal (compagnies maritimes, GIE, banques, intermédiaires, etc.) pouvaient légitimement croire que la Commission aurait découvert l'existence d'une aide dans ce régime et que, puisqu'aucune nouvelle enquête n'était prévue, il n'existait pas d'aide.
- (111) La PYMAR fait également référence à des décisions dans lesquelles la Commission reconnaît que les actions des instances de l'Union européenne (Cour de justice, Commission, etc.) pouvaient susciter une confiance légitime dans le fait que les aides octroyées dans le passé n'allaient pas être récupérées, ce qui empêcherait la Commission d'ordonner cette récupération, même si l'aide avait été accordée avant l'action ayant abouti à la confiance légitime. La PYMAR renvoie aux décisions dans l'affaire du régime espagnol d'amortissement fiscal de la survaleur financière, dans l'affaire des centres de coordination belges, dans l'affaire concernant la réduction de l'impôt sur l'énergie en Autriche et dans l'affaire italienne relative à des aides en faveur de grandes entreprises en difficulté ⁽⁶⁶⁾.

4.9.4. **Clauses contractuelles**

- (112) D'après les allégations des autorités espagnoles et de la PYMAR, les aides que la Commission identifierait comme étant favorables aux compagnies maritimes ou aux GIE et aux investisseurs affecteraient en tout état de cause les chantiers navals, qui recevraient des demandes de remboursement aux GIE ou à leurs investisseurs ou aux entreprises investisseuses en vertu des relations contractuelles entre les différentes parties aux opérations relevant du RELF. En effet, selon la PYMAR, certaines clauses contractuelles exigent des chantiers navals qu'ils indemnisent les investisseurs et les compagnies maritimes, en particulier en cas de changement de la législation — y compris fiscale — qui s'applique à l'opération.

5. ÉVALUATION

5.1. PROCÉDURE

- (113) La Commission considère que la procédure suivie n'a pas violé les droits de la défense de l'Espagne ni le droit d'être entendu de tout tiers. En revanche, la décision d'ouvrir une procédure formelle est la première mesure que doit prendre la Commission en vertu du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE ⁽⁶⁷⁾ (ci-après le «règlement (CE) n° 659/1999») lorsque, à l'issue d'un examen préliminaire, elle nourrit des doutes sur la compatibilité avec le marché intérieur d'une mesure d'aide d'État [article 13 et article 4, paragraphe 4, du règlement (CE) n° 659/1999]. La décision d'ouvrir la procédure a précisément pour but de récapituler les éléments pertinents de fait et de droit, de procéder à une évaluation préliminaire de la mesure pour déterminer si elle présente le caractère d'une aide, d'exposer les doutes concernant sa compatibilité avec le marché intérieur et d'inviter l'État membre concerné et les autres parties intéressées à présenter leurs observations [article 6 du règlement (CE) n° 659/1999].
- (114) Par ailleurs, la Commission n'a pas ouvert la procédure formelle d'examen en ce qui concerne l'amortissement accéléré d'actifs achetés à bail (article 115, paragraphe 6, du TRLIS), étant donné qu'elle a déclaré que, si cette mesure devait constituer une aide, elle pourrait en tout état de cause être considérée comme une aide existante. La Commission n'a pas émis de doutes au sujet du régime de la taxation au tonnage, à tout le moins dans la mesure

⁽⁶⁶⁾ Décision de la Commission du 12 janvier 2011 dans l'affaire C 45/07 (JO L 135 du 21.5.2011, p. 1, considérant 192); décision de la Commission du 13 novembre 2007 dans l'affaire C 15/02 (JO L 90 du 2.4.2008, p. 7, considérant 85); décision de la Commission du 9 mars 2004 dans l'affaire C 33/03 (JO L 190 du 22.7.2005, p. 13, considérants 47, 48 et 66), et décision de la Commission du 16 mai 2000 dans l'affaire C 68/99 (JO L 79 du 17.3.2001, p. 29, considérant 73).

⁽⁶⁷⁾ JO L 83 du 27.3.1999, p. 1.

où il avait été notifié et autorisé par la Commission (articles 124 à 128 du TRLIS), au motif que cette mesure était également considérée comme une aide existante. Ces deux mesures sont mentionnées et décrites dans la décision C(2011) 4494 final, uniquement parce qu'elles constituent des éléments importants du RELF et qu'elles sont liées aux mesures visées par l'examen formel (article 115, paragraphe 11, et article 48, paragraphe 4, du TRLIS, article 49 et article 50, paragraphe 3, du RIS et application du régime de la taxation au tonnage à des activités autres que le transport).

- (115) De l'avis de la Commission, l'article 115, paragraphe 11, et l'article 48, paragraphe 4, du TRLIS, l'article 49 et l'article 50, paragraphe 3, du RIS, et l'application du régime de la taxation au tonnage à des activités autres que le transport peuvent être distingués des autres mesures visées au considérant précédent (à savoir l'article 115, paragraphe 6, et les articles 124 à 128 du TRLIS) et ne constituent pas une aide existante en application de l'article 1^{er}, point b), du règlement (CE) n° 659/1999, puisque ces mesures ont été introduites en 2002 et 2003, c'est-à-dire après l'adhésion de l'Espagne à l'Union européenne, et ont été mises à exécution sans l'autorisation préalable de la Commission. Dès lors, s'agissant de ces mesures, la Commission était fondée à suivre la procédure applicable aux aides illégales [article 1^{er}, point f), article 13 et article 14, paragraphe 4, du règlement (CE) n° 659/1999].

5.2. EXAMEN DU RELF EN TANT QUE RÉGIME/EXAMEN DES DIFFÉRENTES MESURES

- (116) Le fait que le RELF soit composé de plusieurs mesures qui ne figurent pas toutes dans la législation fiscale espagnole ne suffit pas à empêcher que la Commission le décrive comme un système et le considère comme tel. En effet, comme expliqué dans la décision C(2011) 4494 final, la Commission considère que les différentes mesures fiscales utilisées dans les opérations relevant du RELF sont liées entre elles en droit ou en fait. En droit, l'application discrétionnaire de l'amortissement anticipé des actifs achetés à bail (article 115, paragraphe 11, du TRLIS) équivaut à une application anticipée de l'amortissement accéléré d'actifs achetés à bail (article 115, paragraphe 6, du TRLIS). De même, l'article 50, paragraphe 3, du RIS instaure une dérogation à une procédure spéciale applicable dans le cadre du régime de la taxation au tonnage. En droit, l'article 50, paragraphe 3, du RIS fait uniquement référence aux navires admis à bénéficier du régime de la taxation au tonnage et aux contrats de location-vente autorisés par l'administration fiscale. En fait, les contrats de location-vente n'étaient considérés comme autorisés par l'administration fiscale que dans le cadre des autorisations octroyées pour l'amortissement anticipé d'actifs achetés à bail. En droit, l'amortissement anticipé peut être envisagé pour un large éventail d'actifs pouvant être acquis par le biais d'un contrat de leasing financier. Cependant, les conditions applicables à l'amortissement anticipé étaient sujettes à interprétation et n'étaient effectivement considérées comme remplies que pour les navires éligibles au régime de la taxation au tonnage, qui étaient les seuls pour lesquels des autorisations étaient octroyées.
- (117) En outre, la Commission précise que deux des trois mesures principales qui composent le RELF (l'application discrétionnaire de l'amortissement anticipé et les règles relatives à l'éligibilité au régime de la taxation au tonnage) sont entrées en vigueur à la même date (1^{er} janvier 2002) en application du même acte législatif.
- (118) La Commission souligne également qu'en invoquant la confiance légitime et l'égalité de traitement, les tiers qui contestent l'approche générale de la Commission présentent le RELF comme un régime très similaire à celui des GIE fiscaux français. La circonstance que toutes les caractéristiques de la mesure française sont contenues dans une seule disposition légale impliquait nécessairement une évaluation globale. À cet égard, le fait que les différents éléments composant le RELF soient répartis entre différentes dispositions légales, qui, dans les faits, sont liées entre elles, n'implique pas, en soi, qu'il faille suivre une autre approche.
- (119) Pour ces raisons, la Commission juge nécessaire de décrire le leasing fiscal espagnol comme un système de mesures fiscales liées entre elles et d'en évaluer les effets dans leur contexte réciproque, compte tenu, notamment, des relations de fait introduites par l'État ou avec l'approbation de ce dernier.
- (120) En tout état de cause, la Commission ne se fonde pas exclusivement sur une approche générale. À côté de celle-ci, elle a également analysé les différentes mesures qui composent le RELF. En effet, la Commission estime que les deux approches sont complémentaires et mènent à des conclusions cohérentes. L'appréciation individuelle est nécessaire notamment pour déterminer quelle partie des avantages économiques tirés du RELF résulte de mesures générales ou de mesures sélectives. L'évaluation individuelle permet également à la Commission de déterminer, le cas échéant, quelle partie de l'aide est compatible avec le marché intérieur et quelle partie doit être récupérée.

- (121) Cette double approche, qui a déjà été suivie dans la décision C(2011) 4494 final, permet à la Commission de définir un système de référence pour chacune des mesures individuelles et pour le RELF dans son ensemble, afin de cerner les avantages sélectifs qui constituent l'aide d'État. Lors de chaque opération relevant du RELF, l'analyse contrefactuelle permettant d'évaluer l'existence d'une aide est l'opération proprement dite, assortie des mêmes dispositions contractuelles, mais réalisée sans les mesures considérées comme étant constitutives d'une aide d'État. À cet égard, une opération alternative assortie de modalités factuelles distinctes — contractuelles et financières — ne constituerait pas une analyse contrefactuelle adéquate.
- (122) Les opérateurs économiques sont libres de monter leurs opérations de financement d'actifs à leur gré et d'utiliser pour ce faire les mesures fiscales générales qu'ils jugent les plus adéquates. Néanmoins, dans la mesure où ces opérations impliquent l'application de mesures fiscales sélectives, soumises au contrôle des aides d'État, les entreprises participant à ces opérations sont des bénéficiaires potentiels des aides d'État. D'une part, le fait que plusieurs secteurs d'activité ou catégories d'entreprises soient identifiés comme des bénéficiaires potentiels ne permet pas de considérer que le RELF constitue une mesure générale⁽⁶⁸⁾. D'autre part, le fait que le RELF soit utilisé pour financer l'acquisition, l'affrètement coque nue et la revente de navires de mer peut être considéré comme un indice manifeste que la mesure est sélective sur le plan sectoriel.

5.3. EXISTENCE D'UNE AIDE AU SENS DE L'ARTICLE 107, PARAGRAPHE 1, DU TFUE

- (123) L'article 107, paragraphe 1, du TFUE dispose que «[s]auf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions».

- (124) Les règles relatives aux aides d'État s'appliquent uniquement aux aides octroyées à des entreprises ayant une activité économique. En dehors de cela, les conditions énoncées à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE sont cumulatives. La mesure analysée constitue donc une aide d'État au sens du traité si toutes les conditions susmentionnées sont remplies. Concrètement, l'aide financière doit:

- être accordée par l'État ou au moyen de ressources d'État,
- favoriser certaines entreprises ou la production de certains biens,
- fausser ou menacer de fausser la concurrence, et
- affecter les échanges entre les États membres.

- (125) La Commission a procédé à une évaluation à deux niveaux:

- au niveau des mesures individuelles, où la Commission examine si chaque mesure constitue une aide d'État indépendamment de son utilisation dans le cadre du RELF,
- au niveau du RELF dans son ensemble: comme indiqué plus haut, le RELF repose sur une combinaison de ces mesures, qui sont liées entre elles en fait ou en droit.

5.3.1. Entreprises au sens de l'article 107 du TFUE

- (126) La Commission considère que toutes les parties aux opérations relevant du RELF sont des entreprises au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE — un fait que ni l'Espagne⁽⁶⁹⁾ ni aucun tiers ne contestent — étant donné

⁽⁶⁸⁾ Arrêt du 17 juin 1999 dans l'affaire C-75/97, Belgique/Commission (Maribel bis/ter), Rec. 1999, p. I-3671, point 32.

⁽⁶⁹⁾ Voir, notamment, la lettre des autorités espagnoles du 2 août 2011 en réponse à la décision C(2011) 4494 final de la Commission, section 3.2.2, «Régime de transparence applicable aux GIE», premier alinéa: «Conformément aux dispositions de l'article 1^{er} de la loi n° 12 du 29 avril 1991 relative aux groupements d'intérêt économique [...], ces entités ont une personnalité juridique propre, un caractère commercial et la capacité d'exercer des activités économiques».

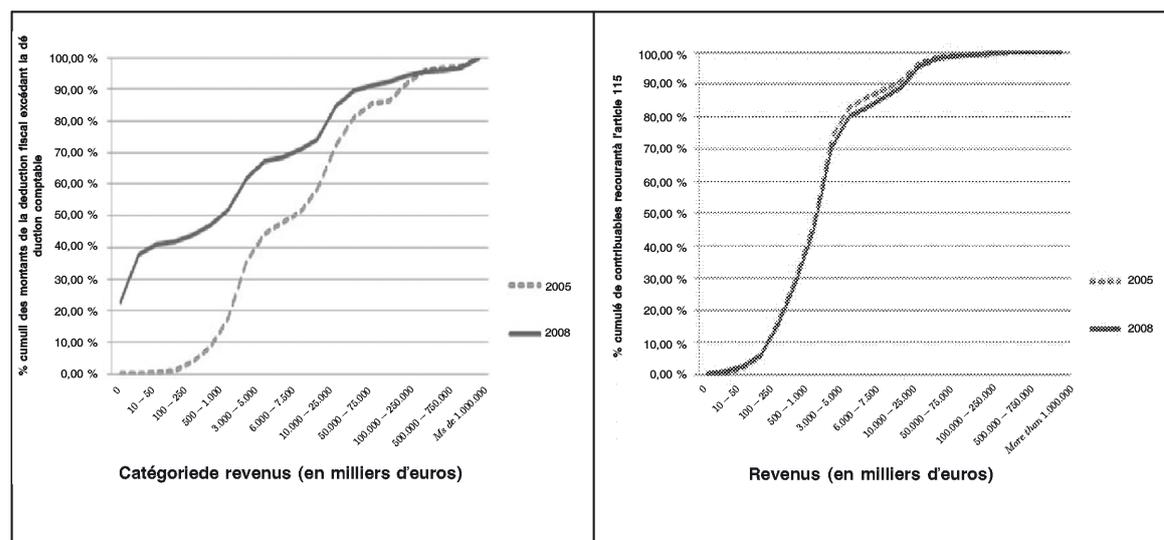
que leurs activités consistent à proposer des biens et des services sur un marché ⁽⁷⁰⁾. Plus précisément, les chantiers navals proposent des navires neufs ou des services de construction, de réparation et de rénovation; les sociétés de location-vente offrent des facilités de financement; les GIE affrètent et vendent des navires; les investisseurs, dans la mesure où ils offrent des biens et des services sur un large éventail de marchés, hormis lorsqu'ils sont des personnes physiques n'exerçant aucune activité économique, auquel cas ils ne sont pas repris dans la présente décision; les compagnies maritimes offrent des services de transport maritime; les banques organisatrices offrent des services d'intermédiation et de financement et d'autres intermédiaires fournissent des services d'intermédiation ou de conseil.

5.3.2. Existence d'un avantage sélectif

- (127) Conformément à une jurisprudence constante, «l'article 107, paragraphe 1, du traité impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à favoriser "certaines entreprises ou certaines productions" par rapport à d'autres, lesquelles se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable. Dans l'affirmative, la mesure concernée remplit la condition de sélectivité» ⁽⁷¹⁾.

5.3.2.1. Amortissement accéléré (article 115, paragraphe 6, du TRLIS) — Mesure 1

- (128) Dans la décision C(2011) 4494 final, la Commission a indiqué que, si elle constituait une aide, cette mesure serait une aide existante et n'a pas procédé à son évaluation. À la suite de l'examen formel, la Commission est aujourd'hui parvenue à la conclusion que cette mesure, prise isolément, ne constitue pas une aide d'État parce qu'elle ne favorise ni certaines entreprises ni certaines productions. La Commission souligne que la mesure est applicable à toutes les entreprises assujetties à l'impôt sur les revenus en Espagne, sans restriction quant au secteur d'activité, au lieu d'établissement, à la taille, à la forme juridique ou à la localisation des actifs. Elle s'applique également sans exception à tous les biens susceptibles de faire l'objet d'un amortissement.
- (129) Par ailleurs, la limitation aux actifs achetés à bail ne constitue pas un élément de sélectivité, puisque l'acquisition de tout actif peut être financée par des contrats de location-vente auxquels ont accès, de manière générale, les entreprises de tous les secteurs et de toutes les tailles. Rien ne montre que les bénéficiaires de la mesure soient, de fait, concentrés dans certains secteurs ou productions. Les statistiques présentées par l'Espagne en ce qui concerne le recours à l'article 115 du TRLIS par les contribuables espagnols (voir les graphiques ci-dessous) confirment que la location-vente est utilisée par les entreprises ayant des revenus imposables très diversifiés (45 % des utilisateurs déclarés de l'article 115 gagnent moins de 1 million d'EUR et 70 % moins de 3 millions d'EUR) (voir le graphique de gauche). Le montant absolu de l'avantage fiscal susceptible d'être tiré de l'amortissement d'une dépense supplémentaire ⁽⁷²⁾ en vertu de l'article 115 du TRLIS varie également en fonction des revenus de l'assujetti (voir le graphique de droite).



Source: ministère de l'économie et des finances.

⁽⁷⁰⁾ Voir l'arrêt dans l'affaire 118/85, Commission/Italie, Rec. 1987, p. 2599, point 7; l'arrêt du 18 juin 1998 dans l'affaire C-35/96, Commission/Italie, Rec. 1998, p. I-3851, point 36; l'arrêt du 12 septembre 2000 dans les affaires jointes C-180/98 à C-184/98, Pavlov e.a., Rec. 2000, p. I-6451, point 75.

⁽⁷¹⁾ Voir l'arrêt du 3 mars 2005 dans l'affaire C-172/03, Heiser, Rec. 2005, p. I-1627, point 40.

⁽⁷²⁾ Cette dépense supplémentaire, qui correspond à la différence positive entre la dépense amortie à des fins fiscales en vertu de l'article 115 et la dépense imputée dans la comptabilité, doit figurer dans la déclaration fiscale du bénéficiaire.

- (130) Les autorités espagnoles ont également confirmé que les contrats de location-vente et l'article 115 du TRLIS peuvent être utilisés pour des actifs construits dans d'autres États membres (ou originaires de ceux-ci). Enfin, la Commission relève que les conditions d'application de l'article 115, paragraphe 6, du TRLIS sont claires, objectives et neutres et que leur application ne nécessite pas une autorisation préalable. L'administration fiscale n'est donc pas habilitée à autoriser ou à refuser l'application de cette mesure ⁽⁷³⁾ dans le cadre d'un pouvoir discrétionnaire.
- (131) La Commission conclut dès lors que, en soi, l'amortissement accéléré d'actifs achetés à bail (article 115, paragraphe 6, du TRLIS) n'accorde pas un avantage sélectif aux GIE dans le cadre des opérations relevant du RELF.

5.3.2.2. *Application discrétionnaire de l'amortissement anticipé (article 115, paragraphe 11, et article 48, paragraphe 4, du TRLIS et article 49 du RIS) — Mesure 2*

- (132) Dans la législation fiscale espagnole, les règles relatives à l'amortissement (article 11 du TRLIS) disposent, de manière générale, que le coût d'un actif doit être distribué tout au long de sa vie économique, c'est-à-dire depuis le moment où il est utilisé pour une activité économique. Conformément à l'article 115, paragraphe 6, du TRLIS, l'amortissement accéléré d'actifs achetés à bail doit tenir compte de la date à laquelle l'actif entre en service. Étant donné qu'il permet que l'amortissement accéléré commence avant le début de l'exploitation de l'actif, l'article 115, paragraphe 11, du TRLIS concède un avantage économique.
- (133) Cette possibilité constitue une exception à la règle générale établie par le paragraphe 6 dudit article et est soumise à l'autorisation discrétionnaire des autorités espagnoles; à première vue, cette mesure est donc sélective. Contrairement à ce qu'allèguent l'Espagne et certains tiers, les critères d'octroi de l'autorisation ne sont ni clairs ni objectifs et, même s'ils l'étaient, cela ne suffirait pas à exclure leur caractère sélectif ⁽⁷⁴⁾. La Commission observe que les critères énoncés à l'article 115, paragraphe 11, du TRLIS sont vagues et requièrent une interprétation de l'administration fiscale, laquelle n'a publié ni norme administrative ni explication à cet égard. L'application discrétionnaire de l'amortissement anticipé sur la base de critères vagues introduit une sélectivité dans le RELF, même si les pouvoirs discrétionnaires ne sont pas exercés de façon arbitraire ⁽⁷⁵⁾. En outre, la Commission souligne que l'Espagne n'a pas avancé d'arguments convaincants pour expliquer pourquoi toutes les conditions imposées par l'article 48, paragraphe 4, du TRLIS et par l'article 49 du RIS sont nécessaires pour éviter des abus. Ainsi, les particularités de l'utilisation économique de l'actif doivent être démontrées ⁽⁷⁶⁾, tout comme l'absence d'effets sur le montant imposable découlant de l'utilisation de l'actif ou le transfert de la propriété ⁽⁷⁷⁾. Ces restrictions, qui introduisent de nouveaux éléments de sélectivité, n'ont nullement été justifiées. L'Espagne n'a pas davantage démontré pourquoi une autorisation préalable est nécessaire. Garantir la réalité d'une opération de location-vente, par exemple, paraît aussi important pour permettre la déduction normale des coûts de la location-vente/l'amortissement d'un actif ou pour appliquer l'amortissement accéléré que pour l'anticipation dudit amortissement. Cependant, les premières mesures ne sont pas soumises à une autorisation préalable et, tout comme pour ces mesures, une vérification a posteriori des critères clairs et objectifs applicables à l'amortissement anticipé d'actifs achetés à bail paraît suffire.
- (134) Dans la décision C(2011) 4494 final, la Commission a indiqué que les autorités espagnoles avaient confirmé lors d'une réunion que, sur le fondement des autorisations octroyées, les conditions de l'article 115, paragraphe 11, du TRLIS n'étaient considérées comme remplies que dans le cas d'acquisitions de navires passés du régime ordinaire de l'impôt sur les sociétés au régime de la taxation au tonnage ⁽⁷⁸⁾ et du transfert ultérieur de la propriété du navire à

⁽⁷³⁾ Voir l'arrêt dans l'affaire C-295/97, *Piaggio*, Rec. 1999, p. I-3735, point 39 et la jurisprudence citée.

⁽⁷⁴⁾ Arrêt du 6 mars 2002 dans les affaires jointes T-92/00 et T-103/00, *Diputación Foral de Álava/Commission*, Rec. 2002, p. II-1385, point 58.

⁽⁷⁵⁾ *Ibidem*, point 35.

⁽⁷⁶⁾ Article 115, paragraphe 11, du TRLIS: «Le ministère [...] peut déterminer, par la procédure établie par voie réglementaire, le moment auquel le point 6 fait référence, en tenant compte des particularités de la durée du contrat ou de la construction du bien, ainsi que des spécificités de son utilisation économique, à condition que cette détermination n'affecte pas le calcul de la base imposable découlant de l'utilisation effective du bien ni les revenus issus de sa transmission, qui doivent être calculés selon les règles du régime général de l'impôt ou du régime spécial [...]» (soulignement ajouté).

⁽⁷⁷⁾ Article 49, paragraphe 3, point c), du RIS: «La demande doit, à tout le moins, contenir les informations suivantes: c) justification des spécificités de l'utilisation de l'actif. Les mémoires juridique et économique de l'usage auquel est destiné l'actif acquis par la location-vente seront fournis, en mentionnant les formules contractuelles précises qui seront utilisées et les flux financiers, positifs et négatifs, qui se produiront».

⁽⁷⁸⁾ Lettres des autorités espagnoles du 27 mars 2008, du 10 mars 2010 et du 27 juillet 2010 dans lesquelles elles récapitulaient les autorisations délivrées jusqu'à la fin juin 2010.

la compagnie maritime en exerçant une option dans le cadre d'un affrètement coque nue. L'Espagne a nié⁽⁷⁹⁾ avoir fait cette déclaration, mais a reconnu l'existence de difficultés d'interprétation⁽⁸⁰⁾. La Commission fait valoir qu'aucune preuve n'a été produite pour démontrer que des autorisations ont été octroyées pour appliquer l'amortissement anticipé dans d'autres circonstances⁽⁸¹⁾.

- (135) Il ressort des exemples fournis par les autorités espagnoles que les demandes d'amortissement anticipé présentées par les GIE à l'administration fiscale décrivent dans les détails toute l'organisation du RELF et contiennent tous les contrats pertinents (en particulier le contrat de construction navale, de location-vente, d'affrètement coque nue, les contrats d'option, le contrat de rachat et l'acquiescement de dette). Selon l'Espagne, ces éléments sont nécessaires pour contrôler le respect des conditions imposées par l'article 115, paragraphe 11, et l'article 48, paragraphe 4, du TRLIS et par l'article 49 du RIS.
- (136) La Commission observe, toutefois, que la procédure établie par les modalités d'application⁽⁸²⁾ confère un pouvoir discrétionnaire important à l'administration fiscale à l'effet d'interpréter les exigences légales et, le cas échéant, d'imposer des conditions supplémentaires. En particulier, l'administration est habilitée à demander des renseignements supplémentaires qui peuvent être jugés pertinents aux fins de l'examen⁽⁸³⁾. La Commission souligne également à cet égard que, dans certains des exemples fournis, les demandes présentées contenaient également des annexes supplémentaires qui ne sont pas indispensables pour démontrer le respect des conditions imposées par l'article 115, paragraphe 11, et l'article 48, paragraphe 4, du TRLIS et par l'article 49 du RIS: 1) un calcul détaillé des avantages fiscaux totaux et du mode de répartition entre la compagnie maritime, d'une part, et le GIE ou ses investisseurs, d'autre part; et 2) une déclaration du chantier naval dans laquelle sont détaillés les avantages économiques et sociaux prévus du contrat de construction navale. Selon certains plaignants, l'administration fiscale exige ces documents dans le cadre de la procédure d'autorisation. Selon l'Espagne, les demandeurs (GIE) présentaient ces éléments de leur propre initiative. Ces documents indiquent, notamment, que l'importance d'un contrat de construction naval pour l'économie espagnole est prise en compte, tout comme l'avantage fiscal général résultant de l'opération au titre du RELF.
- (137) La Commission conclut que la procédure obligatoire d'autorisation préalable, la nécessité d'interpréter les conditions floues de l'article 115, paragraphe 11, du TRLIS, de l'article 48, paragraphe 4, du TRLIS et de l'article 49 du RIS et le fait que l'administration fiscale puisse demander tout document ou renseignement supplémentaire prouvent à l'évidence que l'administration fiscale jouit d'un large pouvoir discrétionnaire dans l'exercice de ses fonctions à l'effet d'autoriser les opérations relevant du RELF.
- (138) Comme le précise la Commission dans sa communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (ci-après la «communication sur les aides fiscales»⁽⁸⁴⁾), la Cour de justice reconnaît que le traitement des acteurs économiques sur une base discrétionnaire peut en effet conférer à l'application individuelle d'une mesure générale la qualité de mesure sélective, notamment lorsque le pouvoir discrétionnaire s'exerce en dehors de la simple gestion des recettes fiscales selon des critères objectifs⁽⁸⁵⁾⁽⁸⁶⁾.
- (139) La Commission est, dès lors, d'avis que l'application discrétionnaire de l'amortissement anticipé d'actifs achetés à bail en application de l'article 115, paragraphe 1, et de l'article 48, paragraphe 4, du TRLIS et de l'article 49 du RIS confère un avantage sélectif aux GIE participant à des opérations relevant du RELF et à leurs investisseurs.

⁽⁷⁹⁾ «[...] les autorités espagnoles nient avoir confirmé "dans la pratique", comme l'affirme le considérant 34 de la décision de la Commission, que seuls les actifs admis postérieurement dans le régime de la taxation au tonnage seraient susceptibles de relever des dispositions de l'article 115, paragraphe 11, du TRLIS».

⁽⁸⁰⁾ «Les autorités espagnoles se sont bornées à mettre en évidence la difficulté d'interprétation posée par l'obligation, imposée par la législation, de subordonner l'application de l'amortissement anticipé à l'absence d'effets sur le calcul de la base d'imposition dérivée de l'utilisation effective du bien ainsi que sur les revenus générés par sa transmission».

⁽⁸¹⁾ Apparemment, le contrat d'affrètement coque nue entre le GIE et la compagnie maritime découlerait de l'interprétation d'une des conditions imposées par l'article 48 du TRLIS et serait soumis au contrôle et à l'autorisation de l'administration fiscale.

⁽⁸²⁾ Notamment, l'article 49 du RIS.

⁽⁸³⁾ Article 49, paragraphe 4, du RIS: «La direction générale des impôts peut exiger de l'assujéti autant de données, de rapports, d'antécédents et de pièces justificatives que nécessaires».

⁽⁸⁴⁾ JO C 384 du 10.12.1998.

⁽⁸⁵⁾ Voir la communication sur les aides fiscales, section «Pratiques administratives discrétionnaires», paragraphes 21 et 22.

⁽⁸⁶⁾ Affaire C-241/94, France/Commission (Kimberly Clark Sopalin), Rec. 1996, p. I-4551.

5.3.2.3. *La transparence fiscale des groupements d'intérêt économique (article 48 du TRLIS) — Mesure 3*

- (140) La Commission considère que la transparence fiscale des GIE visée aux articles 48 et 49 du TRLIS permet simplement à différents opérateurs de s'unir pour financer un investissement ou mener à bien une activité économique quelconque. De ce fait, cette mesure ne confère pas un avantage sélectif aux GIE ou à leurs membres.

5.3.2.4. *Le régime de la taxation au tonnage (articles 124 à 128 du TRLIS) – Mesure 4*

- (141) Comme expliqué à la section 2.2.4, le régime de la taxation au tonnage constitue un régime d'aide d'État, approuvé par la Commission dans la décision C(2002) 582 final du 27 février 2002. Il comprend les règles de l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS, relatives au traitement des obligations fiscales implicites et les plus-values dans le cadre d'un transfert vers le régime de la taxation au tonnage d'actifs usagés ou d'occasion auparavant soumis au régime fiscal général.
- (142) En effet, comme expliqué au considérant 17, dans des conditions normales (c'est-à-dire quand l'entreprise demeure couverte par le régime général de l'impôt sur les sociétés au lieu de passer au régime de la taxation au tonnage), l'avantage fiscal résultant de l'amortissement anticipé ou accéléré d'actifs au cours des premières années (augmentation des obligations fiscales implicites) est compensé dans une large mesure au cours des années suivantes (diminution des obligations fiscales implicites) ou au moment de la vente ou de la démolition de l'actif (imposition de la plus-value). Tout au long de cette période, le processus a pour résultat le report du paiement de certains montants d'impôts. Étant donné que les impôts dus au titre du régime de la taxation au tonnage dépendent de la différence entre les revenus et les dépenses, le passage au régime de la taxation au tonnage au milieu de la période implique que les obligations fiscales implicites ne seront pas liquidées.
- (143) Par comparaison avec ce qui se passerait dans le cadre du régime fiscal général, dans le cadre du régime de la taxation au tonnage, le report de la liquidation des obligations fiscales implicites, autorisé par l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS, confère un avantage économique sélectif supplémentaire aux sociétés qui passent au régime de la taxation au tonnage par rapport à celles qui continuent de dépendre du régime fiscal général.
- (144) Comme expliqué à la section 5.4, le régime de la taxation au tonnage approuvé par la Commission ne couvre pas le traitement fiscal des revenus issus de l'affrètement coque nue, qui ne constitue dès lors pas une aide existante, mais bien une aide nouvelle.

5.3.2.5. *Article 50, paragraphe 3, du RIS — Mesure 5*

- (145) Par rapport à ce qui a été autorisé dans le cadre du régime notifié de la taxation au tonnage, l'article 50, paragraphe 3, du RIS confère un autre avantage, à savoir le fait qu'en instaurant une dérogation à l'application ordinaire de l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS, certains navires de mer qui seraient normalement considérés comme usagés ou d'occasion, sont considérés comme neufs au moment de leur transfert au régime de la taxation au tonnage. Dès lors, le paiement des obligations fiscales implicites — qui est normalement reporté jusqu'à la vente ou la démolition de l'actif en vertu de l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS — est définitivement annulé. Cette annulation constitue un avantage économique.
- (146) L'avantage économique qu'autorise l'article 50, paragraphe 3, du RIS, est de nature sélective, puisqu'il n'est pas ouvert à tous les actifs. Il n'est même pas disponible pour tous les navires soumis au régime de la taxation au tonnage et à l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS. En fait, cet avantage ne peut être obtenu que si le navire est acheté par le biais d'un contrat de location-vente autorisé au préalable par l'administration fiscale. Comme indiqué plus haut, les autorités espagnoles ont confirmé que l'administration fiscale ne considérerait cette condition comme effectivement satisfaite que si un contrat de location-vente avait été autorisé dans le cadre d'une demande d'amortissement anticipé en application de l'article 115, paragraphe 11, du TRLIS. Ni l'Espagne ni les tiers n'ont cité d'autres circonstances permettant à l'administration fiscale d'autoriser un contrat de location-vente au préalable. Comme indiqué à la section 5.3.2.2, ces autorisations ont été accordées dans le contexte du pouvoir d'appréciation considérable qu'exerçait l'administration fiscale et, de fait, uniquement pour des navires de mer neufs.
- (147) Contrairement à l'allégation de l'Espagne et de certains tiers, l'article 50, paragraphe 3, du RIS introduit non seulement une explication de la procédure spéciale notifiée et du concept de «navire usagé», puisqu'en considérant qu'un navire vendu à bail est toujours neuf à la date où le preneur exerce l'option d'achat, à condition que le

contrat de location-vente ait été approuvé au préalable par l'administration fiscale, il instaure une dérogation à la procédure spéciale⁽⁸⁷⁾ visée à l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS. Cette disposition introduit, en effet, de façon sélective un avantage supplémentaire en évitant l'imposition de la plus-value ultérieure.

- (148) La Commission est d'avis que l'octroi de cet avantage sélectif supplémentaire — que ce soit par rapport au régime fiscal général, ou même par rapport à l'application ordinaire du régime alternatif de la taxation au tonnage et de l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS autorisé par la Commission — ne saurait être justifié par la nature et le régime général du système fiscal espagnol.
- (149) En effet, la Commission a autorisé l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS en tant que procédure spéciale qui était censée éviter que l'on abuse de l'article 125, paragraphe 1, en d'autres termes, pour éviter que les opérateurs ne fassent passer des navires usagés et totalement amortis sous le régime de la taxation au tonnage dans le seul but de les vendre avec une plus-value considérable, qui serait exonérée en vertu de ce régime. La Commission précise à cet égard que participent aux opérations relevant du RELF des GIE qui achètent à bail — et ensuite possèdent brièvement — un seul navire qu'ils n'exploitent pas eux-mêmes et qu'ils font passer au régime de la taxation au tonnage durant la période très courte nécessaire pour exercer l'option du contrat de location-vente et transférer la propriété de leur unique navire à la compagnie maritime. Ces opérations ne semblent pas correspondre aux objectifs du régime de la taxation au tonnage envisagés dans les orientations maritimes.
- (150) Par conséquent, la Commission n'est pas d'accord avec l'argument selon lequel il est logique de considérer qu'un navire est «neuf» à la date où l'option est exercée, parce que personne ne l'a utilisé avant le preneur ou parce que l'exercice de l'option avait déjà été convenu au moment de la signature du contrat de location-vente.
- (151) S'agissant de la première partie de cet argument, la Commission observe que la règle de limitation s'applique également aux navires transférés par un seul opérateur du régime fiscal ordinaire au régime de la taxation au tonnage, c'est-à-dire sans changement de propriété et sans utilisation par des tiers.
- (152) Quant à la seconde partie de l'argument, le fait que l'option ait été convenue au préalable n'est absolument pas pertinent à l'effet de déterminer si le navire est neuf. La Commission n'a reçu aucune explication de la raison pour laquelle ce navire doit être considéré comme neuf — quel qu'en soit le propriétaire — à la date où l'option est exercée. Elle n'a pas davantage reçu d'explication convaincante de la raison pour laquelle cette hypothèse n'est raisonnable que si le contrat de location-vente est approuvé au préalable par l'administration fiscale.
- (153) La Commission fait valoir, à cet égard, que la plus-value ne serait pas exonérée si l'article 50, paragraphe 3, du RIS précisait uniquement que les navires achetés à bail sont réputés neufs à la date de la signature du contrat de location-vente, sans prendre en considération la date à laquelle l'option est exercée. Dans ce cas, il conviendrait de considérer le GIE comme propriétaire du navire avant son transfert au régime de la taxation au tonnage; le navire serait réputé usagé ou d'occasion en passant au régime de la taxation autonome et l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS s'appliquerait, ce qui donnerait lieu au paiement reporté des obligations fiscales implicites ou à l'imposition de la plus-value au moment de la vente ou de la démolition du navire.
- (154) Dès lors, la Commission est d'avis que l'article 50, paragraphe 3, du TRLIS confère un avantage sélectif aux entreprises qui achètent des navires par le biais de contrats de location-vente autorisés au préalable par l'administration fiscale et, notamment, aux GIE ou à leurs investisseurs qui participent à des opérations relevant du RELF.

⁽⁸⁷⁾ Voir la décision C(2002) 582 final de la Commission du 27 février 2002, section 2.12.1, «Allégements pour amortissement»: «Les plus-values obtenues avant l'entrée en vigueur de la taxation au tonnage sont soumises au régime d'imposition ordinaire conformément aux règles générales relatives à l'impôt sur les sociétés applicables au moment de l'aliénation du navire. Afin de garantir le respect de cette disposition, est établie l'obligation de constituer une réserve indisponible équivalente à la différence entre la valeur normale du marché et la valeur nette comptable de chaque navire, c'est-à-dire à la plus-value imputable aux navires au moment où ils sont admis dans le régime. Cette réserve doit être soumise à l'impôt en cas de transfert de la propriété du navire. En outre, afin d'éviter une utilisation induite de la réglementation, la différence positive éventuelle entre l'amortissement fiscal et l'amortissement comptable est également imposée selon les règles générales applicables à la date de l'aliénation du navire, évitant ainsi qu'un amortissement comptable éventuellement inférieur à l'amortissement fiscal ne se traduise par une plus-value inférieure et, partant, que l'on puisse échapper en partie à l'imposition complète des plus-values» (soulignement ajouté).

5.3.2.6. *Avantage sélectif résultant du RELF dans son ensemble — Bénéficiaires de l'avantage*

- (155) Le montant de l'avantage économique résultant du RELF dans son ensemble correspond à l'avantage que le GIE n'aurait pas obtenu de la même opération financière s'il avait uniquement appliqué des mesures générales. Dans la pratique, cet avantage correspond à la somme des avantages obtenus par le GIE en appliquant les mesures sélectives susvisées, à savoir:
- les intérêts épargnés sur les montants des paiements d'impôts reportés grâce à l'amortissement anticipé (article 115, paragraphe 11, et article 48, paragraphe 4, du TRLIS et article 49 du RIS),
 - le montant des impôts évités ou des intérêts épargnés sur les impôts reportés en vertu du régime de la taxation au tonnage (article 128 du TRLIS), étant donné que le GIE ne pouvait pas bénéficier du régime de la taxation au tonnage,
 - le montant des impôts évités sur la plus-value réalisée au moment de la vente du navire en vertu de l'article 50, paragraphe 3, du RIS.
- (156) Considérant le RELF dans son ensemble, l'avantage est sélectif parce qu'il est soumis au pouvoir discrétionnaire conféré à l'administration fiscale par la procédure obligatoire d'autorisation et par l'imprécision du libellé des conditions applicables à cet amortissement. Étant donné que d'autres mesures applicables uniquement aux activités de transport maritime éligibles en vertu des orientations maritimes — en particulier l'article 50, paragraphe 3, du TRLIS — dépendent de cette autorisation préalable, l'ensemble du RELF est sélectif. Par conséquent, l'administration fiscale n'autorise que les opérations au titre du RELF destinées à financer des navires de mer (sélectivité sectorielle). Comme le confirment les statistiques fournies par l'Espagne, l'ensemble des 273 opérations relevant du RELF montées jusqu'en juin 2010 concernent des navires de mer.
- (157) À cet égard, le fait que toutes les compagnies maritimes, y compris celles établies dans d'autres États membres, puissent avoir accès aux opérations de financement au titre du RELF ne s'oppose pas à la conclusion que ce régime favorise certaines activités, à savoir l'acquisition de navires de mer par l'intermédiaire de contrats de location-vente, en particulier en vue de leur affrètement coque nue et de leur revente ultérieure.
- (158) Des chantiers navals européens ont dénoncé à plusieurs reprises le fait qu'ils ne pouvaient pas accéder au financement des banques espagnoles dans le cadre du RELF.
- (159) Dans sa décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen, la Commission a relevé que tous les navires admis dans le RELF, à une exception près, ont été construits dans des chantiers navals espagnols. La Commission a exprimé ses doutes⁽⁸⁸⁾ quant au fait que ce résultat puisse avoir une explication raisonnable dans le cadre d'opérations résultant exclusivement du libre choix des opérateurs économiques sur un marché libre et concurrentiel.
- (160) Cependant, à défaut d'élément prouvant le refus des demandes concernant l'acquisition de navires non espagnols, la Commission ne saurait conclure que le RELF était, en fait, limité à l'acquisition de navires espagnols. En outre, la Commission observe que l'administration fiscale espagnole, par une notification contraignante en réponse à une question formulée par un investisseur potentiel, en date du 1^{er} décembre 2008, a expressément confirmé que le RELF s'applique aux navires construits dans d'autres États membres de l'Union européenne⁽⁸⁹⁾. Dans ces conditions, la Commission conclut que le RELF ne contient aucun élément supplémentaire de sélectivité en faveur des chantiers navals espagnols et n'implique aucune discrimination fondée sur le lieu d'établissement du chantier naval.
- (161) La Commission considère que l'avantage profite au GIE et, par transparence, à ses investisseurs. En effet, le GIE est la personne morale qui applique toutes les mesures fiscales et, le cas échéant, introduit les demandes d'autorisation auprès des autorités fiscales. Or, il n'a pas été mis en doute que les demandes d'application de l'amortissement anticipé ou de la taxation au tonnage ont été présentées au nom du GIE. Sur le plan fiscal, le GIE est une entité fiscalement transparente et ses revenus imposables ou ses frais déductibles sont automatiquement transférés aux investisseurs.

⁽⁸⁸⁾ Voir le considérant 73 de la décision C(2011) 4494 final de la Commission.

⁽⁸⁹⁾ Voir <http://petete.meh.es/scripts/know3.exe/tributos/CONSUVIN/texto.htm?NDoc=12728&Consulta=buques&Pos=230>.

- (162) Dans une opération relevant du RELF, on observe que, sur le plan économique, une partie substantielle de l'avantage fiscal obtenu par le GIE est transférée à la compagnie maritime par le biais d'une ristourne sur le prix. Les annexes jointes à certains dossiers des GIE dans le cadre de demandes d'autorisation préalable de l'amortissement anticipé (voir le considérant 168) confirment que les opérateurs qui participent à des opérations au titre du RELF considèrent que les avantages fiscaux résultant de l'opération sont répartis entre les GIE ou leurs investisseurs et les compagnies maritimes. L'aspect lié à l'imputabilité de cet avantage à l'État est néanmoins examiné à la section suivante.
- (163) S'il est vrai que d'autres participants aux transactions relevant du RELF, comme les chantiers navals, des sociétés de location-vente et d'autres intermédiaires, bénéficient indirectement de cet avantage, la Commission est d'avis que l'avantage obtenu initialement par le GIE et ses investisseurs n'est pas transféré à ceux-ci.

5.3.3. Transfert de ressources d'État et imputabilité à l'État

Ressources d'État

- (164) Les avantages sélectifs en faveur des GIE et de leurs membres que l'on observe dans les mesures 2, 4 et 5 (voir les sections 5.3.2.2, 5.3.2.4 et 5.3.2.5) résultent de l'application de certaines dispositions de la législation fiscale.
- (165) Dans chacune des opérations au titre du RELF, l'utilisation de ressources publiques suppose que l'État cesse de percevoir des intérêts en conséquence de l'amortissement anticipé des actifs achetés à bail, que l'État cesse de percevoir des impôts puisque les obligations fiscales implicites ne sont pas liquidées lorsque le GIE passe du régime général de l'impôt sur les sociétés à la taxation au tonnage et que l'État cesse de percevoir des impôts puisque la plus-value obtenue lors du transfert de propriété du navire à la compagnie maritime n'est pas taxée. Considéré globalement, le RELF implique la perte définitive de recettes fiscales équivalentes à la consommation de ressources d'État sous la forme de dépenses fiscales et d'intérêts non perçus.
- (166) Dans le cadre des opérations au titre du RELF, l'État transfère initialement ses ressources au GIE en finançant les avantages sélectifs. Ensuite, par le biais de la transparence fiscale, le GIE transfère les ressources de l'État à ses investisseurs.

Imputabilité

- (167) Les mesures en cause en l'espèce découlent de l'application du droit fiscal espagnol et des autorisations fiscales accordées par l'administration fiscale espagnole pour l'application de l'amortissement anticipé et du régime de la taxation au tonnage. Ces autorisations ont été accordées pour l'application de mesures individuelles, comme l'amortissement (accélééré) anticipé du navire acheté à bail par chaque GIE ou le passage du GIE sous le régime de la taxation au tonnage. En outre, sur la base des exemples fournis par les autorités espagnoles, la procédure d'autorisation était indispensable pour que l'opération de financement puisse avoir lieu.
- (168) Selon les plaignants, l'administration fiscale examinerait et interviendrait dans la répartition de l'avantage fiscal entre la compagnie maritime, d'une part, et le GIE et ses investisseurs, d'autre part. Sur la base des exemples fournis par les autorités espagnoles, on constate effectivement que les demandes adressées à l'administration fiscale pour obtenir une autorisation d'amortissement anticipé contiennent généralement un calcul de l'avantage fiscal total généré par la structure du RELF et de la manière dont cet avantage est réparti entre la compagnie maritime et les investisseurs du GIE ou, à tout le moins, incluent les éléments nécessaires pour procéder à ce calcul.
- (169) Néanmoins, toutes les conséquences économiques découlant de l'octroi de l'avantage fiscal aux GIE résultent d'une combinaison d'opérations juridiques entre des entités privées. En effet, les règles en vigueur n'obligent pas les GIE à transférer une partie de l'avantage fiscal aux compagnies maritimes et encore moins aux chantiers navals ou aux intermédiaires. Certes, l'administration fiscale dispose d'un large pouvoir discrétionnaire et, dans ce contexte, elle évalue l'impact économique de toute la transaction, mais cela ne suffit pas à établir que ce sont les autorités espagnoles qui décident du transfert d'une partie de l'avantage aux compagnies maritimes ou du montant de ce transfert. Cette situation doit être distinguée de celle analysée dans les décisions relatives à Air Caraïbes ou aux GIE

fiscaux français, où les investisseurs étaient légalement tenus de transférer respectivement au moins 60 % ou les deux tiers de l'avantage aux usagers et où les autorités françaises vérifiaient le respect de cette exigence pour chaque transaction.

- (170) Par conséquent, les avantages sélectifs ont été conférés par des ressources d'État. Ils sont clairement imputables à l'État espagnol dans la mesure où ils profitent aux GIE et à leurs investisseurs. Cependant, tel n'est pas le cas des avantages que tirent les compagnies maritimes et, a fortiori, des avantages indirects dont bénéficient les chantiers navals et les intermédiaires.

5.3.4. Distorsion de la concurrence et altération des échanges

- (171) Enfin, cet avantage menace de fausser la concurrence et d'affecter le commerce entre les États membres. Lorsqu'une aide accordée par un État membre renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges au sein de l'Union européenne, ces dernières doivent être considérées comme affectées par l'aide ⁽⁹⁰⁾. Il suffit que le bénéficiaire de l'aide soit en concurrence avec d'autres entreprises sur des marchés ouverts à la concurrence ⁽⁹¹⁾ et aux échanges entre les États membres.
- (172) En l'espèce, les investisseurs, c'est-à-dire les membres des GIE, opèrent dans tous les secteurs de l'économie, notamment dans des secteurs ouverts au commerce intra-UE. En outre, par le biais des opérations bénéficiant du RELF, ils opèrent au travers du GIE sur les marchés de l'affrètement coque nue et de l'achat et de la vente de navires de mer, qui sont ouverts au commerce intra-UE. Les avantages qui découlent du RELF renforcent leur position sur leurs marchés respectifs, ce qui fausse ou menace de fausser la concurrence.
- (173) Dès lors, l'avantage économique dont jouissent les GIE et leurs investisseurs qui bénéficient des mesures en cause peut affecter le commerce entre les États membres et fausser la concurrence sur le marché intérieur.

5.4. AIDE EXISTANTE OU AIDE ILLÉGALE

- (174) L'article 1^{er}, point b), du règlement (CE) n° 659/1999 ⁽⁹²⁾ définit plusieurs situations dans lesquelles l'aide est réputée existante. Selon les observations reçues en l'espèce, l'aide existante serait: i) une aide qui existait déjà avant l'entrée en vigueur du traité en Espagne; ou ii) une aide déjà approuvée par la Commission.

La taxe au tonnage constitue une aide existante, mais son application aux revenus tirés de l'affrètement coque nue constitue une aide nouvelle

- (175) Parmi les mesures qualifiées d'aide d'État ⁽⁹³⁾, la Commission considère que seules les dispositions légales du régime de la taxation au tonnage (articles 124 à 128 du TRLIS, mesure 4) constituent un régime d'aides d'État existant, puisqu'il a été approuvé par la Commission en 2002.
- (176) Cependant, la Commission est d'avis que les GIE qui participent à des opérations de location-vente ne remplissent pas toutes les conditions pour bénéficier du régime espagnol de la taxation au tonnage.
- (177) En effet, la Commission a autorisé le régime espagnol de la taxation au tonnage en tant qu'aide compatible sur la base des orientations maritimes, qui ne s'appliquent qu'aux entreprises réalisant de véritables activités de transport maritime ⁽⁹⁴⁾ avec les navires détenus en propre ou avec des navires affrétés. À titre exceptionnel, la taxation au tonnage peut être appliquée à des activités que les orientations qualifient de connexes ou assimilées au transport maritime. Ainsi, sous certaines conditions, la gestion maritime, le dragage ou le remorquage peuvent

⁽⁹⁰⁾ Voir, notamment, l'affaire 730/79, Philip Morris/Commission, Rec. 1980, p. 2671, point 11; l'affaire C-53/00, Ferring, Rec. 2001, p. I-9067, point 21, et l'affaire C-372/97, Italie/Commission, Rec. 2004, p. I-3679, point 44.

⁽⁹¹⁾ Affaire T-214/95, Het Vlaamse Gewest/Commission, Rec. 1998, p. II-717.

⁽⁹²⁾ JO L 83 du 27.3.1999, p. 1.

⁽⁹³⁾ Comme expliqué aux points 5.3.21 et 5.2.2.3, la Commission ne considère pas que les dispositions de l'article 115, paragraphe 6 (amortissement accéléré) et de l'article 48 du TRLIS (statut juridique des GIE) constituent une aide d'État.

⁽⁹⁴⁾ Voir les orientations maritimes, section 3.1, «Traitement fiscal des compagnies maritimes», douzième alinéa: «Les présentes orientations ne s'appliquent qu'aux transports maritimes».

bénéficiaire de l'aide⁽⁹⁵⁾. En revanche, la simple propriété d'un navire, son acquisition par le biais d'une location-vente ou sa location ou son affrètement à des tiers, sans assumer la pleine responsabilité de son fonctionnement, ne saurait être considérée comme une activité éligible. Bien évidemment, le bénéficiaire du régime de la taxation au tonnage devrait être celui qui réalise l'activité de transport éligible avec le navire éligible.

- (178) Il est vrai que la Commission a, à titre exceptionnel, autorisé des activités d'affrètement coque nue de navires vides dans le cadre de certains régimes notifiés de taxation au tonnage, mais uniquement de façon temporaire et dans des circonstances précises liées à un excès de capacité⁽⁹⁶⁾. Dans ces conditions, l'activité principale de ces entreprises demeure le transport maritime, et les revenus tirés des activités d'affrètement coque nue peuvent être considérés comme subordonnés à cette activité principale. Cette tolérance répond pleinement aux objectifs des orientations maritimes, à savoir «conserver et améliorer le savoir-faire maritime ainsi que protéger et promouvoir l'emploi pour les marins européens» et «contribuer à la consolidation des industries maritimes connexes établies dans les États membres tout en maintenant une flotte globalement compétitive sur les marchés mondiaux»⁽⁹⁷⁾.
- (179) Conformément aux orientations maritimes, la décision C(2002) 582 final de la Commission du 27 février 2002 autorisant le régime espagnol de la taxation au tonnage indique explicitement que seules les activités de transport maritime peuvent relever de ce régime⁽⁹⁸⁾. En effet, la section 2.4, «Bénéficiaires», prévoit que: «Peuvent bénéficier de ce régime fiscal spécial les compagnies maritimes inscrites dans l'un des registres de compagnies maritimes visés dans la législation espagnole, dont l'activité inclut l'exploitation de navires détenus en propre ou achetés à bail» (soulignement ajouté) et la section 2.5, «Activités/navires éligibles», prévoit que: «Le régime fiscal de la taxation au tonnage s'applique uniquement aux navires utilisés dans des activités de transport maritime. Les activités éligibles incluent uniquement les activités de transport maritime» (soulignement ajouté).
- (180) Il ressort du libellé de la décision de la Commission de 2002, adoptée conformément aux orientations maritimes, que les entreprises identifiées comme compagnies maritimes en vertu du droit espagnol peuvent bénéficier du régime de la taxation au tonnage, pour autant qu'elles effectuent des activités de transport maritime éligibles et dans les limites desdites activités.
- (181) La Commission estime que l'activité réalisée par les GIE qui prennent part à des opérations au titre du RELF ne peut pas être considérée comme une activité de transport. En effet, lorsqu'il passe au régime de la taxation au tonnage, le GIE achète à bail un seul navire auprès d'un bailleur et le loue sous le régime d'affrètement coque nue à une compagnie maritime tierce. Si elle exploite le navire pour fournir des services de transport maritime, cette compagnie maritime tierce peut bénéficier du régime de la taxation au tonnage. En échange, le GIE se limite à mettre un navire à la disposition d'une compagnie maritime tierce qui l'exploite. Par conséquent, le GIE est un intermédiaire qui fournit des services de location ou de vente à bail, et non des services de transport.
- (182) Les GIE qui participent à des opérations au titre du RELF affrètent généralement le seul navire détenu en propre ou acheté à bail, qui représente donc la totalité de leur flotte. Dans ces conditions, le GIE n'assume ni risque ni responsabilité par rapport à la gestion technique, à l'équipage ou à la gestion commerciale du navire. Il est simplement un intermédiaire et les revenus tirés de l'affrètement coque nue du navire vide ne sauraient être considérés comme subordonnés à une activité de transport maritime.

⁽⁹⁵⁾ Voir les orientations maritimes, section 3.1, «Traitement fiscal des compagnies maritimes», onzième, douzième et seizième alinéas: «Les sociétés gestionnaires de navires ne peuvent bénéficier d'une aide que pour les navires dont elles assurent la gestion de l'équipage et la gestion technique dans leur totalité. [...] pour être éligibles, les gestionnaires de navires doivent reprendre du propriétaire l'entière responsabilité de l'exploitation du navire et l'ensemble des devoirs et responsabilités imposés par le code international de gestion de la sécurité»; «la Commission peut admettre que cette notion englobe le remorquage en mer d'autres navires, de plates-formes pétrolières, etc.» et «les activités de "dragage" ne sont en principe pas éligibles à l'aide au transport maritime. Cependant, un arrangement fiscal (taxe au tonnage, par exemple) peut être appliqué aux dragueurs dont l'activité consiste [...] à effectuer un "transport maritime" ».

⁽⁹⁶⁾ Voir la décision de la Commission du 11 décembre 2002 dans l'affaire N 504/02, Irlande, Introduction d'une taxe au tonnage, considérant 28; la décision de la Commission du 20 décembre 2011 dans l'affaire SA.30515, Finlande, Modifications du régime d'aides de la taxe au tonnage, considérant 10.

⁽⁹⁷⁾ Voir les orientations maritimes, section 2.2, «Objectifs généraux des orientations révisées sur les aides d'État».

⁽⁹⁸⁾ Voir la section 2.4, «Bénéficiaire(s)»: «Peuvent bénéficier de ce régime fiscal spécial les compagnies maritimes inscrites dans l'un des registres de compagnies maritimes visés dans la législation espagnole, dont l'activité inclut l'exploitation de navires détenus en propre ou achetés à bail», et la section 2.5, «Activités/navires éligibles»: «Le régime de la taxation au tonnage ne s'applique qu'aux navires utilisés dans des activités de transport maritime. Les activités éligibles incluent uniquement les activités de transport maritime».

- (183) En outre, les GIE restent sous le régime de la taxation au tonnage pendant peu de temps, à savoir les deux semaines nécessaires pour exercer l'option du contrat de location-vente et pour que la compagnie maritime exerce l'option associée au contrat d'affrètement. Autoriser ce type d'activités dans le cadre du régime de la taxation au tonnage ne semble pas augmenter durablement le tonnage exploité sous pavillon de l'EEE ou contrôlé par des pays membres de l'EEE. Pour les mêmes raisons, les GIE qui participent à des transactions au titre du RELF ne semblent pas contribuer à l'objectif de «conserver [...] le savoir-faire maritime ainsi que protéger [...] l'emploi pour les marins européens» ou à la «consolidation du secteur maritime».
- (184) En conclusion, considérer que l'activité d'entreprises comme les GIE participant à des opérations au titre du RELF constitue une activité de transport maritime ne relève pas de l'autorisation découlant de la décision de 2002.
- (185) Dès lors, la Commission est d'avis qu'accueillir au bénéfice de ce régime des entreprises telles que les GIE participant à des opérations au titre du RELF⁽⁹⁹⁾ équivaut à l'octroi d'une aide nouvelle, soit par le biais du calcul du revenu imposable en fonction du tonnage exploité, soit par le biais de la possibilité de reporter le paiement des obligations fiscales implicites, en application de l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS, jusqu'à la vente ou à la démolition du navire.

Les autres mesures constituent une aide nouvelle

- (186) L'amortissement anticipé d'actifs achetés à bail (article 115, paragraphe 11, et article 48, paragraphe 4, du TRLIS et article 49 du RIS, mesure 2) ne constitue pas une aide existante, puisqu'il a été introduit en 2002, c'est-à-dire après l'adhésion de l'Espagne en 1986 et n'a jamais été ni notifié à la Commission ni approuvé par celle-ci. Par ailleurs, l'effet de cette mesure peut être clairement distingué de l'effet de l'amortissement accéléré. Cette mesure constitue une aide illégale.
- (187) En effet, l'article 50, paragraphe 3, du RIS, qui permettait l'exonération des plus-values sur les navires acquis dans le cadre de contrats de location-vente préalablement autorisés (mesure 5), est entré en vigueur en 2002 sans notification préalable à la Commission et sans l'approbation de celle-ci.
- (188) En fait, la Commission considère que l'autorisation donnée en 2002 n'inclut pas les modalités d'application et, en particulier, l'article 50, paragraphe 3, du RIS, puisque celui-ci introduit une dérogation aux règles de limitation applicables aux navires usagés en vertu de l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS, ce qui équivaut à un avantage supplémentaire. Cette exception aurait dû être notifiée en même temps que les dispositions légales approuvées par la Commission, mais elle ne l'a pas été.
- (189) L'application de l'article 125, paragraphe 2, du TRLIS ne semble pas nécessiter de définitions ou d'explications complémentaires. Normalement, elle obligerait à taxer la plus-value obtenue par un bailleur lors du transfert d'un navire au preneur (compagnie maritime). Si l'Espagne considérait qu'un éclaircissement était nécessaire, celui-ci aurait dû passer par une notification.
- (190) En conséquence, les modalités d'application et, en particulier, l'article 50, paragraphe 3, du RIS, constituent également une aide illégale.

5.5. COMPATIBILITÉ AVEC LE MARCHÉ INTÉRIEUR

- (191) La Commission conclut que les mesures suivantes constituent une aide d'État, soit isolément, soit dans le cadre du RELF:
- l'amortissement anticipé d'actifs acquis par le biais d'un contrat de location-vente (article 115, paragraphe 11, et article 48, paragraphe 4, du TRLIS et article 49 du RIS),
 - la taxation au tonnage en ce qui concerne l'éligibilité des activités d'affrètement coque nue,
 - l'article 50, paragraphe 3, du RIS.

⁽⁹⁹⁾ Pour rappel, les GIE, comme les autres formes d'entreprises, peuvent en principe bénéficier du régime de la taxation au tonnage, s'ils réalisent des activités éligibles.

- (192) En principe, les aides d'État, telles qu'elles sont définies à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont interdites. Cependant, l'article 107, paragraphe 2, établit la compatibilité de certains types d'aide, et le paragraphe 3 dispose que la Commission peut déclarer compatibles certains types d'aide ou l'aide accordée certains bénéficiaires. Selon le type de bénéficiaire, des règles spécifiques peuvent être appliquées, comme les orientations maritimes⁽¹⁰⁰⁾ ou l'encadrement des aides d'État à la construction navale⁽¹⁰¹⁾.
- (193) L'Espagne et les tiers identifiés comme bénéficiaires dans la présente décision n'ont invoqué ni l'application d'une autre disposition de l'article 107, paragraphes 2 et 3, du TFUE, ni l'application d'aucun autre encadrement relatif aux aides d'État adopté en vertu de l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE.

5.5.1. Application des orientations maritimes

Éligibilité des revenus tirés de l'affrètement coque nue aux fins de la taxation au tonnage

- (194) Comme indiqué au considérant 71, les autorités espagnoles et certains tiers considèrent que l'affrètement est couvert par la décision de 2002 autorisant le régime espagnol de la taxation au tonnage, puisqu'elle fait référence à l'exploitation de navires détenus en propre ou achetés à bail.
- (195) La Commission ne partage pas cette interprétation de la décision de 2002. Tant les orientations maritimes que la décision de 2002 indiquent clairement que la taxation au tonnage ne s'applique qu'aux activités de transport maritime⁽¹⁰²⁾. En règle générale, les revenus provenant d'activités autres que le transport — même lorsqu'elles sont exercées par une entreprise de transport maritime — ne peuvent pas être taxées selon le régime de la taxation au tonnage⁽¹⁰³⁾, à moins qu'il ne s'agisse d'une exception explicite et sous certaines conditions (activités connexes, dragage, remorquage).
- (196) Dans ce contexte, l'«exploitation de navires détenus en propre ou achetés à bail» mentionnée comme activité éligible dans la décision de 2002 englobe uniquement l'«exploitation» de navires détenus en propre ou achetés à bail sous le régime de l'affrètement coque nue et exploités — aussi bien les navires détenus en propre que ceux achetés à bail — par une entreprise de transport maritime.
- (197) Comme indiqué à la section 5.3.2.4, les GIE financiers participant à des opérations de financement au titre du RELF n'exploitent pas eux-mêmes les navires et ne fournissent pas un service de transport maritime. Ce sont des intermédiaires financiers qui prennent part au financement collectif d'un actif. Ils n'interviennent pas dans la gestion stratégique, technique, de l'équipage, ni même commerciale du navire qu'ils affrètent et n'assument ni risque ni responsabilité pour la prestation de services de transport maritime.
- (198) Par ailleurs, la Commission fait valoir que les GIE participant à des opérations au titre du RELF affrètent leur unique navire avec une option d'achat («*call*») que la compagnie maritime s'engage dès le départ à exercer et avec une option de vente («*put*») que le GIE peut exercer. Ceci équivaut à un transfert reporté — quoique définitif — de la propriété de la totalité de la flotte du GIE. Par conséquent, le GIE ne se trouve pas dans la même situation que les armateurs souffrant d'un excès temporaire de capacité et qui, en quête d'une certaine flexibilité, affrètent une partie de leur flotte à des opérateurs tiers pendant une période limitée (voir le considérant 178).
- (199) Pour toutes ces raisons, la Commission considère que les GIE participant à des opérations au titre du RELF ne sont pas éligibles au régime espagnol de la taxation au tonnage autorisé par la Commission et ne peuvent se prévaloir des dispositions des orientations maritimes.

⁽¹⁰⁰⁾ Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime (JO C 205 du 5.7.1997, p. 5) (applicables jusqu'au 16 janvier 2004) (JO C 13 du 17.1.2004, p. 3) (applicables à partir du 17 janvier 2004).

⁽¹⁰¹⁾ Encadrement des aides d'État à la construction navale (JO C 317 du 30.12.2003, p. 11). Néanmoins, compte tenu du fait que les chantiers navals ne sont pas des bénéficiaires de l'aide et qu'il n'est pas possible de quantifier un flux économique en leur faveur, il n'est pas nécessaire d'évaluer les aides accordées en application de cet encadrement.

⁽¹⁰²⁾ Voir les orientations maritimes, section 2.1, «Champ d'application des orientations révisées sur les aides d'État», premier alinéa: «Les présentes orientations couvrent toutes les aides en faveur des transports maritimes octroyées par les États membres ou au moyen de ressources publiques», et la section 3.1, «Traitement fiscal des compagnies maritimes», douzième alinéa: «Les présentes orientations ne s'appliquent qu'aux transports maritimes».

⁽¹⁰³⁾ Voir les orientations maritimes, section 3.1, «Traitement fiscal des compagnies maritimes», dernier alinéa: «les avantages fiscaux précités doivent être limités aux activités de transport maritime. Ainsi, lorsqu'une compagnie de transport maritime exerce également d'autres activités commerciales, il faut une comptabilité transparente pour empêcher tout «débordement» vers des activités n'ayant rien à voir avec les transports maritimes».

- (200) La Commission considère toutefois que, compte tenu du caractère général des opérations de location-vente, les GIE participant à des opérations au titre du RELF et leurs investisseurs font office d'intermédiaires qui répercutent vers d'autres bénéficiaires (les compagnies maritimes) un avantage poursuivant un objectif d'intérêt commun.

Éligibilité du GIE ou de ses investisseurs en tant qu'intermédiaires

- (201) Conformément à l'approche suivie dans la décision du 20 décembre 2006 relative aux GIE fiscaux français⁽¹⁰⁴⁾, la Commission estime que, dans la mesure où elle représente une juste rémunération de son intervention dans le transfert vers les compagnies maritimes d'un avantage poursuivant un objectif d'intérêt commun, l'aide conservée par le GIE ou ses investisseurs devrait être considérée comme compatible dans la même proportion. Il est vrai que, dans ce cas, les GIE ne sont pas légalement tenus de transférer aux compagnies maritimes une partie de l'aide reçue. Cependant, dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation de l'évaluation de la compatibilité de la mesure en vertu de l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE, la Commission considère qu'il y a lieu de tenir compte des effets favorables de la mesure sur le secteur maritime et d'appliquer, *mutatis mutandis*, les dispositions des orientations maritimes — qui s'appliquent normalement aux mesures d'aide — à l'avantage transféré à la compagnie maritime. Dès lors, si l'application des orientations maritimes à une compagnie maritime intervenant dans une opération donnée au titre du RELF donne lieu à un niveau d'avantage compatible ou à un avantage total de x %, le même pourcentage de l'aide retenue par le GIE ou ses investisseurs est compatible.

Avantage pour les compagnies maritimes (utilisateurs finals)

- (202) Dans la mesure où l'avantage bénéficie aux compagnies maritimes, l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE et les orientations maritimes⁽¹⁰⁵⁾ sont les seuls cadres applicables pour en évaluer la compatibilité avec le marché intérieur.
- (203) La Commission considère que les compagnies maritimes ne bénéficient pas d'une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Cependant, aux fins de déterminer le montant de l'aide compatible au niveau des GIE — en tant qu'intermédiaires qui répercutent sur les compagnies maritimes un avantage poursuivant un objectif d'intérêt commun — la Commission estime que les orientations maritimes doivent s'appliquer, *mutatis mutandis*, à l'avantage répercuté par le GIE sur la compagnie maritime afin de déterminer: 1) le montant de l'aide reçue initialement par le GIE et transférée à la compagnie maritime qui aurait été compatible si le montant transféré avait constitué une aide d'État en faveur de la compagnie maritime; 2) la proportion de cet avantage compatible dans l'avantage total transféré à la compagnie maritime; et 3) le montant de l'aide qui doit être considéré comme compatible au titre de rémunération de l'intervention des GIE.
- (204) Les orientations maritimes décrivent plusieurs catégories d'aides d'État et les conditions dans lesquelles elles peuvent être autorisées par la Commission. En particulier, les orientations précisent clairement qu'elles s'appliquent exclusivement aux activités de transport maritime ainsi qu'à un nombre restreint d'activités connexes ou assimilées.
- (205) Lorsqu'une compagnie maritime (utilisateur final) fournit des services de transport maritime (ou des activités assimilées) et remplit toutes les conditions visées dans les orientations, tout avantage qu'elle recevrait et qui constituerait une aide d'État serait compatible avec le marché intérieur.
- (206) Conformément aux orientations maritimes, l'aide peut être accordée par le biais de différentes catégories de mesures. L'une des conditions importantes imposées par la section 10 des orientations maritimes de 1997 et par la section 11 des orientations maritimes de 2004 est un plafond d'aide, à savoir le montant maximal d'aide d'État qui peut être accordé à une entreprise et qui peut être considéré comme compatible avec le marché intérieur⁽¹⁰⁶⁾.

⁽¹⁰⁴⁾ Aide d'État C 46/04, décision de la Commission du 20 décembre 2006 concernant le régime d'aide mis à exécution par la France au titre de l'article 39 CA du code général des impôts (JO L 112 du 30.4.2007, p. 41).

⁽¹⁰⁵⁾ Comme indiqué plus haut, l'Espagne a invoqué la décision de la Commission de 2002 autorisant le régime espagnol de la taxation au tonnage comme base de la compatibilité. En réalité, la conclusion selon laquelle le régime de la taxation au tonnage est compatible avec le marché intérieur repose sur les orientations maritimes.

⁽¹⁰⁶⁾ Ce plafond s'applique uniquement à certaines catégories d'aides mentionnées dans les orientations: mesures fiscales et sociales en vue d'améliorer la compétitivité, relève des équipages, aides aux investissements et aides régionales.

- (207) Conformément aux orientations maritimes de 1997, la limite des aides est «l'annulation des charges fiscales et sociales applicables aux marins, et l'annulation de la taxe sur le chiffre d'affaires des compagnies maritimes». Selon les orientations de 2004, le niveau d'aide maximal est l'annulation des charges fiscales et sociales applicables aux marins et une réduction d'impôts par le biais d'un régime de taxe au tonnage. Néanmoins, les orientations de 2004 précisent également que «le montant total de l'aide accordée [...] ne doit pas dépasser le montant total des taxes et cotisations sociales prélevées sur les activités de transport maritime et les marins».
- (208) Quant à l'application du niveau d'aide maximal à certaines compagnies maritimes bénéficiaires, la Commission considère que cet aspect doit être examiné au niveau de l'EEE, ce qui signifie que le plafond doit tenir compte de l'impôt sur les sociétés et des cotisations sociales versées par les bénéficiaires dans d'autres États membres de l'EEE. Cette approche est conforme à la jurisprudence dans l'affaire FagorBrandt ⁽¹⁰⁷⁾, qui a confirmé que l'examen d'une mesure d'aide d'État doit tenir compte de l'effet cumulé des aides éventuelles accordées dans différents États membres.
- (209) Étant donné que la présente espèce concerne des aides accordées aux GIE en vue de l'acquisition — par une compagnie maritime — d'un actif à long terme, la Commission convient avec les autorités espagnoles que l'avantage reçu par la compagnie maritime doit être réparti sur l'ensemble de la durée normale d'amortissement de l'actif (dix ans sur le plan fiscal) et être comparé au montant total d'impôts et de charges sociales acquitté au cours de cette période.
- (210) Conformément à la limite maximale, tous les avantages qui dépassent le montant maximal des charges fiscales et sociales des marins et de l'impôt sur les sociétés des compagnies maritimes doivent également être considérés comme incompatibles avec le traité.

5.6. RÉCUPÉRATION

- (211) L'article 14 du règlement (CE) n° 659/1999 prévoit que, lorsque des décisions négatives sont prises dans des cas d'aide illégale, la Commission doit décider que l'État membre considéré prend toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide auprès de son bénéficiaire. La récupération de l'aide rétablit, dans la mesure du possible, la situation concurrentielle qui existait avant son octroi.
- (212) Néanmoins, l'article 14 du règlement susvisé dispose également que la Commission n'exige pas la récupération de l'aide si, ce faisant, elle allait à l'encontre d'un principe général du droit de l'Union européenne. La présente section examine la question de savoir si les principes généraux de l'égalité de traitement, de la protection de la confiance légitime ou de la sécurité juridique empêchent la Commission d'ordonner la récupération de la totalité ou d'une partie de l'aide déjà octroyée.

5.6.1. Égalité de traitement

- (213) Le principe d'égalité de traitement et de non-discrimination exige que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente et que des situations différentes ne soient pas traitées de manière égale, à moins qu'un tel traitement ne soit objectivement justifié ⁽¹⁰⁸⁾.
- (214) Le régime des GIE fiscaux français peut, sans nul doute, être comparé à plusieurs égards au RELF. Il nécessite l'intervention d'un GIE ou d'investisseurs bénéficiant de la transparence fiscale entre le constructeur d'un actif à long terme et l'acheteur auquel le GIE vend à bail l'actif ou pour lequel il l'affrète. Le GIE amortit l'actif de manière accélérée et anticipée, et la plus-value résultant de la vente de l'actif est exonérée de l'impôt sur les sociétés. Le GIE ou ses investisseurs reversent une part considérable des avantages tirés des mesures fiscales à l'acheteur de l'actif (par exemple, une compagnie maritime) en lui accordant une réduction du montant du loyer ou du prix de l'option d'achat. Néanmoins, dans le régime français, les plus-values faisaient expressément l'objet d'une exonération, tandis que, dans le RELF, cette exonération résulte de l'application conjointe au GIE du régime de la taxation au tonnage et de l'article 50, paragraphe 3, du RIS.

⁽¹⁰⁷⁾ Voir l'arrêt du 14 février 2012 dans les affaires jointes T-115/09 et T-116/09, Electrolux AB et Whirlpool Europe BV/Commission.

⁽¹⁰⁸⁾ Voir l'arrêt du 14 avril 2005 dans l'affaire C-110/03, Belgique/Commission, point 71 et la jurisprudence citée.

- (215) La Commission souligne également que le cadre légal et les antécédents procéduraux des affaires française et espagnole sont différents et que la Commission a renoncé à ordonner la récupération pour une partie de la période évaluée dans sa décision finale de 2006 concernant les GIE fiscaux pour des raisons liées aux circonstances particulières de cette affaire. En effet, la France n'avait pas notifié formellement le régime à la Commission, mais elle l'avait informée avant de l'appliquer. De même, la Commission fait remarquer que, lorsqu'elle a ouvert la procédure formelle d'examen des GIE fiscaux, elle ne s'était jamais encore prononcée sur une affaire similaire. En revanche, lorsqu'elle a ouvert la procédure formelle d'examen du RELF, la Commission avait déjà conclu qu'un régime similaire — précisément celui des GIE fiscaux français — constituait une aide d'État. La Commission estime qu'un traitement différent pourrait se justifier dans la mesure où le contexte juridique et factuel des GIE fiscaux diffère du contexte juridique et factuel du RELF. Cependant, comme la Commission l'expliquera dans la section 5.6.3, des motifs liés au principe de sécurité juridique ont incité la Commission à s'abstenir d'exiger la récupération en l'espèce jusqu'à la date de publication de la décision relative aux GIE fiscaux français.
- (216) En outre, de l'avis de la Commission, dans les affaires citées au considérant 92, l'application du principe de confiance légitime à des mesures similaires se justifiait compte tenu des circonstances particulières de chaque affaire. Dans le cas du régime fiscal espagnol applicable à la survaleur financière, la réponse à une question posée par un membre du Parlement avait clairement qualifié le régime de mesure générale. Dans le cas des centres de coordination et des activités intragroupe d'entreprises multinationales ⁽¹⁰⁹⁾, la Commission a estimé qu'il existait une confiance légitime non seulement en raison de l'autorisation préalable accordée aux centres belges de coordination en tant que mesure générale en 1984 et 1987, mais aussi en raison de la réponse donnée par la Commission à une question parlementaire ⁽¹¹⁰⁾, dans laquelle elle déclarait que de nombreuses mesures fiscales — «réglementations fiscales relatives à l'imposition des quartiers généraux des groupes multinationaux établis en Europe, en vue d'éviter leur double imposition» — ne relèvent pas du champ d'application des règles relatives aux aides d'État. En outre, tous ces régimes avaient été mis en œuvre après la réponse à la question parlementaire. Dans l'affaire des sociétés de Gibraltar bénéficiaires de taux d'imposition réduits, l'existence d'une confiance légitime reposait sur le fait que la mesure s'inspirait d'une autre mesure du même État membre — le régime des sociétés exonérées — qui constituait une aide existante. De façon similaire, les mesures des îles Orcades et Shetland avaient chacune été conçues sur le modèle de l'autre.
- (217) Dès lors, la Commission considère que, s'agissant du RELF, le principe général d'égalité de traitement est respecté si, compte tenu des circonstances spécifiques de ce régime, les principes de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique sont respectés (voir les sections 5.6.2 et 5.6.3).

5.6.2. Confiance légitime

- (218) La confiance légitime serait le fruit d'une action de la Commission qui aurait fourni des assurances précises, inconditionnelles et concordantes ⁽¹¹¹⁾ faisant naître dans le chef des autorités ou des bénéficiaires du régime des espérances — justifiées ⁽¹¹²⁾ — que celui-ci serait légal ⁽¹¹³⁾. Selon la jurisprudence, en principe, la confiance légitime ne peut être reconnue en l'absence d'une notification adéquate ⁽¹¹⁴⁾ ⁽¹¹⁵⁾, à moins que ne soient observées des circonstances exceptionnelles ⁽¹¹⁶⁾.

⁽¹⁰⁹⁾ Centres de coordination (DE), centres de coordination et sociétés financières (LU), centre de coordination de Biscaye (ES), quartiers généraux et pools internationaux de trésorerie (FR), revenus étrangers (IE), activités de financement internationales (NL).

⁽¹¹⁰⁾ Réponse du 12 juillet 1990 à la question écrite n° 1735/90 de M. G. de Vries à la Commission (JO C 63 du 11.3.1991, p. 37).

⁽¹¹¹⁾ Arrêt du 25 octobre 2007 dans l'affaire C-167/06 P, Komninou e.a./Commission, point 63, et affaire C-537/08 P, Kahla Thüringen Porzellan/Commission, Rec. 2010, p. I-12917, point 63.

⁽¹¹²⁾ Voir l'arrêt dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187/Commission, Rec. 2006, p. I-5479, point 147; l'arrêt du 25 octobre 2007 dans l'affaire C-167/06 P, Komninou e.a./Commission, Rec. 2007, p. I-141, point 63; l'arrêt du 30 juin 2004 dans l'affaire T-107/02, GE Betz/OHMI — Atofina Chemicals (BIOMATE), Rec. 2004, p. II-1845, point 80 et la jurisprudence citée.

⁽¹¹³⁾ Affaire C-289/81, Mavridis/Parlement, Rec. 1983, p. 1731; affaire T-290/97, Mehibas Dordtselaan BV/Commission, Rec. 2000, p. II-15, point 59. Voir aussi l'affaire 265/85, Rec. 1987, p. 1155, point 44, et l'affaire C-152/88, Sofrimport/Commission, Rec. 1990, p. I-153, point 26.

⁽¹¹⁴⁾ Conformément à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, les États membres sont tenus de notifier à la Commission les nouvelles mesures d'aide et de demander son approbation avant de les mettre à exécution. Le chapitre II du règlement de procédure (JO C 83 du 27 mars 1999) instaure une procédure détaillée pour l'application de l'article 7 aux aides d'État.

⁽¹¹⁵⁾ Voir l'arrêt du 11 novembre 2004 dans les affaires jointes C-183/02 P et C-187/02 P, Demesa et Territorio Histórico de Álava/Commission, Rec. 2004, p. I-10609, points 44, 45 et 52.

⁽¹¹⁶⁾ Voir l'arrêt du 30 novembre 2009 dans les affaires jointes T-427/04 et T-17/05, France/Commission (France Télécom), Rec. 2009, p. II-4315, point 263.

5.6.2.1. La décision de la Commission de 2001 dans l'affaire Brittany Ferries (BAI)

- (219) La Commission observe que l'Espagne ne lui a pas notifié le RELF et que la déclaration qui figure dans sa décision de 2011 fait référence à un autre régime — le système antérieur à celui évalué dans la décision sur les GIE fiscaux — et mentionnait expressément l'ordre juridique d'un autre État membre. Dès lors, la Commission considère que cette déclaration ne constitue pas une circonstance exceptionnelle et ne suffit pas à justifier la reconnaissance de la confiance légitime dans le chef de l'Espagne et des opérateurs participant aux opérations au titre du RELF. Cette conclusion est conforme à l'approche adoptée par la Commission dans sa décision de 2006 sur les GIE fiscaux, dans laquelle elle n'avait pas trouvé d'éléments établissant l'existence d'une confiance légitime ⁽¹¹⁷⁾.

5.6.2.2. La publication du projet de mesures au Boletín Oficial de las Cortes Generales

- (220) La publication du projet dans le journal officiel du parlement d'un État membre ne satisfait pas à l'obligation de notification formelle et d'effet suspensif qu'impose le traité. La Commission souligne que la mesure d'amortissement anticipé a été appliquée 21 mois après la publication du règlement (CE) n° 659/1999 sans notification préalable, en même temps que le régime de la taxation au tonnage, qui a été dûment notifié à la Commission — et autorisé par celle-ci — conformément aux dispositions du traité et du règlement susmentionné.

5.6.2.3. La demande de renseignements de 2001 concernant un régime de leasing fiscal

- (221) La Commission considère que cette lettre n'a pas pu faire naître des espérances justifiées vis-à-vis du RELF ou des diverses mesures intervenant dans les opérations au titre de ce régime.
- (222) Conformément à l'article 10, paragraphes 1 et 2, du règlement (CE) n° 659/1999, la Commission a analysé les informations en sa possession sur l'aide illégale *présumée* et a demandé des renseignements à l'État membre le 21 décembre 2001. Premièrement, la Commission tient à souligner qu'une demande de renseignements n'est pas un document public. Deuxièmement, contrairement à ce qu'allègue la PYMAR, cette demande montre que la Commission ne disposait pas des informations nécessaires pour identifier et évaluer l'aide illégale *présumée*. Ainsi, même s'il avait été rendu public, ce document n'aurait pas pu faire naître une confiance légitime dans le fait que le régime ne constituait pas une aide. Troisièmement et surtout, les autorités espagnoles ont catégoriquement nié, par des lettres du 28 janvier et du 28 mai 2008, qu'il existait une quelconque mesure fiscale destinée à soutenir l'acquisition de navires et applicable aux contrats conclus après le 31 décembre 2000.

5.6.2.4. La décision de 2004 relative à la notification des Pays-Bas ⁽¹¹⁸⁾

- (223) La Commission considère que cette décision ne saurait avoir fait naître des espérances justifiées par rapport au RELF ou aux diverses mesures intervenant dans les opérations réalisées au titre de ce régime pour les raisons exposées ci-après.
- (224) Premièrement, l'objet de l'examen de la Commission dans cette affaire n'était pas une mesure espagnole, mais un régime notifié par le gouvernement des Pays-Bas et destiné à indemniser les chantiers navals néerlandais ou à leur permettre de s'aligner sur les offres faites en 2000 ⁽¹¹⁹⁾ par des chantiers navals espagnols qui bénéficiaient prétendument d'aides d'État accordées par l'Espagne dans le cadre de six contrats spécifiques de construction navale. Par conséquent, la décision de la Commission de 2004 avait pour but d'évaluer l'aide notifiée par les Pays-Bas, et non une aide prétendument accordée par l'Espagne.
- (225) Deuxièmement, la mesure espagnole que les Pays-Bas tentaient de compenser n'était pas le RELF ni aucun de ses composants. Comme indiqué dans la décision de 2003 d'ouvrir la procédure dans cette affaire, les autorités néerlandaises ont clairement invoqué une aide accordée sous la forme de bonifications d'intérêts sur des crédits prétendument octroyés à des compagnies maritimes en application du décret royal espagnol n° 442/94 ⁽¹²⁰⁾. Par

⁽¹¹⁷⁾ Voir le considérant 187 de cette décision.

⁽¹¹⁸⁾ Décision de la Commission du 30 juin 2004 concernant l'aide d'État que les Pays-Bas envisagent de mettre à exécution en faveur de quatre chantiers navals dans le cadre de six contrats de construction navale.

⁽¹¹⁹⁾ Voir le tableau 2 du neuvième considérant de la décision de la Commission du 11 novembre 2003 (JO C 11 du 15.1.2004, p. 7).

⁽¹²⁰⁾ Voir le huitième considérant de la décision précitée de la Commission du 11 novembre 2003: «L'aide notifiée vise à "compenser" l'aide qui, selon les Pays-Bas, a été proposée par l'Espagne à certains chantiers navals privés espagnols. Les Pays-Bas allèguent que [...] les prix proposés par les chantiers navals espagnols incluent des bonifications d'intérêt pour le financement des exportations soutenues par les autorités espagnoles en vertu du décret royal n° 442/94».

ailleurs, la Commission précise que tant l'amortissement anticipé d'actifs achetés à bail que le régime espagnol de la taxation au tonnage ne sont entrés en vigueur que le 1^{er} janvier 2002. Un projet de ces mesures n'a été publié au *Boletín Oficial de las Cortes Generales* que le 10 octobre 2001. Dès lors, ces mesures n'ont pas pu être utilisées pour financer des contrats de construction navale en 2000.

- (226) Troisièmement, même si les opérateurs s'étaient imaginé que la mesure espagnole que l'on cherchait à compenser était le RELF, ce qui n'est pas le cas, les déclarations contenues dans la décision de 2004 n'étaient pas susceptibles de faire naître une confiance légitime. En effet, la Commission a déclaré qu'elle ne disposait pas de «preuves suffisantes de l'existence de l'aide espagnole présumée», étant donné que l'Espagne avait déclaré que l'aide accordée au titre du décret royal n° 442/94 cesserait de compter du 31 décembre 2000, date à partir de laquelle cette aide ne serait plus autorisée par le règlement concernant les aides à la construction navale⁽¹²¹⁾. Or l'objet de l'examen de la Commission était l'aide des Pays-Bas, et non l'aide espagnole présumée, et le principal doute que soulevait la Commission dans la décision d'ouverture de la procédure concernait la possibilité, envisagée dans l'encadrement des aides d'État à la construction navale⁽¹²²⁾, de compenser des aides — dès lors que celles-ci étaient démontrées — accordées par un autre État membre et non par un État ne faisant pas partie de l'Union européenne.
- (227) L'absence de preuves de l'aide présumée était un argument secondaire parmi les doutes exprimés par la Commission. Après avoir demandé des renseignements à l'Espagne sur le fondement des informations fournies par les Pays-Bas, la Commission n'a pu que prendre note de la réponse négative de l'Espagne concernant l'octroi des aides⁽¹²³⁾ (en vertu du décret royal n° 442/94) et a conclu que les Pays-Bas n'avaient pas présenté de preuves suffisantes de l'aide espagnole à compenser. L'absence de preuves d'une aide d'État n'équivaut pas à une preuve de l'absence d'une aide d'État dans une (quelconque) mesure espagnole. Au contraire, la Commission avait déjà précisé dans la décision d'ouverture de la procédure qu'elle «n'avait pas pu prouver que l'Espagne avait accordé illégalement l'aide présumée, mais que la Commission suit de très près le marché de la construction navale et les infractions éventuelles aux règles relatives aux aides d'État»⁽¹²⁴⁾. Si les bénéficiaires réels ou potentiels du RELF avaient jugé de bonne foi que l'aide espagnole que les Pays-Bas voulaient compenser était le RELF, ils auraient dû être alertés par le fait que l'Espagne avait nié l'existence de l'aide au lieu de défendre sa compatibilité.

5.6.2.5. La décision de 2006 dans l'affaire des GIE fiscaux français

- (228) Selon la Commission, ni sa décision d'ouverture de la procédure dans l'affaire des GIE fiscaux français de 2004 ni sa décision finale de 2006, dans laquelle elle concluait que ce régime constituait en partie une aide incompatible, ne sont susceptibles d'avoir fait naître une confiance légitime, comme l'allègue la PYMAR.
- (229) Les mesures d'aide doivent, en effet, être notifiées à la Commission. À défaut de notification, seules des circonstances exceptionnelles peuvent faire naître des espérances légitimes dans le chef des États membres et des opérateurs quant au fait qu'une mesure n'est pas constitutive d'une aide. Cependant, si la procédure de notification et d'approbation n'est pas respectée, il n'y a pas lieu de nourrir une espérance légitime qu'une mesure équivalant à une aide d'État soit compatible avec le marché intérieur.
- (230) Au contraire, dans la décision concernant les GIE fiscaux français du 20 décembre 2006, la Commission a clairement fait connaître sa position, selon laquelle le régime de leasing fiscal français octroyait une aide d'État. Le fait que le RELF soit un régime de leasing fiscal similaire au régime français aurait dû alerter l'Espagne et les bénéficiaires sur le fait que le système espagnol était susceptible de constituer une aide d'État. Par conséquent, toute confiance légitime existant avant la publication de la décision relative au régime français au *Journal officiel de l'Union européenne* du 30 avril 2007 aurait cessé d'être légitime à cette date.
- (231) De même, le simple fait que l'aide incompatible n'ait pas été récupérée dans l'affaire française ne suffit pas à faire naître une confiance légitime dans le fait que l'éventuelle aide incompatible qui aurait pu être constatée dans l'affaire espagnole n'aurait pas été récupérée. En effet, s'il existait des raisons empêchant la Commission de demander à l'État membre la récupération de l'aide, celles-ci doivent se trouver dans les circonstances spécifiques de l'affaire.

⁽¹²¹⁾ JO L 202 du 18.7.1998, p. 1.

⁽¹²²⁾ JO C 317 du 30.12.2003, p. 11.

⁽¹²³⁾ Voir le considérant 24 de la décision du 30 juin 2004, précitée: «Dans les procédures concernant les aides d'État, la Commission doit, in fine, se fier aux déclarations de l'État membre qui octroie ou a octroyé l'aide présumée».

⁽¹²⁴⁾ Voir le considérant 14 de la décision de la Commission du 11 novembre 2003, précitée.

5.6.2.6. *La lettre de 2009 envoyée par la commissaire Kroes*

- (232) Selon la Commission, la lettre envoyée par la commissaire Kroes ne peut avoir fait naître des espérances justifiées par rapport au RELF ou aux diverses mesures intervenant dans les opérations au titre de ce système pour les motifs exposés ci-après.
- (233) Premièrement, la lettre n'est pas un acte formel représentant la position de la Commission — c'est-à-dire le collège des commissaires —, comme le serait une décision formelle de la Commission ou la réponse à une question parlementaire. Dans sa lettre d'une page, la commissaire Kroes répond, dans le cadre d'une correspondance bilatérale, à une lettre d'une page envoyée par M^{me} Brustad, ministre norvégienne du commerce et de l'industrie. La Commission n'a pas publié le contenu de cette lettre.
- (234) La Commission observe que la lettre de l'armateur norvégien — mentionnée au considérant 105 — est adressée à un seul chantier naval espagnol avec lequel cet armateur est en affaires et que ce témoignage, qui remonte à 2012, provient de la Gerencia del Sector Naval, un organisme gouvernemental. La Commission précise également que ni les autorités espagnoles — qui savaient que l'examen était en cours — ni les opérateurs qui étudiaient les opérations au titre du RELF n'ont demandé à la Commission d'expliquer la position exprimée dans la lettre de la commissaire Kroes.
- (235) Deuxièmement et surtout, même lorsque cette lettre a été rendue publique en 2009, elle n'offrait pas d'assurances spécifiques, inconditionnelles et concordantes que le RELF était légal. En effet, la réponse de la commissaire Kroes porte sur les discriminations présumées entre des chantiers navals établis dans différents pays de l'EEE. La conclusion de la lettre, selon laquelle «à l'heure actuelle» aucune nouvelle mesure n'était envisagée, se rapportait clairement à la publication récente d'une déclaration qui précisait que le RELF pouvait être utilisé pour l'acquisition de navires construits dans d'autres pays européens, répondant directement aux préoccupations exprimées par M^{me} Brustad. En tout état de cause, la lettre ne mentionnait même pas l'existence d'une aide d'État au niveau du GIE ou de ses investisseurs et prenait encore moins position sur la question. S'agissant des compagnies maritimes, des chantiers navals et des intermédiaires, la Commission considère qu'ils ne sont pas bénéficiaires de l'aide, de sorte que la question de la confiance légitime ne se pose pas.
- (236) En conséquence, de l'avis de la Commission, la lettre n'offrait nullement d'assurances spécifiques, inconditionnelles et concordantes susceptibles de faire naître une confiance légitime dans le fait que le régime ne contenait pas une aide d'État en faveur du GIE ou de ses investisseurs.
- (237) La Commission ayant constaté que cette lettre ne faisait pas naître une confiance légitime, la question de savoir si cette confiance légitime aurait couvert la période antérieure à la lettre est totalement dénuée de pertinence.

5.6.2.7. *Un opérateur économique diligent n'aurait pas pu prévoir l'existence possible d'une aide d'État dans l'application conjointe de différentes mesures*

- (238) Étant donné que, prises isolément, les mesures constituent une aide d'État (à l'exception de l'amortissement accéléré d'actifs achetés à bail), le fait que les opérateurs économiques n'aient pas pu prévoir que leur combinaison était susceptible d'être considérée comme une aide d'État n'est pas pertinent et ne justifie pas l'existence d'une confiance légitime ou la violation de tout autre principe fondamental du droit de l'Union européenne.
- (239) Au contraire, parmi les opérateurs ayant pris part à des opérations au titre du RELF, plusieurs tiers ont allégué que la décision de 2006 concernant les GIE fiscaux français avait suscité une confiance légitime, au motif que cette mesure est très similaire au RELF. Le fait que toutes les caractéristiques de la mesure française soient incluses dans une seule disposition légale requiert nécessairement une évaluation globale. À cet égard, l'inclusion des différents éléments du RELF dans différentes mesures — liées et utilisées conjointement dans la pratique — pour produire des effets similaires ne doit pas garantir une approche différente et n'exclut pas une évaluation globale.

- (240) En tout état de cause, selon la Commission, tant l'amortissement anticipé d'actifs achetés à bail, d'une part, que l'exonération fiscale — au titre de l'article 50, paragraphe 3, du RIS — des plus-values réalisées dans le cadre du régime de la taxation au tonnage, d'autre part, constitue une aide d'État. En l'absence de notification de ces dispositions, les opérateurs ne pourraient nourrir une confiance légitime quant à leur légalité que dans des circonstances exceptionnelles qui n'ont pas été démontrées.

5.6.2.8. *Les déclarations relatives aux méthodes d'amortissement contenues dans la communication de la Commission sur la fiscalité directe des entreprises* (¹²⁵)

- (241) La Commission relève que le libellé de la communication n'était pas de nature à faire naître dans le chef des opérateurs une confiance légitime quant à la légalité du RELF. Premièrement, les dispositions invoquées portent uniquement sur les méthodes d'amortissement, de sorte que la confiance légitime ne pouvait, le cas échéant, concerner que l'amortissement anticipé d'actifs achetés à bail.
- (242) Deuxièmement, la communication ne saurait être interprétée en ce sens que toute mesure liée à l'amortissement ne relève pas du champ d'application des règles relatives aux aides d'État. En effet, le treizième point de la communication dispose que les règles d'amortissement et les règles en matière de reports de pertes ne constituent pas des aides d'État sous réserve qu'elles s'appliquent indifféremment à toutes les entreprises et à toutes les productions. Le RELF ne s'applique ni à toutes les entreprises ni à toutes les productions.
- (243) Par ailleurs, le point 22 de ladite communication précise que l'opacité des décisions et la marge de manœuvre dont dispose l'administration fiscale alimentent la présomption de l'existence d'une aide d'État. Comme expliqué à la section 2.2.2, l'application de l'amortissement anticipé est soumise à des conditions — dont le libellé requiert une interprétation — et à l'autorisation préalable de l'administration fiscale. Avant d'accorder son autorisation, l'administration peut demander des documents supplémentaires au demandeur ou des informations à d'autres administrations. Le fait que, dans tous les dossiers de demandes reçus par la Commission, figurent des documents supplémentaires indique qu'ils ont été demandés — explicitement ou implicitement — par l'administration ou que les demandeurs savaient qu'ils étaient nécessaires pour obtenir l'autorisation. Par conséquent, l'administration disposait d'un large pouvoir discrétionnaire dans l'application de cette mesure.
- (244) Dès lors, et compte tenu des caractéristiques du régime, le texte de la communication ne pouvait créer d'incertitude et encore moins faire naître une confiance légitime quant au caractère d'aide de l'amortissement anticipé.

5.6.2.9. *Éligibilité des revenus tirés de l'affrètement coque nue pour passer au régime de la taxation au tonnage*

- (245) L'autorisation accordée par la décision C(2002) 582 final du 27 février 2002 fait référence aux «compagnies maritimes inscrites dans l'un des registres de compagnies maritimes visés dans la législation espagnole, dont l'activité inclut l'exploitation de navires détenus en propre ou en achetés à bail». La Commission considère toutefois que cette phrase ne saurait nourrir une confiance légitime dans le fait que les entités dont les activités consistent exclusivement dans l'affrètement d'un seul navire en régime d'affrètement coque nue puissent être couvertes par le régime de la taxation au tonnage. En effet, comme expliqué aux considérants 179 et 180, la décision de 2002 dit clairement que le régime de la taxation au tonnage doit s'appliquer exclusivement aux navires éligibles et pour des activités de transport maritime éligibles.

5.6.3. **Sécurité juridique**

- (246) La sécurité juridique est un principe fondamental du droit de l'Union européenne visant à assurer la prévisibilité des situations et des rapports juridiques qu'il régit. Conformément à la jurisprudence, le principe de la sécurité juridique s'oppose à ce que la Commission retarde indéfiniment l'exercice de ses pouvoirs et ne suppose pas une action de l'institution concernée (¹²⁶). Cependant, jusqu'à présent, il fallait que deux conditions cumulatives soient réunies pour que ce principe soit enfreint:

— l'existence d'un ensemble d'éléments créant une situation d'incertitude par rapport à la régularité de la mesure, et

— une passivité prolongée de la Commission en dépit du fait qu'elle avait eu connaissance de l'aide.

(¹²⁵) Voir la communication 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).

(¹²⁶) Voir l'arrêt de la Cour de justice dans les affaires jointes C-74/00 P et C-75/00 P, Falck et Acciaierie di Bolzano/Commission, Rec. 2002, p. I-7869, point 140.

- (247) La décision précitée concernant les GIE fiscaux français et l'arrêt dans l'affaire *Salzgitter* ⁽¹²⁷⁾ sont les deux seuls cas où la Commission et le Tribunal de première instance, respectivement, ont considéré que la violation du principe de sécurité juridique peut empêcher la récupération de l'aide, même en l'absence de confiance légitime. L'arrêt *Salzgitter* a toutefois été annulé par la Cour de justice précisément en ce qui concerne l'application du principe de sécurité juridique à cette affaire ⁽¹²⁸⁾.

5.6.3.1. *Éléments ayant créé une situation d'incertitude quant à la légalité de la mesure*

- (248) Le RELF et les GIE fiscaux français ont en commun une série de caractéristiques clés et produisent des effets similaires (voir la section 5.6.1, «Égalité de traitement»). Les deux systèmes servent à financer des investissements dans des actifs à long terme. Ils font tous deux intervenir des GIE fiscalement transparentes qui amortissent les actifs et transfèrent leur propriété à l'utilisateur final par le biais d'un contrat de location-vente. Dans les deux cas, l'amortissement est anticipé ou accéléré et les plus-values obtenues par le GIE sont exonérées d'impôts. Dans les deux cas également, l'avantage économique résultant de l'amortissement anticipé ou accéléré et de l'exonération des plus-values est réparti entre les investisseurs des GIE et l'utilisateur final de l'actif (par le biais d'une ristourne sur le prix), bien qu'il existe des différences importantes en ce qui concerne l'intervention de l'État.
- (249) Les principales mesures faisant partie du RELF ont été appliquées entre 2002 ⁽¹²⁹⁾ et 2003, c'est-à-dire avant que la Commission ne décide que le système français était constitutif d'une aide d'État.
- (250) Étant donné la similitude entre le RELF et les GIE fiscaux, il est possible — comme l'allèguent les autorités espagnoles et certains tiers — que les faits invoqués au titre de la protection de la sécurité juridique du régime français aient pu créer une situation d'incertitude quant à la légalité du RELF.
- (251) La Commission conclut à cet effet que cette situation d'incertitude aurait pu naître de la déclaration de la Commission dans sa décision de 2001 concernant *Brittany Ferries* ⁽¹³⁰⁾, dans laquelle elle indiquait que certains avantages fiscaux constituaient une mesure générale. Comme expliqué au considérant 192 de la décision relative aux GIE fiscaux, cette déclaration ne précisait pas qu'elle se référait au régime antérieur aux GIE français, ce qui aurait pu induire en erreur les bénéficiaires de ce régime et d'un régime similaire comme le RELF.
- (252) Quant aux autres éléments invoqués par l'Espagne et par des tiers, la Commission a examiné la question de savoir si les éléments invoqués pour justifier l'existence d'une confiance légitime (voir la section 5.6.1) auraient pu créer une situation d'incertitude.
- (253) Premièrement, le traité fait obligation aux États membres de notifier à la Commission leurs intentions d'octroyer des aides nouvelles. La publication du projet de mesures au *Boletín Oficial de las Cortes Generales* ne saurait être considérée comme une notification adressée à la Commission, et l'absence de réponse de la Commission ne saurait avoir contribué à créer une situation d'incertitude.
- (254) Deuxièmement, la demande de renseignements de 2001 concernant une mesure de leasing fiscal montre que la Commission a réagi aux allégations d'aide formulées par un plaignant. Cette demande était adressée à l'Espagne, laquelle a répondu en niant catégoriquement l'existence de ces mesures. La Commission n'a pas rendu cette demande publique, mais si, pour une raison quelconque, certains bénéficiaires futurs du RELF ont eu connaissance de cette demande de renseignements alors qu'ils avaient l'intention de prendre part à ce système, cela aurait dû les alerter sur le fait que la Commission avait reçu une plainte selon laquelle les mesures composant ce régime étaient susceptibles de constituer une aide d'État. Une demande de renseignements indiquerait également que la Commission ne disposait pas d'informations suffisantes sur la mesure pour l'évaluer et ne permettrait pas de conclure que la Commission approuvait la mesure. Par ailleurs, étant donné que cette demande a été transmise avant l'entrée en vigueur des mesures composant le RELF, l'Espagne aurait pu notifier tous les éléments du régime afin de disposer d'une sécurité juridique. Dans le cas contraire, les bénéficiaires auraient dû demander des informations à l'Espagne — ou à la Commission — au sujet de la notification du régime par l'Espagne ou de l'approbation de celui-ci par la

⁽¹²⁷⁾ Voir l'arrêt du Tribunal de première instance dans l'affaire T-308/00, *Salzgitter/Commission*, Rec. 2004, p. II-1933.

⁽¹²⁸⁾ Arrêt de la Cour de justice du 22 avril 2008 dans l'affaire C-408/04 P, *Commission/Salzgitter*, Rec. 2008, p. I-2767.

⁽¹²⁹⁾ Dans la pratique, les premières opérations relevant du SEAF semblent avoir été montées à partir de juillet 2002.

⁽¹³⁰⁾ JO L 12 de 15.1.2002, p. 33.

Commission. Dès lors, ni l'Espagne ni les opérateurs ne pourraient alléguer que cette demande ou — compte tenu de la réponse reçue — l'absence de mesure de suivi par la Commission a contribué à créer une situation d'incertitude.

- (255) Troisièmement, s'agissant de la décision de 2004 relative à la mesure d'alignement des Pays-Bas, la Commission rappelle que l'alignement sur une mesure distincte du RELF ne saurait avoir créé une situation d'incertitude par rapport à ce dernier. Le fait que la description précise de l'aide espagnole présumée dans des documents publics ne figure que dans la version néerlandaise de la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen ne suffit pas à conclure que les lecteurs pouvaient supposer qu'il s'agissait du RELF. En effet, une traduction de la décision en néerlandais ou la consultation de la Commission aurait aisément pu clarifier que l'aide espagnole présumée concernait des bonifications d'intérêts au titre du décret royal n° 442/1994. La Commission a simplement mentionné que l'Espagne avait nié l'existence de l'aide espagnole présumée et que les Pays-Bas n'avaient pas produit de preuves suffisantes. Comme indiqué dans cette décision, la Commission doit se fier à l'État membre et ne peut être tenue pour responsable de l'incertitude qu'aurait pu provoquer, le cas échéant, l'absence de suivi de sa part. La Commission estime dès lors que la décision de 2004 n'a pas pu contribuer à créer une incertitude quant à la légalité du RELF.
- (256) Quatrièmement, selon la Commission, l'incertitude quant à la légalité du RELF résultant de la déclaration contenue dans la décision de la Commission de 2001 concernant Brittany Ferries a pris fin à la date de publication de la décision relative aux GIE fiscaux français. En effet, cette décision indiquait clairement que la Commission considérait le régime français de leasing fiscal comme une aide d'État, ce qui aurait dû alerter l'Espagne et les bénéficiaires du RELF quant au fait que ce régime pouvait constituer une aide d'État. En conséquence, cela n'a pu créer — ou contribuer à créer — aucune incertitude en la matière.
- (257) Cinquièmement, pour les raisons exposées à la section 5.6.2.6, la Commission estime que la lettre envoyée en 2009 par la commissaire Kroes n'a ni créé ni contribué à créer une situation d'incertitude.

5.6.3.2. Temps écoulé entre la plainte et l'ouverture de la procédure

- (258) De l'avis de la Commission, le temps écoulé dans l'enquête sur le RELF avant d'ouvrir la procédure formelle d'examen doit être calculé à partir de 2006, lorsque la Commission a reçu des plaintes de chantiers navals européens. En effet, pour les raisons exposées plus haut, ni la publication du projet de mesures au *Boletín Oficial del Estado* espagnol ni les accusations reçues par la Commission en 2001 et expressément réfutées par l'Espagne en 2002 ne confirment l'idée que la Commission a indûment retardé l'exercice de ses pouvoirs d'examen. La décision finale de 2004 dans l'affaire C 66/03 relative à l'alignement d'une autre mesure présumée d'aide d'État ne va pas non plus dans ce sens.
- (259) Le temps écoulé entre le dépôt de la première plainte en 2006 et l'ouverture de la procédure formelle en 2011 ne semble pas excessif au vu du nombre de mesures fiscales en cause, de la complexité des opérations de leasing fiscal et de l'absence de transparence de ces opérations de location-vente. En outre, la Commission a envoyé huit demandes formelles de renseignements entre septembre 2006 et mai 2010 ⁽¹³¹⁾ et a eu des contacts réguliers avec les autorités espagnoles.
- (260) Par ailleurs, ce n'est qu'en octobre 2010 que la Commission a reçu une nouvelle plainte contenant un élément important pour l'évaluation du régime, à savoir une étude exhaustive réalisée par des experts fiscaux décrivant le fonctionnement et les effets dudit régime. Par conséquent, la durée de l'examen du RELF ne semble pas suffisante pour invoquer la sécurité juridique.
- (261) Compte tenu de la complexité des mesures en cause, la Commission ne saurait exclure qu'il ait pu y avoir une insécurité juridique, comme l'allèguent l'Espagne et les bénéficiaires, créée par la décision de 2001 concernant Brittany Ferries quant à la qualification d'aide du RELF, mais uniquement jusqu'à la publication au Journal officiel,

⁽¹³¹⁾ Huit demandes de renseignements ont été adressées à l'Espagne aux dates suivantes: 15 septembre 2006, 30 janvier 2007, 6 novembre 2007, 5 février 2008, 3 mars 2008, 23 septembre 2008, 11 janvier 2010 et 12 mai 2010.

le 30 avril 2007, de la décision de la Commission relative aux GIE fiscaux français, où la Commission a conclu que ce régime constituait une aide d'État.

- (262) De ce fait, la Commission conclut qu'il n'y a pas lieu d'ordonner la récupération de l'aide résultant des opérations au titre du RELF pour lesquelles l'aide a été accordée entre la date d'entrée en vigueur du RELF en 2002 et le 30 avril 2007.

5.6.4. Détermination des montants à récupérer

- (263) La Commission a évalué les différentes mesures fiscales qui constituent des régimes d'aide d'État. La présente décision n'a pas pour objet de déterminer les montants précis d'aide reçus par chaque bénéficiaire lors de chaque opération réalisée au titre du RELF. Néanmoins, la Commission estime que l'État membre doit appliquer la méthode suivante afin de déterminer, dans chaque cas, quels sont les bénéficiaires de l'aide et le montant de l'aide incompatible à récupérer auprès de ceux-ci. Cette méthode peut faire l'objet d'un ajustement important avec les autorités espagnoles, notamment en vue de déterminer le montant réel de l'avantage fiscal dont ont bénéficié les investisseurs, compte tenu de leur situation fiscale individuelle.
- (264) Première étape: calcul de l'avantage fiscal total généré par l'opération. Il s'agit de la valeur actuelle nette (VAN) des avantages fiscaux retirés par le GIE ou ses investisseurs (c'est-à-dire avant déduction de la partie de ces avantages transférée à la compagnie maritime par le biais d'une ristourne sur le prix). La VAN doit être calculée à la date du début de l'amortissement — amortissement anticipé autorisé par les autorités fiscales — et les pourcentages de ristourne utilisés pour ce calcul devront se baser sur la situation réelle du marché. La Commission suggère que, par défaut, l'Espagne puisse utiliser les calculs présentés par les GIE à l'administration fiscale lors de la demande de l'amortissement anticipé (voir le considérant 168). En principe, on considère que l'avantage fiscal est obtenu à la date à laquelle le GIE ou ses investisseurs doivent acquitter leurs impôts.
- (265) Deuxième étape: calcul de l'avantage fiscal généré par les mesures fiscales générales appliquées à l'opération. Il s'agit de la VAN — calculée de la même façon que dans la première étape — du montant des avantages fiscaux qu'auraient obtenus le GIE ou ses investisseurs dans une situation de référence dans laquelle seul l'amortissement accéléré aurait été utilisé à partir du moment où l'exploitation du navire a commencé et l'opération serait taxée selon le régime ordinaire de l'impôt sur les sociétés. Dans cette hypothèse, la plus-value obtenue par la vente du navire à la compagnie maritime aurait été imposée à la date où celle-ci aurait exercé l'option d'achat, au taux de l'impôt sur les sociétés généralement applicable aux bénéficiaires des entreprises. En principe, on considère que l'avantage fiscal est obtenu à la date à laquelle le GIE ou ses investisseurs doivent acquitter leurs impôts.
- (266) Troisième étape: calcul de l'avantage fiscal équivalent à une aide d'État. Étant donné que la Commission considère que l'amortissement accéléré est une mesure générale, le montant de l'avantage correspondant à cette mesure (c'est-à-dire le report du paiement de certaines taxes) ne constitue pas une aide d'État. La différence entre les montants obtenus à l'issue de la première et de la deuxième étapes doit correspondre à l'aide reçue par le GIE et ses investisseurs en leur qualité de bénéficiaires des mesures fiscales en cause, à savoir la VAN de l'avantage total retiré du recours à l'amortissement anticipé, le régime de la taxation au tonnage (dont les GIE ne peuvent pas bénéficier) et l'exonération fiscale des plus-values obtenues par le biais de l'article 50, paragraphe 3, du RIS. En principe, on considère que l'avantage fiscal est obtenu à la date où le GIE ou ses investisseurs doivent acquitter leurs impôts.
- (267) Quatrième étape: calcul du montant de l'aide compatible. Premièrement, l'aide reçue par le GIE ou ses investisseurs résultant du calcul de la troisième étape est compatible, dans la mesure où l'aide correspond à l'avantage répercuté sur la compagnie maritime qui aurait été compatible si elle avait été considérée comme une aide d'État à la compagnie maritime. Le pourcentage de l'aide transférée à la compagnie maritime doit être déterminé en prenant pour base un calcul similaire à celui présenté par les GIE dans leur demande adressée à l'administration fiscale (voir le considérant 136) et en autorisant une rémunération d'intermédiation conforme au marché. Comme expliqué aux considérants 202 à 210, une partie de l'avantage transféré à la compagnie maritime peut être considérée comme compatible si cette compagnie, le navire en cause et les activités de transport sont éligibles en vertu des orientations maritimes. Le montant compatible doit être déterminé conformément à la section 11 des orientations, en tenant compte de toutes les aides déjà accordées à cette compagnie maritime dans l'EEE. En particulier, les

montants des aides accordées en Espagne doivent être ajoutés à ceux des aides concédées dans le pays d'établissement de l'entreprise (si celui-ci est membre de l'EEE). Le montant de l'aide qui excède le plafond ou dont il n'a pas été établi qu'elle est compatible en application de la section 11 des orientations maritimes sera considéré comme incompatible.

- (268) Étant donné que le plafond visé à la section 11 des orientations maritimes est calculé chaque année et que l'avantage dont bénéficie la compagnie maritime concerne un actif à long terme, la Commission accepte que, pour appliquer ce plafond, l'avantage pour la compagnie maritime résultant de l'opération au titre du RELF soit réparti sur la durée normale d'amortissement (dix ans) du navire concerné.
- (269) Deuxièmement, dans la mesure où elle correspond à une rémunération conforme au marché pour les services d'intermédiation d'investisseurs financiers dans le cadre du transfert d'un avantage compatible aux compagnies maritimes, cette rémunération sera également jugée compatible ou incompatible dans la même mesure que l'avantage transféré à la compagnie maritime (voir le considérant 201).

5.6.5. Clauses contractuelles

- (270) Comme indiqué plus haut, la PYMAR a attiré l'attention de la Commission sur l'existence de certaines clauses dans des contrats conclus entre les investisseurs, les compagnies maritimes et les chantiers navals. En vertu de ces clauses, les chantiers navals seraient dans l'obligation d'indemniser les autres parties si elles ne peuvent pas obtenir les avantages fiscaux prévus.
- (271) Dans sa décision négative définitive concernant les GIE fiscaux français⁽¹³²⁾, qui ordonnait la récupération partielle de l'aide et présente des similitudes considérables avec la présente espèce, la Commission observait que «le fait que les risques fiscaux et juridiques encourus par les membres des GIE aient pu être, dans certains cas, contractuellement répercutés sur les utilisateurs des biens ne saurait contrevenir au principe selon lequel l'objectif poursuivi par la Commission lorsqu'elle exige, le cas échéant, la récupération d'une aide illégale est de faire perdre aux différents bénéficiaires l'avantage dont ils ont bénéficié sur leur marché respectif par rapport à leurs concurrents et de rétablir la situation antérieure au versement de ladite aide». La Commission concluait que «la réalisation de cet objectif [...] ne saurait dépendre de stipulations contractuelles convenues par les bénéficiaires de l'aide».
- (272) En effet, selon une jurisprudence constante, l'obligation pour l'État de supprimer une aide considérée par la Commission comme incompatible avec le marché intérieur vise au rétablissement de la situation antérieure⁽¹³³⁾. Selon une autre formule, le principal objectif visé par le remboursement d'une aide d'État versée illégalement est d'éliminer la distorsion de concurrence causée par l'avantage concurrentiel procuré par l'aide illégale⁽¹³⁴⁾. Par cette restitution, le bénéficiaire perd en effet l'avantage dont il avait bénéficié sur le marché par rapport à ses concurrents, et la situation antérieure au versement de l'aide est rétablie⁽¹³⁵⁾.
- (273) Pour atteindre ce résultat, il convient que la Commission soit habilitée à ordonner la récupération auprès des bénéficiaires réels de l'aide, de sorte que cette récupération puisse remplir la fonction de rétablir la situation concurrentielle sur le(s) marché(s) où la distorsion s'est produite. À cet effet, la Commission doit pouvoir déterminer de façon définitive quelles sont les entreprises qui doivent restituer l'aide illégale déclarée incompatible. En revanche, cet objectif serait irrémédiablement compromis si les acteurs du secteur privé pouvaient, grâce à des clauses contractuelles, altérer les effets des décisions de récupération arrêtées par la Commission. Si elle était ouverte, cette possibilité pourrait être utilisée par des opérateurs économiques disposant d'une grande capacité de négociation pour se protéger des décisions de récupération, ôtant ses effets concrets au contrôle des aides d'État.
- (274) À titre de comparaison, dans son récent arrêt dans l'affaire Residex, la Cour⁽¹³⁶⁾ a déclaré qu'il appartient à la juridiction compétente d'identifier, compte tenu de l'ensemble des particularités de l'espèce, le bénéficiaire ou, le cas échéant, les bénéficiaires d'une garantie qui constitue une aide et de faire procéder à la récupération du montant global de l'aide en cause. En outre, quel que soit le bénéficiaire de l'aide et compte tenu du fait que les mesures que les juridictions nationales sont tenues de prendre en cas d'infraction à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE ont essentiellement pour but de rétablir la situation concurrentielle antérieure au versement de l'aide en cause, ces

⁽¹³²⁾ Voir le considérant 196 de la présente décision.

⁽¹³³⁾ Voir, notamment, l'affaire C-348/93, Commission/Italie, Rec. 1995, p. I-673, point 26.

⁽¹³⁴⁾ Affaire C-277/00, Allemagne/Commission, Rec. 2004, p. I-3925, point 76.

⁽¹³⁵⁾ Affaire C-350/93, Commission/Italie, Rec. 1995, p. I-699, point 22.

⁽¹³⁶⁾ Arrêt du 8 décembre 2011 dans l'affaire C-275/10, Residex Capital IV, non encore publié au Recueil, points 43 à 45.

juridictions doivent s'assurer que les mesures qu'elles prennent quant à la validité desdits actes permettent d'atteindre un tel objectif. Cela montre que, lorsqu'il convient de remédier à la distorsion de concurrence causée par l'aide, les juridictions nationales peuvent intervenir et déclarer la nullité des contrats, y compris au détriment de parties qui ne sont pas bénéficiaires de l'aide, dans ce cas les prêteurs dont les crédits ont bénéficié du soutien de la garantie d'État. Le même raisonnement s'applique d'autant plus à la Commission lorsqu'elle ordonne la récupération effective de l'aide auprès des bénéficiaires. À cet égard, il y a lieu de souligner que la Commission doit arrêter une décision finale sur la mesure d'aide et non assurer, comme doivent le faire les juridictions nationales, la sauvegarde des droits des personnes lorsqu'a été violée l'obligation de notification préalable des aides d'État à la Commission, en application de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.

- (275) Il s'ensuit que les clauses contractuelles qui protègent les bénéficiaires des aides contre la récupération d'une aide illégale et incompatible, par le biais du transfert à d'autres personnes des risques juridiques et économiques de la récupération, sont contraires à l'essence même du système de contrôle des aides d'État instauré par le traité. Ce système est essentiel pour la réalisation des tâches confiées à l'Union et, en particulier, pour le fonctionnement du marché intérieur et constitue dès lors un ensemble de règles d'ordre public⁽¹³⁷⁾. Par conséquent, les acteurs du secteur privé ne sauraient énoncer d'exceptions à ces règles par le biais de clauses contractuelles.
- (276) C'est d'autant plus vrai dans la situation examinée concernant le RELF, dans laquelle plusieurs chantiers navals sont contrôlés par l'État. Dans la mesure où les chantiers navals publics ont stipulé des clauses contractuelles qui protègent les bénéficiaires contre la récupération de l'aide, leur comportement empêcherait que la récupération des aides d'État illégales et incompatibles remplisse sa fonction. En outre, en tentant de protéger leurs homologues contre la récupération de l'aide, le comportement des opérateurs contrôlés par l'État peut exercer une pression considérable sur leurs concurrents privés, qui peuvent être incités à accepter des clauses similaires dans leurs contrats, ce qui aboutit à une protection généralisée des bénéficiaires contre la récupération de l'aide.

6. CONCLUSION

La Commission conclut que:

- conformément aux orientations maritimes et à la décision du 27 février 2002 autorisant le régime espagnol de la taxation au tonnage, les activités consistant exclusivement dans la location-vente, l'affrètement ou la location de navires ne constituent pas des services de transport. Par conséquent, ces activités ne sauraient, en principe, bénéficier du régime de la taxation au tonnage autorisé par la Commission,
- l'article 115, paragraphe 11, et l'article 48, paragraphe 4, du TRLIS et l'article 49 du RIS (amortissement anticipé d'actifs achetés à bail), l'application du régime de la taxation au tonnage à des GIE non éligibles ainsi que l'article 50, paragraphe 3, du RIS constituent une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE,
- ces mesures ne constituent pas une aide existante au sens de l'article 1^{er}, point b), du règlement (CE) n° 659/1999, puisqu'elles n'ont pas été notifiées à la Commission ni autorisées par celle-ci,
- l'Espagne a illégalement mis cette aide à exécution en violation des dispositions de l'article 108, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne,
- il s'ensuit que le régime espagnol dit de leasing fiscal, qui fait intervenir conjointement l'article 115, paragraphe 11, et l'article 48, paragraphe 4, du TRLIS ainsi que l'article 49 du RIS (amortissement anticipé d'actifs achetés à bail), l'application du régime de la taxation au tonnage à des GIE non éligibles et le recours à l'article 50, paragraphe 3, du RIS, est illégal,
- l'aide au GIE ou à ses investisseurs peut être considérée comme compatible avec le marché intérieur, dans la mesure où elle correspond à une rémunération de marché pour l'intervention d'investisseurs financiers et qu'elle est transférée à des entreprises de transport maritime qui peuvent bénéficier des orientations maritimes conformément aux conditions établies par celles-ci. Ceci implique, notamment, que le montant total transféré aux compagnies maritimes ne doit pas excéder le plafond visé à la section 11 des orientations,

⁽¹³⁷⁾ Voir, par analogie, l'affaire C-126/97, *Eco Swiss China Time*, Rec. 1999, p. I-3055, points 36 à 41.

- la partie de l'aide qui excède le montant d'aide compatible doit être récupérée auprès des bénéficiaires, à savoir les GIE et leurs investisseurs, sans que ces bénéficiaires puissent transférer la charge de la récupération à d'autres personnes,
- la Commission ne doit pas ordonner la récupération de l'aide résultant d'opérations au titre du RELF pour lesquelles une aide a été accordée entre l'entrée en vigueur de ce régime en 2002 et le 30 avril 2007, date de la publication de la décision dans l'affaire C-46/2004, France — GIE fiscaux (voir le considérant 261),
- à compter de cette date, l'ordre de récupération ne viole pas les principes généraux de protection de la confiance légitime et de sécurité juridique consacrés par le droit de l'Union européenne,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

Les mesures résultant de l'article 115, paragraphe 11, du TRLIS (amortissement anticipé d'actifs achetés à bail), de l'application du régime de la taxation au tonnage à des entreprises, navires ou activités non éligibles, et de l'article 50, paragraphe 3, du RIS constituent une aide d'État aux GIE et à leurs investisseurs, mise illégalement à exécution par l'Espagne depuis le 1^{er} janvier 2002 en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Article 2

Les mesures d'aide d'État visées à l'article 1^{er} sont incompatibles avec le marché intérieur, hormis dans la mesure où l'aide correspond à une rémunération conforme au marché pour l'intervention d'investisseurs financiers et qu'elle est transférée à des entreprises de transport maritime pouvant bénéficier des dispositions des orientations maritimes, conformément aux conditions établies par celles-ci.

Article 3

L'Espagne met un terme au régime d'aide visé à l'article 1^{er} dans la mesure où il est incompatible avec le marché intérieur.

Article 4

1. L'Espagne doit récupérer l'aide incompatible accordée au titre du régime visé à l'article 1^{er} auprès des investisseurs des GIE qui en ont bénéficié, sans que ces bénéficiaires puissent transférer la charge de la récupération à d'autres personnes. Néanmoins, il ne sera pas procédé à la récupération de l'aide octroyée dans le cadre d'opérations de financement pour lesquelles les autorités nationales compétentes se sont engagées à concéder le bénéfice des mesures par un acte juridiquement contraignant adopté avant le 30 avril 2007.

2. Les montants à récupérer sont majorés d'intérêts calculés à partir de la date à laquelle ils ont été mis à la disposition du bénéficiaire jusqu'à celle de leur récupération effective.

3. Les intérêts sont calculés sur une base composée conformément au chapitre V des règlements de la Commission (CE) n^o 794/2004 ⁽¹³⁸⁾ et (CE) n^o 271/2008 ⁽¹³⁹⁾ modifiant le règlement (CE) n^o 794/2004.

4. L'Espagne annule tous les paiements en cours de l'aide accordée en vertu du régime visé à l'article 1^{er}, avec effet à la date d'adoption de la présente décision.

Article 5

1. La récupération de l'aide octroyée dans le cadre du régime visé à l'article 1^{er} est immédiate et effective.

2. L'Espagne veille à ce que la présente décision soit mise en œuvre dans un délai de quatre mois suivant la date de sa notification.

⁽¹³⁸⁾ JO L 140 du 30.4.2004, p. 1.

⁽¹³⁹⁾ JO L 82 du 25.3.2008, p. 1.

Article 6

1. Dans les deux mois suivant la notification de la présente décision, l'Espagne communique les informations suivantes:

- a) la liste des bénéficiaires qui ont reçu une aide en vertu du régime visé à l'article 1^{er}, ainsi que le montant total d'aide reçu par chaque bénéficiaire en vertu de ce régime;
- b) le montant total (principal et intérêts) qui doit être récupéré auprès de chaque bénéficiaire;
- c) une description détaillée des mesures déjà prises et prévues pour se conformer à la présente décision;
- d) les documents démontrant que les bénéficiaires ont été mis en demeure de rembourser l'aide.

2. L'Espagne tient la Commission informée de l'avancement des mesures nationales adoptées afin de mettre en œuvre la présente décision jusqu'à la récupération de l'aide octroyée en vertu du régime visé à l'article 1^{er}. Elle transmet immédiatement, sur simple demande de la Commission, toute information sur les mesures déjà prises et sur celles prévues pour se conformer à la présente décision. L'Espagne lui fournit aussi des renseignements détaillés concernant les montants de l'aide et des intérêts déjà récupérés auprès des bénéficiaires.

Article 7

Le Royaume d'Espagne est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 17 juillet 2013.

Par la Commission
Joaquín ALMUNIA
Vice-président

ANNEXE

Information sur les montants d'aide reçus, à récupérer et déjà récupérés

Identité du bénéficiaire	Montant total de l'aide reçue au titre du régime (*)	Montant total de l'aide à récupérer (*) (Principal)	Montant total déjà remboursé (*)	
			Principal	Intérêts sur la récupération

(*) Millions en monnaie nationale.