

Faire de la fonction juridique un centre de profits : obtenir le remboursement des impositions destinées à financer des aides d'État

Par Benjamin Cheynel, Référendaire à la Cour de Justice de l'Union européenne, Responsable des rubriques « Aides d'État » et « Droit processuel » de la Revue Lamy de la Concurrence, expert associé au CEDE de l'ESSEC



33

Trop longtemps la fonction juridique est restée perçue comme une source de coûts. Depuis quelques années, des actions ont cependant été menées dans plusieurs grandes entreprises afin de changer cette image et d'imposer la direction juridique comme un centre de profits.

Il convient dans cette optique de déceler les opportunités de « gains » les plus prometteuses. À côté du droit de la responsabilité civile, le droit de la concurrence est volontiers mobilisé comme un outil important pour récupérer des sommes.

Dans cette perspective, il ne faut toutefois pas sous-estimer l'intérêt du droit des

aides d'État. En effet, les marges d'action dont disposent les directions juridiques pour récupérer des dépenses engagées au titre de charges fiscales contestables au regard du droit européen des aides d'État sont étroites, mais existent à la condition de se doter de l'expertise requise (notamment en droit européen, en droit fiscal et en droit administratif) et de mettre

en place les outils adéquats, notamment en matière de veille jurisprudentielle et réglementaire.

Afin d'esquisser ce que pourrait être une stratégie juridique fondée sur cette matière, le programme Droit, Management et Stratégies du CEDE de l'ESSEC a invité Benjamin Cheynel à présenter les conditions dans lesquelles



les impositions illégales destinées à financer des aides d'État peuvent être récupérées.

Les conditions de récupération des impositions illégales destinées à financer des aides d'État

À titre liminaire, il convient de rappeler qu'en application de l'article 108 §3 TFUE, les États membres qui projettent d'instituer des dispositifs d'aides aux entreprises, non couverts par les règlements de minimis ou les règlements d'exemption générale par catégorie, doivent au préalable notifier leurs projets à la Commission et attendre de celle-ci une décision finale déclarant les mesures notifiées compatibles avec le Traité et, partant, autorisant leur mise à exécution. Or, cette obligation de notification préalable porte non seulement sur les mesures conférant un avantage sélectif à une ou plusieurs entreprises mais, le cas échéant, également, sur le dispositif fiscal de financement de celles-ci. Lorsque le mode de financement fait partie intégrante du dispositif d'aide – en

ce sens qu'il existe, en vertu de la réglementation nationale, un lien d'affectation contraignant entre l'imposition et l'aide (CJCE 13 janv. 2005, aff. C-174/02, *Streekgewest*) –, l'État membre doit procéder à sa notification conjointement avec la mesure d'aide. Cela s'explique aisément par le fait que le produit de la taxe influence directement l'importance

la compatibilité du dispositif d'aide avec le Traité FUE. De ce fait, les juridictions nationales sont tenues, en principe, d'ordonner la restitution des taxes ou des cotisations illégales spécifiquement levées pour financer ces mesures d'aide (CJCE, 21 oct. 2003, aff. C-261/01 et C-262/01, *Van Calster e.a.*).

« Plus substantiellement, le Conseil d'État a admis que l'administration est en droit de s'opposer au remboursement d'une taxe illégale sur le fondement de la théorie de l'enrichissement sans cause. »

de l'imposition et, par voie de conséquence, l'appréciation de la compatibilité de celle-ci avec le marché intérieur. Le défaut de notification d'un tel dispositif de financement entraîne l'illégalité du versement des aides en cause mais également l'illégalité des impositions destinées à financer ces aides. Il appartient aux juridictions nationales de tirer toutes les conséquences de cette illégalité, indépendamment d'un éventuel constat ultérieur par la Commission de

La pratique française

Depuis une dizaine d'années, le contentieux du dégrèvement et de la répétition des impositions destinées à financer des dispositifs d'aides d'État se développe. C'est le résultat de véritables stratégies juridiques, mais celles-ci ne peuvent pleinement porter leurs fruits que si les conditions de leur succès sont bien réunies.

De nombreux recours échouent en raison de l'absence de lien d'affectation

contraignant entre la taxe et l'aide concernée. Ainsi, il a notamment été considéré qu'il n'y avait pas de lien suffisant (i) entre plusieurs mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et d'artisans âgés et la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat (CJCE, 27 oct. 2005, aff. C-270/04 e.a., Distribution Casino France e.a.), (ii) entre le service public de l'équarrissage et la taxe sur les achats de viandes devenue, à compter du 1^{er} janvier 2001, une recette du budget général de l'État (CE 27 juill. 2009, n° 313502) ou encore (iii) entre le "Plan d'action en quinze mesures pour une pêche durable et responsable" et la contribution pour une pêche durable (CAA Lyon 17 déc. 2013, not. 13LY01615).

Lorsque sont satisfaits les prérequis que sont l'existence d'une aide d'État au sens de l'article 107 TFUE, celle du lien d'affectation entre celle-ci et l'imposition contestée ainsi que le défaut de notification, à tout le moins, du dispositif de financement, le juge national doit ordonner le dégrèvement et/ou la répétition de la taxe en cause.

Tel fut notamment le cas de la taxe parafiscale perçue au profit du Comité national interprofessionnel de l'horticulture florale et ornementale et des pépinières (not. CE 6 nov. 1998, n° 171576), de la taxe sur les achats de viande antérieurement à 2001 (CE 15 juill. 2004, n° 264494), de la taxe sur certaines dépenses de publicité (not. CE, 21 décembre 2006, n° 290045) ou encore de la taxe sur les ventes et les locations de vidéogrammes destinés à l'usage privé du public pour la période antérieure au 1^{er} avril 2006, date correspondant à l'adoption par la Commission d'une décision de compatibilité du dispositif d'aides (CAA Marseille 4 févr. 2014, n° 11MA01176).

Si le dégrèvement et/ou la répétition des impositions finançant directement un dispositif constitutif d'une aide d'État est de droit en l'absence de notification de celui-ci à la Commission, en pratique, la mise en œuvre de ce droit peut se heurter à des difficultés non négligeables.

La première tient aux règles de prescription de l'action en restitution prévues notamment à l'article L. 190 du livre des

procédures fiscales qui s'imposent, sauf à démontrer qu'elles portent atteinte aux principes européens d'équivalence et d'effectivité (voir CAA Paris 20 déc. 2013, n° 1PA01385). À cet égard, il peut être particulièrement opportun de se livrer à une veille attentive du Journal Officiel de l'Union européenne où sont publiées l'ensemble des décisions de la Commission adoptées sur le fondement des articles 107 et 108 TFUE, qu'il s'agisse des décisions de compatibilité mais également et surtout des décisions d'ouverture de la procédure formelle d'examen (pour un suivi trimestriel, voir la rubrique « Aides d'État » de la Revue Lamy de la concurrence). La CJUE a en effet très récemment indiqué que ces décisions impliquent pour les juridictions nationales l'obligation d'adopter toutes les mesures nécessaires en vue de tirer les conséquences d'une éventuelle violation de l'obligation pour l'État membre d'attendre une décision finale favorable de la Commission (CJUE 21 nov. 2013, aff. C-284/12, Deutsche Lufthansa ; CJUE, ord., 4 avril 2014, aff. C-27/13, Flughafen Lübeck).

Plus substantiellement, le Conseil d'État a admis que l'administration est en droit de s'opposer au remboursement d'une taxe illégale sur le fondement de la théorie de l'enrichissement sans cause. Pour autant, il convient de relever que la charge de la preuve pesant sur l'administration est loin d'être négligeable. En effet, il lui appartient de faire valoir une argumentation présentant un degré suffisamment élevé de vraisemblance, en s'appuyant sur des éléments d'information pertinents concernant l'évolution des prix, des marges et des volumes du secteur concerné à la suite de la mise en application de la taxe litigieuse, ainsi que sur des documents qu'elle est en droit d'obtenir du redevable (CA 15 juill. 2004, n° 264494).

Mise en perspective de la jurisprudence

À titre de conclusion, il convient de situer précisément la portée de la jurisprudence relative au dégrèvement et à la répétition des impositions non notifiées servant à financer des dispositifs d'aides d'État. En effet, les enseignements que

l'on peut en tirer ne sauraient être transposés aux hypothèses dans lesquelles un contribuable conteste l'imposition à laquelle il est assujéti et dont d'autres contribuables sont exonérés. Ainsi, les redevables d'une taxe ne sauraient exciper de ce que l'exonération dont bénéficient d'autres entreprises constitue une aide d'État illégale pour se soustraire au paiement de ladite taxe (voir, CJCE 20 sept. 2001, aff. C 390/98, Banks). En effet, à supposer même qu'une telle exonération constitue une aide d'État au sens de l'article 107 TFUE, l'éventuelle illégalité de cette exonération n'est pas de nature à affecter la légalité de la taxe elle-même. Une extension du cercle de bénéficiaires potentiels d'une aide illégale à d'autres entreprises ne permettrait pas d'éliminer l'effet d'une aide illégale, mais aurait, au contraire, pour conséquence d'accroître les effets de cette aide (CJCE 15 juin 2006, aff. C-393/04 et C-41/05, Air liquide Industries Belgium).

La seule exception à ce principe admise à ce jour est celle qui découle de l'arrêt Boiron (CJCE 7 sept. 2006, aff. C-526/04) qui fit suite à une demande de remboursement des sommes versées par cette société à l'ACOSS au titre de la taxe sur les ventes directes de médicament (art. L. 245-6-1 du code de la sécurité sociale). La CJUE y a admis qu'un redevable pouvait bénéficier de l'exonération accordée à un autre contribuable, dès lors qu'était en cause non pas un régime général de taxation dont certains contribuables étaient exonérés, mais un mécanisme asymétrique d'assujettissement tel qu'une seule des deux catégories d'opérateurs en situation concurrentielle sur le marché y était assujéti.



Benjamin Cheynel