

L'analyse fiscale

Le principe de confiance légitime peut-il faire obstacle à la restitution d'une aide d'Etat ?



Par Antoine Colonna d'Istria,
associé, Norton Rose Fulbright

La récente décision de la commission dans l'affaire Apple conduit naturellement à s'interroger sur l'impact que peut avoir aujourd'hui pour un contribuable français la sanction de l'illégalité d'une aide d'Etat lorsqu'elle se traduit par exemple par des impositions supplémentaires mises à sa charge au prétexte qu'il aurait été illégalement exonéré d'impôts.

Une récente décision du Conseil d'Etat (SAS SAPA) du 16 mars dernier illustre les arguments que pourraient soulever les contribuables astreints à restituer les avantages fiscaux qu'ils pensaient pouvoir obtenir.

Dans cette affaire, la société Sapa avait cru pouvoir bénéficier des dispositions issues de l'article 44 septies du Code général des impôts exonérant temporairement de certains impôts les repreneurs de sociétés en difficulté. Cette disposition, d'abord non plafonnée, avait été considérée comme incompatible avec le droit communautaire par la Commission de sorte que la loi française avait été adaptée pour encadrer le régime et le rendre compatible avec la réglementation communautaire. Au demeurant, la société Sapa estimait qu'elle avait choisi de reprendre une société en difficulté financière sur la base des dispositions initiales de l'article 44 septies et se fondait donc sur un principe de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime pour s'opposer à la demande par l'administration fiscale de restitution des avantages fiscaux ainsi acquis.

Or, si le principe de confiance légitime constitue selon la jurisprudence de la Cour de justice le «versant subjectif du principe objectif de sécurité juridique» et est donc désormais consacré par le droit communautaire, il ressort de la décision Sapa qu'il ne l'est pas encore complètement par le droit français.

En effet, sauf à ce que la disposition régissant la situation en cause soit issue directement du droit communautaire, il n'apparaît pas possible aujourd'hui de faire valoir en droit interne un principe de confiance légitime afin d'empêcher la récupération de l'impôt par l'Etat français y compris lorsque cette disposition est rendue illégitime par une décision fondée sur le droit communautaire comme une qualification d'aide d'Etat. Ainsi, le principe de confiance légitime pourrait trouver à s'appliquer s'agissant de la mise en place du régime dérogatoire de la TVA, directement applicable en France comme cela a déjà été jugé par le Conseil d'Etat. En revanche, selon le Conseil d'Etat, la décision rendue par la Commission européenne au

regard des règles relatives aux aides d'Etat n'était pas en elle-même constitutive d'une situation régie par ce droit en l'absence d'une disposition européenne régissant spécifiquement la situation en cause et alors même que la décision de la Commission s'imposait en tout état de cause à l'administration et à l'Etat français.

Au demeurant, pourrait-on invoquer le principe de confiance légitime sur la base d'un acte illégal devant la Cour de justice? Peut-il y avoir confiance légitime d'un opérateur économique qui n'a pas vérifié s'il se trouvait dans une situation régulière ou non au regard de la réglementation en cause? Or, en l'absence d'une vérification préalable du fait que l'aide a été régulièrement notifiée par l'Etat qui l'octroie, et a fait l'objet d'une décision de compatibilité de la Commission, l'opérateur économique ne pourrait-il pas invoquer un tel principe?

Un autre argument, également invoqué dans l'affaire Sapa, est le principe d'espérance légitime protégé par les stipulations combinées de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et de l'article 1^{er} du 1^{er} Protocole additionnel à cette convention. Le Conseil d'Etat a cependant rejeté ce moyen car n'étant pas d'ordre public et nouveau en cassation. De même, le contribuable a invoqué la méconnaissance par la cour d'appel de la garantie des droits résultant de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC), mais là encore cet argument n'a pas été retenu car formulé non pas à l'appui d'une QPC dirigée contre des dispositions législatives et donc ne pouvant pas prospérer dans le cadre d'un contentieux devant le Conseil d'Etat. Le recours aux articles 16 et 17 de la DDHC conformément à la procédure relative à la QPC pourrait mériter un examen du Conseil constitutionnel même si la jurisprudence de celui-ci montre une certaine réticence à utiliser ces dispositions pour invalider des dispositions législatives. Enfin, on ne saurait exclure que la responsabilité de l'Etat à raison de sa faute commise en méconnaissance de l'obligation de notification préalable de l'aide ainsi octroyée au contribuable puisse être utilement invoquée. Cela conduirait-il à réduire l'impact de la restitution de l'aide illégitime imposée par la Commission? L'ingérence grandissante de la Commission rend souhaitable que les juridictions françaises et européennes se prononcent sur la pertinence de ces moyens dans les prochaines années. ■