

CONSEIL D'ETAT
SECTION DU CONTENTIEUX

**OBSERVATIONS SUR LA COMMUNICATION D'UN MOYEN
D'ORDRE PUBLIC**

POUR :

La société Layher

Société par actions simplifiée ayant son siège
ZAC du Parc du Bel Air
19, avenue Joseph Paxton
77614 Ferrières-en-Brie

Ayant pour avocats :

M^e Marc Pelletier
Avocat au barreau de Paris

094480.pelletiermarc@avocat-conseil.fr

140, rue du Faubourg Saint Honoré
75008 Paris
pelletier@taxlex.com

M^e Philippe Derouin
Avocat au barreau de Paris

001576.derouinphilippe@avocat-conseil.fr

140, rue du Faubourg Saint Honoré
75008 Paris
philippe.derouin@cabinet-derouin.com

CONTRE :

Le Ministre de l'Economie et des Finances

A l'appui de la requête n° 399506

Par un courrier en date du 17 janvier 2017, la requérante a été informée qu'un moyen d'ordre public pourrait être soulevé d'office, selon lequel « *le Conseil d'Etat pourrait être conduit à soulever le défaut d'objet du recours pour excès de pouvoir en raison de la caducité de l'instruction fiscale attaquée compte tenu de l'intervention de la décision du Conseil constitutionnel n° 2016-571 QPC (voir CE n° 338803, Theron, 12 juillet 2013 ; CE n° 373400, comité Harkis et Vérité, 30 décembre 2015)* ».

Le moyen ainsi envisagé est contraire à plusieurs jurisprudences rendues par les plus hautes formations de jugement et tendrait à bouleverser, de manière inopportune, l'équilibre actuel du contentieux fiscal. Il appelle les observations suivantes.

1. Revenant sur la décision *Red Bull* (Conseil d'Etat, 10 avril 2015, n° 377207, *Sté Red Bull on Premise et Sté Red Bull off Premise*¹), laquelle faisait application d'une jurisprudence bien établie que le président Odent² faisait remonter à une jurisprudence d'Assemblée *Caisse centrale de Secours mutuel agricole* et *Union nationale des associations familiales* du 27 novembre 1954, le moyen proposé tend à déclarer la requête sans objet au seul motif que l'instruction fiscale attaquée serait devenue caduque par l'effet de la décision du Conseil constitutionnel.

L'annulation d'un acte qui, en cours d'instance, a disparu pour l'avenir alors qu'il a reçu application ou produit des effets dans le passé serait ainsi écartée dans le cas des circulaires et instructions qui se borneraient à commenter ou réitérer une loi abrogée.

A l'appui de ce moyen sont citées deux décisions rendues à propos de circulaires non fiscales (Conseil d'Etat n° 338803, *Theron*, 12 juillet 2013 ; Conseil d'Etat n° 373400, *comité Harkis et Vérité*, 30 décembre 2015) qui se rattachent à un courant jurisprudentiel consacré par une décision du 12 novembre 2014 (Conseil d'Etat, 12 novembre 2014, n° 360264, *Fédération de l'hospitalisation privée*).

2. La transposition proposée serait particulièrement inappropriée à la matière fiscale où, même après son abrogation, une loi est susceptible de donner lieu à des décisions prises sur son fondement.

A la différence des affaires précitées où les dispositions législatives ou réglementaires anciennes, que des circulaires commentaient, n'étaient plus susceptibles de produire d'effets après leur abrogation, le droit fiscal instaure, en réalité, une situation inverse.

¹ Il a ainsi été jugé, dans la décision *Red Bull*, que « *si la circulaire contestée a été abrogée le 31 décembre 2014, leur recours pour excès de pouvoir conserve un objet, dès lors qu'elle a auparavant reçu application* ».

² R. Odent, *Cours de contentieux administratif*, 1965-1966, fasc. 2, p. 817

Les modalités d'application dans le temps de la loi fiscale prescrivant de faire application de la loi en vigueur à la date du fait générateur de l'impôt, d'une part, et la grande mutabilité des normes fiscales – souvent dénoncée – d'autre part conduisent, en pratique, l'administration, les contribuables et le juge à appliquer principalement des dispositions disparues !

Ainsi, en dépit de leur sortie de vigueur, la plupart des dispositions fiscales ont produit des effets dans le passé et continuent d'en produire pour l'avenir en servant de base légale aux impositions établies dans le délai de reprise qui suit le dernier fait générateur de l'impôt.

2.1. Les commentaires administratifs figurant au § 130 du BOI-IS-AUT-30, dont la teneur n'a que peu varié depuis 2013, illustrent tout particulièrement cette situation.

Ils ont reçu application et continueront de produire leurs effets pendant plusieurs années malgré la modification des dispositions de l'article 235 ter ZCA.

2.1.1. D'une part, ces commentaires ont produit des effets à l'égard des agents de l'administration fiscale qui étaient tenus d'en faire application conformément aux exigences du pouvoir hiérarchique. Ces commentaires continuent d'ailleurs de produire leurs effets, en dépit de leur caducité alléguée. Ils s'imposent, en effet, aux agents pour l'exercice du droit de reprise au titre des années au cours desquelles ces précisions étaient en vigueur – en pratique jusqu'en 2019 voire au-delà en cas d'interruption du délai de reprise par la notification d'une proposition de rectification.

2.1.2. D'autre part, ces commentaires ont également été appliqués par les contribuables vis à vis desquels ils continueront de produire des effets après le 1^{er} janvier 2017.

Les sociétés françaises membres d'un membre fiscalement intégré, qui seules bénéficiaient de l'exonération prévue par le texte déclaré inconstitutionnel, ont fait application de cette doctrine. En application de l'article L 80 A du LPF, elles échappent ainsi à tout rehaussement d'imposition au titre des distributions antérieures à la modification opérée par la loi de finances rectificative pour 2016. Ainsi, ces commentaires produiront des effets postérieurement au 1^{er} janvier 2017 pour faire échec à des impositions ou des rehaussements.

De leur côté, les sociétés françaises qui entrent dans le champ d'application de l'article 223 A sans avoir pu ou voulu opter pour le régime de l'intégration fiscale se sont également vu appliquer ces dispositions en se voyant privées de la possibilité de revendiquer le bénéfice de l'exonération de contribution sur les montants distribués à des sociétés mères, françaises ou étrangères, satisfaisant au seuil de détention de 95 % défini par l'article 223 A.

Concrètement, l'instruction contestée a incité certaines entreprises, dont la société Layher, à déclarer, liquider et payer des impositions indues fondées sur des dispositions déclarées inconstitutionnelles et contestables au regard du droit de l'Union européenne et de la Convention européenne des droits de l'Homme.

Ces commentaires administratifs exposent également d'autres entreprises à ce qu'elles fassent l'objet, à l'issue d'une procédure de contrôle et dans l'exercice du droit de reprise de l'Administration, y compris après le 1^{er} janvier 2017, d'une rectification au titre des distributions antérieures à l'abrogation des dispositions déclarées inconstitutionnelles.

Ainsi, des décisions d'imposition ont été prises, d'autres le seront encore, sur le fondement de l'instruction attaquée que l'abrogation ou la modification du texte législatif n'a pas rendue caduque. Pour cette première raison, il y a lieu de statuer sur la présente requête.

3. En deuxième lieu, le moyen proposé heurte frontalement la jurisprudence de Section *Duvignères*, laquelle énonce que « *le recours formé à l'encontre (des dispositions impératives à caractère général d'une circulaire ou d'une instruction) doit être accueilli (...) s'il est soutenu à bon droit que l'interprétation qu'elles prescrivent d'adopter (...) réitère une règle contraire à une norme juridique supérieure* » (CE 18 décembre 2002, n° 233618), ce qui est le cas ici.

Le but étant de faire disparaître une circulaire ou une instruction ne respectant pas les exigences inhérentes à la hiérarchie des normes, cette décision ne restreint nullement la solution qu'elle donne au cas où la règle commentée est encore en vigueur lorsque le juge statue. Il importe peu que l'instruction se borne à reproduire la loi sans rien y ajouter. Le vice qui l'affecte lui est propre et résulte de la méconnaissance des normes supérieures que la circulaire aurait dû mettre en œuvre en dépit des termes de la loi.

L'intérêt général qui commande d'annuler une circulaire ou instruction qui méconnaît – ou en tant qu'elle méconnaît – la hiérarchie des normes doit prévaloir ne serait-ce qu'à titre pédagogique. Au cas présent, l'intérêt concret est plus certain encore puisqu'il s'agit d'éclairer l'administration et les juges de l'impôt sur l'état du droit, tant pour traiter les nombreuses demandes de remboursement dont ils sont actuellement saisis que pour éviter l'aggravation des conséquences financières d'un tel contentieux pour les finances de l'Etat en prévenant des rectifications fiscales vouées à l'échec.

Pour cette raison encore le moyen doit être rejeté, sauf à le soumettre à la Section du Contentieux qui, seule, pourrait apprécier l'opportunité de limiter la portée de sa précédente décision.

4. En troisième lieu, le moyen envisagé retient une conception inadaptée de la caducité aux circulaires fiscales.

Dans une décision du 12 mars 2014 (Conseil d'Etat, 12 mars 2014, n° 353066, *Comité Harkis et Vérité et M. Carel*), il a été jugé, ainsi que le précise l'analyse au Recueil, qu'une circulaire qui n'est plus susceptible, en raison de la disparition des situations qu'elle entendait régir, de recevoir application c'est-à-dire, aux termes de la décision elle-même, « *de donner lieu à des décisions prises sur leur fondement* », doit être regardée comme frappée de caducité.

Coexistant avec la jurisprudence *Fédération de l'hospitalisation privée*, sur laquelle est fondé le moyen proposé, cette analyse alternative – qui se place à un stade antérieur du raisonnement – doit être privilégiée.

Au cas présent, les commentaires attaqués ne sont pas devenus caducs à compter du 1^{er} janvier 2017 dès lors que des décisions administratives d'imposition ou de refus de restitution sont susceptibles d'être prises sur leur fondement après cette date. En conséquence, il n'y a pas lieu de prononcer un non-lieu à statuer.

5. En quatrième lieu, dans les circonstances spécifiques de la présente affaire, le moyen proposé méconnaît l'autorité de la décision n° 2016-571 QPC du Conseil constitutionnel et les engagements internationaux de la France.

En général, lorsque l'existence d'un régime de faveur, à côté d'un régime de droit commun, est contraire à l'égalité de traitement de situations identiques ou similaires, deux sanctions – équivalentes en droit – sont *a priori* envisageables. La première est de faire application du régime de droit commun à l'ensemble des situations. La seconde est, en sens inverse, de faire application du régime de faveur à l'ensemble des situations. L'expérience législative récente illustre l'une ou l'autre de ces solutions.

5.1. Au cas particulier, le législateur a choisi, pour le futur, de remédier à la méconnaissance du principe d'égalité en retenant la deuxième solution. Il a ainsi élargi, dans la loi de finances rectificative pour 2016, le champ de l'exonération de contribution sur les montants distribués aux sociétés « *qui remplissent soit les conditions fixées aux premier, deuxième, quatrième ou avant-dernier alinéas et au dernier alinéa du I de l'article 223 A, soit les conditions fixées au I de l'article 223 A bis du présent code pour être membres d'un même groupe* ».

5.2. Pour le passé, le Conseil constitutionnel a recouru à la technique de l'abrogation différée plutôt qu'à celles de l'abrogation immédiate ou de la réserve d'interprétation afin d'écartier le risque « *d'étendre l'application d'un impôt à des personnes qui en ont été exonérées par le législateur* », autrement dit, de protéger les situations qui ont bénéficié du régime de faveur.

L'annulation des commentaires litigieux ne fait courir aucun risque de cette nature aux sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré : elles bénéficient, en tout état de cause, de la garantie contre les changements de doctrine et l'annulation des commentaires administratifs n'aura aucune conséquence défavorable pour elles.

Le Conseil d'Etat a dissocié l'annulation d'une circulaire de la garantie offerte par l'article L 80 A du livre des procédures fiscales (Conseil d'Etat, avis ctx, Sect., 8 mars 2013, n° 353782, *Monzani*) : « *les dispositions de cet article permettent à un redevable, alors même que serait ultérieurement intervenue l'annulation par le juge de l'acte, quel qu'il soit, par lequel elle avait été exprimée, de se prévaloir à l'encontre de l'administration de l'interprétation qui, dans les conditions prévues par l'article L 80 A, était formellement admise par cette dernière* ».

En revanche, les sociétés qui, à l'image de Layher, ont été pénalisées par les dispositions, incompatibles avec les normes supérieures, réitérées par l'instruction ont intérêt à en poursuivre l'annulation même après l'abrogation ou la modification du texte législatif afin de se voir étendre, sur le fondement de ces mêmes normes supérieures, le bénéfice de l'exonération de contribution de 3 % que le Conseil constitutionnel a protégé pour le passé.

5.3. Loin d'être un obstacle à l'annulation des commentaires litigieux, la décision n° 2016-571 QPC implique, en réalité, l'extension de l'exonération de contribution de 3 % aux sociétés qui en ont été privées.

En justifiant sa décision de recourir à la technique de l'abrogation différée par la volonté de ne pas « *étendre l'application d'un impôt à des personnes qui en ont été exonérées par le législateur* », le Conseil constitutionnel précise que les contribuables ayant bénéficié du régime de faveur ne doivent pas voir l'application de ce régime remise en cause. La voie de l'application du régime de droit commun à l'ensemble des situations a été exclue, pour le passé, par le Conseil constitutionnel. Elle ne peut donc pas être suivie.

La seule voie qui subsiste pour sanctionner l'inégalité de traitement prohibée par les normes supérieures est donc d'étendre l'application du régime de faveur aux contribuables qui ont été soumis à tort au régime de droit commun.

Concrètement, la volonté du Conseil constitutionnel de différer la date d'effet de la déclaration d'inconstitutionnalité de l'article 235 ter ZCA pour ne pas remettre en cause l'exonération dont ont profité les seuls groupes fiscalement intégrés conduit nécessairement à étendre, pour le passé, le bénéfice de l'exonération de contribution de 3 % c'est-à-dire à censurer la doctrine administrative précisément en ce qu'elle ne le prévoit pas.

5.4. Cette solution s'impose également au regard des exigences du droit de l'Union européenne et de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme.

L'incompatibilité des dispositions de l'article 235 ter ZCA – dans leur rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2016 – avec la liberté d'établissement ne fait aucun doute. L'atteinte au principe conventionnel de non-discrimination est tout aussi évidente.

La sanction de l'une comme de l'autre est l'extension du bénéfice de l'exonération aux situations protégées par le droit de l'Union européenne et la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme.

Un non-lieu à statuer sur la présente requête méconnaîtrait l'effectivité du droit de l'Union européenne et les obligations pesant sur les juridictions nationales en privant le Conseil d'Etat de la possibilité de sanctionner une atteinte manifeste à une liberté fondamentale garantie par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Il n'est pas certain qu'une telle position soit judicieuse dans le cadre de la procédure en manquement engagée par la Commission européenne au titre de la contribution sur les montants distribués.

Le seul moyen permettant, à la fois, de sanctionner la méconnaissance des engagements internationaux de la France et de respecter l'autorité de la décision du Conseil constitutionnel est précisément d'étendre aux sociétés qui, à l'exemple de Layher, n'ont pu bénéficier de l'exonération de contribution sur les montants distribués, l'avantage fiscal dont elles ont été irrégulièrement privées.

Il convient donc d'accueillir les conclusions de la société Layher et d'annuler, sur le terrain conventionnel, les commentaires publiés au paragraphe 130 du BOFIP BOI-IS-AUT-30 en tant qu'ils excluent du bénéfice de l'exonération les distributions entre sociétés d'un même groupe n'ayant pas opté pour le régime d'intégration fiscale au sein desquels le seuil de participation est supérieur ou égal à 95 %.

PAR CES MOTIFS, la société Layher persiste en sa demande et conclut à ce qu'il plaise au Conseil d'Etat :

- 1°/ Annuler le paragraphe 130 du BOFIP BOI-IS-AUT-30 en tant qu'il exclut du bénéfice de l'exonération les distributions entre sociétés d'un même groupe n'ayant pas opté pour le régime d'intégration fiscale au sein desquels le seuil de participation est supérieur ou égal à 95 % ;
- 2°/ Mettre à la charge de l'Etat la somme de 3000 € en application de l'article L 761-1 du Code de justice administrative.

Fait à Paris, le 24 janvier 2017



Marc Pelletier



Philippe Derouin