

CONSEIL D'ETAT  
SECTION DU CONTENTIEUX

**OBSERVATIONS SUR LA COMMUNICATION D'UN  
SECOND 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<sup>e</sup> Marc Pelletier  
Avocat au barreau de Paris

094480.pelletiermarc@avocat-conseil.fr

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

M<sup>e</sup> 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 27 janvier 2017, la requérante a été informée qu'un second moyen d'ordre public pourrait être soulevé d'office. Ce nouveau moyen est tiré de « *l'irrecevabilité de conclusions tendant à l'annulation partielle de dispositions indivisibles du paragraphe d'une instruction commentant des dispositions susceptibles d'être regardées, dans leur ensemble, comme contraires aux stipulations d'un engagement international* ».

Le moyen proposé méconnaît la portée du principe d'égalité de traitement et apparaît incompatible avec plusieurs solutions consacrées par les plus hautes formations du Conseil d'Etat.

## **I – Sur la portée de l'annulation sollicitée**

### **A – Sur l'annulation « en tant que ne pas »**

#### 1. L'annulation « en tant que ne pas », sanction d'une inégalité de traitement

Pour sanctionner les ruptures d'égalité ou les discriminations injustifiées qu'ils prohibent, les engagements internationaux de la France prescrivent moins d'éliminer les dispositions conférant un privilège à une catégorie de justiciables ou de contribuables que d'en étendre le bénéfice à tous ceux qui se trouvent dans la même situation. C'est l'objet même des clauses d'assimilation au national présentes dans de nombreux instruments conventionnels.

1.1. Tel est le cas des libertés fondamentales protégées par le droit de l'Union européenne. En interdisant les restrictions à l'exercice de ces libertés, le TFUE ne prohibe pas les mesures établies par les Etats membres en faveur de situations ou d'activités nationales qu'ils entendent favoriser. En revanche, le droit de l'Union européenne prescrit d'en étendre le bénéfice aux ressortissants des autres Etats membres placés dans la même situation.

La sanction qui s'attache à une mesure édictée en faveur de situations ou d'activités conduites dans un cadre national n'est donc pas l'élimination, par annulation totale, de l'acte qui instaure cette mesure mais son annulation partielle « en tant qu'il ne prévoit pas » que la mesure instaurée s'applique également aux situations ou activités similaires comportant un élément d'extranéité.

En matière fiscale, cette exigence se traduit par le droit d'obtenir la décharge ou la restitution des impositions établies en méconnaissance des exigences du droit de l'Union européenne. « *Selon une jurisprudence bien établie, le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit communautaire est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions communautaires (...)* » (CJCE, gde ch., 12 déc. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pt 202).

La même solution s'impose au regard des clauses de non-discrimination contenues dans les conventions fiscales bilatérales rédigées conformément à l'article 24 § 5 du modèle OCDE, lequel dispose : « *5. Les entreprises d'un État contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant, ne sont soumises dans le premier État à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les autres entreprises similaires du premier État* » (V en ce sens CE, Sect., 30 décembre 2003 n° 233894, *Andritz*). Tel est notamment le cas de la convention franco-allemande pertinente dans le cas de la société requérante (article 21 § 5).

Il en va de même encore au regard de l'article 14 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales et de l'article 1<sup>er</sup> du Premier protocole.

Le droit à la décharge ou à la restitution de l'imposition – qui trouve son fondement dans des normes disposant d'une autorité supérieure à celle des lois – ne saurait être réduit à une obligation afférente à la seule application individuelle de la loi fiscale. Plus fondamentalement, cette exigence implique l'annulation, au moins partielle, de tous les actes administratifs et dispositions impératives des circulaires et instructions « en tant qu'ils ne prévoient pas » l'assimilation et l'égalité de traitement qu'exigent le droit de l'Union européenne ou ces engagements internationaux.

1.2 La jurisprudence du Conseil d'Etat a consacré le rôle essentiel du recours pour excès de pouvoir pour atteindre cet objectif. D'une part, c'est l'office du juge de l'excès de pouvoir de censurer un acte réglementaire ou une circulaire qui méconnaît les exigences de la hiérarchie des normes et notamment de celles dont l'autorité est supérieure à celle des lois. D'autre part, sans s'immiscer dans l'action administrative, seul le juge de l'excès de pouvoir est en mesure de tirer les conséquences univoques de l'inconventionnalité d'une mesure de portée générale en étendant son bénéfice aux situations ou activités similaires ne se distinguant que par un élément dépourvu de pertinence au regard de l'objet de la disposition en question.

C'est la raison pour laquelle la jurisprudence d'Assemblée *Vassilikiotis* (CE, Ass, 29 juin 2001, n° 213329, *Vassilikiotis*) a consacré la sanction de l'annulation « en tant que ne pas » pour assurer l'effectivité du droit de l'Union européenne. Cette annulation partielle constitue la seule voie de nature à combler les lacunes ou les omissions d'actes réglementaires ou de commentaires administratifs dont la teneur est inchangée mais dont le champ d'application manquant est entièrement prédéterminé par le droit de l'Union européenne ou les normes conventionnelles.

La jurisprudence *Vassilikiotis* écarte fermement la voie d'une annulation totale qui serait tout à la fois inadaptée et inappropriée. En faisant disparaître l'intégralité de l'acte litigieux, une annulation totale irait à rebours des préceptes de Laferrière qui énonçait que « *le Conseil d'Etat ne peut pas annuler indistinctement les dispositions illégales et celles qui ne le sont pas, et faire subir à l'acte tout entier les conséquences d'une irrégularité partielle* » (*Traité de la juridiction administrative*, T 2, p 541). Une annulation totale remettrait en cause des dispositions dont la légalité n'est contestée que dans la mesure de leur extension à des situations identiques ou similaires au regard de leur objet.

En conséquence, l'annulation « en tant que ne pas », consacrée par la jurisprudence *Vassilikiotis*, a été appliquée dans de nombreux contentieux :

- pour l'annulation d'un décret en tant qu'il ne fixait pas un montant d'allocation journalière suffisant pour satisfaire aux exigences d'une directive européenne (CE, 23 décembre 2016, n°394819 *CIMADE, GISTI et autres*, mentionné aux tables du *Lebon*) ;
- pour l'annulation d'un arrêté en tant qu'il ne mentionne pas un certain poste dans la liste de ceux auxquels est attaché un certain avantage, en méconnaissance du principe d'égalité entre agents publics (CE 12 mars 2014, n°358854, *Mme A*) ;
- pour l'annulation d'un décret en tant qu'il ne prévoit pas une certaine formalité (CE 13 novembre 2013, n°352667 *Association Cercle de réflexion et de proposition d'action sur la psychiatrie*) ;
- pour l'annulation d'un décret en tant qu'il ne prévoit pas certaines modalités d'exercice d'un choix (CE 24 juin 2013, n°353956, *Syndicat national des enseignants du second degré*) ;
- pour l'annulation d'arrêtés de pensions de retraite en tant qu'ils ne tenaient pas compte d'un indice (CE 23 décembre 2011, n°338391) ;
- pour l'annulation d'un décret relatif au statut des fonctionnaires de La Poste en tant qu'un corps d'assistants ne figurait pas sur une liste (CE 18 novembre 2011, n°332082, *Association de défense des intérêts des fonctionnaires de l'Etat*, mentionné aux tables du *Lebon*) ;
- pour l'annulation d'un arrêté de classement d'armes en tant qu'il ne classe pas dans la même catégorie des armes équivalentes à certaines armes classées (CE 3 décembre 2010, n°332540 *Société SMP Technologie*, mentionné aux tables du *Lebon*).

Se combinant avec la jurisprudence de Section *Duvignières*, la solution dégagée dans la décision *Vassilikiotis* s'étend aux dispositions impératives d'une circulaire ou instruction, y compris en matière fiscale (CE, 30 décembre 2013, n°350191, *CIMADE*, sur l'annulation d'une circulaire en tant qu'elle excluait le bénéfice d'un hébergement contrairement aux exigences d'une directive européenne ; voir aussi, pour l'annulation partielle d'une circulaire fiscale des douanes partiellement contraire à une directive européenne en matière d'accises : CE, 27 mars 2015, n°377521, *British American Tobacco France* ; et pour l'annulation d'une instruction fiscale « en tant qu'elle » renvoie à une autre dans une version antérieure à une déclaration d'inconstitutionnalité du Conseil constitutionnel : CE, 20 avril 2016, n°396578, *BPCE*).

Ainsi, l'annulation du paragraphe 130 du BOFIP BOI-IS-AUT-30 en tant qu'il ne mentionne pas les sociétés satisfaisant aux conditions de détention du capital fixées par l'article 223 A du CGI parmi les sociétés entre lesquelles les distributions sont exonérés de contribution de 3 % s'inscrit dans le sillage d'une jurisprudence bien établie du Conseil d'Etat. On va voir qu'une telle annulation partielle ne se heurte à aucune indivisibilité du texte contesté.

## 2. La divisibilité des énonciations du §130 du BOFIP

2.1. L'indivisibilité d'un acte suppose que l'un de ses éléments ne puisse être appliqué ou annulé indépendamment de ses autres éléments. En sens inverse, « *une disposition est divisible des autres dispositions d'une même décision [...] si « amputée » de cette disposition, la décision conserve un objet et une cohérence* » (Maud Vialettes, conclusions sur l'arrêt CE 17 novembre 2010 n°335930, *Sté AUCHAN FRANCE*).

L'exemple classique de l'acte indivisible est le classement à un concours. Tel est le cas également des dispositions qui subordonnent un avantage à un ensemble de conditions dont le cumul est exigé (CE 29 octobre 2003, n°233706, *Hervouet*). En revanche, l'assimilation d'une situation à une autre est divisible : elle donne lieu à une annulation « en tant que » de l'instruction fiscale qui se méprend sur son champ d'application (CE 13 janvier 2010 n°321416, *Nemo*). Réciproquement, l'absence d'assimilation de deux situations identiques est divisible du reste des dispositions attaquées puisqu'elle résulte des termes mêmes employés par l'auteur de l'acte. Et l'annulation « en tant que ne pas » tend précisément à rétablir une unité qui n'aurait pas dû être rompue par l'auteur de l'acte.

2.2. L'annulation sollicitée « en tant que ne pas » vise une omission de l'instruction qui a par elle-même un objet et une cohérence. La sanction de cette inégalité de traitement ne modifie pas le contenu de l'acte, la définition de l'avantage ni même les conditions requises pour en bénéficier. Elle conduit seulement à soumettre au même régime - c'est-à-dire à assimiler - des situations dont la différence, tenant à l'extranéité ou à l'exercice d'une option, est dépourvue de pertinence pour l'application de la mesure.

Au cas présent, la demande tend à assimiler les bénéfices distribués entre sociétés d'un même groupe respectant les mêmes conditions de détention du capital, en faisant abstraction d'une option pour le régime d'intégration fiscale. L'omission litigieuse, relative au champ d'application de l'exonération, est parfaitement divisible du reste de l'instruction qui, par sa teneur et son contenu, ne souffre *a priori* d'aucune inconventionnalité.

Amputé des énonciations liées à l'exigence du régime d'intégration fiscale, le § 130 du Bofip conserve un objet et une cohérence. Tel qu'il aurait dû être rédigé, il se lirait comme suit :

### 130

Sont exclus de l'assiette de la contribution additionnelle les montants distribués entre sociétés du même groupe au sens de **l'article 223 A du CGI (BOI-IS-GPE-10-10)** ainsi (a) qu'entre sociétés qui, sans avoir opté pour le régime d'intégration fiscale, 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 ou (b) à des sociétés soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui, si elles étaient établies en France, rempliraient avec la société distributrice les conditions mentionnées au a, le cas échéant par l'intermédiaire de sociétés qui, si elles étaient établies en France, rempliraient ces conditions.

Les montants distribués exonérés s'entendent uniquement de ceux opérés au cours de la période pendant laquelle les **dispositions** conditions fixées aux alinéas susvisés de l'article 223 A du CGI sont remplies sans qu'il soit tenu compte de la date de réalisation des bénéfices sur lesquels sont prélevés lesdites distributions.

Par exception, cette exonération n'est pas remise en cause lorsque les montants distribués sont mis en paiement par une société du groupe au cours du premier exercice dont le résultat n'est pas pris en compte dans le résultat d'ensemble, sous réserve que la distribution soit effectuée avant l'événement qui entraîne sa sortie du groupe.

En revanche, les distributions effectuées à l'extérieur du périmètre d'intégration fiscale, par une société membre du groupe au profit d'une société non membre du groupe, ne peuvent bénéficier de l'exonération prévue au 1° du I de **l'article 235 ter ZCA du CGI**, sauf si cette société non membre du groupe remplit l'une des conditions énoncées au premier alinéa. Il en va de même pour les distributions réalisées par une société non membre du groupe au profit d'une société membre du groupe, sauf si la société non membre du groupe remplit les conditions du (a) mentionné au premier alinéa.

Pour tirer toutes les conséquences de cette extension du champ d'application de l'exonération de contribution de 3 %, il conviendrait également de supprimer la mesure de tolérance énoncée au dernier alinéa du paragraphe, laquelle est ainsi privée de toute portée.

Pour dissiper toute ambiguïté, ces énonciations devraient être modifiées de la façon suivante :

~~Toutefois, Lorsque dans un groupe fiscal, une société du groupe est détenue par l'intermédiaire d'une société intermédiaire (BOI-IS-GPE-10-30-30), les distributions effectuées par l'intermédiaire au bénéfice de cette société intermédiaire et remontant dans le groupe fiscal sont exonérées de contribution additionnelle de 3 % à la condition que la preuve de la provenance du montant distribué de la société membre du groupe à l'autre société membre du groupe par l'intermédiaire de la société intermédiaire puisse être apportée dans les conditions mentionnées au~~

~~deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI (BOI-IS-GPE-20-20-20-20 au III § 130 et suiv.). Par conséquent, la société mère doit s'acquitter en premier lieu de la contribution additionnelle de 3 % due au titre des distributions mises en paiement par la société du groupe auprès de la société intermédiaire (cf. III-B § 290). La société mère est ensuite en droit d'obtenir, dans le cadre d'une réclamation contentieuse présentée auprès de l'administration fiscale, la restitution du montant de la contribution initialement acquittée lorsque les distributions qui ont supporté la contribution lui sont versées par la société intermédiaire. Cette tolérance mesure s'applique également, dans les mêmes conditions, aux distributions qu'effectue une société membre d'un groupe horizontal défini au BOI-IS-GPE-10-30-50, à une autre société membre de ce groupe, par l'intermédiaire de l'entité mère non résidente ou de sociétés étrangères (définies au BOI-IS-GPE-10-30-50).~~

## B – Sur l'annulation totale

3. Subsidiairement, à supposer que le moyen proposé soit retenu, la requérante sollicite l'annulation de la totalité du § 130 de l'instruction attaquée.

Cette demande ne saurait être regardée comme tardive dès lors que le délai de recours contentieux contre une instruction fiscale n'a pas jamais commencé à courir faute de publication au JO (CE, 13 janvier 2010, *Nemo*, précité).

La mise en ligne de la base BOFIP, instituée par simple arrêté ministériel, n'a pas modifié cette solution : une requête en annulation est recevable sans condition de délai contre des commentaires publiés sur un site internet (V. en contentieux général CE, 7 avril 2011, n° 335924, *CIMADE et GISTI* ; en contentieux fiscal CE, 20 décembre 2013, n° 371157, *SA Axa France Vie*, n° 372625, *Elias et a.* et n° 372675, *Lacroix-Wasover* ; CE, 20 avril 2016, n° 396578, *AFEP*).

En outre, ainsi que l'illustre la jurisprudence *Nemo* précitée, la théorie de la connaissance acquise n'est pas applicable en ce domaine. La connaissance de l'existence et de la teneur du paragraphe 130 de l'instruction litigieuse n'est pas de nature à faire regarder comme tardives les conclusions ainsi présentées, qui renouent avec celles de la requête initiale.

Afin de dissiper toute incertitude sur la portée de l'annulation, totale ou partielle, prononcée, le Conseil d'Etat est invité à en préciser les conséquences, à l'instar de ce qu'ont fait les décisions *Vassilikiotis, M. A* (CE 23 décembre 2011 précité) et *Mme A* (CE 12 mars 2014, précité).

## II – Sur les conséquences de l’annulation, « en tant que ne pas » ou totale

### A – Sur l’absence d’incidence au regard de la garantie de l’article L 80 A du LPF

4. L’annulation d’une instruction fiscale par le juge de l’excès de pouvoir et la garantie contre les changements de doctrine mise en œuvre par le juge de l’impôt relèvent de champs distincts. Ainsi, l’annulation sollicitée n’a aucune incidence sur l’application de l’article L 80 A du LPF. En sens inverse, le mécanisme de garantie contre les changements de doctrine n’a pas davantage d’incidence sur l’annulation demandée.

4.1. L’absence d’incidence, au cas présent, de l’annulation, totale ou partielle, sur l’application de la garantie de l’article L 80 A du LPF

En premier lieu, il résulte de l’avis contentieux *Monzani* (CE, avis, Sect., 8 mars 2013, n°353782) que l’annulation d’une instruction fiscale, ou autre élément d’interprétation d’une loi fiscale, ne fait pas obstacle à ce qu’elle soit opposable à l’administration fiscale pour les faits générateurs antérieurs à la date de l’annulation.

Au cas présent, l’annulation dans la mesure sollicitée, comme une annulation totale, de l’instruction attaquée, intervenant postérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 2017 – date d’entrée en vigueur des modifications de l’article 235 ter ZCA – serait sans incidence pour les contribuables qui satisfaisaient aux conditions que cette instruction énonce. Les sociétés membres d’un groupe fiscalement intégré peuvent en conséquence bénéficier de la garantie et de l’exonération de contribution de 3 % à raison des distributions antérieures.

En second lieu, il est de principe que la garantie de l’article L. 80 A ne s’applique qu’aux contribuables qui remplissent les conditions énoncées par l’instruction qu’ils invoquent – ou qui se trouvent dans la situation de fait appréciée par l’administration, ainsi que ceux qui ont participé à l’opération qui a donné lieu à cette appréciation – sans que les autres contribuables puissent utilement invoquer une rupture du principe d’égalité à leur détriment (CE 17 juin 1996, n°145594, *France Sud Diffusion*).

Avant comme après l’annulation sollicitée, les contribuables qui ne satisfaisaient pas aux conditions énoncées par le BOI contesté ne peuvent ni ne pourront invoquer utilement la garantie de l’article L. 80 A pour revendiquer l’exonération de la contribution additionnelle de 3% sur les montants distribués.

En définitive, la décision à intervenir et l'étendue de l'annulation sollicitée sont sans incidence sur l'application de la garantie de l'article L 80 A du LPF.

4.2. L'absence d'incidence de la garantie de l'article L 80 A du LPF sur l'annulation à prononcer.

Réciproquement, la garantie de l'article L 80 A du LPF n'est de nature ni à faire obstacle à l'annulation sollicitée ni à privilégier une annulation totale par rapport à une annulation « en tant que ne pas ».

Les effets et le contour de la garantie de l'article L 80 A du LPF ayant été définis et circonscrits par la jurisprudence *Monzani* – laquelle a largement dissocié l'annulation de ses conséquences habituelles – cette garantie ne restreint nullement le pouvoir d'annulation, totale ou partielle, du juge de l'excès de pouvoir. Bien au contraire, la garantie qui s'attache à une doctrine illégale évite toute incertitude sur l'effet rétroactif de l'annulation.

En cas de violation du principe d'égalité, l'annulation « en tant que ne pas » laisse intacte la doctrine administrative en ce qu'elle énonce. Elle n'ajoute donc pas à l'interprétation de la loi fiscale donnée par l'administration et ne modifie pas les conditions de son opposabilité. La sécurité juridique des contribuables pouvant bénéficier de la garantie contre les changements de doctrine n'est pas affectée.

Pour l'application du droit de l'Union européenne ou de stipulations conventionnelles dont l'objet n'est pas de modifier la teneur de la loi, ni son interprétation par l'administration, mais d'en étendre la portée aux situations similaires non visées par la loi ou la doctrine administrative, l'annulation de la doctrine administrative « en tant que ne pas » est la plus appropriée pour faire cesser la discrimination prohibée, que l'administration aurait pu éviter d'elle-même en faisant application de la norme supérieure pour étendre le champ de la mesure qu'elle commentait.

C'est donc à juste titre que, selon les termes de la doctrine ou les motifs de l'annulation, le Conseil d'Etat a, tour à tour, prononcé des annulations partielles « en tant que » la doctrine procédait à des assimilations ou des renvois contestables (arrêts *Nemo* et *BPCE* précités), des annulations totales (décision *AFEP* du 8 juin, précité) ou des rejets de recours pour excès de pouvoir, en dépit de réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel sur les dispositions législatives commentées.

En revanche, s'appuyer sur l'existence de la garantie contre les changements de doctrine pour tenter de justifier un principe d'annulation totale des instructions fiscales, sans tri entre les dispositions qu'elles comportent, fragiliserait paradoxalement l'article L 80 A du LPF.

Annuler la totalité de la circulaire reviendrait, par application de la jurisprudence *Monzani*, à ne protéger que les entreprises ayant bénéficié du régime de faveur. Dans ces conditions, se poserait nécessairement la question de savoir si les dispositions de l'article L 80 A du LPF permettent à ces seules entreprises de se prévaloir d'une interprétation administrative manifestement contraire au droit de l'Union européenne. Au regard du droit de l'Union européenne et dans le contexte d'une action en manquement introduite par la Commission européenne, il n'est pas sûr que les considérations autour de la nature non-normative de la doctrine administrative suffiraient à sauver l'article L 80 A du LPF.

En réalité, les conclusions tendent à l'annulation des dispositions du paragraphe 130 de l'instruction litigieuse en ce qu'elles comportent une omission – parfaitement divisible du reste de ce paragraphe – en ne mentionnant pas certaines sociétés. L'annulation de l'ensemble de l'instruction doit être prononcée dans cette mesure et la garantie de l'article L 80 A n'y fait pas obstacle.

## **B – Sur l'injonction**

6. Quelle que soit la solution retenue par la formation de jugement, la requérante sollicite que des mesures d'injonction soient prononcées soit sur le terrain de la jurisprudence *Vassilikiotis* soit sur le terrain de l'article L 911-1 du code de justice administrative.

Accessoires à la demande principale, les conclusions à fin d'injonction fondées sur les dispositions de l'article L 911-1 du code de justice administrative ne peuvent pas être regardées comme tardives dès lors que les conclusions principales présentées à titre subsidiaire ne le sont pas (*V. supra* 3).

Conformément à la jurisprudence *Vassilikiotis*, l'injonction prétorienne a pour objet de préciser les conséquences à tirer de la méconnaissance du droit de l'Union européenne.

Ainsi que la requérante l'a développé dans ses observations sur le premier moyen d'ordre public proposé, les modalités d'application de la loi dans le temps confèrent une physionomie particulière à la matière fiscale, où des dispositions législatives et des commentaires administratifs vont être appliqués et servir de fondement à des décisions d'imposition prises après la disparition de la loi pour des faits générateurs antérieurs.

La société a démontré que la seule manière de remédier à la discrimination prohibée et de rétablir l'égalité de traitement pour le passé est d'étendre aux sociétés qui en ont été irrégulièrement privées le bénéfice de l'exonération de contribution de 3 %.

Pour atteindre cet objectif, l'administration ne dispose d'aucune marge d'appréciation. Dans ces conditions, sans qu'il soit besoin d'exiger l'édiction de nouveaux commentaires de l'article 235 ter ZCA dans sa rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2016, il appartient au Conseil d'Etat d'enjoindre à l'administration, soit sur le fondement de la jurisprudence *Vassilikiotis*, soit sur le fondement de l'article L 911-1 du code de justice administrative, de prendre les mesures suivantes :

- Prescrire aux agents de l'administration fiscale de ne pas s'opposer aux demandes de restitution de la contribution de 3 % présentées par des sociétés membres d'un groupe dans lequel le seuil de participation de 95 % était atteint sans qu'elles aient opté pour le régime de l'intégration fiscale ;
- Prescrire aux agents de l'administration fiscale de ne pas exercer le droit de reprise et ne pas procéder de ce chef à des rectifications à l'égard des montants distribués entre ces mêmes sociétés.

7. Plusieurs arguments sont avancés de longue date pour justifier le refus du juge de l'excès de pouvoir d'adresser des injonctions à l'administration fiscale. Au cas particulier, aucun n'est de nature à faire obstacle au prononcé d'une telle mesure.

7.1. En premier lieu, la jurisprudence fiscale tire argument de la simple faculté de l'administration fiscale de commenter la loi pour refuser, par principe, d'ordonner toute mesure d'injonction destinée à assurer l'effet d'une décision sanctionnant la non-conformité d'une instruction à une norme supérieure (V. CE, 8 juin 2016, *AFEP*, préc.).

La liberté dont dispose l'administration fiscale en ce domaine ne peut être absolue. Sur le fond, son commentaire de la loi fiscale ne saurait méconnaître les exigences inhérentes à la hiérarchie des normes et doit nécessairement prendre en compte les incidences des normes supérieures, en particulier du droit de l'Union européenne. Au plan procédural, si l'administration fiscale a – librement – pris l'initiative de commenter une loi en omettant de tirer les conséquences du droit de l'Union européenne, elle doit être astreinte, par une obligation de cohérence, à modifier ses commentaires lorsque l'intervention du juge de l'excès de pouvoir fait apparaître ou confirme l'incidence des normes supérieures. Rien ne justifie de dispenser l'administration d'une obligation de mise à jour de commentaires dont la méconnaissance des normes supérieures a été révélée. Au contraire, les exigences relatives à l'effectivité du droit de l'Union européenne devraient conduire à retenir une telle obligation.

En outre l'argumentation apparemment « *imparable* » tiré de la simple faculté de l'administration de commenter la loi fiscale – pour reprendre l'expression employée par les responsables du centre de recherches et de diffusions juridiques (X. Domino, A. Bretonneau, « Les joies de la modernité : une décennie de contentieux des circulaires », *AJDA*, 2012, p. 691 et s., p. 694) – méconnaît les solutions retenues en contentieux général.

S'il est régulièrement affirmé que l'administration n'est jamais tenue d'édicter une circulaire pour commenter le droit applicable (CE, 8 décembre 2000, n° 209287, *Syndicat Sud-PTT-Pays de Savoie*), le supérieur hiérarchique est, en revanche, tenu d'agir pour le bon fonctionnement du service en application de la jurisprudence *Jamart* de 1936 (CE, 17 décembre 2008, n° 305594, *Section française de l'Observatoire international des prisons*). Selon l'expression du Président Guyomar, dans ses conclusions sur cette dernière affaire, le chef de service « *ne peut légalement s'abstenir de faire usage de son pouvoir de réglementation dans le cas où l'intérêt du service appelle nécessairement son intervention* ».

Il appartient ainsi au supérieur hiérarchique, dans le cadre du pouvoir d'organisation du service, de prendre toute mesure pour assurer le respect des engagements internationaux de la France. Ce qui vaut pour l'administration pénitentiaire vaut également pour l'administration fiscale.

Au cas particulier, les conséquences à tirer de la violation de la liberté d'établissement et du principe de non-discrimination ne confèrent aucune marge d'appréciation à l'administration, laquelle doit nécessairement prescrire à ses agents de ne pas faire application des commentaires attaqués aux distributions intervenues, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017, entre sociétés détenues à 95 % ou plus et n'ayant pas opté pour le régime de l'intégration fiscale.

Cette première argumentation se situe au seul niveau des obligations pesant sur les agents de l'administration et non au niveau du droit à restitution des contribuables. Est ainsi écarté tout risque d'y voir une méconnaissance de la distinction des contentieux – qui constitue l'un des autres arguments avancés pour refuser au juge de l'excès de pouvoir de prononcer des mesures d'injonction.

7.2. En deuxième lieu, il est régulièrement soutenu que la jurisprudence *Vindevogel* (CE, avis, Sect., 13 mars 1998, n° 190751, *Vindevogel*) et la distinction des contentieux font obstacle au prononcé de toute mesure d'injonction de la part du juge de l'excès de pouvoir. C'est sur ce seul terrain que le Conseil d'Etat a refusé de faire droit, en matière fiscale, à la demande des sociétés Red Bull tendant à l'exécution de sa précédente décision du 10 avril 2015 (CE, 5 octobre 2016, n° 398176, *Sté Red Bull On Premise et Red Bull Off Premise*).

La présente injonction ne saurait se voir opposer cette analyse. La jurisprudence *Vindevogel* qui, au demeurant, ne devrait concerner que les actes réglementaires et non les circulaires interprétatives est formulée de manière strictement négative. Cette jurisprudence précise que l'exécution des décisions par lesquelles un acte réglementaire a été annulé n'implique pas que le juge enjoigne à l'administration de revenir sur les mesures individuelles prises en application de cet acte, et que par suite, dans un tel cas, ce juge n'a pas à ordonner le remboursement d'une somme perçue sur le fondement d'un acte annulé pour excès de pouvoir.

La présente demande ne se situe pas sur ce terrain : elle ne sollicite pas une injonction tendant à ordonner la restitution des impositions acquittées à tort par les entreprises placées dans la situation de la requérante, elle ne demande pas de revenir sur des décisions individuelles. La requérante sollicite uniquement qu'il soit enjoint à l'administration de ne pas faire application, pour le passé, de commentaires administratifs ou de dispositions législatives incompatibles avec le droit de l'Union européenne et autres stipulations conventionnelles mais d'examiner les demandes de restitution ou de limiter l'exercice de son droit de reprise à la lumière de sa décision.

Enfin, et surtout, la jurisprudence *Vindevogel* est à présent explicitement écartée dans les situations intéressant le droit de l'Union européenne. Dans sa décision *Vent de colère* du 15 avril 2016 (n° 393721), le Conseil d'Etat a considéré « *que la juridiction administrative, juge de droit commun du droit de l'Union, doit veiller à ce que toutes les conséquences d'une violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne soient tirées ; que lorsque le Conseil d'État, statuant au contentieux a annulé un acte réglementaire instituant une aide en méconnaissance de l'obligation de notification préalable à la Commission européenne, il incombe à l'État de prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer le recouvrement auprès des bénéficiaires de l'aide, selon le cas, des aides versées sur le fondement de ce régime illégal ou des intérêts calculés sur la période d'illégalité ; que lorsqu'il constate que les mesures nécessaires n'ont pas été prises, le juge prescrit, sur le fondement des dispositions du livre IX du Code de justice administrative, les mesures d'exécution impliquées par l'annulation de cet acte réglementaire, afin d'assurer la pleine effectivité du droit de l'Union* ».

De même, le droit de l'Union européenne impose à chaque Etat membre de prendre les mesures nécessaires pour restituer les impositions établies en méconnaissance de ses prescriptions.

Aucune raison ne justifie de ne pas étendre cette solution rendue en matière d'aides d'Etat aux autres cas de méconnaissance du droit de l'Union européenne.

Il appartient ainsi au juge administratif, juge de droit commun du droit de l'Union européenne, de veiller à l'effectivité de ce dernier en prescrivant, si besoin, toutes mesures d'exécution nécessaires.

## Conclusion

En conséquence, que la formation de jugement retienne la solution de l'annulation partielle ou celle de l'annulation totale du paragraphe 130 de l'instruction litigieuse, il convient dans tous le cas d'enjoindre à l'administration fiscale, pour tirer les conséquences nécessaires et indispensables de la violation du droit de l'Union européenne et d'autres engagements internationaux de la France, de prescrire à ses agents de ne pas faire application de ces commentaires administratifs ou des dispositions de l'article 235 ter ZCA alors en vigueur au titre des distributions antérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2017 à l'encontre des sociétés satisfaisant à la condition de détention du capital de 95 % qui n'auraient pas opté pour le régime de l'intégration fiscale.

L'examen du premier moyen d'ordre public proposé a fait apparaître l'originalité de la loi fiscale et de ses commentaires en ce qu'ils s'appliquent après l'abrogation du texte législatif, à raison des faits générateurs antérieurs, pour l'exercice du droit de reprise de l'administration et l'examen des demandes de restitution des contribuables.

L'analyse du second moyen d'ordre public envisagé conduit, en revanche, à étendre au contentieux des instructions fiscales les règles du contentieux général en invitant le juge de l'excès de pouvoir à préciser, à destination de l'administration, les conséquences concrètes de l'annulation qu'il prononce.

Concrètement, cela signifie que le moyen proposé doit être rejeté et que le Conseil d'Etat est invité à préciser que l'administration ne doit pas s'opposer aux demandes de restitution présentées par les sociétés ayant été assujetties à tort à la contribution de 3 % et qu'elle doit s'abstenir, dans l'exercice de son droit de reprise, d'opérer des rectifications à l'égard de ces mêmes sociétés.

**PAR CES MOTIFS**, la société Layher demande au Conseil d'Etat :

- A titre principal, annuler le paragraphe 130 du BOFIP BOI-IS-AUT-30 en tant qu'il ne prévoit pas le bénéfice de l'exonération pour 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 % ;
- A titre subsidiaire, annuler le § 130 du BOFIP BOI-IS-AUT-30 en son intégralité ;
- Dans les deux cas, enjoindre à l'administration de tirer les conséquences nécessaires de la violation du droit de l'Union européenne et des autres engagements internationaux de la France de manière à rétablir l'égalité de traitement soit, en précisant, dans les motifs de la décision, que cette annulation impose nécessairement que les agents de l'administration fassent application de ces commentaires ainsi corrigés aux distributions effectuées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017 entre sociétés détenues à 95 % ou plus et n'ayant pas opté pour le régime de l'intégration fiscale soit, en prescrivant en application de l'article L 911-1 du code de justice administrative, de faire application des dispositions de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts dans leur rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2016 aux 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 % ;
- Mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 € en application de l'article L 761-1 du code de justice administrative



Marc Pelletier



Philippe Derouin

Paris, le 3 février 2017