

**N° 383259**

**REPUBLIQUE FRANÇAISE**

---

ASSOCIATION FRANÇAISE DES  
ENTREPRISES PRIVEES (AFEP)  
et autres

---

M. Timothée Paris  
Rapporteur

---

M. Edouard Crépey  
Rapporteur public

---

Séance du 4 mai 2016  
Lecture du 8 juin 2016

---

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

Le Conseil d'Etat statuant au contentieux  
(Section du contentieux, 10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> chambres réunies)

Sur le rapport de la 10<sup>ème</sup> chambre  
de la Section du contentieux

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un nouveau mémoire, enregistrés les 29 juillet 2014 et 20 mai 2015, l'Association française des entreprises privées (AFEP) ainsi que les sociétés anonymes Air Liquide S.A., Lafarge S.A., Pernod-Ricard, Technip, Total S.A. et Veolia Environnement demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler pour excès de pouvoir les paragraphes n° 420 à 510 et n° 650 à 680 des commentaires administratifs publiés au Bulletin officiel des finances publiques-impôts sous la référence BOI-INT-DG-20-50-20140211 ;

2°) d'enjoindre sous astreinte à l'administration fiscale de modifier ces paragraphes, dans un délai de trois mois, en précisant que les mesures fiscales commentées ne s'appliquent pas au contribuable qui apporte la preuve de ce que la participation qu'il a prise dans une société établie dans un Etat ou territoire non coopératif, ou dotée d'un établissement stable dans un tel Etat ou territoire, correspond à des opérations réelles n'ayant ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans cet Etat ou territoire ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros, au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la Constitution, notamment ses articles 61-1 et 62 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la décision du 20 octobre 2014 par laquelle le Conseil d'Etat, statuant au contentieux, a renvoyé au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par l'AFEPA et autres ;
- la décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015 par laquelle le Conseil constitutionnel a statué sur cette question prioritaire de constitutionnalité ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Timothée Paris, maître des requêtes,
- les conclusions de M. Edouard Crépey, rapporteur public ;

1. Considérant que l'association et les sociétés requérantes demandent l'annulation pour excès de pouvoir des paragraphes n° 420 à 510 et n° 650 à 680 des commentaires administratifs publiés au Bulletin officiel des finances publiques-impôts sous la référence BOI-INT-DG-20-50-20140211 ; que ces commentaires, qui ont un caractère impératif, décrivent les mesures fiscales issues des dispositions du I et du V au VII de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 portant troisième loi de finances rectificative pour 2009, insérées au c) du 2 de l'article 39 duodecies, au j) du 6 de l'article 145, au a sexies-0-ter du I de l'article 219 et à l'article 238-0 A du code général des impôts ; que ces dispositions ont pour objet d'exclure du bénéfice de certains régimes favorables d'imposition les plus-values réalisées et les dividendes perçus par des entreprises établies en France et soumises à l'impôt sur les sociétés à raison des participations qu'elles détiennent dans des sociétés qui sont établies dans des Etats ou territoires non coopératifs, au sens de l'article 238-0 A du code ;

2. Considérant que les réserves d'interprétation dont une décision du Conseil constitutionnel assortit la déclaration de conformité à la Constitution d'une disposition législative sont revêtues de l'autorité absolue de la chose jugée et lient le juge administratif pour l'application et l'interprétation de cette disposition ;

3. Considérant que, par la décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, le Conseil constitutionnel a déclaré conformes à la Constitution les dispositions du code général des impôts mentionnées au point 1, sous réserve que le contribuable auquel l'administration fiscale entend appliquer les mesures prévues par ces dispositions soit admis à apporter la preuve de ce

que sa prise de participation dans une société établie dans un Etat ou territoire non coopératif correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel Etat ou territoire ;

4. Considérant que, pour l'imposition des dividendes, le paragraphe 450 des commentaires attaqués précise expressément que l'administration fiscale serait fondée à refuser l'application du régime de faveur dit régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du code général des impôts aux produits perçus par une entreprise établie en France et soumise à l'impôt sur les sociétés, au titre de toute participation, sans exception, qui serait directement détenue dans une société établie dans un Etat ou territoire non coopératif ou représentative de l'activité d'un établissement stable établi par une filiale de l'entreprise dans un tel Etat ou territoire ; que, pour l'imposition des plus-values de cession, les commentaires attaqués s'abstiennent de faire mention du droit, pour les entreprises concernées, de conserver, conformément à l'interprétation de la loi fiscale donnée par le Conseil constitutionnel, le bénéfice des régimes de faveur en apportant la preuve mentionnée au point 3 ci-dessus ;

5. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les commentaires attaqués doivent être annulés en tant qu'ils concernent l'imposition des dividendes ; qu'ils doivent l'être également en tant qu'ils concernent les plus-values de cession, dès lors que, eu égard à l'objectif de sécurité juridique poursuivi par l'article L. 80A du livre des procédures fiscales, les instructions ou circulaires fiscales dont un contribuable peut, dans les conditions définies par cet article, se prévaloir doivent être appliquées littéralement et ne sauraient donc faire l'objet d'une interprétation permettant d'en faire une application conforme aux normes qu'elles doivent respecter ; qu'il suit de là, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, que les requérantes sont fondées à demander l'annulation de l'ensemble des commentaires qu'elles attaquent ;

6. Considérant que cette annulation n'implique pas nécessairement que l'autorité administrative compétente publie de nouveaux commentaires des dispositions législatives en cause ; qu'ainsi, les conclusions aux fins d'injonction présentées par les requérantes sur le fondement des dispositions de l'article L. 911-1 du code de justice administrative doivent être rejetées ;

7. Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme globale de 3 500 euros à verser aux requérantes, au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DECIDE :

-----

Article 1<sup>er</sup> : Les paragraphes n° 420 à 510 et n° 650 à 680 des commentaires administratifs publiés au Bulletin officiel des finances publiques-impôts sous la référence BOI-INT-DG-20-50-20140211 sont annulés.

Article 2 : L'Etat versera à l'AFEP et autres une somme de 3 500 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le surplus des conclusions présentées par l'AFEP et autres est rejeté.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à l'Association française des entreprises privées (AFEP), aux sociétés anonymes Air Liquide S.A., Lafarge S.A., Pernod-Ricard, Technip, Total S.A. et Veolia Environnement ainsi qu'au ministre des finances et des comptes publics.