N° 407421
M. et Mme L...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 9 janvier 2019
Lecture du 28 janvier 2019

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

Avant la loi de finances pour 1999, il suffisait à des contribuables domiciliés en France, plutôt que de détenir eux-mêmes des actifs monétaires et financiers, de créer ou prendre des participations dans des entités étrangères possédant de tels actifs et placées dans des Etats à fiscalité privilégiée pour échapper, dès lors que ces entités ne leur redistribuaient pas les revenus et gains retirés de ces actifs, mais les réinvestissaient ou les gardaient en réserve, à l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers. Les contribuables pouvaient ainsi, à leur gré, soit attendre le moment fiscal le plus opportun au regard du calcul de leur charge fiscale française pour se faire distribuer ces revenus, soit ne jamais y procéder et bénéficier de l'enrichissement de ces structures au moment de la revente de leurs parts dans ces entités en n'étant imposés que sur la plus-value de cession de ces parts - qui bénéficiait alors d'un taux réduit. En outre, ils pouvaient espérer rendre le suivi de ces revenus et de ces gains plus difficile pour l'administration. Ces montages permettaient aux contribuables domiciliés en France de contourner leur obligation fiscale illimitée en jouant sur la limitation de celle-ci aux revenus encaissés et perçus.

L'article 123 bis du CGI contre de tels schémas en passant outre la condition de distribution en présence d'entités à prépondérance financière sises dans des Etats à fiscalité privilégiée. Dans sa rédaction applicable au litige, cet article prévoit, à son 1, que lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient 10 % au moins des parts dans une entité établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, dont l'actif ou les biens sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants, « *les bénéfices ou les revenus positifs de cette [entité] sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique* » dans la proportion des parts qu'elle détient. Le 3 du même article précise les conditions de calcul des bénéfices ou revenus de l'entité étrangère, déterminés par application des règles fixées par le CGI comme s'il s'était agi d'une société imposable à l'IS en France. En cas de localisation dans un Etat ou territoire n'ayant pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative, le second alinéa du 3, dans sa rédaction alors applicable, instituait toutefois un revenu imposable plancher, déterminé de manière forfaitaire.

M. et Mme L..., qui détenaient 99,38 % du capital d'une société luxembourgeoise régie par la loi du 31 juillet 1929 sur les holdings et dont l'actif était essentiellement composé de valeurs mobilières et de dépôts bancaires, ont été imposés en France à raison de revenus réputés distribués en 2003 et 2004 par cette société en application de l'article 123 bis du CGI, calculés selon la méthode forfaitaire du second alinéa du 3 de cet article. Ils ont contesté les suppléments d'impôt en résultant sur divers terrains. Ils ont notamment tenté de faire valoir, d'une part, que le dispositif ainsi mis en œuvre serait contraire aux libertés d'établissement et de circulation des capitaux, et d'autre part, qu'il ne saurait trouver à s'appliquer en présence d'une société dont les résultats sont déficitaires. Le présent pourvoi vous permettra de prendre position sur ces deux points.

A titre liminaire, il nous faut vous dire quelques mots de deux décisions rendues, postérieurement à l'arrêt de la cour, par le Conseil constitutionnel, l'une sur la version de l'article 123 bis du CGI applicable au litige, et l'autre, sur une version postérieure aux modifications apportées à cet article par une loi du 30 décembre 2009 afin de sécuriser ce dispositif au regard du droit de l'Union européenne.

D'une part, par une décision n° 2017-659 QPC du 6 octobre 2017, *Epoux N.* (RJF 2017 n° 1220), saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité portant sur le 1 de l'article 123 bis du CGI dans sa rédaction issue de la loi de finances pour 1999 en ce qu'il institue une présomption de fraude et d'évasion fiscale en cas d'interposition d'une entité juridique établie dans un Etat à fiscalité privilégiée, le Conseil constitutionnel a émis une réserve d'interprétation de ces dispositions. Il a jugé que celles-ci « *ne sauraient, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à prouver, afin d'être exempté de l'application de l'article 123 bis, que la participation qu'il détient dans l'entité établie ou constituée hors de France n'a ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude ou d'évasion fiscales, la localisation de revenus à l'étranger* ». Cette réserve étant revêtue de l'autorité absolue de la chose jugée et vous liant pour l'application et l'interprétation de cette disposition, il vous appartient d'en faire application, le cas échéant d'office (CE, 15 mai 2015, *Commune de Gurmençon*, n° 340554, T. p. 741).

D'autre part, par une décision n° 2016-614 QPC du 1^{er} mars 2017 (RJF 2017 n° 473), le Conseil constitutionnel a statué sur la conformité à la Constitution des 1 et 3 de l'article 123 bis du CGI dans sa rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 2009. Cette dernière a ajouté à cet article un 4 bis disposant que « *Le 1 n'est pas applicable, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française* ».

Le Conseil constitutionnel a jugé contraire à la Constitution, dans le nouveau 4 bis ainsi créé, les mots « , lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de la Communauté européenne, », qui avaient pour effet de réserver aux seuls contribuables ayant recours à l'interposition d'une entité implantée au sein de la Communauté la faculté de combattre la présomption de fraude et d'évasion fiscale instituée par le 1 de l'article 123 bis du code.

Puis il a jugé, s'agissant du second alinéa du 3 de l'article 123 bis du CGI dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 2009, que cette disposition ne saurait « , sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve que le revenu réellement perçu par l'intermédiaire de l'entité juridique est inférieur au revenu défini forfaitairement en application de ces dispositions ». Si la version de la loi expressément visée par le Conseil constitutionnel dans le dispositif de sa décision n'est pas celle applicable au litige, vous avez, conformément aux principes dégagés par votre décision *Société Métropole Télévision* du 16 janvier 2015 (n° 386031, p. 1), transposé cette réserve d'interprétation à l'application du 3 de l'article 123 bis dans sa version issue de la loi de finances pour 1999, similaire dans sa substance et ne différant de la version soumise au Conseil constitutionnel dans sa décision du 1^{er} mars 2017 qu'en tant qu'elle n'incluait dans le périmètre de la règle de revenu forfaitaire plancher que les Etats n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France (v. CE, 7 juillet 2017, *M. et Mme N...*, n° 410620, aux Tables sur ce point, RJF 2017 n° 1090, concl. B. Bohnert).

Encore faut-il s'accorder sur la portée exacte de la réserve ainsi énoncée.

Un survol rapide pourrait faire accroire que le contribuable doit être mis en mesure de prouver que les revenus qui lui ont réellement été distribués par l'entité juridique étrangère et qu'il a effectivement perçus entre ses mains sont inférieurs aux revenus forfaitairement calculés. Une telle lecture de la décision serait toutefois inexacte.

Il convient en effet de rappeler les motifs précédant l'expression de la réserve précitée. Le Conseil constitutionnel a ainsi relevé le but poursuivi par le législateur grâce à la règle de calcul litigieuse : il s'est agi, « eu égard aux insuffisances des échanges d'informations avec les États ou territoires en cause », de « remédier à la difficulté pour l'administration française de disposer des éléments nécessaires à la détermination du résultat imposable de l'entité juridique et au calcul des revenus réputés acquis par la personne physique ». Le Conseil constitutionnel a également souligné qu'en application de sa décision, un contribuable pourra, quel que soit l'État ou le territoire dans lequel l'entité est localisée, être exempté de l'application de l'article 123 bis en l'absence de montage artificiel.

Si le Conseil constitutionnel a donc exclu de conférer tout caractère irréfragable à la présomption de fraude des contribuables ayant recours à l'interposition de structures à prépondérance financière établie dans des Etats à fiscalité privilégiée, il n'a en revanche pas censuré, pour les contribuables ne démontrant pas n'avoir pas poursuivi un tel but de fraude et d'évasion fiscales,

la présomption de distribution des revenus de l'entité posée au 1 de cet article. Et pour cause, puisque le dispositif même de l'article 123 bis repose tout entier sur la qualification de revenus réputés distribués des bénéficiaires positifs de l'entité, afin de faire obstacle aux montages qui jouaient sur l'absence d'encaissement pour s'enrichir indirectement tout en échappant à l'impôt.

Eu égard aux autres motifs de la décision du 1^{er} mars 2017, et compte tenu de l'objet même de l'article 123 bis du code, la réserve d'interprétation selon laquelle que le contribuable doit « être autorisé à apporter la preuve que le revenu réellement perçu par l'intermédiaire de l'entité juridique est inférieur au revenu défini forfaitairement » en application du second alinéa du 3, ne nous paraît pouvoir être comprise que dans le sens d'une faculté d'apporter la preuve que le revenu réellement réalisé par l'entité étrangère et, par suite, perçu par l'intermédiaire de celle-ci par application du mécanisme posé au 1, est inférieur au revenu plancher défini forfaitairement au 3. Toute autre interprétation viderait intégralement, et en toute hypothèse, de sa portée l'article 123 bis du code, dont l'objet même est de déroger à la règle d'imposition des revenus encaissés – et n'aurait d'ailleurs pas eu de sens à n'être énoncée que dans le cas du calcul forfaitaire.

Par suite, pour échapper au forfait, les contribuables doivent établir, non que les revenus qu'ils ont effectivement appréhendés sont inférieurs à ce niveau, mais que les revenus effectifs de l'entité, sur la base duquel ils sont imposés en application de la présomption de distribution posée au 1, n'atteignent pas le revenu calculé forfaitairement à partir de son actif net, et à obtenir en pareil cas que leur imposition soit établie sur la base du revenu réellement réalisé (et non pas distribué) par cette entité.

Ces précisions étant faites, venons-en aux moyens du pourvoi.

Pour écarter le moyen tiré d'une méconnaissance de la liberté d'établissement soulevé devant elle, la cour a jugé que, si les dispositions de l'article 123 bis du CGI, dans leur rédaction alors applicable, « n'évoquent pas spécifiquement l'hypothèse d'un montage purement artificiel dont le but serait d'éviter l'application de la législation fiscale française et pourraient instaurer ainsi une présomption d'évasion fiscale à l'encontre de l'ensemble des contribuables ayant effectué les placements qu'elles prévoient, elles ne peuvent cependant trouver application, en ce qui concerne les personnes morales établies ou constituées dans un Etat de la Communauté européenne, que pour l'imposition des revenus tirés des actifs détenus, pour une personne physique domiciliée en France, par une personne morale, établie hors de France et n'exerçant aucune activité autre que la détention et la gestion de ces actifs, dans le but d'éviter l'impôt dû en France ». La cour en a déduit que les requérants n'étaient pas fondés à soutenir que les stipulations du traité feraient obstacle, dans tous les cas, à l'application de l'article 123 bis du CGI. Puis elle a estimé que la société luxembourgeoise Fiducial Financière du Luxembourg Holding SA, qui ne disposait ni de locaux ni de personnel au Luxembourg et dont il n'était pas allégué qu'elle y aurait eu une autre activité que la gestion de ses propres actifs, devait être regardée comme un montage artificiel, dont le but était de contourner la législation fiscale

française en permettant aux revenus des valeurs mobilières et autres actifs détenus de bénéficier d'un régime fiscal privilégié.

Les requérants critiquent cette motivation, qu'ils estiment entachée de plusieurs erreurs de droit. Ils font valoir que, dès lors que la cour avait relevé que l'article 123 bis du CGI ne réservait pas expressément son application aux seuls montages purement artificiels, elle aurait dû conclure à la contrariété avec le droit de l'Union d'un tel dispositif reposant sur une présomption irréfutable de fraude. Ils soutiennent aussi qu'en jugeant que l'article 123 bis ne pouvait, dans le cas particulier de l'interposition de personnes morales établies dans un Etat membre, trouver application qu'à la condition que l'entité n'exerce aucune activité autre que la détention et la gestion des actifs financiers, dans le but d'éviter l'impôt dû en France, la cour a retenu une interprétation de la loi contraire à sa lettre même, laquelle rendait impossible toute neutralisation de sa contrariété avec le droit communautaire. Enfin, ils soulignent que la réserve d'interprétation formulée par le Conseil constitutionnel ne mentionne pas les montages purement artificiels et estiment que l'article 123 bis du code, même sous cette réserve, continuerait d'aller au-delà de ce qui est nécessaire pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. A ces moyens d'erreur de droit s'ajoute un moyen tiré d'une erreur de qualification juridique sur l'artificialité du montage en litige.

Mais la cour n'a pas, contrairement à ce que soutient le pourvoi, procédé à une interprétation neutralisante de la loi, qui serait passée outre sa lettre même : elle a, au contraire, procédé à une mise en échec partielle de ses dispositions selon une technique comparable à celle retenue par votre Plénière fiscale dans une décision – à cet égard constructive – *Société Bolloré* du 4 juillet 2014 (n° 357264 359924, p. 210, RJF 2014 n° 880, concl. Mme de Barmon BDCF 10/14 n° 92). Dans cette décision relative à l'ancienne rédaction de la clause de sauvegarde de l'article 209 B du code, après avoir relevé que l'application de ces dispositions pouvait avoir pour effet d'inclure dans l'assiette de l'IS les résultats bénéficiaires de sociétés ne répondant pas à la notion communautaire de montages purement artificiels, vous n'en avez pas déduit l'incompatibilité radicale de cet article avec la liberté d'établissement en présence d'entités européennes, mais avez jugé que seule l'application de cet article aux implantations réelles exerçant, quoiqu'à titre non principal, une activité économique effective devait être écartée, et que ces dispositions pouvaient en revanche être légalement être appliquées, sans méconnaître la liberté d'établissement, à des sociétés ayant le caractère de montages purement artificiels.

Par ailleurs, si elle n'a pas employé l'expression « montage purement artificiel », il résulte des motifs de son arrêt, des périphrases employées et de l'application à l'espèce des principes qu'elle a énoncés, que la cour a bien recherché l'existence d'un « montage purement artificiel » au sens de la jurisprudence européenne *Cadbury Schweppes plc* (CJCE, 12 septembre 2006, aff. 196/04, RJF 12/06 n° 1644, conclusions P. Léger BDCF 12/06 n° 146).

Vous ne pourriez toutefois écarter les moyens dirigés contre l'arrêt de la cour en vous bornant à leur apporter une telle réponse, sans vous interroger sur la portée de la réserve d'interprétation

émise le 6 octobre 2017 et sur le point de savoir si, dans le paradigme issu de cette réserve, il y a encore matière à écarter partiellement l'application de la loi nationale pour incompatibilité avec le droit de l'Union.

Cette réserve s'incorporant dès l'origine au texte de l'article 123 bis du code, il en résulte que la loi dont la cour a examiné la compatibilité avec le droit de l'Union dans son arrêt comportait une clause de sauvegarde : cette clause mettait le contribuable en mesure d'échapper à l'application de l'article 123 bis à la condition de démontrer que le recours à l'interposition de l'entité juridique étrangère n'avait pour lui ni pour objet ni pour effet, dans un but de fraude et d'évasion fiscale, d'éluder l'impôt dû en France à raison des actifs logés dans cette entité.

Or la rédaction de cette réserve n'est pas similaire à celle de la clause de sauvegarde ultérieurement introduite par la loi du 30 décembre 2009 pour les situations européennes et examinée dans la décision du 1^{er} mars 2017 du Conseil constitutionnel, faisant obstacle à l'application du 1 de l'article 123 bis lorsque « *l'exploitation de l'entreprise ou la détention des (...) parts (...) de cette entité juridique par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française* ».

On pourrait être tenté de passer outre cette différence de formulation et de ne voir dans la réserve d'interprétation émise le 6 octobre 2017 – la faculté pour le redevable de démontrer que « *la participation qu'il détient dans l'entité établie ou constituée hors de France n'a ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude ou d'évasion fiscales, la localisation de revenus à l'étranger* » - qu'une explicitation de la notion de montage purement artificiel au sens de la jurisprudence de la CJCE. La réserve d'interprétation aurait ainsi une portée similaire à la clause de sauvegarde en cause dans la décision du 1^{er} mars 2017, c'est-à-dire qu'elle viserait le cas du contribuable démontrant que l'opération n'a pas eu cet unique objet et cet unique effet, dans un but exclusif de fraude et d'évasion fiscale.

En particulier, si la clause de sauvegarde énoncée au 4 bis dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 2009 au bénéfice des opérations non constitutives d'un montage artificiel, et l'absence de caractère irréfragable de la présomption de but de fraude et d'évasion fiscale, consacrée en octobre 2017 s'agissant de la version antérieure du texte sur le fondement des exigences résultant du principe d'égalité devant les charges publiques, avaient eu des portées différentes, il n'aurait pas été nécessaire au Conseil constitutionnel, pour assurer la conformité à ce principe de l'article 123 bis dans sa rédaction issue de la LFR pour 2009, de censurer partiellement le 4 bis. Il lui aurait suffi de constater, que si la clause particulière introduite au 4 bis ne régissait que le cas précis des localisations au sein de l'UE, pour lesquelles le droit de l'Union ne permet d'imposer que les montages purement artificiels, le 1 du même article doit être interprété comme ne s'opposant pas par ailleurs, pour les autres localisations, à ce qu'un contribuable démontre que le recours à une telle entité juridique n'aurait, même sans présenter le caractère d'un montage purement artificiel, pas eu pour principal objet et effet de permettre la localisation des actifs

financiers à l'étranger aux fins de contourner la loi fiscale française. Or telle n'est pas la solution qu'a retenue le Conseil constitutionnel.

Toutefois, il existait une différence fondamentale entre les textes soumis au Conseil constitutionnel les 1^{er} mars et 6 octobre 2017 : dans l'un, une clause de sauvegarde existait, dans l'autre rien n'était prévu. Le Conseil constitutionnel a pu estimer que si, dans le second cas, le silence de la loi n'excluait pas de réserver le cas du contribuable de bonne foi, une telle lecture (et réécriture) était impossible dans le premier, le législateur ayant expressément prévu une clause de sauvegarde en limitant son bénéfice aux localisations européennes et en la moulant sur la notion de montage artificiel. Ainsi, la mise en regard des décisions des 1^{er} mars et 6 octobre 2017 a été interprétée par certains commentaires comme révélant que « *s'il n'est pas possible de prévoir une clause de sauvegarde en faveur des seules entités établies dans l'UE, il est en revanche possible de prévoir des clauses différentes selon le lieu d'établissement de l'entité* » (Droit fiscal n° 1, 5 Janvier 2018, comm. 50).

De plus, lire la réserve d'interprétation « standard » du 6 octobre 2017, dégagée au nom du respect du principe d'égalité devant les charges publiques et qui ne portait que sur l'impossibilité d'avoir un dispositif de présomption irréfragable de fraude, comme renvoyant à la preuve de l'absence de pure artificialité, signifierait que tous les dispositifs fiscaux comportant des clauses de sauvegarde à deux vitesses, l'une pour les localisations européennes et formulée sur le modèle de la jurisprudence *Cadbury Schweppes*, l'autre pour le reste du monde et articulée autour de la notion de but principalement non fiscal, présenteraient des fragilités constitutionnelles au regard du principe d'égalité devant les charges publiques. Se trouverait ainsi en mauvaise posture le 4 bis de l'article 123 bis dans sa nouvelle rédaction issue des modifications apportées par la loi du 30 décembre 2017 de finance rectificative pour 2017¹ (en dehors des localisations dans l'UE et dans certains Etats, un contribuable ne peut aujourd'hui échapper à l'impôt en se bornant à démontrer que l'exploitation étrangère est effective et qu'il n'avait pas uniquement en tête l'évasion fiscale : il doit établir que le principal motif de cette localisation était économique). Serait également fragilisé l'article 209 B du CGI, sur l'imposition des bénéfices des exploitations directes et indirectes situées dans des Etats à fiscalité privilégiée.

Par suite, nous sommes encline à lire la réserve d'interprétation énoncée le 6 octobre 2017 comme n'ayant pas eu une portée identique à la clause étendue aux Etats tiers par la décision du 1^{er} mars 2017, et comme n'ayant permis à un contribuable d'échapper à l'imposition qu'à la

¹ Il comporte désormais deux clauses de sauvegarde : l'une, permettant de prouver l'absence de montage artificiel pour échapper à l'impôt, applicable au sein de l'UE et dans les Etats ayant conclu une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement à la portée identique à la directive 2010/24/ UE du 16 mars 2010, et l'autre, ne permettant d'échapper à l'imposition qu'à la condition de démontrer que l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions de l'entité « *a principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéficiaires ou de revenus dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié* », applicables dans les autres cas de localisation.

condition de démontrer l'absence de poursuite d'un but d'évasion fiscale et le motif principalement économique de son opération.

Si vous nous suivez, vous confirmerez les motifs par lesquels la cour a jugé qu'il y avait lieu, en présence d'une implantation intra-communautaire, d'écarter l'application de l'article 123 bis en présence d'un montage non artificiel, et écarterez sur ce terrain le moyen d'erreur de droit.

Si vous lisez en revanche ces deux clauses comme ayant revêtu une portée similaire, vous ne serez pas contraints de casser l'arrêt pour autant, mais pourrez substituer, aux motifs de la cour, ceux tirés de l'absence de toute contrariété avec le droit de l'Union des dispositions de l'article 123 bis du CGI telles qu'interprétées par la décision du 6 octobre 2017 du Conseil constitutionnel, et écarterez dès lors le moyen tiré de ce qu'elle aurait commis une erreur de droit en concluant à l'absence de méconnaissance des grandes libertés de circulation.

En revanche, la critique soulevée par le pourvoi sur le terrain du second alinéa du 3 de l'article 123 bis nous paraît fondée, et devoir entraîner la cassation de l'arrêt attaqué.

En effet, la cour a jugé qu'en l'absence de convention d'assistance administrative avec la France concernant les sociétés holding régies par la loi luxembourgeoise du 31 juillet 1929, les requérants étaient, sur le fondement du 1 de l'article 123 bis, imposables à raison du revenu forfaitaire plancher déterminé en application du second alinéa du 3 du même article, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que la société luxembourgeoise eût des résultats déficitaires. En statuant ainsi, la cour a commis une erreur de droit. Compte tenu de la réserve d'interprétation de ce second alinéa exposée au début des présentes conclusions, les contribuables doivent en effet être autorisés à apporter la preuve de ce que les bénéficiaires, déterminés selon les règles fixées par le CGI, qui ont été effectivement réalisés par l'entité étrangère et qui sont, en application du 1 de l'article 123 bis du code, regardés comme perçus par eux à proportion de leur droits dans l'entité, sont inférieurs au revenu forfaitaire plancher déterminé à partir de l'actif net de l'entité.

Par suite, la cour ne pouvait écarter comme inopérante l'argumentation tirée du caractère déficitaire de la holding luxembourgeoise, mais devait rechercher si l'existence d'un tel déficit, apprécié selon les règles françaises en application de l'article 123 bis du code, était établi. Vous renverrez l'affaire à la cour, afin qu'elle procède à un tel examen.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 1^{er} décembre 2016 de la cour administrative d'appel de Lyon ;
- au renvoi de l'affaire à cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse à M. et Mme L... 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.