N^{os} 413429, 413430
M. et Mme T...
M. et Mme P...

N^{os} 415486,415487,415488,415491,
415492
M. C...
M. G...
Mme D...
M. L...
M. M...

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies
Séance du 28 novembre 2018
Lecture du 12 décembre 2018

CONCLUSIONS

Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public

Nous ne pensions pas, avant de travailler ces dossiers, que la jurisprudence du Conseil d'Etat était à ce point fournie en matière d'hélicoptères, mot-clef qui, dans Ariane, donne comme résultat une liste de 144 décisions et 17 fichages. Vous n'avez cependant pas encore eu à vous prononcer par une décision motivée (il y a eu des décisions de non-admission) sur la question de savoir à partir de quand un hélicoptère devient un investissement productif digne de l'article 199 *undecies* B du code général des impôts.

Vous ne le savez que trop, l'article 199 *undecies* B permet aux contribuables domiciliés en France de bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu à raison de certains investissements productifs neufs réalisés outre-mer. Souvent, cette réduction d'impôt est obtenue au travers de montages dans lesquels les contribuables établis en France métropolitaine s'associent dans une société qui consent l'investissement et donne ensuite le bien en location, sous certaines conditions, à un exploitant établi outre-mer. C'est ce qui réunit devant vous M. et Mme T..., M. et Mme P..., M. C..., M. G..., Mme D., M. L... et M. M..., tous associés de la société AE1 Industrie, qui a acheté, le 31 décembre 2010, un hélicoptère destiné à être loué en Guyane à la société de transport aérien Yankee Lima Hélicoptère et à leur assurer du même coup une réduction d'impôt au titre de l'année d'acquisition.

Dans un premier temps, la société a sollicité de l'administration fiscale l'agrément de l'investissement prévu à l'article 217 *undecies* du CGI, et dont l'article 199 *undecies* B fait une condition de l'application de la réduction d'impôt aux investissements réalisés, par une société soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés dont les actions sont détenues intégralement et directement par des contribuables personnes physiques domiciliés en France. L'administration a refusé cet agrément par une décision annulée par un arrêt devenu définitif de la CAA de Paris.

Dans un second temps la société a bénéficié de la réduction d'impôt au titre de 2010. Simplement, l'hélicoptère n'était pas encore sorti du garage que l'administration remettait déjà en cause cet avantage fiscal. Elle commençait par justifier à nouveau la récupération de l'avantage par l'absence d'agrément, mais finissait par substituer à ce motif la circonstance que l'acquisition de l'hélicoptère par la société AE1 Industrie n'avait pas été inscrite au registre français d'immatriculation, alors que l'article L. 6221-1 du code des transports dispose que « L'inscription au registre d'immatriculation vaut titre de propriété » et que l'article L. 6121-2 précise que la cession de propriété d'un aéronef « ne produit d'effet à l'égard des tiers que par son inscription au registre français d'immatriculation. Les deux arrêts et cinq ordonnances attaqués, émanant pour les premiers de la cour administrative d'appel de Nantes (MM. et Mmes P... et T...) et pour les ordonnances de la cour administrative d'appel de Versailles, ont tous validé ce motif, en jugeant qu'en l'absence d'inscription de la cession au registre, alors la société n'était en réalité pas devenue propriétaire de l'hélicoptère et ne pouvait, de ce fait, être regardée comme ayant réalisé l'investissement auquel serait susceptible d'être rattaché l'avantage.

Le principal moyen de cassation consiste à soutenir que ce raisonnement, qui mêle une question d'opposabilité de la cession aux tiers à la problématique fiscale, est constitutif d'une erreur de droit.

Nous croyons effectivement que les cours ont pêché par approximations.

La première approximation consiste à avoir sauté directement de l'article L. 6121-1 du code des transports à la question de la validité de la cession. Il est vrai que cet article se situe dans un titre du livre consacré aux aéronefs qui s'intitule « propriété », et qu'il confère à l'inscription au registre valeur de titre de propriété. Nous ne croyons toutefois pas que ce faisant, il conditionne la propriété à l'inscription au registre.

Cela découle en premier lieu de deux arguments de texte.

D'abord, l'article L. 6121-2 du code des transports, en précisant que la cession de propriété ne produit d'effet à l'égard des tiers que par son inscription au registre, laisse bien entendre *a contrario* que même sans cette inscription, la cession produit ses effets à l'égard des parties. D'ailleurs, le même article précise que la question des tiers mise à part, « l'aéronef constitue un bien meuble pour l'application des règles fixées par le code civil », ce qui signifie que la vente d'un aéronef est parfaite comme celle de tout bien meuble à compter de l'accord des parties à la vente sur la chose et le prix.

Ensuite, l'article D. 121-14 du code de l'aviation civile, qui régit les modalités d'immatriculation des aéronefs par inscription sur le registre, précise que l'immatriculation est effectuée sur demande du propriétaire de l'aéronef, ce qui montre bien que la question de la propriété est distincte de celle de l'immatriculation. Cette déconnection est plus claire encore à l'article D. 121-20 qui prévoit qu'en cas de cession de propriété de l'appareil, « a) L'ancien propriétaire renvoie le certificat d'immatriculation » dont il disposait et « b) Le nouveau propriétaire effectue, dans un délai maximum de trois mois à dater de la vente de l'aéronef, le dépôt » de la demande d'inscription de ce changement de main.

C'est en outre le sens de la jurisprudence judiciaire qui, à propos de l'exigence, également posée par l'article L. 6121-2 du code des transports (anciennement art. 12 de la loi du 31 mai 1924, et qui a figuré un temps à l'article L. 121-11 du code de l'aviation civile), de constat par écrit de la cession de l'aéronef, juge de façon expresse et constante qu'elle « ne

conditionne pas le transfert de propriété, qui s'opère par le simple échange des consentements » (CA Pau, 27 avril 1949 : D. 1949.519), « l'existence de la vente résultant d'un accord parfait sur la chose et le prix conformément à l'article 1583 du code civil », dès lors que la loi « pose en principe que le bien est un bien meuble régi par les règles du code civil, ce qui implique qu'entre les parties la vente est soumise au principe du consensualisme » (CE Grenoble, chambre commerciale, 15 octobre 2008, RG n° 07/01909).

Nous ne voyons pas bien pour quel motif il faudrait, sur un sujet de droit de propriété, se séparer de cette position ferme et logique du juge judiciaire.

La cour a donc au tort d'affirmer que la société n'était pas propriétaire de l'aéronef faute d'inscription au registre. Toutefois, l'on pourrait faire preuve de mansuétude et estimer qu'elle a simplement entendu dire que, l'administration fiscale étant un tiers à la transaction, et la cession n'étant pas opposable aux tiers en l'absence d'inscription, alors la cession n'existait pas aux yeux de l'administration fiscale qui ne pouvait donc consentir d'avantage fiscal sur son fondement. Simplement, nous croyons qu'il y aurait là aussi une approximation juridique.

Nous ne croyons pas, en effet, que l'exigence d'inscription requise par le code des transports ait une portée très générale, c'est-à-dire qu'elle ait vocation à transcender le principe d'indépendance des législations.

L'article L. 6121-1 de l'actuel code des transports trouve son origine dans une loi du 31 mai 1924 relative à la navigation aérienne. L'objectif de l'immatriculation y était de permettre, en faisant apparaître sur chaque aéronef un numéro d'immatriculation correspondant à son numéro d'immatriculation au registre, de permettre aux tiers susceptibles de subir un dommage imputable à la circulation de l'aéronef de retrouver son propriétaire pour déterminer la responsabilité. C'est le sens de l'inopposabilité de la cession aux tiers faute d'inscription au registre, l'ancien propriétaire restant alors la porte d'entrée, car il en faut bien une, du règlement d'un éventuel différend lié à la circulation aérienne. C'est également le sens, au plan conventionnel, de l'article 20 de la convention de Chicago relative à l'aviation civile internationale du 7 décembre 1944, qui stipule ainsi que « Tout aéronef employé à la navigation aérienne internationale porte les marques de nationalité et d'immatriculation qui lui sont propres », l'article 19 admettant que l'immatriculation dans un Etat contractant s'effectue conformément à ses lois et règlements – en France, l'actuel article L. 6121-1 du code des transports.

Or confrontés à des législations qui subordonnaient à formalités procédurales l'opposabilité d'une cession aux tiers dans un objectif propre à la matière régie par cette législation, vous avez, à plusieurs reprises, jugé que l'administration fiscale n'était pas un tiers « au sens de » cette législation, pour en déduire qu'indépendamment de la formalité requise, il y avait bien cession pour l'application du code général des impôts. Autrement dit, la finalité de la formalité prescrite à peine d'inopposabilité aux tiers n'ayant rien à voir avec la matière fiscale, elle ne pouvait dans cette matière produire d'effet de droit. Ainsi, en matière de brevets, vous jugez que l'article L. 613-9 du code de la propriété intellectuelle, qui dispose que « Tous les actes transmettant (...) les droits attachés à (...) un brevet doivent, pour être opposables aux tiers, être inscrits sur un (...) registre national des brevets », et « qui ne fait pas de l'inscription de l'acte une condition de la validité de la cession », « ne concerne que les contestations nées du droit de la propriété industrielle », de sorte que l'enregistrement de la cession au registre national des brevets n'est pas une condition légale du bénéfice du régime fiscal, en l'occurrence, des plus-values à long terme (CE, 14 janvier 2008, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ S...*, n° 301239, T. p.). Vous l'avez fait au motif

que l'objectif de la formalité était destinée à encadrer les contestations nées du droit de la propriété industrielle, ce dont il se déduisait que l'administration fiscale n'était pas un tiers au sens de cette formalité. En matière de marque, vous jugez de la même façon et pour des raisons similaires que « si l'article L. 714-7 du code de la propriété intellectuelle subordonne l'opposabilité aux tiers de toute transmission des droits attachés à une marque à son inscription à un registre, ces dispositions qui ne font pas de l'inscription de l'acte une condition de validité de la cession ou de la concession ne concernent que les contestations nées du droit de la propriété intellectuelle » de sorte que la loi fiscale s'applique en prenant la cession pour ce qu'elle est sans que l'administration fiscale puisse exciper de l'absence d'enregistrement à la manière d'un tiers visé par le code (CE, 22 février 2017, *M. V... et Mme N...*, n^{os} 392959 392960, T. pp. 568-605).

Il est certes vrai qu'il vous est arrivé à plusieurs reprises de juger, s'agissant de cessions d'offices ou de clientèles en matière d'activités réglementées dont l'exercice est soumis à agrément, que la cession n'était réputée opérée qu'à la date de réalisation de cette condition : v., pour la transmission d'un office notarial, CE, 23 janvier 1985, *B...*, n^o 43748, T. p. 602 + RJF ; pour une cession de clientèle d'expert-comptable, CE, 11 avril 2008, *M. et Mme R...*, n^o 283956, T. p. ; CE, 7 mars 2012, *M. et Mme H...*, n^o 330169, RJF dans un cas de cessation d'une activité de médecin. Mais d'une part, ces jurisprudences, qui se veulent inspirées de la position d'une jurisprudence constante de la Cour de cassation selon laquelle, lorsqu'une condition porte sur l'objet même d'un contrat, elle doit être regardée comme une condition de validité de ce contrat qui n'est réputé conclu qu'à la date de réalisation de la condition, sans rétroactivité possible (Cass. 3^{ème} civ 18 juin 1974, Bull. Civ. III n^o 256 p.193 ; 3^{ème} civ., 8 novembre 1995), ne nous ont jamais convaincue (v. nos conclusions sur l'affaire CE, 10 avril 2015, *E...*, n^o 369138, inédite) la condition d'agrément étant mise à l'activité de l'acquéreur et ne portant donc pas directement sur l'objet même des contrats de cession d'office ou de clientèle. civ. I, p. 183). D'autre part et en tout état de cause, il faut bien choisir entre cette veine de jurisprudence et celle décrite plus haut qui prévaut en matière de propriété intellectuelle. Or cette dernière est à la fois plus récente et plus topique, parce que le domaine des cessions de cabinets, interfèrent des considérations de protection de la clientèle qui sont le sous-bassement de la jurisprudence de la Cour de cassation que, fût-ce maladroitement, le Conseil d'Etat a voulu transposer. Si l'on ajoute à cela que, dans la matière des transports qui nous occupe, il existe aussi une jurisprudence constante de la cour de cassation, mais qui va dans le sens d'une neutralité de l'inscription au registre sur l'opposabilité de la cession, alors nous estimons avoir suffisamment de raisons de ne pas nous laisser attirer par la logique des décisions *B.../R.../H...* n^o 43748, n^o 283956 et n^o 330169 et d'estimer que dès lors que l'inscription n'est pas une condition de validité de la cession, alors l'inscription de la transaction au registre est ici sans incidence sur l'acquisition de l'hélicoptère.

Nous croyons donc que la cour a commis une erreur de droit.

Toutefois, nous sommes également convaincue que cette erreur est sans incidence pour la situation des contribuables, et qu'il faut en arriver à la même conclusion d'absence de bénéfice de l'avantage fiscal pour un motif très proche que celui retenu. En effet, l'article 199 *undeci* B subordonne l'octroi de l'avantage à la condition que l'investissement soit productif. Vous jugez en particulier qu'il résulte de la combinaison des dispositions du premier et du vingtième alinéa de l'article 199 *undeci* B du code général des impôts (CGI) ainsi que de l'article 95 Q de l'annexe II à ce code que le fait générateur de la réduction d'impôt est la date de la création de l'immobilisation au titre de laquelle l'investissement productif a été réalisé ou de sa livraison effective dans le département d'outre-mer, celle-ci correspondant à la date à laquelle l'entreprise, disposant matériellement de l'investissement

productif, peut commencer son exploitation effective et, dès lors, en retirer des revenus (CE, 26 avril 2017, *M. et Mme A...*, n° 398405, T. p. 540-572). Cette solution s'inspirait de ce que vous aviez jugé en matière de livraisons de navires au sujet de la déduction prévue par l'article 238 bis HA du CGI, à savoir qu'elle ne pouvait être pratiquée qu'au titre de l'année de mise à disposition effective de la société et d'arrivée de ce navire sur son lieu d'exploitation en Guadeloupe (CE, 10 juillet 2007, *Min. c/ N...*, n° 295952, RJF 11/07 n° 1220, concl. P. Collin). Et ces considérations liées à la date du fait générateur sont liées à ce qu'en tout état de cause, en amont, vous subordonnez le principe même de la déduction à la condition que l'investissement soit productif, ce dont vous déduisez qu'un navire n'ayant fait l'objet d'aucune exploitation effective dans les DOM, faute d'avoir reçu des administrations françaises les autorisations nécessaires à la navigation, ne peut être regardé comme un investissement productif ouvrant droit à la déduction de l'article 238 bis HA du CGI (CE, 4 août 2006, *M. et Mme O...*, n° 278313, T. p. 810, RJF 11/06 n° 1392). La raison d'être de ces jurisprudences est que, dès lors que l'effet utile visé par le législateur en instituant l'avantage fiscal est la création d'activité économique dans les DOM, seuls les investissements effectivement intégrés dans un processus de production créateur de valeur ajoutée y sont éligibles.

Or il découle de l'article L. 6111-1 du code des transports qu'« Un aéronef ne peut circuler que s'il est immatriculé ». Dans ces conditions, l'absence d'immatriculation a beau être sans conséquence sur la cession et donc la qualité de propriétaire de la société AE1, elle n'en débouche pas moins sur l'improductivité de l'investissement. Et dès lors que vous transposez à la réduction d'impôt de l'article 199 *undeci* B les raisonnements qui prévalaient sur ce point dans le champ de la déduction de l'article 238 bis HA, il s'en déduit que l'achat de l'hélicoptère ne saurait, du fait de son caractère improductif, ouvrir droit à la réduction d'impôt.

Après censure du motif erroné tenant au défaut de qualité de propriétaire, vous aurez alors deux solutions. Soit apporter la bonne réponse au fond après cassation – étant entendu que l'absence de caractère productif de l'investissement emporte l'inopérance de tous les moyens de contestations du raisonnement du TA sur l'existence ou non d'un agrément. Nous ne voyons en tous cas pas d'obstacle dirimant à procéder de la sorte en dépit de la circonstance que l'administration n'ait pas elle-même cité l'article L. 6111-1, celui-ci ne fait que venir au soutien de son argumentation sur l'incidence fiscale du défaut d'immatriculation. Soit, parce que cet article n'était pas expressément cité, renvoyer l'affaire à la cour pour lui laisser le soin, après débat contradictoire plus explicite sur ce point, d'affirmer ce qui ressort avec évidence du dossier, à savoir que l'hélicoptère était non immatriculé et donc non productif. Pour être certains que ce débat contradictoire se tienne et que la cour y apporte la bonne réponse, il vaudrait mieux dans ce cas préciser avant cassation par un *obiter dictum* que l'absence d'immatriculation, bien que sans incidence sur la propriété, est en revanche décisive quant à l'improductivité provisoire de l'investissement.

Quelle que soit la solution retenue, il faudra rejeter les conclusions des contribuables à fin de frais irrépétibles.

PCMNC – Annulation, rejet (à titre subsidiaire, renvoi).