N° 443838
Ministre de l'économie, des Finances et de la relance c/. société Figuères Services

10ème et 9ème chambres réunies

Séance du 26 mai 2021
Décision du 10 juin 2021

CONCLUSIONS

M. Laurent Domingo, rapporteur public

Se présente à vous un nouveau litige relatif à l'application des dispositions de l'article 199 undecies B du code général des impôts, c'est-à-dire le dispositif de défiscalisation pour investissements réalisés en outre-mer connu sous le nom de « Girardin industriel ».

La société Inter Invest, spécialisée dans ce type de dispositif, agissant pour le compte des associés, personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu, de la société en nom collectif Ponthieu 10, a sollicité du ministre la délivrance de l'agrément nécessaire au bénéfice de l'article 199 undecies B du code général des impôts, au titre de l'acquisition de 24 camions bennes, 12 en 2013 puis 12 autres en 2014, destinés à être loués à la société Figuères Services (FISER) pour être exploités dans le cadre d'un marché de service public de collecte des déchets ménagers et assimilés de la communauté de communes du nord de la Martinique. Au titre de l'année 2013, le ministre, par une décision du 16 décembre 2013, a accordé cet agrément pour l'acquisition de 11 camions bennes, mais pas pour le 12ème, au motif qu'il s'agit d'un véhicule de remplacement et que donc il ne s'agirait pas d'un « investissement productif » au sens de l'article 199 undecies B. C'est le sort fiscal de ce dernier camion benne que vous allez devoir trancher.

L'exploitant, la société FISER, bénéficiaire d'une fraction de l'avantage fiscal sous forme d'une réduction du loyer des camions bennes, a contesté ce refus partiel d'agrément devant le tribunal administratif de la Martinique[1]. Par un jugement du 15 février 2018, le tribunal a annulé ce refus. La cour administrative d'appel de Bordeaux, par un arrêt du 9 juillet 2020, a rejeté l'appel du ministre qui se pourvoit en cassation.

Pour confirmer l'annulation, la cour a jugé que les dispositions de l'article 217 undecies du code général des impôts, relatif à l'agrément, instituent, au profit des contribuables qui remplissent les conditions qu'elles fixent, un droit au bénéfice de l'agrément qu'elles prévoient. Elles ne permettent donc pas au ministre chargé du budget ni de refuser l'agrément,

[1] La décision du ministre apparaît bien divisible (comp. 16 avril 2010, SNC Les Trois Salazes, n° 322260, aux tables et à la RJF 2010, n°660).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

ni de limiter le montant des investissements productifs pour lesquels il est délivré en se fondant sur d'autres conditions que celles qu'elles prévoient. La cour en tire comme conséquence que « la circonstance que l'investissement en litige ne remplirait pas les conditions fixées par les dispositions de l'article 199 undecies B du code général des impôts, relatif à l'ouverture du droit à la réduction d'impôt qu'il prévoit, ne se rattache à aucune des conditions fixées par l'article 217 undecies du même code pour l'obtention de l'agrément préalable de l'opération d'investissement. Dès lors, en se fondant sur ce motif », en conclut la cour, « le ministre a méconnu le champ d'application de cet article » 217 undecies.

Le ministre voit dans ce raisonnement une erreur de droit que nous pensons fondée.

En vertu des 1 et 2 du II de l'article 199 undecies B, et par dérogation au principe de la réduction d'impôt sur une base déclarative, les investissements dont le montant total par programme est supérieur à 1 million d'euros ou 250 000 euros lorsque le contribuable ne participe pas à l'exploitation ou qui sont réalisés dans certains secteurs doivent, pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, recevoir l'agrément préalable du ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III de l'article 217 undecies.

Cet article 217 undecies est relatif à la déduction des résultats imposables des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés du montant net des investissements productifs qu'elles réalisent dans les départements d'outre-mer. Il prévoit, au III, dans certaines hypothèses, un mécanisme d'agrément, auquel, donc, l'article 199 undecies B renvoie. Selon ce III, l'agrément est délivré lorsque l'investissement : a) Présente un intérêt économique pour le département dans lequel il est réalisé ; il ne doit pas porter atteinte aux intérêts fondamentaux de la nation ou constituer une menace contre l'ordre public ou laisser présumer l'existence de blanchiment d'argent ; b) Poursuit comme l'un de ses buts principaux la création ou le maintien d'emplois dans ce département ; c) S'intègre dans la politique d'aménagement du territoire, de l'environnement et de développement durable ; d) Garantit la protection des investisseurs et des tiers. Ce III prévoit aussi que l'octroi de l'agrément est subordonné au respect par les bénéficiaires directs ou indirects de leurs obligations fiscales et sociales et à l'engagement pris par ces mêmes bénéficiaires que puissent être vérifiées sur place les modalités de réalisation et d'exploitation de l'investissement aidé.

Pour la cour, seules ces conditions doivent être vérifiées et remplies pour la délivrance de l'agrément, à l'exclusion notamment de toute condition qui serait fondée directement sur les termes de l'article 199 undecies B.

Cette solution est cependant contraire à l'objet même de la procédure d'agrément, qui est de vérifier en amont, avant la déclaration fiscale, que le contribuable remplit les conditions légales pour bénéficier d'un dispositif fiscal.

Lorsqu'il examine la demande d'agrément, le ministre ne peut donc s'en tenir aux seules conditions mentionnées au III de l'article 217 undecies, sauf à devoir – puisqu'il s'agit d'un agrément de plein droit – délivrer des agréments pour des investissements qui ne peuvent manifestement pas ouvrir droit à la réduction d'impôt. Il lui faut bien vérifier, dès le stade de

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

l'agrément, que : les bénéficiaires sont des contribuables fiscalement domiciliés en France ; qu'ils envisagent un investissement productif neuf ; qu'il va être réalisé dans une collectivité d'outre-mer[2] ; dans un secteur éligible ; le cas échéant par l'intermédiaire d'une entreprise éligible au dispositif, par ex une société soumise au régime d'imposition prévu à l'article 8, à l'exclusion des sociétés en participation ; etc.

On ne perçoit pas pour quelles raisons la cour de Bordeaux a entendu restreindre à ce point les conditions de délivrance de l'agrément. En réalité, il semblerait qu'elle ait mal interprété votre décision Ministre c. Société de transport et d'assainissement de la Réunion (STAR) du 7 mars 2012 (n° 337529, aux Tables), dont elle a repris, en le déformant sur un point essentiel, le motif principal. Dans cette décision, vous aviez jugé que le ministre ne pouvait opposer à une demande d'agrément un motif tiré de ce que l'investissement envisagé ne satisferait pas à un critère du « caractère incitatif » de l'aide fiscale dans la mesure où un tel critère ne figure pas dans la loi. Mais vous aviez bien visé la loi fiscale, de manière générale, et non, comme l'a fait la cour, le seul III de l'article 217 undecies.

Autrement dit, si dans ce précédent vous aviez jugé que le ministre devait appliquer la loi et rien que la loi, vous pourrez juger aujourd'hui qu'il doit appliquer toute la loi.

Un contrôle aussi complet que possible de la part de l'administration fiscale dès le stade de l'agrément se justifie d'autant plus dans un secteur, la défiscalisation outre-mer, qui, pour le dire sommairement, connaît des cas de fraude fiscale ou financière qui ne sont pas rares. Le législateur, indépendamment de l'avenir qu'il réserve à plus ou moins brève échéance à ces dispositifs, a d'ailleurs entendu, récemment, encadrer au mieux l'activité des intermédiaires, en les soumettant, en vertu de l'article 242 septies du CGI créé par la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014[3], à l'inscription sur un registre, subordonné notamment à la signature d'une charte de déontologie, et des obligations déclaratives sur les investissements réalisés. Si le législateur ne peut, ne serait-ce que pour des préoccupations purement matérielles, soumettre tout investissement à un agrément préalable, il convient cependant, pour les cas où il est prévu, que l'administration procède à un examen complet au regard des conditions légales du programme d'investissements envisagé.

Nous vous proposons donc de faire droit au moyen d'erreur de droit soulevé par le ministre, de casser l'arrêt de la cour et, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire.

Pour annuler le refus du ministre d'agréer l'achat du 12ème camion benne, le tribunal a relevé qu'en cas de panne, le prestataire doit, conformément au cahier des clauses techniques particulières, remplacer le véhicule afin de réaliser la tournée prévue dans un délai de quatre heures. Il a alors jugé que ce véhicule constituait un investissement productif nécessaire à

[2] À Saint-Pierre-et-Miquelon, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy, dans les îles Wallis-et-Futuna et les Terres australes et antarctiques françaises. Le III de l'article 217 ne concerne d'ailleurs, lui, que les « départements » d'outre-mer.

[3] V. aussi le décret n° 2015-149 du 10 février 2015 relatif aux obligations déclaratives et à la mise en concurrence des intermédiaires en défiscalisation outre-mer

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

l'activité de collecte des ordures ménagères, activité à laquelle il lui est nécessairement affecté, nonobstant la circonstance qu'il ne serait pas utilisé régulièrement.

Nous rejoignons cette solution. Le ministre défend sa décision en soutenant qu'un camion qui est « mis en réserve » ou « stocké » n'est pas exploité et n'est donc pas productif. A l'inverse, la société FISER fait valoir que les conditions météorologiques en Martinique impliquent une maintenance régulière des camions bennes et donc un usage fréquent de celui de remplacement. Mais, la circonstance que le camion de remplacement soit souvent ou peu, voire jamais, utilisé est assez indifférente.

Les investissements productifs neufs de l'article 199 undecies B sont ceux affectés aux activités relevant des secteurs éligibles (article 95 K de l'annexe 2 du CGI). Si le bien est affecté au service public de collecte des ordures ménagères, car nécessaire à l'exploitation de ce service, on peut alors le regarder comme étant productif, et ce, indépendamment de sa fréquence d'utilisation.

A l'inverse, si le bien n'est pas nécessaire à l'activité de service public, il n'ouvre ainsi pas droit à la réduction d'impôt, car il ne peut être qualifié de productif. On peut penser à certains autres véhicules des entreprises. L'article 199 undecies B exclut par exemple de la réduction d'impôt l'acquisition des véhicules de tourisme qui ne sont pas strictement indispensables à l'activité de l'exploitant. Dans le même ordre idée, pour la déduction des bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés (anciennement article 238 bis HA du CGI en l'espèce), vous avez jugé que les acquisitions de deux voitures de fonction mises à la disposition des gérants de la société, pas plus que l'achat de climatiseurs destinés à la villa prise en location pour les loger, ne sont des investissements productifs car ils sont affectés au seul usage des intéressés à titre d'avantages en nature et ne sont pas affectés aux opérations professionnelles de la société (24 mars 2006, SARL Euro Constructions Industries Outre-mer, n° 260787, RJF 6/06 n° 666, concl. L. Vallée BDCF 6/06 n° 70).

En l'espèce, il ressort des documents contractuels, dont le ministre ne peut utilement soutenir qu'ils ne lui sont pas opposables, que la société FISER doit, en cas de panne d'un véhicule, le remplacer en vue d'assurer le ramassage. Le 12ème camion benne, de remplacement, dont il ne résulte pas de l'instruction qu'il aurait vocation à faire l'objet d'une autre utilisation, étrangère au service public, est ainsi un bien nécessaire à ce service. Il permet d'en assurer la continuité. Il constitue donc à ce titre un investissement productif, comme les 11 autres.

Dans ces conditions, l'appel du ministre doit être rejeté.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt, au rejet de l'appel du ministre et à ce que l'Etat verse une somme de 1500 euros à la société FISER au titre des frais d'instance.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.