

## CONCLUSIONS

**Mme Marie-Gabrielle MERLOZ, Rapporteur public**

1. Cette affaire va vous donner une nouvelle occasion de vous pencher sur la fiscalité spéciale dont font l'objet les cercles et casinos des stations balnéaires, thermales et climatiques. Nous ne vous entretiendrons pas aujourd'hui des prélèvements assis sur le produit brut des jeux auxquels ils sont assujettis mais de l'un des abattements dont ils peuvent bénéficier pour le calcul de leur impôt : l'« *abattement supplémentaire de 5 % sur le produit brut des jeux* ».

L'article 72 de la loi de finances pour 1962<sup>1</sup> a institué un double abattement - dit supplémentaire car s'ajoutant à « *l'abattement préalable de 25 %* » prévu à l'article 1<sup>er</sup> d'un décret-loi du 28 juillet 1934 - afin d'associer les casinos au développement économique et touristique des communes et, plus spécifiquement, faciliter le bon entretien et la modernisation et ainsi le prestige des hôtels et établissements de soins qu'ils exploitent dans un contexte d'accroissement de la concurrence internationale<sup>2</sup>. Accordés sur agrément selon une procédure distincte, ces abattements s'appliquaient au produit correspondant, pour l'un, « *au déficit résultant des manifestations artistiques de qualité qu'ils organisent* » et, pour l'autre qui intéresse ce litige, « *aux dépenses d'équipement et d'entretien à caractère immobilier qu'ils prennent en charge dans les établissements hôteliers classés « de tourisme » en application de la loi du 4 avril 1942 et dans les établissements thermaux situés dans le département de la station, sauf dérogation (...)* ».

Ces dispositions ont été abrogées par l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 1995<sup>3</sup> qui lui a substitué un dispositif sensiblement modifié. Le législateur n'a pas touché à l'abattement préalable et l'abattement supplémentaire pour manifestations artistiques de qualité. Il a en revanche redéfini le régime applicable à l'abattement pour dépenses d'équipement et d'entretien à caractère immobilier. Il a étendu son

<sup>1</sup> Loi n° 61-1396 du 21 décembre 1961.

<sup>2</sup> Rapport général n° 53, Sénat, M. Pellenc, Tome III, p. 23 (art. 59 bis).

<sup>3</sup> Loi n° 95-1347 du 30 décembre 1995.

application aux dépenses d'acquisition et l'a surtout entouré de strictes conditions afin de déjouer tout dévoiement du dispositif à des fins spéculatives. Désormais, les travaux doivent être réalisés « *dans les établissements thermaux et hôteliers (...) appartenant [aux casinos] ou appartenant à une collectivité territoriale et dont ils assurent la gestion* ». Par ailleurs, « *ces établissements doivent être situés dans la commune ou les communes limitrophes* » et non plus dans le département ou un département limitrophe. L'abattement est en outre plafonné « *à 7 millions de francs [aujourd'hui 1 060 000 euros] par an et par casino et ne peut excéder 50 p. 100 du montant de chaque opération d'investissement réalisée* ». Enfin, son bénéfice ne reste acquis « *qu'à la condition que le casino détienne ou assure la gestion de l'établissement thermal ou hôtelier en lui maintenant sa destination thermale ou hôtelière, pendant une durée ne pouvant être inférieure à quinze ans à partir de la date d'achèvement des travaux* ». Ces conditions sont restées inchangées en dépit des modifications ultérieures de cet article.

Les modalités d'application de ces dispositions ont été précisées par un décret du 29 mai 1997<sup>4</sup>. Il précise la procédure en deux temps que doivent suivre les casinos pour bénéficier de cet abattement (articles 10 à 15). Elle passe par une demande préalable d'agrément pour chaque établissement, accompagnée de divers justificatifs permettant d'apprécier la nature et le montant des dépenses envisagées (tel qu'un plan de financement ou un devis détaillé). Une fois ces dépenses agréées par le préfet, après avis du maire de la commune siège du casino et sur avis conforme du directeur départemental ou, le cas échéant, régional des finances publiques (DDFP/DRFP), ils disposent d'un délai de trois ans pour effectuer les travaux. La demande d'abattement supplémentaire intervient dans un second temps, après la réalisation du projet et la prise en charge des dépenses correspondantes. Au vu des justificatifs produits attestant des dépenses effectivement payées, le DDFP/DRFP, seul compétent pour en connaître, arrête le montant de l'abattement accordé, dans le respect des règles de plafonnement déjà mentionnées, au titre de la saison des jeux auxquelles elles se rattachent.

Ce décret précise également les caractéristiques des dépenses éligibles (articles 8 et 9), question qui cristallise le débat contentieux. Son article 9 prévoit ainsi que les travaux et équipements susceptibles d'ouvrir droit au bénéfice de cet abattement sont, d'une part, « *les travaux de gros œuvre, immeubles par nature, afférents aux établissements proprement dits ou à leurs annexes et dépendances* » (I) et, d'autre part, « *les équipements considérés comme les accessoires ou les compléments des travaux de gros œuvre, qui ne peuvent être détachés sans détérioration grave ou révélant par leur genre de construction, leur importance et leurs caractéristiques particulières, le but spécial dans lequel ils ont été construits* » (II).

---

<sup>4</sup> Décret n°97-663 du 29 mai 1997 pris en application de l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 1995 dont seuls les articles 1 à 7 relatifs à l'abattement supplémentaire pour manifestations artistiques de qualité ont été abrogés par le décret n° 2016-838 du 24 juin 2016 pris pour l'application de l'article L. 2333-55-3 du code général des collectivités territoriales relatif aux manifestations artistiques de qualité organisées par les casinos, ouvrant droit à un crédit d'impôt.

2. C'est dans ce cadre que la SA Hôtels et Casino de Deauville a formé des demandes d'agrément pour la réalisation de travaux d'équipement et d'entretien dans trois hôtels. Par trois décisions du 4 janvier 2018, le DDFP du Calvados lui a accordé un abattement supplémentaire pour une partie des dépenses agréées par un arrêté du préfet de ce département du 28 octobre 2013 (pour un montant global de 20 401 902,66 euros), au titre de la saison 2014-2015 pour l'hôtel du Golf (abattement de 1 420 893,50 euros) et au titre de la saison 2015-2016 pour les hôtels Le Royal (abattement de 1 336 247,76 euros) et Normandy (abattement de 356 107,10 euros). Par un arrêté du 2 février 2018, le préfet du Calvados a délivré un second agrément en vue de la réalisation de nouveaux travaux d'équipement hôtelier par la société Hôtels et Casino de Deauville dans les hôtels du Golf et Le Royal et par la SA Casino de Trouville dans l'hôtel Normandy (pour une somme globale de 2 331 227,12 euros), auquel était annexé un tableau des travaux retenus pour chaque établissement.

La société Hôtels et Casino de Deauville a alors saisi le tribunal administratif de Caen de quatre demandes tendant à l'annulation des trois décisions du 4 janvier 2018 en tant que le DDFP avait exclu certaines dépenses et corrélativement limité le montant des abattements accordés ainsi que de l'arrêté du 2 février 2018 en tant que le préfet avait partiellement rejeté les demandes d'agrément dont il était saisi. Après avoir joint ces demandes, il a rejeté l'ensemble de ces demandes par un unique jugement du 7 mai 2019. La société Hôtels et Casino de Deauville n'a pas eu plus de succès devant la cour administrative d'appel de Nantes qui, par un arrêt du 18 mars 2021, a rejeté son appel. Elle se pourvoit à présent en cassation.

3. Ainsi que vous en avez informé les parties par un moyen relevé d'office, vous annulerez tout d'abord cet arrêt en tant qu'il a statué sur la légalité des trois décisions du DDFP du Calvados du 4 janvier 2018, dès lors que la cour s'est méprise sur la nature du recours ouvert contre de telles décisions (sur le caractère d'ordre public de l'erreur commise par le juge sur l'étendue de ses pouvoirs : CE, 27 avril 2007, *L...*, n° 274992, aux T. ; CE, Ass., 16 février 2009, *Société Atom*, n° 274000, au Rec. sur un autre point).

Vous avez en effet jugé, par une décision du 27 juin 2022, *Société Amnéville Loisirs* (n° 444875, aux T., RJF 10/22 n° 892 avec concl. E. de Moustier), que « *si la décision prise par le préfet sur la demande d'agrément des dépenses ouvrant droit à l'abattement supplémentaire sur le produit brut des jeux institué par l'article 34 de la loi du 30 décembre 1995 peut être contestée par la voie du recours pour excès de pouvoir, la décision du directeur départemental ou régional des finances publiques arrêtant le montant de l'abattement supplémentaire sur la demande du contribuable, qui présente le caractère d'une réclamation, n'est pas détachable de la procédure d'imposition, de sorte que sa contestation relève d'un recours de plein contentieux formé devant le juge de l'impôt* ».

En dépit des ambiguïtés rédactionnelles relevées par la société requérante, la cour nous paraît bien s'être prononcée comme juge de l'excès de pouvoir et non comme juge de plein contentieux. Outre que son arrêt est antérieur à votre clarification jurisprudentielle, on peut y voir un indice dans la désignation des conclusions à fin d'annulation, certes sans préciser « pour excès de pouvoir » mais mise en facteur pour l'ensemble des actes attaqués sans les distinguer, et dans la manière dont elle a écarté, au point 11, l'invocation de commentaires administratifs sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, même si l'on peut hésiter sur le point de savoir si cette réponse à un moyen commun mentionnée en fin d'arrêt est mutualisée ou se rattache aux seuls motifs de l'arrêt se rapportant à l'arrêté du préfet, ce qui paraît formellement le cas mais révélerait alors une insuffisance de motivation.

Ce seul motif suffisant à annuler cette partie de l'arrêt, vous n'aurez pas à vous prononcer sur les moyens du pourvoi s'y rapportant.

4. Examinons à présent les moyens dirigés contre les deux motifs de cet arrêt relatifs à l'arrêté du préfet du Calvados du 2 février 2018.

4.1. Un premier groupe de moyens reproche à la cour d'avoir jugé que le préfet a refusé à bon droit d'agréer des dépenses de « refixation d'une volige » réalisés dans l'hôtel Le Royal ainsi que les dépenses d'installation de chantier, de nettoyage, de démolition, de prestations intellectuelles, de dépose et pose de sanitaires, de diverses déposes et de curage réalisés dans l'hôtel du Golf, au motif qu'elles ne constituent pas, par elles-mêmes, des dépenses de gros-œuvre, ni des dépenses d'équipements considérés comme des accessoires ou des compléments de gros œuvre au sens de l'article 34 de la loi du 30 décembre 1995 et des articles 8 et 9 du décret du 29 mai 1997.

Le moyen d'insuffisance de motivation ne vous retiendra pas. Le moyen d'erreur de droit soulève en revanche une question intéressante et vierge dans votre jurisprudence qui va vous conduire à préciser la notion de dépenses d'acquisition, d'équipement et d'entretien à caractère immobilier au sens de l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 1995.

La société requérante voudrait vous faire juger, dans une approche globalisante, que sont éligibles toutes les dépenses qui concourent à la réalisation d'opérations d'acquisition, d'équipement et d'entretien à caractère immobilier. Elle reproche ainsi à la cour de ne pas avoir recherché si les prestations matérielles et intellectuelles litigieuses ne constituaient pas des étapes concourant directement et indivisément à la réalisation de telles opérations en tant qu'elles en constituaient soit un préalable nécessaire ou obligatoire, soit un prolongement nécessaire. Bien que certains des arguments avancés ne soient pas sans force, nous ne souscrivons pas à cette thèse qui aboutit à une définition, à nos yeux trop attractive, des dépenses visées par ce dispositif.

Tout d'abord, la lettre du texte n'est pas aussi univoque que le soutient le pourvoi. Nous concédons que le législateur a mobilisé une notion ouverte et assez plastique : en particulier, l'expression « à caractère » peut être lue comme manifestant une certaine prise de distance avec une interprétation trop étroite. Cependant, il ne s'en infère pas avec évidence que cette notion devrait englober toute dépense ayant un lien, direct ou même indirect, avec une dépense à caractère immobilier. Sont explicitement visées des opérations d'acquisition, d'équipement et d'entretien qui renvoient plutôt à une dimension matérielle. Ce texte induit en outre moins une approche englobante guidée par une logique économique qu'une approche plus circonscrite, « dépenses par dépenses », pour les seuls travaux présentant à proprement parler un caractère immobilier.

La configuration d'espèce est ainsi différente de celle en cause dans l'affaire *Min. c/ Office public de l'habitat du Territoire de Belfort* (CE, 17 juin 2015, n° 382248, aux T., RJF 10/15 n° 804), à l'occasion de laquelle vous avez jugé qu'étaient nécessairement incluses dans les dépenses ouvrant droit au dégrèvement prévu à l'article 1391 E du CGI, outre les dépenses exposées pour la réalisation des travaux d'économie d'énergie, les dépenses exposées pour la réalisation des travaux et prestations qui en constituent un préalable indispensable et qui en sont indissociables. Cette lecture souple était autorisée par la lettre même de ce texte qui mentionne « *les dépenses payées à raison<sup>5</sup> des travaux d'économie d'énergie* », expression qui ne limite pas les dépenses exigibles aux seuls équipements (voir également dans son prolongement : CE, 22 novembre 2017, *SA d'HLM Espace Domicile*, n° 392531, aux T. sur un autre point, RJF 2/18 n° 178, avec concl. B. Bohnert). Vous avez en revanche privilégié une interprétation stricte pour le crédit d'impôt accordé aux résidences principales des particuliers, prévu par l'article 200 *quarter* du CGI, applicable « *aux coûts des équipements de production d'énergie utilisant une source d'énergie renouvelable* » (CE, 27 mars 2017, *Min. c/ Marrier d'Unienville*, n° 401587, inédite au Rec., RJF /17 n° 527 avec concl. B. Bohnert).

Les précisions apportées par le pouvoir réglementaire dans les dispositions d'application de ce dispositif ne confortent pas davantage la thèse du pourvoi. D'une part, l'article 9 du décret du 29 mai 1997, qui précise la nature des travaux et équipements éligibles, mentionne, en substance, les travaux à caractère immobilier par nature, catégorie visée au I, et par destination, catégorie visée au II. Cette définition est assez large mais en retrait par rapport à celle qu'appelle de ses vœux la société requérante, ce même si cette dernière catégorie semble excéder ce que recouvre la notion civiliste d'immeuble par destination telle qu'elle résulte de l'article 525 du code civil.

---

<sup>5</sup> Souligné par nos soins.

D'autre part, il est difficile de tirer argument de la liste des travaux et équipements établie par le décret du 23 août 1962<sup>6</sup>, auquel renvoyait le décret du 20 juin 1963 pris pour l'application de l'article 72 de la loi de finances pour 1962<sup>7</sup>. Le pourvoi relève que si cette énumération ne figure plus à l'article 9 du décret de 1997 qui s'y est substitué, les deux catégories de dépenses visées sont la reprise à l'identique de celles de cet ancien décret et que l'instruction n° 98-047-T34 du 18 mars 1998 souligne que « *les critères fixés en la matière conservent leur valeur de référence* ». Dont acte. Mais la position de société requérante, qui dans la lignée de votre décision *Min. c/ Office public de l'habitat du Territoire de Belfort* veut inclure l'ensemble des dépenses, directes ou indirectes, qui concourent à la réalisation des travaux à caractère immobilier, va, en tout état de cause, bien au-delà de ce que cet ancien décret incluait dans « *les accessoires ou les compléments de travaux de gros œuvre* » : ils portaient sur des dépenses ayant toutes pour finalité la réalisation de travaux sur des installations fixées, scellées ou intégrées à l'édifice (canalisations, appareils de chauffage central ou de production d'eau chaude, sanitaires, équipements fixes de cuisine, chambres froides...).

La généalogie de ce texte et l'objectif poursuivi par le législateur orientent également plutôt vers une lecture stricte de ces dispositions. Certes, la thèse du pourvoi peut prendre appui sur l'objet général du dispositif consistant, nous l'avons rappelé, à permettre aux casinos, confrontés au caractère saisonnier de l'exploitation des hôtels et des établissements de soin, de réhabiliter des immeubles souvent anciens dans de meilleures conditions de rentabilité et ainsi contribuer au renforcement de l'économie locale. Ainsi qu'en attestent les travaux préparatoires, le législateur a confirmé cet objectif en maintenant en 1995 l'abattement supplémentaire de 5 %, alors que le Gouvernement entendait le supprimer eu égard aux abus qu'il avait générés. Et à cette occasion, il n'a pas touché à la définition des dépenses éligibles, si ce n'est pour l'élargir aux dépenses d'acquisition.

Mais nous ne tirons rien, pour notre part, de ce *statu quo*, dès lors que cette notion est entendue depuis l'origine comme désignant « *seuls les travaux ou équipements présentant un caractère immobilier par nature ou par destination* »<sup>8</sup> et était appelée à être précisée par un décret, comme par le passé. Les débats n'ont aucunement porté sur la nature des travaux éligibles mais uniquement sur les « *verrous* » ou « *garde-fous* » devant assortir son octroi. Or, la définition très large que revendique la société requérante se heurte à la volonté très nette exprimée par le législateur d'encadrer strictement le dispositif : son maintien n'a été obtenu qu'au prix d'un durcissement très substantiel des conditions auxquelles il était subordonné<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> Décret n° 62-1001 du 23 août 1962 fixant la liste des travaux et équipements ouvrant droit au remboursement prévu à l'article 85 de la loi de finances pour 1962 (n° 61-1396 du 21 décembre 1961) et les modalités d'application dudit article.

<sup>7</sup> Décret n° 63-595 du 20 juin 1963 pour l'application de la loi n° 61-1396 du 21 décembre 1961.

<sup>8</sup> Rapport général n° 53, Sénat, M. Pellenc, Tome III, p. 24 (art. 59 *bis*).

<sup>9</sup> Voyez en particulier : Rapport, Assemblée nationale, Ph. Auberger, Tome 1, 29 novembre 1995, p 309 et suiv. (art.24) ; débats Assemblée nationale, séance du 16 décembre 1995 ; débats Sénat, séance du 20 décembre 1995.

Enfin, nous ne sommes pas convaincus par le raisonnement par analogie proposé avec d'autres pans du droit comptable ou fiscal. Il n'y a pas, en la matière, de définition transversale et commune.

Si l'on ajoute à cela que les dispositifs de faveur sont en principe d'interprétation stricte, la cour ne nous paraît pas avoir commis l'erreur de droit qui lui est reprochée.

Son appréciation sur le caractère des dépenses litigieuses ne donne pas non plus prise à la censure, à une nuance près. Soulignons au préalable que si les constatations matérielles quant à la nature des travaux réalisés à partir de l'examen des factures ne sauraient être discutées devant vous, sauf dénaturation, vous pourrez contrôler les conséquences que les juges du fond en tire au titre de la qualification juridique des faits (voyez en ce sens s'agissant des notions de dépenses de réparation ou d'amélioration ou de construction, reconstruction ou d'agrandissement au sens de l'article 31 du CGI : CE, 10 juillet 1996, *D...*, n° 137789, aux T., RJF 10/96 n° 1165; CE, 30 avril 1997, *X...*, n° 152391, aux T. sur un autre point, RJF 6/97 n° 518 ; CE, 8 juillet 2005, *DD...*, n° 253291, au Rec. sur un autre point, RJF 11/05 n° 1194).

Si vous nous avez suivie jusque-là, la cour n'a pas commis d'erreur de qualification juridique en confirmant le refus d'agréer les dépenses d'installation de chantier, de nettoyage, de démolition, de prestations intellectuelles et de déposes diverses et de curage. Il en va en revanche autrement des dépenses de « refixation d'une volige »<sup>10</sup> exposées à l'occasion de la rénovation de l'un des balcons de l'hôtel Le Royal, pour la modeste somme de 495 euros, qui sont au nombre de celles entrant dans le champ du II de l'article 9 du décret du 29 mai 1997. L'administration en était du reste convenue devant les juges du fond, annonçant que « *dans le cadre d'une nouvelle décision à venir, [la société] bénéficiera de l'agrément initialement sollicité* ». Si l'on peut enfin hésiter s'agissant des dépenses de « dépose et pose de sanitaires » réalisées dans l'hôtel du Golf, le libellé paraît toutefois trompeur. Nous comprenons des pièces du dossier et des arguments échangés par les parties que les dépenses que le préfet a refusé d'agréer portaient en réalité sur des travaux réalisés dans le cadre de la préparation du chantier et d'études d'exécution ou encore sur des éléments mobiliers (achats de douchettes et flexibles). Nous n'identifions dès lors aucune dénaturation sur ce point et partant aucune erreur de qualification juridique.

4.2. La société requérante reproche ensuite à la cour d'avoir méconnu les dispositions de l'article de R. 611-7 du CJA en jugeant qu'elle n'avait pas d'intérêt pour agir contre le refus d'agréer des dépenses réalisées dans l'hôtel Normandy.

S'il ressortait effectivement des pièces du dossier que la demande d'agrément avait été présentée par une autre société, la société Casino de Trouville, l'administration n'avait

---

<sup>10</sup> Planche de bois rectangulaire assez fine utilisée en principe comme support pour la couverture de toit ou pour un bardage de façade.

soulevé à cet égard aucune fin de non-recevoir, répliquant au fond aux moyens de la société requérante. En s'abstenant d'informer les parties de ce qu'elle était susceptible de se fonder sur un moyen relevé d'office, la cour a effectivement méconnu les obligations qui lui incombent en vertu de l'article R. 611-7 et son arrêt doit, dans cette mesure, également être annulé. Le ministre s'en remet d'ailleurs à votre sagesse sur ce point.

5. Il nous reste à dire un mot rapide du moyen, qualifié de subsidiaire par la société requérante, critiquant les motifs par lesquels la cour a écarté l'exception d'illégalité des dispositions de l'article 9 du décret du 29 mai 1997.

Compte tenu de l'interprétation que nous vous proposons de faire de l'article 34 de la loi du 30 décembre 1995, ces dispositions ne sauraient être regardées comme ayant illégalement restreint le champ d'application de la loi en n'incluant pas, dans les dépenses ouvrant droit au bénéfice de l'abattement supplémentaire, l'ensemble des dépenses concourant à la réalisation d'opérations d'acquisition, d'équipement et d'entretien à caractère immobilier, telles que des prestations intellectuelles ou des dépenses d'installation de chantier. La cour n'a donc pas commis l'erreur de droit qui lui est reprochée. Son arrêt est par ailleurs suffisamment motivé.

**PCMNC :**

- **à l'annulation de l'arrêt attaqué en tant qu'il statue, d'une part, sur les conclusions dirigées contre les trois décisions du DDFP du Calvados du 4 janvier 2018, et, d'autre part, sur les conclusions dirigées contre l'arrêté du préfet du Calvados du 2 février 2018 en tant qu'il refuse d'agréer les dépenses de refixation d'une volige réalisées dans l'hôtel Le Royal et les dépenses réalisées dans l'hôtel Normandy ;**
- **au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire à la cour administrative d'appel de Nantes ;**
- **au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.**
- **à ce que l'Etat verse à la société requérante la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.**