

## CONCLUSIONS

### Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

Imaginez une île posée sur des eaux bleu turquoise entre Corse et Sardaigne, bordée de rochers polis par le vent et parsemée de criques de sable fin. C'est dans le cadre enchanteur de Cavallo que la société Pefil exploite un restaurant, bar, épicerie au sein duquel elle a réalisé, en 2017, des investissements d'un montant total de 1,1 M€ pour lesquels elle a sollicité le bénéfice du crédit d'impôt pour investissements en Corse prévu par les dispositions de l'article 244 *quater* E du CGI.

Ce crédit d'impôt, qui s'inscrit dans une longue tradition de particularité du régime fiscal corse, déjà observée sous la domination génoise<sup>1</sup>, a été institué par la loi du 22 janvier 2002 relative à la Corse<sup>2</sup>, initialement pour une durée de dix ans, mais continûment prorogé depuis. Il s'agit d'apporter aux petites et moyennes entreprises une aide à l'investissement dans des secteurs prioritaires de l'économie insulaire, par un crédit d'impôt égal à 20% du prix de revient des travaux éligibles, porté à 30% pour les plus petites entreprises.

En l'occurrence, l'administration fiscale n'a que partiellement fait droit à la demande de la société Pefil tendant au remboursement immédiat du crédit d'impôt auquel elle prétendait avoir droit. La société a donc porté le litige, sans succès, auprès du tribunal administratif de Bastia, puis auprès de la cour administrative d'appel de Marseille.

A l'appui de son pourvoi contre l'arrêt de la cour, elle présente une question prioritaire de constitutionnalité dirigée contre les dispositions du 3° de l'article 244 *quater* E qui définissent les investissements éligibles, et plus particulièrement, contre celles de son a, qui y incluent les « agencements et installations de locaux commerciaux habituellement ouverts à la clientèle, créés ou acquis à l'état neuf ».

La cour a jugé que les agencements et installations visés par ces dispositions « s'entendent des travaux, dispositifs ou éléments destinés à mettre les locaux commerciaux en état d'utilisation

---

<sup>1</sup> Rapport n° 2995 fait au nom de la Commission des lois de l'Assemblée nationale sur le projet de loi relatif à la Corse par B. Le Roux (8 avril 2001).

<sup>2</sup> Loi n° 2002-92.

et faisant corps avec eux ». Elle a ainsi repris à son compte l'interprétation de la loi fiscale énoncée par la doctrine administrative (BOI-BIC-RICI-10-60-10-20, par 90). La cour a par ailleurs exclu du champ d'application du dispositif les travaux entrepris sur des espaces totalement ouverts, tels que la terrasse d'un restaurant, au motif que ces espaces ne peuvent être regardés comme des locaux commerciaux.

La société Pefil soutient que les dispositions en litige, telles qu'elles ont été précisées par la doctrine et interprétées par le juge fiscal, méconnaissent le principe d'égalité devant l'impôt, en tant qu'elles instaurent une différence de traitement entre les contribuables selon la nature, mobile ou non des investissements qu'ils réalisent, et selon le caractère, ouvert ou fermé, des espaces qu'ils exploitent.

1. En défense, le ministre fait valoir que la société ne critique pas la conformité à la Constitution des dispositions législatives en cause, mais uniquement de l'interprétation qu'en ont donné l'administration, pour ce qui concerne le champ des « agencements et installations » éligibles, et la juridiction d'appel, pour ce qui concerne la notion de « local commercial ».

Il est vrai qu'il n'y a pas lieu de renvoyer une QPC au Conseil constitutionnel lorsque la non-conformité alléguée réside non pas dans les dispositions de la loi elle-même, mais dans l'interprétation qu'en donne l'administration (27 septembre 2019, Gass, n° 432067, inédit, 12/19 n° 1191, s'agissant d'une réponse ministérielle ou 9 septembre 2020 Sté Takima n°440523, aux tables, RJF 12/20 n° 979, s'agissant d'une instruction publiée au BOFiP). Etaient toutefois en cause, dans ces précédents, des instructions qui ajoutaient illégalement à la loi et c'était précisément cet « ajout » qui faisait l'objet d'une contestation par le biais de la QPC, de sorte que la condition d'applicabilité au litige n'était pas remplie.

Au cas présent, vous ne vous êtes jamais prononcés sur la portée des dispositions en litige. Or si vous en reprenez une interprétation identique à celle de l'administration, la QPC retrouve toute sa pertinence, puisque, sous le voile de la doctrine, c'est bien la loi elle-même qui se trouve mise en cause. Sauf à priver, en pratique, les justiciables de la possibilité de contester par la voie de la QPC une disposition législative n'ayant jamais fait l'objet d'une interprétation préalable de votre part, il ne nous apparaît donc pas possible d'apprécier les mérites d'une QPC sans avoir préalablement défini la portée exacte de la loi.

Relevons que les enjeux sont comparables à l'utilisation, par les justiciables, des recours pour excès de pouvoir contre les instructions publiées au BOFiP, aux fins d'obtenir, sans attendre le filtre de la première instance et de l'appel, une décision de votre part éclairant la portée de la loi, et, à supposer que celle-ci s'aligne avec celle de l'administration, de servir de rampe de lancement à une QPC.

Et la problématique est similaire s'agissant de la critique de l'interprétation donnée par la cour administrative de Marseille aux dispositions en litige.

Certes, le Conseil constitutionnel, qui reconnaît au justiciable la faculté de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à une disposition législative, exclut que puisse être qualifiée comme telle la

jurisprudence émanant d'une juridiction du fond, et non encore confirmée par sa cour suprême (décision n° 2011-120 QPC du 8 avril 2011, cons. 9). Il n'empêche que, saisis de QPC dirigées contre une disposition législative dont vous n'avez pas encore eu à connaître, vous prenez parti sur l'interprétation qu'il convient d'en retenir avant de décider de la transmettre, ou non, au Conseil constitutionnel. Il arrive, ainsi, que la décision de transmission soit l'occasion, pour vous, de dégager une telle interprétation (12 novembre 2015, Société Metro Holding France, n° 367256, aux tables, RJF 6/16 n° 516) ou encore que vous reteniez une interprétation neutralisante dont vous déduisez que la QPC n'est pas sérieuse (15 décembre 2014, Société Technicolor, n° 380942, au rec., RJF 3/15 n° 190).

Il n'est donc pas possible de retenir l'objection du ministre sans examen du débat qui oppose, au fond, les parties.

**2.1.** Il vous faut, en premier lieu, vous pencher sur la notion d'agencements et installations, pour l'application de l'article 244 *quater* E du CGI, dont vous n'avez, selon nos recherches<sup>3</sup>, guère eu l'occasion de préciser les contours jusqu'à présent.

On ne trouve pas grand-chose à ce sujet dans les travaux parlementaires, excepté la mention que l'énumération des biens éligibles au crédit d'impôt, parmi lesquels figurent ces agencements et installations, « correspond au cadre retenu, de façon classique, pour les autres régimes d'aide fiscale à l'investissement »<sup>4</sup>. Malheureusement, on ne retrouve ces termes dans aucun des autres articles du CGI et de ses annexes instituant des dispositifs incitatifs, et la principale référence aux agencements de locaux qui s'y trouve par ailleurs concerne les droits réclamés aux distilleries et bouilleurs de cru<sup>5</sup>, sans utilité pour résoudre le présent débat sur le régime corse...

Vous ne serez donc pas étonnés qu'en l'absence de précision du texte fiscal, nous vous proposons, comme vous en avez l'habitude, de vous reporter aux normes comptables pour l'éclairer.

Le PCG prévoit l'enregistrement des installations et agencements dans des comptes d'immobilisation corporelles correspondant, principalement, aux comptes 2135<sup>6</sup> et 2181 qui visent, respectivement, les éléments dont l'entreprise est, ou non, propriétaire, par exemple, dans le second cas, lorsqu'elle finance les aménagements spécifiques aux besoins de son exploitation qui s'incorporent au bâtiment loué<sup>7</sup>. Les normes comptables classent ainsi ces éléments parmi les « constructions », qu'elles distinguent du « bâtiment » lui-même – c'est-à-dire de la structure de la construction -, par opposition, par ailleurs, aux éléments

<sup>3</sup> Les principaux précédents jurisprudentiels portent sur le taux usuel d'amortissement de ce type d'immobilisations, sans en définir les contours.

<sup>4</sup> Rapport précité.

<sup>5</sup> Articles 320 et 342 du CGI. V. aussi, s'agissant d'agencements de terrains, l'article 210 A, en matière de détermination de plus-values.

<sup>6</sup> Ou 2145 pour les installations et agencements réalisés sur sol d'autrui.

<sup>7</sup> Art. 942-21 du PCG.

Le compte 212 permet, quant à lui, d'enregistrer les aménagements de terrains, et le compte 215 les « installations techniques, matériels et outillages industriels et commerciaux », qui peut certes être utilisé pour les besoins d'une activité commerciale, mais qui vise principalement, s'agissant des installations techniques, des unités utilisées pour les besoins d'un processus industriel (Memento comptable 2023, n° 25555).

comptabilisés comme « matériel », « outillage » ou « mobilier ». La pratique comptable range, pour sa part, parmi les installations, les composants de la construction principale tels, par exemple, que les installations téléphoniques ou de chauffage, et parmi les agencements, les travaux destinés à mettre le bâtiment en état d'utilisation, tels que le cloisonnement d'un espace ou le revêtement des sols, murs et plafonds<sup>8</sup>.

L'administration fiscale nous paraît donc avoir correctement interprété la loi en énonçant dans sa doctrine que les agencements et installations ouvrant droit au crédit d'impôt s'entendent exclusivement des éléments qui font corps avec les locaux commerciaux.

Si vous adhérez à cette analyse, vous pourrez considérer que la QPC est, en réalité, dirigée contre une interprétation – désormais – constante de la loi fiscale, et vous devrez en examiner le caractère sérieux, étant précisé que l'administration fiscale s'est, pour refuser à la requérante le bénéfice du crédit d'impôt, fondée sur les dispositions contestées, dont la conformité n'a jamais été soumise à l'examen du Conseil constitutionnel.

**2.2.** Selon la requérante, l'exclusion des biens meubles du champ du dispositif, alors même qu'ils seraient fonctionnellement rattachés à l'activité exploitée, crée une différence de traitement entre les contribuables selon les solutions techniques d'agencement pour lesquelles ils optent : un équipement destiné au même usage commercial ouvre droit au crédit d'impôt, s'il est incorporé au bâti, alors qu'il en est exclu, s'il s'agit d'un élément mobilier.

Pour prévenir, précisément, une telle différence de traitement, la doctrine administrative admet, par mesure de tempérament, que les meubles commerciaux spécialisés puissent ouvrir droit au crédit d'impôt, bien qu'ils ne puissent être considérés comme des agencements et installations au sens strict. Elle donne l'exemple des étagères mobiles, présentoirs et comptoirs (BOI-BIC-RICI-10-60-10-20, par 120).

Mais la justification donnée à cette mesure de faveur ne nous semble pas révéler, sur le plan constitutionnel, de rupture d'égalité résultant d'une définition plus restrictive des dépenses éligibles au niveau de la loi elle-même.

Vous le savez, le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que, pour des motifs d'intérêt général, le législateur édicte, par l'octroi d'avantages fiscaux, des mesures d'incitation au développement d'activités économiques en appliquant des critères objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés<sup>9</sup>.

Dans la mesure où le législateur a, en l'espèce, entendu encourager l'implantation et le développement des entreprises en Corse, il n'était pas injustifié de réserver le nouvel avantage fiscal aux investissements les plus structurants et les plus durables, dont font partie les installations et agencements des locaux par opposition au mobilier commercial, qui peut être transporté d'un lieu à un autre, et qui apparaît donc moins essentiel à la pérennité de l'investissement. Par ailleurs, le législateur n'a pas exclu tout investissement mobilier du

---

<sup>8</sup> Memento comptable 2023, n° 25555.

<sup>9</sup> V., par ex. décision n° 2007-555 DC du 16 août 2007 ; décision 2011-121 QPC du 29 avril 2011, cons. 3 ; décision n° 2019-796 DC du 27 décembre 2019, par. 10.

champ du dispositif : il a fait le choix de réserver cet avantage aux seuls biens d'équipements amortissables selon le mode dégressif (a du 3° de l'art. 244 *quater* E), ce qui correspond, essentiellement aux biens d'équipement des entreprises industrielles ou assimilés et aux investissements dans le secteur hôtelier. Là encore, le fait que l'incitation ait été aiguillée sur une partie seulement des biens mobiliers utiles à l'exploitation ne nous paraît pas poser de difficulté, puisqu'il était loisible au législateur de définir les investissements qu'il considérait comme prioritaires pour le développement insulaire.

Nous sommes donc d'avis que cette première critique n'est pas sérieuse.

**3.1.** Passons à l'examen de la seconde critique, qui porte sur la notion de local commercial au sens de l'article 244 *quater* E du CGI, dont votre jurisprudence n'a pas non plus eu à connaître jusqu'à présent.

A l'inverse du point précédent, la solution retenue par la cour de Marseille, qui exclut les installations et agencements réalisés sur des surfaces commerciales ouvertes, ne nous paraît pas résulter des termes de la loi.

Relevons que la doctrine administrative est moins restrictive. Alors qu'elle se bornait, à l'origine, à définir les locaux commerciaux comme les « pièces et parties de bâtiments » librement accessibles aux clients<sup>10</sup> (BOI-BIC-RICI-10-60-10-20, par 60), ce qui n'exclut pas les constructions non closes de murs et de plafond, elle prévoit désormais explicitement que sont éligibles certaines dépendances des locaux commerciaux dans la mesure où elles sont réservées à l'usage de la clientèle, telles les parkings, les terrasses dédiées à la restauration ou les piscines de restaurants (BOI-BIC-RICI-10-60-15-10, par 60).

L'inclusion des terrasses ouvertes est cohérente avec l'objectif du crédit d'impôt de l'article 244 *quater* E : il est, en effet, tout à fait improbable que le législateur, dont l'un des objectifs était de promouvoir le tourisme en Corse<sup>11</sup>, ait entendu réserver l'avantage fiscal aux surfaces fermées des restaurants, et non aux terrasses ouvertes qui sont d'autant plus répandues sur l'île qu'elles s'adaptent à la douceur de son climat.

Par ailleurs, l'analogie avec d'autres dispositions du CGI visant les « locaux commerciaux » ne plaide pas davantage pour une approche restrictive, dans la mesure où les règles d'imposition qu'elles édictent s'appliquent aussi bien aux locaux fermés qu'à leurs dépendances ouvertes. En particulier, l'article 231 *ter* du CGI définit les locaux commerciaux soumis à la taxe sur les bureaux en Ile-de-France comme « *des locaux destinés à l'exercice d'une activité de commerce de détail ou de gros et de prestations de services à caractère commercial ou artisanal ainsi que de leurs réserves attenantes couvertes ou non et des emplacements attenants affectés en permanence à ces activités de vente ou de prestations de service* »<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> NB : la condition de libre accès à la clientèle ne fait l'objet d'aucune critique sous l'angle de la présente QPC.

<sup>11</sup> Rapport n° 49 fait au nom de la Commission des lois du Sénat sur le projet de loi relatif à la Corse par P. Girod (30 octobre 2001).

<sup>12</sup> Définition désormais reprise à l'article 231 *quater* pour la taxe sur les bureaux dans les départements des Bouches-du-Rhône, du Var et des Alpes-Maritimes.

Nous ne voyons d'ailleurs aucun obstacle à inclure dans cette définition des établissements commerciaux exploitant des espaces principalement, voire même quasi exclusivement ouverts, comme ce peut être le cas de certains restaurants de plage en Corse : le crédit d'impôt étant réservé aux installations et agencements, qui s'inscrivent dans une structure bâtie, cela suffit à garantir, conformément à l'objet de la mesure fiscale, le caractère pérenne de l'investissement.

Nous vous proposons donc de juger que la notion de local commercial, au sens de l'article 244 *quater* E, n'exclut pas les surfaces commerciales ouvertes, ce qui fait tomber la critique de la requérante sur le terrain d'une rupture d'égalité.

PCMNC à ce que vous disiez n'y avoir lieu de renvoyer la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil constitutionnel.