

N° 19PA01899

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Inédit au recueil Lebon

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme BROTONS, président
Mme Sylvie APPECHE, rapporteur
Mme JIMENEZ, rapporteur public

CABINET COUDERC & ASSOCIES, avocat

2ème chambre

lecture du mercredi 13 mai 2020

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

Mme A... D... a demandé au Tribunal administratif de Paris de lui accorder la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu mises à sa charge au titre des années 2011, 2012 et 2013.

Par un jugement n° 1710608/1-2 du 16 avril 2019, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 12 juin et 14 juin 2019, Mme D..., représentée par Me E... C..., demande à la Cour :

1°) d'annuler ce jugement n° 1710608/1-2 du 16 avril 2019 du Tribunal administratif de Paris ;
2°) de prononcer la décharge sollicitée devant le tribunal ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- les premiers juges n'ont pas examiné les moyens tirés de la méconnaissance des dispositions des articles L. 57 et L. 76 B du livre des procédures fiscales ; ils ont omis de répondre à l'argument tiré de ce que l'article 170 decies de l'annexe IV au code général des impôts ne pouvait être invoqué par l'administration pour justifier sa rectification, dès lors que cet article n'a pas pour objet de définir le seuil au-delà duquel un agrément ministériel est requis ;

- dans son jugement en date du 16 avril 2019, le Tribunal administratif de Paris a également omis de répondre à un moyen soulevé par le contribuable dans sa requête introductive d'instance et dans son mémoire en réplique, tiré de l'irrégularité de la procédure d'imposition pour défaut de notification d'une réponse aux observations du contribuable par l'administration fiscale, en méconnaissance des dispositions de l'alinéa 5 de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales ;
- la proposition de rectification n'est pas suffisamment motivée au regard des exigences l'article L. 57 susmentionné, alors que celles-ci sont explicitées et complétées par la doctrine administrative notamment Doc adm. DGI 13 L 1513 n° 73 du 1er avril 1995 et BOI-CF-IOR-10-40 n° 40,12-09-2012 ; en effet, cette proposition ne précise pas le nom des treize autres SCI participant au même programme immobilier que la SCI dont elle était associée et fait référence à certains documents qui n'ont pas été joints en annexe à cette proposition de rectification ;
- l'administration a méconnu les dispositions de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, dès lors qu'elle ne l'a pas suffisamment informée de l'origine et de la teneur des documents obtenus de tiers ; elle n'a pas satisfait aux exigences de cet article, pourtant explicitées et complétées par sa propre doctrine.
- les dispositions du c du 2 de l'article 199 undecies A du code général des impôts fixent comme seul critère d'appréciation du seuil d'agrément le montant de la souscription du contribuable au capital de la société ; la notion de " programme immobilier " est étrangère à ces dispositions ;
- la remise en cause de la réduction d'impôt ne peut se fonder sur les dispositions du III de l'article 217 undecies du code général des impôts dès lors que ces dispositions ne concernent pas les modalités d'appréciation du seuil d'agrément de deux millions d'euros, mais les conditions de délivrance de l'agrément lorsque ce dernier est requis ; cet article ne concerne pas le dispositif de défiscalisation de l'article 199 undecies A du code général des impôts ;
- les dispositions de l'article 170 de l'annexe IV au code général des impôts, auxquelles l'administration fiscale se réfère, ne concernent pas les modalités d'appréciation du seuil d'agrément de deux millions d'euros mais se rapportent exclusivement aux modalités d'appréciation du seuil de compétence de vingt millions d'euros ;
- l'administration ne saurait se fonder sur la documentation référencée BOI-IR-RICI-80-30-20130826 n° 30 à 60 publiée au bulletin officiel des finances publiques du 26 août 2013, qui est illégale en ce qu'elle ajoute une condition supplémentaire à la loi.

Par un mémoire en défense enregistré le 4 décembre 2019, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

- il laisse à la Cour le soin de se prononcer sur la régularité du jugement ;
- pour le reste, aucun des moyens de la requête n'est fondé.

En application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative, la clôture de l'instruction a été fixée au 22 janvier 2020.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

- l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 portant adaptation des règles applicables devant les juridictions de l'ordre administratif.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme B...,
- et les conclusions de Mme Jimenez, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. Mme D... a bénéficié, sur le fondement de l'article 199 undecies A du code général des impôts, d'une réduction d'impôt sur le revenu au titre des années 2011 à 2013 à raison de la souscription, le 27 décembre 2011, pour un montant de 5 000 000 francs CFP, soit 41 900 euros, de parts du capital social de la SCI Boston. L'administration fiscale a remis en cause, par une proposition de rectification du 12 décembre 2014, le bénéfice de cette réduction d'impôt au motif que l'investissement en cause n'avait pas reçu l'agrément préalable du ministre chargé du budget en application des dispositions de l'article 199 undecies A du code général des impôts. Mme D..., après avoir demandé en vain au Tribunal administratif de Paris de lui accorder la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mises en conséquence à sa charge au titre de ces trois années, relève appel du jugement n° 1710608/1-2 du 16 avril 2019 par lequel ce tribunal a rejeté sa demande.

Sur la régularité du jugement attaqué :

2. Aux termes de l'article L. 9 du code de justice administrative : " Les jugements sont motivés ".

3. Ainsi que le soutient Mme D..., le tribunal administratif ne s'est pas prononcé, dans le jugement attaqué, sur le moyen invoqué par elle dans ses écritures de première instance, tiré de ce que l'administration fiscale n'avait pas répondu aux observations présentées par elle le 9 janvier 2015 suite à la réception de la proposition de rectifications. Il ressort effectivement du jugement attaqué que les premiers juges ont omis de répondre à ce moyen, qui n'était pas inopérant, et entaché leur jugement d'irrégularité. Par suite il y a lieu pour la Cour d'annuler le jugement attaqué et d'évoquer l'affaire.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

4. En premier lieu, aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales : " L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. (...) Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable sa réponse doit également être motivée. ".

5. D'une part, après avoir présenté de façon détaillée l'opération d'investissement à laquelle Mme D... a souscrit, relative à la construction de logements neufs en Nouvelle-Calédonie, la proposition de rectification, qui n'est pas motivée par référence à d'autres documents, mentionne, de manière suffisante, les règles de droit applicables, l'impôt concerné, les années d'imposition ainsi que les motifs de fait sur lesquels l'administration s'est fondée pour remettre en cause la réduction d'impôt accordée au titre de ces investissements. Dans ces conditions, la circonstance que la proposition de rectification ne mentionne pas expressément le nom des treize autres SCI

participant au même programme immobilier que la SCI dont la requérante était associée n'a pas pu l'induire en erreur sur la nature et le montant du redressement opéré par le service, ni ne l'a privée de la possibilité de présenter des observations, ce qu'elle a d'ailleurs fait. En outre, l'administration fiscale n'a pas l'obligation, pour satisfaire aux exigences de motivation de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, de joindre à la proposition de rectification l'ensemble des documents qu'elle évoque. Dès lors, le moyen tiré de l'insuffisante motivation de la proposition de rectification doit être écarté.

6. D'autre part, le moyen tiré de l'absence de réponse de l'administration aux observations formulées par la contribuable le 9 janvier 2015, doit être écarté comme manquant en fait, l'administration ayant justifié avoir répondu le 31 mars 2015 auxdites observations.

7. En deuxième lieu, aux termes de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales : " L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande ". En application de ces dispositions, il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre, et au plus tard avant la mise en recouvrement, d'informer le contribuable dont elle envisage soit de rehausser, soit d'arrêter d'office les bases d'imposition, de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus auprès de tiers, qu'elle a utilisés pour fonder les impositions, avec une précision suffisante pour permettre à l'intéressé, notamment, de demander que les documents qui, le cas échéant, contiennent ces renseignements, soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent.

8. La proposition de rectification litigieuse mentionne qu'il ressort des documents transmis par l'administration fiscale de la Nouvelle-Calédonie que, pour cette opération Jeorca, les investissements des quatorze SCI créées par la SARL Jeorca ont pour objet le financement d'un même programme immobilier, que la société Jeorca a été l'initiatrice du projet, qu'elle a effectué l'achat du terrain et déposé le permis de construire initial à son nom, de même que l'autorisation de défrichement et que les actes de vente des lots-volumes aux SCI mentionnent que les biens vendus dépendent d'un ensemble immobilier à construire. Ces mentions constituent une information suffisante quant à l'origine et la teneur des renseignements et documents transmis au service par le directeur des finances publiques de la Nouvelle-Calédonie ayant mis Mme D... en mesure d'en demander, avant la mise en recouvrement des impositions, la communication. La circonstance que les documents transmis ne comportent aucune information sur l'identité des treize autres sociétés participant au programme immobilier et que la société Jeorca apparaisse dans certains documents en tant que " société à responsabilité limitée " et dans d'autres documents en tant que " société civile immobilière " est sans incidence sur l'appréciation du respect par l'administration de son obligation d'informer les contribuables de l'origine et de la teneur des documents ainsi obtenus. Dès lors, le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions de l'article L. 76 B précité du livre des procédures fiscales doit être écarté.

9. En second lieu, les circulaires et instructions de l'administration traitant de questions touchant la procédure d'imposition ne peuvent pas être regardées comme comportant une "interprétation de la loi fiscale" au sens de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales. En conséquence, Mme D... ne peut utilement, sur le fondement du 2ème alinéa de cet article L.80 A, se prévaloir des mentions figurant au bulletin officiel des finances publiques-impôts sous la référence BOI-CF-IOR-10-40 n°40,12-09-2012, pour contester la régularité de la procédure d'imposition.

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

10.. En premier lieu, aux termes de l'article 199 undecies A du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : " 1. Il est institué une réduction d'impôt sur le revenu pour les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B qui investissent (...) en Nouvelle-Calédonie (...) : / 2. La réduction d'impôt s'applique : / (...) c) Au prix de souscription de parts ou actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs situés dans les départements ou collectivités visés au 1 et qu'elles donnent en location nue pendant cinq ans au moins à compter de leur achèvement à des personnes, autres que les associés de la société, leur conjoint ou les membres de leur foyer fiscal, qui en font leur habitation principale. Ces sociétés doivent s'engager à achever les fondations des immeubles dans les deux ans qui suivent la clôture de chaque souscription annuelle. Les souscripteurs doivent s'engager à conserver les parts ou actions pendant cinq ans au moins à compter de la date d'achèvement des immeubles ; (...) 4. Lorsque le montant des investissements mentionnés aux b, c, d, f, g et h du 2 est supérieur à deux millions d'euros, le bénéfice de la réduction d'impôt est conditionné à l'obtention d'un agrément préalable délivré par le ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III de l'article 217 undecies. / (...) 6 bis. La réduction d'impôt ne s'applique pas aux investissements mentionnés aux b, c et d du 2 engagés après le 31 décembre 2010. / Toutefois, la réduction d'impôt s'applique également : / 1° Aux investissements mentionnés aux b, c et d du 2 engagés entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2011. (...) / Pour l'application du présent 6 bis, sont considérés comme engagés : / (...) - les investissements mentionnés au c du 2 correspondant à des souscriptions de parts ou d'actions de sociétés dont l'objet réel est exclusivement de construire des logements neufs dont les permis de construire ont été délivrés ; ".

11. Aux termes du III de l'article 217 undecies du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : " 1. Pour ouvrir droit à déduction, les investissements mentionnés au I (...) doivent avoir reçu l'agrément préalable du ministre chargé du budget, après avis du ministre chargé de l'outre-mer. (...) / 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. / 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. ".

12. Il résulte des dispositions citées aux points 10 et 11 ci-dessus, éclairées par les travaux préparatoires de la loi du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer dont elles sont issues, que, pour ouvrir droit à la réduction d'impôt prévue au c du 2 de l'article 199 undecies A du code général des impôts, les investissements réalisés outre-mer dans le secteur du logement doivent avoir reçu l'agrément préalable du ministre chargé du budget lorsque leur montant excède deux millions d'euros et que, eu égard à l'objet et aux critères de délivrance de cet agrément, le seuil de deux millions d'euros doit être apprécié, non pas au regard des souscriptions au capital des sociétés, mais au regard du coût total du programme immobilier en vue duquel les souscriptions de parts ou d'actions de sociétés ont été réalisées. Pour l'application

de ces dispositions, les bâtiments collectifs ou les ensembles de logements individuels faisant l'objet d'une même demande de permis de construire constituent un programme immobilier.

13. Il résulte de l'instruction que l'augmentation de capital de la SCI Boston, à laquelle a souscrit Mme D..., s'inscrivait dans le cadre du programme immobilier Jeorca, consistant en la réalisation de cent dix-sept logements répartis dans cinq bâtiments, pour lequel une unique demande de permis de construire a été déposée au mois d'octobre 2010. Le montant de ce programme, soit 19 967 864 euros, est supérieur au seuil de deux millions d'euros défini au 4 de l'article 199 undecies du code général des impôts. Le bénéfice de la réduction d'impôt prévue par le c du 2 du même article était, par suite, subordonné à l'obtention d'un agrément préalable, dont il est constant qu'il n'a pas été délivré en l'espèce. Dès lors, l'administration fiscale était fondée à remettre en cause la réduction d'impôt appliquée par Mme D... en 2011, 2012 et 2013.

14. En second lieu, Mme D... ne peut utilement se prévaloir des dispositions des I bis et I ter de l'article 170 de l'annexe IV au code général des impôts dès lors que les impositions supplémentaires en litige ne sont pas fondées sur ces dispositions.

En ce qui concerne l'interprétation de la loi fiscale :

15. D'une part, Mme D... ne saurait se prévaloir utilement de l'illégalité ou de l'inapplicabilité de la documentation administrative référencée BOI-IR-RICI-80-30-2030826 publiée au Bulletin officiel des Finances Publiques le 26 août 2013, ni celle référencée BOI-IR-RICI-80-30-20121008 du 8 octobre 2012 dès lors que, comme il vient d'être dit, les impositions litigieuses ont été établies conformément à l'application de la loi fiscale.

16. D'autre part, Mme D... n'est fondée à se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, ni des paragraphes 199 et 200 de l'instruction 5 B-1-06 du 9 janvier 2006, ni du point 128 de l'instruction fiscale 4-H-2-07 BOI n° 15 du 30 janvier 2007, qui commentent une version différente de l'article 199 undecies A, en vigueur du 1er janvier 2005 au 29 mai 2009, soumettant la réduction d'impôt sur le revenu à l'information préalable du ministre pour les investissements supérieurs à 4 600 000 euros. Elle n'est pas davantage fondée à se prévaloir des paragraphes 50 et 60 du BOI-SJ-AGR-40-20120912 du 12 septembre 2012, qui concernent les déductions au titre des investissements réalisés par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.

17. De tout ce qui précède, il résulte que Mme D... est seulement fondée à obtenir l'annulation pour irrégularité du jugement attaqué. Sa demande présentée devant le tribunal doit, en revanche, être rejetée ainsi que ses conclusions à fin de décharge présentées en appel, ensemble, par voie de conséquence, celles présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, l'Etat n'ayant pas dans la présente instance la qualité de partie perdante.

DECIDE :

Article 1er : Le jugement n° 1710608/1-2 du 16 avril 2019 du Tribunal administratif de Paris est annulé.

Article 2 : La demande présentée par Mme D... devant le tribunal et le surplus de ses conclusions présentées devant la Cour sont rejetés.