9 novembre 2010
Cour de cassation
Pourvoi nº 09-72.227

Chambre commerciale financière et économique

ECLI:FR:CCASS:2010:CO01115

Texte de la **décision**

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :

Attendu, selon l'arrêt attaqué, qu'à l'occasion de la vérification de sa comptabilité pour la période du 1er janvier 2000 au 31 décembre 2001, des agents de la direction du contrôle fiscal d'Ile-de-France Ouest ont constaté que la société AMS n'avait pas revendu dans les quatre ans un immeuble sis à Saumur, acquis le 20 mars 1991 avec engagement de le revendre dans ce délai afin de bénéficier de l'exonération des droits de mutation prévue par l'article 1115 du code général des impôts ; que la société AMS s'est acquittée des droits et pénalités mis en recouvrement le 8 juin 2004 ; que, venant aux droits de la société AMS, la société Buildinvest a sollicité la décharge de ces impositions et, à la suite du rejet de sa réclamation, a assigné le directeur du contrôle fiscal d'Ile-de-France Ouest, le 21 février 2007, devant le tribunal de grande instance ;

Sur le premier et le troisième moyens, réunis :

Vu l'article 350 terdecies de l'annexe III du code général des impôts ;

Attendu que, selon les dispositions de l'article 350 terdecies III du code général des impôts, annexe 3, les fonctionnaires mentionnés au premier alinéa du I dudit article et compétents territorialement pour procéder aux contrôles, visés à l'article L. 47 du livre des procédures fiscales, d'une personne physique ou morale ou d'un groupement, peuvent exercer les attributions définies à cet alinéa pour l'ensemble des impositions, taxes et redevances, dues par ce contribuable, quel que soit le lieu d'imposition ou de dépôt des déclarations ou actes relatifs à ces impositions, taxes et redevances ;

Attendu que pour accueillir la demande de décharge des droits et pénalités de la société Buildinvest, l'arrêt relève que le législateur a pris soin de définir les critères de rattachement territorial à la fin du IV de l'article 350 terdecies, ce qui témoigne de son intention de restreindre la compétence territoriale illimitée de l'agent vérificateur en matière de droits de mutation à titre onéreux ; qu'il ajoute que la rédaction de ce IV implique que le droit de procéder aux rehaussements pouvant résulter d'une déchéance de l'exonération prévue par l'article 1115 du code général des impôts est subordonné

à l'existence d'un des critères de rattachement territorial que sont le lieu des actes ou déclarations ou celui de situation de l'immeuble ; que l'arrêt retient par motifs propres et adoptés que la direction du contrôle fiscal d'Ile-de-France Ouest, qui n'a pas dans son ressort le lieu de situation de l'immeuble ni celui de l'établissement de l'acte notarié de mutation, était incompétente et que l'agent territorialement compétent pour notifier le redressement résultant de la déchéance du régime des marchands de biens était celui du siège du bureau des hypothèques de la situation de l'immeuble ;

Attendu qu'en statuant ainsi, la cour d'appel a violé le texte susvisé ;

Et sur le deuxième moyen :

Vu les articles L. 252 du livre des procédures fiscales et 69 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 ;

Attendu qu'il résulte des dispositions combinées de ces textes que les comptables publics sont chargés du recouvrement des impôts, taxes, droits, redevances, produits et recettes diverses ainsi que des pénalités fiscales et frais de poursuites et de justice y afférents dans les conditions fixées par le code général des impôts, le code des douanes, les lois et les règlements ;

Attendu que, pour statuer comme il fait, l'arrêt retient qu'il appartenait à la direction du contrôle fiscal d'Ile-de-France Ouest de transmettre les données recueillies à l'occasion de son contrôle à la recette des impôts de Saumur, pour que ce service procède au rehaussement des droits, comme elle l'a fait ultérieurement, en lui en déléguant le recouvrement ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que les comptables publics ne sont pas compétents pour procéder aux redressements ou rectifications, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur le dernier moyen :

CASSE ET ANNULE, dans toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 22 septembre 2009, entre les parties, par la cour d'appel d'Angers ; remet, en conséquence, la cause et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant ledit arrêt et, pour être fait droit, les renvoie devant la cour d'appel de Rennes ;

Condamne la société Buildinvest aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, la condamne à payer au directeur général des finances publiques la somme de 2 500 euros et rejette sa demande ;

Dit que sur les diligences du procureur général près la Cour de cassation, le présent arrêt sera transmis pour être transcrit en marge ou à la suite de l'arrêt cassé ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du neuf novembre deux mille dix.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat aux Conseils, pour le directeur général des finances publiques

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Le premier moyen de cassation reproche à l'arrêt attaqué d'AVOIR confirmé le jugement et constaté le bien-fondé de la réclamation de la société BUILDINVEST ;

AUX MOTIFS QU' «attendu que l'article 350 terdecies de l'annexe III du Code général des impôts, après avoir :

- en son § I, désigné les seules catégories de fonctionnaires (A et B) habiles (sic) à fixer les bases d'imposition et liquider les impôts, taxes et redevances,

- en son § II, fixé leur compétence territoriale par référence au domicile ou au siège social du contribuable,

- accorde à ces agents, en son § III, le pouvoir de procéder aux contrôles visés à l'article 47 du Livre des procédures fiscales, pouvoir qu'il étend à l'ensemble des impositions, taxes et redevances dues par le contribuable contrôlé, "quel que soit le lieu d'imposition ou de dépôt de déclaration des actes relatifs à ces impositions, taxes et redevances" ;

- que ce texte se poursuit par un § IV qui dispose :

"Sans préjudice des dispositions des § II et III, lesdits fonctionnaires sont compétents pour contrôler et liquider les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur les grandes fortunes, les droits de timbres et taxes assimilées, lorsqu'est situé dans le ressort territorial de leur service d'affectation soit le lieu des actes ou déclarations, soit le lieu de situation ou d'immatriculation du bien servant de base à ces impositions, taxes et redevances" ;

Que la Direction générale des Finances Publiques soutient que l'expression " sans préjudice des § II et III " impliquerait nécessairement que le pouvoir des agents vérificateurs reste général et territorialement illimité, même en matière de droits de mutation à titre onéreux ;

Que, toutefois, cette lecture reviendrait à neutraliser les critères de rattachement territorial que le législateur a pris soin de définir à la fin du § IV, ce qui témoigne nécessairement de son intention de restreindre la compétence territoriale illimitée de l'agent vérificateur en matière de droits de mutation à titre onéreux ;

Qu'ainsi, et contrairement à ce que soutient l'Administration, le spécial dérogeant au général, la rédaction du § IV implique nécessairement que l'extension du pouvoir de contrôle de l'agent vérificateur en matière de droits de mutation

à titre onéreux, et donc le droit de procéder aux rehaussements pouvant résulter d'une déchéance de l'exonération prévue par l'article 1115 du Code général des impôts est subordonné, par dérogation au droit de suite général et territorialement illimité prévu au § III, à l'existence d'un des critères de rattachement territorial suivants : le lieu des actes ou déclarations ou celui de situation de l'immeuble servant de base aux droits de mutation ;

Qu'or, il est constant que les acquisitions effectuées par une société immobilière sous le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 1115 du Code général des impôts ont été soumises, de plein droit, au régime de la formalité fusionnée en application de l'article 647, 1, du Code général des impôts ; et qu'en vertu de l'article 657 du même Code, c'est le lieu de situation de l'immeuble qui détermine la compétence territoriale du service apte à contrôler, liquider et recouvrer les droits de mutation ; que le revirement de jurisprudence invoqué par la Direction générale des Finances Publiques (Com. 17 octobre 1995) a eu pour seul effet d'étendre le pouvoir de contrôle des agents vérificateurs au domaine particulier des droits d'enregistrement et taxes assimilées, sans pour autant déroger aux critères de compétence territoriale qui gouverne cette matière ;

Qu'il s'ensuit que la Direction du contrôle fiscal d'Ile de France Ouest, qui n'a pas dans son ressort le lieu de situation de l'immeuble (SAUMUR), ni même celui d'établissement de l'acte notarié de mutation du 20 mars 1991, était territorialement incompétente pour procéder aux rappels de droits de mutation et taxes annexes qui avaient été suspendus lors de la publication de l'acte ; qu'il lui appartenait de transmettre les données recueillies à l'occasion de son contrôle à la recette des impôts de SAUMUR, pour que ce service procède au rehaussement des droits, comme elle l'a fait ultérieurement, en lui en déléguant le recouvrement ;

Que, pour ces motifs, complétant ceux du tribunal, le jugement est justifié en ce qu'il a annulé la décision du directeur de la Direction du contrôle fiscal d'Ile de France Ouest du 22 décembre 2006 et prononcé la décharge des rehaussements des droits de mutation à titre onéreux et des intérêts de retard mis en recouvrement le 8 juin 2004 ;

Que le jugement sera donc confirmé en toutes ses dispositions.»

ET AUX MOTIFS ADOPTES QU' «attendu que les articles terdecies I et III de l'annexe III du Code général des impôts relatif à la compétence des agents de l'administration dispose que les fonctionnaires de catégorie A et B peuvent fixer les bases d'imposition et liquider les impôts, taxes et redevances ainsi que proposer les rectifications, que ces fonctionnaires territorialement compétent pour procéder aux contrôles visés à l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales d'une personne physique ou morale ou d'un groupement peuvent exercer les attributions définies à cet alinéa pour l'ensemble des impositions, taxes et redevances, dues par ce contribuable, quel que soit le lieu d'imposition ou le dépôt des déclarations ou actes relatifs à ces impositions, taxes et redevances ;

Que ces dispositions ne concernent pas les droits d'enregistrement expressément visés dans la notification du redressement ni à la taxe de publicité foncière, à la taxe régionale et à la taxe communale (sic).

Que selon l'article 350 terdecies IV du même code, sans préjudice des dispositions des II et III, lesdits fonctionnaires sont compétents pour contrôler et liquider les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur la fortune, les droits de timbre et taxes assimilées, lorsqu'est situé dans le ressort le lieu de situation ou d'immatriculation du bien servant à la base des impositions, taxes et redevances ou, s'agissant de titres, le lieu de souscription de la déclaration de résultats par la société émettrice ou le lieu de situation des biens servant à la détermination de la valeur de ces titres.

Attendu qu'il résulte de ces textes que l'extension de compétence prévue à l'article 350 terdecies III de l'annexe III du Code général des impôts constitue une dérogation donc d'interprétation stricte au principe selon lequel l'agent territorialement compétent pour notifier le redressement résultant de la déchéance du régime de faveur prévu à l'article 1115 du Code général des impôts et subordonné à l'engagement pris par l'acquéreur dans l'acte d'achat d'un immeuble, acte soumis à la formalité fusionnée de l'enregistrement et de la publicité foncière, est celui du siège du bureau des hypothèques de la situation de l'immeuble soit en l'espèce SAUMUR Qu'ainsi, le Directeur de la Direction du Contrôle Fiscal d'Ile de France Ouest n'était pas compétent territorialement pour notifier à la SA ASM le redressement portant sur les droits d'enregistrement et de mutation relatifs à un immeuble situé à SAUMUR»

ALORS QU'il résulte des dispositions du III de l'article 350 terdecies de l'annexe III au code général des impôts que les fonctionnaires mentionnés au premier alinéa du I du dit article et compétents territorialement pour procéder aux contrôles, visés à l'article L. 47 du livre des procédures fiscales, d'une personne physique ou morale ou d'un groupement, peuvent fixer les bases d'imposition et liquider les impôts, taxes et redevances ainsi que proposer les rectifications pour l'ensemble des impositions, taxes et redevances, dues par ce contribuable, quel que soit le lieu d'imposition ou de dépôt des déclarations ou actes relatifs à ces impositions, taxes et redevances ; que le service des impôts, territorialement compétent pour procéder à la vérification de comptabilité d'une société, peut, lorsque le contribuable est astreint à tenir et à présenter des documents comptables à raison de son activité professionnelle et dans le cadre de cette vérification, contrôler les droits de mutation dus à l'occasion de cette activité et qui apparaissent ou devraient apparaître en comptabilité ; que dans le cadre du «droit de suite» prévu par l'article 350 terdecies précité, le service vérificateur compétent pour procéder au contrôle des comptes d'une société, l'est également pour prononcer la déchéance du régime de faveur des marchands de biens pour un immeuble inscrit en comptabilité mais situé dans un autre département ; qu'en décidant DU contraire, la cour d'appel a violé l'article 350 terdecies précité.

DEUXIEME MOYEN DE CASSATION

Le deuxième moyen de cassation reproche à la cour d'appel d'AVOIR jugé que la recette des impôts pouvait procéder à un redressement portant sur les droits de mutation dus à l'occasion de la remise en cause du régime de faveur des marchands de biens.

AUX MOTIFS QU' «attendu que l'article 350 terdecies de l'annexe III du Code général des impôts, après avoir - en son § I, désigné les seules catégories de fonctionnaires (A et B) habiles (sic) à fixer les bases d'imposition et liquider les impôts, taxes et redevances, - en son § II, fixé leur compétence territoriale par référence au domicile ou au siège social du contribuable, - accorde à ces agents, en son § III, le pouvoir de procéder aux contrôles visés à l'article 47 du Livre des procédures fiscales, pouvoir qu'il étend à l'ensemble des impositions, taxes et redevances dues par le contribuable contrôlé, "quel que soit le lieu d'imposition ou de dépôt de déclaration des actes relatifs à ces impositions, taxes et redevances" ;

- que ce texte se poursuit par un § IV qui dispose :

"Sans préjudice des dispositions des § II et III, lesdits fonctionnaires sont compétents pour contrôler et liquider les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur les grandes fortunes, les droits de timbres et taxes assimilées, lorsqu'est situé dans le ressort territorial de leur service d'affectation soit le lieu des actes ou déclarations, soit le lieu de situation ou d'immatriculation du bien servant de base à ces impositions, taxes et redevances" ;

Que la Direction générale des Finances Publiques soutient que l'expression "sans préjudice des § II et III" impliquerait nécessairement que le pouvoir des agents vérificateurs reste général et territorialement illimité, même en matière de droits de mutation à titre onéreux ;

Que, toutefois, cette lecture reviendrait à neutraliser les critères de rattachement territorial que le législateur a pris soin de définir à la fin du § IV, ce qui témoigne nécessairement de son intention de restreindre la compétence territoriale illimitée de l'agent vérificateur en matière de droits de mutation à titre onéreux ;

Qu'ainsi, et contrairement à ce que soutient l'Administration, le spécial dérogeant au général, la rédaction du § IV implique nécessairement que l'extension du pouvoir de contrôle de l'agent vérificateur en matière de droits de mutation à titre onéreux, et donc le droit de procéder aux rehaussements pouvant résulter d'une déchéance de l'exonération prévue par l'article 1115 du Code général des impôts est subordonné, par dérogation au droit de suite général et territorialement illimité prévu au § III, à l'existence d'un des critères de rattachement territorial suivants : le lieu des actes ou déclarations ou celui de situation de l'immeuble servant de base aux droits de mutation ;

Qu'or, il est constant que les acquisitions effectuées par une société immobilière sous le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 1115 du Code général des impôts ont été soumises, de plein droit, au régime de la formalité fusionnée en application de l'article 647, 1, du Code général des impôts ; et qu'en vertu de l'article 657 du même Code, c'est le lieu de situation de l'immeuble qui détermine la compétence territoriale du service apte à contrôler, liquider et recouvrer les droits de mutation ; que le revirement de jurisprudence invoqué par la Direction générale des Finances Publiques (Com. 17 octobre 1995) a eu pour seul effet d'étendre le pouvoir de contrôle des agents vérificateurs au domaine particulier des droits d'enregistrement et taxes assimilées, sans pour autant déroger aux critères de compétence territoriale qui gouverne cette matière ;

Qu'il s'ensuit que la Direction du contrôle fiscal d'Ile de France Ouest, qui n'a pas dans son ressort le lieu de situation de l'immeuble (SAUMUR), ni même celui d'établissement de l'acte notarié de mutation du 20 mars 1991, était territorialement incompétente pour procéder aux rappels de droits de mutation et taxes annexes qui avaient été suspendus lors de la publication de l'acte ; qu'il lui appartenait de transmettre les données recueillies à l'occasion de son contrôle à la recette des impôts de SAUMUR, pour que ce service procède au rehaussement des droits, comme elle l'a fait ultérieurement, en lui en déléguant le recouvrement ;

Que, pour ces motifs, complétant ceux du tribunal, le jugement est justifié en ce qu'il a annulé la décision du directeur de la Direction du contrôle fiscal d'Ile de France Ouest du 22 décembre 2006 et prononcé la décharge des rehaussements des droits de mutation à titre onéreux et des intérêts de retard mis en recouvrement le 8 juin 2004 ;

Que le jugement sera donc confirmé en toutes ses dispositions.»

ET AUX MOTIFS ADOPTES QU' «attendu que les articles terdecies I et III de l'annexe III du Code général des impôts relatif à la compétence des agents de l'administration dispose que les fonctionnaires de catégorie A et B peuvent fixer les bases d'imposition et liquider les impôts, taxes et redevances ainsi que proposer les rectifications, que ces fonctionnaires territorialement compétent pour procéder aux contrôles visés à l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales d'une personne physique ou morale ou d'un groupement peuvent exercer les attributions définies à cet alinéa pour l'ensemble des impositions, taxes et redevances, dues par ce contribuable, quel que soit le lieu d'imposition ou le dépôt des déclarations ou actes relatifs à ces impositions, taxes et redevances ;

Que ces dispositions ne concernent pas les droits d'enregistrement expressément visés dans la notification du redressement ni à la taxe de publicité foncière, à la taxe régionale et à la taxe communale (sic).

Que selon l'article 350 terdecies IV du même code, sans préjudice des dispositions des II et III, lesdits fonctionnaires sont compétents pour contrôler et liquider les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur la fortune, les droits de timbre et taxes assimilées, lorsqu'est situé dans le ressort le lieu de situation ou d'immatriculation du bien servant à la base des impositions, taxes et redevances ou, s'agissant de titres, le lieu de souscription de la déclaration de résultats par la société émettrice ou le lieu de situation des biens servant à la détermination de la valeur de ces titres.

Attendu qu'il résulte de ces textes que l'extension de compétence prévue à l'article 350 terdecies III de l'annexe III du Code général des impôts constitue une dérogation donc d'interprétation stricte au principe selon lequel l'agent territorialement compétent pour notifier le redressement résultant de la déchéance du régime de faveur prévu à l'article 1115 du Code général des impôts et subordonné à l'engagement pris par l'acquéreur dans l'acte d'achat d'un immeuble, acte soumis à la formalité fusionnée de l'enregistrement et de la publicité foncière, est celui du siège du bureau des hypothèques de la situation de l'immeuble soit en l'espèce SAUMUR Qu'ainsi, le Directeur de la Direction du Contrôle Fiscal d'Ile de France Ouest n'était pas compétent territorialement pour notifier à la SA ASM le redressement portant sur les droits d'enregistrement et de mutation relatifs à un immeuble situé à SAUMUR»

ALORS QU'il résulte des dispositions combinées de l'article L. 252 du livre des procédures fiscales et de l'article 69 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 que les comptables publics des administrations financières sont chargés du recouvrement des impôts, taxes, droits, produits et recettes diverses ainsi que des pénalités fiscales dans les conditions fixées par le code général des impôts ; que la législation fiscale n'a pas donné compétence aux comptables publics pour procéder aux contrôles fiscaux et aux rectifications en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune, de droits de timbre et taxes assimilées ; qu'en décidant qu'il appartenait aux services de la dircofi de transmettre les données recueillies à l'occasion de la vérification de comptabilité à la recette des impôts pour qu'elle procède aux redressements en matière de déchéance du régime de faveurs des marchands de biens, la cour d'appel a violé les textes susvisés.

TROISIEME MOYEN DE CASSATION

Le troisième moyen de cassation reproche à l'arrêt attaqué d'AVOIR jugé que le ressort territorial de la dircofi ne comprenait pas la résidence du notaire rédacteur de l'acte et confirmé le jugement qui relevait que l'agent territorialement compétent pour remettre en cause le régime de faveur des marchands de biens était celui du siège du bureau des hypothèques de la situation de l'immeuble.

AUX MOTIFS QU'«attendu que l'article 350 terdecies de l'annexe III du Code général des impôts, après avoir - en son § I, désigné les seules catégories de fonctionnaires (A et B) habiles (sic) à fixer les bases d'imposition et liquider les impôts, taxes et redevances, - en son § II, fixé leur compétence territoriale par référence au domicile ou au siège social du contribuable, - accorde à ces agents, en son § III, le pouvoir de procéder aux contrôles visés à l'article 47 du Livre des procédures fiscales, pouvoir qu'il étend à l'ensemble des impositions, taxes et redevances dues par le contribuable contrôlé, "quel que soit le lieu d'imposition ou de dépôt de déclaration des actes relatifs à ces impositions, taxes et redevances" ;

- que ce texte se poursuit par un § IV qui dispose :

"Sans préjudice des dispositions des § II et III, lesdits fonctionnaires sont compétents pour contrôler et liquider les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur les grandes fortunes, les droits de timbres et taxes assimilées, lorsqu'est situé dans le ressort territorial de leur service d'affectation soit le lieu des actes ou déclarations, soit le lieu de situation ou d'immatriculation du bien servant de base à ces impositions, taxes et redevances" ;

Que la Direction générale des Finances Publiques soutient que l'expression "sans préjudice des § II et III" impliquerait nécessairement que le pouvoir des agents vérificateurs reste général et territorialement illimité, même en matière de droits de mutation à titre onéreux ;

Que, toutefois, cette lecture reviendrait à neutraliser les critères de rattachement territorial que le législateur a pris soin de définir à la fin du § IV, ce qui témoigne nécessairement de son intention de restreindre la compétence territoriale illimitée de l'agent vérificateur en matière de droits de mutation à titre onéreux ;

Qu'ainsi, et contrairement à ce que soutient l'Administration, le spécial dérogeant au général, la rédaction du § IV implique nécessairement que l'extension du pouvoir de contrôle de l'agent vérificateur en matière de droits de mutation à titre onéreux, et donc le droit de procéder aux rehaussements pouvant résulter d'une déchéance de l'exonération prévue par l'article 1115 du Code général des impôts est subordonné, par dérogation au droit de suite général et territorialement illimité prévu au § III, à l'existence d'un des critères de rattachement territorial suivants : le lieu des actes ou déclarations ou celui de situation de l'immeuble servant de base aux droits de mutation ;

Qu'or, il est constant que les acquisitions effectuées par une société immobilière sous le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 1115 du Code général des impôts ont été soumises, de plein droit, au régime de la formalité fusionnée en application de l'article 647, 1, du Code général des impôts ; et qu'en vertu de l'article 657 du même Code, c'est le lieu de situation de l'immeuble qui détermine la compétence territoriale du service apte à contrôler, liquider et recouvrer les droits de mutation ; que le revirement de jurisprudence invoqué par la Direction générale des Finances Publiques (Com. 17 octobre 1995) a eu pour seul effet d'étendre le pouvoir de contrôle des agents vérificateurs au domaine particulier des droits d'enregistrement et taxes assimilées, sans pour autant déroger aux critères de compétence territoriale qui gouverne cette matière ;

Qu'il s'ensuit que la Direction du contrôle fiscal d'Ile de France Ouest, qui n'a pas dans son ressort le lieu de situation de l'immeuble (SAUMUR), ni même celui d'établissement de l'acte notarié de mutation du 20 mars 1991, était territorialement incompétente pour procéder aux rappels de droits de mutation et taxes annexes qui avaient été suspendus lors de la publication de l'acte ; qu'il lui appartenait de transmettre les données recueillies à l'occasion de son contrôle à la recette des impôts de SAUMUR, pour que ce service procède au rehaussement des droits, comme elle l'a fait ultérieurement, en lui en déléguant le recouvrement ;

Que, pour ces motifs, complétant ceux du tribunal, le jugement est justifié en ce qu'il a annulé la décision du directeur de la Direction du contrôle fiscal d'Ile de France Ouest du 22 décembre 2006 et prononcé la décharge des rehaussements des droits de mutation à titre onéreux et des intérêts de retard mis en recouvrement le 8 juin 2004 ;

Que le jugement sera donc confirmé en toutes ses dispositions.»

ET AUX MOTIFS ADOPTES QU' « attendu que les articles terdecies I et III de l'annexe III du Code général des impôts relatif à la compétence des agents de l'administration dispose que les fonctionnaires de catégorie A et B peuvent fixer les bases d'imposition et liquider les impôts, taxes et redevances ainsi que proposer les rectifications, que ces fonctionnaires territorialement compétent pour procéder aux contrôles visés à l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales d'une personne physique ou morale ou d'un groupement peuvent exercer les attributions définies à cet alinéa pour l'ensemble des impositions, taxes et redevances, dues par ce contribuable, quel que soit le lieu d'imposition ou le dépôt des déclarations ou actes relatifs à ces impositions, taxes et redevances ;

Que ces dispositions ne concernent pas les droits d'enregistrement expressément visés dans la notification du redressement ni à la taxe de publicité foncière, à la taxe régionale et à la taxe communale (sic).

Que selon l'article 350 terdecies IV du même code, sans préjudice des dispositions des II et III, lesdits fonctionnaires sont compétents pour contrôler et liquider les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur la fortune, les droits de timbre et taxes assimilées, lorsqu'est situé dans le ressort le lieu de situation ou d'immatriculation du bien servant à la base des impositions, taxes et redevances ou, s'agissant de titres, le lieu de souscription de la déclaration de résultats par la société émettrice ou le lieu de situation des biens servant à la détermination de la valeur de ces titres.

Attendu qu'il résulte de ces textes que l'extension de compétence prévue à l'article 350 terdecies III de l'annexe III du Code général des impôts constitue une dérogation donc d'interprétation stricte au principe selon lequel l'agent territorialement compétent pour notifier le redressement résultant de la déchéance du régime de faveur prévu à l'article 1115 du Code général des impôts et subordonné à l'engagement pris par l'acquéreur dans l'acte d'achat d'un immeuble, acte soumis à la formalité fusionnée de l'enregistrement et de la publicité foncière, est celui du siège du bureau des hypothèques de la situation de l'immeuble soit en l'espèce SAUMUR Qu'ainsi, le Directeur de la Direction du Contrôle Fiscal d'Ile de France Ouest n'était pas compétent territorialement pour notifier à la SA ASM le redressement portant sur les droits d'enregistrement et de mutation relatifs à un immeuble situé à SAUMUR»

ALORS QU'il résulte des dispositions du IV de l'article 350 terdecies de l'annexe III au code général des impôts que les fonctionnaires sont compétents pour contrôler et liquider les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur la fortune, les droits de timbre et taxes assimilées lorsque est situé dans le ressort territorial de leur service d'affectation, notamment, le lieu de situation ou d'immatriculation du bien servant à la base des impositions, taxes et redevances ; qu'en décidant néanmoins, par motifs propres et adoptés, que le ressort territorial de la dircofi Ile-de-France Ouest ne comprenait pas le lieu d'établissement de l'acte de vente notarié du 20 mars 1991 et que l'agent territorialement compétent pour notifier un redressement résultant de la déchéance du régime de faveur des marchands de biens est celui du siège du bureau des hypothèques de la situation de l'immeuble, la cour d'appel a méconnu les dispositions précitées.

QUATRIEME MOYEN DE CASSATION

Le moyen reproche à l'arrêt attaqué d'AVOIR confirmé le jugement et constaté la compétence de l'agent du siège du bureau des hypothèques

AUX MOTIFS QU' «attendu que l'article 350 terdecies de l'annexe III du Code général des impôts, après avoir :

- en son § I, désigné les seules catégories de fonctionnaires (A et B) habiles (sic) à fixer les bases d'imposition et liquider les impôts, taxes et redevances,

- en son § II, fixé leur compétence territoriale par référence au domicile ou au siège social du contribuable,

- accorde à ces agents, en son § III, le pouvoir de procéder aux contrôles visés à l'article 47 du Livre des procédures fiscales, pouvoir qu'il étend à l'ensemble des impositions, taxes et redevances dues par le contribuable contrôlé, "quel que soit le lieu d'imposition ou de dépôt de déclaration des actes relatifs à ces impositions, taxes et redevances" ;

- que ce texte se poursuit par un § IV qui dispose :

"Sans préjudice des dispositions des § II et III, lesdits fonctionnaires sont compétents pour contrôler et liquider les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur les grandes fortunes, les droits de timbres et taxes assimilées, lorsqu'est situé dans le ressort territorial de leur service d'affectation soit le lieu des actes ou déclarations, soit le lieu de situation ou d'immatriculation du bien servant de base à ces impositions, taxes et redevances" ;

Que la Direction générale des Finances Publiques soutient que l'expression "sans préjudice des § II et III" impliquerait nécessairement que le pouvoir des agents vérificateurs reste général et territorialement illimité, même en matière de droits de mutation à titre onéreux ;

Que, toutefois, cette lecture reviendrait à neutraliser les critères de rattachement territorial que le législateur a pris soin de définir à la fin du § IV, ce qui témoigne nécessairement de son intention de restreindre la compétence territoriale illimitée de l'agent vérificateur en matière de droits de mutation à titre onéreux ;

Qu'ainsi, et contrairement à ce que soutient l'Administration, le spécial dérogeant au général, la rédaction du § IV implique nécessairement que l'extension du pouvoir de contrôle de l'agent vérificateur en matière de droits de mutation à titre onéreux, et donc le droit de procéder aux rehaussements pouvant résulter d'une déchéance de l'exonération prévue par l'article 1115 du Code général des impôts est subordonné, par dérogation au droit de suite général et territorialement illimité prévu au § III, à l'existence d'un des critères de rattachement territorial suivants : le lieu des actes ou déclarations ou celui de situation de l'immeuble servant de base aux droits de mutation ;

Qu'or, il est constant que les acquisitions effectuées par une société immobilière sous le bénéfice de l'exonération prévue à l'article 1115 du Code général des impôts ont été soumises, de plein droit, au régime de la formalité fusionnée en application de l'article 647, 1, du Code général des impôts ; et qu'en vertu de l'article 657 du même Code, c'est le lieu de situation de l'immeuble qui détermine la compétence territoriale du service apte à contrôler, liquider et recouvrer les droits de mutation ; que le revirement de jurisprudence invoqué par la Direction générale des Finances Publiques (Com. 17 octobre 1995) a eu pour seul effet d'étendre le pouvoir de contrôle des agents vérificateurs au domaine particulier des droits d'enregistrement et taxes assimilées, sans pour autant déroger aux critères de compétence territoriale qui gouverne cette matière ;

Qu'il s'ensuit que la Direction du contrôle fiscal d'Ile de France Ouest, qui n'a pas dans son ressort le lieu de situation de l'immeuble (SAUMUR), ni même celui d'établissement de l'acte notarié de mutation du 20 mars 1991, était territorialement incompétente pour procéder aux rappels de droits de mutation et taxes annexes qui avaient été

suspendus lors de la publication de l'acte ; qu'il lui appartenait de transmettre les données recueillies à l'occasion de son contrôle à la recette des impôts de SAUMUR, pour que ce service procède au rehaussement des droits, comme elle l'a fait ultérieurement, en lui en déléguant le recouvrement ;

Que, pour ces motifs, complétant ceux du tribunal, le jugement est justifié en ce qu'il a annulé la décision du directeur de la Direction du contrôle fiscal d'Ile de France Ouest du 22 décembre 2006 et prononcé la décharge des rehaussements des droits de mutation à titre onéreux et des intérêts de retard mis en recouvrement le 8 juin 2004 ;

Que le jugement sera donc confirmé en toutes ses dispositions.»

ET AUX MOTIFS ADOPTES QU' «attendu que les articles terdecies I et III de l'annexe III du Code général des impôts relatif à la compétence des agents de l'administration dispose que les fonctionnaires de catégorie A et B peuvent fixer les bases d'imposition et liquider les impôts, taxes et redevances ainsi que proposer les rectifications, que ces fonctionnaires territorialement compétent pour procéder aux contrôles visés à l'article L. 47 du Livre des procédures fiscales d'une personne physique ou morale ou d'un groupement peuvent exercer les attributions définies à cet alinéa pour l'ensemble des impositions, taxes et redevances, dues par ce contribuable, quel que soit le lieu d'imposition ou le dépôt des déclarations ou actes relatifs à ces impositions, taxes et redevances ;

Que ces dispositions ne concernent pas les droits d'enregistrement expressément visés dans la notification du redressement ni à la taxe de publicité foncière, à la taxe régionale et à la taxe communale (sic).

Que selon l'article 350 terdecies IV du même code, sans préjudice des dispositions des II et III, lesdits fonctionnaires sont compétents pour contrôler et liquider les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur la fortune, les droits de timbre et taxes assimilées, lorsqu'est situé dans le ressort le lieu de situation ou d'immatriculation du bien servant à la base des impositions, taxes et redevances ou, s'agissant de titres, le lieu de souscription de la déclaration de résultats par la société émettrice ou le lieu de situation des biens servant à la détermination de la valeur de ces titres.

Attendu qu'il résulte de ces textes que l'extension de compétence prévue à l'article 350 terdecies III de l'annexe III du Code général des impôts constitue une dérogation donc d'interprétation stricte au principe selon lequel l'agent territorialement compétent pour notifier le redressement résultant de la déchéance du régime de faveur prévu à l'article 1115 du Code général des impôts et subordonné à l'engagement pris par l'acquéreur dans l'acte d'achat d'un immeuble, acte soumis à la formalité fusionnée de l'enregistrement et de la publicité foncière, est celui du siège du bureau des hypothèques de la situation de l'immeuble soit en l'espèce SAUMUR Qu'ainsi, le Directeur de la Direction du Contrôle Fiscal d'Ile de France Ouest n'était pas compétent territorialement pour notifier à la SA ASM le redressement portant sur les droits d'enregistrement et de mutation relatifs à un immeuble situé à SAUMUR»

ALORS QUE la contradiction entre les motifs d'un arrêt équivaut à un défaut de motif ; qu'en adoptant les motifs du jugement du tribunal de grande instance de Saumur du 14 mars 2008 qui indiquaient que l'agent territorialement compétent pour notifier un redressement résultant de la déchéance du régime de faveur des marchands de biens est celui du siège du bureau des hypothèques de la situation de l'immeuble tout en relevant que c'est le lieu de situation de l'immeuble qui détermine la compétence territoriale du service apte à contrôler les droits de mutation, la cour d'appel a violé l'article 455 du code de procédure civile

Décision **attaquée**

Cour d'appel d'angers
22 septembre 2009