

COMM.

SMSG

COUR DE CASSATION

Audience publique du 29 novembre 2023

Cassation

M. VIGNEAU, président

Arrêt n° 770 F-D

Pourvoi n° M 21-20.978

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 29 NOVEMBRE 2023

Le directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône, domicilié [Adresse 3], agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, lui même domicilié [Adresse 1], a formé le pourvoi n° M 21-20.978 contre l'arrêt rendu le 6 avril 2021 par la cour d'appel de Pau (1re chambre), dans le litige l'opposant à la société Jylinvest, société à responsabilité limitée, dont le siège est [Adresse 2], défenderesse à la cassation.

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, un moyen de cassation.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de M. Maigret, conseiller référendaire, les observations de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, de la SCP Célice, Texidor, Périer, avocat de la société Jylinvest,

après débats en l'audience publique du 10 octobre 2023 où étaient présents M. Vigneau, président, M. Maigret, conseiller référendaire rapporteur, M. Mollard, conseiller doyen, et Mme Fornarelli, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt.

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Pau, 6 avril 2021), par un acte authentique du 15 février 2007, la société Jylinvest a acquis un immeuble à Tarbes, en optant pour le régime de faveur de marchands de biens en contrepartie de l'engagement de revendre dans le délai légal de quatre ans.
2. Le 9 septembre 2008, la société Jylinvest a vendu le lot n° 9, à destination commerciale et professionnelle, situé au rez-de-chaussée de l'immeuble.
3. Aucun des autres lots de l'immeuble n'ayant trouvé acquéreur dans le délai légal, lequel, porté à cinq années par la loi n° 2010-237 du 9 mars 2010, a expiré le 15 février 2012, l'administration fiscale a adressé, le 20 novembre 2014, à la société Jylinvest une proposition de rectification pour rappeler les droits d'enregistrement en raison du défaut de vente dans le délai requis.
4. La société Jylinvest a formé une réclamation tendant à l'obtention du dégrèvement dans laquelle elle soutenait qu'elle devait bénéficier de la doctrine administrative, issue de l'instruction 7 C-2-11 du 18 avril 2011, en vertu de laquelle, lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, l'engagement pour revendre n'est respecté que pour une fraction du bien sur lequel il portait, l'acquéreur est redevable des droits dont il est dispensé, ainsi que des frais et intérêts de retard qui en résultent, à hauteur de la différence entre le prix auquel il avait acquis le bien et le prix auquel a été vendue la fraction du bien pour laquelle l'engagement a été respecté.
5. Sa réclamation ayant été rejetée le 31 juillet 2017 par l'administration fiscale, la société Jylinvest a assigné celle-ci en décharge de la totalité des droits, taxes et frais réclamés.

Examen du moyen

Sur le moyen, pris en sa première branche

Enoncé du moyen

6. Le directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône fait grief à l'arrêt de confirmer le jugement et de dire la contestation de la société Jylinvest bien fondée, alors « que les achats effectués par des marchands de biens sont exonérés des droits et taxes de mutation sous certaines conditions, et qu'ils fassent connaître leur intention de revendre dans le délai prévu par la loi ; que l'article 1840 G ter du code général des impôts précise que lorsqu'une exonération ou une réduction de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière ou de taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière a été obtenue en contrepartie du respect d'un engagement ou de la production d'une justification, le non-respect de l'engagement ou le défaut de production de la justification entraîne l'obligation de payer les droits dont la mutation a été exonérée ; qu'il est constant qu'en matière de droits d'enregistrement, le fait générateur qui définit le régime d'imposition est l'acte de mutation ; qu'en effet la créance du Trésor résulte de la rédaction de l'acte ou de la mutation, elle prend naissance à cette date et emporte à son profit un droit acquis dont l'existence est désormais certaine ; qu'ainsi, la déchéance d'un régime de faveur rend exigibles les droits de mutation qui auraient été dus au jour de la présentation de l'acte à la formalité ; qu'en jugeant qu'en matière de déchéance du bénéfice du régime de faveur imposant de taxer le bien antérieurement acquis sous le régime des droits d'enregistrement, le fait générateur n'est pas l'acte de vente passé sous le régime de faveur, acte qui a produit ses effets fiscaux, mais la date d'expiration du délai légal sans que le bien ait été

revendu, la cour d'appel a violé l'article 1840 G ter par fausse d'application. »

Réponse de la Cour

Vu l'article 1840 G ter, I, du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2006-685 du 13 juin 2006 :

7. Selon ce texte, lorsqu'une exonération ou une réduction de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière ou de taxe additionnelle aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière a été obtenue en contrepartie du respect d'un engagement, son non-respect entraîne l'obligation de payer les droits dont la mutation a été exonérée.

8. Pour dire la contestation de la société Jylinvest bien fondée et la décharger de la totalité des droits, taxes et frais réclamés par l'administration fiscale, l'arrêt retient qu'en matière de déchéance du bénéfice du régime de faveur imposant de taxer le bien antérieurement acquis sous le régime des droits d'enregistrement, le fait générateur de l'impôt n'est pas l'acte de vente passé sous le régime de faveur, acte qui a produit tous ses effets fiscaux, mais la date d'expiration du délai légal pour revendre le bien sans que celui-ci ait été revendu.

9. En statuant ainsi, alors que le fait générateur des droits d'enregistrement est l'acte de mutation, de sorte que la déchéance du régime de faveur, prévue à l'article 1115 du code général des impôts, pour non-respect de l'engagement de revente dans le délai légal imparti, a pour effet de rendre exigibles les droits de mutation qui auraient été dus au jour de la présentation de l'acte à la formalité, la cour d'appel a violé le texte susvisé.

Sur le moyen, pris en sa seconde branche

Enoncé du moyen

10. Le directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône fait le même grief à l'arrêt, alors « que, conformément aux dispositions du second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, lorsqu'un redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente ; qu'il résulte d'une jurisprudence constante que seule la doctrine administrative en vigueur à la date du fait générateur de l'imposition est applicable ; que s'agissant de la remise en cause du régime de faveur des marchands de biens prononcée pour défaut de revente d'un immeuble dans le délai de l'engagement de revente, le fait générateur de l'imposition est constitué par l'acte d'acquisition ; qu'au cas particulier, seule la doctrine administrative en vigueur à la date du fait générateur, c'est-à-dire à la date d'acquisition de l'immeuble par la société Jylinvest, soit le 15 février 2007, était applicable ; qu'en décidant néanmoins que la doctrine fiscale édictée en 2011 doit avoir un effet immédiat et doit s'appliquer aux ventes passées antérieurement quand l'expiration du délai de déchéance du régime de faveur intervient postérieurement et en jugeant fondée la contestation de la société Jylinvest car, le fait générateur de l'impôt étant postérieur à la modification législative et à la doctrine fiscale édictée par l'administration pour son application, la requête de la société Jylinvest ne tend qu'à l'application immédiate de nouvelles règles intervenues durant le cours du délai et instituées par la loi nouvelle, la cour d'appel a violé les dispositions du second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales. »

Réponse de la Cour

Vu l'article L. 80 A, alinéa 2, du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable :

11. Aux termes de ce texte, lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente.

12. Pour dire la contestation de la société Jylinvest bien fondée et la décharger de la totalité des droits, taxes et frais

réclamés par l'administration fiscale, l'arrêt retient, d'une part, que la loi et la doctrine ont été modifiées en 2010 pour tenir compte du retournement de conjoncture intervenu à la fin 2008, qui a eu pour conséquence de réduire les ventes, d'accroître les stocks de biens immobiliers et donc les charges des sociétés de promotion immobilière sans que ces biens fassent l'objet de transactions, si bien que la doctrine fiscale édictée dans l'instruction du 18 avril 2011 doit avoir un effet immédiat et doit s'appliquer aux ventes passées antérieurement quand l'expiration du délai de déchéance du régime de faveur intervient postérieurement, étant relevé que l'administration admet, par ailleurs, que c'est le délai rallongé à cinq ans par la réforme qui s'applique, faisant ainsi primer l'application immédiate de la législation intervenue en 2010 sur celle qui était en vigueur à la date de la passation de l'acte de vente conclu avec dispense des droits d'enregistrement, d'autre part, que le fait générateur de l'impôt étant postérieur à la modification législative et à la doctrine fiscale édictée par l'administration pour son application, la requête de la société Jylinvest ne tend pas à une application rétroactive de la loi et de la doctrine édictée par l'administration pour son application, mais à l'application immédiate de nouvelles règles intervenues durant le cours du délai.

13. En statuant ainsi, alors que la doctrine formellement admise par l'administration, lorsqu'elle est invoquée à son bénéfice par le contribuable, ne peut être appliquée que selon ses termes et teneur en vigueur à l'époque des impositions litigieuses, ce dont il résulte que l'instruction invoquée par la société Jylinvest ne pouvait recevoir application pour des impositions dont le fait générateur était antérieur au 18 avril 2011, la cour d'appel a violé, par fausse application, le texte susvisé.

PAR CES MOTIFS, la Cour :

CASSE ET ANNULE, en toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 6 avril 2021, entre les parties, par la cour d'appel de Pau ;

Remet l'affaire et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant cet arrêt et les renvoie devant la cour d'appel de Bordeaux ;

Condamne la société Jylinvest aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par la société Jylinvest et la condamne à payer au directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, la somme de 3 000 euros ;

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 vingt-neuf novembre deux mille vingt-trois.