

**Cour de cassation**

**chambre commerciale**

**Audience publique du 12 juin 2012**

**N° de pourvoi: 11-18978**

Non publié au bulletin

**Rejet**

**M. Petit (conseiller doyen faisant fonction de président), président**

SCP Nicolaý, de Lanouvelle et Hannotin, SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat(s)

**REPUBLIQUE FRANCAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

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

Sur le premier et le second moyens, réunis :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Lyon, 10 mars 2011), que la société civile immobilière (SCI) Arc a conclu un bail à construction portant sur une parcelle lui appartenant avec la société Ruget, pour une durée de 30 ans à compter du 1er mai 1973 avec versement, à l'échéance du bail, d'une indemnité de résiliation au profit du locataire pour tenir compte des additions de constructions édifiées par ce dernier pendant la durée du bail ; que par acte du 22 avril 2003, la SCI Arc a vendu le terrain à la société Ruget ; qu'après contrôle, l'administration fiscale a estimé que la valeur de l'ensemble immobilier ressortait à 4 420 000 euros et qu'il y avait eu dissimulation d'une indemnité, due à la société Ruget par la SCI Arc et passible d'enregistrement, au moyen d'une compensation financière qui n'avait été comptabilisée chez aucune des parties à l'acte ; qu'elle a donc procédé à un rappel de droits d'enregistrement assorti de sanctions pour manquement délibéré ; que les sociétés ont fait assigner le chef des services fiscaux Rhône-Alpes-Bourgogne devant le tribunal de grande instance aux fins d'annulation de la décision de rejet de leur recours amiable et de décharge des droits et pénalités mis à leur charge ;

Attendu que le directeur général des finances publiques fait grief à l'arrêt d'avoir annulé les droits d'enregistrement mis à la charge de la SCI Arc et de la SAS Ruget, alors, selon le moyen :

1°/ qu'il résulte des dispositions de l'article L. 251-2 du code de la construction et de l'habitat que les parties conviennent de leurs droits respectifs de propriété sur les constructions existantes et sur les constructions édifiées ; qu'à défaut d'une telle convention, le bailleur en devient propriétaire en fin de bail et profite des améliorations ; qu'en application des dispositions du I de l'article 683 I du code général des impôts, les actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux sont assujettis à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement au taux prévu à l'article 1594 D ; que l'article 1378 ter du code général des impôts précise que les mutations de toute nature qui ont pour objet, en matière de bail à construction, les droits du bailleur ou du preneur sont assujettis aux dispositions fiscales applicables aux mutations d'immeubles ; qu'en l'espèce, le bailleur a cédé au preneur un terrain sur lequel des constructions sont édifiées, avant l'expiration du terme du bail ; que cette cession a nécessairement entraîné une résiliation amiable anticipée du bail à construction et un retour des constructions dans le patrimoine du bailleur préalablement à la vente ; qu'en conséquence, la valeur des constructions doit être incluse dans l'assiette des droits d'enregistrement dus au titre de cette cession ; qu'en décidant que la cession du 22 avril 2003 portant sur le terrain n'avait pas nécessairement été précédée de la résiliation du bail à construction, la cour d'appel a violé ensemble les articles L. 251-2 du code de la construction et de l'habitat et les articles 683 I et 1378 ter du code général des impôts ;

2°/ qu'il résulte des dispositions de l'article 683 I du code général des impôts que les actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux sont assujettis à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement au taux prévu à l'article 1594 D ; que l'article 1300 du code civil prévoit que lorsque les qualités de créancier et de débiteur se réunissent dans la même personne, il se fait une confusion de droit qui éteint les deux créances ; qu'en l'espèce, le bailleur a cédé au preneur un terrain sur lequel sont édifiées des constructions, avant l'expiration du terme ; que si la vente a bien entraîné au plan civil une confusion des qualités de bailleur et de locataire dans la personne du preneur à bail à construction, le droit fiscal est autonome et les dispositions de l'article 1300 du code civil ne font pas obstacle au plan fiscal à l'application des dispositions de l'article 683 I du code général des impôts ; qu'ainsi la base de taxation de la vente litigieuse est constituée non seulement du terrain mais aussi des constructions suite à leur retour dans le patrimoine du bailleur ; qu'en décidant autrement, la cour d'appel a violé les articles 683 I du code général des impôts et 1300 du code civil ;

Mais attendu que la confusion des droits locatifs et de propriété éteint le droit au bail sur les parcelles dont le preneur devient propriétaire ; qu'ayant énoncé que la confusion en la personne de la société Ruget des qualités de preneur et de bailleur qui en résulte n'avait pas entraîné la résiliation anticipée du bail mais son extinction par confusion des droits au sens de l'article 1300 du code civil, de sorte qu'aucun transfert de la propriété des constructions ne s'était produit entre le patrimoine du preneur et celui du bailleur, la cour d'appel en a exactement déduit que la valeur des constructions ne pouvait entrer dans l'assiette des droits d'enregistrement ; que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne le directeur général des finances publiques aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, le condamne à payer à la SCI Arc et à la société Ruget, prise en la personne de son liquidateur judiciaire M. X... et de son administrateur judiciaire M. Y..., la somme globale de 2 500 euros et rejette sa demande ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du douze juin deux mille douze. 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 moyen reproche à l'arrêt attaqué d'AVOIR infirmé les jugements et annulé les droits d'enregistrement mis à la charge de la SCI Arc et de la SAS Ruget.

AUX MOTIFS QUE « Dans le cadre de la procédure contradictoire (L. 55 du livre des procédures fiscales) mise en oeuvre en matière de droit d'enregistrement, il appartient à l'administration fiscale d'établir l'existence de la dissimulation de prix, celle-ci ayant exactement rappelé qu'en application de l'article 683-1 du code général des impôts, les actes de vente sont assujettis à un droit d'enregistrement liquidé sur le prix exprimé en y ajoutant toutes les charges en capital ainsi que toutes les indemnités stipulées au profit du cédant à quelque titre que ce soit et que le fait pour les parties à un acte d'avoir mentionné dans l'acte un prix inférieur à celui dont elles étaient convenues ou d'avoir dissimulé une charge constitue une dissimulation de prix.

Par ailleurs, la résiliation d'un bail à construction constitue au plan fiscal une mutation soumise aux droits d'enregistrement des mutations d'immeubles.

Cependant de l'examen de l'acte authentique de vente établi le 22 avril 2003, qui mentionne expressément l'existence du bail à construction trentenaire intervenu le 18 mai 1973 entre la SCI Arc, bailleur et la société Ruget, preneur, la modification de l'assiette de ce bail intervenue par acte notarié du 21 décembre 1990, les avenants successifs intervenus à l'occasion des différentes tranches de constructions à usage industriel ou de bureaux réalisées sur le terrain par la société Ruget, il ressort clairement et explicitement que, contrairement à l'interprétation qu'en fait l'administration fiscale, la SCI Arc a vendu à la société Ruget, propriétaire des constructions édifiées en cours de bail un terrain nu, grevé d'un bail à construction et non un tènement immobilier, de sorte que l'argumentation de l'administration fiscale selon laquelle la SCI Arc a dissimulé une partie du prix de cession du tènement immobilier, après résiliation tacite et anticipée du bail à construction, ayant opéré transfert des constructions dans le patrimoine à la SCI Arc, revient à contester

la sincérité de l'acte authentique sur l'objet même de la vente et non la sincérité des parties sur l'indication du prix.

En l'espèce, sauf à dénaturer l'acte ou à considérer qu'il s'agit là d'une opération illicite, la société Ruget a acquis de son bailleur, avant le terme du bail, le terrain d'assiette des constructions et la renonciation de ce bailleur à recueillir la propriété des constructions érigées sur ce terrain à l'expiration imminente du bail à construction et c'est sur cette opération que l'administration doit établir une dissimulation du prix par écrits, présomptions ou aveu.

Or, en l'absence d'indication des modalités de fixation du prix dans l'acte, et en se basant sur les évaluations réalisées par l'expert des parties sur lesquelles s'est appuyée l'administration fiscale elle-même pour opérer son redressement, il ressort que le prix de 2 675 000 € mentionné dans l'acte correspond à la valeur des seuls droits détenus par la SCI Arc au moment de la vente et cédés à la société Ruget soit

- la valeur du terrain d'assiette

+ la valeur du droit d'accession cédé calculée sur la base de la valeur des additions de constructions (3 800 000 €) diminuée de l'indemnité due par le bailleur en fin de contrat pour ces constructions (1 745 000 €), soit 2 055 000 €.

De la même façon, la société Ruget, par l'acte de cession en cause, est devenue propriétaire d'un tènement immobilier d'une valeur globale de 4 420 000 € alors qu'elle était propriétaire, jusqu'à l'expiration du bail, des constructions implantées sur ce tènement d'une valeur de 3 800 000 €, le prix d'achat de 2 675 000 € correspondant bien à la somme du prix du terrain (4 420 000 € - 3 800 000 € = 620 000 €) et du droit d'accession racheté au bailleur (2 055 000 €).

Au demeurant, la prétendue volonté commune des parties de résilier le bail à construction juste avant son terme, et de faire porter la cession sur un tènement immobilier, en dissimulant au passage l'indemnité de fin de contrat due par le bailleur du fait de l'entrée dans son patrimoine des immeubles construits par le preneur, ne peut se déduire ni d'une expertise amiable réalisée à l'initiative des parties antérieurement, qui n'est précisément qu'une évaluation, sans portée sur l'intention finale des parties, ni d'une cession des droits du bailleur opérée par cet acte au profit du preneur, la confusion en la personne de la société Ruget des qualités de preneur et de bailleur qui en résulte n'opérant pas résiliation anticipée du bail mais extinction de ce bail par confusion de droits au sens de l'article 1300 du code civil, parfaitement applicable dans les rapports entre bailleur et preneur, de sorte qu'aucun transfert de propriété des constructions ne s'est juridiquement opéré entre le patrimoine de la société Ruget et celui de la SCI Arc.

L'élément non mentionné dans le cadre de cet acte est la cession par la SCI Arc de son droit d'accession, dont la valeur a été intégrée dans le prix, mais cette omission, son caractère intentionnel et ses conséquences en termes de droits d'enregistrement n'ont pas été mis dans le débat dans le cadre du redressement opéré pour dissimulation de prix.

Dans ces conditions, faute de preuve par l'administration fiscale d'une dissimulation de prix, les jugements qui ont validé les redressements opérés sur les SCI Arc et Ruget doivent être infirmés, et ces dernières déchargées des droits d'enregistrement mis à leur charge à hauteur respectivement de 128 840 € et 151 292 €, outre intérêts moratoires. »

ALORS QU'il résulte des dispositions de l'article L. 251-2 du code de la construction et de l'habitat, que les parties conviennent de leurs droits respectifs de propriété sur les constructions existantes et sur les constructions édifiées ; qu'à défaut d'une telle convention, le bailleur en devient propriétaire en fin de bail et profite des améliorations ; qu'en application des dispositions du I de l'article 683 I du code général des impôts, les actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux sont assujettis à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement au taux prévu à l'article 1594 D ; que l'article 1378 ter du code général des impôts précise que les mutations de toute nature qui ont pour objet, en matière de bail à construction, les droits du bailleur ou du preneur sont assujettis aux dispositions fiscales applicables aux mutations d'immeubles ; qu'en l'espèce, le bailleur a cédé au preneur, un terrain sur lequel des constructions sont édifiées, avant l'expiration du terme du bail ; que cette cession a nécessairement entraîné une résiliation amiable anticipée du bail à construction et un retour des constructions dans le patrimoine du bailleur préalablement à la vente ; qu'en conséquence, la valeur des constructions doit être incluse dans l'assiette des droits d'enregistrement dus au titre de cette cession ; qu'en décidant que la cession du 22 avril 2003 portant sur le terrain, n'avait pas nécessairement été précédée de la résiliation du bail à construction, la cour d'appel a violé ensemble les articles L. 251-2 du code de la construction et de l'habitat et les articles 683 I et 1378 ter du code général des impôts.

## SECOND MOYEN DE CASSATION (SUBSIDIAIRE)

Le moyen reproche à l'arrêt attaqué d'AVOIR infirmé les jugements et annulé les droits d'enregistrement mis à la charge de la SCI Arc et de la SAS Ruget.

AUX MOTIFS QUE « Dans le cadre de la procédure contradictoire (L. 55 du livre des procédures fiscales) mise en oeuvre en matière de droit d'enregistrement, il appartient à l'administration fiscale d'établir l'existence de la dissimulation de prix, celle-ci ayant exactement rappelé qu'en application de l'article 683-1 du code général des impôts, les actes de vente sont assujettis à un droit d'enregistrement liquidé sur le prix exprimé en y ajoutant toutes les charges en capital ainsi que toutes les indemnités stipulées au profit du cédant à quelque titre que ce soit et que le fait pour les parties à un acte d'avoir mentionné dans l'acte un prix inférieur à celui dont elles étaient convenues ou d'avoir dissimulé une charge constitue une dissimulation de prix.

Par ailleurs, la résiliation d'un bail à construction constitue au plan fiscal une mutation soumise aux droits d'enregistrement des mutations d'immeubles.

Cependant de l'examen de l'acte authentique de vente établi le 22 avril 2003, qui mentionne expressément l'existence du bail à construction trentenaire intervenu le 18 mai 1973 entre la SCI Arc, bailleur et la société Ruget, preneur, la modification de l'assiette de ce bail intervenue par acte notarié du 21 décembre 1990, les avenants successifs intervenus à l'occasion des différentes tranches de constructions à usage industriel ou de bureaux réalisées sur le terrain par la société Ruget, il ressort clairement et explicitement que, contrairement à l'interprétation qu'en fait l'administration fiscale, la SCI Arc a vendu à la société Ruget, propriétaire des constructions édifiées en cours de bail un terrain nu, grevé d'un bail à construction et non un tènement immobilier, de sorte que l'argumentation de l'administration fiscale selon laquelle la SCI Arc a dissimulé une partie du prix de

cession du tènement immobilier, après résiliation tacite et anticipée du bail à construction, ayant opéré transfert des constructions dans le patrimoine à la SCI Arc, revient à contester la sincérité de l'acte authentique sur l'objet même de la vente et non la sincérité des parties sur l'indication du prix.

En l'espèce, sauf à dénaturer l'acte ou à considérer qu'il s'agit là d'une opération illicite, la société Ruget a acquis de son bailleur, avant le terme du bail, le terrain d'assiette des constructions et la renonciation de ce bailleur à recueillir la propriété des constructions érigées sur ce terrain à l'expiration imminente du bail à construction et c'est sur cette opération que l'administration doit établir une dissimulation du prix par écrits, présomptions ou aveu.

Or, en l'absence d'indication des modalités de fixation du prix dans l'acte, et en se basant sur les évaluations réalisées par l'expert des parties sur lesquelles s'est appuyée l'administration fiscale elle-même pour opérer son redressement, il ressort que le prix de 2 675 000 € mentionné dans l'acte correspond à la valeur des seuls droits détenus par la SCI Arc au moment de la vente et cédés à la société Ruget soit

- la valeur du terrain d'assiette

+ la valeur du droit d'accession cédé calculée sur la base de la valeur des additions de constructions (3 800 000 €) diminuée de l'indemnité due par le bailleur en fin de contrat pour ces constructions (1 745 000 €), soit 2 055 000 €.

De la même façon, la société Ruget, par l'acte de cession en cause, est devenue propriétaire d'un tènement immobilier d'une valeur globale de 4 420 000 € alors qu'elle était propriétaire, jusqu'à l'expiration du bail, des constructions implantées sur ce tènement d'une valeur de 3 800 000 €, le prix d'achat de 2 675 000 € correspondant bien à la somme du prix du terrain (4 420 000 € - 3 800 000 € = 620 000 €) et du droit d'accession racheté au bailleur (2 055 000 €).

Au demeurant, la prétendue volonté commune des parties de résilier le bail à construction juste avant son terme, et de faire porter la cession sur un tènement immobilier, en dissimulant au passage l'indemnité de fin de contrat due par le bailleur du fait de l'entrée dans son patrimoine des immeubles construits par le preneur, ne peut se déduire ni d'une expertise amiable réalisée à l'initiative des parties antérieurement, qui n'est précisément qu'une évaluation, sans portée sur l'intention finale des parties, ni d'une cession des droits du bailleur opérée par cet acte au profit du preneur, la confusion en la personne de la société Ruget des qualités de preneur et de bailleur qui en résulte n'opérant pas résiliation anticipée du bail mais extinction de ce bail par confusion de droits au sens de l'article 1300 du code civil, parfaitement applicable dans les rapports entre bailleur et preneur, de sorte qu'aucun transfert de propriété des constructions ne s'est juridiquement opéré entre le patrimoine de la société Ruget et celui de la SCI Arc ».

ALORS, SUBSIDIAIREMENT, QU'il résulte des dispositions de l'article 683 I du code général des impôts, que les actes civils et judiciaires translatifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles à titre onéreux sont assujettis à une taxe de publicité foncière ou à un droit d'enregistrement au taux prévu à l'article 1594 D ; que l'article 1300 du code civil prévoit que lorsque les qualités de créancier et de débiteur se réunissent dans la même personne, il se fait une confusion de droit qui éteint les deux créances ; qu'en l'espèce, le bailleur a cédé au preneur, un terrain sur lequel sont édifiées des constructions, avant

l'expiration du terme ; que si la vente a bien entraîné au plan civil une confusion des qualités de bailleur et de locataire dans la personne du preneur à bail à construction, le droit fiscal est autonome et les dispositions de l'article 1300 du code civil ne font pas obstacle au plan fiscal à l'application des dispositions de l'article 683 I du C.G.I. ; qu'ainsi la base de taxation de la vente litigieuse est constituée non seulement du terrain mais aussi des constructions suite à leur retour dans le patrimoine du bailleur ; qu'en décidant autrement, la cour d'appel a violé les articles 683 I du code général des impôts et 1300 du code civil. **Décision attaquée** : Cour d'appel de Lyon du 10 mars 2011

**Textes appliqués :**

Cour d'appel de Lyon, 10 mars 2011, 09/06724

