

**CA Chambéry, 25-10-2016, n° 15/00202**

PG/AM

COUR D'APPEL de CHAMBÉRY

Chambre Civile - 1ère section

Arrêt du Mardi 25 Octobre 2016

RG : 15/00202

Décision attaquée : Jugement du Tribunal de Grande Instance de BONNEVILLE en date du 19 Décembre 2014, RG 14/603

Appelante

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES domicilié [...] bureaux, 41, cours de la Liberté - 69422 LYON CEDEX 03

Représentée par la SCP BOLLONJEON ARNAUD BOLLONJEON, avocats au barreau de CHAMBERY

Intimée

SAS ALPES PERSPECTIVES HABITAT, dont le siège social est situé, 1 place Marie Curie l'Atria - 74000 ANNECY

Représentée par la SCP LAVERGNE ET ASSOCIES, avocats au barreau d'ANNECY

-----

COMPOSITION DE LA COUR :

Lors de l'audience publique des débats, tenue en rapporteur, sans opposition des avocats, le 20 septembre 2016 par Monsieur Philippe GREINER, Président, en qualité de rapporteur, avec l'assistance de Mme Sylvie LAVAL, Greffier,

Et lors du délibéré, par :

- Monsieur Philippe GREINER, Président,
- Monsieur Pascal LECLERCQ, Conseiller,
- Monsieur Guillaume SAUVAGE, Conseiller,

-----

Le 25/03/2008, la société CRET MILLET a acquis des parcelles sise à SAINT JULIEN EN GENEVOIS d'une superficie de 17 ha 30 a 39 ca, au prix de 14.796.846 euros, l'acte précisant que l'acquéreur agit en qualité de marchand de biens et que l'opération n'entre pas dans le champ d'application de la TVA.

L'acquéreur ayant déclaré que cette acquisition constituait une opération relevant du régime spécial des achats en vue de la revente, elle a bénéficié de l'exonération des droits de mutation à titre

onéreux.

Dans le délai de 5 ans, elle a revendu une partie des parcelles, hormis une surface de 6 ha 69 ca.

Le 17/05/2013, l'administration fiscale a notifié à la société CRET MILLET un rappel de droit de mutation de 387.139 euros majoré de l'intérêt de retard pour 91.441 euros.

Après observations du contribuables du 28/05/2013, l'administration a maintenu sa rectification le 20/06/2013, la réclamation du 05/09/2013 étant rejetée le 24/02/2014.

Par acte du 18/04/2014, la société CRET MILLET a assigné la Direction Générale des Finances Publiques devant le tribunal de grande instance de Bonneville, qui, par jugement du 19/12/2014, a :

- dit que l'instruction publiée au BOI du 27/04/2011 contenant une disposition relative à la dispense de rappel de droits lorsque le prix de revente d'une fraction des biens immobiliers est supérieur au prix d'achat, est applicable à l'espèce,

- déclaré non fondé la décision de rejet de l'administration fiscale,

- prononcé la décharge des compléments de droits et intérêts de retard d'un montant de 478.579 euros mis à la charge de la société CRET MILLET,

- débouté la Direction Générale des Finances Publiques de sa demande,

- condamné la Direction Générale des Finances Publiques au paiement de la somme de 2.000 euros au titre des frais irrépétibles visés à l'article 700 du code de procédure civile.

La Direction Générale des Finances Publiques a relevé appel de cette décision le 26/01/2015.

Dans ses conclusions récapitulatives du 10/07/2015, elle demande à la Cour de :

- réformer le jugement entrepris,

- dire que le domaine d'application de l'instruction publiée au BOI du 27/04/2011 est limité aux opérations immobilières telles que redéfinies par l'article 16 de la loi n° 2010-237 de finances rectificative pour 2010 et que partant elle n'était pas applicable aux opérations immobilières dont le fait générateur est antérieur au 11/03/2010,

- rétablir dans tous ses effets la décision de rejet de contestation du 24/02/2014,

- dire n'y avoir lieu à paiement des frais visés à l'article 700 du code de procédure civile,

- condamner l'intimée aux dépens.

Par conclusions du 09/06/2015, la société ALPES PERSPECTIVES HABITAT, anciennement dénommée CRET MILLET, conclut à la confirmation du jugement déféré et réclame à l'appelante 3.000 euros au titre des frais irrépétibles visés à l'article 700 du code de procédure civile.

MOTIFS DE LA DECISION

Aux termes de l'article L.80 A du Livre des Procédures Fiscales , « 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. Sont également

opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales ».

La société intimée entend opposer à l'administration fiscale sa doctrine, telle que définie dans le Bulletin Officiel des Impôts (BOI) n°38 du 27/04/2011, dans sa sous-section 1, « l'engagement de revendre », soit : « Lorsqu'à l'échéance du délai de cinq ans, l'engagement de revendre n'est respecté que pour une fraction du bien sur lequel il portait, l'acquéreur est redevable des droits dont il a été 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 vendu la (ou les) fraction du bien pour laquelle l'engagement a été respecté. Cette solution s'applique par parcelle ou lot lorsque leur prix d'acquisition a été distingué dans l'acte.

Exemple : un acheteur revendeur A acquiert en N un immeuble comportant 6 lots pour un prix global de 1.000 et prend l'engagement de les revendre dans les cinq ans (hypothèse faite que le délai abrégé de deux ans prévu au dernier alinéa de l'article 1115 ne trouve pas à s'appliquer). Entre N et N + 5, il parvient à revendre tous les lots à l'exception du n° 5, ce pour un total de 1.200. La différence entre le prix total auquel ont été cédées ces fractions de l'immeuble effectivement revendues et celui auquel il avait été acquis globalement étant positive, l'acquéreur A doit être considéré comme libéré de son engagement à l'échéance du 60<sup>ème</sup> mois. En revanche, si le prix du lot n° 5 était distingué dans l'acte d'acquisition, par exemple pour 100, il y lieu de constater que l'engagement de revendre ce lot n'a pas été respecté si bien que A devra s'acquitter des droits, frais et intérêts de retard sur cette base de 100 ».

Il convient de déterminer si, comme le prétend l'appelante, cette doctrine n'a pour objet que d'interpréter la loi de finances rectificative de 2010 ou si, comme le soutient l'intimée, elle ne fait que préciser des dispositions fiscales antérieures à l'opération immobilière litigieuse.

Celle-ci, dans son article 16, a notamment modifié les articles 257 et suivants du code général des impôts, en remplaçant les régimes de marchands de biens et des opérations de construction soumises à TVA par le régime unique de la TVA applicable aux opérations immobilières.

L'intimée fait valoir qu'en réalité, l'instruction en cause ne vise qu'à interpréter l'article 1115 du code général des impôts, l'administration répliquant que celui-ci ayant été modifié par la loi de finances rectificative, l'interprétation donnée ne s'applique qu'aux situations nouvelles, postérieures à la loi de finances.

L'article 1115 du code général des impôts a connu effectivement une modification du fait de la loi de 2010.

Le texte en vigueur en 2007 disposait que « Sous réserve des dispositions de l'article 1020, les achats effectués par les personnes qui réalisent les affaires définies au 6° de l'article 257 sont exonérés des droits et taxes de mutation à condition :

a. D'une part, qu'elles se conforment aux obligations particulières qui leur sont faites par l'article 290,

b. D'autre part, qu'elles fassent connaître leur intention de revendre dans un délai de quatre ans ».

Le texte modifié est désormais le suivant :

« Sous réserve des dispositions de l'article 1020, les acquisitions d'immeubles, de fonds de commerce ainsi que d'actions ou parts de sociétés immobilières réalisées par des personnes assujetties au sens de l'article 256 A sont exonérées des droits et taxes de mutation quand l'acquéreur prend l'engagement de revendre dans un délai de cinq ans ».

Les parties s'opposent sur le point de savoir si ce texte doit être interprété en ce qu'il limite ou non les exonérations aux seules opérations immobilières soumises à TVA dans son nouveau régime résultant de la loi de 2010.

L'instruction du 18/04/2011 indique que l'objectif de la loi est le suivant : « afin de limiter les effets d'une imposition en cascade, le législateur a prévu un taux d'imposition réduit lorsque les mutations d'immeubles ou de droits immobiliers dans une activité d'achat en vue de la revente destinée à faciliter l'ajustement des marchés foncier et immobilier. Toutefois, ce régime de faveur est enserré dans une durée maximale fixée à 5 ans, qui vise à éviter la rétention foncière ».

Elle a pour objet de « présenter les nouvelles règles applicables en matière de droits de mutation à titre onéreux à certaines opérations portant sur des immeubles telle qu'elles ont été redéfinies par l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 entrée en vigueur le 11 mars 2010 ».

Cette instruction ne devrait ainsi ne disposer que pour l'avenir.

Toutefois :

- le dispositif d'imposition réduite des achats de terrain à bâtir en faveur des promoteurs immobiliers existait avant cette loi, avait le même objet, à savoir éviter des impositions en cascade pour favoriser la construction, le même mécanisme, le bénéficiaire de l'imposition réduite devant prendre l'engagement de vendre les terrains acquis dans un délai de 4 ans,

- la loi a entendu s'appliquer aux opérations de vente déjà réalisées, puisque les parties s'accordent pour considérer que la prorogation du délai de 4 à 5 ans pour bénéficier du taux réduit est applicable immédiatement, ce qui concerne les opérations immobilières antérieures à la loi.

Dès lors, l'article 14 de l'instruction ne fait qu'interpréter l'application de l'article 1840 ter du code général des impôts, qui n'a pas été modifié par la loi de finances de 2010, et qui dispose 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 ». Le mécanisme d'exonération en jeu étant le même et n'ayant pas été modifié par la loi de 2010, de même que les modalités du calcul du rappel de droits, l'instruction a simplement précisé la doctrine de l'administration fiscale.

Une disposition interprétative étant d'application immédiate, le contribuable était ainsi fondé à l'invoquer.

Dès lors, c'est par une exacte appréciation des circonstances de la cause que le premier juge a considéré que l'intimée était fondée à être dispensée des droits, et a déclaré non fondée la décision de rejet par l'administration fiscale de sa réclamation.

Le jugement déféré sera confirmé en toutes ses dispositions.

En revanche, l'équité ne commande pas l'application des dispositions de l'article 700 du code de procédure civile concernant les frais irrépétibles exposés par l'intimée en cause d'appel.

PAR CES MOTIFS :

La Cour, statuant publiquement et contradictoirement,

CONFIRME le jugement déferé en toutes ses dispositions,

YAJOUTANT,

DIT n'y avoir lieu à paiement des frais visés à l'article 700 du code de procédure civile exposés en cause d'appel par l'intimée,

CONDAMNE la Direction Générale des Finances Publiques aux dépens,

LA CONDAMNE aux dépens de première instance et d'appel.

Ainsi prononcé publiquement le 25 octobre 2016 par mise à disposition de l'arrêt au greffe de la

Cour, les parties en ayant été préalablement avisées dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 450 du code de procédure civile, et signé par Philippe GREINER, Président, et Sylvie LAVAL, Greffier.

Le Greffier, Le Président,