

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteure publique

Une loi allongeant le délai de reprise de l'administration fiscale s'applique-t-elle aux délais en cours ? Cette question suscite encore, curieusement, des incertitudes que nous vous proposons de dissiper à l'occasion du présent pourvoi.

La taxe d'aménagement, créée par la loi de finances rectificative pour 2010¹, a succédé, à des fins de simplification, à cinq anciennes taxes locales d'urbanisme à compter du 1^{er} mars 2012. Cette taxe est due, en vertu de l'article L. 331-6 du code de l'urbanisme, à raison des opérations de construction, de reconstruction et d'agrandissement soumises à un régime d'autorisation. Il était initialement prévu, à l'article L. 331-21 du code de l'urbanisme, que l'administration puisse exercer son droit de reprise jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant la délivrance de l'autorisation de construire, qui constitue le fait générateur de la taxe.

En raison des difficultés rencontrées pour mettre en place la nouvelle imposition, et afin d'éviter des pertes de recettes correspondant aux taxes dues à raison des autorisations de construire délivrées en 2012, menacées de prescription à la fin de l'année 2015, le législateur a décidé d'allonger le délai de reprise de trois à quatre ans². L'article L. 331-21 du code de l'urbanisme a été modifié à cette fin par l'article 56 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2015³, entré en vigueur le 31 décembre suivant.

C'est dans ce cadre que la société Campagne 1^{ère} a reçu trois titres de perception émis le 28 juin 2016 pour le recouvrement de la taxe d'aménagement et de la redevance d'archéologie préventive dues au titre d'une construction autorisée par un permis de construire délivré le 1^{er} octobre 2012.

¹ Article 28 de la loi n° 2010-1658.

² Sur cet objectif, v. l'exposé des motifs de l'amendement n° 201 adopté au Sénat en première lecture du projet de loi de finances rectificative pour 2015.

³ Loi n° 2015-1786

Elle en a demandé l'annulation auprès du tribunal administratif de Marseille, qui a fait droit à sa demande. Faisant application des dispositions de l'article L. 331-21 du code de l'urbanisme dans leur version issue de la LFR pour 2010 prévoyant un délai de reprise triennal, le tribunal a jugé que le droit de reprise de l'administration était prescrit à la date de l'émission des titres de perception.

La ministre de la cohésion des territoires et des relations avec les collectivités territoriales se pourvoit en cassation contre ce jugement, en tant qu'il concerne la taxe d'aménagement. Précisons que la ministre a fait appel du même jugement, en tant que cette fois qu'il concerne la redevance d'archéologie préventive (qui n'est pas un impôt local au sens du 4° de l'article R. 811-1 du CJA⁴), et que la cour administrative d'appel de Marseille a fait droit à son recours au motif que, le délai de reprise initial de trois ans n'étant pas encore acquis à la date de l'entrée en vigueur de la LFR pour 2015, il y avait lieu d'appliquer le délai de reprise allongé de 4 ans (arrêt du 22 avril 2021, n° 19MA04304).

La divergence entre le tribunal et la cour trouve peut-être sa source dans les détours empruntés par votre jurisprudence au tournant du siècle dernier.

Celle-ci est, traditionnellement, fondée sur deux principes : celui de l'application immédiate des lois nouvelles, et celui de leur non-rétroactivité.

Vous appliquez ainsi, de longue date, la règle suivant laquelle les textes modifiant le délai de reprise sont applicables aux délais en cours en vertu de la législation antérieure mais demeurent sans incidence sur les délais déjà expirés (v., notamment, les décisions du 24 février 1936, 11e esp., Lebon, p. 239 et du 24 mars 1971, Société immobilière de l'Etang de Berre, n° 77883, au rec. citées par B. Martin Laprade, chron. RJF 2/76 p. 44).

Et, dans le cas d'une loi nouvelle abrégant le délai de prescription, vous aviez énoncé, par une décision du 7 novembre 1979, *SCI L'Orée des Bois* (n° 12844, au rec. et à la RJF 1/80, n° 35), que le délai nouveau est immédiatement applicable, mais ne peut, à peine de rétroactivité, courir qu'à compter de l'entrée en vigueur de la loi nouvelle et que le délai ancien, s'il a commencé de courir avant l'entrée en vigueur de la loi nouvelle, demeure applicable dans l'hypothèse où sa date d'expiration surviendrait antérieurement à la date d'expiration du délai nouveau. Ainsi que l'exposait le président Rivière dans ses conclusions sur cette affaire (Dr. fisc. 46/80 c. 2284), ce cas de survie de la loi ancienne se justifie, par exception, parce qu'il serait contradictoire qu'une loi, dont le but est d'abrégier la prescription, puisse aboutir à l'allonger. Cette solution permet donc, en équité, d'appliquer au contribuable le délai qui lui est le plus favorable.

En dépit de l'existence de nombreuses dispositions législatives spéciales régissant, par ailleurs, les délais de prescription en matière fiscale, vous aviez donc, s'agissant des modalités

⁴ 23 décembre 2010, Ministre de l'écologie, du développement et de l'aménagement durables c/ SCI des Vernes, n° 307984, aux tables.

d'application dans le temps des lois qui les modifient, fait le choix de solutions prétoriennes alignées avec les règles dégagées par la Cour de cassation en matière civile⁵, et qui ont depuis, été consacrées à l'article 2222 du code civil par la loi du 17 juin 2008 portant réforme de la prescription en matière civile⁶.

La décision *T...* du 6 avril 1998 (n° 147642, aux tables et à la RJF 5/98 n° 591), rendue aux conclusions contraires du président Goulard (Dr. fisc. 37/98 c. 773), est cependant venue briser cette harmonie, en jugeant que, lorsqu'une loi abrège ou augmente la durée du délai de reprise de l'administration, le délai ainsi modifié n'est applicable, s'il concerne l'impôt sur le revenu, qu'aux impositions dont le fait générateur s'est produit après l'entrée en vigueur de la loi nouvelle. La solution a, deux jours plus tard, été généralisée avec son application en matière de TVA (8 avril 1998, G..., n° 179605, aux tables et à la RJF 6/98 n° 711). Si l'on se réfère à l'exégèse qu'en a donnée S. Verclytte dans sa chronique à la RJF, outre l'idée suivant laquelle les règles de prescription devraient obéir au même régime que les règles régissant l'assiette de l'impôt, davantage dégagée par la doctrine que consacrée par votre jurisprudence⁷, la solution a principalement été guidée par une volonté de simplification en la matière, en supprimant l'exception de survie de la loi plus ancienne ménagée par la décision de 1979 en faveur du contribuable.

Manifestation de l'autonomie du droit fiscal ou volonté simplificatrice, vous avez, quoi qu'il en soit, renoncé à peine trois ans plus tard, à appliquer la nouvelle règle aux lois abrégeant le délai de reprise de l'administration, pour revenir, par une décision *Société Westco Trading Corporation* du 9 février 2001 (n° 214564, au rec. et à la RJF 4/01 n° 524) à la solution de 1979, en vertu de laquelle la prescription court à compter du jour de l'entrée en vigueur de la loi nouvelle, sans que la durée totale puisse excéder la durée prévue par la loi antérieure.

Les motifs de ce revirement ne sont pas éclairés par les conclusions, à nouveau contraires, du président Goulard, qui n'avait pas proposé de remettre en cause l'encre encore fraîche de votre décision *T...* Et si le commentaire en pied d'arrêt à la RJF affirme sans réserve que cette dernière peut être considérée comme abandonnée, suggérant ainsi un retour aux règles classiques, aussi bien dans le cas dans lequel la loi nouvelle allonge le délai de reprise que dans le cas dans lequel elle le réduit, un trouble a pu naître, à cet égard, du fichage de cette décision au recueil Lebon. En effet, celui-ci ne fait pas état d'un abandon de la jurisprudence *T...*, mais d'un simple « comp. », ce qui renvoie, en principe, aux décisions intervenues dans un contexte juridique différent, ayant paru justifier l'adoption d'une solution juridiquement différente.

⁵ S'agissant d'une loi réduisant le délai de prescription : Cass. Civ. 1^e, 28 novembre 1973, n° 71-13.915, Bull n° 329, p. 290.

⁶ Loi n° 2008-561.

⁷ V. la chron. M. Liebert-Champagne, RJF 11/87 n° 558 qui interprète la décision du 18 juin 1980, n° 3710, RJF 9/80 n° 698, rendue dans l'hypothèse particulière d'une erreur de codification, comme fixant la règle selon laquelle la prescription est régie par le texte en vigueur au 31 décembre de l'année d'imposition.

Fallait-il comprendre que la portée de ce revirement était limitée aux lois réduisant le délai de reprise, motivé par l'unique préoccupation d'éviter que celles-ci n'emportent l'effet paradoxal d'allonger un délai non expiré ? Si vous n'avez jamais eu l'occasion de lever clairement l'ambiguïté, une réponse négative s'impose.

Relevons que, depuis votre décision *Westco*, vous avez, à deux reprises, fait application immédiate des nouvelles règles relatives au délai spécial de reprise ouvert par l'article L. 170 du LPF issues de la loi de finances pour 1990. Or l'application immédiate de ces règles nouvelles était susceptible d'avoir, selon le cas, l'effet d'allonger ou de réduire le délai de reprise ouvert à l'administration. En effet, elles ont élargi l'application du délai spécial en cas d'instance contentieuse révélant une omission ou une insuffisance d'imposition - qui est ouvert jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui clôt l'instance - à l'ensemble des procédures juridictionnelles, et non plus seulement, comme c'était le cas auparavant, aux procédures répressives⁸. En l'occurrence, dans l'affaire *M. Giral*, jugée en 2006 (17 novembre 2006, n° 254526, RJF 2/07, n° 188), le contribuable faisait valoir que l'application immédiate des règles nouvelles lui était favorable – du fait de l'intervention d'une décision au civil antérieure à la décision rendue au pénal qui révélait l'insuffisance d'imposition. Et dans l'affaire *SA Etablissements Gérard Le Clainche* (5 mai 2008, n° 280496, RJF 8-9/08 n° 995), l'application des règles nouvelles était neutre, la sous-imposition ayant été révélée au cours d'une instance pénale.

Si vous n'avez donc pas explicitement pris parti sur l'hypothèse d'un allongement législatif du délai de reprise, ces deux affaires illustrent bien qu'il n'est pas concevable de consacrer des modalités d'application dans le temps à géométrie variable pour une loi modifiant les délais de reprise, selon que ses effets se révéleraient favorables ou défavorables au contribuable. C'est une logique unique, fondée sur les principes de l'application immédiate et de la non-rétroactivité, qui doit commander la solution, que la loi allonge le délai ou qu'elle le réduise. Et les subtilités qu'appelle la combinaison de ces principes ne nous apparaissent pas si complexes qu'elles justifieraient l'application de règles dérogatoires propres au droit fiscal.

L'application immédiate de la prescription allongée ne contrevient, par ailleurs, pas aux principes de confiance légitime et de sécurité juridique. En effet, contrairement à ce qui est soutenu en défense, un contribuable ne peut se prévaloir d'aucune espérance légitime, au sens de l'article 1^{er} du premier protocole de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, à voir la prescription du droit de reprise de l'administration acquise, dans la mesure où n'est pas en cause ici l'attente contrariée d'obtenir de l'Etat le versement d'une somme d'argent, mais au contraire, l'espoir déçu d'échapper au paiement d'une dette certaine. Par ailleurs, si vous jugez que le principe de sécurité juridique impose de prévoir un délai de prescription (23 juin 2014, Polynésie française c/ M. Z..., n° 355801, RJF 2014, n° 934),

⁸ Si la nouvelle version de l'article L. 170 du LPF introduit par ailleurs un délai de reprise maximal de dix ans à compter du fait générateur de l'imposition, il ne s'agissait pas d'une règle nouvelle, dans la mesure où la même règle a été dégagée par la voie prétorienne pour les années antérieures (21 décembre 2001, sect., min. c/ P... n° 204181, RJF 3/02 n° 309).

celui-ci ne fait pas obstacle à l'application immédiate des lois allongeant le délai prévu, pourvu qu'elles ne s'appliquent qu'aux délais en cours et ne conduisent pas à remettre en cause une prescription acquise sous l'empire de l'ancienne loi.

Nous vous proposons donc de consacrer expressément le principe selon lequel, lorsqu'une loi nouvelle allonge le délai de prescription d'un droit, le délai nouveau est immédiatement applicable aux délais en cours, compte tenu du délai écoulé, un tel principe s'appliquant, naturellement, sous réserve que le législateur n'ait pas prévu expressément des dispositions spécifiques réglant l'entrée en vigueur du nouveau délai.

Notons que cette solution de principe rejoint, en l'espèce, l'intention du législateur, qui n'a pas prévu de dispositions transitoires dans la LFR pour 2015 mais entendait, comme nous vous l'avons dit, faire obstacle à l'expiration imminente du délai de reprise au 31 décembre 2015 s'agissant des taxes dont le fait générateur était intervenu en 2012.

Après avoir annulé le jugement attaqué pour erreur de droit, vous pourrez régler au fond le litige et rejeter la demande présentée par la société Campagne 1^{ère} devant le tribunal, celle-ci n'ayant pas invoqué, au fond, d'autre moyen que celui tiré de l'acquisition de la prescription à la date de l'émission des titres de perception en litige.

PCMNC à l'annulation des articles 1^{er} et 2 du jugement attaqué, en tant qu'ils concernent la taxe d'aménagement ainsi qu'au rejet de la demande de la société Campagne 1^{ère} tendant à la décharge de l'obligation de payer cette taxe et des conclusions présentées par cette société au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.