

N° 438975 – Ministre de la cohésion des territoires et des relations avec les collectivités territoriales
c/ Société Résidence Seniors

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 10 novembre 2021
Lecture du 6 décembre 2021

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, Rapporteur publique

Le présent pourvoi vous amènera à préciser si les règles de prescription d'assiette applicables à la taxe d'aménagement imposent à l'administration de notifier les titres de perception au redevable avant l'expiration du délai de reprise, ou si elles exigent seulement qu'elle émette ces titres avant cette échéance.

Il convient au préalable de vous dire quelques mots de la chaîne de gestion des taxes d'urbanisme, étant précisé que celle-ci va connaître un profond bouleversement le 1^{er} janvier 2022 avec le transfert de leur établissement et de leur liquidation à la direction générale des finances publiques¹.

La taxe d'aménagement² est due à raison des opérations de construction, de reconstruction et d'agrandissement soumises à un régime d'autorisation, la délivrance de l'autorisation constituant, en vertu de l'article L. 331-6 du code de l'urbanisme, son fait générateur. A la date du litige, les services de l'Etat chargés de l'urbanisme dans le département étaient compétents pour établir et liquider la taxe (art. L. 331-19 du code de l'urbanisme et art. L. 255 A du livre des procédures fiscales), qui était ensuite recouvrée par les comptables publics compétents comme des créances étrangères à l'impôt et au domaine (art. L. 321-24 du code de l'urbanisme). Cette opération donnait lieu, à l'émission de deux titres de perception de même montant, ou d'un titre unique lorsque la somme à recouvrer n'excède pas 1500€, respectivement émis douze et vingt-quatre mois après la délivrance de l'autorisation de construire.

Par ailleurs, l'article L. 331-21 du code de l'urbanisme³ accorde à l'administration un droit de reprise qui peut être exercé jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant la délivrance de l'autorisation de construire. Il est clair que cet article institue une prescription d'assiette, c'est-à-dire qu'il fixe, outre un délai de rectification, le délai dont dispose l'ordonnateur, *ab*

¹ Organisé par l'article 44 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021.

² Créée par l'article 28 de la loi n° 2010-1658 de finances rectificative pour 2010.

³ Le délai de reprise, qui était initialement de trois ans, a été porté à 4 ans par l'article 56 de la loi de finances rectificative du 29 décembre 2015, applicable aux délais en cours (sur ce point, v. 13 octobre 2021, min. c. Société Campagne 1^{ère}, n° 434551, aux tables).

initio, pour établir la taxe primitive. La prescription d'assiette se distingue de la prescription de l'action en recouvrement, qui correspond au délai dont dispose le comptable pour procéder au recouvrement des sommes en cause auprès du redevable après la prise en charge du titre de perception.

Vous vous êtes déjà prononcés sur la portée de l'obligation incombant à l'administration, s'agissant de certaines des taxes et participations d'urbanisme dont la taxe d'aménagement a pris la suite en 2010. Votre décision du 30 juillet 2003, *Commune d'Aubagne* (n° 220914, RJF 11/03 n° 1249, concl. G. Goulard BDCF 11/03 n° 140) précise ainsi que l'ancien article R. 332-21 du code de l'urbanisme, qui prévoyait un délai de prescription quadriennal de « l'action en recouvrement » en ce qui concerne la participation pour non-réalisation d'aires de stationnement, avait pour objet d'imposer à l'ordonnateur un délai maximum à compter du fait générateur de la taxe pour émettre, à peine de prescription, le titre de recettes et non pas de fixer au comptable le délai maximum dans lequel il peut procéder au recouvrement des sommes mentionnées sur le titre de recettes. Vous avez retenu la même solution à propos de la taxe locale d'équipement, par une décision du 16 avril 2010, *Genre* (n° 305835, aux tables, RJF 7/10 n° 685⁴), l'ancien article L. 274 A du LPF étant, alors, rédigé en termes analogues à l'article R. 332-21 du code de l'urbanisme.

Et, de la même manière, vous avez précisé, s'agissant de la redevance d'archéologie préventive⁵, que le délai de prescription quadriennal institué par le IV de l'article 9 de la loi n° 2001-44 du 17 janvier 2001 correspond au délai maximum, à compter du fait générateur de la redevance, dans lequel l'ordonnateur peut émettre, à peine de prescription, le titre de recettes correspondant (16 novembre 2016, INRAP c/ SNC Altarea Les Tanneurs, n° 383687, aux tables et à la RJF 02/17 n° 133).

Mais ces décisions avaient avant tout pour objet de trancher la question de savoir si les dispositions en cause, de rédaction ambiguë, instituaient une prescription d'assiette ou une prescription de recouvrement, plus que de déterminer précisément la date de l'interruption du cours de la prescription d'assiette, qui ne faisait l'objet d'aucune contestation spécifique. Il ne nous semble donc pas qu'elles tranchent la question de savoir s'il convient de retenir, pour l'ensemble des créances fiscales qui font l'objet d'un titre de perception, ou même, pour les seules impositions prévues par le code de l'urbanisme, la date de l'émission du titre, celle de son envoi au redevable, ou encore celle de sa réception par celui-ci.

C'est pourquoi nous nous sentons libre de vous proposer de vous éloigner des termes de ces précédents.

La taxe d'aménagement suit, nous l'avons dit, les règles applicables aux créances étrangères à l'impôt et au domaine, qui sont aujourd'hui prévues par le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique⁶. Celui-ci ne comporte aucune règle relative à la

⁴ Cette décision reprend la solution appliquée dans les décisions du 21 avril 1986, n° 56740, aux tables sur un autre point, RJF 06/86, n° 605 et du 18 novembre 1987, *SCI Cannes-Bénéfiat*, n° 65807, RJF 1/88 n° 70, appréciant si le délai de prescription était expiré à la date à laquelle l'avis de mise en recouvrement de la TLE avait été établi.

⁵ Laquelle est recouvrée selon les règles applicables au recouvrement des créances des établissements publics nationaux à caractère administratif.

⁶ Décret n° 2012-1246.

prescription, ce qui est naturel, puisque ces règles relèvent de la compétence du législateur (27 novembre 2006, Crampon, n° 296018, au rec.), et il renvoie, pour ce qui concerne la liquidation et le recouvrement, aux règles prévues par le code général des impôts et le livre des procédures fiscales (art. 23).

Les règles de prescription d'assiette qui figurent à l'article L. 189 du LPF ne sont pas d'un grand secours puisqu'elles précisent uniquement que la prescription est interrompue par la notification d'une proposition de rectification, par la déclaration ou la notification d'un procès-verbal, de même que par tout acte comportant reconnaissance par des contribuables et par tous les autres actes interruptifs de droit commun.

Par un avis *Mme D... et Mme Holterbosch* du 31 mars 2017 (n° 405797, au rec.), rendu à propos de l'action en répétition d'une rémunération indue versée à un agent public, vous avez jugé qu'en l'absence de textes spéciaux, les causes d'interruption et de suspension de la prescription des créances des personnes publiques sont régies par les principes dont s'inspirent les dispositions du titre XX du livre III du code civil. Cette solution est une déclinaison du principe plus général selon lequel les règles de prescription de droit civil s'appliquent aux créances publiques, sous réserve des adaptations qu'appellent les spécificités de l'action administrative⁷, dont vous avez encore récemment fait application, dans un litige concernant une ancienne participation d'urbanisme, pour juger que la prescription quinquennale de l'article 2224 du code civil s'applique, sauf texte spécial, à la prescription de l'action en recouvrement comme à la prescription d'assiette des créances publiques (4 octobre 2019, Commune de Saint-Pierre, n° 418224, aux tables et à la RJF 12/19 n° 1153, concl. part. contr. L. Cytermann C 1153).

Or vous avez précisé, dans l'avis *D...*, que le titre exécutoire interrompait la prescription à la date de sa notification au débiteur, dont la preuve incombe à l'administration. Cette solution, dont la portée est générale, repose, selon les conclusions de G. Pellissier, sur la préoccupation d'assurer la sécurité juridique du débiteur, alors par ailleurs que toutes les causes interruptives du code civil sont des actes dont celui-ci est informé.

Relevons que ce choix n'était pas absolument évident, dans la mesure où l'émission d'un titre de perception manifeste l'intérêt du créancier pour sa créance, et que vous raisonnez d'une manière différente dans le cas des créances fiscales recouvrées par voie de rôle.

Vous jugez en effet de longue date que le cours du délai de la prescription d'assiette est interrompu par la mise en recouvrement du rôle, qui est celle fixée par la décision portant homologation du rôle et non celle de l'envoi de l'avis d'imposition délivré au contribuable. Peu importe donc, que cet avis ne parvienne au contribuable qu'après l'expiration du délai de reprise (21 juillet 1972, n° 78895, au rec., Dr. fisc. 1973 c. 361 ; 17 octobre 1990, A..., n° 56991, aux tables et à la RJF 12/90 n° 1434, concl. O. Fouquet Dr. fisc. 48/91 c. 2282 ; 28 novembre 1997, SA « Cabinet d'expertise comptable », n° 159062, aux tables et à la RJF 1/98, n° 83⁸).

⁷ Règle qui était, jusqu'en 2008, expressément énoncée à l'article 2227 du code civil.

⁸ Cette solution étant applicable, naturellement, quel que soit l'impôt concerné.

En revanche, la jurisprudence *D...* s'aligne sur les règles applicables aux impositions recouvrées par voie d'avis de mise en recouvrement, du moins jusqu'au 1^{er} janvier 2011, l'article L. 275 du LPF prévoyant alors expressément que la date de notification de l'avis interrompt la prescription d'assiette (19 décembre 2008, *M... & G...*, n°s 284064 et 284065, aux tables et à la RJF 3/09 n° 283, concl. P. Collin, Dr. fisc. 4/09 n° 95). Précisons que vous n'avez pas eu l'occasion de vous prononcer sur la pérennité de cette règle après l'abrogation de l'article L. 275 par la LFR pour 2010⁹.

Peut-être faut-il voir dans l'originalité de la règle applicable aux impositions recouvrées par voie de rôle une conséquence de la nature spécifique de celui-ci, le rôle constituant la décision qui fonde l'imposition, alors que l'avis d'imposition adressé au contribuable n'est qu'un simple document destiné à son information et que les éventuelles erreurs qui l'entachent restent sans influence sur la régularité et le bien-fondé de l'impôt.

On pourrait aussi être tenté d'y déceler le souci de faire coïncider l'interruption du cours de la prescription d'assiette avec l'ouverture du délai de prescription de l'action en recouvrement, lequel court à compter du jour de la mise en recouvrement du rôle en vertu de l'article L. 274 du LPF. En effet, le rôle, à l'image de tous les autres titres exécutoires, constitue à la fois la dernière opération d'assiette et la première opération de recouvrement. Pour les impositions recouvrées par voie d'avis de mise en recouvrement, la coïncidence entre ces deux dates résultait directement, jusqu'en 2011, de l'ancien article L. 275 du LPF, en vertu duquel la notification de l'AMR interrompait la prescription d'assiette pour y substituer la prescription quadriennale de l'action en recouvrement.

Mais le caractère biface du titre exécutoire ne vous a pas empêchés, pour les créances publiques non fiscales, de découpler, selon le type de prescription en cause, les dates auxquelles il produit ses effets : votre décision *M. T...* du 5 octobre 2018 (n° 409136, aux tables) retient ainsi que le titre exécutoire interrompt le cours de la prescription d'assiette à compter de la date de sa notification régulière à l'intéressé, et ouvre le délai de la prescription de l'action en recouvrement des sommes énoncées sur le titre à compter de la date de sa prise en charge par le comptable public.

Cette logique nous semble la plus pertinente, dans la mesure où l'acquisition de l'interruption de la prescription d'assiette joue au détriment du redevable, qui doit en être averti, alors que le débiteur ne joue aucun rôle dans le déclenchement de la prescription de l'action en recouvrement, qui a pour seul objet de sanctionner l'inaction du comptable public, une fois celui-ci saisi par l'ordonnateur.

Si l'on retient cette analyse, aucune spécificité propre à la taxe d'aménagement, qui fait l'objet d'un titre de perception classique émis sur le fondement du décret du 7 novembre 2012, ne justifie d'écarter l'application de la règle édictée par l'avis *D...* subordonnant l'interruption de la prescription d'assiette à la notification du titre de perception.

⁹ L'article 55 de la loi n° 2010-1658, qui harmonise les procédures de recouvrement forcé au sein de la DGFIP, a modifié l'article L. 274 du LPF relatif à la prescription quadriennale de l'action en recouvrement : auparavant applicable aux seules impositions recouvrées par voie de rôle, son champ est étendu aux impositions recouvrées par voie d'avis de mise en recouvrement, la prescription courant à compter du jour de l'envoi de l'AMR. En revanche, aucune nouvelle règle de prescription d'assiette n'a été édictée par la LFR.

En l'absence d'alignement avec l'ouverture de l'action en recouvrement, demeure ainsi indifférente, selon nous, la circonstance que l'article L. 331-29 du code de l'urbanisme dans sa version applicable jusqu'au 1^{er} janvier 2022, prévoyait que cette dernière se prescrivait par cinq ans à compter de l'émission du titre de perception.

La circonstance que l'article L. 331-27 du code de l'urbanisme, dans sa rédaction applicable au litige, précise que la taxe est exigible « à la date d'émission du titre de perception » ne saurait davantage vous arrêter. L'interruption de la prescription d'assiette, qui découle de l'action de l'ordonnateur, ne coïncide pas nécessairement avec la date à laquelle une créance devient exigible, c'est-à-dire, la date à compter de laquelle le comptable peut procéder aux opérations de recouvrement, même si, logiquement, la première devrait précéder la seconde. Votre jurisprudence *Seigneur* (sec. 20 novembre 1992, n° 71902, au rec. et à la RJF 1/93 n° 143), qui subordonne l'exigibilité des impositions directes et taxes assimilées à l'information préalable du contribuable, en dépit des dispositions du 1 de l'article 1663 du CGI déterminant la date d'exigibilité par référence à la date de mise en recouvrement du rôle, nous paraît d'ailleurs transposable à la taxe d'aménagement.

Même si vous pourrez réserver cette question, permettez-nous de dire également quelques mots sur l'incidence de la réforme opérée par la loi de finances pour 2021. Celle-ci a modifié l'article L. 274 du LPF pour unifier, à compter du 1^{er} janvier 2022, les règles de la prescription de l'action en recouvrement des créances de toute nature dont la perception incombe aux comptables publics, qui se prescriront désormais par quatre ans à compter du jour de la mise en recouvrement du rôle ou de l'envoi du titre exécutoire tel que défini à l'article L. 252 A. En pratique, la règle est alignée, pour l'ensemble des recettes de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics dotés d'un comptable public recouvrées par la voie d'un titre de perception, sur la règle déjà applicable, depuis 2011, aux impositions recouvrées par la voie d'un AMR.

Vous l'avez compris, nous pensons qu'il n'y a pas davantage lieu, hors le cas particulier des impositions recouvrées par voie de rôle, de retenir des causes d'interruption et de suspension de la prescription d'assiette différentes selon la nature, fiscale ou non, de la créance publique. Dans cette mesure, la solution que nous vous proposons sera, selon nous, toujours valable après 2022, et aura, par ailleurs, vocation à s'appliquer également aux impositions recouvrées par voie d'AMR.

Précisons, pour finir, que vous pourrez profiter de l'occasion du présent pourvoi pour généraliser la règle, dégagée à propos de l'effet interruptif d'une proposition de rectification, selon laquelle la date de notification à retenir est, pour les envois en recommandé, celle de la présentation du pli à l'adresse du redevable, y compris dans le cas où le pli n'a pu lui être remis lors de sa présentation et que, avisé de sa mise en instance, il l'a retiré ultérieurement ou a négligé de le retirer (14 octobre 2015, min. c/ M. Brochet, n° 378503, au rec., RJF 1/16 n° 55, concl. E. Cortot-Boucher C 55). L'équilibre entre la protection des droits du créancier et ceux du débiteur implique en effet que la date de l'effet interruptif d'un acte émis par le créancier ne dépende pas, en principe, du comportement d'un débiteur qui tarderait à retirer le pli.

Si vous nous suivez, l'application stricte de cette dernière précision pourra vous conduire à faire droit au pourvoi du ministre. Le litige concerne la taxe d'aménagement mise à la charge de la SNC Résidence Seniors à raison d'un permis de construire délivré par le maire de Bouc-Bel-Air (Bouches-du-Rhône) le 19 novembre 2012. Pour faire droit à la demande de la société tendant à l'annulation des titres de perception émis les 5 et 6 décembre 2016 pour obtenir le recouvrement de cette taxe, le tribunal administratif de Marseille a jugé que la prescription était acquise le 12 janvier 2017, date à laquelle la société soutenait avoir « reçu » les titres. Si le tribunal a eu raison de ne pas retenir la date d'émission des titres, il aurait dû, en revanche, vérifier la date à laquelle le courrier a été présenté à la société, ce qui vous conduira à accueillir le moyen d'erreur de droit soulevé par le pourvoi. Mais vous pourriez aussi retenir une lecture souple du jugement dans la mesure où le débat n'avait pas porté sur la date de présentation du pli, de sorte que le tribunal a pu considérer qu'elle coïncidait avec celle à laquelle la société en a effectivement accusé réception.

PCMNC à l'annulation du jugement attaqué en tant qu'il se prononce sur la taxe d'aménagement, au renvoi de l'affaire au tribunal dans cette mesure et au rejet des conclusions de la société Résidence Seniors au titre de l'article L. 761-1 du CJA.