

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteuse publique

En vertu de l'article 33 bis du CGI, les loyers et prestations de toute nature qui constituent le prix d'un bail à construction passé dans les conditions prévues aux articles L. 251-1 à L. 251-8 du code de la construction et de l'habitation, ont le caractère de revenus fonciers.

Par dérogation au principe d'imposition des revenus l'année de leur réalisation, le CGI organise, en son article 33 ter, un mécanisme optionnel d'étalement de l'imposition de ces revenus particuliers lorsqu'ils prennent la forme d'une remise d'immeubles.

Cet article dispose ainsi que « *Lorsque le prix du bail consiste, en tout ou partie, dans la remise d'immeubles ou de titres dans les conditions prévues au premier alinéa de l'article L 251-5 du CCH, le bailleur peut demander que le revenu représenté par la valeur de ces biens calculée d'après le prix de revient soit réparti sur l'année ou l'exercice au cours duquel lesdits biens lui ont été attribués et les quatorze années ou exercices suivants. / En cas de cession des biens, la partie du revenu visé au premier alinéa qui n'aurait pas encore été taxée est rattachée aux revenus de l'année ou de l'exercice de la cession. Le cédant peut, toutefois, demander le bénéfice des dispositions du I de l'article 163-0 A.* ». Ces dispositions s'appliquent également aux constructions revenant sans indemnité au bailleur à l'expiration du bail.

En application de ce dispositif, le contribuable n'est donc imposé, au titre de l'année de remise des biens, que sur une fraction du prix de revient égale à 1/15^e de celui-ci, et doit porter, sur sa ou ses déclarations ultérieures, la fraction du prix de revient des constructions qui n'a pas été imposée au titre de cette première année.

L'article 33 ter ne prévoit pas l'application automatique de ce mécanisme d'étalement mais seulement la faculté pour le bailleur d'en « demander » la mise en œuvre. Par suite, la loi soumet le bénéfice de l'étalement à une « demande » du bailleur. Or aucune disposition réglementaire n'est venue préciser quand et comment cette demande devait être présentée.

Compte tenu tant de l'usage par la loi elle-même du verbe « demander », que du suivi sur une durée pouvant aller jusqu'à quinze ans que ce dispositif implique et de la vigilance qu'appelle le risque, en cas de suivi défaillant, de disparition d'une part substantielle de matière

imposable, il nous semble que la demande d'étalement doit être formulée de manière expresse par le bailleur au plus tard au moment de la déclaration des revenus de l'année de remise des biens, de manière à garantir que l'administration ait conscience de cet étalement et à permettre par la suite son suivi.

La circonstance que le formulaire de déclaration ne comporte pas de case expresse à cocher pour demander le bénéfice de l'étalement nous semble à cet égard sans incidence : elle ne fait pas obstacle à ce que le contribuable fasse une telle demande, soit dans l'espace laissé libre pour des observations dans cette déclaration, soit par courrier à l'administration.

Dès lors, il nous semble qu'il ne saurait suffire à un contribuable d'opérer des retraitements extra-comptables, consistant à extourner l'année de remise des biens 14/15^e du montant de la valeur de ceux-ci, pour pouvoir être regardé comme ayant régulièrement et effectivement demandé le bénéfice de l'article 33 ter.

En revanche, la circonstance qu'un contribuable aurait omis, dans le délai de déclaration initiale des revenus au titre de l'année de remise des biens, de demander l'application de l'article 33 ter ne saurait faire obstacle à ce qu'il demande le bénéfice de cet étalement dans le délai de réclamation.

Vous jugez en effet que des dispositions qui prévoient que le bénéfice d'un avantage fiscal est demandé par voie déclarative n'ont pas pour effet d'interdire au contribuable de régulariser sa situation dans le délai de réclamation, sauf si la loi a expressément prévu que l'absence de demande dans le délai de déclaration entraîne la déchéance du droit à cet avantage, ou encore lorsqu'elle offre au contribuable une option qui implique nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé, par exemple lorsqu'elle suppose un choix entre différentes modalités d'imposition telles que le choix de l'une par le contribuable lors de sa déclaration exclut alors nécessairement tout retour en arrière et toute option pour l'autre (cf. CE, 11 mai 2015, *min. c/ SCS Sicli*, n° 372924, aux Tables, RJF 8-9/15 n° 707, à nos concl. BDCF 8-9/15 n° 107 ; CE, 14 juin 2017, *min. c/ M. et Mme L.*, n° 397052, T. pp. 540-554, RJF 10/17 n° 960 avec concl. B. Bohnert ; CE, 26 novembre 2018, *min. c/ C.*, n° 417628, T. pp. 625-639, RJF 2/19 n° 172).

Or ni la lettre de l'article 33 ter, qui ne prévoit pas de déchéance en l'absence de demande dans le délai de déclaration initiale des revenus de l'année de la remise, ni l'économie du dispositif d'étalement, qui n'implique pas le choix entre différentes options rendant impossible de corriger ce choix et de revenir en arrière passé la date de déclaration, ne font ici échec à la règle générale de faculté de régularisation. L'étalement présente ainsi le caractère d'un droit institué par le législateur au profit du contribuable et accordé sur simple demande de ce dernier, sous la seule réserve que la régularisation intervienne dans le délai de réclamation (rapp. pour la faculté de demander dans le délai de réclamation le bénéfice de l'article 163 du CGI autorisant l'étalement des revenus exceptionnels sur les années antérieures à leur perception : CE, Section, 19 février 1971, *Mlle D.*, n° 79216, p. 147, Dr. fisc. 14/71 c. 458 et CE, Section, 9 mars 1973, *Sieur X*, n° 80386, au Recueil, Dr. fisc. 1973 n° 31 comm. 1157, concl. Schmeltz ; ou encore, sur la faculté de demander par voie de réclamation le paiement fractionné, sur les cinq années suivant leur perception, de l'impôt dû

à raison de certaines plus-values : CE, 23 mai 1984, *min. c/ R.*, n° 50773, p. 188, RJF 7/84 n° 847, Dr. fisc. 4/85 c. 75, concl. Latournerie).

La circonstance que la cession des biens aurait déjà eu lieu ne saurait, par elle-même, faire obstacle à une telle demande tendant au bénéfice de l'étalement formée dans les délais de réclamation.

Enfin, ni la lettre ni l'économie des dispositions de l'article 33 ter n'impliquent que la possibilité de régulariser la situation dans le délai de réclamation soit subordonnée au fait d'avoir effectivement procédé à la répartition du prix de revient des constructions conformément aux dispositions de l'article 33 ter et d'avoir, en réalité, déjà appliqué l'étalement et d'avoir seulement omis d'en faire la demande expresse. Par suite, l'on ne saurait en principe rejeter la réclamation d'un contribuable au motif qu'il n'avait pas déjà pratiqué dans ses déclarations la répartition du prix de revient.

Il convient toutefois de relever que, si le contribuable demande par voie de réclamation le bénéfice de l'étalement alors qu'il n'avait pas en pratique déjà appliqué celui-ci, il en résulte non seulement la correction par le service des revenus de l'année au titre de laquelle la valeur des biens remis avait été imposée et la restitution de la fraction d'impôt correspondante, mais aussi la nécessité de corriger à la hausse les revenus de l'année ou des années écoulées entre cette remise et le moment où la réclamation est présentée et où il y est statué, et l'établissement à raison de ces années d'un supplément d'impôt. Aussi la réclamation tendant à demander le bénéfice de l'étalement de l'article 33 ter nous semble-t-elle devoir être regardée comme valant non seulement réclamation à l'égard de l'année au titre de laquelle les revenus correspondant au prix de revient des biens remis avaient été initialement imposés, mais aussi déclaration rectificative au titre des années suivantes.

Lorsque la réclamation est formée dans le délai de l'article R. 196-1 du LPF, il n'y a aucune difficulté : les années ultérieures à la remise sont, par constructions, non prescrites.

En revanche, lorsqu'elle est présentée, en réaction à une procédure de reprise ou de rectification du service afférente à l'année d'imposition de la remise des biens, dans le délai de l'article R 196-3 du LPF, une difficulté est susceptible de se présenter. En effet, certaines années postérieures à la remise peuvent, quant à elle, être frappées du sceau de la prescription. Dans cette configuration, trois approches sont envisageables.

Vous pourriez juger que la prescription de l'une des années concernées par la demande d'étalement justifie, en toute hypothèse, le rejet de la réclamation. Nous trouverions cette solution très – trop – sévère.

Vous pourriez considérer, en sens inverse, que seul compte le point de savoir si l'année de remise des biens est prescrite et que la réouverture du délai de réclamation pour celle-ci autorise le contribuable à demander et obtenir l'étalement. Mais cette solution, faisant fi de la prescription de certaines des années affectées par l'étalement demandée, ne nous convainc pas davantage que la précédente. Elle conduirait en effet, compte tenu de l'impossibilité pour le

service de mettre en recouvrement des suppléments d'impôt au titre de celles des années prescrites concernées par l'étalement, à une perte de matière imposable. A cet égard, la situation nous paraît se présenter en des termes différents de celle de l'étalement des revenus exceptionnels de l'article 163 du CGI, qui au contraire de la répartition de l'article 33 ter, ne peut avoir lieu que sur des années antérieures à la perception du revenu exceptionnel, et dont vous aviez libéralement jugé, par votre décision de Section du 9 mars 1973, *Sieur X* (n° 80386, préc., aux concl. contraires de M. Schmelz), qu'il pouvait être demandé par voie de réclamation à la suite d'une rectification du service dans la mesure des années non prescrites au 31 décembre de l'année au titre de laquelle le revenu exceptionnel supplémentaire, redressé par le service, avait été perçu, et non au 31 décembre de l'année de la réclamation. En effet, dans cette dernière hypothèse, appliquer les règles de prescription aurait définitivement et systématiquement privé de toute portée utile l'ouverture du droit de réclamation.

Vous pourriez enfin, par une voie intermédiaire, considérer que le caractère prescrit, à la date à laquelle le contribuable fait une réclamation tendant au bénéfice de l'article 33 ter, de certaines années postérieures à la remise ne fait pas obstacle à ce qu'il soit fait droit à cette réclamation, à la condition que le contribuable avait déjà spontanément et effectivement intégré, dans ses déclarations de ces années prescrites, 1/15^e de la valeur des biens ou, en cas de cession, la totalité de leur valeur restant à imposer. Dans un tel cas, la rectification des années prescrites étant impossible, la régularisation de l'absence formelle de demande au titre de l'année d'imposition de la remise ne pourrait donc pas être opérée si le contribuable n'avait pas déjà effectivement réparti dans les revenus des années concernées le prix de revient des constructions selon les modalités prévues par l'article 33 ter.

C'est cette solution intermédiaire qui, dans le cas particulier de la mise en œuvre de l'article R. 196-3 du LPF à l'article 33 ter, aurait notre préférence.

Ces points étant précisés, l'examen du pourvoi se déroulera aisément.

En effet, la cour administrative d'appel de Douai n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'en se bornant à déclarer un profit exceptionnel de 2 470 429 euros, correspondant au prix de revient, après abattement, des constructions remises par le preneur à l'issue d'un contrat de bail à construction, ainsi qu'une charge exceptionnelle de 2 360 632 euros correspondant à 14/15^e de ce prix de revient, la société Pour L'Europe, faute de demande expresse tendant à l'application de l'article 33 ter, ne pouvait être regardée comme ayant régulièrement demandé la mise en œuvre de l'étalement prévu par cet article.

Mais si la cour n'a pas commis d'erreur de droit sur ce premier point, elle nous semble avoir été trop restrictive sur la faculté d'une régularisation.

La cour a en effet jugé de manière générale que la possibilité d'une régularisation exercée dans le délai de réclamation ouvert au contribuable était subordonnée à la condition que le bailleur ait effectivement procédé à la répartition du prix de revient des constructions selon les modalités prévues par l'article 33 ter. Puis elle a jugé en l'espèce que l'absence de demande

formelle de l'option pour l'étalement ne pouvait ultérieurement être régularisée auprès de l'administration fiscale, dès lors que le bailleur s'était abstenu de porter ce montant sur la déclaration souscrite au titre de l'année 2013, année au cours de laquelle la revente des immeubles mettait fin au report.

La requérante soutient que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'exercice de cette option ne pouvait être ultérieurement régularisé dans le délai de réclamation faute d'avoir effectivement appliqué dans ses déclarations les règles de l'article 33 ter.

Nous nous sommes demandé si le motif de l'arrêt sur ce point, introduit par « en outre », n'aurait pas présenté un caractère surabondant. Force est toutefois de relever que la cour a fait de cette impossibilité de régularisation un élément à part entière de son raisonnement.

Nous avons également été tentée de vous proposer une substitution de motifs en cassation dès lors qu'en tout état de cause, en l'espèce, il ne ressort pas des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'aurait été présentée une réclamation tendant au bénéfice de l'option en faveur de l'étalement dans le délai prévu par l'article R. 196-3 du LPF, postérieurement à la déclaration souscrite au titre de l'année 2012. Toutefois, dans la mesure où un tel constat nécessite de porter une appréciation sur les pièces du dossier soumis aux juges du fond, sans que vous puissiez vous appuyer sur des énonciations de son arrêt, nous avons finalement renoncé à vous proposer une telle substitution.

Or dès lors qu'il n'en a pas été débattu devant la cour, il nous semblerait délicat d'exclure par principe en cassation qu'une réclamation ait pu être présentée à un moment où l'année 2013 n'était pas prescrite et où il n'était par suite pas trop tard, même en usant du délai de réclamation de l'article R. 196-3 du LPF pour l'année 2012, pour demander une régularisation globale de l'absence de demande d'étalement alors même que celui-ci n'avait pas été effectivement pratiqué dans les déclarations souscrites au titre de 2013.

Par suite, vous accueillerez le moyen tiré de ce qu'en subordonnant de manière générale la faculté de régularisation au fait d'avoir effectivement pratiqué l'étalement dans ses déclarations, alors qu'une telle condition ne peut être posée que si certaines années sont prescrites lors de la réclamation, la cour a commis une erreur de droit.

Peut-être, mais nous en doutons, le débat pourra-t-il rebondir devant la cour.

L'autre moyen du pourvoi, afférent à la régularité de la procédure d'imposition, n'est en revanche pas fondé.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 1^{er} avril 2021 de la cour administrative d'appel de Douai ;
- au renvoi de l'affaire devant cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse à la société requérante 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.