

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur publique

Quelles conséquences tirer, s'agissant des taxes d'urbanisme, du transfert d'une autorisation de construire à un nouveau bénéficiaire ?

A cette question, le législateur avait apporté, dans les textes régissant la taxe locale d'équipement (TLE), lesquels prévoyaient expressément l'émission de nouveaux titres mais non l'annulation de ceux déjà émis, une réponse progressivement clarifiée et complétée par votre jurisprudence.

Des dispositions combinées de l'article 1723 quater du CGI et 406 ter de l'annexe III à ce code, vous aviez ainsi déduit que le nouveau titulaire du permis devenait le bénéficiaire de l'autorisation de construire au nom duquel les titres de perception de la TLE devaient être émis (CE, 15 juillet 2004, *min. du logement c/ SNC Norminter*, n° 215998, T. p. 662, RJF 11/04 n° 1097, concl. G. Bachelier BDCF 11/04 n° 135). Vous aviez ensuite précisé que, dans le cas où un titre de recettes avait déjà été émis avant le transfert de l'autorisation, le redevable initial perdait sa qualité de débiteur légal, pour acquérir celle de personne tenue solidairement au paiement de la taxe, dans la mesure où une fraction au moins de la TLE restait exigible à la date du transfert, et que le bénéficiaire du transfert devenait quant à lui redevable de la taxe à hauteur de cette fraction encore exigible (CE, 11 janvier 2019, *SARL Imeo et SCCV Solanga*, n° 407313, T. pp. 681-1074, RJF 4/19 n° 350, concl. M-G. Merloz @C350).

Lors de la création de la taxe d'aménagement par la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, le législateur a organisé différemment les conséquences d'un transfert de permis, conduisant à retenir des modalités plus simples et plus radicales de ce transfert, ne distinguant plus selon le caractère encore exigible de tout ou partie du montant de la taxe.

Ainsi, l'article L. 331-26 du code de l'urbanisme dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2020 dispose qu'en cas de transfert de l'autorisation de construire, le redevable de la taxe d'aménagement est le nouveau titulaire du droit à construire et prévoit expressément, d'une part, l'émission d'un titre d'annulation au profit du redevable initial et, lorsque la taxe avait déjà été acquittée par lui, son remboursement par le comptable public, et

d'autre part, l'émission de nouveaux titres de perception à l'encontre du ou des nouveaux titulaires du droit à construire.

Le transfert du permis de construire à un nouveau titulaire n'ayant pas pour effet de faire naître un nouveau permis, et le droit de reprise de l'administration s'exerçant, en vertu de l'article L. 331-21 du code de l'urbanisme, jusqu'au 31 décembre de la troisième année, puis à compter de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant, selon les cas, celle de la délivrance de l'autorisation de construire, celle de la décision de non-opposition ou celle à laquelle l'autorisation est réputée avoir été accordée, le législateur a craint que le pouvoir de l'administration fiscale d'émettre des titres de perception à l'égard du nouveau redevable de la taxe ne soit paralysé en cas de transfert du permis postérieur à l'expiration du délai de reprise de l'article L. 331-21 du code décompté à compter de la délivrance de l'autorisation de construire à son titulaire initial.

Aussi le Parlement a-t-il, par l'article 44 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, afin de libérer, en cas de transfert du permis, la réémission de titres de perception du carcan du délai de l'article L. 331-21, complété l'article L. 331-26 d'un alinéa disposant désormais que : « *En cas de transfert total ou partiel, le ou les titres de perception sont émis dans les trente-six mois suivant l'émission du titre d'annulation.* »

Nous ne sommes pas entièrement certaine de partager le diagnostic à l'origine de l'adoption de ces nouvelles dispositions par le Parlement.

Tout d'abord, car si l'on avait dû considérer qu'une fois passé le 31 décembre de la troisième puis quatrième année suivant la délivrance du permis à son titulaire initial, il n'aurait plus été possible de mettre la taxe correspondant à ce permis à la charge du nouveau titulaire de ce permis désigné comme nouveau redevable par l'article L. 331-26, motif pris de ce que l'expiration du délai de reprise initial aurait rendu impossibles tout exercice par l'administration de son pouvoir de reprise et toute émission de nouveaux titres, il nous semble que cette expiration aurait alors pu symétriquement, afin d'éviter qu'un permis de construire puisse se retrouver non taxé, conduire à l'impossibilité d'annuler les titres de perception initiaux et de constater le changement de redevable.

Ensuite et surtout, car nous doutons d'une telle paralysie de l'administration en cas de transfert postérieur à l'expiration du délai de reprise de l'article L. 331-21 du code décompté à compter de la délivrance du permis à son titulaire initial. L'on aurait en effet pu envisager deux autres approches.

L'une aurait consisté à distinguer radicalement, avant même l'intervention de la loi de finances rectificative pour 2014, la question du délai de reprise de celle, en cas de transfert de permis conduisant à l'annulation de titres émis dans un premier temps à l'encontre du titulaire initial, du délai d'émission des nouveaux titres à l'encontre du nouveau redevable.

Tout en adoptant la même analyse de départ que celle développée dans les travaux préparatoires de la LFR pour 2014 – celle selon laquelle la notion de délivrance de l'autorisation au sens de l'article L. 331-21 s'entendrait de la seule délivrance de l'autorisation à son titulaire initial – cette approche en aurait ainsi tiré une déduction

antagonique, considérant que l'article L. 331-21 n'aurait vocation à régir que le délai séparant cette délivrance de la notification des titres de perception de la taxe à ce redevable initial, tandis que l'annulation et l'émission de nouveaux titres en cas de transfert n'auraient pas relevé de la mise en œuvre du « droit de reprise » et de la réparation d'une insuffisance ou d'une erreur d'imposition, mais du constat que la taxe a ultérieurement changé de redevable, et n'auraient été enserrées ni dans le délai de reprise de l'article L. 331-21, ni dans celui de l'article L. 331-29 du code visant l'action en recouvrement ouverte au comptable à compter de l'émission du titre de perception. Le transfert ultérieur de l'autorisation de construire ouvrirait ainsi une nouvelle séquence, ne relevant pas de l'article L. 331-21.

Retenir l'absence totale de tout délai de prescription à l'égard du nouveau bénéficiaire du permis pouvant sembler délicat, peut-être aurait-il été alors possible de retomber sur le délai quinquennal de droit commun de l'article 2224 du code civil dont vous avez jugé, par votre décision *Commune de Saint-Pierre* du 4 octobre 2019 (n° 418224, T. p. 653, RJF 12/19 n° 1153, concl. L. Cytermann @C1153), qu'il s'applique, en l'absence de règles spéciales prévues par d'autres lois, non seulement à la prescription des actions en recouvrement d'une créance publique mais également à la prescription d'assiette. Ce délai ne courant qu'à compter du jour où le titulaire de la créance a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer, il n'aurait ainsi commencé à courir qu'à compter du jour où l'administration en charge de l'établissement de la taxe aurait eu connaissance du transfert du permis et du changement de redevable.

L'autre approche envisageable aurait consisté à considérer que, pour l'application des dispositions particulières de l'article L. 331-21 du code de l'urbanisme mentionnant la « délivrance de l'autorisation de construire », et au vu de l'objet de ces dispositions relatives à l'exercice par l'administration de son droit de reprise, la notion de « délivrance » du permis devrait s'entendre de sa délivrance au redevable de la taxe, de sorte qu'en cas de transfert du permis, ce transfert devrait s'entendre comme valant nouvelle « délivrance de l'autorisation » au sens et pour l'application de l'article L. 331-21 du code et ferait ainsi partir un nouveau plein délai de reprise à l'égard du nouveau redevable de la taxe.

Mais, d'une part, quelle que soit la lecture retenue de l'état antérieur du droit, et eu égard à la date d'entrée en vigueur de la taxe d'aménagement, applicable, en vertu de l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 2010, aux demandes d'autorisations déposées à compter du 1^{er} mars 2012 et aux demandes d'autorisations modificatives générant un complément de taxation déposées à compter du 1^{er} mars 2012, le délai de reprise de l'article L. 331-21 n'était en tout état de cause, à le supposer applicable aux transferts de permis et même en le décomptant à partir, non de ce transfert, mais de la date de délivrance de l'autorisation ou de l'autorisation modificative à son titulaire initial, expiré pour aucun permis ou permis modificatif relevant de la taxe d'aménagement à la date à laquelle la loi de finances rectificative pour 2014 est entrée en vigueur.

D'autre part, en accordant, par la LFR pour 2014, trente-six mois à l'administration pour émettre les nouveaux titres à compter de l'annulation des titres initiaux, le législateur a entendu, pour l'appréciation des délais de prescription et de la légalité de ces nouveaux titres, déconnecter désormais la date de leur émission de celle de la délivrance initiale du permis comme de celle de son transfert, aux fins de garantir à l'administration fiscale à compter de

cette annulation un temps unifié et suffisant pour procéder à cette émission, quelle que soit l'ancienneté du permis initial, et libérer ainsi la réémission de ces titres du délai de l'article L. 331-21 du code.

Or sauf dispositions spéciales, lorsqu'une loi nouvelle modifie le cours de la prescription, ce délai nouveau s'applique immédiatement aux faits non déjà atteints par la prescription à la date de son entrée en vigueur, le point de savoir si elle a réduit ou allongé ce délai n'ayant d'incidence que sur la computation, pour les délais déjà en cours à cette date, du temps restant à courir (pour la computation en cas de réduction du délai, cf. CE, 9 février 2001, *Société Westco Trading Corporation*, n° 214564, p. 53, RJF 4/01 n° 524 ; pour la computation en cas d'allongement du délai : CE, 13 octobre 2021, *min. de la cohésion c/ SCCV Campagne 1ère*, n° 434551, T. pp. 492-596-607, RJF 1/22 n° 64 , concl. C. Guibé @C 64). Quant aux dispositions nouvelles qui modifient, non la durée, mais le point de départ des délais de prescription extinctive, la jurisprudence judiciaire ne semble pas univoque : elle énonce parfois qu'elles ne sauraient valoir que pour l'avenir et ne fait pas relever le point de départ de la nouvelle loi s'il a eu lieu avant son entrée en vigueur, mais parfois aussi applique la nouvelle loi aux situations en cours en caractérisant le point de départ nouveau par des faits antérieurs à son entrée en vigueur, sous la seule réserve des prescriptions déjà acquises (cf. Cass. 3e civ., 8 sept. 2010, n° 09-67.43, Bull. civ. III, n° 151 ; Cass. 3e civ., 16 sept. 2021, n° 20-17.625, Bull. civ. I, p. 265 ; Cass. 3e civ., 24 janv. 2019, n° 17-25.793, Bull. civ. I, p. 208).

Dans le cas de l'article 44 de la LRF pour 2014, l'exercice est délicat : si le législateur a entendu augmenter le délai dont dispose l'administration pour émettre les nouveaux titres, il a retenu une durée de 36 mois glissants et a fixé pour point de départ de ce délai une date qui n'était pas, dans l'état antérieur du texte, celui du point de départ de la prescription du droit de reprise, et en outre n'a rien dit du délai devant séparer le transfert du permis de l'annulation des titres émis à l'égard du premier redevable.

En l'absence de dispositions spéciales sur son entrée en vigueur, le nouveau délai institué par le troisième alinéa inséré dans l'article L. 331-26 du code de l'urbanisme par l'article 44 de la LFR pour 2014 s'est immédiatement appliqué dans tous les cas d'annulations de titres postérieures à l'entrée en vigueur de la loi, quand bien même le transfert du permis aurait été antérieur à cette date – étant rappelé, comme on l'a vu, qu'aucune situation n'était en principe déjà atteinte par la prescription de l'article L. 331-21 pour les permis relevant de la taxe d'aménagement. Il nous semble possible d'admettre que toutes les annulations de titres intervenues après l'entrée en vigueur de la LFR pour 2014 relèvent entièrement de ce nouveau régime et ont ainsi ouvert un délai de trente-six mois, à compter de cette annulation, pour procéder à l'émission des titres nouveaux.

Si l'on peut penser que la loi nouvelle s'est immédiatement appliquée, de manière plus large, à toutes les émissions de titres postérieures à son entrée en vigueur, même celles faisant suite à des annulations de titres initiaux qui auraient été antérieures à celle-ci – le point de savoir si la loi nouvelle a allongé ou réduit une prescription extinctive préexistante et en a modifié le point de départ, ne pouvant emporter de conséquence que sur la computation concrète du délai de trente-six mois - vous n'aurez pas besoin de trancher ce point ni par suite tous ceux suscités par les étapes antérieures du raisonnement qu'il implique, dès lors que les titres émis à l'égard du titulaire initial ont été, dans la présente affaire, annulés postérieurement à l'entrée

en vigueur de la LFR pour 2014. Peu importe que le transfert de permis ait, quant à lui, eu lieu avant cette date.

Dans ces conditions, si nous sommes pas entièrement convaincue ou certaine de l'affirmation du tribunal selon laquelle l'article L. 331-21 ne vaudrait jamais qu'à l'égard du bénéficiaire initial de l'autorisation de construire – l'on pourrait envisager qu'il demeure applicable aux cas des transferts précoces dans lesquels les titres seraient émis directement au profit du nouveau titulaire – le point d'arrivée du jugement nous semble en revanche indiscutable : dans le régime issu de l'article L. 331-26 du code, la circonstance que les nouveaux titres émis, à la suite de l'annulation des titres qui avaient été adressés au titulaire initial de l'autorisation, à l'égard du nouveau bénéficiaire du permis l'auraient été après l'expiration du délai de reprise de l'article L. 331-21 du code, est indifférente. Le tribunal n'a donc pas commis d'erreur de droit en jugeant l'invocation de ce dernier inopérante pour critiquer le délai d'émission de ces nouveaux titres dont la tardiveté, au regard des règles de prescription, ne pouvait être appréciée que par rapport à la date d'annulation des titres initiaux et du délai spécial de 36 mois de l'article L. 331-26. Or les requérants n'avaient soulevé aucun moyen tiré d'une méconnaissance du délai de 36 mois de l'article L. 331-26 du code, lequel n'est pas d'ordre public, pas plus qu'ils n'avaient critiqué, eu égard à la chronologie des faits, l'émission de titres de perception à l'égard de l'ancien titulaire.

Dans ces conditions, le moyen tiré de ce que le tribunal, en écartant l'application de l'article L. 331-21 au bénéfice de celle du délai spécial de l'article L. 331-26, aurait méconnu le principe de sécurité juridique – qui, en tant que principe général du droit, a valeur infra législative – ne pourra lui aussi qu'être écarté.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.