

Tribunal des conflits**N° 3917****Conflit sur renvoi de la Cour de cassation****Directeur général des finances publiques****c/****SCI Domaine de Flotin****Séance du 14 octobre 2013****Rapporteur : M. Jacques Arrighi de Casanova****Commissaire du gouvernement : Mme Anne-Marie Batut****CONCLUSIONS**

L'article 26 de la loi n° 2006-872 du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement autorise les communes, pour les cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2007, à instituer une taxe sur les cessions de terrains nus rendus constructibles du fait de leur classement par un plan local d'urbanisme ou par un document d'urbanisme en tenant lieu dans une zone urbaine ou dans une zone à urbaniser ouverte à l'urbanisation, ou par une carte communale dans une zone constructible.

Le dispositif législatif, codifié à l'article 1529 du code général des impôts, est fondé sur l'idée qu'il est légitime qu'une part de la plus-value engendrée par une décision de classement de la commune et par les aménagements financés par celle-ci lui soit restituée, l'objectif étant d'inciter les maires à libérer du foncier tout en ayant l'assurance de disposer du financement nécessaire aux aménagements indispensables à l'accueil de nouveaux habitants.

Le texte prévoit que la taxe s'applique aux cessions réalisées par les personnes physiques et les sociétés et groupements soumis à l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value immobilière et précise que, due par le cédant, elle est exigible lors de la première cession à titre onéreux d'un terrain, intervenue après le classement de celui-ci en zone constructible.

Cette taxe, qui est forfaitaire, a été initialement assise sur un montant égal aux deux tiers du prix de cession, réputé représenter l'accroissement de la valeur du terrain résultant de son classement en zone constructible.

La loi n° 2009-323 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion du 25 mars 2009 a réformé ce dispositif et la taxe est, depuis lors, calculée en fonction de la plus-value effectivement réalisée.

* * * *

Dans la présente affaire, la SCI le Domaine de Flotin a contesté devant le juge judiciaire le bien-fondé de l'assujettissement à cette imposition d'une vente, réalisée par elle le 24 janvier 2007, de parcelles sises sur le territoire d'une commune qui avait institué la taxe

sur les cessions de terrains nus rendus constructibles par délibération du 11 septembre 2006.

Le tribunal de grande instance puis la cour d'appel ont accueilli la demande de décharge de l'imposition présentée par la société pour un motif de procédure, tenant à l'absence de justification de la notification de la délibération communale à l'administration fiscale, notification exigée par le VI de l'article 1529 du code général des impôts et à défaut de laquelle la taxe n'est pas due.

Par un arrêt rendu le 3 avril 2013, la chambre commerciale de la Cour de cassation, saisie du pourvoi formé par l'administration fiscale, a renvoyé l'affaire devant le Tribunal des conflits, sur le fondement de l'article 35 du décret du 26 octobre 1849 modifié, aux fins de détermination de l'ordre juridictionnel compétent pour statuer sur cette imposition.

* * * *

Déterminer, en matière fiscale, l'ordre juridictionnel compétent pour connaître d'une imposition revient à rechercher à quelle catégorie celle-ci appartient.

En effet, selon l'article L. 199 du livre des procédures fiscales, les contestations relatives aux impôts directs, taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées relèvent de la compétence des juridictions administratives, alors que celles qui concernent les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, les droits de timbre, les contributions indirectes, ainsi que les taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions ressortissent aux juridictions judiciaires.

I - En l'état des lignes directrices dégagées essentiellement par vos décisions, mais également par celles du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation, le débat que vous avez à trancher est moins délicat que ne le laisse paraître la confrontation des arguments avancés de part et d'autre.

Ces lignes directrices sont dominées par le principe selon lequel en matière fiscale, le partage des compétences juridictionnelles s'opère en fonction de la nature juridique de l'imposition en cause.

Le principe ainsi posé appelle les observations suivantes :

* La distinction entre impôts directs et impôts indirects ne présente pas un caractère exhaustif. Lorsqu'il est impossible de classer certains prélèvements dans l'une ou l'autre de ces catégories, il est considéré que leur contentieux relève du contentieux général des actes et opérations de la puissance publique soumis à la compétence des juridictions administratives (*TC, 10 juillet 1956, "société Bourgogne-Bois", Rec. p. 586 - CE, 13 janvier 1961, Magnier, Rec. p. 33 - CE, 14 janvier 1976, n° 97966*).

* la prédominance du critère de la nature objective d'une imposition, mise en évidence par votre décision "*Banque romande*" du 18 mars 1991 (n° 02636, Rec. p. 459), est telle que ce critère reste seul à prendre en considération, alors même que le texte qui institue l'impôt en cause précise son mode de recouvrement.

Ainsi, dans une décision du 22 octobre 1979 (*Texier, n° 02125, Rec. p. 646*), vous avez affirmé que la juridiction compétente pour connaître d'une contestation devait être déterminée "d'après la nature du versement prévu par les textes et non d'après son mode de recouvrement".

Et par votre décision précitée du 18 mars 1991, relative au prélèvement sur les profits réalisés par la cession de parts de SCI, institué par l'article 244 bis du code général des impôts, vous avez jugé que les dispositions de ce texte prévoyant que ce prélèvement "est établi et recouvré selon les mêmes règles, sous les mêmes garanties et sous les mêmes sanctions que les droits d'enregistrement", ne suffisaient pas, à elles seules, à entraîner la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire. Pour déclarer les juridictions administratives compétentes, vous avez retenu que le prélèvement litigieux était, en raison des règles d'imputation prévues par le texte fiscal, indissociable de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés, au point de devoir être regardé comme de même nature que chacun de ces deux impôts.

* Si le mode de recouvrement d'un impôt ne constitue, du moins dans la jurisprudence contemporaine, qu'un critère secondaire pour qualifier celui-ci, en revanche, les trois indices suivants sont autant d'éléments permettant de déterminer la nature d'une imposition :

+ Le premier indice concerne les modalités d'assiette de l'imposition, qui constituent le critère matériel privilégié d'identification de l'impôt direct ou indirect (*CE, 24 février 1978, Sté Sogeparc du Sud-Ouest, n° 02653 - CE, 24 mars 1982, Barnes, n° 22889*).

+ le deuxième a trait à l'existence de dispositions législatives se référant à l'établissement d'un autre impôt.

Ainsi, par un *arrêt du 13 octobre 1986 (Vergue, n° 72113, Rec. p. 443)*, le Conseil d'Etat a jugé que l'impôt sur les grandes fortunes, "assis et recouvré selon les mêmes règles que les droits de mutation par décès", devait être analysé comme un droit d'enregistrement dont le contentieux ressortit aux juridictions judiciaires.

+ Enfin, le dernier indice vise l'existence de dispositions législatives expresses relatives au contentieux du recouvrement

Vous avez jugé à cet égard qu'en prévoyant que les réclamations relatives au recouvrement de la taxe de séjour sont jugées comme en matière d'octroi, la loi a conféré aux tribunaux judiciaires la connaissance des litiges relatifs à cette taxe (*TC, 29 mai 1967, Moreau c/ Ville de la Bourboule, Rec. p. 652*).

Il - Dans l'affaire dont vous êtes saisis, aucune disposition concernant le contentieux du recouvrement ne figure dans le texte relatif à la taxe en cause.

La compétence juridictionnelle doit dès lors être appréciée en fonction des deux autres indices et plusieurs éléments apparaissent à cet égard déterminants :

a - S'agissant des modalités d'assiette

Comme nous l'avons déjà indiqué, la taxe litigieuse, initialement assise sur un montant égal aux deux tiers du prix de cession du terrain, défini à l'article 150 VA du code général des impôts, réputé représenter l'accroissement de la valeur de celui-ci résultant de son classement en zone constructible, est désormais calculée en fonction de la plus-value effectivement réalisée par le cédant.

Son assiette est donc semblable en tous points à celle de l'impôt sur le revenu afférent

aux plus-values immobilières.

De ce point de vue, il s'agit bien d'un impôt direct, puisqu'un impôt indirect ne frappe pas un revenu mais seulement l'utilisation qui en est faite au travers de la consommation d'un bien ou d'un service.

Et si l'impôt indirect peut être répercuté par le redevable légal sur le consommateur, tel n'est pas le cas de la taxe en cause qui, en toute hypothèse, "est due par le cédant" (art. 1529, III).

b - S'agissant de la référence à l'établissement d'un autre impôt

Selon l'article 1529, II du code général des impôts, la taxe sur les cessions de terrains devenus constructibles s'applique aux cessions réalisées par les personnes physiques et les sociétés et groupements soumis à l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dans les conditions prévues à l'article 150 U du même code, lequel détermine le régime des plus-values immobilières des particuliers.

Et il ressort des dispositions du IV de l'article 1529, par la référence qui y est faite à certaines dispositions de l'article 150 VG, que la taxe est liquidée sur la même déclaration et dans les mêmes conditions que l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values immobilières.

Compte tenu du caractère subsidiaire, pour la détermination de la nature d'un impôt, du critère relatif à son mode de recouvrement, il n'importe que la taxe litigieuse soit prélevée lors des formalités d'enregistrement, ces modalités n'ayant en réalité pour objet que d'éviter que les contribuables domiciliés hors de France n'échappent à cette imposition.

En définitive, il résulte de cette analyse que la taxe sur les cessions de terrains nus devenus constructibles, par nature identique à l'impôt sur le revenu afférent aux plus-values immobilières, est nécessairement une imposition directe.

Au demeurant, cette qualification, outre qu'elle résulte d'indices jurisprudentiels convergents, nous paraît conforme à la volonté du législateur.

En effet, par sa numérotation, résultant de la loi du 13 juillet 2006 elle-même, l'article 1529 du code général des impôts est inséré dans le chapitre "impôts directs et taxes assimilées" du titre consacré aux impositions communales, par opposition au chapitre suivant, dédié pour sa part aux "contributions indirectes".

Enfin, il serait pour le moins paradoxal que le juge administratif, compétent en matière d'impositions dues sur les plus-values immobilières au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, ne puisse se prononcer sur un prélèvement ayant la même assiette et soumis aux mêmes conditions de liquidation.

Par ces motifs, nous concluons à ce que vous déclariez la juridiction administrative compétente pour connaître du litige opposant le directeur général des finances publiques à la société le Domaine de Flotin.

