**Cour de cassation**

**chambre commerciale**

**Audience publique du 17 janvier 2012**

**N° de pourvoi: 11-12198**

Publié au bulletin

**Cassation**

**Mme Favre (président), président**

SCP Nicolaý, de Lanouvelle et Hannotin, SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat(s)

**REPUBLIQUE FRANCAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :

Sur le moyen unique :

Vu l'article 1594 F quinquies D du code général des impôts ;

Attendu que lorsque l'aliénation du bien acquis avec le bénéfice du taux réduit prévu par ce texte procède d'un échange, l'engagement pris par l'acquéreur est reporté sur les biens ruraux acquis en contre-échange à la condition que ces derniers aient une valeur au moins égale à celle des biens cédés ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que, le 6 juin 1998, M. X... a acquis diverses parcelles de terre en prenant l'engagement de les exploiter personnellement pendant cinq ans afin de bénéficier du taux réduit des droits d'enregistrement prévu par le texte susvisé ; que dans le cadre d'un échange multilatéral, il a cédé ces parcelles les 4 janvier et 29 mai 2000 contre d'autres parcelles ; que, le 3 novembre 2004, l'administration des impôts lui a adressé une proposition de rectification au motif qu'il n'avait pas respecté son engagement d'exploitation personnelle ; qu'elle a ensuite mis en recouvrement le montant de la différence entre les droits dus selon le régime commun et ceux acquittés en 1998 ; qu'après rejet de sa réclamation, M. X... a saisi le tribunal de grande instance afin d'être déchargé de cette imposition ;

Attendu que, pour rejeter la demande, l'arrêt retient qu'en l'absence de mention dans l'acte d'échange, M. X... ne rapporte pas la preuve du report de son engagement ;

Attendu qu'en statuant ainsi la cour d'appel a violé le texte susvisé en y ajoutant une condition qu'il ne comporte pas ;

PAR CES MOTIFS :

CASSE ET ANNULE, dans toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 16 juin 2009, entre les parties, par la cour d'appel de Nîmes ; remet, en conséquence, la cause et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant ledit arrêt et, pour être fait droit, les renvoie devant la cour d'appel de Montpellier ;

Condamne le directeur général des finances publiques aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette sa demande et le condamne à payer à M. X... la somme de 2 500 euros ;

Dit que sur les diligences du procureur général près la Cour de cassation, le présent arrêt sera transmis pour être transcrit en marge ou à la suite de l'arrêt cassé ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du dix-sept janvier deux mille douze.

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par la SCP Nicolaÿ, de Lanouvelle et Hannotin, avocat aux Conseils pour M. X...

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir confirmé le jugement ayant confirmé la décision expresse de rejet de l'administration fiscale en date du 7 avril 2005, et débouté le contribuable de l'ensemble de ses demandes ;

Aux motifs propres que « ainsi que l'a préalablement et exactement énoncé le premier juge, le litige porte sur une divergence d'interprétation des dispositions de l'article 1594 F quinquiès D I 2° du code général des impôts qui permet, dans le cadre d'acquisition d'immeubles ruraux de bénéficier d'un régime d'imposition réduit en matière de droits d'enregistrement, qui sont ramenés à un taux de 0,60% ; que cet article dispose : « Sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux de 0,60% les acquisitions d'immeubles ruraux à condition que l'acquéreur prenne l'engagement, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de mettre personnellement en valeur lesdits biens pendant un délai minimal de cinq ans à compter de la date de transfert de la propriété. A défaut d'exécution de cet engagement, ou si les biens sont aliénés à titre onéreux en totalité ou en partie dans ce délai de cinq ans, l'acquéreur ou ses ayants cause à titre

gratuit sont, sous réserve du cas de force majeure, déchus de plein droit du bénéfice du taux réduit pour les immeubles dont ils cessent l'exploitation ou qui sont aliénés à titre onéreux. Toutefois, l'aliénation du bien acquis consenti à titre onéreux par l'acquéreur à un descendant ou au conjoint de celui-ci n'entraîne pas la déchéance du bénéfice du taux réduit si le sous-acquéreur s'engage à poursuivre personnellement l'exploitation jusqu'à l'expiration du délai de cinq ans à compter de la date du transfert de propriété initiale. Lorsque l'aliénation du bien acquis avec le bénéfice du taux réduit procède d'un échange, l'engagement pris par l'acquéreur est reporté sur les biens ruraux acquis en contre échange à la condition que ces biens aient une valeur au moins égale à celle des biens cédés » ; que l'appelant se contente de réitérer le moyen développé en première instance tenant à l'absence de nécessité de reporter formellement l'engagement sur l'acte d'échange en se référant à la volonté du législateur et à une interprétation de l'article litigieux ; que cette argumentation se heurte aux éléments de fait et de droit justement analysés par le jugement déféré dont la cour adopte les motifs ; que c'est notamment à bon droit qu'il a été retenu que l'acquéreur initial n'apparaissait pas dispensé de reporter son engagement aux termes de l'acte d'échange sur les nouvelles parcelles reçues en contre échange, faute pour le législateur d'avoir expressément prévu le cadre présumé du report de l'engagement lors de l'aliénation dans le cadre d'un échange et que cette manifestation de volonté constituait une condition indispensable à l'application et au maintien du régime de faveur ;

que l'article 1594 F quinquies D I 2° distingue effectivement deux situations en cas d'aliénation du bien à un descendant ou au conjoint de celui-ci, le sous-acquéreur devant prendre personnellement l'engagement d'exploiter pour que le bénéfice du régime réduit puisse être conservé alors que dans l'hypothèse d'un échange, il est seulement nécessaire de reporter l'engagement, sans que l'acquéreur prenne personnellement un nouvel engagement sous réserve d'une équivalence de valeur ; que dans la mesure où l'administration fiscale ne dispose d'aucune assurance en l'absence de report indiqué dans l'acte que l'acquéreur s'engage à exploiter personnellement les terres ainsi échangées, le bénéfice du régime de faveur est soumis, outre à l'exigence d'une valeur au moins égale des biens échangés (condition qui n'est en l'occurrence pas discutée), à l'existence d'un report de l'engagement d'exploitation personnelle souscrit pour les biens cédés sur les immeubles reçus ; que le législateur n'impose pas de reprendre un nouvel engagement mais de reporter l'engagement pris initialement dans l'acte d'échange, ce qui différencie le régime de l'aliénation de celui de l'échange ; que le report ne peut pas s'envisager de façon implicite alors qu'il est expressément prévu et qu'il s'agit d'un régime dérogatoire au droit commun ; qu'ainsi que le conclut lui-même l'appelant, les lois fiscales sont des lois d'ordre public qui doivent être interprétées restrictivement ; que le respect de la condition énoncée par le texte précité nécessite à l'évidence une mention dans l'acte d'échange, mention qui permet à l'administration fiscale en cas de nonrespect de se prévaloir de la déchéance du régime de faveur, de sorte que le moyen tiré de l'existence d'un engagement reporté de droit n'est pas pertinent, en ce qu'il procède d'une interprétation erronée du texte susvisé ; que M. X... ne rapportant pas la preuve de l'engagement dans l'acte d'échange, doit être débouté des fins de son appel » (arrêt p. 3 à 5) ;

Et aux motifs adoptés des premiers juges que « le désaccord entre les parties porte exclusivement sur une divergence d'interprétation des dispositions de l'article 1594 F quinquies D 1 2° du code général des impôts, le contribuable considérant qu'en matière

d'échange, le législateur prévoit que le report de l'engagement d'exploiter personnellement les biens initialement acquis, qui a permis à l'acquéreur de bénéficier d'un régime de faveur en matière de droits d'enregistrement, est seulement subordonné à la condition que les biens acquis en contre-échange aient une valeur au moins égale à celle des biens cédés, l'engagement initial étant reporté de droit sur les parties acquises lors de l'échange, si cette condition tenant à la valeur des biens est remplie, alors que l'administration estime qu'outre cette exigence, le report du régime de faveur est encore soumis à la condition que le report de l'engagement soit porté dans l'acte d'échange ; que les dispositions querellées sont les suivantes : « Sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux de 0,60% (…) : D – I. Les acquisitions d'immeubles ruraux à condition : 1° qu'au jour de l'acquisition, les immeubles soient exploités en vertu d'un bail consenti à l'acquéreur, à son conjoint, à ses ascendants ou aux ascendants de son conjoint et enregistré ou déclaré depuis au moins deux ans ; 2° que l'acquéreur prenne l'engagement, pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de mettre personnellement en valeur lesdits biens pendant un délai minimal de cinq ans à compter de la date de transfert de la propriété. A défaut d'exécution de cet engagement, ou si les biens sont aliénés à titre onéreux en totalité ou en partie dans ce délai de cinq ans, l'acquéreur ou ses ayants cause à titre gratuit sont, sous réserve du cas de force majeure, déchus de plein droit du bénéfice du taux réduit pour les immeubles dont ils cessent l'exploitation ou qui sont aliénés à titre onéreux. Toutefois, l'aliénation du bien acquis consenti à titre onéreux par l'acquéreur à un descendant ou au conjoint de celui-ci n'entraîne pas la déchéance du bénéfice du taux réduit si le sous-acquéreur s'engage à poursuivre personnellement l'exploitation jusqu'à l'expiration du délai de cinq ans à compter de la date du transfert de propriété initiale. Lorsque l'aliénation du bien acquis avec le bénéfice du taux réduit procède d'un échange, l'engagement pris par l'acquéreur est reporté sur les biens ruraux acquis en contre échange à la condition que ces biens aient une valeur au moins égale à celle des biens cédés (…) » ; que la circonstance que le législateur ne se soit expressément exprimé que sur la condition autorisant l'acquéreur à reporter l'engagement sur les biens acquis en contre échange, à savoir que ces biens aient une valeur au moins égale à celle des biens cédés, ne peut être valablement interprétée comme valant dispense donnée à l'acquéreur de manifester de façon formelle sa volonté de reporter son engagement initial sur les nouvelles parcelles reçues en contre échange ; qu'en effet, les dispositions précitées relèvent toute entière d'un régime de faveur, dont l'interprétation, par conséquent, doit être stricte, et dont l'application, au profit du contribuable, repose sur la condition d'un engagement pris par l'acquéreur d'exploiter personnellement les immeubles ruraux acquis pendant un délai minimal de cinq ans, qu'il sera autorisé, sous diverses autres conditions, selon les différentes situations de transfert de propriété, à opposer à l'administration, tout comme celle-ci sera autorisée à lui demander des comptes en cas d'éventuel non respect ; qu'il s'ensuit que, faute pour le législateur d'avoir expressément prévu le caractère présumé du report de l'engagement lors d'une aliénation procédant d'un échange, l'acquéreur initial n'apparaît pas dispensé de reporter son engagement aux termes de l'acte d'échange sur les nouvelles parcelles reçues en contre échange, laquelle manifestation de volonté constitue une condition indispensable à l'application et au maintien du régime de faveur ; qu'en conséquence, l'absence avérée de la mention d'un tel report d'engagement aux actes d'échange des 4 janvier et 29 mai 2000 justifie la proposition de rectification de l'administration fiscale, dont la décision expresse de rejet en date du 7 avril 2005 doit dès lors être confirmée, et commande de débouter Monsieur Patrick X... de ses demandes » (jugement p. 3 et 4) ;

Alors que lorsque l'aliénation d'un immeuble rural avec le bénéfice du taux réduit, acquis en contrepartie d'un engagement d'exploiter personnellement pendant cinq ans, procède

d’un échange, l’engagement d’exploiter pris par l’acquéreur, dont l’exécution conditionne le maintien du régime de faveur, est reporté sur les biens ruraux acquis en contre échange, à condition que ces biens aient une valeur au moins égale à celle des biens cédés ; que le maintien du régime de faveur est ainsi subordonné au respect concret et effectif par le bénéficiaire de l’échange, de l’engagement initialement souscrit lors de l’acquisition initiale du bien donné en échange, sans que l’énoncé formel, dans l’acte d’échange, d’une manifestation de volonté de reprise de cet engagement, ne soit une condition de maintien du régime ; qu’en considérant au contraire que le maintien du régime serait subordonné à cette mention formelle, quand seule compte l’exécution effective d’un engagement qui est transmis de plein droit au réceptionnaire du terrain, la cour d’appel a violé l’article 1594 F quinquies du code général des impôts.

**Publication :**

**Décision attaquée :** Cour d’appel de Nîmes du 16 juin 2009