

Cour de cassation

chambre civile 1

Audience publique du 9 janvier 2019

N° de pourvoi: 17-31609 17-31610

ECLI:FR:CCASS:2019:C100002

Publié au bulletin

Cassation partielle

Mme Batut (président), président

SCP Boré, Salve de Bruneton et Mégret, SCP Matuchansky, Poupot et Valdelièvre,
avocat(s)

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

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

Vu leur connexité, joint les pourvois n° J 17-31.609 et K 17-31.610 ;

Donne acte à Mme Martine X... et à MM. Marcel, Mathieu et Z... X... (les consorts X...) du désistement de leur pourvoi en ce qu'il est dirigé contre la société CNA Audit ;

Sur les moyens uniques des pourvois, pris en leurs premières branches, rédigés en termes identiques, réunis :

Vu l'article 93 quater, IV, du code général des impôts, ensemble l'article 1382, devenu 1240 du code civil ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que, le 20 juillet 1991, la société Batimap-Sicomi a consenti à la société civile immobilière BMP (la SCI), constituée par les consorts X..., un crédit-bail immobilier portant sur une parcelle de terrain sur laquelle a été édifié un bâtiment à usage industriel ; que, par acte authentique du 4 septembre 2008, reçu par M. A... (le notaire), la SCI a levé l'option du crédit-bail ; qu'un bail commercial a été conclu entre la SCI et la

société PTA, à effet du 1er août 2008, qui s'est substitué à une sous-location conclue entre les mêmes parties ; que, par acte du 27 juillet 2011, reçu par le notaire, les consorts X... ont demandé à bénéficier du report d'imposition de la plus-value constatée lors de la levée de l'option d'achat ; que l'administration fiscale a notifié aux consorts X... une proposition de rectification, précisant que la demande de report d'imposition aurait dû être formulée dans l'acte authentique du 4 septembre 2008 constatant le transfert de la propriété de l'immeuble ; qu'ils ont notamment assigné le notaire en responsabilité et indemnisation ;

Attendu que, pour rejeter les demandes des consorts X..., l'arrêt retient que la faute du notaire est caractérisée, dès lors qu'il s'est abstenu de rechercher le régime fiscal auquel était soumise la SCI et n'a pas mis ses associés en mesure de demander le report d'imposition de la plus-value conformément aux dispositions de l'article 93 quater IV, paragraphes 1 et 3, du code général des impôts ; qu'il ajoute que, cependant, le lien de causalité entre cette faute et les préjudices par eux subis n'est pas établi, dès lors que rien ne démontre que l'administration fiscale, informée de l'existence d'un bail commercial ayant opéré le transfert de propriété préalablement à l'acte authentique qui avait constaté la levée de l'option et modifié, dès sa conclusion, le régime fiscal des revenus produits par ce bail, aurait apporté une réponse favorable à une demande de report d'imposition formulée dans un acte que les parties auraient ultérieurement requis le notaire d'authentifier ;

Qu'en statuant ainsi, alors qu'en l'absence d'effet translatif de propriété, un bail commercial d'un immeuble ne constitue pas l'acte qui constate le transfert de propriété de celui-ci, au sens de l'article 93 quater, IV, du code général des impôts, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres branches des moyens :

CASSE ET ANNULE, mais seulement en ce qu'il rejette les demandes de Mme Martine X... et de MM. Marcel, Mathieu et Z... X... dirigées contre M. A... et la SCP Xavier G... , Pierre B..., Pierre A..., Stéphanie C..., l'arrêt rendu le 23 octobre 2017, entre les parties, par la cour d'appel de Toulouse ; remet, en conséquence, sur ce point, 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 Bordeaux ;

Condamne M. A... et la SCP Xavier G... , Pierre B..., Pierre A..., Stéphanie C... aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette leur demande et les condamne à payer à Mme Martine X... et à MM. Marcel, Mathieu et Z... X... la somme globale de 3 000 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 partiellement cassé ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, première chambre civile, et prononcé par le président en son audience publique du neuf janvier deux mille dix-neuf. MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen identique produit aux pourvois par la SCP Matuchansky, Poupot et Valdelièvre, avocat aux Conseils, pour MM. Marcel, Mathieu, Z... X... et Mme Martine X....

Le moyen reproche à l'arrêt attaqué, infirmatif de ce chef, D'AVOIR débouté les consorts X... de l'ensemble de leurs demandes dirigées contre maître A... et la Scp G..., B..., A... et C... ;

AUX MOTIFS QU'il résultait des dispositions de l'article 93 quater IV-1 et 3 du code général des impôts que l'imposition de la plus-value consécutive au changement de régime fiscal résultant de l'acquisition d'un immeuble précédemment donné en sous-location, pouvait, sur demande expresse du contribuable, être reportée au moment où s'opérerait la transmission de l'immeuble ou, le cas échéant, la transmission ou le rachat de tout ou partie des titres de la société propriétaire de l'immeuble ou sa dissolution, et que l'acte qui constaterait le transfert de propriété devait indiquer si le nouveau propriétaire, ou les associés s'il s'agissait d'une société, demandaient le report de l'imposition de la plus-value dans les conditions prévues au de cet article et, qu'à défaut, les dispositions du 1 n'étaient pas applicables ; qu'il était constant que l'acte authentique du 4 septembre 2008 ne contenait aucune demande de report d'imposition de la plus-value par les associés de la Sci Bmp ; que ce n'était que dans l'acte authentique du 27 juillet 2011 intitulé « acte complémentaire à la levée d'option après crédit-bail immobilier » reçu par Me A... que les consorts X... ont expressément demandé à bénéficier du report d'imposition de la plus-value constatée lors de la levée d'option d'achat ; qu'en réponse à la demande présentée par l'acte du 27 juillet 2011, l'administration fiscale avait opposé que la faculté de régularisation n'existait plus depuis l'entrée en vigueur de l'article 31 de la loi du 11 février 1994 ; que par jugement du 3 mai 2016, le tribunal administratif de Toulouse avait rejeté la requête des consorts X... tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquels ils avaient été assujettis au titre de l'année 2008, et des pénalités correspondantes, aux motifs que l'acte de transfert de propriété dans lequel le choix du report d'imposition aurait dû être exprimé était celui du 4 septembre 2008 et non celui du 27 juillet 2011 alors que les requérants n'établissaient ni même n'alléguaient avoir satisfait aux obligations découlant des dispositions de l'article 41 novovicies de l'annexe III du code général des impôts dont la réalisation conditionnait l'exercice de l'option en faveur du report, total ou partiel, de l'imposition d'une plus-value ; que le notaire était tenu à l'égard de son client d'un devoir de conseil et devait l'éclairer sur la portée, les effets et les risques des actes auxquels il prêtait son concours et sur les conséquences juridiques et fiscales des opérations réalisées ; que, comme il avait été rappelé, aucun élément de la cause n'établissait l'intervention du notaire en amont pour assister son client dans le cadre des discussions ou démarches préalables à l'acte que les parties avaient entendu conclure en sorte qu'il devait être retenu, comme le soutenait M. A..., qu'il avait été requis à la seule fin d'authentifier une opération juridique dont les conditions contractuelles, mais non fiscales, avaient précédemment été arrêtées par les parties contractantes hors sa présence et son intervention ; que M. A... était également fondé à soutenir que lorsqu'un notaire était simplement requis d'authentifier un acte, il ne pouvait être tenu d'attirer l'attention des parties par rapport aux conséquences fiscales susceptibles de découler de l'acte

instrumenté qu'en considération de leur prévisibilité compte tenu des informations qui lui étaient communiquées ; que, toutefois, en présence comme en l'espèce d'une société civile immobilière se rendant acquéreur d'un bien objet d'un crédit-bail immobilier, il lui appartenait de s'enquérir du statut fiscal de cette société qui, locataire de la société crédit bailleuse, était assujettie au régime des bénéfices non commerciaux pour les loyers perçus de son sous-locataire, la société Pta, et pouvait déduire intégralement les charges que constituaient les redevances qu'elle-même payait à la société Batimat ; que si l'acte du 4 septembre 2008 contenait une clause relative à la plus-value réalisée par le vendeur et la déclaration de ce dernier selon laquelle étant lui-même assujetti à l'impôt sur les sociétés, la vente n'était pas soumise aux dispositions de la loi n°76-660 du 19 juillet 1976 relative à l'imposition des plus-values réalisées par les personnes physiques ou les personnes morales soumises à l'impôt sur le revenu, il ne contenait aucune clause concernant la plus-value éventuellement réalisée par l'acquéreur qui n'avait donc pas été interpellé dans de semblables conditions ; que le notaire n'avait ainsi pas identifié que la Sci n'était pas elle-même assujettie à l'impôt sur les sociétés en sorte que ses associés devenaient immédiatement imposables au titre de leurs revenus sur la plus-value à court terme consécutive au changement de régime fiscal résultant de l'acquisition de l'immeuble précédemment donné en sous-location ; que pour autant, de telles conséquences étaient prévisibles pour le notaire en présence d'une société civile immobilière familiale en principe fiscalement transparente ; qu'ainsi le devoir de conseil du notaire impliquait de sa part qu'il attirât l'attention du gérant de la Sci et par là-même des associés de celle-ci sur le régime d'imposition des plus-values induit par le changement de régime fiscal consécutif à la levée de l'option du crédit immobilier et qu'il informât les intéressés de la possibilité d'un report d'imposition de la plus-value à la cession ultérieure de l'immeuble ou à celle des titres de la Sci avec l'assurance que le montant de l'imposition de la plus-value serait figé à la date de la levée d'option, sans possibilité d'évolution à venir ; qu'en s'abstenant de rechercher le régime fiscal auquel était soumise la Sci et en ne mettant pas en mesure ses associés de demander le report d'imposition de la plus-value conformément aux dispositions de l'article 93 quater IV-1 et 3 du code général des impôts, le notaire avait ainsi commis un manquement à son obligation de conseil, ce que confirmait le document intitulé « reconnaissance de conseil donné décharge de responsabilité » que le notaire ne contestait pas avoir rédigé préalablement à l'acte complémentaire du 7 juillet 2011 portant mention a posteriori de la demande de report d'imposition, qui avait été rejetée par l'administration fiscale ; que ce document était d'ailleurs destiné à être signé par les associés qui avaient refusé de le faire, et non par le seul gérant de la Sci, en sorte que M. A... n'était pas fondé à prétendre que son seul interlocuteur valable aurait été exclusivement ce dernier, ce qui lui aurait permis de se désintéresser de la situation fiscale de chacun des associés ; qu'au demeurant, dans les propositions de rectification des bases de l'imposition du 30 août 2011, l'administration fiscale avait précisé que le report d'imposition devait être demandé dans l'acte authentique du 4 septembre 2008 constatant le transfert de la propriété de l'immeuble par ceux des associés entendant bénéficier du report d'imposition de la plus-value imposable à leur nom et que, dans la réponse aux observations du contribuable du 15 novembre 2011, l'administration fiscale avait rappelé qu'il appartenait à chaque associé de formuler en son nom une demande de report d'imposition dans l'acte authentique valant déclaration de levée de l'option d'achat ; qu'en conséquence, la faute du notaire était caractérisée tant à l'égard de la Sci qu'à l'égard des associés de celle-ci ; que cependant, il incombait encore aux consorts X... d'établir le lien de causalité entre la faute commise par le notaire et les préjudices dont ils lui demandaient réparation ; que si la levée de l'option d'achat d'un contrat de crédit-bail ne pouvait par elle-même faire naître de plus-value, l'administration fiscale demeurerait fondée à tirer les éventuelles conséquences fiscales qui s'attachaient au transfert de propriété que cette levée emportait, en l'absence d'acte matérialisant le transfert de l'immeuble au patrimoine de la société, notamment par la conclusion d'un

contrat de bail commercial mettant fin à un contrat de sous-location au profit d'une activité de location directe désormais taxable dans la catégorie des revenus fonciers ; que si les consorts X... indiquaient dans leurs écritures avoir conclu avec la Sarl Pta un bail commercial avec prise d'effet rétroactive au 1er août 2008, force était de constater que l'acte sous-seing privé qu'ils avaient eux-mêmes versé aux débats, signé uniquement par M. Marcel X... en ses deux qualités de gérant de la Sarl preneuse et de gérant de la Sci bailleresse, portait bien la date du 1er août 2008 ; qu'à défaut de preuve de soumission de cet acte à la formalité de l'enregistrement, il ne pouvait être admis qu'il avait été conclu après l'acte authentique du 4 septembre 2008 comme paraissaient le suggérer les écritures des X... qui ne s'expliquaient toutefois pas plus avant sur la portée de cet acte et ne répondaient en rien aux moyens opposés à cet égard par les appelants ; qu'il s'ensuivait, comme le soutenaient ces derniers, que rien n'établissait que l'administration fiscale, informée de l'existence d'un bail commercial ayant opéré le transfert de propriété préalablement à l'acte authentique ayant constaté la levée d'option et modifié, dès sa conclusion, le régime fiscal des revenus produits par ce bail, aurait apporté une réponse favorable à une demande de report d'imposition qui aurait été effectuée dans un acte que les parties avaient ultérieurement requis le notaire d'authentifier ; qu'en conséquence, le lien de causalité entre la faute pour manquement à son devoir de conseil pouvant être retenue à l'encontre du notaire et le préjudice invoqué par les consorts X... consistant en la perte de trésorerie résultant de l'exigibilité immédiate de l'impôt sur les plus-values à court terme et leurs accessoires, ainsi que sur la fiscalisation des revenus engendrés par la conclusion du bail commercial, n'était pas établi ; qu'outre l'exigence d'une demande de report d'imposition dans l'acte authentique constatant le transfert de propriété de l'immeuble par ceux des associés de la société acquéreur souhaitant bénéficier du régime différé d'imposition, les contribuables devaient demander, lors du dépôt de la déclaration du bénéfice non commercial, sur une note annexe le report d'imposition de la plus-value en respectant certaines formalités et en joignant à la note un extrait ou une copie de l'acte mentionnant la demande de report ; que dans son jugement du 3 mai 2016, le tribunal administratif de Toulouse, pour valider la décision de l'administration fiscale de rejeter la demande de report d'imposition présentée par les consorts X... par l'acte du 27 juillet 2011, avait retenu que cette demande aurait dû être exprimée dans l'acte du 4 septembre 2008 mais également que les consorts X... n'établissaient ni même n'alléguaient avoir satisfait aux obligations découlant des dispositions de l'article 41 novovicies de l'annexe III du code général des impôts dont la réalisation conditionnait l'exercice de l'option en faveur de report, total ou partiel, de l'imposition d'une plus-value ; que les consorts X... n'imputaient pas au notaire l'absence d'accomplissement de ces formalités indispensables à l'admission de la demande de report d'imposition mais articulaient ce grief à l'encontre du seul l'expert-comptable en sorte que la responsabilité du notaire ne pouvait être non plus à engagée ce titre ; qu'en conséquence, les demandes présentées à l'encontre de M. A... et de la Scp Xavier G... , Pierre B..., Pierre A... et Stéphanie C..., qui n'étaient pas fondées, devaient être rejetées et que le jugement déféré serait réformé de ce chef (arrêt, pp. 10 à 13) ;

ALORS, EN PREMIER LIEU, QU'il résulte de l'article 93 quater, IV, du code général des impôts que la levée de l'option d'achat d'un immeuble pris en crédit-bail par une société civile immobilière qui, auparavant, l'exploitait sous forme de sous-location imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, constitue, par détermination de la loi, le fait générateur d'une imposition immédiate de la plus-value dégagée par cette opération du fait du changement d'activité de la société et que les associés peuvent obtenir le report d'imposition de la plus-value à la condition d'en faire la demande expresse dans l'acte constatant le transfert de propriété de l'immeuble en cause ; qu'il suit de là que seule la levée de l'option au terme du crédit-bail opère transfert de propriété de l'immeuble et que

l'acte constatant cette levée d'option peut seul être pris en considération par l'administration fiscale pour apprécier la validité d'une demande de report d'imposition faite en application du texte susvisé ; que l'éventuelle conclusion, entre le crédit-preneur et le sous-locataire, dans un temps proche de la levée de l'option, d'un bail commercial portant sur le même immeuble, n'emporte pas transfert de la propriété de celui-ci et est donc dénuée de toute portée sous le rapport du respect de la loi fiscale ; qu'en retenant néanmoins que la conclusion d'un tel bail commercial opérerait transfert de la propriété de l'immeuble au crédit-preneur et que l'administration fiscale aurait pu prendre ce bail en considération pour apprécier le droit des associés de la Sci Bmp de bénéficier d'un report d'imposition de la plus-value engendrée par la levée de l'option d'achat de l'immeuble, et en en déduisant que la faute avérée du notaire n'avait pas eu de rôle causal puisque l'acte de cession d'immeuble, constatant la levée de l'option d'achat, à l'occasion duquel il avait manqué à ses obligations, aurait pu ne pas être celui que l'administration fiscale aurait pris en considération pour apprécier le droit au report de l'imposition de la plus-value, la cour d'appel a violé, par fausse interprétation, le texte susvisé ;

ALORS, EN DEUXIEME LIEU, QU'après avoir retenu qu'en ne mettant pas les associés de la Sci Bmp en mesure de demander le report de l'imposition de la plus-value conformément aux dispositions de l'article 93 quater, IV, du code général des impôts, le notaire avait commis un manquement à son obligation de conseil, la cour d'appel a relevé que, par un jugement rendu le 3 mai 2016, le tribunal administratif de Toulouse avait retenu, pour valider la décision de l'administration fiscale de rejeter la demande de report d'imposition présentée par les consorts X... par l'acte du 27 juillet 2011, que cette demande aurait dû être exprimée dans l'acte authentique du 4 septembre 2008 ; qu'il résultait nécessairement de ces constatations que l'absence de demande de report de l'imposition de la plus-value dans l'acte de cession instrumenté par le notaire le 4 septembre 2008 était à l'origine de la décision de l'administration déniait aux consorts X... le droit à un tel report ; qu'en retenant néanmoins l'absence de tout lien de causalité entre la faute avérée du notaire, consistant à ne pas avoir mis les intéressés en mesure de demander le report de l'imposition de la plus-value, et le préjudice tenant, notamment, à l'imposition immédiate de la plus-value, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations, a violé l'article 1240 du code civil ;

ALORS, EN TROISIEME LIEU, QUE le notaire est tenu d'informer et d'éclairer les parties, de manière complète et circonstanciée, sur la portée et les effets de l'acte auquel il prête son concours, notamment quant à ses incidences fiscales, en ce compris les formalités déclaratives nécessaires ; que pour écarter l'existence d'un lien de causalité entre le manquement établi du notaire à son devoir de conseil, lequel n'avait pas mis les associés de la Sci Bmp en mesure de demander, dès l'acte authentique du 4 septembre 2008 constatant la levée de l'option d'achat de l'immeuble, le report de l'imposition de la plus-value conformément aux dispositions de l'article 93 quater, IV, du code général des impôts, et le préjudice subi par ces derniers, la cour d'appel a retenu que les consorts X... ne démontraient pas avoir satisfait à l'exigence distincte, prévue à l'article 41 novovicies de l'annexe III du code général des impôts auquel renvoie le texte précité, d'une mention, dans la déclaration des bénéficiaires non commerciaux, de la demande de report d'imposition ; qu'en se prononçant ainsi, quand ce manquement déclaratif était lui aussi consécutif à la faute par ailleurs retenue par l'arrêt à la charge du notaire, tenant au caractère incomplet de l'information délivrée par celui-ci sur les incidences fiscales de la mutation et notamment les formalités légales à accomplir, puisque l'absence d'une telle information était directement à l'origine de l'absence d'accomplissement des formalités nécessaires, la cour d'appel a violé l'article 1240 du code civil ;

ALORS, EN QUATRIEME LIEU, QUE les juges du fond sont tenus de respecter les limites du litige telles qu'elles sont fixées par les conclusions respectives des parties ; que par leurs écritures (pp. 8 à 10, puis 13), les consorts X... avaient fait valoir que le notaire avait manqué à ses obligations d'information et de conseil en ne les mettant pas en mesure de solliciter le report d'imposition prévu par l'article 93 quater, IV, du code général des impôts et en ne les avisant pas des formalités prévues par ce texte et devant être effectuées pour pouvoir bénéficier de ce report ; qu'en retenant pourtant que les consorts X... « n'imput[aient] pas au notaire l'absence d'accomplissement de ces formalités », quand il ressortait clairement des écritures de ces derniers que l'absence d'accomplissement de celles-ci, et notamment de celle consistant en la mention de la demande de report dans la déclaration du bénéfice non commercial, était « directement » imputable au notaire, la cour d'appel a méconnu l'objet du litige, en violation de l'article 4 du code de procédure civile. **Publication :**

Décision attaquée : Cour d'appel de Toulouse , du 23 octobre 2017