COMM.

FB

COUR DE CASSATION

_____

Audience publique du 14 octobre 2020

Cassation

Mme MOUILLARD, président

Arrêt n° 632 FS-P+B

Pourvoi n° P 18-17.955

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

_____

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

_____

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 14 OCTOBRE 2020

La directrice chargée de la direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF), domiciliée 34 rue Ampère, 75017 Paris, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, a formé le pourvoi n° P 18-17.955 contre l'arrêt rendu le 5 mars 2018 par la cour d'appel de Paris (pôle 5, chambre 10), dans le litige l'opposant :

1°/ à Mme W... Y... , épouse I...,

2°/ à M. S... I...,

tous deux domiciliés [...] ),

défendeurs à la cassation.

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, le moyen unique de cassation annexé au présent arrêt.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de Mme Lion, conseiller référendaire, les observations de la SCP Foussard et Froger, avocat de la directrice chargée de la direction nationale des vérifications de situations fiscales, de la SCP Célice, Texidor, Périer, avocat de M. et Mme I..., et l'avis de M. Debacq, avocat général, après débats en l'audience publique du 15 septembre 2020 où étaient présents Mme Mouillard, président, Mme Lion, conseiller référendaire rapporteur, M. Guérin, conseiller doyen, Mmes Darbois, Poillot-Peruzzetto, Champalaune, Daubigney, Michel-Amsellem, M. Ponsot, Mme Boisselet, M. Mollard, conseillers, Mmes Le Bras, de Cabarrus, Lefeuvre, Bessaud, M. Boutié, Mmes Tostain, Bellino, conseillers référendaires, M. Debacq, avocat général, et Mme Fornarelli, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée, en application de l'article R. 431-5 du code de l'organisation judiciaire, des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt ;

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Paris, 5 mars 2018), M. L... I... a, par acte du 20 décembre 2007, fait donation à son fils, M. S... I..., de la nue-propriété de plusieurs actions de la société Financière de Rosario, holding animatrice d'un groupe.

2. Contestant que cette donation puisse bénéficier du régime de faveur de l'article 787 B du code général des impôts, sous lequel elle avait été déclarée, et, en conséquence, qu'un abattement de 75 % soit appliqué sur la valeur des titres transmis pour le calcul des droits de mutation, au motif que l'activité développée par la société était, à titre prépondérant, une activité civile de gestion de valeurs mobilières, non éligible à ce régime de faveur, l'administration fiscale a, le 15 décembre 2010, notifié à M. S... I... et Mme W... Y... , son épouse, une proposition de rectification.

3. Après rejet de leur réclamation, M. et Mme I... ont assigné la directrice chargée de la direction nationale des vérifications de situations fiscales en annulation de cette décision et en décharge des impositions et intérêts de retard réclamés.

Examen du moyen

Sur le moyen, pris en sa première branche

Enoncé du moyen

4. La directrice chargée de la direction nationale des vérifications des situations fiscales, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, fait grief à l'arrêt d'infirmer la décision de rejet de l'administration fiscale du 27 juin 2014 et de prononcer le dégrèvement de la totalité des impositions, alors « qu'il résulte de l'article 787 B du code général des impôts que sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs ; que le 9 mai 2006, une réponse ministérielle, publiée au JO n° 94 047, a précisé que l'application du régime de faveur visé à l'article 787 B pouvait s'appliquer aux sociétés ayant une activité mixte et n'entrant que partiellement dans l'une des catégories visées par le texte, à la condition que l'activité civile ne soit pas prépondérante ;

qu'il ressort de la doctrine fiscale que la prépondérance de l'activité s'apprécie au regard de deux critères cumulatifs que sont le chiffre d'affaires, au moins 50 % du montant du chiffre d'affaires total, et le montant de l'actif brut immobilisé, au moins 50 % du montant total de l'actif brut ; qu'au cas particulier relatif à une holding animatrice ayant une activité mixte, la cour d'appel de Paris reconnaît qu'il se dégage de l'ensemble de ces textes que le dénominateur commun est que l'activité civile ne doit pas être prépondérante. Il s'en déduit que contrairement à ce qu'affirment les contribuables, le critère de la prépondérance civile s'applique également aux sociétés holdings animatrices de leur groupe" ; que pour déterminer cette prépondérance, la cour écarte le critère relatif au chiffre d'affaires regardé comme inopérant pour les sociétés holdings animatrices de leur groupe et considère qu'il reste donc à examiner le critère de l'actif brut immobilisé retenu par la doctrine" ; que, par suite, la cour d'appel se contente d'affirmer sans explication que la société Financière de Rosario établit que l'analyse du bilan montre que le montant de l'actif brut immobilisé représente 61,24 % du montant de l'actif brut, à la clôture de l'exercice, le 31 décembre 2007", alors même que ce calcul des requérants, fondé sur la valeur comptable des actifs, était contesté au motif que, seule leur valeur réelle permet de déterminer le caractère prépondérant de l'activité de la société holding ; qu'en se prononçant de la sorte, sans répondre à l'administration sur cette donnée fondamentale, comme elle y était invitée, la cour d'appel a nécessairement privé sa décision de base légale au regard des dispositions de 787 B du code général des impôts. »

Réponse de la Cour

Vu l'article 787 B du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 :

5. Selon ce texte, les parts ou les actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs sont, à condition qu'elles aient fait l'objet d'un engagement collectif de conservation présentant certaines caractéristiques, exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur.

6. Il en résulte que ce régime de faveur s'applique aussi à la transmission de parts ou actions de sociétés qui, ayant pour partie une activité civile autre qu'agricole ou libérale, exercent principalement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, cette prépondérance s'appréciant en considération d'un faisceau d'indices déterminés d'après la nature de l'activité et les conditions de son exercice.

7. Doit être assimilée à ces sociétés ayant une activité mixte, dont la transmission des parts est éligible au régime de faveur, une société holding qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations, a pour activité principale la participation active à la conduite de la politique de son groupe et au contrôle de ses filiales exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou libérale, et, le cas échéant et à titre purement interne, la fourniture à ces filiales de services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers, le caractère principal de son activité d'animation de groupe devant être retenu notamment lorsque la valeur vénale, au jour du fait générateur de l'imposition, des titres de ces filiales détenus par la société holding représente plus de la moitié de son actif total.

8. Pour infirmer la décision de rejet de l'administration et prononcer le dégrèvement de la totalité des impositions, l'arrêt, après avoir énoncé à bon droit que le critère de la non-prépondérance civile s'applique également aux sociétés holdings animatrices de leur groupe et que la seule analyse du bilan de la société Financière de Rosario ne saurait suffire, sans considération des activités du groupe, à vérifier que son activité civile n'était pas prépondérante, relève qu'il résulte de l'analyse de ce bilan que le montant de l'actif brut immobilisé représente 61,24 % du montant de l'actif brut à la clôture de l'exercice, le 31 décembre 2007, ce qui démontre que le critère de l'actif brut immobilisé est rempli, et en déduit que l'administration échoue à établir la prépondérance de l'activité civile de la société Financière de Rosario.

9. En se déterminant ainsi, par des motifs impropres à établir que la société Financière de Rosario avait pour activité principale l'animation de son groupe, ce que l'administration contestait en soutenant que la valeur vénale réelle des actifs de la société relatifs à son activité civile de gestion de valeurs mobilières représentait une part prépondérante de son actif total, réévalué au jour de la mutation, la cour d'appel a privé sa décision de base légale.

PAR CES MOTIFS, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres griefs, la Cour :

CASSE ET ANNULE, en toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 5 mars 2018, entre les parties, par la cour d'appel de Paris ;

Remet l'affaire et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant cet arrêt et les renvoie devant la cour d'appel de Paris, autrement composée ;

Condamne M. S... I... et Mme W... Y... aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par M. S... I... et Mme W... Y... et les condamne à payer à la directrice chargée de la direction nationale des vérifications des situations fiscales, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, la somme 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 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 quatorze octobre deux mille vingt.

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par la SCP Foussard et Froger, avocat aux Conseils, pour la directrice chargée de la direction nationale des vérifications de situations fiscales.

L'arrêt attaqué encourt la censure ;

EN CE QU' il a confirmé le jugement rendu par tribunal de grande instance (TGI) de Paris du 26 février 2016 qui avait infirmé la décision de rejet de l'administration du 27 juin 2014 et prononcé, en conséquence, le dégrèvement de la totalité des impositions afférentes ;

AUX MOTIFS QU' «en l'espèce, le caractère de société holding animatrice de la SA Financière de Rosario n'est pas contesté par l'administration ; que la question posée devant la cour est de savoir si le caractère d'holding animatrice de la société Financière de Rosario suffit à faire bénéficier la société du régime de faveur, sans examen de l'activité civile prépondérante de la société ; qu'il n'existe pas de définition légale de la société holding animatrice ; que par nature, l'activité financière des sociétés holdings les exclut du champ d'application de l'exonération partielle ; que l'article 787 B du CGI prévoit que sont exonérées de droit de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs. Les parts ou actions concernées doivent notamment faire l'objet d'un engagement collectif de conservation de 2 ans en cours au jour de la transmission qui a été pris par le défunt ou donateur ; qu'ainsi que l'a rappelé le tribunal, la doctrine administrative publiée le 9 mars 2012, précise que si les biens pouvant bénéficier de cette exonération partielle sont des parts ou actions de société industrielles, commerciales agricole ou libérales, il n'est pas exigé que ces sociétés exercent ces activités à titre exclusif et que pour les sociétés ayant une activité mixte, le bénéfice du régime de faveur ne peut être refusé aux parts ou actions d'une société qui exerce à la fois une activité civile et commerciale ou industrielle, agricole, que si cette activité civile n'est pas prépondérante, le caractère prépondérant devant s'apprécier au regard de 2 critères cumulatifs que sont le chiffre d'affaires, au moins 50 % du montant du chiffre d'affaires total et le montant de l'actif brut immobilisé, au moins 50 % du montant total de l'actif brut ; que s'agissant du cas particulier des sociétés holdings, le texte prévoit que les dispositions précitées sont applicables aux transmissions à titre gratuit de parts ou actions de sociétés holdings animatrices de leur groupe, toutes autres conditions devant être remplies, que les sociétés holdings admises au bénéfice de l'exonération partielle sont donc celles qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations, participent activement à la conduite du groupe et au contrôle des filiales; qu'en revanche, les parts ou actions des sociétés holdings passives, simple gestionnaires d'un portefeuille mobilier ne bénéficient pas de l'exonération ; qu'aux termes de l'article 885 O du CGI, les parts et actions de sociétés ayant pour activité la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier ne sont pas considérées comme des biens professionnels ; que les

dispositions de l'article 885.I bis permettent l'exonération partielle de la valeur des titres d'une société interposée à concurrence de sa participation dans une société exerçant une activité industrielle ou commerciale. Le bénéfice du régime de faveur est appliqué aux parts ou actions d'une société qui exerce à la fois une activité civile et une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, dans la mesure où l'activité civile n'est pas prépondérante ; que le 9 mai 2006 une réponse ministérielle, publiée au JO n° 94 047 précise que l'application du régime de faveur visé à l'article 787 B pouvait être réservée aux sociétés ayant une activité mixte et n'entrant que partiellement dans l'une des catégories visées par le texte, à la condition que l'activité civile ne soit pas prépondérante ; que la doctrine 7-G3-12 en date du 9 mars 2012 précise que : «Les sociétés holdings admises au bénéfice de l'exonération partielle sont celles qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations participent activement à la conduite de la politique du groupe et au contrôle des filiales et rendent, le cas échéant, à titre purement interne, des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers. En revanche, les parts ou actions de sociétés holdings passives, simples gestionnaires d'un portefeuille mobilier, ne bénéficient pas de l'exonération partielle ; que ce texte, qui circonscrit le bénéfice de l'exonération aux sociétés holdings qui gèrent un portefeuille de participations tout en participant à la conduite de la politique du groupe et au contrôle des filiales, s'applique aux sociétés holdings animatrice ; qu'il se dégage de l'ensemble de ces textes que le dénominateur commun est que l'activité civile ne doit pas être prépondérante. Il s'en déduit que contrairement à ce qu'affirment les contribuables le critère de la prépondérance civile s'applique également aux sociétés holdings animatrices de leur groupe ; qu'il est de règle que les holdings animatrices comme les holdings industrielles ou commerciales, peuvent être exonérées si le redevable exerce une fonction de direction et détient 25 % au moins du capital ou si la participation représente plus de 50 % du patrimoine taxable ; qu'en l'espèce, ainsi qu'il a été relevé, l'administration ne conteste pas l'activité d'animateur effectif de son groupe exercé par la société Financière de Rosario ; que l'administration admet que le critère relatif au chiffre d'affaires est inopérant pour les sociétés holdings animatrices de leur groupe ; qu'il reste donc à examiner le critère de l'actif brut immobilisé retenu par la doctrine ; que le critère de l'actif brut immobilisé retenu en doctrine ne tient pas compte de l'affectation des actifs immobilisés et circulants ; que la seule analyse du bilan de la société holding dont il n'est pas contesté qu'elle est animatrice de ses filiales ne saurait suffire sans considération des activités du groupe ; qu'en l'espèce, la société Financière de Rosario établit que l'analyse du bilan montre que le montant de l'actif brut immobilisé représente 61,24 % du montant de l'actif brut, à la clôture de l'exercice, le 31 décembre 2007, ce qui démontre que le critère de l'actif brut immobilisé est rempli et dès lors que l'administration échoue à démontrer la prépondérance de l'activité civile de la société holding Financière de Rosario ; qu'au regard de l'ensemble de ces éléments, il convient de confirmer le jugement en toutes ses dispositions. L'administration fiscale partie perdante, au sens de l'article 696 du code de procédure civile, sera tenue de supporter la charge des dépenses ; qu'il paraît équitable de laisser à la charge de chacune des parties les frais irrépétibles qu'elle a exposés en cause d'appel.» ;

ALORS QUE, PREMIEREMENT, il résulte de l'article 787 B du code général des impôts que sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale transmises par décès ou entre vifs; que le 9 mai 2006 une réponse ministérielle, publiée au JO n° 94 047 a précisé que l'application du régime de faveur visé à l'article 787 B pouvait s'appliquer aux sociétés ayant une activité mixte et n'entrant que partiellement dans l'une des catégories visées par le texte, à la condition que l'activité civile ne soit pas prépondérante; qu'il ressort de la doctrine fiscale que la prépondérance de l'activité s'apprécie au regard de 2 critères cumulatifs que sont le chiffre d'affaires, au moins 50 % du montant du chiffre d'affaires total et le montant de l'actif brut immobilisé, au moins 50 % du montant total de l'actif brut; qu'au cas particulier relatif à une holding animatrice ayant une activité mixte, la cour d'appel de Paris reconnaît « qu'il se dégage de l'ensemble de ces textes que le dénominateur commun est que l'activité civile ne doit pas être prépondérante. Il s'en déduit que contrairement à ce qu'affirment les contribuables le critère de la prépondérance civile s'applique également aux sociétés holdings animatrices de leur groupe »; que pour déterminer cette prépondérance, la cour écarte le critère relatif au chiffre d'affaires regardé comme inopérant pour les sociétés holdings animatrices de leur groupe et considère qu' « il reste donc à examiner le critère de l'actif brut immobilisé retenu par la doctrine »; que, par suite, la cour d'appel se contente d'affirmer sans explication que « la société Financière de Rosario établit que l'analyse du bilan montre que le montant de l'actif brut immobilisé représente 61,24 % du montant de l'actif brut, à la clôture de l'exercice, le 31 décembre 2007 », alors même que ce calcul des requérants, fondé sur la valeur comptable des actifs, était contesté au motif que, seule, leur valeur réelle permet de déterminer le caractère prépondérant de l'activité de la société holding; qu'en se prononçant de la sorte, sans répondre à l'administration sur cette donnée fondamentale, comme elle y était invitée, la cour d'appel a nécessairement privé sa décision de base légale au regard des dispositions de 787 B du code

général des impôts ;

ALORS QUE, DEUXIEMEMENT, le défaut de réponse à conclusions constitue un défaut de motifs; qu'en l'espèce, l'administration fiscale affirmait et démontrait dans ses conclusions d'appel que, pour déterminer l'activité prépondérante de la société holding à partir du critère de l'actif brut immobilisé, il convenait de retenir les valeurs réévaluées, soit les valeurs réelles des actifs, et non les valeurs d'inscription au bilan; qu'en négligeant de répondre à ce moyen pour retenir le calcul de la partie adverse fondé sur les valeurs comptables, alors même que ces deux modes de calcul aboutissent à des résultats contraires, la cour d'appel a violé les dispositions de l'article 455 du code de procédure civile ;

ET ALORS QUE, troisièmement, la contradiction de motifs équivaut à un défaut de motifs; qu'au cas particulier, la cour d'appel de Paris soutient que « la seule analyse du bilan de la société holding dont il n'est pas contesté qu'elle est animatrice de ses filiales ne saurait suffire sans considération des activités du groupe », pour, paradoxalement, à la suite de cette énonciation se référer audit bilan et conclure « qu'en l'espèce, la société Financière de Rosario établit que l'analyse du bilan montre que le montant de l'actif brut immobilisé représente 61,24 % du montant de l'actif brut, à la clôture de l'exercice, le 31 décembre 2007, ce qui démontre que le critère de l'actif brut immobilisé est rempli et dès lors que l'administration échoue à démontrer la prépondérance de l'activité civile de la société holding Financière de Rosario »; qu'en retenant un critère en opposition avec le principe qu'elle a préalablement énoncé, la cour d'appel a entaché sa décision d'une contradiction de motifs, en violation des dispositions de l'article 455 du code de procédure civile.