

2 décembre 2020

Cour de cassation

Pourvoi n° 18-25.559

Chambre commerciale financière et économique – Formation de section

Publié au Bulletin – Publié au Rapport

ECLI:FR:CCASS:2020:CO00801

Titres et sommaires

IMPOTS ET TAXES - Enregistrement - Droits de mutation - Mutation à titre onéreux de meubles - Cession de droits sociaux - Société à prépondérance immobilière - Définition - Immeubles et droits réels immobiliers - Champ d'application - Exclusion - Immeubles par destination

Selon l'article 726, I, 2°, du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 2009, est à prépondérance immobilière la personne morale, quelle que soit sa nationalité, dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France. Ce texte ne mentionnant que les immeubles et droits réels immobiliers, sans viser les immeubles par destination, c'est à bon droit qu'une cour d'appel retient que ces derniers ne peuvent être pris en compte pour déterminer si, au sens de l'article 726, I, 2°, susvisé, une personne morale est à prépondérance immobilière

Texte de la décision

Entête

COMM.

FB

COUR DE CASSATION

Audience publique du 2 décembre 2020

Rejet

Mme MOUILLARD, président

Arrêt n° 801 FS-P+R

Pourvoi n° D 18-25.559

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

A U N O M D U P E U P L E F R A N Ç A I S

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 2 DÉCEMBRE 2020

Le directeur départemental des finances publiques du Pas-de-Calais, domicilié [...], agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, lui-même domicilié [...], a formé le pourvoi n° D 18-25.559 contre l'arrêt rendu le 23 avril 2018 par la cour d'appel de Toulouse (1^{re} chambre civile, section 1), dans le litige l'opposant à la société Etablissement Bernard Escande et cie, dont le siège est [...], défenderesse à la cassation.

Le demandeur 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 M. Ponsot, conseiller, les observations de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur départemental des finances publiques du Pas-de-Calais, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, de la SCP de Chaisemartin, Doumic-Seiller, avocat de la société Etablissement Bernard Escande et cie, et l'avis de M. Debacq, avocat général, après débats en l'audience publique du 3 novembre 2020 où étaient présents Mme Mouillard, président, M. Ponsot, conseiller rapporteur, Mmes Darbois, Poillot-Peruzzetto, Champalaune, Daubigney, Michel-Amsellem, Boisselet, M. Mollard, conseillers, Mmes Le Bras, de Cabarrus, Lion, Lefeuvre, Bessaud, Tostain, Bellino, conseillers référendaires, M. Debacq, avocat général, et Mme Labat, 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 ;

Exposé du litige

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Toulouse, 23 avril 2018), par acte sous seing privé en date du 29 novembre 2010, la société Etablissement Bernard Escande et cie (la société Bernard Escande) a acquis les actions composant le capital de la SAS Société hydroélectrique de la Houille blanche, qui exploite une centrale hydroélectrique.
2. Cette mutation a été taxée au taux de 1,10 % prévu au 1° de l'article 726, I, du code général des impôts, plafonné à un certain montant.
3. Par une proposition de rectification du 1er août 2011, l'administration fiscale a considéré que, eu égard à la valeur des installations dédiées à l'exploitation, qui ont la nature d'immeubles par destination, cette cession devait être soumise au droit d'enregistrement au taux de 5 % applicable aux cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière, conformément aux dispositions de l'article 726, I, 2°, du code général des impôts.
4. Après examen du litige par la commission départementale de conciliation, qui a donné un avis favorable sur la prépondérance immobilière de la société cédée, l'administration fiscale a émis un avis de recouvrement des droits supplémentaires réclamés.
5. La société Bernard Escande a contesté ces impositions par une réclamation qui a été rejetée le 27 avril 2015.
6. La société Bernard Escande a assigné l'administration fiscale en annulation de cette décision et en dégrèvement des droits et pénalités perçus.

Moyens

Examen du moyen

Enoncé du moyen

7. Le directeur départemental des finances publiques du Pas-de-Calais fait grief à l'arrêt de déclarer non fondée et d'annuler la décision de rejet du 27 avril 2015, alors « que l'article 726.-I. du C.G.I. prévoit en son 2° que les cessions de droits sociaux sont soumises à un droit d'enregistrement dont le taux est fixé à 5 % pour les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière ; que s'agissant de la notion de "prépondérance immobilière", le même article précise qu'"est à prépondérance immobilière la personne morale (...) dont l'actif est, ou a été au cours de l'année précédant la cession des participations en cause, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales (...) elles-mêmes à prépondérance immobilière" ; que l'article 726 du C.G.I. se réfère ainsi à la notion d'"immeubles ou de droits immobiliers", sans autre précision, pour apprécier la prépondérance immobilière ; qu'en pareil cas, à défaut de dispositions spécifiques relatives à la notion d'"immeubles ou de droits immobiliers", le caractère des biens doit nécessairement être déterminé selon les règles du droit civil ; qu'il résulte à cet égard des dispositions de l'article 517 du code civil que "les biens sont immeubles, ou par leur nature, ou par leur destination, ou par l'objet auxquels ils s'appliquent" ; que l'article 524 du même code précise par ailleurs que "les animaux et les objets que le propriétaire d'un fonds y a placés pour le service et l'exploitation de ce fonds sont immeubles par destination" et que sont notamment immeubles par destination "tous effets mobiliers que le propriétaire a attachés au fonds à perpétuelle demeure" ; que la notion d'immeuble, telle qu'elle résulte des dispositions du code civil, englobe ainsi les immeubles par nature comme les immeubles par destination, de sorte que le tarif immobilier a vocation à s'appliquer aux ventes d'immeubles par nature, aux ventes d'immeubles par destination et aux ventes d'immeubles par l'objet auxquels ils s'appliquent ; que pour l'appréciation de la prépondérance immobilière au sens des dispositions de l'article 726 du C.G.I., la notion d'immeubles et de droits immobiliers s'entend donc nécessairement de l'ensemble des immeubles, qu'il s'agisse d'immeubles par nature ou d'immeubles par destination ; qu'en jugeant le contraire, en retenant en particulier, par motifs propres et adoptés, que "le texte [de l'article] 726 du C.G.I. ne mentionne que les immeubles et droits réels immobiliers et non les immeubles par destination", de sorte que "ceux-ci ne peuvent y être inclus par référence aux dispositions du code civil", la cour d'appel de Toulouse a

nécessairement violé les dispositions de l'article 726.-I. 2° du C.G.I. ainsi que celles des articles 517 et 524 du code civil. »

Motivation

Réponse de la Cour

8. Selon l'article 726, I, 2°, du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 2009, est à prépondérance immobilière la personne morale, quelle que soit sa nationalité, dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France.

9. Ce texte ne mentionnant que les immeubles et droits réels immobiliers, sans viser les immeubles par destination, c'est à bon droit que la cour d'appel a retenu que ces derniers ne peuvent être pris en compte pour déterminer si, au sens de l'article 726, I, 2°, susvisé, une personne morale est à prépondérance immobilière.

10. Le moyen n'est donc pas fondé.

Dispositif

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne le directeur départemental des finances publiques du Pas-de-Calais aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par le directeur départemental des finances publiques du Pas-de-Calais et le condamne à payer à la société Etablissement Bernard Escande et cie la somme de 3 000 euros ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du deux décembre deux mille vingt.

Moyens annexés

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par la SCP Foussard et Froger, avocat aux Conseils, pour le directeur départemental des finances publiques du Pas-de-Calais.

L'arrêt attaqué encourt la censure ;

EN CE QU' il a confirmé le jugement rendu le 12 février 2016 par le tribunal de grande instance de Castres, en ce qu'il a déclaré non fondée la décision de rejet du 27 avril 2015 de la direction générale des finances publiques – direction départementale du Pas-de-Calais, avec toutes conséquences de droit en ce compris la remise des pénalités et, y ajoutant, annulé cette décision en date du 27 avril 2015 ;

AUX MOTIFS PROPRES QU' « en application de l'article 726 I 2° du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'espèce, les cessions de droits sociaux sont soumises à un droit d'enregistrement dont le taux est fixé à 5 % pour les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière ; que ce texte indique qu'est à prépondérance immobilière la personne morale, quelle que soit sa nationalité, dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers et dont l'actif est, ou a été au cours de l'année précédant la cession des participations en cause, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales, quelle que soit leur nationalité, dont les droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers et elles-mêmes à prépondérance immobilière ; que pour lui attribuer la qualification de société à prépondérance immobilière, l'actif brut de la personne morale doit être constitué pour plus de la moitié des immeubles et droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales elles-mêmes à prépondérance immobilière ; qu'il y a lieu de retenir, pour apprécier la prépondérance immobilière d'une personne morale : - au numérateur, d'une part, la valeur des immeubles et des droits réels immobiliers qu'elle possède en France au jour de la cession, et ce quelle que soit l'utilisation qu'elle en fait, c'est à dire qu'elle les affecte ou non à sa propre exploitation, d'autre part, la valeur des participations qu'elle détient dans des personnes morales à prépondérance immobilière, au dénominateur, la valeur brute réelle de la totalité des éléments d'actif, français ou étrangers et qu'il convient d'y faire figurer notamment, outre les actifs retenus au numérateur, la valeur des immeubles et droits immobiliers situés à l'étranger et les participations dans des personnes morales qui ne sont pas à prépondérance immobilière ; que l'administration fiscale ne conteste le jugement déféré qu'en ce qui concerne la détermination du numérateur ; que l'administration fiscale a retenu la valeur de l'ensemble des immobilisations corporelles figurant au bilan clos le 31 décembre 2009 précédant la cession des parts de la SAS SHHB et a déterminé, après avis de la commission départementale de conciliation du Pas-de-Calais, le numérateur comme suit : - immobilisations corporelles : constructions : 739.688 euros, installations techniques : 341.955 euros, total : 1.081.638 euros ; que l'actif total brut comptable étant de 1.534.731 euros, le rapport s'établit à 1.081.638 euros/1.534.731 euros X 100 = 70,48 % excédant le seuil de 50 % nécessaire à la qualification de société à prépondérance immobilière ; que, s'agissant des constructions, l'administration a retenu la valeur d'inscription à l'actif du bilan à ce titre, soit 739.693 euros (bâtiment métallique : 45.564 euros HT et ouvrage d'art barrages : 694.119 euros HT) alors que la SA Etablissements Bernard Escande et Cie propose de ne retenir qu'une valeur vénale de 400.000 euros ; qu'il résulte de l'article 666 du code général des impôts que les droits d'enregistrement sont assis sur les valeurs ; que la valeur se définit comme le prix qui pourrait être obtenu du bien par le jeu de l'offre et de la demande dans un marché réel, compte tenu de l'état dans lequel il se trouve avant la mutation, établi par comparaison avec des mutations réelles similaires, portant sur des biens intrinsèquement similaires dans les conditions usuelles du marché considéré, sans qu'il soit nécessaire de produire des termes de comparaison parfaitement identiques ; que, toutefois, lorsqu'en raison de la singularité du bien soumis aux droits de mutation, toute comparaison est impossible, d'autres méthodes peuvent être utilisées ; que c'est à bon droit que le tribunal a écarté la proposition de la SA Etablissements Bernard Escande et Cie de fixer à 400.000 euros la valeur vénale de l'immeuble que l'administration était fondée à la refuser en relevant que la dépréciation comptable n'implique pas une dépréciation de la valeur vénale compte tenu de la nature même des constructions destinées à la production d'électricité dont les éléments essentiels, qui doivent être continuellement entretenus et sont sous la surveillance constante de la police de l'eau, n'ont pas vocation à se dégrader avec le temps et en estimant insuffisante pour justifier ladite proposition l'appel d'offres avec date limite de réponse fixée au 30 mai 2011 par la commune de Saint André d'Embrun (Hautes-Alpes) pour l'exploitation d'une centrale située à proximité de celle en cause ; qu'au titre des installations techniques qualifiées d'immeubles par destination, ont été retenus par l'administration fiscale la turbine (136.633 euros), le câble CEAT (9.482 euros) et l'armoire électrique (195.840 euros) pour un montant s'élevant à 341.955 euros excluant la valeur de la roue Pelton de rechange (29.136 euros) ; que l'article 524 du code civil dispose que les animaux et les objets que le propriétaire d'un fonds y a placés pour le service et l'exploitation de ce fonds sont immeubles par destination ; que si l'article 14 du code général des impôts inclut dans les revenus fonciers les revenus "de l'outillage des établissements industriels attachés au fonds à perpétuelle demeure", ces dispositions sont propres à la définition d'une catégorie de revenus et ne constituent pas les éléments d'une définition fiscale des biens immobiliers ; que c'est dès lors à bon droit que le jugement déféré a retenu que l'article 726 I 2° du code général des impôts qui ne mentionne que les immeubles et droits réels immobiliers et non spécifiquement les immeubles par destination, ceux-ci ne peuvent y être inclus par référence aux dispositions du Code civil ; qu'il s'ensuit que le jugement déféré, qui a constaté que le taux résultant du rapport immobilisations corporelles retenues à hauteur de 739.683 euros et total de l'actif brut s'élevant à 1.534.731 euros était inférieur à 50 %, a déclaré non fondée la décision du 27 avril 2015, doit être confirmé » ;

ET AUX MOTIFS ADOPTES QUE « l'article 726-1-2° du CGI soumet au taux de 5. % « les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière. Est à prépondérance immobilière la personne morale ,quelle que soit sa nationalité ,dont tes droits sociaux ne sont pas négociés sur un marché réglementé d'instruments financiers au sens de l'article L 421-1 du code monétaire et financier ou sur un système multilatéral de négociation au sens de l'article L 424-1 du même code et dont l'actif est, ou a été au cours de l'année précédant la cession des participations en cause , principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales » ; qu'au regard des dispositions en vigueur au moment des faits, est qualifiée de société à prépondérance immobilière une personne morale dont l'actif brut total est constitué pour plus de la moitié des immeubles ou droits immobiliers sis en France ou de participation dans des personnes morales elles mêmes à prépondérance immobilières ; que l'appréciation de la prépondérance immobilière se détermine par le rapport entre le numérateur, constitué de la valeur des immeubles et droits réels immobiliers détenus au jour de la cession, et du dénominateur, déterminé par la valeur brute réelle de la totalité des éléments d'actif ; que les éléments d'actif doivent être estimés à leur valeur vénale ; que l'appréciation de la prépondérance immobilière s'effectue au jour de la cession , ou à tout moment au cours de l'année précédant la cession des participations en cause ; qu'il convient d'analyser les postes en litige aux fins de déterminer si la SAS SHHB est à prépondérance immobilière (...) ; qu'en revanche, il convient avec la société demanderesse de ne pas prendre en compte le poste matériel outillage, installation technique ; que ces postes sont retenus par l'administration car considérés en vertu de l'article 524 du code civil comme immeubles par destination ; que cependant, force est de constater que le texte 726 du CGI ne mentionne que les immeubles et droits réels immobiliers et non les immeubles par destination ; que les articles 524 ou 517 du code civil ne sont pas inclus dans la législation fiscale qui n'y fait jamais référence ; que ce poste ne doit donc pas être pris en compte ; que doit donc figurer au numérateur la somme de 739 683 euros ; que s'agissant de la détermination du dénominateur, l'administration reconnaît à minima une valeur de l'ensemble des immobilisations corporelles à hauteur de 1 534 731 euros ; que dès lors, il ressort le taux suivant : (immobilisations corporelles / total de l'actif) X 100 = 739 683 / 1 534 731) X 100 = 48,196% ; qu'en conséquence, la SAS SHHB n'est pas une société à prépondérance immobilière » ;

ALORS QUE, l'article 726.-I. du C.G.I. prévoit en son 2 ° que les cessions de droits sociaux sont soumises à un droit d'enregistrement dont le taux est fixé à 5 % pour les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière ; que s'agissant de la notion de « prépondérance immobilière », le même article précise qu'« est à prépondérance immobilière la personne morale (...) dont l'actif est, ou a été au cours de l'année précédant la cession des participations en cause, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales (...) elles-mêmes à prépondérance immobilière » ; que l'article 726 du C.G.I. se réfère ainsi à la notion d'« immeubles ou de droits immobiliers », sans autre précision, pour apprécier la prépondérance immobilière ; qu'en pareil cas, à défaut de dispositions spécifiques relatives à la notion d'« immeubles ou de droits immobiliers », le caractère des biens doit nécessairement être déterminé selon les règles du droit civil ; qu'il résulte à cet égard des dispositions de l'article 517 du code civil que « les biens sont immeubles, ou par leur nature, ou par leur destination, ou par l'objet auxquels ils s'appliquent » ; que l'article 524 du même code précise par ailleurs que « les animaux et les objets que le propriétaire d'un fonds y a placés pour le service et l'exploitation de ce fonds sont immeubles par destination » et que sont notamment immeubles par destination « tous effets mobiliers que le propriétaire a attachés au fonds à perpétuelle demeure » ; que la notion d'immeuble, telle qu'elle résulte des dispositions du code civil, englobe ainsi les immeubles par nature comme les immeubles par destination, de sorte que le tarif immobilier a vocation à s'appliquer aux ventes d'immeubles par nature, aux ventes d'immeubles par destination et aux ventes d'immeubles par l'objet auxquels ils s'appliquent ; que pour l'appréciation de la prépondérance immobilière au sens des dispositions de l'article 726 du C.G.I., la notion d'immeubles et de droits immobiliers s'entend donc nécessairement de l'ensemble des immeubles, qu'il s'agisse d'immeubles par nature ou d'immeubles par destination ; qu'en jugeant le contraire, en retenant en particulier, par motifs propres et adoptés, que « le texte [de l'article] 726 du C.G.I. ne mentionne que les immeubles et droits réels immobiliers et non les immeubles par destination », de sorte que « ceux-ci ne peuvent y être inclus par référence aux dispositions du code civil », la cour d'appel de Toulouse a nécessairement violé les dispositions de l'article 726.-I. 2° du C.G.I. ainsi que celles des articles 517 et 524 du Code civil.

Décision attaquée

23 avril 2018 (n°16/01504)

Textes appliqués

Article 726, I, 2° du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 2009.

Les dates clés

- Cour de cassation Chambre commerciale financière et économique 02-12-2020
- Cour d'appel de Toulouse 11 23-04-2018