

3 mars 2021

Cour de cassation

Pourvoi n° 19-22.397

Chambre commerciale financière et économique – Formation de section

Publié au Bulletin – Publié au Rapport

ECLI:FR:CCASS:2021:CO00250

Titres et sommaires

IMPOTS ET TAXES - enregistrement - impôt de solidarité sur la fortune - déclaration - réduction impôt de solidarité sur la fortune (isf)/petites et moyennes entreprises (pme) - souscription au capital d'une société remplissant les conditions fixées par la loi - état individuel - portée

L'article 885-0, V bis, du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, a institué le principe d'une réduction de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), à hauteur de 75 % de versements effectués dans le capital de sociétés éligibles aux conditions qu'il prévoit. Il résulte de l'article 299 septies de l'annexe III du même code, dans sa rédaction issue du décret n° 2008-336 du 14 avril 2008, que lorsqu'un contribuable souscrit au capital d'une telle société, celle-ci lui délivre un état individuel, précisant, notamment, qu'elle satisfait aux conditions exigées par ce texte, qu'il peut joindre à sa déclaration d'ISF ou fournir dans les trois mois suivant la date limite de dépôt de sa déclaration. Si la remise de ce document est une formalité nécessaire à l'obtention de l'avantage en cause, elle ne suffit pas à démontrer que les conditions prévues à l'article 885-0, V bis, sont réunies et ne confère aucun droit au contribuable à bénéficier de la réduction d'impôt à laquelle il prétend, fût-il de bonne foi. Enfin, aucune règle n'impose à l'administration d'établir, avant de procéder à la rectification de l'imposition du contribuable, qu'il avait connaissance du caractère erroné de ce document, joint à sa déclaration. En dehors des garanties prévues aux articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales, qui permettent au contribuable, dans les conditions et limites fixées par ces textes, d'opposer à l'administration l'interprétation d'un texte fiscal qu'elle a formellement admise ou une prise de position formelle de sa part sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, le principe selon lequel une partie ne peut se contredire au détriment d'autrui n'est pas applicable à l'administration fiscale, qui ne peut renoncer à l'application des textes législatifs ou réglementaires définissant les obligations des contribuables, quelle que soit sa position avant la procédure contentieuse. Il résulte de l'article 885-0 V bis du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, que les contribuables qui souscrivent au capital d'une société constituant une petite ou moyenne entreprise (PME) exerçant exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale et se trouvant en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion, au sens des lignes directrices concernant les aides d'Etat visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les PME (2006 / C 194 / 02), peuvent bénéficier d'une réduction d'ISF, à concurrence de 75% du montant de leur investissement. Est assimilée à une telle société la 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 constituant des PME exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou libérale et se trouvant en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion, et, le cas échéant et à titre purement interne, la fourniture à ces filiales de services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers. Si la qualification de holding animatrice n'est pas subordonnée à une participation majoritaire au capital d'une filiale exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou libérale, une société holding qui ne contrôle aucune filiale opérationnelle ne peut cependant être qualifiée de holding animatrice et ne peut donc être assimilée aux PME visées par l'article 885-0 V bis du code général

des impôts, de sorte que la souscription à son capital n'est pas éligible à la réduction d'ISF prévue par ce texte. Prive sa décision de base légale la cour d'appel qui retient qu'une société holding a participé activement à la conduite de la politique de son groupe en se fondant sur des éléments tenant uniquement au pouvoir d'animation résultant de la structure mise en place et des moyens dont la société disposait pour animer sa filiale, sans constater concrètement qu'elle avait mis en oeuvre ces moyens

Texte de la **décision**

Entête

COMM.

CH.B

COUR DE CASSATION

Audience publique du 3 mars 2021

Cassation partielle

Mme MOUILLARD, président

Arrêt n° 250 FS-P+R

Pourvoi n° N 19-22.397

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 3 MARS 2021

Le directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône,

dont le siège est [...] , agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, lui-même domicilié [...] , a formé le pourvoi n° N 19-22.397 contre l'arrêt rendu le 2 juillet 2019 par la cour d'appel de Lyon (1re chambre civile B), dans le litige l'opposant :

1°/ à Mme I... D...,

2°/ à M. H... D...,

domiciliés tous deux [...],

défendeurs à la cassation.

M. et Mme D... ont formé un pourvoi incident éventuel contre le même arrêt.

Le demandeur au pourvoi principal invoque, à l'appui de son recours, le moyen unique de cassation annexé au présent arrêt.

Les demandeurs au pourvoi incident éventuel invoquent, à l'appui de leur recours, les quatre moyens de cassation annexés 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 du directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, de la SCP Nicolaÿ, de Lanouvelle et Hannotin, avocat de M. et Mme D..., et l'avis de M. Debacq, avocat général, à la suite duquel le président a demandé aux avocats s'ils souhaitaient présenter des observations complémentaires, après débats en l'audience publique du 26 janvier 2021 où étaient présents Mme Mouillard, président, Mme Lion, conseiller référendaire rapporteur, Mmes Darbois, Poillot-Peruzzetto, Champalaune, Daubigny, M. Ponsot, Mme Boisselet, M. Mollard, conseillers, Mmes Le Bras, de Cabarrus, Comte, Lefeuvre, Tostain, Bessaud, 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 ;

Exposé du litige

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Lyon, 2 juillet 2019), M. et Mme D..., assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), ont, afin de bénéficier d'une réduction d'impôt conformément à l'article 885-0 V bis du code général des impôts, joint à leurs déclarations d'impôt des années 2009 et 2010 une attestation de la société Finaréa équinoxe certifiant qu'ils avaient investi une certaine somme dans le capital de cette société, se présentant comme une société holding animatrice de groupe.

2. Considérant que la société Finaréa équinoxe n'avait pas cette qualité, de sorte que M. et Mme D... ne pouvaient prétendre à l'avantage en cause, l'administration fiscale leur a adressé une proposition de rectification.

3. M. et Mme D... ont assigné la direction générale des finances publiques, représentée par l'administratrice générale des finances publiques chargée de la direction du contrôle fiscal Centre-Est, afin d'obtenir la décharge des rappels d'ISF pour les années 2009 et 2010.

Moyens

Examen des moyens

Sur les premier et quatrième moyens du pourvoi incident

Motivation

4. En application de l'article 1014, alinéa 2, du code de procédure civile, il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur ces moyens qui ne sont manifestement pas de nature à entraîner la cassation.

Moyens

Sur le deuxième moyen du pourvoi incident, qui, bien qu'éventuel, est préalable

Enoncé du moyen

5. M. et Mme D... font grief à l'arrêt de rejeter leur demande de communication et leur demande d'annulation de la procédure, alors :

« 1°/ qu'une réponse ministérielle ayant valeur de doctrine administrative doit être lue et appliquée sans être interprétée ; que le contexte de la question est sans incidence sur les conditions de son application, de sorte, notamment, que le texte de la question du parlementaire à l'occasion de laquelle la réponse a été donnée, texte de la question qui n'est pas repris dans la doctrine administrative consolidée, ne peut en rien limiter, amender, ou élargir, la portée de la réponse, laquelle doit être prise pour elle-même ; qu'au cas présent, M. et Mme D... avaient rappelé les termes de la réponse ministérielle aux questions posées par MM. F... et T..., en leur qualité de parlementaire, réponse selon laquelle tout contribuable destinataire d'une attestation pouvait s'en prévaloir, sauf pour le service à démontrer à la fois que l'attestation serait erronée (pour "attester" un élément inexact) et que le contribuable destinataire de ladite attestation avait connaissance de ce caractère erroné (de sorte qu'il était de mauvaise foi) ; que M. et Mme D... avaient souligné que cette réponse était rédigée en des termes on ne peut plus généraux, reprenant toutes les formes d'attestations visées à l'article 1740 A du code général des impôts, qui est un texte général nullement restreint au cas des attestations émises par les associations bénéficiaires de dons effectués par des contribuables soumis à l'impôt sur le revenu ; qu'en considérant que cette réponse serait cantonnée, dans sa portée, à l'impôt sur le revenu, ainsi qu'à la situation du contribuable ayant effectué un don à une association, cependant que cette restriction ne pouvait ressortir que des termes de la question ayant servi de prétexte ou de contexte à la réponse, mais qu'elle ne se lisait en rien dans la réponse elle-même, la cour d'appel a violé l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, ensemble le principe de lecture littérale de la doctrine administrative, fût-elle énoncée par voie de réponse ministérielle ;

2°/ qu'il en va d'autant plus ainsi que l'attestation émise par une holding certifiant avoir la qualité de "holding animatrice" au sens et pour les besoins de l'application de la réduction ISF-PME prévue par l'article 885-0 V bis du code général des

impôts, atteste également de ce que le même investissement ouvre droit, alternativement et au choix du contribuable, à la réduction dite IR-PME (article 199 terdecies-0-A du code général des impôts) ; qu'il s'agit en effet d'une attestation établie selon un modèle unique dicté par l'article 299 septies de l'annexe III au code général des impôts, non différencié selon que ladite attestation servira à une réduction d'impôt sur la fortune ou d'impôt sur le revenu ; de sorte qu'en cantonnant la valeur de l'attestation émise par la société Finaréa équinoxe à la réduction ISF-PME, pour lui dénier toute valeur en matière d'impôt sur le revenu, la cour d'appel a violé l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, ensemble l'article 299 septies de l'annexe III au code général des impôts ;

3°/ que, dans leurs conclusions d'appel, les contribuables soulignaient que l'idée de reconnaître une valeur aux attestations dont sont destinataires les contribuables, pour n'accepter qu'elles ne soient écartées par le juge qu'en cas de preuve à la fois de leur caractère inexact et de ce que le contribuable connaissait cette inexactitude (donc qu'il était de mauvaise foi), était certes énoncée dans les réponses ministérielles discutées, mais qu'il s'agissait d'une norme de droit naturel, inhérente aux principes régissant l'action de l'administration fiscale ; qu'en ne procédant à aucune recherche à cet égard, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des principes de confiance légitime, de sécurité juridique, de loyauté de l'action de l'Etat, ainsi que du principe selon lequel l'Etat ne peut mal faire ;

4°/ qu'en ne répondant pas au moyen précité des conclusions d'appel de M. et Mme D..., la cour d'appel a violé les articles 455 et 458 du code de procédure civile ;

5°/ que la production d'une attestation en bonne et due forme par le contribuable est la seule condition d'application de la réduction ISF-PME ; qu'en prétendant contester l'application de cette réduction au cas de M. et Mme D..., sans remettre en cause ladite attestation, la cour d'appel a violé les articles 885-0 V bis et 299 septies de l'annexe III au code général des impôts. »

Motivation

Réponse de la Cour

6. En premier lieu, après avoir constaté que M. et Mme D... se prévalaient de la doctrine administrative pour soutenir que les attestations de souscription émises par la société Finaréa équinoxe faisaient échec à la rectification dont ils avaient fait l'objet, la cour d'appel a énoncé à bon droit, par motifs adoptés, que les réponses ministérielles sont assimilées à des instructions ou circulaires pour l'application du second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable ou à l'assiette de l'impôt et qu'elles émanent de l'autorité compétente, et que le juge doit se borner à faire une application littérale de la doctrine administrative sans chercher à l'interpréter. Elle a ensuite relevé, par motifs adoptés, que les réponses ministérielles dites « F... » et « T... », invoquées par M. et Mme D..., concernaient, en matière d'impôt sur le revenu, les reçus délivrés en l'échange de dons par des associations et en a exactement déduit que la portée des attestations litigieuses, établies pour un autre impôt, l'ISF, et délivrées par une société au capital de laquelle les contribuables avaient souscrit, ne pouvait être comparée à celle des attestations délivrées par une association, à la suite de dons, dans le cadre de l'impôt sur le revenu.

7. En second lieu, l'article 885-0 V bis du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, a institué le principe d'une réduction de l'impôt de solidarité sur la fortune à hauteur de 75 % de versements effectués dans le capital de sociétés éligibles aux conditions qu'il prévoit. Il résulte de l'article 299 septies de l'annexe III du même code, dans sa rédaction issue du décret n° 2008-336 du 14 avril 2008, que lorsqu'un contribuable souscrit au capital d'une telle société, celle-ci lui délivre un état individuel, précisant, notamment, qu'elle satisfait aux conditions exigées par ce texte, qu'il peut joindre à sa déclaration d'ISF ou fournir dans les trois mois suivant la date limite de dépôt de sa déclaration. Si la remise de ce document est une formalité nécessaire à l'obtention de l'avantage en cause, elle ne suffit pas à démontrer que les conditions prévues à l'article 885-0 V bis sont réunies et ne confère aucun droit au contribuable à bénéficier de la réduction d'impôt à laquelle il prétend, fût-il de bonne foi. Enfin, aucune règle n'impose à l'administration d'établir, avant de procéder à la rectification de l'imposition du contribuable, qu'il avait

connaissance du caractère erroné de ce document joint à sa déclaration.

8. En cet état, la cour d'appel, qui n'avait pas à procéder à la recherche invoquée par la troisième branche, ni à répondre aux conclusions invoquées par la quatrième, a exactement retenu que les attestations délivrées par la société Finaréa équinoxe ne s'imposaient pas à l'administration, de sorte que leur absence de prise en compte ne constituait pas une cause de nullité de la procédure de rectification.

9. Le moyen n'est donc fondé en aucune de ses branches.

Moyens

Et sur le troisième moyen du pourvoi incident, qui, bien qu'éventuel, est préalable

Enoncé du moyen

10. M. et Mme D... font le même grief à l'arrêt, alors :

« 1°/ que le caractère déductible des charges exposées par une société holding pour réaliser ses activités d'animation dépend de la reconnaissance de sa qualité de "holding animatrice" ; qu'au cas présent, M. et Mme D... soulignaient, dans leurs conclusions d'appel, en versant des pièces aux débats, que l'objet principal du contrôle réalisé par la direction compétente de l'administration fiscale auprès de la société Finaréa Equinoxe portait sur sa qualité de "holding animatrice", dont la reconnaissance était la condition sine qua non à la fois de l'absence de redressement de cette holding à l'impôt sur les sociétés et de l'invitation à elle faite de demander un remboursement de crédit de TVA ; qu'en considérant qu'il ne peut être déduit de cette absence de redressement et de cette invitation à demander un remboursement que le caractère de holding animatrice aurait été discuté et reconnu dans le cadre de la procédure diligentée au siège de Finaréa équinoxe par la direction spécialisée de contrôle fiscal Ile-de-France Ouest, la cour d'appel, qui a négligé la circonstance que le critère central mis en oeuvre dans le cadre de ce contrôle résidait précisément dans la reconnaissance de cette qualité de "holding animatrice", a violé les articles 39 et 256 du code général des impôts ;

2°/ que l'absence de redressement ni d'infliction d'une quelconque amende à une société ayant revendiqué la qualité de holding animatrice dans une attestation délivrée à des contribuables vaut reconnaissance, par l'administration fiscale, de ce que ladite société est bien une "holding animatrice" ; que cette qualité ne peut plus désormais, par respect pour les principes de cohérence, de confiance légitime et de sécurité juridique, être discutée par la même administration fiscale, fût-elle prise en une autre direction ; qu'au cas présent, il ressort des propres constatations de l'arrêt attaqué que l'administration fiscale a reconnu la qualité de "holding animatrice" à la société Finaréa équinoxe à l'occasion d'un contrôle de ladite société menée par la direction habilitée (direction spécialisée de contrôle fiscal Ile-de-France Ouest) ; que l'administration fiscale ne pouvait plus, dès lors, remettre en cause cette qualification dans le cadre du contrôle fiscal d'un souscripteur au capital de ladite holding, titulaire d'une attestation établie par ladite holding ; qu'en retenant le contraire, la cour d'appel a méconnu les articles L. 80 A et L. 80 B du Livre des procédures fiscales, ensemble les principes de confiance légitime, de sécurité juridique, de loyauté, de cohérence et d'interdiction de se détruire au détriment d'autrui. »

Motivation

Réponse de la Cour

11. En dehors des garanties prévues aux articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales, qui permettent au

contribuable, dans les conditions et limites fixées par ces textes, d'opposer à l'administration l'interprétation d'un texte fiscal qu'elle a formellement admise ou une prise de position formelle de sa part sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, le principe selon lequel une partie ne peut se contredire au détriment d'autrui n'est pas applicable à l'administration fiscale, qui ne peut renoncer à l'application des textes législatifs ou réglementaires définissant les obligations des contribuables, quelle que soit sa position avant la procédure contentieuse.

12. Ayant constaté, par motifs adoptés, que l'objet exact du contrôle subi par la société Finaréa équinoxe ne ressortait pas précisément des documents versés aux débats, c'est à bon droit que la cour d'appel a retenu, par motifs propres et adoptés, que l'absence de toute rectification de l'imposition de cette société à l'issue de la vérification de sa comptabilité et de prononcé de l'amende prévue à l'article 1740 A du code général des impôts ne constituaient ni une prise de position formelle de l'administration, ni l'interprétation d'un texte fiscal formellement admise, au sens des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales, et qu'elle a écarté le moyen d'irrégularité de la procédure de rectification invoqué.

13. Le moyen n'est donc pas fondé.

Moyens

Mais sur le moyen du pourvoi principal, pris en sa première branche

Enoncé du moyen

14. L'administration fiscale fait grief à l'arrêt de prononcer la décharge des impositions, alors « qu'il résulte des dispositions de l'article 885-0 V bis du code général des impôts, applicables au litige, que les redevables peuvent imputer, sur le montant de l'ISF dû, 75 % des versements effectués au titre de la souscription au capital initial ou aux augmentations de capital de PME qui exercent exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités de gestion de patrimoine mobilier définies à l'article 885 O quater du même code ; que cette même disposition admet que cet avantage fiscal peut également s'appliquer aux souscriptions faites dans des sociétés ayant pour objet exclusif de détenir des participations dans des sociétés opérationnelles ; mais que l'article 885-0 V bis du code général des impôts ne vise pas les investissements réalisés au profit de sociétés holding animatrices d'un groupe ; que seule la doctrine administrative publiée au BOI 7 S-0-08 prévoit que les investissements réalisés au profit de sociétés holding animatrices effectives de leur groupe puissent, sous certaines conditions, ouvrir droit à une réduction d'ISF ; que pour être qualifiée d'animatrice, la société holding doit entretenir des relations l'amenant à contrôler, gérer et animer ses filiales ; que ces actions supposent une participation suffisante de la holding au capital de la société opérationnelle pour exercer une influence réelle sur sa filiale mais également que les principales décisions économiques et stratégiques du groupe émanent de la holding ; qu'en estimant qu'"aucune disposition de la loi ne subordonne le bénéfice de la réduction d'ISF, qui n'est que la contrepartie du risque de perte assumé par le souscripteur, à une véritable prise de contrôle des PME à aider", écartant ainsi toute analyse du critère de contrôle de la société opérationnelle qui participe du faisceau d'indices permettant d'apprécier l'animation, la cour d'appel a violé les dispositions de l'article 885-0 V bis du code général des impôts. »

Motivation

Réponse de la Cour

Vu l'article 885-0 V bis du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 :

15. Il résulte de ce texte que les contribuables qui souscrivent au capital d'une société constituant une petite ou moyenne entreprise (PME) exerçant exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale et se trouvant en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion, au sens des lignes directrices concernant les aides d'Etat visant à promouvoir les investissements en capital-investissement dans les PME (2006/C 194/02), peuvent bénéficier d'une réduction d'ISF, à concurrence de 75 % du montant de leur investissement.

16. Est assimilée à une telle société la 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 constituant des PME exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou libérale et se trouvant en phase d'amorçage, de démarrage ou d'expansion, et, le cas échéant et à titre purement interne, la fourniture à ces filiales de services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers.

17. Pour prononcer la décharge totale des impositions mises à la charge de M. et Mme D..., l'arrêt, après avoir énoncé à bon droit que le dispositif d'investissement dans la holding animatrice est assimilé à l'investissement direct dans une société opérationnelle et que la qualification de holding animatrice ne saurait être subordonnée à une participation majoritaire au capital de sa filiale exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou libérale, retient que l'objectif de la loi étant la création d'emplois par le soutien aux jeunes entreprises, il n'y a pas lieu de calquer la définition de la holding animatrice de l'article 885-0 V bis sur celle de l'article 885 O quater, le premier répondant à des objectifs radicalement différents de la préservation des biens professionnels recherchée par le second, qu'aucune disposition de la loi ne subordonne le bénéfice de la réduction d'ISF, qui n'est que la contrepartie du risque de perte assumé par le souscripteur, à une véritable prise de contrôle des PME à aider et que la loi n'exige pas non plus de la holding qu'elle soit « actuellement animatrice », donc déjà active et structurée à la date des premiers apports de fonds par les actionnaires, de sorte qu'une société « potentiellement animatrice » ou démarrant son activité d'animation est éligible au dispositif de réduction.

18. Il constate à cet égard que, si, à la date du premier versement effectué par M. et Mme D... le 15 juin 2009, la société Finaréa équinoxe ne détenait aucune participation dans des sociétés, la holding avait, dès sa création, mis en place un dispositif destiné à lui permettre de jouer un rôle actif au sein des PME cibles, consistant en la désignation des membres de son comité d'investissement, composé de personnes particulièrement qualifiées qui ont perçu des jetons de présence pour leur travail d'analyse des dossiers des PME et de sélection des investissements à réaliser, la société Imagine ton futur ayant été sélectionnée dès le 8 juin 2009, soit avant la première souscription réalisée par M. et Mme D....

19. En statuant ainsi, alors qu'une société holding qui ne contrôle aucune filiale opérationnelle ne peut être qualifiée de holding animatrice et ne peut donc être assimilée aux PME visées par l'article 885-0 V bis du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable, de sorte que la souscription à son capital n'est pas éligible à la réduction d'ISF prévue par ce texte, la cour d'appel a violé le texte susvisé.

Moyens

Et sur le moyen du pourvoi principal, pris en ses deuxième et troisième branches

Enoncé du moyen

20. L'administration fiscale fait le même grief à l'arrêt, alors :

« 2°/ qu'il résulte des dispositions de l'article 885-0 V bis du code général des impôts, applicables au litige, que les redevables peuvent imputer, sur le montant de l'ISF dû, 75 % des versements effectués au titre de la souscription au capital initial ou aux augmentations de capital de PME qui exercent exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités de gestion de patrimoine mobilier définies à l'article 885 O quater du même code ; que cette même disposition admet que cet avantage fiscal peut également s'appliquer aux

souscriptions faites dans des sociétés ayant pour objet exclusif de détenir des participations dans des sociétés opérationnelles. Mais que l'article 885-0 V bis du code général des impôts ne vise pas les investissements réalisés au profit de sociétés holding animatrices d'un groupe ; que seule la doctrine administrative publiée au BOI 7 S-3-08 prévoit que les investissements réalisés au profit de sociétés holding animatrices effective de leur groupe puissent, sous certaines conditions, ouvrir droit à une réduction d'ISF ; que pour être qualifiée d'animatrice, la société holding doit entretenir des liens l'amenant à contrôler, gérer et animer ses filiales ; que ces actions supposent une participation suffisante de la holding au capital de la société opérationnelle pour exercer une influence réelle sur sa filiale mais également que les principales décisions économiques et stratégiques du groupe émanent de la holding ; que, conformément à ces principes, il appartenait, en l'espèce, à la cour d'appel de vérifier, comme elle y était invitée, si la société Finaréa équinoxe disposait d'une participation suffisante au capital de sa filiale pour en assurer le contrôle et si les principales décisions économiques et stratégiques du groupe émanaient bien de la holding ; que, contre toute attente, la cour d'appel s'est abstenue de cette analyse, se contentant d'affirmer, pour en déduire le rôle animateur de cette société, qu'"il est ainsi établi qu'elle s'est dotée des moyens d'orienter la stratégie des PME" ou encore qu'"il est établi que la société Finaréa équinoxe a mis en oeuvre le dispositif prévu aux conventions précitées et qu'elle a participé activement à la conduite de la politique de développement de l'entreprise, répondant ainsi à la qualification de holding animatrice", alors que les premiers juges avaient constaté qu'"aucun support ne matérialise l'exécution effective de la convention d'animation" et qu'il en était également de même devant la cour d'appel ; qu'en se prononçant de la sorte, après examen des seuls éléments de la structuration mise en place par la société Finaréa équinoxe préalablement ou concomitamment à son investissement, sans s'être concrètement assurée de la réalité du rôle actif de cette même société dans le contrôle et l'animation du groupe qu'elle formait avec sa filiale, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des dispositions de l'article 885-0 V bis du code général des impôts ;

3°/ qu'il résulte des dispositions de l'article 885-0 V bis du code général des impôts applicable au litige que les redevables peuvent imputer, sur le montant de l'ISF dû, 75 % des versements effectués au titre de la souscription au capital initial ou aux augmentations de capital de PME qui exercent exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités de gestion de patrimoine mobilier définies à l'article 885 O quater du même code ; que cette même disposition admet que cet avantage fiscal peut également s'appliquer aux souscriptions faites dans des sociétés ayant pour objet exclusif de détenir des participations dans des sociétés opérationnelles ; mais que l'article 885-0 V bis du code général des impôts ne vise pas les investissements réalisés au profit de sociétés holding animatrices d'un groupe ; que seule la doctrine administrative publiée au BOI 7 S-3-08 prévoit que les investissements réalisés au profit de sociétés holding animatrices effectives de leur groupe puissent, sous certaines conditions, ouvrir droit à une réduction d'ISF ; que pour être qualifiée d'animatrice, la société holding doit entretenir des liens l'amenant à contrôler, gérer et animer ses filiales ; que ces actions supposent une participation suffisante de la holding au capital de la société opérationnelle pour exercer une influence réelle sur sa filiale mais également que les principales décisions économiques et stratégiques du groupe émanent de la holding ; que, conformément à ces principes, il appartenait en l'espèce à la cour d'appel de vérifier, comme elle y était invitée, si les principales décisions économiques et stratégiques du groupe émanaient bien de la société Finaréa équinoxe et si elle disposait d'une participation suffisante au capital de sa filiale pour en assurer le contrôle ; que contre toute attente, la cour d'appel a estimé qu'"il est ainsi établi qu'elle s'est dotée des moyens d'orienter la stratégie des PME" ou encore qu'il est établi que la société Finaréa équinoxe a mis en oeuvre le dispositif prévu aux conventions précitées et qu'elle a participé activement à la conduite de la politique de développement de l'entreprise, répondant ainsi à la qualification de holding animatrice" alors que les premiers juges avaient constaté qu'"aucun support ne matérialise l'exécution effective de la convention d'animation" ; qu'en se prononçant de la sorte sans examiner les documents postérieurs à ces conventions qui justifieraient une animation effective ou sans avoir constaté leur absence, la cour d'appel a violé les dispositions de l'article 885-0 V bis du code général des impôts. »

Motivation

Vu l'article 885-0 V bis du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 :

21. Pour prononcer la décharge totale des impositions mises à la charge de M. et Mme D..., l'arrêt, après avoir constaté qu'à la date du second versement réalisé par ces derniers, la société Finaréa équinoxe avait pris une participation au sein de la société Imagine ton futur à hauteur de 35,01 % des parts tandis que la dirigeante de cette société en détenait 57,28 %, relève que la holding s'est dotée des moyens d'orienter la stratégie des PME, de conseiller et d'assister leurs dirigeants fondateurs et de leur apporter toute l'expertise de ses acteurs en mettant en place un dispositif consistant à concevoir et à imposer aux PME un modèle de statuts-type, avec transformation en société par actions simplifiée et création d'un conseil de direction chargé de valider toutes les décisions stratégiques avec voix prépondérante pour la holding, ainsi qu'à conclure un contrat d'animation relatant le détail des prestations qui seraient fournies moyennant rémunération et un pacte d'actionnaires.

22. L'arrêt constate ensuite que M. et Mme D... justifient de ce que la société Finaréa équinoxe a refondu le plan stratégique à cinq ans de la société Imagine ton futur, présenté le projet au conseil de surveillance au mois de juin 2009 et intégré celui-ci au pacte d'associés, ce dont il déduit qu'elle ne s'est pas bornée à financer la stratégie déterminée par la fondatrice de l'entreprise. Il relève que le contrat d'animation conclu avec la société Imagine ton futur prévoyait la définition conjointe et la matérialisation, par un document normalisé, d'un plan d'action annuel fixant la stratégie de l'entreprise, le listage des actions détaillées à mener et leur calendrier, les indicateurs permettant de s'assurer de leur réalisation, la vérification semestrielle du bon déroulement du plan et son éventuelle adaptation, le fait que la holding bénéficie d'un droit d'information privilégié, mensuel et trimestriel sur les chiffres de l'entreprise lui permettant d'évaluer les actions menées et d'opérer les réorientations stratégiques qui apparaîtraient nécessaires, et que le pacte d'associés prévoyait que la holding contrôle toutes les décisions stratégiques de l'entreprise opérationnelle en confiant notamment au conseil de direction la nomination ou la révocation des mandataires sociaux et la fixation de leur rémunération, l'embauche ou le licenciement des principaux cadres et la fixation de leur rémunération, ainsi que le contrôle des opérations engageant la société au-delà d'un certain seuil. Il en déduit que, même si la holding ne disposait pas de la majorité au sein de l'assemblée générale des associés, elle avait la possibilité d'imposer ses vues en matière de développement et de maîtriser les orientations de sa filiale.

23. L'arrêt ajoute enfin qu'il est établi que la société Finaréa équinoxe a mis en oeuvre le dispositif prévu aux conventions précitées et participé activement à la conduite de la politique de développement de l'entreprise, répondant ainsi à la qualification de holding animatrice.

24. En se déterminant ainsi, par des éléments tenant uniquement au pouvoir d'animation résultant de la structure mise en place et des moyens dont la société Finaréa équinoxe disposait pour animer sa filiale, sans constater concrètement qu'elle les avait mis en oeuvre, la cour d'appel, qui n'a pas caractérisé la participation active effective de la société Finaréa équinoxe à la conduite de la politique du groupe, a privé sa décision de base légale.

Dispositif

PAR CES MOTIFS, la Cour :

CASSE ET ANNULE, sauf en ce qu'il rejette les demandes de communication de pièces et d'annulation de la procédure formées par M. et Mme D..., l'arrêt rendu le 2 juillet 2019, entre les parties, par la cour d'appel de Lyon ;

Remet, sauf sur ces points, l'affaire et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant cet arrêt et les renvoie devant la cour d'appel d'Aix-en-Provence ;

Condamne M. et Mme D... aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par M. et Mme D... et les

condamne à payer au directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, 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, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du trois mars deux mille vingt et un.

Moyens annexés

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyen produit AU POURVOI PRINCIPAL par la SCP Foussard et Froger, avocat aux Conseils, pour le directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques.

L'arrêt attaqué encourt la censure ;

EN CE QU' il a réformé en ses dispositions relatives au bien fondé des impositions le jugement rendu le 17 mai 2018 par le tribunal de grande instance de Bourg-en-Bresse et, statuant à nouveau et y ajoutant, d'AVOIR prononcé la décharge des impositions litigieuses et condamné la direction générale des finances publiques, poursuites et diligences du directeur régional des finances publiques, à payer à H... et I... D..., la somme de 5 000 € en remboursement des frais de l'article 700 du code de procédure civile ;

AUX MOTIFS QUE le dispositif d'investissement dans la holding animatrice est assimilé à l'investissement direct dans une société opérationnelle ; que l'objectif de la loi étant la création d'emplois par le soutien aux jeunes entreprises, il n'y a pas lieu de calquer la définition de la holding animatrice des articles 885-0-V-bis-I-1 sur celle des 885-0-quater qui répond à des objectifs radicalement différents de préservation des biens professionnels ; qu'aucune disposition de la loi ne subordonne le bénéfice de la réduction d'ISF, qui n'est que la contrepartie du risque de perte assumé par le souscripteur, à une véritable prise de contrôle des PME à aider. Le fait que les fondateurs de la société restent majoritaires au capital est conforme à la philosophie du texte qui doit s'entendre comme donner les moyens aux jeunes chefs d'entreprise de réussir leur développement et la qualification de holding animatrice ne saurait être subordonnée à une prise de participation majoritaire ; que la loi n'exige pas non plus de la holding dans laquelle le contribuable à l'ISF a effectué un investissement direct soit "actuellement animatrice" d'ores et déjà active et structurée à la date des premiers apports de fonds par les actionnaires de sorte qu'une société "potentiellement" animatrice ou démarrant son activité d'animation est éligible au dispositif de réduction ; qu'enfin la loi ne pose aucune condition de emploi, à un rythme déterminé, des fonds investis pour bénéficier de la réduction fiscale ; qu'il convient donc de rechercher si la société FINAREA EQUINOXE s'est dotée des moyens d'animer effectivement les entreprises dans lesquelles elle a pris des participations et si elle les a effectivement mis en oeuvre ; qu'au terme de ses statuts, la société FINAREA EQUINOXE avait pour objet la prise de participation dans de jeunes PME, l'animation de ces participations c'est-à-dire l'implication dans la gestion desdites PME, en leur apportant le soutien d'entrepreneurs expérimentés ayant réussi ; que s'il est acquis qu'à la date du premier versement effectué par les époux D..., le 15 juin 2009, elle ne détenait aucune participation dans des sociétés et qu'à la date du second versement, elle avait pris une participation au sein de la société IMAGINE TON FUTUR à hauteur de 35,01% le 29 juillet 2009, le surplus des parts demeurant détenu soit 57,28% par la dirigeante, il n'en demeure pas moins que la holding avait dès sa création mis en place un dispositif destiné à lui permettre de jouer un rôle actif au sein des PME cibles ; qu'en effet, il ressort des pièces produites que la société FINAREA EQUINOXE a, en vue de réaliser son objet social et dès sa création, désigné les membres de son comité d'investissement, composé de personnes particulièrement qualifiées, conformément à ses statuts et à son règlement

intérieur, et que ces personnes ont perçu des jetons de présence pour leur travail d'analyse des dossiers des PME et de sélection des investissements à réaliser, la société IMAGINE TON FUTUR ayant été sélectionnée dès le 8 juin 2009 soit avant la première souscription réalisée par les époux D... ; qu'elle a parallèlement conçu et imposé aux PME cibles sélectionnées un modèle de statuts-type, avec transformation de celles-ci en SAS et création d'un conseil de direction chargé de valider toutes les décisions stratégiques avec voix prépondérante pour la holding, un contrat d'animation relatant le détail des prestations qui seraient fournies moyennant rémunération, aux PME cibles et un pacte d'actionnaires ; qu'il est ainsi établi qu'elle s'est dotée des moyens d'orienter la stratégie des PME, de conseiller et assister leurs dirigeants fondateurs et apporter toute l'expertise de ses acteurs ; qu'il importe peu qu'elle n'ait pas eu de salariés dès lors qu'elle justifie s'être organisée au sein du réseau FINAREA pour assurer ses missions ; que les dispositions fiscales ultérieures restreignant le bénéfice du dispositif ne sont pas opposables aux époux D... ; que les époux D... justifient que la société FINAREA EQUINOXE a refondu le plan stratégique à cinq ans de la société IMAGINE TON FUTUR, présenté le projet au conseil de surveillance au mois de juin 2009 et intégré celui-ci au pacte d'associés ce qui démontre que cette dernière n'est pas bornée à financer la stratégie déterminée par la fondatrice de l'entreprise ; que le contrat d'animation conclu avec la société IMAGINE TON FUTUR prévoit la définition conjointe et la matérialisation par un document normalisé d'un plan d'action annuel fixant la stratégie de l'entreprise, le listage des actions détaillées à mener et leur calendrier, les indicateurs permettant de s'assurer de leur réalisation, la vérification semestrielle du bon déroulement du plan et son éventuelle adaptation ; que le contrat prévoit également que la holding bénéficie d'un droit d'information privilégié, mensuel et trimestriel sur les chiffres de l'entreprise lui permettant d'évaluer les actions menées et d'opérer les réorientations stratégiques qui apparaîtraient nécessaires ; qu'enfin le pacte d'associés prévoit à travers de multiples dispositions que la holding contrôle toutes les décisions stratégiques de l'entreprise opérationnelle en confiant notamment au conseil de direction la nomination ou la révocation des mandataires sociaux et la fixation de leur rémunération, l'embauche ou le licenciement des principaux cadres et la fixation de leur rémunération, le contrôle des opérations engageant la société au-delà d'un certain seuil ; qu'ainsi, même si la holding ne disposait pas de la majorité au sein de l'assemblée générale des associés, elle avait la possibilité d'imposer ses vues en matière de développement et de maîtriser les orientations de sa filiale ; qu'il est établi que la société FINAREA EQUINOXE a mis en oeuvre le dispositif prévu aux conventions précitées et qu'elle a participé activement à la conduite de la politique de développement de l'entreprise répondant ainsi à la qualification de holding animatrice ; qu'il convient en conséquence de réformer le jugement déféré et de décharger les époux D... de toutes les impositions, droits, intérêts et pénalités mis à leur charge du chef de la décision de rehaussement puis de mise en recouvrement prise à leur rencontre.» ;

ALORS QUE, premièrement, il résulte des dispositions de l'article 885-0 V bis du C.G.I. applicables au litige que les redevables peuvent imputer, sur le montant de l'ISF dû, 75 % des versements effectués au titre de la souscription au capital initial ou aux augmentations de capital de PME qui exercent exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités de gestion de patrimoine mobilier définies à l'article 885 O quater du même code ; que cette même disposition admet que cet avantage fiscal peut également s'appliquer aux souscriptions faites dans des sociétés ayant pour objet exclusif de détenir des participations dans des sociétés opérationnelles. Mais que l'article 885-0 V bis du CGI ne vise pas les investissements réalisés au profit de sociétés holding animatrices d'un groupe ; que seule la doctrine administrative publiée au BOI 7 S-0-08 prévoit que les investissements réalisés au profit de sociétés holding animatrices effective de leur groupe puissent, sous certaines conditions, ouvrir droit à une réduction d'ISF ; que pour être qualifiée d'animatrice, la société holding doit entretenir des relations l'amenant à contrôler, gérer et animer ses filiales ; que ces actions supposent une participation suffisante de la holding au capital de la société opérationnelle pour exercer une influence réelle sur sa filiale mais également que les principales décisions économiques et stratégiques du groupe émanent de la holding ; qu'en estimant qu'« Aucune disposition de la loi ne subordonne le bénéfice de la réduction d'ISF, qui n'est que la contrepartie du risque de perte assumé par le souscripteur, à une véritable prise de contrôle des PME à aider. » écartant ainsi toute analyse du critère de contrôle de la société opérationnelle qui participe du faisceau d'indices permettant d'apprécier l'animation, la cour d'appel a violé les dispositions de l'article 885-0 V bis du C.G.I. ;

ALORS QUE, deuxièmement, il résulte des dispositions de l'article 885-0 V bis du C.G.I. applicables au litige que les redevables peuvent imputer, sur le montant de l'ISF dû, 75 % des versements effectués au titre de la souscription au capital initial ou aux augmentations de capital de PME qui exercent exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités de gestion de patrimoine mobilier définies à l'article 885 O quater du même code ; que cette même disposition admet que cet avantage fiscal peut également s'appliquer aux

souscriptions faites dans des sociétés ayant pour objet exclusif de détenir des participations dans des sociétés opérationnelles. Mais que l'article 885-0 V bis du CGI ne vise pas les investissements réalisés au profit de sociétés holding animatrices d'un groupe ; que seule la doctrine administrative publiée au BOI 7 S-3-08 prévoit que les investissements réalisés au profit de sociétés holding animatrices effective de leur groupe puissent, sous certaines conditions, ouvrir droit à une réduction d'ISF ; que pour être qualifiée d'animatrice, la société holding doit entretenir des liens l'amenant à contrôler, gérer et animer ses filiales ; que ces actions supposent une participation suffisante de la holding au capital de la société opérationnelle pour exercer une influence réelle sur sa filiale mais également que les principales décisions économiques et stratégiques du groupe émanent de la holding ; que, conformément à ces principes, il appartenait en l'espèce à la cour d'appel de vérifier, comme elle y était invitée, si la société Finaréa Equinoxe disposait d'une participation suffisante au capital de sa filiale pour en assurer le contrôle et si les principales décisions économiques et stratégiques du groupe émanaient bien de la holding ; que, contre toute attente, la cour d'appel s'est abstenue de cette analyse, se contentant d'affirmer, pour en déduire le rôle animateur de cette société, qu'« Il est ainsi établi qu'elle s'est dotée des moyens d'orienter la stratégie des PME, ... » ou encore qu'« il est établi que la société FINAREA EQUINOXE a mis en oeuvre le dispositif prévu aux conventions précitées et qu'elle a participé activement à la conduite de la politique de développement de l'entreprise répondant ainsi à la qualification de holding animatrice. » alors que les premiers juges avaient constaté qu'« aucun support ne matérialise l'exécution effective de la convention d'animation... » et qu'il en était également de même devant la cour d'appel ; qu'en se prononçant de la sorte, après examen des seuls éléments de la structuration mise en place par la société Finaréa Equinoxe préalablement ou concomitamment à son investissement, sans s'être concrètement assurée de la réalité du rôle actif de cette même société dans le contrôle et l'animation du groupe qu'elle formait avec sa filiale, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des dispositions de l'article 885-0 V bis du C.G.I. ;

ET ALORS QUE, troisièmement, il résulte des dispositions de l'article 885-0 V bis du C.G.I. applicable au litige que les redevables peuvent imputer, sur le montant de l'ISF dû, 75 % des versements effectués au titre de la souscription au capital initial ou aux augmentations de capital de PME qui exercent exclusivement une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, à l'exclusion des activités de gestion de patrimoine mobilier définies à l'article 885 O quater du même code ; que cette même disposition admet que cet avantage fiscal peut également s'appliquer aux souscriptions faites dans des sociétés ayant pour objet exclusif de détenir des participations dans des sociétés opérationnelles. Mais que l'article 885-0 V bis du CGI ne vise pas les investissements réalisés au profit de sociétés holding animatrices d'un groupe ; que seule la doctrine administrative publiée au BOI 7 S-3-08 prévoit que les investissements réalisés au profit de sociétés holding animatrices effective de leur groupe puissent, sous certaines conditions, ouvrir droit à une réduction d'ISF ; que pour être qualifiée d'animatrice, la société holding doit entretenir des liens l'amenant à contrôler, gérer et animer ses filiales ; que ces actions supposent une participation suffisante de la holding au capital de la société opérationnelle pour exercer une influence réelle sur sa filiale mais également que les principales décisions économiques et stratégiques du groupe émanent de la holding ; que, conformément à ces principes, il appartenait en l'espèce à la cour d'appel de vérifier, comme elle y était invitée, si les principales décisions économiques et stratégiques du groupe émanaient bien de la société Finaréa Equinoxe et si elle disposait d'une participation suffisante au capital de sa filiale pour en assurer le contrôle ; que contre toute attente, la cour d'appel a estimé qu'« Il est ainsi établi qu'elle s'est dotée des moyens d'orienter la stratégie des PME, ... » ou encore qu'« il est établi que la société FINAREA EQUINOXE a mis en oeuvre le dispositif prévu aux conventions précitées et qu'elle a participé activement à la conduite de la politique de développement de l'entreprise répondant ainsi à la qualification de holding animatrice. » alors que les premiers juges avaient constaté qu'« aucun support ne matérialise l'exécution effective de la convention d'animation... » ; qu'en se prononçant de la sorte sans examiner les documents postérieurs à ces conventions qui justifieraient une animation effective ou sans avoir constaté leur absence, la cour d'appel a violé les dispositions de l'article V bis du C.G.I.. Moyens produits AU POURVOI INCIDENT ÉVENTUEL par la SCP Nicolaÿ, de Lanouvelle et Hannotin, avocat aux Conseils, pour M. et Mme D....

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué, après avoir réformé le jugement, statuant à nouveau, d'avoir débouté les époux D... de leur demande de communication et de leurs demandes de nullité de la procédure fiscale ;

Aux motifs propres que « sur la régularité de la procédure de rectification, sur la compétence : Les époux D... font valoir :

- que le rehaussement qui leur a été notifié est irrégulier, puisqu'il repose sur la requalification de l'activité de la holding Finaréa Équinoxe alors que la procédure à leur encontre a été menée au niveau local, que ce niveau n'est pas territorialement compétent pour vérifier et qualifier l'activité d'une holding dont le siège était à Neuilly-sur-Seine, et qui a fait l'objet d'un contrôle par la brigade territorialement compétente. L'administration fiscale fait valoir : - que le service ayant procédé à la rectification de l'ISF 2009 et 2010 était compétent territorialement au regard de l'article 350 terdecies de l'annexe III au code général des impôts et de l'arrêté du 16 mars 2012. En outre, le service de la direction de contrôle de Rhône-Alpes-Bourgogne n'a pas opéré la vérification de la comptabilité de la société Finaréa. C'est par de justes et pertinents motifs, adoptés par la cour, que le premier juge a dit que la direction spécialisée de contrôle fiscal Rhône-Alpes Bourgogne était compétente eu égard au domicile des époux D... situé dans le département de l'Ain » (arrêt p. 5 et 6) ;

Et aux motifs expressément adoptés du premier juge que « II. Sur la régularité de la procédure de rectification À) Sur la compétence territoriale de l'agent ayant mis en oeuvre la procédure de rectification Aux termes de l'article 350 terdecies de l'annexe III au code général des impôts, sous réserve des dispositions des articles 409 et 410 de l'annexe II au code général des impôts, seuls les fonctionnaires de la direction générale des finances publiques appartenant à des corps de catégories À et B peuvent fixer les bases d'imposition et liquider les impôts, taxes et redevances ainsi que proposer les rectifications. Les fonctionnaires mentionnés au premier alinéa du I sont compétents pour contrôler et liquider l'impôt de solidarité sur la fortune, lorsque est situé dans le ressort territorial de leur service d'affectation soit le lieu de dépôt des actes ou déclarations, soit le lieu de situation ou d'immatriculation du bien servant à la base des impositions, taxes et redevances ou, s'agissant de titres, le lieu de souscription de la déclaration de résultats par la société émettrice ou le lieu de situation des biens servant à la détermination de la valeur de ces titres. Par ailleurs, l'arrêté du 16 mars 2012 relatif aux directions spécialisées de contrôle fiscal de la direction générale des finances publiques, dans sa version applicable à l'espèce, prévoyait : « Les directions spécialisées de contrôle fiscal assurent, dans la limite de leur ressort territorial et sans préjudice des compétences des autres services déconcentrés et des services à compétence nationale de la direction générale des finances publiques, toutes opérations relatives à l'assiette et au contrôle des impôts, droits, prélèvements, cotisations et taxe »s de toute nature, à l'égard des personnes physiques ou morale, groupements de droit ou de fait ou entités qui ont déposé ou auraient dû déposer, auprès des services de la direction générale des finances publiques du ressort territorial des directions spécialisées, une déclaration, un acte ou tout autre document ». En l'espèce, la procédure de rectification concerne les époux D... et non la holding Finaréa. Ainsi, les inspecteurs des finances publiques affectés à la direction spécialisée de contrôle fiscal de Rhône-Alpes Bourgogne étaient bien compétents eu égard au domicile des époux D..., situé dans le département de l'Ain. Par ailleurs, il n'est pas établi que ces mêmes agents auraient procédé au contrôle de comptabilité de la holding Finaréa. En conséquence, la procédure ne peut être déclarée nulle au motif de l'incompétence des agents ayant procédé au contrôle » (jugement p. 8) ;

1° Alors que seuls les fonctionnaires hiérarchiquement compétents du lieu du siège social du signataire d'une attestation d'éligibilité d'un investissement à un dispositif de réduction d'impôt sont territorialement compétents pour remettre en cause ladite attestation ; qu'il importe peu que la remise en cause de ladite attestation soit opérée de manière incidente, dans le cadre de la vérification de la déclaration d'un contribuable situé dans un autre ressort territorial, qui l'a utilisée à l'appui de sa propre déclaration ; qu'au cas présent, il ressort des propres constatations de l'arrêt attaqué et du jugement entrepris dont les motifs ont été adoptés sur ce point qu'au cours de la vérification de la déclaration d'impôt sur la fortune des époux D..., les agents territorialement compétents de la direction compétente à raison du domicile des époux D... (département de l'Ain) ont buté sur la déclaration émise sous forme d'attestation par une personne située en dehors de leur ressort territorial : la société Finaréa Équinoxe, dont le siège est en Ile-de-France ; qu'en considérant que « la procédure de rectification concerne les époux D... et non la holding Finaréa », la cour d'appel, qui a fait abstraction que si la procédure d'origine concernait bien, de fait, les personnes physiques, ladite procédure avait achoppé sur une déclaration, en forme d'attestation, émise par une personne située en dehors de la zone territoriale considérée, commandant la compétence d'une autre direction, a violé l'article 350 terdecies de l'annexe III au code général des impôts ;

2° Alors que le contrôle conduisant à remettre en cause une attestation en la possession de la personne contrôlée, certifiant la nature de l'activité de l'attestant, consiste à confronter ladite activité de l'attestant, telle qu'elle ressort de sa comptabilité, à l'activité attestée dans la déclaration dudit attestant ; qu'au cas présent, la cour d'appel a considéré que la mise à l'écart, par les agents territorialement compétents à l'égard des époux D..., de l'attestation signée par Finaréa

Équinoxe déclarant que son activité était bien celle d'une holding animatrice, rendant éligible la souscription à son capital au dispositif de réduction ISF-PME, ne procédait pas d'un « contrôle de comptabilité de la holding Finaréa » ; qu'en statuant ainsi, cependant que c'est par essence que la mise à l'écart d'une attestation portant sur la nature d'une activité revient à contrôler la comptabilité de l'attestant, la cour d'appel a violé l'article 1740 A du code général des impôts, dans sa rédaction applicable en la cause, ensemble l'article 350 terdecies de l'annexe III au code général des impôts ;

3° Alors en tout état de cause que la compétence territoriale des agents de l'administration fiscale pour remettre en cause une déclaration dépend du lieu de résidence ou de siège social du déclarant dont la déclaration est contestée ; qu'il importe peu, à cet égard, que l'on puisse, ou pas, décrire le contrôle de l'objet de la déclaration comme un contrôle de la comptabilité du déclarant ; qu'au cas présent, la cour d'appel a relevé, à l'appui de sa décision de dire que les agents de la direction compétente dans l'Ain auraient été compétents pour contrôler l'attestation émise en Ile-de-France, que le contrôle opéré par lesdits agents n'aurait pas consisté en un contrôle de comptabilité du déclarant francilien ; qu'en se prononçant ainsi par un motif inopérant, la cour d'appel a violé l'article 1740 A du code général des impôts, dans sa rédaction applicable en la cause, ensemble l'article 350 terdecies de l'annexe III au code général des impôts.

DEUXIÈME MOYEN DE CASSATION ÉVENTUEL

Il est fait grief à l'arrêt attaqué, après avoir réformé le jugement, statuant à nouveau, d'avoir débouté les époux D... de leur demande de communication et de leurs demandes de nullité de la procédure fiscale ;

Aux motifs propres que « sur la valeur des attestations établies par la holding Finaréa : Les époux D... font valoir : - que l'administration aurait dû accorder foi aux attestations présentées par eux dès lors qu'à l'issue de la vérification menée au siège de Finaréa Équinoxe, elle a validé le fonctionnement de cette société comme celui d'une véritable holding animatrice, que l'Etat ne peut pas dire à une holding qu'elle est bien animatrice et soutenir devant le contribuable destinataire d'une attestation émanant de la même holding indiquant qu'elle est animatrice, qu'en réalité elle ne le serait pas, - que la doctrine administrative confirme que l'attestation émise par une société dans laquelle un contribuable réalise un investissement est destinée à attester de la situation fiscale créée pour l'investisseur, par l'opération, cette attestation doit être tenue pour exacte, sauf mauvaise foi du contribuable, - que cette doctrine, qui résulte des réponses ministérielles visant la portée des attestations en général, sans distinguer selon l'impôt pour lequel l'attestation est émise, est opposable à l'administration en application de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales.

L'administration fait valoir : - qu'aucune disposition juridique ou réglementaire ne prévoit que les attestations délivrées à des contribuables soient créatrices de droit, - qu'en outre, l'administration n'a pas reconnu formellement la qualité de société animatrice de groupe à la société Finaréa Équinoxe, qui a pourtant délivré cette attestation à ses actionnaires en toute connaissance de cause, - que l'absence de sanction pour la délivrance des attestations à l'égard de la société Finaréa ne signifie pas que l'administration a validé sa qualité de holding animatrice, ni qu'elle ne pouvait exercer son droit de contrôle envers les récipiendaires des attestations, - que les réponses ministérielles évoquées ne peuvent être opposées à l'administration aux motifs qu'elles ne concernent pas un texte fiscal au sens des dispositions de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, qu'elles se rapportent à un contexte différent du litige et qu'elles sont prises sur le fondement d'un texte abrogé. C'est par de justes et pertinents motifs, adoptés par la cour, que le premier juge a retenu que les attestations délivrées par la société Finaréa Équinoxe ne s'imposaient pas à l'administration et que la non prise en compte de ces attestations par l'administration ne constituait pas une cause de nullité de la procédure de rectification » (arrêt p. 6) ;

Et aux motifs expressément adoptés du premier juge que « B) Sur la valeur des attestations fournies par les souscripteurs, établies par la holding Finaréa : Les demandeurs se prévalent des attestations de souscription établies par la société holding Finaréa (pièces 13) pour faire échec à la rectification réalisée par l'administration fiscale. D'une part, ils considèrent que la doctrine administrative prévoit que ces attestations, lorsqu'elles sont fournies par le contribuable, ne peuvent être remises en cause que si le contribuable est de mauvaise foi ou en cas de manoeuvres frauduleuses. D'autre part, ils soutiennent que le service fiscal ayant procédé à des vérifications de comptabilité au sein même de la holding n'a pas remis en cause cette attestation, qu'il a au contraire consacré la qualité de « holding animatrice » de la société Finaréa Équinoxe, et que l'administration fiscale ne peut se contredire au détriment du contribuable. Sur la valeur intrinsèque des attestations produites par les contribuables : Les demandeurs se prévalent de la doctrine administrative pour prétendre que l'attestation établie par la holding (pièce 13) suffirait à les protéger contre une remise en cause de la

qualification de « holding animatrice », puisqu'aucune démonstration n'est faite de leur mauvaise foi ou de l'existence de manoeuvres frauduleuses. La portée de la doctrine administrative résulte de l'article L. 80A, notamment dans son alinéa 2, qui dispose : « Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales ». Si les réponses ministérielles ont été assimilées à des instructions ou circulaires pour l'application du second aliéna de l'article L. 80 A, sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable ou à l'assiette de l'impôt et qu'elles émanent de l'autorité compétente, le juge doit se borner à faire une application littérale de la doctrine administrative sans chercher à l'interpréter. S'agissant de la note invoquée au BOI 13*N-3-98, les demandeurs ne répliquent pas aux observations de l'administration fiscale selon lesquelles il s'agit d'une note purement interne, qu'elle ne concerne que l'impôt sur le revenu et que, de plus, elle a été abrogée avant le fait générateur de l'impôt. Pour ce qui est des réponses ministérielles F... et T... (pièces 47 et 48), qui ne doivent pas faire l'objet d'une interprétation mais d'une stricte application, il doit être observé que ces réponses concernaient précisément l'impôt sur le revenu, et visaient les reçus délivrés en échange de dons par des associations. Or, en l'espèce, l'attestation a été établie pour un autre impôt, l'impôt de solidarité sur la fortune, et elle n'a pas été délivrée par une association tierce, mais par la société au capital de laquelle les contribuables ont souscrit de sorte qu'ils en sont les actionnaires. La situation n'est donc pas identique et en qualité de futurs actionnaires puis d'actionnaires, les époux D... pouvaient se renseigner et solliciter la mise en oeuvre de leur droit à l'information à l'égard de la société. Ainsi, la valeur de l'attestation délivrée dans le présent dossier ne peut être comparée avec celle délivrée par une association, suite à des dons, dans le cadre de l'impôt sur le revenu. La nullité de la procédure ne peut donc être prononcée de ce chef » (jugement p. 8 et 9) ;

1° Alors que une réponse ministérielle ayant valeur de doctrine administrative doit être lue et appliquée sans être interprétée ; que le contexte de la question est sans incidence sur les conditions de son application, de sorte, notamment, que le texte de la question du parlementaire à l'occasion de laquelle la réponse a été donnée, texte de la question qui n'est pas repris dans la doctrine administrative consolidée, ne peut en rien limiter, amender, ou élargir, la portée de la réponse, laquelle doit être prise pour elle-même ; qu'au cas présent, les époux D... exposants avaient rappelé les termes de la réponse ministérielle aux questions posées par MM. F... et T..., en leur qualité de parlementaire, réponse selon laquelle tout contribuable destinataire d'une attestation pouvait s'en prévaloir, sauf pour le service à démontrer à la fois que l'attestation serait erronée (pour « attester » un élément inexact) et que le contribuable destinataire de ladite attestation avait connaissance de ce caractère erroné (de sorte qu'il était de mauvaise foi) ; que les époux D... avaient souligné que cette réponse était rédigée en des termes on ne peut plus généraux, reprenant toutes les formes d'attestations visées à l'article 1740 A du code général des impôts, qui est un texte général nullement restreint au cas des attestations émises par les associations bénéficiaires de dons effectués par des contribuables soumis à l'impôt sur le revenu ; qu'en considérant que cette réponse serait cantonnée, dans sa portée, à l'impôt sur le revenu, ainsi qu'à la situation du contribuable ayant effectué un don à une association, cependant que cette restriction ne pouvait ressortir que des termes de la question ayant servi de prétexte ou de contexte à la réponse, mais qu'elle ne se lisait en rien dans la réponse elle-même, la cour d'appel a violé l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, ensemble le principe de lecture littérale de la doctrine administrative, fût-elle énoncée par voie de réponse ministérielle ;

2° Alors qu'il en va d'autant plus ainsi que l'attestation émise par une holding certifiant avoir la qualité de « holding animatrice » au sens et pour les besoins de l'application de la réduction ISF-PME prévue par l'article 885-0-V-bis du code général des impôts, atteste également de ce que le même investissement ouvre droit, alternativement et au choix du contribuable, à la réduction dite IR-PME (article 199 terdecies-0-A du code général des impôts) ; qu'il s'agit en effet d'une attestation établie selon un modèle unique dicté par l'article 299 septies de l'annexe III au code général des impôts, non différencié selon que ladite attestation servira à une réduction d'impôt sur la fortune ou d'impôt sur le revenu ; de sorte qu'en cantonnant la valeur de l'attestation émise par la société Finaréa Équinoxe à la réduction ISF-PME, pour lui dénier toute valeur en matière d'impôt sur le revenu, la cour d'appel a violé l'article L. 80A du Livre des procédures fiscales, ensemble l'article 299 septies de l'annexe III au code général des impôts ;

3° Alors en outre que, dans leurs conclusions d'appel (p. 45 et suiv., et not. N° 56), les contribuables exposants soulignaient que l'idée de reconnaître une valeur aux attestations dont sont destinataires les contribuables, pour

n'accepter qu'elles ne soient écartées par le juge qu'en cas de preuve à la fois de leur caractère inexact et de ce que le contribuable connaissait cette inexactitude (donc qu'il était de mauvaise foi), était certes énoncée dans les réponses ministérielles discutées, mais qu'il s'agissait d'une norme de droit naturel, inhérente aux principes régissant l'action de l'administration fiscale ; qu'en ne procédant à aucune recherche à cet égard, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des principes de confiance légitime, de sécurité juridique, de loyauté de l'action de l'Etat, ainsi que du principe selon lequel l'Etat ne peut mal faire ;

4° Alors qu'en ne répondant pas au moyen précité des conclusions d'appel des époux D..., la cour d'appel a violé les articles 455 et 458 du code de procédure civile ;

5° Alors enfin que la production d'une attestation en bonne et due forme par le contribuable est la seule condition d'application de la réduction ISF-PME ; qu'en prétendant contester l'application de cette réduction au cas des époux D..., sans remettre en cause ladite attestation, la cour d'appel a violé les articles 885-0-V-bis et 299 septies de l'annexe III au code général des impôts.

TROISIÈME MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué, après avoir réformé le jugement, statuant à nouveau, d'avoir débouté les époux D... de leur demande de communication et de leurs demandes de nullité de la procédure fiscale ;

Aux motifs propres que « sur la portée de la vérification dont a fait l'objet la société Finaréa Équinoxe : Les époux D... font valoir que l'absence de redressement à l'encontre de la société Finaréa Equinoxe à l'issue du contrôle de comptabilité par les services de la direction spécialisée de contrôle fiscal Île-de-France Ouest dont celle-ci a fait l'objet en 2012, vaut reconnaissance de sa qualité de « holding animatrice de groupe » au sens des articles L. 80 A et L. 80 B du Livre des procédures fiscales et que l'administration se contredit à son détriment. L'administration fait valoir : - qu'elle n'a pas qualifié la société Finaréa d'animatrice d'un groupe au sens des dispositions des articles L. 80 A et L. 80 B du Livre des procédures fiscales, que seules les prises de position formellement exprimées peuvent être opposées à l'administration, qu'en conséquence, aucun document ne reconnaît que la société Finaréa présentait les caractéristiques d'une société holding animatrice d'un groupe, - que le fait de ne pas avoir procédé à des rappels de TVA ou demandé de sanctions pour la délivrance des attestations litigieuses n'équivaut pas à la reconnaissance par l'administration de la qualité de société animatrice de groupe au bénéfice de Finaréa. C'est par de justes et pertinents motifs, adoptés par la cour, que le premier juge a retenu que l'absence de tout redressement à l'issue de la vérification de comptabilité ne constituait pas la reconnaissance de ce que la société Finaréa Equinoxe exerçait bien l'activité de « holding animatrice » de la société ni une prise de position, ni une interprétation relevant des articles L. 80 A et L. 80 B du Livre des procédures fiscales, créatrices de droit pour le contribuable et que l'administration fiscale ne se contredisait pas au détriment du redevable » (arrêt p. 6 et 7) ;

Et aux motifs expressément adoptés du premier juge que « sur la vérification de la nature de l'activité exercée par la société Finaréa Equinoxe par les services fiscaux d'Ile-de-France : Il résulte de la pièce n° 17 des demandeurs que la holding Finaréa a fait l'objet d'un contrôle de comptabilité à compter du 15 mars 2012 par les services de la direction spécialisée de contrôle fiscal Ile-de-France Ouest. Selon le courrier du 4 décembre 2012 adressé par l'inspecteur des finances publiques en charge de cette vérification, la procédure de vérification pour les exercices 2009 et 2010 se conclut « sans rectification, sans préjudice de l'application éventuelle de l'amende à l'article 1740 AA du code général des impôts ». L'objet exact de ce contrôle ne ressort pas précisément des seuls documents versés aux débats. Selon les demandeurs, ces contrôles concernaient l'impôt sur les sociétés, la TVA et l'article 1740 A (p. 60 des conclusions des demandeurs), et ces trois types de contrôle auraient validé le caractère de « holding animatrice » de la société Finaréa Equinoxe. Or, la démonstration générale et imprécise faite par les demandeurs au titre de l'impôt sur les sociétés et au titre de la TVA n'emporte pas la conviction sur la prétendue validation de la qualification de « holding animatrice ». En effet, il n'est pas établi que la notion de « holding animatrice » serait également la qualification déterminante utilisée pour la déductibilité des charges et pour le remboursement de crédit de TVA. Cela est d'ailleurs expressément contesté par l'administration fiscale. Dès lors, d'autres notions intervenant dans la faculté pour une société de déduire ses charges et dans le mécanisme de remboursement de crédit de TVA, il ne peut être déduit de l'absence de rectification concernant ces deux types d'impôts que la société Finaréa Equinoxe aurait le caractère de « holding animatrice ». Quant

à la vérification au titre de l'article 1740 A, qui a trait spécifiquement à l'amende pour délivrance irrégulière d'attestations permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt, il doit être observé, d'une part, que l'agent chargé de la vérification de comptabilité ne s'est pas engagé sur l'absence de prononcé de cette amende, puisqu'il a expressément réservé cette possibilité. D'autre part, l'absence d'amende infligée à ce titre à la société Finaréa Equinoxe ne vait pas a contrario validation de la qualification de « holding animatrice ». Par conséquent, c'est vainement que les demandeurs prétendent que l'administration fiscale se serait contredite et, en tout état de cause, la position qu'a pu avoir la direction spécialisée de contrôle fiscal Ile-de-France Ouest dans le cadre précis d'une vérification de comptabilité n'est pas une prise de position ou une interprétation relevant des articles L. 80 A et L. 80 B du Livre des procédures fiscales, de nature à octroyer au contribuable des garanties » (jugement p. 9 et 10) ;

1° Alors que le caractère déductible des charges exposées par une société holding pour réaliser ses activités d'animation dépend de la reconnaissance de sa qualité de « holding animatrice » ; qu'au cas présent, les époux D... soulignaient, dans leurs conclusions d'appel, en versant des pièces aux débats, que l'objet principal du contrôle réalisé par la direction compétente de l'administration fiscale auprès de la société Finaréa Equinoxe portait sur le sa qualité de « holding animatrice », dont la reconnaissance était la condition sine qua non à la fois de l'absence de redressement de cette holding à l'impôt sur les sociétés et de l'invitation à elle faite de demander un remboursement de crédit de TVA ; qu'en considérant qu'il ne peut être déduit de cette absence de redressement et de cette invitation à demander un remboursement que le caractère de holding animatrice aurait été au discuté et reconnu dans le cadre de la procédure diligentée au siège de Finaréa Equinoxe par la direction spécialisée de contrôle fiscal Ile-de-France Ouest, la cour d'appel, qui a négligé la circonstance que le critère central mis en oeuvre dans le cadre de ce contrôle résidait précisément dans la reconnaissance de cette qualité de « holding animatrice », a violé les articles 39 et 256 du code général des impôts ;

2° Alors que l'absence de redressement ni d'infliction d'une quelconque amende à une société ayant revendiqué la qualité de holding animatrice dans une attestation délivrée à des contribuables vaut reconnaissance, par l'administration fiscale, de ce que ladite société est bien une « holding animatrice » ; que cette qualité ne peut plus désormais, par respect pour les principes de cohérence, de confiance légitime et de sécurité juridique, être discutée par la même administration fiscale, fût-elle prise en une autre direction ; qu'au cas présent, il ressort des propres constatations de l'arrêt attaqué que l'administration fiscale a reconnu la qualité de « holding animatrice » à la société Finaréa Equinoxe à l'occasion d'un contrôle de ladite société menée par la direction habilitée (direction spécialisée de contrôle fiscal Ile-de-France Ouest) ; que l'administration fiscale ne pouvait plus dès lors remettre en cause cette qualification dans le cadre du contrôle fiscal d'un souscripteur au capital de ladite holding, titulaire d'une attestation établie par ladite holding ; qu'en retenant le contraire, la cour d'appel a méconnu les articles L. 80 A et L. 80 B du Livre des procédures fiscales, ensemble les principes de confiance légitime, de sécurité juridique, de loyauté, de cohérence et d'interdiction de se détruire au détriment d'autrui.

QUATRIÈME MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué, après avoir réformé le jugement, statuant à nouveau, d'avoir débouté les époux D... de leur demande de communication et de leurs demandes de nullité de la procédure fiscale ;

Aux motifs propres que « Sur le respect du contradictoire dans le cadre de la procédure de rectification : Les époux D... font valoir : - que l'administration fiscale ne pouvait pas écarter les attestations et la qualification de holding animatrice sans présenter au contribuable tous les éléments recueillis auprès de Finaréa Equinoxe ou d'une quelconque entité tierce, sur lesquels reposait son jugement d'absence d'activité de la holding, qu'à défaut, le redressement ne peut revêtir un caractère contradictoire, l'administration n'ayant pas organisé la circulation de l'information, - que l'administration est tenue, par le biais de la proposition de rectification, d'informer pleinement le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers qu'elle a consultés pour proposer les rappels, et elle doit communiquer avant la mise en recouvrement une copie de ces documents au contribuable s'il en fait la demande, - que l'information délivrée est insuffisante, puisque la nature des documents utilisés n'est pas toujours mentionnée, et certaines informations ne proviennent pas des sources mentionnées, - que compte tenu du contexte de l'espèce, de remise en cause de l'avantage fiscal d'une personne physique au regard de l'activité de la société dans laquelle il a investi, l'administration fiscale était tenue d'une obligation renforcée de motivation du maintien des redressements et du

rejet des observations présentées, qu'en l'espèce, l'administration n'a pas répondu aux observations du contribuable ainsi que lui en fait l'obligation l'article L. 57 du Livre des procédures fiscales, - que la procédure dans son ensemble est entachée de déloyauté et d'atteinte à l'égalité des armes, dès lors que l'administration a cherché, en utilisant des éléments d'information non divulgués et d'origine incertaine, à attaquer un contribuable isolément pour un acte ou une activité réalisés par une société de capitaux, Finaréa Equinoxe, dont le contribuable artificiellement singularisé n'était, tant sur le plan juridique que fiscal, qu'actionnaire et non dirigeant. L'administration fiscale fait valoir : - qu'elle a délivré une information suffisante aux contribuables, les éléments de droit et de fait ayant été indiqués à ceux-ci, et que ses réponses sont circonstanciées, - que l'exigence des dispositions de l'article L. 57 du Livre des procédures fiscales se limite à la motivation des rappels qui doit être de nature à permettre au contribuable d'engager un dialogue contradictoire, que les échanges entre l'administration et les contribuables témoignent de l'existence de ce dialogue en l'espèce, - que les contribuables ont bénéficié de l'ensemble des garanties attachées à la procédure de contrôle dont ils ont fait l'objet, - qu'aucune disposition législative ou réglementaire n'oblige l'administration à communiquer l'intégralité des pièces dont elle disposerait, mais seulement les documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition, - que la réponse aux observations des contribuables est suffisamment motivée, et reprend l'ensemble des arguments soulevés par eux. C'est par une exacte analyse et de justes et pertinents motifs, adoptés par la cour, que le premier juge a retenu que l'administration avait déféré à son obligation de communication des documents obtenus de tiers et de réponse aux observations du contribuable de sorte que la décharge des rehaussements ne pouvait être prononcée sur le fondement d'irrégularités entachant la procédure de rectification » (arrêt p. 7 et 8) ;

Et aux motifs expressément adoptés du premier juge que « Sur la communication des documents dans le cadre de la procédure de rectification : En application de l'article L. 76 B du Livre des procédures fiscales, l'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande. En l'espèce, selon les termes mêmes de la proposition de rectification du 13 décembre 2012 (pièce 19), cette proposition a été établie à partir d'éléments matériels recueillis « à l'occasion des vérifications de comptabilité de la société Finaréa Equinoxe et du GIE Finaréa Services » (page 5 de la proposition de rectification). Cette proposition de rectification cite en particulier : - le premier bilan clos au 30 juin 2010, - un pacte d'associés et un contrat d'animation, - le rapport de gestion de la société Finaréa Equinoxe au titre de l'exercice clos le 30 juin 2010, - le règlement intérieur du GIE Finaréa Services. L'administration fiscale fournit le courrier de réponse qu'elle a adressé le 21 mars 2013 aux époux D... suite à leur demande de prorogation du délai de réponse et de communication de documents. Ce courrier comporte : - le tableau 2050 du bilan de la SAS Finaréa Equinoxe, exercice clos le 30 juin 2010, - le pacte d'associés entre la société Imagine Ton Futur et Finaréa Equinoxe, - le règlement du GIE Finaréa Services, - le rapport de gestion de la société Finaréa Equinoxe de l'exercice clos au 30 juin 2010. Ainsi, l'administration fiscale a déféré à son obligation de communication des documents obtenus auprès de tiers et en a précisé l'origine (en l'espèce, documents de la SAS Finaréa Equinoxe et du GIE Finaréa Services, dans le cadre d'une vérification de comptabilité). Pour ce qui concerne les éléments de bilan arrêté au 30 juin 2010, ces documents ne sont pas visés par l'article L. 76 B puisqu'ils n'émanent pas directement des sociétés tierces. Il s'agit en effet d'informations déposées au greffe du tribunal de commerce en vertu d'une obligation légale ayant pour objet de les rendre accessibles au public. Dès lors, ils n'entraient pas dans le champ pour de l'obligation de communication de l'administration fiscale. En conclusion, il ne peut être reproché à l'administration fiscale d'avoir manqué à ses obligations de communication » (jugement p. 10 et 11) ;

1° Alors d'une part que lorsque, après avoir procédé au contrôle du signataire d'une attestation, sans remettre en cause, à ce stade, le caractère exact de ladite attestation, l'administration fiscale utilise les éléments d'information obtenus lors de ce contrôle de l'attestant pour contrôler le contribuable destinataire de l'attestation, et le redresser, l'administration fiscale doit communiquer loyalement son entier dossier de contrôle de l'attestant au bénéficiaire de l'attestation ; que seul ce versement au dossier du destinataire de l'attestation de l'entier dossier permet au contribuable redressé de comprendre pourquoi les éléments qui n'ont pas été considérés comme étant de nature à remettre en cause l'attestation dans le cadre du premier contrôle ont été jugés avoir la portée diamétralement inverse dans le cadre du second contrôle ; qu'au cas présent, ainsi que l'avaient souligné les époux D... exposants dans leurs conclusions d'appel (v. Not. § 79.1 p. 69), seul le versement au dossier de leur contrôle du dossier constitué lors de la vérification de la holding Finaréa Equinoxe leur aurait permis de comprendre ce qui avait pu conduire l'administration fiscale locale à

porter une appréciation si différente, sur la même question (qualité de « holding animatrice »), de celle retenue par la direction spécialisée de contrôle Ile-de-France Ouest ; qu'en présence d'une communication de documents issus de la vérification de la holding, et non de l'entier dossier de documents constitué à l'occasion de ladite vérification, la cour d'appel, qui a validé une circulation imparfaite de l'information, a violé les articles L. 57, L. 76 et L. 76 B du Livre des procédures fiscales, ensemble le principe de loyauté et d'égalité des armes ;

2° Alors, d'autre part, que l'administration fiscale, quand elle procède à un contrôle, doit communiquer au contribuable qui le lui demande l'intégralité des pièces issues de tiers dont elle tire les informations ou analyses fondant sa proposition de rectification ; qu'au cas présent, les époux D... exposants soulignaient, dans leurs conclusions d'appel (v. Not. § 78.1, 78-2 et 78.3, p. 66-67), que certaines informations ou éléments d'analyse retenus par l'administration fiscale à l'appui de sa proposition de rectification ne résultaient d'aucun des documents parcimonieusement communiqués, ni même de documents identifiables pour les contribuables ; qu'en se bornant à adopter la motivation du premier juge selon laquelle « l'administration a déferé à son obligation de communication des documents auprès de tiers » (jugement p. 10), sans rechercher, comme elle y était invitée, si les seuls cinq documents visés dans les motifs du premier juge couvraient, ou pas, les informations spécifiques visées par les époux D... dans leurs écritures d'appel, la cour a privé sa décision de base légale au regard des articles L. 57, L. 76 et L. 76 B du Livre des procédures fiscales, ensemble le principe de loyauté ;

3° Alors, de troisième part, que doivent être communiqués au contribuable qui en fait la demande, avant la mise en recouvrement de l'impôt objet de la proposition de rectification, les éléments d'information accessibles auprès d'un greffe ou d'un organisme de diffusion d'information ; que les époux D... rappelaient cette règle dans leurs conclusions d'appel (§§ 77.2, 77.6, 78.4) ; qu'en considérant que « les éléments de bilan arrêté au 30 juin 2010 () ne sont pas visés par l'article L. 76 B puisqu'ils n'émanent pas directement des sociétés tierces » mais consistent en des « informations déposées au greffe du tribunal de commerce » de sorte qu'ils sont « accessibles au public » (jugement p. 10), la cour d'appel a violé, par motifs adoptés du premier juge, les articles L. 57, L. 76 et L. 76 B du Livre des procédures fiscales, ensemble le principe de loyauté.

Documents de communication

Notice au rapport annuel

[TÉLÉCHARGER \(2021_11_15_NOTICE_COM_3MARS2021_1922397 .PDF - 576 KB\)➤](#)

Décision attaquée

Cour d'appel de Lyon 1ère chambre civile b
2 juillet 2019 (n°18/04410)

[VOIR LA DÉCISION➤](#)

Textes appliqués

Article 885-0 V bis du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008.