

COMM.

DB

COUR DE CASSATION

Audience publique du 19 janvier 2022

Cassation partielle

M. GUÉRIN, conseiller doyen
faisant fonction de président

Arrêt n° 41 F-D

Pourvoi n° F 19-19.309

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 19 JANVIER 2022

Mme [V] [O], épouse [Y], domiciliée [Adresse 2], a formé le pourvoi n° F 19-19.309 contre l'arrêt rendu le 25 avril 2019 par la cour d'appel de Nîmes (chambre civile, 1re chambre), dans le litige l'opposant au directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et des Bouches-du-Rhône, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, domicilié [Adresse 1], défendeur à la cassation.

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, les trois 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 Piwnica et Molinié, avocat de Mme [O], de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et des Bouches-du-Rhône, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, après débats en l'audience

publique du 23 novembre 2021 où étaient présents M. Guérin, conseiller doyen faisant fonction de président, Mme Lion, conseiller référendaire rapporteur, M. Ponsot, conseiller, et Mme Labat, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt.

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Nîmes, 25 avril 2019), à la suite du décès de [W] [O], survenu le [Date décès 3] 2009, sa fille, Mme [O], a déposé une déclaration de succession dans laquelle elle a revendiqué, s'agissant des parts de la société holding [O], le bénéfice de l'exonération partielle des droits de succession pour les trois quarts de leur valeur, compte tenu des engagements de conservation des titres souscrits, conformément aux dispositions de l'article 787 B du code général des impôts.

2. Le 12 novembre 2012, l'administration fiscale a notifié à Mme [O] une proposition de rectification par laquelle elle a, notamment, remis en cause le fait que l'exonération partielle des droits de succession puisse s'appliquer à la valeur totale des titres de la société holding [O] au motif que les engagements de conservation souscrits ne portaient pas sur ces titres mais sur ceux des sociétés Clément Faugier et [O] surgélation, filiales de la société Maison [O], elle-même détenue à 100 % par la société holding [O].

3. Après rejet de sa réclamation contentieuse, Mme [O] a assigné l'administration fiscale en décharge des rappels d'imposition réclamés.

Examen des moyens

Sur les premier et troisième moyens, ci-après annexés

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.

Mais sur le deuxième moyen

Enoncé du moyen

5. Mme [O] fait grief à l'arrêt de déclarer bien fondées les impositions et de rejeter sa demande tendant à la décharge des droits supplémentaires d'enregistrement auxquels elle a été assujettie au titre de la succession de son père, alors « que sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, sous certaines conditions, notamment un engagement de conservation pendant une certaine durée, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, transmises par décès ou entre vifs ; que l'exonération s'applique lorsque la société détenue directement par le redevable possède une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation ; que dans cette hypothèse, l'exonération partielle est appliquée à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable dans la limite de la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation ; que cette participation est fonction de la valeur réelle de l'actif brut de la société qui a pris l'engagement de conservation ; que l'actif brut comptable est la valeur brute comptable, avant amortissements et provisions pour dépréciation, des éléments composant l'actif, soit les immobilisations (incorporelles, corporelles, financières), l'actif circulant et des comptes de régularisation ; qu'hormis les titres de placement qui doivent faire l'objet d'une estimation à la clôture de chaque exercice, les moins-values latentes ne font pas l'objet d'une comptabilisation systématique ; qu'en outre, pour les titres de placement, les moins-values latentes ne peuvent être prises en compte comptablement que sous la forme de provisions lesquelles ne rentrent pas dans le

calcul de l'actif brut comptable ; qu'en jugeant qu'il n'y avait pas lieu de prendre en compte les moins-values latentes relatives aux éléments composant l'actif brut dans le calcul de la valeur réelle de ce dernier dès lors qu'elles feraient l'objet d'une comptabilisation obligatoire et qu'elles seraient déjà prises en compte dans l'actif brut comptable, la cour d'appel a violé l'article 787 B du code général des impôts et 38 septies de l'annexe III audit code ».

Réponse de la Cour

Vu l'article 787 B du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 :

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

7. L'exonération s'applique également dans l'hypothèse de sociétés interposées, soit, notamment, lorsque la société détenue directement par le redevable possède une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation. Dans cette hypothèse, l'exonération partielle est appliquée à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable, dans la limite de la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation. La valeur de cette participation indirecte est alors égale à la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de la société ayant souscrit l'engagement de conservation qui correspond à la valeur de sa participation dans la société dont elle s'est engagée à conserver les titres.

8. Pour confirmer la décision de rejet du 4 mai 2015, l'arrêt constate que le désaccord entre l'administration fiscale et Mme [O] ne portait que sur la définition de la notion d'actif brut réel, ce dont il résultait une évaluation différente de l'actif brut réel de la société Maison [O]. L'arrêt énonce ensuite que l'actif brut est une valeur brute comptable, avant amortissements et provisions pour dépréciation, des éléments composant l'actif, qu'une plus-value latente est constatée lorsque la valeur d'entrée d'un bien inscrit au bilan d'une entreprise est inférieure à sa valeur actuelle, autrement dit lorsque la valeur réelle de ce bien est supérieure à sa valeur comptable, et qu'une moins-value latente désigne la perte potentielle de la valeur d'un bien immobilier ou d'un produit financier, depuis son acquisition, autrement dit lorsque sa valeur réelle est inférieure à sa valeur comptable. L'arrêt énonce enfin que, tandis que les plus-values latentes ne font l'objet d'aucune écriture comptable, les moins-values latentes font obligatoirement l'objet d'une écriture comptable. Il en déduit que l'actif brut étant une valeur brute comptable, avant amortissements et provisions pour dépréciation, il n'y a pas lieu de prendre en considération, dans le calcul de l'actif brut réel, les éventuelles moins-values.

9. En statuant ainsi, alors que la valeur réelle de l'actif brut d'une société correspond à la valeur comptable de l'actif brut majorée des plus-values latentes mais également minorée des moins-values latentes, la cour d'appel a violé le texte susvisé.

PAR CES MOTIFS, la Cour :

CASSE ET ANNULE, sauf en ce qu'il dit la commission départementale de conciliation incompétente pour connaître de la détermination de la valeur imposable des titres de la société holding [O], déclare la procédure de rehaussement régulière et confirme le jugement en ce qu'il a dit que la décision de rejet du 4 mai 2015 avait, à juste titre, refusé de prendre en compte, à titre de passif déductible de l'actif taxable de la succession de [W] [O], l'indemnité de réduction des libéralités faites à ce dernier, due à la succession de [X] [G], veuve [O], l'arrêt rendu le 25 avril 2019, entre les parties, par la cour d'appel de Nîmes ;

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 de Lyon.

Condamne le directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et des Bouches du Rhône, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par le directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et des Bouches du Rhône, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, et le condamne à payer à Mme [O] la somme de 3 000 euros ;

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

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, prononcé en l'audience publique du dix-neuf janvier deux mille vingt-deux, et signé par M. Ponsot, conseiller qui en a délibéré, en remplacement de M. Guérin, empêché.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Piwnica et Molinié, avocat aux Conseils, pour Mme [O].

PREMIER MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir dit que la commission départementale de conciliation était incompétente pour connaître de la détermination de la valeur imposable des titres de la société Holding [O] de sorte que la procédure de rehaussement était régulière ;

AUX MOTIFS QUE conformément à l'article 787 B du code général des impôts, sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, sous certaines conditions, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale transmises par décès ou entre vifs ; ainsi l'exonération s'applique également lorsque la société détenue directement par le redevable possède une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation ; dans cette hypothèse, l'exonération partielle est appliquée à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable, dans la limite de la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation ; () la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation s'obtient par la formule suivante : valeur des titres de la société interposée x valeur de la participation soumise à l'engagement collectif de conservation au jour du décès / valeur de l'actif brut de la société interposée ; le calcul de la fraction de la valeur des titres sur laquelle s'applique l'exonération partielle s'effectue par l'opération suivante : valeur des titres détenus directement par le défunt x la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation / la valeur de l'actif brut de la société dont les titres sont détenus directement par le défunt ; les engagements collectifs de conservation souscrits par M. [W] [O] ne concernent pas la SARL Holding [O], mais uniquement les filiales détenues par sa propre filiale, à savoir, la SA Etablissements Clément Faugier et la SA [O] Surgélation ; () le désaccord entre l'administration et Mme [V] [O] ne porte que sur la définition de la notion d'actif brut réel. Ainsi l'évaluation de l'actif brut de la SAS Maison [O] (noté F) à hauteur de 16 182 916 € pour Mme [V] [O] et de 11 356 835 € pour l'administration fiscale ; () la définition de l'actif brut réel sur laquelle les parties s'opposent ne ressort pas d'une insuffisance des prix ou des évaluations servant de base au calcul de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation et de la fraction de la valeur des titres à laquelle s'applique l'exonération mais juste d'un désaccord sur les éléments comptables à prendre en considération pour déterminer cet actif brut réel . L'actif brut est une valeur brute comptable, avant amortissements et provisions pour dépréciation, des éléments composant l'actif, soit : des immobilisations (incorporelles, corporelles, financières), de l'actif circulant et des comptes de régularisation (charges constatées d'avance et autres comptes de régularisation) . Mais alors que les plus-values latentes ne font l'objet d'aucune écriture comptable et qu'elles doivent être ajoutées au résultat fiscal dans la liasse fiscale, les moins-values latentes font obligatoirement l'objet d'une écriture. L'actif brut étant une valeur brute comptable, avant amortissements et provisions pour dépréciation, il n'y a donc pas lieu de prendre en considération dans le calcul de l'actif brut réel les éventuelles moins-values. C'est donc à juste titre que l'administration des finances publiques soutient que l'actif brut réel n'est pas une valeur vénale qui entrerait dans le champ de compétence de la

commission départementale de conciliation, mais une valeur purement comptable et la question de sa détermination une question de droit qui ne rentre pas dans le champ d'application de l'article L.59 B du livre des procédures fiscales et par conséquent qui ne relève pas d'une appréciation de la commission.

1°) ALORS QUE la commission départementale de conciliation intervient en cas d'insuffisance des prix ou évaluations ayant servi de base aux droits d'enregistrement ; que le défaut de saisine de la commission départementale de conciliation, sur un chef de rectification entrant dans sa compétence, entraîne la nullité de la procédure d'imposition, à l'égard de ce chef de rectification ; que conformément à l'article 787 B du code général des impôts, sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, sous certaines conditions, notamment un engagement de conservation pendant une certaine durée, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, transmises par décès ou entre vifs ; que l'exonération s'applique lorsque la société détenue directement par le redevable possède une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation ; que dans cette hypothèse, l'exonération partielle est appliquée à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable dans la limite de la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation ; qu'en l'espèce, M. [W] [O], défunt, détenait 5 000 parts de la société Holding [O] laquelle détenait 100 % des parts de la société Maison [O] laquelle détenait 99 % de la société [O] Surgélation et 75 % de la société Clément Faugier ; que l'engagement de conservation des titres a été pris par la société Maison [O] et a porté sur ceux de la société [O] Surgélation et de la société Clément Faugier ; que l'administration a remis en cause la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet de cet engagement de conservation, et par voie de conséquence la valeur des parts Holding [O] sur laquelle l'exonération partielle des droits d'enregistrement a été calculée, et par suite, les droits d'enregistrement eux-mêmes ; que s'agissant d'un désaccord portant sur la valeur des titres transmis sur laquelle l'exonération est appliquée, la commission départementale de conciliation était compétente pour donner son avis ; qu'en jugeant le contraire, la cour d'appel a violé l'article L.59 B du livre des procédures fiscales ;

2°) ALORS QUE la valeur des parts transmises sur laquelle s'applique l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit, est déterminée à partir de la valeur de participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation, laquelle est fonction de la « valeur réelle » de l'actif brut de la société qui a pris un tel engagement ; qu'en l'espèce, le désaccord a porté sur non pas la définition de l'actif brut, et les éléments comptables qui le composent, mais sur la « valeur réelle » de l'actif brut de la société Maison [O], Mme [O] soutenant que pour déterminer cette « valeur réelle » il fallait inclure les moins-values latentes, l'administration prétendant au contraire qu'il convenait de ne pas en tenir compte ; que la question de la « valeur réelle » de l'actif brut d'où dépendait la valeur de la participation indirecte relevait de la compétence de la commission départementale de conciliation ; qu'en jugeant que le désaccord portait sur la définition de l'actif brut comptable, question de droit en dehors du champ d'application de la commission départementale de conciliation, la cour d'appel a violé les articles 787 B du code général des impôts et L59 B du livre des procédures fiscales.

DEUXIEME MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir déclaré bien fondées les impositions et rejeté la demande de Mme [O] tendant à la décharge des droits supplémentaires d'enregistrement auxquels elle a été assujettie au titre de la succession de son père ;

AUX MOTIFS QUE conformément à l'article 787 B du code général des impôts, sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, sous certaines conditions, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale transmises par décès ou entre vifs ; ainsi l'exonération s'applique également lorsque la société détenue directement par le redevable possède une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation ; dans cette hypothèse, l'exonération partielle est appliquée à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable, dans la limite de la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation ; () la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation s'obtient par la formule suivante : valeur des titres de la société interposée x valeur de la participation soumise à l'engagement collectif de conservation au jour du décès / valeur de l'actif brut de la société interposée ; le

calcul de la fraction de la valeur des titres sur laquelle s'applique l'exonération partielle s'effectue par l'opération suivante : valeur des titres détenus directement par le défunt x la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation / la valeur de l'actif brut de la société dont les titres sont détenus directement par le défunt ; les engagements collectifs de conservation souscrits par M. [W] [O] ne concernent pas la SARL Holding [O], mais uniquement les filiales détenues par sa propre filiale, à savoir, la SA Etablissements Clément Faugier et la SA [O] Surgélation ; () le désaccord entre l'administration et Mme [V] [O] ne porte que sur la définition de la notion d'actif brut réel. Ainsi l'évaluation de l'actif brut de la SAS Maison [O] (noté F) à hauteur de 16 182 916 € pour Mme [V] [O] et de 11 356 835 € pour l'administration fiscale ; () la définition de l'actif brut réel sur laquelle les parties s'opposent ne ressort pas d'une insuffisance des prix ou des évaluations servant de base au calcul de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation et de la fraction de la valeur des titres à laquelle s'applique l'exonération mais juste d'un désaccord sur les éléments comptables à prendre en considération pour déterminer cet actif brut réel . L'actif brut est une valeur brute comptable, avant amortissements et provisions pour dépréciation, des éléments composant l'actif, soit : des immobilisations (incorporelles, corporelles, financières), de l'actif circulant et des comptes de régularisation (charges constatées d'avance et autres comptes de régularisation) . Mais alors que les plus-values latentes ne font l'objet d'aucune écriture comptable et qu'elles doivent être ajoutées au résultat fiscal dans la liasse fiscale, les moins-values latentes font obligatoirement l'objet d'une écriture. L'actif brut étant une valeur brute comptable, avant amortissements et provisions pour dépréciation, il n'y a donc pas lieu de prendre en considération dans le calcul de l'actif brut réel les éventuelles moins-values.

1°) ALORS QUE sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit, sous certaines conditions, notamment un engagement de conservation pendant une certaine durée, à concurrence de 75 % de leur valeur, les parts ou actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, transmises par décès ou entre vifs ; que l'exonération s'applique lorsque la société détenue directement par le redevable possède une participation dans une société qui détient les titres de la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement de conservation ; que dans cette hypothèse, l'exonération partielle est appliquée à la valeur des titres de la société détenus directement par le redevable dans la limite de la fraction de la valeur réelle de l'actif brut de celle-ci représentative de la valeur de la participation indirecte ayant fait l'objet d'un engagement de conservation ; que cette participation est fonction de la valeur réelle de l'actif brut de la société qui a pris l'engagement de conservation ; que l'actif brut comptable est la valeur brute comptable, avant amortissements et provisions pour dépréciation, des éléments composant l'actif, soit les immobilisations (incorporelles, corporelles, financières), l'actif circulant et des comptes de régularisation ; qu'hormis les titres de placement qui doivent faire l'objet d'une estimation à la clôture de chaque exercice, les moins-values latentes ne font pas l'objet d'une comptabilisation systématique ; qu'en outre, pour les titres de placement, les moins-values latentes ne peuvent être prises en compte comptablement que sous la forme de provisions lesquelles ne rentrent pas dans le calcul de l'actif brut comptable ; qu'en jugeant qu'il n'y avait pas lieu de prendre en compte les moins-values latentes relatives aux éléments composant l'actif brut dans le calcul de la valeur réelle de ce dernier dès lors qu'elles feraient l'objet d'une comptabilisation obligatoire et qu'elles seraient déjà prises en compte dans l'actif brut comptable, la cour d'appel a violé l'article 787 B du code général des impôts et 38 septies de l'annexe III audit code.

TROISIEME MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir refusé de prendre en compte, à titre de passif déductible de l'actif taxable de la succession de M. [W] [O], l'indemnité de réduction des libéralités faites à M. [W] [O] due à la succession de sa mère, et débouté en conséquence Mme [O] de sa demande en décharge des droits supplémentaires d'enregistrement auxquels elle a été assujettie au titre de la succession de M. [W] [O] ;

AUX MOTIFS QU' il est constant que si le montant de l'indemnité de réduction due par M. [W] [O] à la succession de sa mère a été fixé, par un arrêt définitif de la cour d'appel d'Aix-en-Provence du 4 novembre 2010, rendu après cassation d'un précédent arrêt de la cour d'appel de Nîmes, à la somme de 1 054 049€, il n'en demeure pas moins vrai que le caractère certain du montant du passif à la charge de M. [W] [O] au titre de la succession de sa mère du fait de la prise en compte de cette indemnité n'est pas quant à lui certain dès lors que l'indemnité de réduction ne correspond pas à la dette effective de M. [W] [O] à l'égard des autres héritiers. En effet, le montant de cette indemnité de réduction doit être réintégré dans l'actif de la succession de Mme [X] [G] et il sera procédé à une nouvelle liquidation de la succession pour connaître le montant effectivement dû par M. [W] [O]. Seul l'acte de partage définitif arrêtera la dette de M. [W] [O]. Il

n'est pas contesté que l'acte définitif de partage de la succession de Mme [X] [O] n'a pas été dressé à ce jour. La dette effective de M. [W] [O] n'est donc toujours pas déterminée dans son montant. Dès lors la dette de M. [W] [O] dont l'existence est incertaine ne peut être considérée comme constitutive d'un passif déductible. Le passif déductible ne peut être connu qu'après la liquidation de la succession.

ALORS QUE sont déductibles de l'actif successoral les dettes du défunt certaines en leur principe au jour de son décès ; que Mme [O] a fait valoir dans ses conclusions régulièrement déposées que le montant des droits de son père, défunt, dans la succession de ses père et mère confondus a été évalué à 444 640 euros et que l'indemnité de réduction de libéralité a été définitivement fixée à 1 051 282 euros par un arrêt de la cour d'appel d'Aix en Provence en date du 4 novembre 2010 devenu irrévocable ; qu'ainsi son père se trouvait en situation débitrice vis-à-vis de la succession de ses père et mère ; qu'en ne répondant pas à ce moyen, la cour d'appel a violé l'article 455 du code de procédure civile.