

15 mars 2023

Cour de cassation

Pourvoi n° 20-12.201

Chambre commerciale financière et économique – Formation restreinte hors RNSM/NA

ECLI:FR:CCASS:2023:CO00203

Texte de la décision

Entête

COMM.

FB

COUR DE CASSATION

Audience publique du 15 mars 2023

Rejet

M. MOLLARD, conseiller doyen
faisant fonction de président

Arrêt n° 203 F-D

Pourvoi n° A 20-12.201

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 15 MARS 2023

La société Foncière [Adresse 2], société par actions simplifiée, dont le siège est [Localité 1], a formé le pourvoi n° A 20-12.201 contre l'arrêt rendu le 8 octobre 2019 par la cour d'appel d'Amiens (1re chambre civile), dans le litige l'opposant au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, domicilié [Adresse 4], défendeur à la cassation.

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, les deux 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 Me Haas, avocat de la société Foncière [Adresse 2], de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, après débats en l'audience publique du 24 janvier 2023 où étaient présents M. Mollard, conseiller doyen faisant fonction de président, Mme Lion, conseiller référendaire rapporteur, Mme Graff-Daudret, conseiller, et Mme Fornarelli, 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.

Exposé du litige

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Amiens, 8 octobre 2019), par acte du 13 décembre 2007, publié au bureau des hypothèques le 4 janvier 2008, la société de droit luxembourgeois Lema a apporté à la société par actions simplifiée [Adresse 2], devenue la société Foncière [Adresse 2], dont elle était l'associée unique, un ensemble immobilier situé à [Localité 1], constitué de divers corps de bâtiments à usage industriel édifiés sur un terrain.
2. Le 18 novembre 2011, considérant que l'apport ne remplissait pas les conditions prévues à l'article 810, III, alinéa 3, du code général des impôts pour bénéficier d'une exonération de droits d'enregistrement, au motif que les immeubles apportés n'étaient pas compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, l'administration fiscale a notifié à la société Foncière [Adresse 2] une proposition de rectification portant rappel de droits d'enregistrement.
3. Après émission d'un avis de mise en recouvrement et rejet de sa réclamation, la société Foncière [Adresse 2] a assigné l'administration fiscale aux fins d'obtenir la décharge des impositions réclamées.

Moyens

Examen des moyens

Sur le premier moyen

Enoncé du moyen

4. La société Foncière [Adresse 2] fait grief à l'arrêt de dire régulière la procédure de vérification de comptabilité effectuée sur l'ensemble des impôts dus au titre de la période allant du 29 novembre 2007 au 31 décembre 2008, de dire bien fondé le rappel d'imposition portant sur les droits d'enregistrement à la suite de l'apport conclu entre la société Lema et la société [Adresse 2], ancienne dénomination de la société Foncière [Adresse 2], enregistré le 4 janvier 2008 à la conservation des hypothèques de [Localité 1], et de rejeter ses demandes, alors « que la prescription abrégée du droit de reprise de l'administration prévue à l'article L. 180 du livre des procédures fiscales [n']est applicable que si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée à l'administration fiscale par le document présenté à la formalité, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures ; qu'en considérant que l'administration fiscale avait pu exercer son droit de reprise en 2011, sans rechercher si le procès-verbal des décisions de [l'associé] unique de la société Foncière [Adresse 2], qui constatait l'approbation de l'apport à la société Foncière [Adresse 2] par la société Lema de plusieurs terrains à bâtir situés à Beauvais en contrepartie de l'attribution à l'apporteur de 12 000 actions nouvelles de 1 000 euros chacune, dont elle constatait qu'il avait été enregistré le 20 décembre 2007, n'avait pas, à lui seul, suffisamment révélé à l'administration fiscale l'exigibilité des droits et taxes litigieux, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision au regard de l'article L. 180 du livre des procédures fiscales. »

Motivation

Réponse de la Cour

5. Seule la publication au service de la publicité foncière d'un acte d'apport d'immeuble ou de droits immobiliers est susceptible de révéler suffisamment l'exigibilité des droits, au sens de l'article L. 180, alinéa 2, du livre des procédures fiscales.

6. Après avoir rappelé qu'aux termes de l'article L. 180, alinéa 1er, du livre des procédures fiscales, pour les droits d'enregistrement, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou de l'accomplissement de la formalité fusionnée définie à l'article 647 du code général des impôts, l'arrêt relève que si l'enregistrement du procès-verbal des décisions de l'associé unique a eu lieu le 20 décembre 2007 au pôle « enregistrement » de [Localité 1], la publication à la conservation des hypothèques de l'acte notarié comprenant en annexe le contrat d'apport sous seing privé, est intervenue le 4 janvier 2008.

7. Il retient que c'est à la date à laquelle l'acte notarié a été enregistré que les services fiscaux ont pris connaissance du contrat d'apport, de sorte que c'est à cette date que le délai de reprise a pris naissance.

8. Il en déduit que l'administration fiscale avait jusqu'à la fin de l'année 2011 pour émettre la proposition de rectification et que celle qui a été adressée à la société Foncière [Adresse 2] le 18 novembre 2011 a été délivrée dans le délai de reprise.

9. En l'état de ces constatations et appréciations, la cour d'appel, qui n'avait pas à procéder à l'examen, inopérant, du contenu du procès-verbal des décisions de l'associé unique de la société Foncière [Adresse 2] approuvant l'apport et décidant de l'augmentation de capital consentie à titre de rémunération, a légalement justifié sa décision.

10. Le moyen n'est donc pas fondé.

Moyens

Sur le second moyen, pris en ses première et deuxième branches

Enoncé du moyen

11. La société Foncière [Adresse 2] fait grief à l'arrêt de dire bien fondé le rappel d'imposition portant sur les droits d'enregistrement à la suite de l'apport conclu entre la société Lema et la société [Adresse 2], ancienne dénomination de la société Foncière [Adresse 2], enregistré le 4 janvier 2008 à la conservation des hypothèques de [Localité 1], et de rejeter ses demandes, alors :

« 1°/ que les apports faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non passible de cet impôt, dans la mesure où les apports ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers, font l'objet d'une exonération de droits d'enregistrement si l'apporteur prend l'engagement de conserver les titres reçus en contrepartie de l'apport pendant une durée minimale de trois années et si l'immeuble ou les droits immobiliers sont compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ; que l'apport de l'ensemble des immeubles affectés à l'exercice d'une activité de marchand de biens réalise, à lui seul, le transfert d'une branche autonome d'activité ; qu'en considérant que le simple apport d'immeubles ne suffit pas à caractériser, à lui seul, une branche autonome d'activité en l'absence de transfert d'un autre actif immobilisé, la cour d'appel, qui a ajouté à la loi une condition qu'elle ne prévoit pas, a violé les articles 809, I, 3°, 810, III, alinéa 2, et 1594 A du code général des impôts ;

2°/ que les apports faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non passible de cet impôt, dans la mesure où les apports ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers, font l'objet d'une exonération de droits d'enregistrement si l'apporteur prend l'engagement de conserver les titres reçus en contrepartie de l'apport pendant une durée minimale de trois années et si l'immeuble ou les droits immobiliers sont compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ; que l'apport de l'ensemble des immeubles affectés à l'exercice d'une activité de marchand de biens réalise, à lui seul, le transfert d'une branche autonome d'activité ; qu'en considérant que le simple apport d'immeubles ne suffit pas à caractériser, à lui seul, une branche autonome d'activité en l'absence de preuve de l'exercice d'une activité préexistante apportée, après avoir pourtant constaté que la société Lema avait apporté une modification à son objet social en septembre 2007 en vue de pouvoir exercer une activité de marchand de biens et qu'elle n'avait apporté les biens immobiliers à la société Foncière [Adresse 2] qu'en décembre 2007, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations, a violé les articles 809, I, 3°, 810, III, alinéa 2, et 1594 A du code général des impôts. »

Motivation

Réponse de la Cour

12. Il résulte de l'article 810, III, alinéas 2 et 3, du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005, que, par dérogation aux dispositions de l'article 809, I, 3°, du même code, l'enregistrement des apports faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non soumise à cet impôt, qui ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers, donne lieu au paiement du seul droit fixe mentionné à l'article 810, I, à condition que l'apporteur s'engage à conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport et que les biens apportés soient compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle.

13. L'arrêt retient que le fait que les immeubles apportés aient été comptabilisés en stock par la société Foncière

[Adresse 2] est conforme à son activité de marchand de biens, puisqu'ayant vocation à être vendus, ils ne constituent pas un actif immobilisé, et qu'aucun actif immobilisé n'a été apporté.

14. De ces seuls motifs, dont il résulte que les biens apportés n'étaient pas compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, la cour d'appel a, abstraction faite des motifs surabondants critiqués par la deuxième branche, exactement déduit que l'acte d'apport du 13 décembre 2007 avait porté sur un simple élément de patrimoine isolé, de sorte que l'enregistrement des apports n'avait pu donner lieu au paiement du seul droit fixe mentionné à l'article 810, I, du code général des impôts et que l'apport avait justement été assimilé à une mutation à titre onéreux, conformément à l'article 809, I, 3° de ce code.

15. Le moyen, inopérant en sa deuxième branche, n'est pas fondé pour le surplus.

Moyens

Sur le second moyen, pris en sa troisième branche

Enoncé du moyen

16. La société Foncière [Adresse 2] fait le même grief à l'arrêt, alors « que, selon l'article 5 de la directive 2008/7/CE du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, les États membres exonèrent les sociétés de capitaux de toute forme d'imposition indirecte sur les apports de capital, lesquels sont définis, par son article 3, comme l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport d'actifs de toute nature ; qu'en considérant que l'apport à la société anonyme simplifiée Foncière [Adresse 2] de biens immobiliers, dont il était constant qu'il n'avait pas été rémunéré autrement que par l'attribution de parts sociales au profit de la société apporteuse dans le cadre d'une augmentation de capital, ne relevait pas du champ d'application de cette directive dès lors qu'en droit interne, un tel apport est assimilé à une mutation à titre onéreux, la cour d'appel a violé les articles 3 et 5 de la directive 2008/7/CE du 12 février 2008. »

Motivation

Réponse de la Cour

17. Par dérogation aux dispositions de l'article 10 de la directive 69/335/CEE du 17 juillet 1969 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, applicable ratione temporis, qui prohibent la perception de toute imposition, autre que le droit d'apport, sur l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature, l'article 12, paragraphe 1, sous b), de cette même directive autorise chaque État membre à percevoir des droits de mutation sur l'apport à une société de biens immeubles ou de fonds de commerce situés sur son territoire.

18. Il en résulte que l'article 809, I, 3°, du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004, qui dispose que les apports en nature portant sur un immeuble ou des droits immobiliers sont assimilés à des mutations à titre onéreux lorsqu'ils sont faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne morale non soumise à cet impôt, de sorte qu'ils sont soumis au droit spécial de mutation prévu à l'article 810, III, alinéa 1er, du code général des impôts, ne méconnaît pas les dispositions de la directive 69/335/CEE du 17 juillet 1969.

19. Par ce motif de pur droit, substitué à ceux critiqués, dans les conditions prévues par les articles 620, alinéa 1er, et 1015 du code de procédure civile, la décision se trouve légalement justifiée.

20. Par conséquent, le moyen ne peut être accueilli.

Dispositif

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne la société Foncière [Adresse 2] aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par la société Foncière [Adresse 2] et la condamne à payer au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de [Localité 3], agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, la somme de 3 000 euros ;

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

Moyens annexés

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par Me Haas, avocat aux Conseils, pour la société Foncière [Adresse 2].

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué D'AVOIR dit régulière la procédure de vérification de comptabilité effectuée sur l'ensemble des impôts dus au titre de la période allant du 29 novembre 2007 au 31 décembre 2008, D'AVOIR dit bien fondé le rappel d'imposition portant sur les droits d'enregistrement à la suite de l'apport conclu entre la société Lema et la société [Adresse 2], ancienne dénomination de la société Foncière [Adresse 2], enregistré le 4 janvier 2008 à la conservation des hypothèques de [Localité 1] et D'AVOIR débouté la société Foncière [Adresse 2] de ses demandes ;

AUX MOTIFS QUE, selon l'article L 180 du livre des procédures fiscales, pour les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, les droits de timbres ainsi que les taxes, redevances et autres impositions assimilées, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou de l'accomplissement de la formalité fusionnée définie à l'article 647 du code général des impôts ; que si l'enregistrement du procès-verbal des décisions de l'associé unique a eu lieu le 20 décembre 2007 au pôle d'enregistrement de [Localité 1], la publication à la conservation des hypothèques de l'acte authentique reçu par Me [O], notaire à [Localité 1], qui comprend en annexe le contrat d'apport sous seing privé du 12 décembre 2007, a eu lieu le 4 janvier 2008 ; qu'il s'ensuit que les finances publiques avaient jusqu'à la fin de l'année 2011 pour émettre la proposition de rectification ; que la proposition de rectification adressée le 18 novembre 2011, annulant et rectifiant la précédente, a été délivrée dans le délai de reprise visé ci-dessus ; que c'est à la date à laquelle l'acte notarié a été enregistré que les services fiscaux ont été informés de l'existence de l'acte et en ont pris connaissance ; que c'est à partir de cette date que le délai de reprise prend naissance ; que, par ailleurs, si l'avis de mise en recouvrement indique, en face de la mention Droits : « Période décembre 2007 », cette indication qui trouve son explication dans le fait que l'acte à raison duquel les droits sont dus est effectivement le contrat d'apport du 13 décembre 2007, n'emporte aucune conséquence sur l'année 2008 au cours de laquelle les droits ont pris naissance ; que, d'ailleurs, l'avis de mise en recouvrement vise la proposition de rectification du 18 novembre 2011, laquelle propose des rectifications concernant les droits d'enregistrement pour 2008 ; que l'irrégularité invoquée n'est pas établie et la prescription n'est pas acquise ;

ALORS QUE la prescription abrégée du droit de reprise de l'administration prévue à l'article L. 180 du livre des procédures fiscales est applicable que si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée à l'administration fiscale par le document présenté à la formalité, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures ; qu'en considérant que l'administration fiscale avait pu exercer son droit de reprise en 2011, sans rechercher si le procès-verbal des décisions de l'assemblée unique de la société Foncière [Adresse 2], qui constatait l'approbation de l'apport de la société Lema à la société Foncière [Adresse 2] de plusieurs terrains à bâtir situés à [Localité 1] en contrepartie de l'attribution à l'apporteur de 12 000 actions nouvelles de 1 000 euros chacune et dont elle constatait qu'il avait été enregistré le 20 décembre 2007 n'avait pas, à lui seul, suffisamment révélé à l'administration fiscale l'exigibilité des droits et taxes litigieux, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision au regard de l'article L. 180 du livre des procédures fiscales.

SECOND MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué D'AVOIR dit bien fondé le rappel d'imposition portant sur les droits d'enregistrement à la suite de l'apport conclu entre la société Lema et la société [Adresse 2], ancienne dénomination de la société Foncière [Adresse 2], enregistré le 4 janvier 2008 à la conservation des hypothèques de [Localité 1] et D'AVOIR débouté la société Foncière [Adresse 2] de ses demandes ;

AUX MOTIFS QUE la société Foncière [Adresse 2] soutient que le visa de l'article 1594 A relatif aux cessions d'immeuble à titre onéreux ne s'appliquait pas et que l'apport ne pouvait relever que des seuls articles 809 I, 3° et 810 III qui fixent le droit spécial de mutation en cas d'apport d'immeuble à 2,20 % ; que l'apport a été effectué à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés (Foncière [Adresse 2]) par une personne non soumise à cet impôt (la société LEMA) ; que l'apport a eu pour objet des droits immobiliers ; que selon l'article 809, I, 3°, il doit être assimilé à une mutation à titre onéreux, à moins qu'il ne remplisse les conditions prescrites par l'article 810, III, alinéa 2, auquel cas le taux du droit d'enregistrement est réduit ; que la condition de conservation pendant trois ans des titres remis en contrepartie de l'accord est remplie ; que, par ailleurs le fait que les immeubles apportés aient été comptabilisés par la société Foncière [Adresse 2] en stock est conforme à son activité de marchand de biens puisqu'ils ont vocation à être vendus et qu'ils ne constituent pas un actif immobilisé ; qu'en revanche, il y a lieu d'observer qu'aucun actif immobilisé n'a été apporté, et que la société LEMA n'a modifié son objet social pour développer une activité de marchand de biens qu'en septembre 2007, et qu'elle a estimé plus utile, trois mois après, d'apporter les immeubles à sa filiale afin de permettre à cette dernière de développer l'activité en question ; que le simple apport d'immeubles ne suffit pas à caractériser, à lui seul, une branche autonome d'activité, en l'absence de preuve d'une activité préexistante apportée ; que les conditions n'étant pas toutes remplies, l'enregistrement des apports n'a pu donner lieu au paiement du seul droit fixe mentionné à l'article 810, I et l'apport a justement été assimilé à une mutation à titre onéreux conformément à l'article 809, I, 3° ; qu'enfin, l'invocation de la directive n° 2008/7/CE du 12 février 2008, qui concerne notamment le droit d'apport, est sans objet, puisque l'apport, du point de vue des droits exigibles, est assimilé à une mutation à titre onéreux ;

ALORS, 1°), QUE les apports faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non passible de cet impôt, dans la mesure où les apports ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers font l'objet d'une exonération de droits d'enregistrement si l'apporteur prend l'engagement de conserver les titres reçus en contrepartie de l'apport pendant une durée minimale de trois années et si l'immeuble ou droits immobiliers sont compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ; que l'apport de l'ensemble des immeubles affectés à l'exercice d'une activité de marchand de biens réalise, à lui seul, le transfert d'une branche autonome d'activité ; qu'en considérant que le simple apport d'immeubles ne suffit pas à caractériser, à lui seul, une branche autonome d'activité en l'absence de transfert d'un autre actif immobilisé, la cour d'appel, qui a ajouté à la loi une condition qu'elle ne prévoit pas, a violé les articles 809, I, 3°, 810, III, alinéa 2 et 1594 A du code général des impôts ;

ALORS, 2°) QUE les apports faits à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non passible de cet impôt, dans la mesure où les apports ont pour objet un immeuble ou des droits immobiliers font l'objet d'une exonération de droits d'enregistrement si l'apporteur prend l'engagement de conserver les titres reçus en contrepartie de l'apport pendant une durée minimale de trois années et si l'immeuble ou droits immobiliers sont compris dans l'apport de l'ensemble des éléments d'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ;

qu'en que l'apport de l'ensemble des immeubles affectés à l'exercice d'une activité de marchand de biens réalise, à lui seul, le transfert d'une branche autonome d'activité ; qu'en considérant que le simple apport d'immeubles ne suffit pas à caractériser, à lui seul, une branche autonome d'activité en l'absence de preuve de l'exercice d'une activité préexistante apportée, après avoir pourtant constaté que la société Lema avait apporté une modification à son objet social en septembre 2007 en vue de pouvoir exercer une activité de marchand de biens et qu'elle n'avait apporté les biens immobiliers à la société Foncière [Adresse 2] qu'en décembre 2007, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations, a violé les articles 809, I, 3°, 810, III, alinéa 2 et 1594 A du code général des impôts ;

ALORS, 3°), QUE, selon l'article 5 de la directive 2008/7/CE du 12 février 2008, les États membres exonèrent les sociétés de capitaux de toute forme d'imposition indirecte, sur les apports de capital, lesquels sont définis, par son article 3, comme l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport d'actifs de toute nature ; qu'en considérant que l'apport à la société anonyme simplifiée Foncière [Adresse 2] de biens immobiliers, dont il était constant qu'il n'avait pas été rémunéré autrement que par l'attribution de parts sociales au profit de la société apporteuse dans le cadre d'une augmentation de capital, ne relevait pas du champ d'application de cette directive dès lors qu'en droit interne, un tel apport est assimilé à une mutation à titre onéreux, la cour d'appel a violé les articles 3 et 5 de la directive 2008/7/CE du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux.

Décision **attaquée**

Cour d'appel d'amiens
8 octobre 2019 (n°18/03323)

Les **dates clés**

- Cour de cassation Chambre commerciale financière et économique 15-03-2023
- Cour d'appel d'Amiens 08-10-2019