

15 mars 2023

Cour de cassation

Pourvoi n° 21-10.244

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

ECLI:FR:CCASS:2023:CO00210

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° 210 F-D

Pourvoi n° U 21-10.244

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

## AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

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

1°/ M. [H] [V],

2°/ Mme [X] [P], épouse [V],

tous deux domiciliés [Adresse 2],

ont formé le pourvoi n° U 21-10.244 contre l'arrêt rendu le 24 novembre 2020 par la cour d'appel de Lyon (1re chambre civile B), dans le litige les opposant 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, domicilié [Adresse 1], défendeur à la cassation.

Les demandeurs invoquent, à l'appui de leur pourvoi, le moyen unique de cassation annexé au présent arrêt.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de M. Maigret, conseiller référendaire, les observations de Me Soltner, avocat de M. et Mme [V], 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, après débats en l'audience publique du 24 janvier 2023 où étaient présents M. Mollard, conseiller doyen faisant fonction de président, M. Maigret, 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 (Lyon, 24 novembre 2020), le 21 septembre 2015, l'administration fiscale a notifié à M. et Mme [V] une proposition de rectification de l'impôt sur la fortune (ISF) au titre des années 2013 et 2014, remettant en cause l'exonération totale des actions détenues par M. [V] dans la société Sojag, fondée sur l'article 885 O bis du code général des impôts.
2. Après mise en recouvrement des rappels d'ISF, augmentés de l'intérêt de retard, M. [V] a adressé à l'administration fiscale une réclamation contentieuse dans laquelle il sollicitait le bénéfice de l'exonération partielle de ces actions sur le fondement de l'article 885 I quater du code général des impôts.
3. Après rejet de leur réclamation, M. et Mme [V] ont assigné l'administration fiscale.

## Moyens

### Examen du moyen

Sur le moyen, pris en ses première, deuxième, troisième, quatrième, sixième, septième et huitième branches, ci-après annexés

## 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 griefs qui ne sont manifestement pas de nature à entraîner la cassation.

## Moyens

Sur le moyen, pris en ses cinquième et neuvième branches

Enoncé du moyen

5. M. et Mme [V] font grief à l'arrêt d'infirmier le jugement entrepris et de confirmer la décision du 18 mai 2017 rejetant la réclamation contentieuse de M. [V] sollicitant le bénéfice de l'exonération partielle des actions détenues dans la société Sojag au titre de l'ISF des années 2013 et 2014, sur le fondement de l'article 885 I quater du code général des impôts, alors :

« 5°/ que peut bénéficier de la réduction prévue par l'article 885 I quater du code général des impôts le contribuable ayant investi dans une société holding qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations, a pour activité principale la participation active à la conduite de la politique de son groupe et au contrôle de ses filiales ; qu'en l'espèce, la "convention d'animation" énonçait que "la société mère participe activement à la conduite de la politique du groupe ainsi constitué et elle définit seule la politique générale et l'animation du groupe, composé de ses filiales et sous filiales, qu'elle assure dans l'intérêt de l'ensemble des sociétés. Elle définit par conséquent les priorités stratégiques et les axes de développement du groupe, assure la coordination et la mise en oeuvre de ces différentes actions, dans le respect de l'autonomie juridique de chaque filiale, et sans se comporter comme le dirigeant de fait" ; que le rapport de gestion pour l'année 2013 mentionne : "Nous vous avons réunis en Assemblée Générale Ordinaire annuelle, en exécution des prescriptions légales, pour vous rendre compte de l'activité de votre société durant l'exercice écoulé, clos le 31 décembre 2012, et pour soumettre à votre approbation les comptes et le bilan de cet exercice. De leur côté, la SARL BDO France-ABPR Seine & Yonne et le Cabinet GMBA, vos Co-Commissaires aux Comptes, vous rendront compte dans un instant de leur mission ( ). La société SOJAG fournit à ses filiales une animation, une assistance et une coordination notamment en matière de politique générale, management et développement dans le cadre de la convention d'animation et de prestations signée avec ses filiales" ; que ce rapport présente ensuite les principales actions décidées par la société mère et mises en oeuvre par les filiales ; que le rapport de gestion pour l'exercice clos au 31 décembre 2014 présente le bilan et les résultats, décrit les principales actions et prises de participations dans les secteurs d'activité essentiels des entreprises, précise les règles de participation des salariés et propose une affectation des résultats, en indiquant aux sociétés du groupe que "l'activité des filiales a été exercée conformément aux orientations stratégiques de la société Sojag" ; qu'en estimant que la preuve d'une animation effective du groupe et de la conduite de sa politique par la société Sojag n'était pas établie par ces documents au motif que le contenu des "orientations stratégiques" fixées par la holding n'était pas précisé, quand la preuve d'une participation active de la société Sojag à la conduite de la politique de son groupe et au contrôle de ses filiales, ainsi que des moyens concrètement mis en oeuvre à cette fin, ressortait de ces éléments de preuve et suffisait à rendre les détenteurs des parts de la Sojag éligible à la réduction d'impôt prévu par le texte susvisé, peu important que les "orientations stratégiques du groupe" n'aient pas été précisées ou indiquées la cour d'appel a ajouté à la loi et violé ce texte ;

9°/ qu'en tout état de cause, en examinant séparant les différents documents de preuve ci-dessus visés, au lieu de

rechercher si, ensemble, ils ne constituaient pas un faisceau d'éléments établissant que le dirigeant de la société Sojag exerçait par l'intermédiaire de celle-ci un rôle d'animation et de conduite effective de la politique du groupe et de contrôle de ses filiales, la cour d'appel a entaché sa décision d'un défaut de base légale. »

## Motivation

### Réponse de la Cour

6. Après avoir rappelé, d'une part, que le critère d'animation effective du groupe permet de reconnaître aux sociétés holdings une activité autre que la simple gestion d'un portefeuille, en considérant qu'elles utilisent leur participation dans le cadre d'une activité industrielle et commerciale éligible au régime d'exonération, d'autre part, que ce rôle d'animation doit être établi par le redevable de l'ISF qui s'en prévaut, l'arrêt retient que la convention d'animation et de prestations de services datée du 10 décembre 2010 liant la société Sojag à l'ensemble de ses filiales, est insuffisante pour rapporter, à elle seule, la preuve du rôle d'animation effective joué par la société Sojag.

7. L'arrêt ajoute que la mention, figurant dans les rapports de gestion pour les exercices clos les 31 décembre 2013 et 31 décembre 2014, selon laquelle « l'activité des filiales a été exercée conformément aux orientations stratégiques de la société Sojag », ne contient aucune précision concernant ces orientations, s'apparentant davantage à une clause de style à des fins d'exonération fiscale, et relève qu'aucun document n'est produit concernant le contenu des prétendues orientations stratégiques définies par la société Sojag et leur diffusion auprès des filiales.

8. L'arrêt retient enfin que les courriels produits pour justifier du rôle effectif d'animation joué par la société Sojag ne concernent pas les années 2013 et 2014, mais les seules années 2015, 2016 et 2017, que l'attestation de M. [Y], datée du 5 juin 2018, ne mentionne pas la période considérée et que celle, imprécise et rédigée en termes généraux, de Me Féry, avocat au barreau de Lyon, ainsi que la lettre du 14 décembre 2017, postérieure à la période litigieuse, de M. [M] [E], sont insuffisants à rapporter la preuve que la société Sojag était une société holding active aux périodes concernées.

9. Sous couvert de griefs non fondés tirés d'une violation de l'article 885 I quater du code général des impôts et d'un manque de base légale, le moyen ne tend qu'à remettre en cause le pouvoir souverain des juges du fond qui, après avoir examiné de façon concrète les différents documents qui leur étaient soumis, séparément et dans leur ensemble, ont estimé que la preuve que la société Sojag participait activement à la conduite de la politique du

groupe ainsi qu'au contrôle des filiales durant les périodes litigieuses n'était pas rapportée.

10. Le moyen n'est donc pas fondé.

## Dispositif

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne M. et Mme [V] aux dépens ;

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

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par Me Soltner, avocat aux Conseils, pour M. et Mme [V].

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'AVOIR, confirmant le jugement entrepris, confirmé la décision du 18 mai 2017 rejetant la réclamation contentieuse de M. [V] sollicitant le bénéfice de l'exonération partielle des actions détenues dans la société SOJAG au titre de L'ISF des années 2013 et 2014, sur le fondement de l'article 885 I quater du CGI.

AUX MOTIFS QUE Sont des sociétés holding animatrices les sociétés qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations :

-participent activement à la conduite de la politique de leur groupe et au contrôle de leurs filiales ;  
et rendent le cas échéant et à titre purement interne, des services spécifiques, administratifs, juridiques, comptables, financiers et immobiliers. Ces sociétés holding animatrices s'opposent aux sociétés holding passives qui sont exclues du bénéfice de la réduction d'impôt en tant que simples gestionnaires d'un portefeuille mobilier. C'est le critère d'animation effective du groupe qui permet de reconnaître à ces sociétés holding une activité autre que la simple gestion d'un portefeuille, en considérant qu'elles utilisent leur participation dans le cadre d'une activité industrielle et commerciale éligible au régime d'exonération, toutes autres conditions étant par ailleurs satisfaites. Ce rôle d'animation doit être établi par le redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune qui s'en prévaut. La convention d'animation et de prestations de services datée du 10 décembre 2010 liant la SA SOJAG à l'ensemble de ses filiales, précise que :

"La société mère SA SOJAG participe activement à la conduite de la politique du Groupe ainsi constitué et elle définit seule la politique générale et l'animation du Groupe, composé de ses filiales et sous filiales, qu'elle assure dans l'intérêt de l'ensemble des sociétés. Elle définit par conséquent les priorités stratégiques et les axes de développement du Groupe, assure la coordination et la mise en oeuvre de ces différentes actions, dans le respect de l'autonomie juridique de chaque filiale, et sans se comporter comme le dirigeant de fait».

Article 2. «la Société mère définit seule la politique générale du Groupe qu'elle assure dans l'intérêt de l'ensemble des Sociétés»

Si l'enregistrement n'est pas une condition de validité des actes et si l'administration fiscale n'allègue pas que les conventions d'animation seraient visées par un texte spécial exigeant leur enregistrement néanmoins cette convention n'a de ce ne fait pas date certaine et peut avoir été établie postérieurement au contrôle. En tout état de cause, elle serait insuffisante pour rapporter à elle seule la preuve du rôle d'animation effective joué par la société SOJAG. Il est mentionné dans le rapport de gestion pour l'exercice clos le 31 décembre 2013 et celui pour l'année suivante que "l'activité des filiales a été exercée conformément aux orientations stratégiques de la société SOJAG" sans aucune précision concernant ces orientations. Aucun document n'est produit concernant le contenu des prétendues orientations stratégiques définies par la société SOJAG et leur diffusion auprès des filiales. Cette mention, figurant dans les rapports de gestion, s'apparente dès lors plus à une clause de style à des fins d'exonération fiscale, les mails produits pour justifier d'un rôle effectif d'animation joué par la société SOJAG ne concernant pas les années 2013 et 2014 mais les seules années 2015, 2016 et 2017. La seule attestation de M. [Y], président de la société FIMAGE PACKAGING II, datée du 5 juin 2018 et qui ne mentionne pas la période considérée et celle imprécise et en termes généraux de Me FERY avocat au barreau de Lyon, ainsi que le courrier en date du 14 décembre 2017, donc postérieur à la période litigieuse, de [M] [E], sont insuffisants à rapporter la preuve que la société SOJAG était une société holding active aux périodes concernées. Il n'est dès lors pas rapporté la preuve que la société SOJAG a participé activement à la conduite de la politique du groupe ainsi qu'au contrôle des filiales, aux périodes litigieuses, condition pour bénéficier de l'exonération fiscale précitée. Dès lors, la décision déferée est infirmée et la décision administrative de rejet de la réclamation du 18 mai 2017 confirmée.

1°) ALORS QU'aucun texte de droit fiscal n'exige qu'une convention destinée à faire la preuve d'engagements souscrits entre une société mère et ses filiales relativement à la gestion et à la direction du groupe ait date certaine ; qu'en l'espèce, la « convention d'animation et de prestations de services » était datée du 10 décembre 2010, et portait la signature des dirigeants des sociétés concernées ; qu'elle faisait foi jusqu'à preuve contraire des faits, actes et engagements qu'elle renfermait ou qu'elle actait, sauf à établir qu'il s'agissait d'un faux intellectuel ; qu'en énonçant, pour dénier force probante à cette convention, qu'à défaut d'enregistrement « elle n'a de ce fait pas date certaine et peut avoir été établie postérieurement au contrôle », la cour d'appel a violé l'article 1315 du code civil, ensemble l'article 885-1 quater du code général des impôts ;

2°) ALORS QU'en énonçant que faute d'enregistrement, la convention en cause n'a de ce fait pas date certaine « et peut avoir été établie postérieurement au contrôle », sans relever aucun élément de nature à laisser présumer que tel aurait été le cas, la cour a violé derechef les textes susvisés ;

3°) ALORS QU'en se déterminant par ce motif hypothétique, la cour d'appel a violé en outre l'article 455 du code de procédure civile ;

4°) ALORS QUE caractérise une animation et une participation effective de la holding à la conduite de la politique du groupe la clause d'une « convention d'animation » stipulant que "La société mère participe activement à la conduite de la politique du Groupe ainsi constitué et elle définit seule la politique générale et l'animation du Groupe, composé de ses filiales et sous filiales, qu'elle assure dans l'intérêt de l'ensemble des sociétés. Elle définit par conséquent les priorités stratégiques et les axes de développement du Groupe, assure la coordination et la mise en oeuvre de ces différentes actions, dans le respect de l'autonomie juridique de chaque filiale, et sans se comporter comme le dirigeant de fait» ; qu'en jugeant que cette clause, reprise à l'article 2 de la convention, ne permettait pas de faire la preuve d'un rôle de participation active de la société Sojag à la conduite de la politique du groupe et au contrôle de ses filiales, la cour d'appel n'a pas tiré de ses constatations les conséquences légales qui s'en évinçaient et a violé l'article 885-1 quater du code générale des impôts, ensemble l'article 1134 (devenu 1103) du code civil;

5°) ALORS QUE peut bénéficier de la réduction prévue par 885-1 quater du code général des impôts le contribuable ayant investi dans une société holding qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations, a pour activité principale la participation active à la conduite de la politique de son groupe et au contrôle de ses filiales; qu'en l'espèce, la « convention d'animation » énonçait que "La société mère participe activement à la conduite de la politique du Groupe ainsi constitué et elle définit seule la politique générale et l'animation du Groupe, composé de ses filiales et sous filiales, qu'elle assure dans l'intérêt de l'ensemble des sociétés. Elle définit par conséquent les priorités stratégiques et les axes de développement du Groupe, assure la coordination et la mise en oeuvre de ces différentes actions, dans le respect de l'autonomie juridique de chaque filiale, et sans se comporter comme le dirigeant de fait» ; que le rapport de gestion pour l'année 2013 mentionne : « Nous vous avons réunis en Assemblée Générale Ordinaire annuelle, en exécution des prescriptions légales, pour vous rendre compte de l'activité de votre société durant l'exercice écoulé, clos le 31 décembre 2012, et pour soumettre à votre approbation les comptes et le bilan de cet exercice. De leur côté, la SARL BDO France-ABPR Seine & Yonne et le Cabinet GMBA, vos Co-Commissaires aux Comptes, vous rendront compte dans un instant de leur mission ( ). La société SOJAG fournit à ses filiales une animation, une assistance et une coordination notamment en matière de politique générale, management et développement dans le cadre de la convention d'animation et de prestations signée avec ses filiales » ; que ce rapport présente ensuite les principales actions décidées par la société mère et mises en oeuvres par les filiales; que le rapport de gestion pour l'exercice clos au 31 décembre 2014 présente le bilan et les résultats, décrit les principales actions et prises de participations dans les secteurs d'activité essentiels des entreprises, précise les règles de participation des salariés et propose une affectation des résultats, en indiquant aux sociétés du groupe que "l'activité des filiales a été exercée conformément aux orientations stratégiques de la société SOJAG ; qu'en estimant que la preuve d'une animation effective du groupe et de la conduite de sa politique par la société Sojag n'était pas établie par ces documents au motif que le contenu des « orientations stratégiques » fixées par la holding n'était pas précisé, quand la preuve d'une participation active de la société Sojag à la conduite de la politique de son groupe et au contrôle de ses filiales, ainsi que des moyens concrètement mis en oeuvre à cette fin, ressortait de ces éléments de preuve et suffisait à rendre les détenteurs des parts de la Sojag éligible à la réduction d'impôt prévu par le texte susvisé, peu important que les « orientations stratégiques du groupe » n'aient pas été précisées ou indiquées la cour d'appel a ajouté à la loi et violé ce texte ;

6°) ALORS QUE le juge est tenu d'examiner toutes les pièces produites par les parties à l'appui de leurs prétentions ; qu'en l'espèce, les exposants produisaient aux débats les comptes rendus trimestriels du « Comité de suivi animation Sojag », qui faisaient ressortir, pour les années considérées, quelles étaient les décisions et orientations concernant la politique de production ou d'investissement du groupe qui avaient été avalisées par ce comité, lequel en assurait ensuite le suivi et en présentait les résultats ; que ces comptes rendus des séances du comité de suivi établissaient ainsi quels étaient les moyens effectivement mis en oeuvre par la Sojag pour conduire et orienter la politique du groupe et contrôler l'activité de ses filiales; qu'en ne procédant à aucun examen de ces pièces invoquées par les époux [V] dans leurs conclusions, de nature à établir l'effectivité du rôle d'animation et de conduite de la politique du groupe qu'exerçait la holding, la cour d'appel a violé l'article 455 du NCPC ;

7° ALORS QUE Me Ferry, avocat, attestait « bien connaître M. [V] depuis plus de vingt années, avec lequel j'entretient des relations professionnelles constantes ; Monsieur [H] [V] participe constamment à la direction et au management du groupe dont il est actionnaire à travers la société Sojag et l'ensemble de ses filiales ( ) Monsieur [V] doit être considéré comme un dirigeant loyal qui ne ménage jamais ses efforts pour le déploiement du groupe auquel il appartient » ; que dans son attestation, M. [Y], Président d'un fournisseur du groupe, déclarait « entretenir des relations commerciales avec le groupe [V] [W] et plus particulièrement avec l'un de ses managers Monsieur [H] [V]. Je peux affirmer que Monsieur [H] [V] participe constamment à l'essor de son groupe et qu'il est l'un des piliers des trois managers [C] [W], [K] [A] et [H] [V] » ; qu'en écartant ses attestations dont elle ne fait aucune analyse, aux motifs inopérants qu'elles ne se référaient pas spécifiquement aux périodes fiscales considérées, quand leur seul but était d'établir que M. [V] était un dirigeant qui s'était de tout temps constamment investi, par l'intermédiaire de sa holding, dans la direction de son groupe, la cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision au regard des l'article 885-1 du code général des impôts ensemble, l'article 1315 du code civil ;

8°) ALORS QU'en se déterminant par un tel motif, la cour d'appel a de surcroit dénaturé les attestations susvisées, en violation du principe qui interdit au juge de dénaturer l'écrit qui lui est soumis et de l'article 1134 (devenu 1103) du code civil ;

9°) ALORS QU'enfin et en tout état de cause, en examinant séparant les différents documents de preuve ci-dessus visés, au lieu de rechercher si, ensemble, ils ne constituaient pas un faisceau d'éléments établissant que le dirigeant de la société Sojag exerçait par l'intermédiaire de celle-ci un rôle d'animation et de conduite effective de la politique du groupe et de contrôle de ses filiales, la cour d'appel a entaché sa décision d'un défaut de base légale au regard des l'article 885-1 quater du code général des impôts, ensemble, l'article 1315 du code civil ;

## Décision **attaquée**

Cour d'appel de Lyon 1b  
24 novembre 2020 (n°19/03679)

## Les **dates clés**

- Cour de cassation Chambre commerciale financière et économique 15-03-2023
- Cour d'appel de Lyon 1B 24-11-2020