

6 juillet 2023

Cour d'appel de Lyon

RG n° 20/05110

1ère chambre civile A

## Texte de la décision

### Entête

N° RG 20/05110

N° Portalis DBVX - V - B7E - NEZV

Décision du TJ hors JAF, JEX, JLD, J. EXPRO, JCP de lyon

Au fond du 09 septembre 2020

Chambre 1 cab 01 B

RG : 17/09199

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

COUR D'APPEL DE LYON

1ère chambre civile A

ARRET DU 06 Juillet 2023

APPELANT :

M. LE DIRECTEUR RÉGIONAL DES FINANCES PUBLIQUES DE PROVENCE-ALPES-COTE D'AZUR

[Adresse 4]

[Adresse 4]

[Localité 1]

représenté par la SELAS AGIS, avocat au barreau de LYON, toque : 1866

INTIMEE :

S.A. CEGID

[Adresse 2]

[Localité 3]

représentée par la SELARL DELSOL AVOCATS, avocat au barreau de LYON, toque : 794

\* \* \* \* \*

Date de clôture de l'instruction : 14 Septembre 2021

Date des plaidoiries tenues en audience publique : 15 Mars 2023

Date de mise à disposition : 25 mai 2023 prorogée au 12 octobre 2023 et avancée au 6 juillet 2023, les avocats dûment avisés conformément à l'article 450 dernier alinéa du code de procédure civile

Audience présidée par Anne WYON, magistrat rapporteur, sans opposition des parties dûment avisées, qui en a rendu compte à la Cour dans son délibéré, assisté pendant les débats de Séverine POLANO, greffier.

Composition de la Cour lors du délibéré :

- Anne WYON, président
- Julien SEITZ, conseiller
- Raphaële FAIVRE, vice présidente placée

Arrêt contradictoire rendu publiquement par mise à disposition au greffe de la cour d'appel, les parties présentes ou représentées en ayant été préalablement avisées dans les conditions prévues à l'article 450 alinéa 2 du code de procédure civile,

Signé par Anne WYON, président, et par Séverine POLANO, greffier, auquel la minute a été remise par le magistrat signataire.

## Exposé du litige

\* \* \* \* \*

Le 2 janvier 2012, la société CEGID s'est portée acquéreur de l'intégralité des droits sociaux de la SARL TDA international constituée le 15 juillet 1986, dont l'objet social était l'édition, la diffusion et la mise en 'uvre d'outils logiciels et de matériels informatiques et de communication.

Avant la cession, la société TDA International a été transformée en société par actions simplifiée, par assemblée générale extraordinaire du 24 juillet 2012, au cours de laquelle ses associés ont constaté que la transformation se trouvait définitivement réalisée à compter de cette date. Le même jour a été ouvert au nom de la société TDA International un registre des mouvements de titres.

Le 25 juillet 2012 a été conclu le contrat de cession des titres de la société TDA International à la société CEGID ; le registre des mouvements de titres a été modifié en conséquence.

La déclaration de cession de droits sociaux a été déposée le 3 août 2012 auprès du service des impôts de [Localité 8] et a donné lieu au paiement par la société CEGID des droits d'enregistrement selon le barème dégressif à trois tranches en vigueur pour les cessions antérieures au 31 juillet 2012, conformément à l'article 726 I 1° du code général des impôts, pour un montant de 37'303 euros.

Le procès-verbal de délibération de l'assemblée générale extraordinaire de transformation a été enregistré auprès du service des impôts des entreprises de [Localité 6]/[Localité 7] le 7 août 2012 et a été publié au journal d'annonces légales «le tout [Localité 5]» daté du 1er septembre 2012.

Le procès-verbal de transformation a été déposé au greffe du tribunal de commerce de Lyon le 25 septembre 2012.

Les opérations de transformation de la société TDA International ont fait l'objet d'une publication au BODACC le 25 octobre 2012.

Par proposition de rectification n° 2120 du 23 décembre 2015, l'administration a estimé que l'opération relevait en réalité du 1° bis de l'article 726 du code général des impôts et non du 1° de ce texte car les formalités de publicité de la transformation de la société TDA n'étaient pas réalisées à la date de la cession du 25 juillet 2012 et qu'en conséquence les droits sociaux acquis par la société CEGID correspondaient non pas à des actions relevant de la taxation prévue au 1° du texte mais à des parts sociales de SARL relevant de la taxation prévue au 1° bis.

En réponse aux observations de la société CEGID, l'administration a maintenu sa position par courrier du 9 mai 2016 et a mis en recouvrement par avis du 31 octobre 2016 des droits supplémentaires d'un montant de 75'455 euros et des intérêts de retard d'un montant de 10'564 euros.

La réclamation formée par la société CEGID le 16 janvier 2017 a été rejetée le 11 juillet 2017.

La société CEGID a fait assigner l'administration devant le tribunal judiciaire de Lyon pour obtenir la décharge des droits d'enregistrement d'un montant total de 86'019 euros.

Par jugement du 9 septembre 2020, le tribunal judiciaire de Lyon a fait droit à sa demande et a condamné le Trésor Public à lui verser la somme de 1500 euros sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile.

Le directeur régional des finances publiques de Provence Alpes-Côte d'Azur a relevé appel de cette décision par déclaration du 24 septembre 2020.

Par conclusions déposées au greffe le 25 mai 2021, le directeur régional des finances publiques demande à la cour d'infirmer le jugement critiqué et, statuant à nouveau, de confirmer le redressement opéré résultant de la proposition de

rectification contradictoire n° 2120 du 23 décembre 2015, du courrier 3926 du 9 mai 2016 adressé à la société CEGID en réponse à ses observations du 22 février 2016 et portant sur les droits supplémentaires d'un montant de 75'455 euros et les intérêts de retard en découlant d'un montant de 10'564 euros mis en recouvrement par l'avis 161005097 du 31 octobre 2016, de rejeter la totalité des demandes reconventionnelles de la société CEGID et de la condamner à lui verser 3 000 euros en application de l'article 700 du code de procédure civile et à supporter les dépens.

Par conclusions déposées au greffe le 12 mars 2021, la société CEGID demande à la cour de confirmer la décision querellée, et en conséquence de :

- déclarer non fondée la décision du directeur de la direction générale des finances publiques de Rhône-Alpes Bourgogne en date du 11 juillet 2017
- déclarer la décharge des droits d'enregistrement dus au titre de l'année 2012 par la société CEGID pour un montant global de 86'019 euros,
- débouter l'administration de l'ensemble de ses demandes fins et prétentions ;

En tout état de cause,

- condamner l'administration à verser à la société CEGID la somme de 4000 euros au titre de l'article 700 du code de procédure civile et le condamné aux dépens.

Il convient de se référer aux écritures des parties pour plus ample exposé de leurs prétentions et moyens.

L'ordonnance de clôture a été rendue le 14 septembre 2021.

## Motivation

### DISCUSSION

Le directeur régional des finances publiques rappelle que les cessions de droits sociaux donnent en principe lieu au paiement de droits d'enregistrement dont le montant varie selon la nature des titres cédés en application de l'article 726 du CGI, droits qui sont à la charge de l'acquéreur en application de l'article 1712 du même code.

Il fait valoir que :

- s'agissant des actions, les cessions à titre onéreux de titres de sociétés non cotées sont obligatoirement soumises aux droits d'enregistrement, qu'elles soient constatées ou non par un acte,
  - lorsque la cession est constatée par un acte, celui-ci doit être présenté à la formalité de l'enregistrement auprès du service des impôts des entreprises dans le mois de sa date (dispositions du 2 du 7° de l'article 635 du CGI)
  - à défaut d'acte, la cession doit être déclarée par les parties dans le mois de sa date (article 639 du CGI )
  - le fait générateur de l'assujettissement aux droits d'enregistrement correspond à la date du transfert de propriété défini au 9ème alinéa de l'article 228-1 du code de commerce;
- 
- s'agissant des parts sociales, le régime des opérations de cession est différent et fixé par l'article 726 I 1° bis du CGI, qui prévoit notamment pour l'année 2012 leur assujettissement à un droit proportionnel d'enregistrement de 3 % calculé sur le prix de vente diminué d'un abattement spécial,
  - le fait générateur de l'impôt est constitué par la mutation des parts sociales et non pas seulement par la rédaction de l'acte qui la constate ;
  - le transfert de propriété s'opère dans les conditions générales de la vente définie par l'article 1583 du code civil, soit à la date convenue entre les parties, soit lors de l'échange des consentements;
  - ces dispositions s'appliquent même lorsque les cessions ont été réalisées par voie de simples transferts sur les registres sociaux, ce qui contrevient à l'article L221-14 du code de commerce qui exige un écrit ;
  - l'article 726 I 1° bis du CGI prévoit un abattement spécial pour chaque part sociale.

Il indique que le régime fiscal applicable à la cession est déterminé par la nature des titres cédés et donc la forme juridique de la société, qui s'apprécie au jour de la cession qui constitue le fait générateur de l'impôt. Il fait observer qu'aux termes de l'article 123 -9 alinéa 1er du code de commerce, la personne assujettie à l'immatriculation ne peut, dans l'exercice de son activité, opposer ni aux tiers, ni aux administrations publiques, qui peuvent toutefois s'en prévaloir, les frais et actes sujets à mention que si ces derniers ont été publiés au registre et que l'article L 210-5 du code de commerce prévoit qu'en ce qui concerne les opérations des SARL et des SAS intervenues avant le 16e jour de la publication au bulletin officiel des annonces civiles et commerciales des actes et indications soumis à cette publicité, ceux-ci ne sont pas opposables aux tiers qui prouvent qu'ils ont été dans l'impossibilité d'avoir connaissance.

Il soutient que la transformation de la société n'est devenue opposable à l'administration qu'à compter de sa publication au registre du commerce et des entreprises, soit le 25 septembre 2012.

Il rappelle que les conditions de publicité des modifications statutaires de la société TDA international n'étaient pas respectées au 25 juillet 2012 et qu'il n'a eu connaissance de cette modification qu'à la date de l'enregistrement des cessions de droits sociaux, soit du 3 août 2012.

Il ajoute que la société CEGID n'ignorait pas que la modification statutaire de la société TDA n'avait pas fait l'objet de la publicité légale à la date de la vente de la mesure où la convention de cession des titres indique à l'article 1er § B que les formalités sont en cours et qu'à l'article 2 de la convention de cession, les parties ont convenu expressément que les opérations de transformation de la société TDA intervenues le 24 juillet 2012 ne seront aucunement garanties par le garant, lequel ne pourra être appelé en garantie à ce titre.

Il en conclut que le tribunal a commis une erreur de droit en estimant 'qu'avant la date de cession litigieuse du 25 juillet 2012, toutes les formalités de transformation de la société TDA International en société par actions simplifiée avaient été établies' et qu'il importe peu que l'inscription de la cession d'actions sur le registre des mouvements de titres de la société TDA international rende la cession opposable à l'administration fiscale dans la mesure où ce n'est pas la cession qu'elle critique mais l'opposabilité de la décision de changement de forme de la société TDA.

La société CEGID répond que le transfert de propriété des actions s'opère à la date de l'inscription en compte qui est effectuée au jour stipulé par l'accord des parties et notifiée à la société en application des articles L228-1 et R228-10 du code de commerce et que cette inscription rend la cession opposable à tous, y compris à l'administration fiscale.

Elle affirme que conformément à la jurisprudence, une cession de droits sociaux produit tous ses effets au plan juridique et fiscal dès la date de réalisation de cette cession, avant même que cette cession n'ait fait l'objet des formalités de publicité requises et notamment de leur enregistrement auprès de l'administration.

Elle en déduit que la transformation de la société TDA international en société par actions simplifiées a produit tous ses effets dès sa réalisation le 24 juillet 2012 comme l'a jugé le tribunal.

Elle fait observer que le dépôt du rapport du commissaire à la transformation au greffe du tribunal de commerce de Lyon le 16 juillet 2012 respecte le formalisme prévu et que la transformation est aussi régulière que valable, que le cédant était propriétaire d'actions et non de parts sociales au jour de la cession ce dont fait état le registre des mouvements de titres de la société TDA international, et que l'administration ne peut soutenir qu'elle n'avait pas connaissance de la transformation à la date de la cession des droits sociaux.

Elle affirme que les dispositions de l'article L 123-9 du code de commerce énonçant une règle d'inopposabilité des actes à défaut de publicité ne concernent pas la société CEGID mais les relations de la société TDA avec l'administration fiscale, la société CEGID n'étant aucunement partie à l'opération de transformation de la société TDA.

Elle ajoute que l'administration fiscale a eu personnellement connaissance de la transformation de la société TDA international avant l'enregistrement de l'acte de cession :



- la nouvelle forme de la société TDA international était précisée sur les formulaires de cession présentés à l'enregistrement le 3 août 2012,
- l'administration fiscale a été informée de la transformation de la société TDA international en SAS par l'enregistrement du procès-verbal de transformation le 7 août 2012,
- cette information a été portée à sa connaissance dans le délai prévu à savoir un mois à compter de la cession.

Elle se prévaut de la jurisprudence de deux cours administratives d'appel.

## MOTIVATION

Les droits d'enregistrement sur la cession des titres devant être liquidés selon leur nature juridique, il convient de rechercher si, à la date de la cession, la transformation de la société TDA qui a modifié la nature des titres était ou non opposable à l'administration des finances publiques.

La société CEGID s'appuie sur la motivation du tribunal judiciaire qui a retenu que le transfert de propriété des actions s'opère à la date de l'inscription sur le registre des mouvements de titres qui en est faite au jour stipulé par l'accord des parties et notifiée à la société en application des articles L.228-1 et R.228-10 du code de commerce. Se prévalant de deux décisions de cours administratives d'appel, elle fait valoir que l'inscription en compte des titres rend la cession opposable à tous, y compris à l'administration fiscale.

Toutefois, la jurisprudence invoquée concerne le changement de forme d'une société résultant de l'acquisition par la même personne de l'intégralité des parts sociales de deux sociétés à responsabilité qui sont, de ce seul fait, devenues des entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée, situation différente de celle de la société TDA qui a procédé à deux opérations distinctes, à savoir le changement de forme sociale puis une cession de ses titres. Au surplus, l'administration fiscale indique, sans être contredite sur ce point par l'intimée, que les deux décisions qu'elle invoque concernent des impositions de nature différentes et ne sont pas transposables au présent litige.

En l'espèce, il ne saurait être considéré que l'inscription sur le registre des mouvements des titres cédés rende opposable à l'administration fiscale le changement de forme de la société cédante qui est une opération juridique distincte.

Cette transformation de la SARL TDA International en société par actions simplifiée n'avait pas été publiée lorsqu'il a été procédé à la cession des titres, le 25 juillet 2012, le procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire de transformation n'ayant été enregistré par le service des impôts que le 7 août suivant et les autres formalités ayant été accomplies en septembre et octobre 2012 comme il a été indiqué ci-avant.

La société CEGID évoque le dépôt du rapport du commissaire à la transformation au greffe du tribunal de commerce de Lyon, effectué le 16 juillet 2012 ; ce dépôt destiné à l'information des porteurs de parts et qui est intervenu avant la décision de l'assemblée générale du 25 juillet 2012 sur la transformation projetée ne pouvait faire connaître à l'administration la nouvelle forme de la société TDA, non encore adoptée à cette date.

La déclaration de cession des droits sociaux déposée le 3 août 2012 ne fait aucunement état de la transformation préalable de la société TDA International, la société TDA y étant présentée comme une société par actions simplifiée (pièce 10 de la société CEGID).

Il apparaît en conséquence que l'administration fiscale était dans l'impossibilité d'avoir connaissance de la transformation de la société TDA International avant, au plus tôt, la publication du procès-verbal de délibération de l'assemblée générale extraordinaire de transformation qui n'a été enregistré auprès du service des impôts des entreprises que le 7 août 2012.

Il convient en outre de relever que l'acte de cession énonçant que les formalités de publicité relatives à la transformation de la SARL TDA International en SAS était en cours, la société CEGID était parfaitement informée de l'absence d'accomplissement des formalités de publicité nécessaires après le changement de forme sociale de la société TDA.

Or, conformément à l'article 123-9 alinéa 1er du code de commerce, les actes sujets à mention au registre du commerce et des sociétés ne peuvent être opposés à l'administration fiscale que s'ils ont été publiés.

Il en résulte qu'à la date de la cession comme à la date de la présentation à l'enregistrement des déclarations de cession, la transformation de la SARL TDA en société par actions simplifiée n'était pas opposable à l'administration fiscale qui était dans l'impossibilité d'en avoir connaissance. En conséquence, la société CEGID ne pouvait s'en prévaloir pour bénéficier du tarif dégressif prévu par la loi de finances pour 2012 modifiée par la première loi de finances rectificative du 14 mars 2012 à compter du 1er août de la même année, de sorte que l'opération devait être taxée en application des dispositions du 1° bis et non du 1° de l'article 726 du CGI ; le jugement critiqué sera en conséquence infirmé.

La société CEGID, partie perdante, sera condamnée aux dépens de première instance et d'appel et au paiement à l'administration fiscale une somme de 3 000 euros en application de l'article 700 du code de procédure civile, sa propre demande sur ce point étant rejetée.

## Dispositif

PAR CES MOTIFS

La cour, statuant publiquement, contradictoirement et en dernier ressort :

Infirme le jugement rendu par le tribunal judiciaire de Lyon le 9 septembre 2020 en toutes ses dispositions ;

Statuant à nouveau,

Confirme le redressement opéré résultant de la proposition de rectification contradictoire n° 2120 du 23 décembre 2015, du courrier 3926 du 9 mai 2016 adressé à la société CEGID en réponse à ses observations du 22 février 2016 et portant sur les droits supplémentaires d'un montant de 75'455 euros et les intérêts de retard en découlant d'un montant de 10'564 euros mis en recouvrement par l'avis 161005097 du 31 octobre 2016 ;

Rejette la demande formée par la société CEGID afin d'obtenir la décharge des droits d'enregistrement dont elle est redevable au titre de l'avis de mise en recouvrement 161005097 du 31 octobre 2016 pour la somme de 75'455 euros au titre des droits supplémentaires et de 10'564 euros au titre des intérêts de retard ;

La condamne aux dépens de l'instance et au paiement à l'administration des finances publiques d'une somme de 3.000 euros en application de l'article 700 du code de procédure civile, sa demande à ce titre étant rejetée.

LE GREFFIER LE PRESIDENT