

Cour de cassation

chambre commerciale

Audience publique du 23 novembre 2010

N° de pourvoi: 09-70465

Non publié au bulletin

Rejet

Mme Favre (président), président

Me Ricard, SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat(s)

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :

Sur le premier moyen :

Attendu, selon l'arrêt confirmatif attaqué (Paris, 25 juin 2009), que M. X... a fait l'objet d'un contrôle fiscal au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 1999, 2000 et 2001 ; que l'administration fiscale lui a notifié des redressements tendant à réintégrer dans son patrimoine soumis à impôt les titres détenus dans les sociétés Field Engineering, Etna et Etna Industrie, ainsi que des comptes courants d'associé détenus dans la société Field Engineering pour les années 1999 et 2000 et dans la société Parfield, déclarés comme bien professionnels exonérés ; qu'à la suite de la contestation de ces redressements par le contribuable, l'administration a partiellement pris en compte ses réclamations et lui a délivré des avis de mise en recouvrement qu'il a contestés ; qu'après le rejet de sa réclamation contentieuse, M. X... a saisi le tribunal de grande instance d'une demande tendant à obtenir le dégrèvement des impositions ainsi mises à sa charge ;

Attendu que M. X... fait grief à l'arrêt d'avoir confirmé le jugement qui l'a débouté de sa demande tendant notamment à la décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune 1999, 2000 et 2001, alors, selon le moyen :

1° que pour la qualification de biens professionnels l'impôt de solidarité sur la fortune garantit une neutralité à l'égard des différentes formes d'organisation du capital et des structures d'entreprises ; qu'en l'espèce, il est constant que le contribuable redressé d'une part, détient 100% des actions de la société Field Engineering, laquelle détient 100 % des titres de sa filiale Etna, propriétaire du fonds de commerce donné en location-gérance à la sous-filiale Etna Industrie ce qui établit la connexité et la complémentarité de leurs activités, d'autre part, détient de manière directe 51% des titres de la société sous-filiale Etna Industrie, et enfin occupe des fonctions éligibles dans chacune des sociétés ; qu'il en résulte que l'ensemble de ces participations s'analyse, du chef du contribuable, en une

détention directe et indirecte du même outil industriel ; qu'en décidant le contraire la cour d'appel a violé l'article 885 O bis, du code général des impôts, ensemble l'article L 80 A du LPF ;

2° qu'une société holding est considérée comme ani matrice effective de son groupe même si elle ne dispose pas de structures importantes pour réaliser son activité d'animation, lorsque son dirigeant et actionnaire unique ne se borne pas à exercer les prérogatives usuelles d'un actionnaire, mais joue un rôle essentiel auprès de chacune des sociétés et filiales du groupe ; qu'en l'espèce, étant constant que le contribuable redressé détenait 100% des actions de la société Field Engineering, en était l'administrateur délégué, et était également le président-directeur-général de chacune des filiales du groupe, il s'en évinçait nécessairement qu'en raison du rôle de son dirigeant la société Field Engineering était l'animatrice effective du groupe et participait activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales ; que dès lors, en décidant que les actions de la société Field Engineering n'avaient pas la qualification de biens professionnels, la cour d'appel a violé les articles 885 O bis, 885 O ter et 885 O quater du code général des impôts, ensemble l'article L 80 A du LPF ;

Mais attendu, d'une part, qu'il ne résulte ni de l'arrêt ni des pièces de la procédure que M. X... avait soutenu devant la cour d'appel que, pour la qualification de biens professionnels, l'impôt de solidarité sur la fortune garantit une neutralité à l'égard des différentes formes d'organisation du capital et des structures d'entreprises ; que le moyen est donc nouveau et, mélangé de fait et de droit ;

Et attendu, d'autre part, que l'arrêt énonce que ni les activités décrites dans l'objet social de la société Field Engineering, ni le fait que sa filiale est propriétaire d'un fonds de commerce industriel ne sont déterminants quant à la qualification de ses parts sociales et qu'il importe par contre de déterminer si la société a une autre activité que la gestion de son patrimoine ; qu'il retient que les documents produits par M. X... n'apportent pas la preuve de ses affirmations sur le fait que la société définissait la politique du groupe, participait activement à la gestion de sa filiale et lui rendait des services spécifiques et que la quasi-totalité des documents concernent les frais, d'ailleurs minimes, engendrés par la domiciliation du siège social de la société et par un local de 32 m² à Bruxelles ; qu'il relève, s'agissant des services rendus aux filiales pour les trois années considérées, que sont produites trois factures de la société mère à la société Etna, la première de 3 025 euros en 1999, la deuxième de 450 000 francs belges en 2000 et la troisième de 368 987 francs belges en 2001, ainsi qu'une facture d'un prestataire en assistance fiscale et comptable de 51 122 francs belges concernant seulement pour partie la société Etna et que rien n'est fourni s'agissant de l'animation ou de la conduite de la politique du groupe ; qu'il en a déduit qu'il n'est donc pas démontré que la société Field Engineering remplissait effectivement une activité d'animation de ses filiales ni plus généralement qu'elle avait une autre activité que la gestion de ses actifs comprenant essentiellement ses titres de la société Etna et de la trésorerie ; qu'en l'état de ces énonciations et appréciations, la cour d'appel a exactement jugé que les titres détenus par M. X... ne pouvaient bénéficier de l'exonération au titre des biens professionnels ;

D'où il suit que le moyen, irrecevable comme nouveau en sa première branche, n'est pas fondé ;

Et attendu que le second moyen ne serait pas de nature à permettre l'admission du pourvoi ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne M. X... aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, le condamne à payer au directeur général des finances publiques la somme de 2 500 euros et rejette sa demande ;

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

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par Me Ricard, avocat aux Conseils pour M. X....

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir confirmé le jugement entrepris qui a débouté l'exposant de sa demande tendant notamment à la décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune 1999, 2000 et 2001 ;

AUX MOTIFS QUE Considérant que l'article 885-O bis du Code général des impôts énumère les conditions dans lesquelles les parts et actions de sociétés sont considérées comme biens professionnels et comme tels exclus de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune conformément aux dispositions de l'article 885 A du même code; que cependant l'article 885-0 quater précise que ne sont pas considérés comme biens professionnels les parts ou actions de sociétés ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier; que s'agissant d'une société dont l'actif est principalement composé de participation financières dans d'autres sociétés, c'est-à-dire une "société holding", il résulte des textes précités, tels qu'interprétés par la doctrine administrative, que ses parts sociales peuvent recevoir la qualification de biens professionnels si une telle société est animatrice effective de son groupe, participe activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales et rend, le cas échéant et à titre purement interne au groupe, des services spécifiques d'ordre administratif juridique, comptable, financier ou immobilier, que par contre sont exclues de la qualification de biens professionnels par l'article 885-0 quater du Code général des impôts les parts sociales des sociétés holding ne faisant qu'exercer les prérogatives usuelles d'un actionnaire;

Considérant qu'en l'espèce il n'est pas contesté que Monsieur X... était, pendant les années concernées par le redressement, propriétaire de 100% du capital de la société FIELD ENGINEERING, ayant son siège social en Belgique, qui elle-même détenait 100% des actions de la société ETNA, laquelle possédait 46 % du capital de la société ETNA INDUSTRIE, et qu'il était également propriétaire de plus du quart du capital de cette dernière;

Que ni les activités décrites dans l'objet social de la société FIELD ENGINEERING, ni le fait que sa filiale est propriétaire d'un fonds de commerce industriel ne sont déterminants quant à la qualification de ses parts sociales; qu'il importe par contre de déterminer si la société a une autre activité que la gestion de son patrimoine;

Considérant que les documents produits par Monsieur X... n'apportent pas la preuve de ses affirmations sur le fait que la société FIELD ENGINEERING définissait la politique du groupe, participait activement à la gestion de sa filiale et lui rendait des services spécifiques; que la quasi-totalité des documents concernent les frais, d'ailleurs minimes, engendrés par la domiciliation du siège social de la société FIELD ENGINEERING et par un local de 32 m² à Bruxelles; que s'agissant des services rendus aux filiales pour les trois années considérées, sont produites trois factures de la société mère à la société ETNA, la première de 3.025 euros en 1999, la deuxième de 450.000 francs belges (soit environ 11.155€) en 2000 et la troisième de 368.987 francs belges ou 9.146,95€ en 2001, ainsi qu'une facture d'un prestataire en assistance fiscale et comptable de 51.122 francs belges(1267,28€) concernant seulement pour partie la société ETNA; que rien n'est fourni s'agissant de l'animation ou de la conduite de la politique du groupe;

Considérant qu'il n'est donc pas démontré que la société FIELD ENGINEERING remplissait effectivement une activité d'animation de ses filiales» ni plus généralement qu'elle avait une autre activité que la gestion de ses actifs comprenant essentiellement ses titres de la société ETNA et de la trésorerie;

Que le tribunal de grande instance de PARIS doit donc être approuvé en ce qu'il a écarté la prétention de Monsieur X... à voir qualifier de biens professionnels, au sens de l'article 805-Obis, ses actions de la société FIELD ENGINEERING;

ALORS QUE pour la qualification de biens professionnels l'impôt de solidarité sur la fortune garantit une neutralité à l'égard des différentes formes d'organisation du capital et des structures d'entreprises ; qu'en l'espèce, il est constant que le contribuable redressé d'une part, détient 100% des actions de la société Field Engineering, laquelle détient 100 % des titres de sa filiale Etna, propriétaire du fonds de commerce donné en location-gérance à la sous-filiale Etna Industrie ce qui établit la connexité et la complémentarité de leurs activités, d'autre part, détient de manière directe 51 % des titres de la société sousfiliale Etna Industrie, et enfin occupe des fonctions éligibles dans chacune des sociétés ; qu'il en résulte que l'ensemble de ces participations s'analyse, du chef du contribuable, en une détention directe et indirecte du même outil industriel ; qu'en décidant le contraire la cour d'appel a violé l'article 885 O bis, du CGI, ensemble l'article L 80 A du LPF ;

ALORS QU'une société holding est considérée comme animatrice effective de son groupe

même si elle ne dispose pas de structures importantes pour réaliser son activité d'animation, lorsque son dirigeant et actionnaire unique ne se borne pas à exercer les prérogatives usuelles d'un actionnaire, mais joue un rôle essentiel auprès de chacune des sociétés et filiales du groupe ; qu'en l'espèce, étant constant que le contribuable redressé détenait 100% des actions de la société Field Engineering, en était l'administrateur délégué, et était également le président-directeur-général de chacune des filiales du groupe, il s'en évinçait nécessairement qu'en raison du rôle de son dirigeant la société Field Engineering était l'animatrice effective du groupe et participait activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales ; que dès lors, en décidant que les actions de la société Field Engineering n'avaient pas la qualification de biens professionnels, la cour d'appel a violé les articles 885 O bis, 885 O ter et 885 O quater du CGI, ensemble l'article L 80 A du LPF.

SECOND MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir confirmé le jugement entrepris qui a débouté l'exposant de sa demande tendant notamment à la décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge au titre de l'impôt sur la fortune 1999, 2000 et 2001 ;

AUX MOTIFS QUE Considérant que s'agissant de l'évaluation de ses actions pour les réintégrer dans l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune, Monsieur X... critique la valeur retenue par l'administration fiscale en ce qu'elle a procédé à une réévaluation de la valeur de la participation de la société FIELD ENGINEERING dans la société ETNA telle qu'elle figurait dans ses bilans ; que le contribuable fait valoir que lors de l'apport des titres de la société ETNA à la société FIELD ENGINEERING, l'action de la société FIELD ENGINEERING a été valorisée à 62,57F (385 francs belges) par le réviseur d'entreprises belge (équivalent du commissaire aux comptes en France), que dès lors l'administration fiscale ne pouvait pas retenir une valeur de 227,26F;

Considérant qu'en réalité, comme énoncé dans la réponse du 2 décembre 2002 aux observations du contribuable, l'administration fiscale a retenu une valeur de 53.700.000F pour la société FIELD ENGINEERING après réévaluation de sa participation dans la société ETNA, soit une valeur de 230;26 F l'action (53.700.000 divisé par 233.210 actions); que l'évaluation bien inférieure (385 FEB = 62,6 FF) retenue en juin 1998 par un commissaire aux apports dans le cadre d'une augmentation de capital de la société mère n'est pas de nature à remettre en cause l'analyse très circonstanciée de la valeur de la société ETNA effectuée dans la notification de redressements pour chacune des années 1998, 1999 et 2000 par l'administration fiscale en croisant des méthodes éprouvées, puis en faisant un abattement de moitié environ pour tenir compte des observations de Monsieur X... sur l'évaluation de la société ETNA ;

Considérant que par conséquent, et sans qu'il soit nécessaire de recourir à l'expertise sollicitée subsidiairement par Monsieur X..., le recours de celui-ci sur le redressement relatif aux titres de la société FIELD ENGINEERING doit être rejeté;

ALORS QUE l'évaluation de titres non cotés en bourse doit être appréciée en tenant compte de tous les éléments disponibles de façon à faire apparaître une valeur aussi proche que possible de celle qu'aurait entraîné le jeu normal de l'offre et de la demande ;

qu'en relevant que l'administration avait, postérieurement à son estimation obtenue en croisant des méthodes éprouvées, accepté de procéder à un abattement de moitié, la Cour d'appel ne pouvait raisonnablement décider que l'évaluation de l'administration était incontestable, et refuser la nomination d'un expert ; qu'en statuant comme elle l'a fait, la Cour d'appel a entaché sa décision d'une contradiction de motifs et a violé l'article 455 du Code de procédure civile ;

ALORS QUE le juge doit motiver sa décision en toute impartialité et respecter les règles régissant l'administration de la preuve, notamment l'égalité des armes ; qu'en l'espèce le contribuable s'était prévalu de la valeur fixée par le Réviseur d'Entreprises Bastogne de Ghellinck et Compagnie mandaté à cet effet par le Conseil d'Administration de la société Field Engineering en application de l'article 34 § 2 des Lois Coordonnées sur les Sociétés Commerciales dans son rapport en date du 26 juin 1998, et avait fait valoir qu'un réviseur d'entreprises belge est l'équivalent d'un Commissaire aux comptes français, que l'Administration Fiscale oublie les principes juridiques gouvernant les évaluations d'entreprises tels que contenus dans la huitième directive 84/253/CEE du Conseil du 10 avril 1984 fondé sur l'article 54 paragraphe 3 point g) du traité CEE concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables ; qu'en ne s'expliquant pas sur les raisons précises qui l'ont conduites à écarter l'évaluation effectuée par le réviseur d'entreprises belge, la cour d'appel a privé de motifs sa décision en violation de l'article 455 du code de procédure civile ;

ALORS QUE le principe du procès équitable impose au juge de ne pas retenir la thèse d'une partie au litige sans avoir au préalable exposé et analysé les deux thèses en présence ; qu'en l'espèce, si la cour d'appel s'est référée aux méthodes éprouvées mises en oeuvre par l'administration fiscale dans son évaluation, elle n'a procédé à aucune analyse de la méthode pratiquée par le réviseur d'entreprises belge ayant abouti à l'évaluation revendiquée par le contribuable ; qu'ainsi la cour d'appel a privilégié sans raison apparente autre que l'arbitraire, l'évaluation d'une partie au litige sur celle d'un tiers indépendant, et a violé le principe du procès équitable.

Décision attaquée : Cour d'appel de Paris du 25 juin 2009