

Cour de cassation

chambre commerciale

Audience publique du 10 décembre 2013

N° de pourvoi: 12-23720

ECLI:FR:CCASS:2013:CO01190

Publié au bulletin

Rejet

M. Espel (président), président

SCP Lyon-Caen et Thiriez, 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 :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Versailles, 7 juin 2012), que l'administration fiscale a notifié à M. X... une proposition de rectification de son impôt de solidarité sur la fortune (ISF) pour les années 2003, 2004 et 2005, remettant en cause le caractère professionnel de ses participations dans le capital de la société Holding Yaka dont il est le président ; qu'après mise en recouvrement et rejet de sa réclamation amiable, celui-ci a saisi le tribunal de grande instance, afin d'être déchargé de cette imposition ;

Sur le premier moyen :

Attendu que M. X... fait grief à l'arrêt d'avoir écarté l'incompétence territoriale de la direction départementale des finances publiques, alors, selon le moyen, que le service territorialement compétent pour les contestations relatives à la valeur vénale réelle des biens immobiliers et des fonds de commerce est, quel que soit le lieu de l'imposition, celui de la situation desdits biens ; que cette règle de compétence dérogatoire s'applique aux redressements de valeurs de titres sociaux lorsque les contestations portent sur la valeur des biens visés par les articles R. * 190-1 alinéa 2 et R. * 202-1, alinéa 2, du livre des procédures fiscales, en ce qu'ils affectent la valeur de ces titres ; qu'en écartant le moyen qui lui était soumis, tiré de ce qu'« en l'espèce, la direction des services fiscaux des Yvelines a, pour évaluer la valeur des titres détenus par M. X..., examiné et rehaussé la valeur vénale de fonds de commerce et d'immeubles situés en dehors de son territoire de compétence », aux motifs, en substance, que « l'administration fiscale n'a pas procédé à un rehaussement de la valeur des titres de la société Holding Yaka mais à l'imposition de titres omis que M. X... considérait comme des biens professionnels exonérés » et que les dispositions dérogatoires invoquées « ne concernent que les biens expressément visés par le texte, à l'exclusion des autres biens pour l'évaluation desquels la commission départementale de conciliation peut être consultée, tels que les titres non cotés », la cour d'appel a violé les articles R. * 190-1, alinéa 2, R. * 202-1, alinéa 2, du livre des procédures fiscales et 1653 B du code général des impôts ;

Mais attendu que l'arrêt constate qu'au 1er janvier des trois années en cause, M. X...

demeurait dans les Yvelines et dépendait, pour le contrôle de ses déclarations d'ISF, d'un service des impôts des particuliers de ce département ; qu'il retient que, conformément aux dispositions de l'article 885 D du code général des impôts, l'ISF est assis et les bases d'imposition déclarées selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès et que l'article 656 du même code, selon lequel les mutations par décès sont enregistrées au service des impôts du domicile du décédé quelle que soit la situation des valeurs mobilières ou immobilières à déclarer, s'applique à l'ISF ; qu'il retient encore que les dispositions de l'article R. * 202-1, alinéa 2, du livre des procédures fiscales ne concernent que les biens expressément visés par ce texte, parmi lesquels ne figurent pas les titres non cotés ; que la cour d'appel en a déduit à bon droit que la direction départementale des finances publiques des Yvelines était territorialement compétente pour procéder à l'évaluation de la valeur vénale des titres non cotés de la société Holding Yaka ; que le moyen n'est pas fondé ;

Sur le deuxième et le troisième moyens, réunis :

Attendu que M. X... fait grief à l'arrêt d'avoir rejeté sa demande de décharge des rappels d'ISF, alors, selon le moyen :

1°/ que le contrat de prestations de services conclu le 3 janvier 1998 entre la SAS Holding Yaka et la société Kiloutou, dont les termes étaient rappelés en page 11 de la proposition de rectification du 21 décembre 2006, qui était versée aux débats, énonce, ainsi que l'indique exactement l'arrêt, que « Désirant bénéficier de ces connaissances et de l'expérience de la société Holding Yaka, la société (Kiloutou) s'est rapprochée de la société Holding Yaka en vue de signer avec elle un contrat de prestations de services aux conditions précisées ci-après. Services concernés : direction groupe : détermination des orientations stratégiques du groupe, positionnement de la société par rapport à la concurrence, recherche de nouveaux marchés, assistance à la préparation des séances du conseil d'administration et des assemblées ; gestion des participations : préparation et propositions concernant les décisions à prendre au sein des conseils et des assemblées, participation à l'élaboration des décisions importantes et réflexion sur la politique en matière de participations ; mode de prestations : pour rendre les services prévus à l'article 1, Holding Yaka s'engage à mettre à la disposition de la société les personnes compétentes et agréées par cette dernière, qui ne refusera pas son agrément sans motif légitime, pour conseiller et assister les dirigeants de la société ; les parties conviennent que M. X... sera mis à la disposition de la société en vue d'accomplir les prestations visées à l'article 1 » ; que ce contrat prévoit ainsi que la société holding procède à la « détermination des orientations stratégiques du groupe », au « positionnement de la société par rapport à la concurrence » et à la « recherche de nouveaux marchés » et que la société holding « s'engage à mettre à la disposition de la société les personnes compétentes et agréées par cette dernière », ce qui implique que les dirigeants désignés mettent en oeuvre les orientations stratégiques du groupe telles que déterminées par la société holding ; qu'il en résulte que la société holding définissait la politique du groupe et participait activement à la gestion de sa filiale Kiloutou ; qu'en considérant qu'il n'en résultait pas que les décisions importantes de la société Kiloutou seraient prises conformément à une politique générale définie par la société holding ou avec son accord mais plutôt que la société Holding Yaka « conseille et assiste les dirigeants » de la société Kiloutou, cette dernière souhaitant « profiter de ses connaissances et de son expérience », la cour d'appel en a dénaturé la portée, violant ainsi le principe selon lequel le juge ne doit pas dénaturer les documents de la cause, ensemble l'article 1134 du code civil ;

2°/ qu'en se déterminant de la sorte, après avoir relevé que le contrat de prestations de services entre la SAS Holding Yaka et la société Kiloutou prévoit non seulement un rôle de conseil et d'assistance mais aussi que la société holding procède à la « détermination des orientations stratégiques du groupe », au « positionnement de la société par rapport à la concurrence » et à la « recherche de nouveaux marchés » et que la société holding «

s'engage à mettre à la disposition de la société les personnes compétentes et agréées par cette dernière », ce qui implique que les dirigeants désignés mettent en oeuvre les orientations stratégiques du groupe telles que déterminées par la société holding, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences de ses propres constatations dont il ressortait qu'aux termes mêmes de cette convention la société holding définissait la politique du groupe et participait activement à la gestion de sa filiale Kiloutou, violant ainsi les articles 885 O bis, 885 O ter et 885 O quater du code général des impôts ;

3°/ qu'une société holding est considérée comme animatrice effective de son groupe dès lors qu'elle participe à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales et rendent des services purement spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers ; qu'il résulte des comptes rendus des conseils d'administration et des rapports des commissaires aux comptes de la société Holding Yaka des décisions qui démontrent non seulement une activité de gestionnaire de portefeuille mais également une activité de services administratifs et financiers ; qu'ainsi, il peut être cité l'acceptation d'une proposition de prêt octroyé par la société Kiloutou, l'augmentation du montant maximal fixé dans une convention bilatérale d'avance de trésorerie passée avec la société Kiloutou, l'affectation en nantissement des actions détenues par la société Holding Yaka dans la société Kiloutou, une proposition de prêt par la société Locam 231 et une convention bilatérale avec cette dernière et une caution bancaire au profit de la société Etablissements Forestier et de la société Happy Horse Distribution ; que l'administration fiscale reconnaissait, dans ses conclusions du 14 avril 2011, qu'il y avait des prestations administratives et financières en indiquant que « ni la réunion du 2 janvier 1998 ni le rapport spécial du commissaire aux comptes ne mentionnent de prestations autres qu'administratives et financières » ; que le conseil d'administration de la Holding Yaka s'était réuni quarante cinq fois entre septembre 1997 et décembre 2001, soit neuf fois par an, soit environ tous les mois et demi ; que cela présume effectivement le rôle essentiel de cette holding dans l'animation du Groupe ; que compte tenu de la convention avec la société Kiloutou, la société Holding Yaka participait activement à la gestion des sociétés du groupe en déterminant les orientations stratégiques du groupe, le positionnement de la société par rapport à la concurrence et en recherchant de nouveaux marchés et qu'elle rendait également des prestations administratives et financières pour l'ensemble des sociétés ; qu'en refusant la qualification de biens professionnels à la participation de M. X... dans la SAS Holding Yaka, la cour d'appel a donc violé les articles 885 O bis, 885 O ter et 885 O quater du code général des impôts ;

4°/ que le propriétaire d'actions d'une société holding doit être considéré comme percevant une rémunération normale dès lors que la décision de réduire de façon drastique la rémunération du dirigeant et de la compenser par des dividendes à la suite de pertes très importantes, est prise non seulement pour faire face aux besoins de financement mais pour prévenir de nouvelles difficultés de financement à venir ; que M. X..., en tant que président directeur général de la société Holding Yaka, a perçu une rémunération moins importante au titre des fonctions exercées, pour les années 2003 et 2004, mais a perçu des dividendes à hauteur de 4 533 182 euros en 2003 et 2 600 850 euros en 2004 ; que les dividendes ne se substituaient pas à une rémunération qui était inexistante mais venaient compléter une rémunération qui a été réduite de façon drastique à la suite de pertes très importantes de la société Kiloutou ; que l'article 12 de l'instruction 7 S-7-05 du 3 octobre 2005 apporte un assouplissement en admettant que les dividendes perçus peuvent être pris en compte pour apprécier le caractère normal de la rémunération à la double condition que l'importance de ces derniers contrebalance la faiblesse de la rémunération et que cette situation résulte de motifs économiques ; que la notion de motifs économiques de l'instruction du 3 octobre 2005 ne doit pas être entendue comme faisant nécessairement référence à des difficultés économiques et financières ; que si dans l'article 10, l'instruction assouplit la condition de rémunération normale en admettant que

l'exonération des biens professionnels n'est pas remise en cause à raison du niveau de rémunération des dirigeants dans les entreprises qui rencontrent des difficultés économiques, dans son article 12, l'instruction parle de motifs économiques ; que le motif économique n'est pas nécessairement subordonné à l'existence de difficultés économiques ; qu'en l'espèce, le motif économique ayant conduit à une réduction drastique de la rémunération de M. X... résulte de pertes très importantes subies par la société Kiloutou en 2002 ; que M. X... n'a pas voulu faire supporter au personnel de la société cette réduction de charges mais qu'il l'a supporté lui-même en réduisant considérablement sa rémunération ; qu'ainsi le motif économique est constitué par la nécessité pour le groupe de réduire ses charges, en particulier la rémunération de son dirigeant, en vue de faire face aux besoins de financement de la société Kiloutou ; que le maintien de cette décision dans les années 2003 et 2004 doit être considéré comme légitime, dès lors que cette décision a été mise en oeuvre non seulement pour faire face aux besoins de financement mais pour prévenir de nouvelles difficultés de financement à venir ; qu'en jugeant que la rémunération de M. X... était anormale, sans rechercher si le motif économique ne résultait pas de la décision de prévenir, en 2003 et 2004, de nouvelles difficultés de financement à venir, les juges d'appel ont privé leur décision de base légale au regard de l'article 885 O bis du code général des impôts ;

Mais attendu, en premier lieu, qu'après avoir constaté que M. X... n'avait pas produit le contrat conclu le 3 janvier 1998 entre les sociétés Holding Yaka et Kiloutou et qu'il s'était borné à communiquer une page de la proposition de rectification du 21 décembre 2006 dans laquelle l'administration fiscale en reprenait certains termes, l'arrêt retient qu'il ne résulte pas de ces termes la nature exacte des prestations devant être fournies et relève qu'aucune facturation émise par la société Holding Yaka à destination de la société Kiloutou pendant la période concernée par le litige n'est versée aux débats ; qu'en l'état de ces constatations rendant irrecevable le grief de dénaturation du contrat du 3 janvier 1998, la cour d'appel a pu retenir qu'il ne résultait pas de ce contrat que les décisions importantes de la société Kiloutou étaient prises conformément à une politique générale définie par la société holding ou avec son accord ;

Et attendu, en second lieu, que l'arrêt retient, par motifs propres et adoptés, que différents procès-verbaux des réunions du conseil d'administration de la société Holding Yaka ont trait à l'activité de cette société comme gestionnaire de ses participations sans établir qu'elle a eu un rôle réel de direction des différentes filiales ; qu'il ajoute, après avoir analysé les procès-verbaux invoqués par la troisième branche, que ces documents ne démontrent pas que la société Holding Yaka participait activement à la gestion des sociétés du groupe en prenant des décisions de politique commerciale ou d'orientation stratégique qui s'imposaient et, ce faisant, ne se bornait pas à exercer son rôle et ses prérogatives d'actionnaire ; que de ces constatations et appréciations rendant surabondant le motif critiqué par la dernière branche, la cour d'appel a exactement déduit que la qualification de biens professionnels devait être refusée à la participation détenue par M. X... dans la société Holding Yaka ;

D'où il suit que le moyen, qui est irrecevable en sa première branche et ne peut être accueilli en sa quatrième branche, n'est pas fondé pour le surplus ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne M. X... aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette sa demande et le condamne à payer la somme de 3 000 euros au directeur général des finances publiques ;

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

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Lyon-Caen et Thiriez, avocat aux Conseils, pour M. X...

PREMIER MOYEN DE CASSATION

L'arrêt attaqué encourt la censure :

EN CE QU'IL a rejeté le moyen soulevé par Monsieur Francis X... tiré de l'incompétence territoriale de la Direction départementale des finances publiques et, partant, confirmé le jugement entrepris ayant débouté Monsieur Francis X... de sa demande de décharge des rappels d'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2003, 2004 et 2005 ;

AUX MOTIFS QUE « l'administration fiscale n'a pas procédé à un rehaussement de la valeur des titres de la société HOLDING YAKA mais à l'imposition de titres omis que M. X... considérait comme des biens professionnels exonérés ; que dans ce cadre d'omission de biens servant à l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune, elle a repris les éléments comptables des trois filiales dans lesquelles la société HOLDING YAKA détenait des participations financières ; que sur ce point, l'administration fiscale précise, sans être démentie, que conformément aux principes généraux préconisés par la doctrine et la jurisprudence, les titres de la société YAKA, société de gestion de participations financières ne réalisant aucun chiffre d'affaires, ont été évalués selon la valeur mathématique avec revalorisation du poste participations au cours des exercices 2004 et 2005 ; qu'en second lieu, il n'est pas contesté qu'ainsi que le fait valoir l'administration fiscale :- conformément à l'article 885 D du code général des impôts, l'impôt de solidarité sur la fortune est assis et les bases d'imposition déclarées selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès,- l'article 656 du code général des impôts qui prévoit que les mutations par décès sont enregistrées au service des impôts du domicile du décédé quelle que soit la situation des valeurs mobilières ou immobilières à déclarer, s'applique donc à l'impôt de solidarité sur la fortune,- en l'espèce, M. X..., demeurant au 1er janvier des années 2003 à 2005 à Rambouillet (Yvelines), La Butte Ronde, La Boissière-Ecole, dépendait, pour le contrôle de ses déclarations d'ISF, du service des impôts des particuliers de Rambouillet, compétent en raison de ce domicile,- par dérogation, l'article R 202-1 alinéa 2 du LPF prévoit qu'en matière de droits d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière, les décisions prises sur les réclamations, lorsqu'elles sont relatives à la valeur vénale réelle d'immeubles, de fonds de commerce et des marchandises neuves qui en dépendent, de clientèles, de droit à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, de navires et de bateaux, peuvent être attaquées devant le tribunal de grande instance du lieu de situation des biens ou d'immatriculation des navires et bateaux,- cependant, ces dispositions dérogatoires ne concernent que les biens expressément visés par le texte, à l'exclusion des autres biens pour l'évaluation desquels la commission départementale de conciliation peut être consultée, tels que les titres non cotés,- à compter du 1er juin 1998, le siège social de la société HOLDING YAKA a été transféré de Marcq en Bareuil (Nord) à Rambouillet (Yvelines), 3 rue Jacquart ZI du Bel Air puis à compter du 28 novembre 2000 à Montfort L'Amaury (Yvelines) 2 place Lebreton ; du 14 juin 2001 au 7 septembre 2005, ce siège social se trouvait domaine de La Butte Ronde à La Boissière-Ecole (Yvelines) dans des locaux appartenant à la SCI du Haras d'Aigremenont (propriétaire du domicile des époux X...),- qu'au 1er janvier des années 2003 à 2005, la société HOLDING YAKA avait donc son siège social dans les Yvelines ; qu'il y a lieu d'écarter le moyen tiré de l'incompétence territoriale de la direction départementale des finances publiques des Yvelines » ;

ALORS QUE le service territorialement compétent pour les contestations relatives à la valeur vénale réelle des biens immobiliers et des fonds de commerce est, quel que soit le lieu de l'imposition, celui de la situation desdits biens ; que cette règle de compétence dérogatoire s'applique aux redressements de valeurs de titres sociaux lorsque les contestations portent sur la valeur des biens visés par les articles R 190-1 alinéa 2 et R

202-1 alinéa 2 du livre des procédures fiscales, en ce qu'ils affectent la valeur de ces titres ; qu'en écartant le moyen qui lui était soumis, tiré de ce qu'« en l'espèce, la Direction des Services fiscaux des Yvelines a, pour évaluer la valeur des titres détenus par Monsieur Francis X... , examiné et rehaussé la valeur vénale de fonds de commerce et d'immeubles situés en dehors de son territoire de compétence », aux motifs, en substance, que « l'Administration fiscale n'a pas procédé à un rehaussement de la valeur des titres de la société HOLDING YAKA mais à l'imposition de titres omis que Monsieur X... considérait comme des biens professionnels exonérés » et que les dispositions dérogatoires invoquées « ne concernent que les biens expressément visés par le texte, à l'exclusion des autres biens pour l'évaluation desquels la Commission départementale de conciliation peut être consultée, tels que les titres non cotés », la Cour d'appel a violé les articles R. 190-1, alinéa 2, R. 202-1, alinéa 2, du Livre des procédures fiscales et 1653 B du Code général des impôts.

DEUXIEME MOYEN DE CASSATION

L'arrêt attaqué encourt la censure :

EN CE QU'il a confirmé le jugement entrepris ayant débouté Monsieur Francis X... de sa demande de décharge des rappels d'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2003, 2004 et 2005 ;

AUX MOTIFS QUE « M. X... fait état d'un contrat de prestations de services du 03 janvier 1998 conclu entre la SA HOLDING YAKA et la SA KILOUTOU ; Ce contrat, communiqué par le contribuable à l'administration fiscale, ne l'est pas à la cour, qui sur ce point ne peut que se référer à la page 2 de la proposition de rectification du 21 décembre 2006 dans laquelle l'administration fiscale reprend les termes suivants de cette convention : « Désirant bénéficier de ces connaissances et de l'expérience de la société holding Yaka, la société (kiloutou) s'est rapprochée de la société HOLDING YAKA en vue de signer avec elle un contrat de prestations de services aux conditions précisées ci-après. Services concernés : Direction groupe : détermination des orientations stratégiques du Groupe, positionnement de la société par rapport à la concurrence, recherche de nouveaux marchés, assistance à la préparation des séances du conseil d'administration et des assemblées ; Gestion des participations : préparation et propositions concernant les décisions à prendre au sein des conseils et des assemblées, participation à l'élaboration des décisions importantes et réflexion sur la politique en matière de participations ; Mode de prestations : Pour rendre les services prévus à l'article 1, HOLDING KAYA s'engage à mettre à la disposition de la société les personnes compétentes et agréées par cette dernière, qui ne refusera pas son agrément sans motif légitime, pour conseiller et assister les dirigeants de la société ; les parties conviennent que Monsieur Francis X... sera mis à la disposition de la société en vue d'accomplir les prestations visées à l'article 1 " ; qu'il n'en résulte pas la nature exacte des prestations devant être fournies, étant rappelé que la convention KILOUTOU-YAKA n'est pas produite par l'appelant, pas plus devant la Cour que devant le Tribunal, et qu'aucune facturation émise par la société HOLDING YAKA à destination de la société KILOUTOU pendant la période concernée par le litige n'est versée aux débats ; qu'il n'en résulte pas davantage que les décisions importantes de la société KILOUTOU, seule société concernée par cette convention, seront prises conformément à une politique générale définie par la société holding ou avec son accord mais plutôt que la société HOLDING YAKA « conseille et assiste les dirigeants » de la société KILOUTOU, cette dernière souhaitant « profiter de ses connaissances et de son expérience » ; que pour justifier d'un rôle de la société HOLDING YAKA d'animation effective de son groupe, M. X... verse aux débats des procès-verbaux des conseils d'administration de la SA HOLDING YAKA et quatre rapports des commissaires aux comptes ; que les premiers juges ont procédé à une analyse exhaustive des procès-verbaux des 2 janvier 1998 (complétés ultérieurement par ceux des 5 juin 1998 et 4 janvier 1999 sur la modification des conditions de facturation), 29 décembre 2000 et 25

juin 2001, que la cour approuve, et ont retenu qu'ils ont trait à l'activité de la SA HOLDING YAKA comme gestionnaire de ses participations sans établir que cette société a eu un rôle réel de direction des différentes filiales ; qu'il convient d'ajouter qu'il en est de même des procès-verbaux des conseils d'administration des novembre 1997, 19 décembre 1997, 9 février 2008 qui portent sur des décisions relatives à l'acquisition de participations par la société YAKA, ainsi que de ceux des 18 décembre 1997 (acceptation d'une proposition de prêt octroyé par la société KILOUTOU), 22 décembre 1997 (augmentation du montant maximal fixé dans une convention bilatérale d'avance de trésorerie passée avec la société KILOUTOU), 17 décembre 1998 (affectation en nantissement des actions détenues par la société YAKA dans la société KILOUTOU), 14 décembre 1999 (proposition de prêt par la société Locam 231 et convention bilatérale avec cette dernière), 07-31 juillet 2000 (caution bancaire au profit de la SA Etablissements Forestier et de la société Happy Horse Distribution) ; qu'ils ne démontrent pas qu'en sa qualité alléguée de holding animatrice, la société HOLDING YAKA participait activement à la gestion des sociétés du groupe en prenant des décisions de politique commerciale ou d'orientation stratégique qui s'imposaient, et, ce faisant, ne se contentait pas d'exercer son rôle et ses prérogatives d'actionnaire ; que l'appelant produit également un procès-verbal de la délibération du conseil d'administration de la SA HOLDING YAKA du 19 décembre 1997 qui, en vertu des dispositions de l'article 223 A du CGI, a opté pour le régime d'intégration fiscale en sorte qu'elle s'instituait seule redevable de l'impôt sur les sociétés ; que toutefois cette option pour un régime de groupe consistait pour la société HOLDING YAKA à devenir redevable de l'impôt sur les sociétés correspondant à l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et par les sociétés dont elle détient directement ou indirectement au moins 95 % du capital. Elle a eu des effets essentiellement fiscaux, qui ne signifient pas pour autant que la société HOLDING YAKA, dont il n'est justifié d'aucune activité commerciale propre, pouvait dès lors être qualifiée de société holding animatrice ; que l'appelant soutient qu'en tout état de cause les préconisations de la SAS HOLDING YAKA étaient nécessairement respectées par les filiales puisque M. X... en était le dirigeant ; que toutefois l'intervention personnelle du dirigeant de la société holding n'est pas suffisante en elle-même à caractériser le rôle d'animation de la société holding sur les filiales de son groupe au sens de l'article 885 O du code général des impôts » ;

ALORS, D'UNE PART, QUE le contrat de prestations de services conclu le 3 janvier 1998 entre la SAS HOLDING YAKA et la société KILOUTOU, dont les termes étaient rappelés en page 11 de la proposition de rectification du 21 décembre 2006, qui était versée aux débats, énonce, ainsi que l'indique exactement l'arrêt, que « Désirant bénéficier de ces connaissances et de l'expérience de la société holding Yaka, la société (kiloutou) s'est rapprochée de la société HOLDING YAKA en vue de signer avec elle un contrat de prestations de services aux conditions précisées ci-après. Services concernés : Direction groupe : détermination des orientations stratégiques du Groupe, positionnement de la société par rapport à la concurrence, recherche de nouveaux marchés, assistance à la préparation des séances du conseil d'administration et des assemblées ; Gestion des participations : préparation et propositions concernant les décisions à prendre au sein des conseils et des assemblées, participation à l'élaboration des décisions importantes et réflexion sur la politique en matière de participations ; Mode de prestations : Pour rendre les services prévus à l'article 1, HOLDING KAYA s'engage à mettre à la disposition de la société les personnes compétentes et agréées par cette dernière, qui ne refusera pas son agrément sans motif légitime, pour conseiller et assister les dirigeants de la société ; les parties conviennent que Monsieur Francis X... sera mis à la disposition de la société en vue d'accomplir les prestations visées à l'article 1 » ; que ce contrat prévoit ainsi que la société holding procède à la « détermination des orientations stratégiques du Groupe », au « positionnement de la société par rapport à la concurrence » et à la « recherche de nouveaux marchés » et que la société holding « s'engage à mettre à la disposition de la

société les personnes compétentes et agréées par cette dernière », ce qui implique que les dirigeants désignées mettent en oeuvre les orientations stratégiques du Groupe telles que déterminées par la société holding ; qu'il en résulte que la société holding définissait la politique du groupe et participait activement à la gestion de sa filiale KILOUTOU ; qu'en considérant qu'il n'en résultait pas que les décisions importantes de la société KILOUTOU seraient prises conformément à une politique générale définie par la société holding ou avec son accord mais plutôt que la société HOLDING YAKA « conseille et assiste les dirigeants » de la société KILOUTOU, cette dernière souhaitant « profiter de ses connaissances et de son expérience », la Cour d'appel en a dénaturé la portée, violant ainsi le principe selon lequel le juge ne doit pas dénaturer les documents de la cause, ensemble l'article 1134 du code civil ;

ALORS, D'AUTRE PART, QU'en se déterminant de la sorte, après avoir relevé que le contrat de prestations de services entre la SAS HOLDING YAKA et la société KILOUTOU prévoit non seulement un rôle de conseil et d'assistance mais aussi que la société holding procède à la « détermination des orientations stratégiques du Groupe », au « positionnement de la société par rapport à la concurrence » et à la « recherche de nouveaux marchés » et que la société holding « s'engage à mettre à la disposition de la société les personnes compétentes et agréées par cette dernière », ce qui implique que les dirigeants désignées mettent en oeuvre les orientations stratégiques du Groupe telles que déterminées par la société holding, la Cour d'appel n'a pas tiré les conséquences de ses propres constatations dont il ressortait qu'aux termes mêmes de cette convention la société holding définissait la politique du groupe et participait activement à la gestion de sa filiale KILOUTOU, violant ainsi les articles 885 O bis, 885 O ter et 885 O quater du code général des impôts ;

ET ALORS, ENFIN, QU'une société holding est considérée comme animatrice effective de son groupe dès lors qu'elle participe à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales et rendent des services purement spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers ; qu'il résulte des comptes rendus des conseils d'administration et des rapports des commissaires aux comptes de la société holding YAKA des décisions qui démontrent non seulement une activité de gestionnaire de portefeuille mais également une activité de services administratifs et financiers ; qu'ainsi, il peut être cité l'acceptation d'une proposition de prêt octroyé par la société KILOUTOU, l'augmentation du montant maximal fixé dans une convention bilatérale d'avance de trésorerie passée avec la société KILOUTOU, l'affectation en nantissement des actions détenues par la société YAKA dans la société KILOUTOU, une proposition de prêt par la société Locam 231 et une convention bilatérale avec cette dernière et une caution bancaire au profit de la SA Etablissements Forestier et de la société HAPPY HORSE DISTRIBUTION ; que l'administration fiscale reconnaissait, dans ses conclusions du 14 avril 2011, qu'il y avait des prestations administratives et financières en indiquant que « ni la réunion du 2 janvier 1998 ni le rapport spécial du commissaire aux comptes ne mentionnent de prestations autres qu'administratives et financières, (¿) » ; que le Conseil d'administration de la HOLDING YAKA s'était réuni quarante cinq fois entre septembre 1997 et décembre 2001, soit neuf fois par an, soit environ tous les mois et demi ; que cela présume effectivement le rôle essentiel de cette holding dans l'animation du Groupe ; que compte tenu de la convention avec la société KILOUTOU, la société HOLDING YAKA participait activement à la gestion des sociétés du groupe en déterminant les orientations stratégiques du groupe, le positionnement de la société par rapport à la concurrence et en recherchant de nouveaux marchés et qu'elle rendait également des prestations administratives et financières pour l'ensemble des sociétés ; qu'en refusant la qualification de biens professionnels à la participation de M. X... dans la SAS HOLDING YAKA, la Cour d'appel a donc violé les articles 885 O bis, 885 O ter et 885 O quater du code général des impôts.

TROISIEME MOYEN DE CASSATION

L'arrêt attaqué encourt la censure :

EN CE QU'IL a confirmé le jugement entrepris ayant débouté Monsieur Francis X... de sa demande de décharge des rappels d'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 2003, 2004 et 2005 ;

AUX MOTIFS QUE « Le propriétaire des parts ou actions de la société holding, exerçant effectivement l'une des fonctions de direction visées au 1° de l'article 885 O bis du CGI, doit percevoir à ce titre une rémunération normale ; que M. X... a perçu de la société HOLDING YAKA une rémunération de 30. 141 euros en 2003, 11. 295 euros en 2004, 11. 870 euros en 2005, alors qu'il avait perçu en 2001 et 2002 une rémunération annuelle nette de la société holding d'environ 237. 000 euros ; que la perception, pendant les années d'imposition en litige, d'une rémunération proche du SMIC alors qu'il ne percevait pas d'autres rémunérations pour les fonctions qu'il pouvait exercer dans les filiales, comme l'a relevé le tribunal, revêt un caractère anormal au regard de son activité prévue par la convention susvisée KILOUTOU-YAKA (il était mis à la disposition de la filiale par la holding) et du chiffre d'affaires du groupe, supérieur à 160. 000. 000 euros ; que M. X... oppose que cette baisse de rémunération en 2003 a été justifiée par les pertes très importantes de la société KILOUTOU en 2002 et que, pour apprécier le caractère normal de la rémunération, il peut être tenu compte du montant des dividendes versés à la double condition que leur importance contrebalance la faiblesse de la rémunération et que cette situation résulte de motifs économiques ; que si l'administration fiscale ne conteste pas qu'en 2002 la société KILOUTOU a connu un résultat déficitaire ni que la rémunération appréciée au 1er janvier 2003 (perçue au titre de l'année 2002) est normale, il résulte du dossier que dès l'année 2003 M. X... a perçu des dividendes à hauteur de 4. 533. 182 euros, après avoir perçu pour 2001 1. 532. 142 euros puis pour 2002 3. 898. 960 euros à titre de dividendes et qu'en 2004 les dividendes versés à M. X... se sont élevés à 2. 600. 850 euros ; qu'il en résulte que la rémunération versée à M. X..., qui a diminué de façon très importante jusqu'à devenir symbolique en 2004 et 2005, a été sans commune mesure avec les dividendes distribués pour cette même période, dividendes qui ont augmenté à compter de 2003 dans des proportions qui ne sont pas compatibles avec la thèse d'une chute de rémunération du dirigeant pour motifs économiques ; qu'en outre, l'administration fiscale a indiqué que l'exonération des biens professionnels n'est pas remise en cause à raison du niveau de rémunération du dirigeant pendant deux ans dans le cas d'entreprises rencontrant des difficultés économiques, commerciales ou financières, lorsque le contribuable en fait état dans sa déclaration, circonstance qui n'est pas invoquée par l'appelant » ;

ALORS QUE le propriétaire d'actions d'une société holding doit être considéré comme percevant une rémunération normale dès lors que la décision de réduire de façon drastique la rémunération du dirigeant et de la compenser par des dividendes à la suite de pertes très importantes, est prise non seulement pour faire face aux besoins de financement mais pour prévenir de nouvelles difficultés de financement à venir ; que Monsieur X... , en tant que Président directeur général de la société HOLDING YAKA, a perçu une rémunération moins importante au titre des fonctions exercées, pour les années 2003 et 2004, mais a perçu des dividendes à hauteur de 4. 533. 182 euros en 2003 et 2. 600. 850 euros en 2004 ; que les dividendes ne se substituaient pas à une rémunération qui était inexistante mais venaient compléter une rémunération qui a été réduite de façon drastique à la suite de pertes très importantes de la société KILOUTOU ; que l'article 12 de l'instruction 7 S-7-05 du 3 octobre 2005 apporte un assouplissement en admettant que les dividendes perçus peuvent être pris en compte pour apprécier le caractère normal de la rémunération à la double condition que l'importance de ces derniers contrebalance la faiblesse de la rémunération et que cette situation résulte de motifs économiques ; que la notion de motifs économiques de l'instruction du 3 octobre 2005 ne doit pas être entendue comme faisant nécessairement référence à des difficultés économiques et financières ;

que si dans article 10, l'instruction assouplit la condition de rémunération normale en admettant que l'exonération des biens professionnels n'est pas remise en cause à raison du niveau de rémunération des dirigeants dans les entreprises qui rencontrent des difficultés économiques, dans son article 12, l'instruction parle de motifs économiques ; que le motif économique n'est pas nécessairement subordonné à l'existence de difficultés économiques ; qu'en l'espèce, le motif économique ayant conduit à une réduction drastique de la rémunération de M. X... résulte de pertes très importantes subies par la société KILOUTOU en 2002 ; que Monsieur X... n'a pas voulu faire supporter au personnel de la société cette réduction de charges mais qu'il l'a supporté lui-même en réduisant considérablement sa rémunération ; qu'ainsi le motif économique est constitué par la nécessité pour le groupe de réduire ses charges, en particulier la rémunération de son dirigeant, en vue de faire face aux besoins de financement de la SA KILOUTOU ; que le maintien de cette décision dans les années 2003 et 2004 doit être considéré comme légitime, dès lors que cette décision a été mise en oeuvre non seulement pour faire face aux besoins de financement mais pour prévenir de nouvelles difficultés de financement à venir ; qu'en jugeant que la rémunération de M. X... était anormale, sans rechercher si le motif économique ne résultait pas de la décision de prévenir, en 2003 et 2004, de nouvelles difficultés de financement à venir, les juges d'appel ont privé leur décision de base légale au regard de l'article 885 O bis du Code général des impôts.

Publication :

Décision attaquée : Cour d'appel de Versailles , du 7 juin 2012