

COUR DE CASSATION

Audience publique du **22 octobre 2013**

Cassation

M. ESPEL, président

Arrêt n° 1022 FS-P+B

Pourvoi n° Z 12-23.737

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

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

Statuant sur le pourvoi formé par la société civile immobilière
(SCI) Marot Montaigne, dont le siège est 27 cours Evrard de Fayolle, 33000
Bordeaux,

contre l'arrêt rendu le 2 mai 2012 par la cour d'appel de Bordeaux
(2^e chambre civile), dans le litige l'opposant au directeur général des finances
publiques, domicilié ministère de l'économie et des finances, 139 rue de
Bercy, 75572 Paris cedex 12,

défendeur à la cassation ;

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, le moyen
unique de cassation annexé au présent arrêt ;

Vu la communication faite au procureur général ;

LA COUR, composée conformément à l'article R. 431-5 du code de l'organisation judiciaire, en l'audience publique du 24 septembre 2013, où étaient présents : M. Espel, président, Mme Bregeon, conseiller rapporteur, M. Petit, conseiller doyen, Mmes Riffault-Silk, Laporte, M. Le Dauphin, Mme Mandel, MM. Grass, Fédou, Mme Mouillard, M. Marcus, Mme Darbois, conseillers, M. Delbano, Mmes Tréard, Le Bras, M. Gauthier, conseillers référendaires, M. Mollard, avocat général référendaire, Mme Arnoux, greffier de chambre ;

Sur le rapport de Mme Bregeon, conseiller, les observations de la SCP Vincent et Ohl, avocat de la SCI Marot Montaigne, de la SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat du directeur général des finances publiques, l'avis de M. Mollard, avocat général référendaire, et après en avoir délibéré conformément à la loi ;

Sur le moyen unique, pris en sa première branche :

Vu l'article 726, I, 2° du code général des impôts dans sa rédaction alors applicable ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, qu'Hubert de Luze, qui était propriétaire de six cent soixante-cinq parts de la société civile immobilière Marot Montaigne (la SCI), est décédé le 22 mai 2004 après avoir, par testament, institué une légataire universelle et octroyé un legs particulier de trois cents parts à un tiers ; que, selon ses statuts, en cas de décès d'un associé, la société continue entre les associés survivants, les droits attachés aux parts de celui décédé étant transférés aux associés survivants ou à la société, si les associés décident du rachat des parts en vue de leur annulation, et que les ayants droit de l'associé décédé, ont seulement droit au prix de rachat, par les associés survivants, des parts de l'associé décédé ; que, le 22 février 2005, les deux légataires ont cédé à la SCI l'intégralité de la créance représentant la valeur des parts ayant appartenu à Hubert de Luze ; que l'administration fiscale a adressé à la SCI une mise en demeure de présenter cet acte à la formalité de l'enregistrement, puis lui a notifié une proposition de rectification le taxant d'office ; qu'après mise en recouvrement du rappel d'impôt en résultant et rejet de sa réclamation amiable, la SCI a saisi le tribunal de grande instance afin d'être déchargée de cette imposition ;

Attendu que, pour rejeter la demande, l'arrêt relève que deux actes ont été établis, l'un du 22 février 2005, avec les ayants droit d'Hubert de Luze, pour constater le rachat par la SCI de la créance née du décès de celui-ci, l'autre du 18 avril suivant pour procéder à la réduction du capital de la SCI ; qu'il retient qu'au sens du droit fiscal, ce rachat est assimilé à une cession donnant ouverture à la perception du droit de cession dans des conditions identiques à celles d'une cession de parts à un tiers ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que l'acte litigieux ne pouvait recevoir légalement la qualification de cession de parts sociales, la cour d'appel a violé le texte susvisé ;

PAR CES MOTIFS et sans qu'il y ait lieu de statuer sur la seconde branche :

CASSE ET ANNULE, dans toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 2 mai 2012, entre les parties, par la cour d'appel de Bordeaux ; remet, en conséquence, la cause et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant ledit arrêt et, pour être fait droit, les renvoie devant la cour d'appel de Bordeaux, autrement composée ;

Condamne le directeur général des finances publiques aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette les demandes ;

Dit que sur les diligences du procureur général près la Cour de cassation, le présent arrêt sera transmis pour être transcrit en marge ou à la suite de l'arrêt cassé ;

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-deux octobre deux mille treize.

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par la SCP Vincent et Ohl, avocat aux Conseils, pour la société Marot Montaigne

En ce que l'arrêt infirmatif attaqué a débouté la SCI Marot Montaigne de sa demande de dégrèvement des droits et pénalités résultant de l'avis de mise en recouvrement établi à son encontre le 17 mars 2008 ;

Aux motifs, sur la taxation de l'opération, que l'article 726 I du code des impôts applicable à l'époque des faits dispose que les cessions des droits sociaux sont soumises à un droit d'enregistrement dont le taux est fixé à 4,80% ... pour les parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions ; que les articles 1870 et 1870-1 du code civil prévoient que la société n'est pas dissoute par le décès d'un associé mais continue avec ses héritiers ou légataires, sauf à prévoir dans les statuts qu'ils doivent être agréés par les associés, et les héritiers ou légataires qui ne deviennent pas associés n'ont droit qu'à la valeur des parts sociales de leur auteur ; que l'article 10 des statuts de la SCI Marot Montaigne stipule que, en cas de décès d'un associé, la société continue entre les associés survivants seulement et tous les droits attachés aux parts d'intérêt de l'associé décédé sont de plein droit, à compter du jour du décès de cet associé, transférés aux associés survivants ou à la société, si les associés décident aux termes d'une décision prise à l'unanimité que ce rachat des parts sera effectué par celle-ci en vue de leur annulation ; qu'ainsi au regard des règles du droit civil et des statuts de la SCI Marot Montaigne, madame de Boussac, légataire universelle et monsieur Monsallier, légataire à titre particulier, ne sont pas devenus associés de la SCI lors du décès de Monsieur Hubert de Luze. Ils sont devenus seulement titulaires d'un droit de créance sur les 365 parts sociales pour l'une et 300 parts pour l'autre de la SCI et non pas titulaires d'un droit de propriété que le procès-verbal d'assemblée générale extraordinaire du 14 octobre 2004 qui a constaté que les 2345 parts étaient valablement représentées excluent ainsi les 665 parts provenant du défunt puisque la totalité des parts de la SCI s'élève à 3.100 ; que l'objet de la troisième résolution de cette assemblée générale était le rachat de la créance des parts sociales ayant appartenu à monsieur de Luze ; que dans les faits, le défaut de qualité d'associés s'est traduit par le défaut de participation des légataires à l'assemblée générale ; que la décision des associés a été prise de procéder au rachat par la société de la valeur de ces parts pour procéder ensuite à leur annulation et en vertu d'un protocole du 22 février 2005, les légataires ont reçu la somme de 3.700.000 euros et le capital social de la SCI a été diminué de ces 665 parts par décision d'une assemblée générale extraordinaire du 18 avril 2005 ; qu'au travers des règles du droit fiscal, indépendamment de celles du droit civil, le transfert des parts sociales lors du décès d'un associé ne fait l'objet pour les droits d'enregistrement que de deux catégories : le transfert à titre onéreux ou le

transfert à titre gratuit ; qu'il s'agit en l'espèce d'un transfert à titre onéreux ; que s'agissant d'un transfert à titre onéreux, une nouvelle distinction s'impose entre la cession de parts ou entre le rachat des parts par la société ; que l'option réalisée par l'assemblée générale des associés a été le rachat des parts par la société et le remboursement a été effectué en espèces et non pas en nature. Au sens du droit fiscal, ce rachat est assimilé à une cession consentie à la société donnant ouverture à la perception du droit de cession dans des conditions identiques à celles d'une cession de parts à un tiers ; que la SCI Marot Montaigne ne peut prétendre à l'application d'un droit de partage dès lors qu'en application de la doctrine administrative 7 H 331 relative aux droits d'enregistrement dans le cadre de la réduction du capital social, il ne s'agit pas d'une réduction du capital opérée par répartition au profit de tous les associés analysée en un partage partiel, dès lors que la société a procédé à une annulation du capital social avec suppression des parts ayant appartenu à monsieur Hubert de Luze ;

que l'opération effectuée est concernée par le paragraphe III de cette doctrine relatif à la réduction consécutive au rachat par une société de ses propres titres ; qu'en l'espèce, deux actes ont été établis, l'un pour constater le rachat des titres, soit le procès-verbal d'assemblée générale du 14 octobre 2004 qui a décidé de négocier à l'amiable le rachat par la société de la créance née du décès d'Hubert de Luze avec ses ayants droit et qui a donné lieu au protocole du 22 février 2005, l'autre pour procéder à la réduction du capital, soit le procès-verbal d'assemblée générale extraordinaire du 18 avril 2005 qui a réduit le capital social de 48.050 euros à 37.742,50 euros ; qu'en conséquence en application de l'article 19 de cette doctrine administrative, la perception du droit de cession est maintenue pour le premier acte, mais l'acte constatant l'annulation des titres antérieurement rachetés et la réduction corrélative du capital ne donne ouverture qu'au droit fixe des actes innomés prévu à l'article 680 du code général des impôts ; que le droit d'enregistrement de cession calculé par la direction régionale des finances publiques à hauteur de 177.600 euros est donc bien dû en application de l'article 726 du code général des impôts (arrêt attaqué, p. 4 et 5) ;

1°/ Alors que selon l'article 726, I, 2°) du code général des impôts dans sa rédaction applicable, les cessions des droits sociaux, pour les parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, étaient soumises à un droit d'enregistrement dont le taux était fixé à 4,80% ; qu'en prononçant comme elle a fait, motifs pris que deux actes auraient été établis, dont l'un pour constater le rachat des titres de la Sci Marot Montaigne, après avoir elle-même constaté que l'objet de la troisième résolution de l'assemblée générale extraordinaire du 14 octobre 2004 était de négocier le rachat de la créance née du décès de Monsieur de Luze avec ses ayants-droit, que la décision des associés avait été prise de procéder au rachat par la société de la valeur de ces parts et que les légataires, titulaires d'un simple droit de créance, avaient reçu en vertu du protocole d'accord la somme de 3 700 000

euros en contrepartie de ce droit de créance, la cour d'appel n'a pas déduit de ses propres constatations les conséquences légales qui s'en évinçaient nécessairement au regard des dispositions du texte susvisé qu'elle a violé ;

2°/ Et alors, d'autre part, que selon l'article 726, I, 2°) du code général des impôts dans sa rédaction applicable, les cessions des droits sociaux, pour les parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions, étaient soumises à un droit d'enregistrement dont le taux était fixé à 4,80% ; qu'il est de principe que la doctrine administrative ne s'interprète pas et s'applique littéralement ; qu'en prononçant comme elle a fait motif pris qu'en application de l'article 19 de la doctrine administrative 7 H 331 relative aux droits d'enregistrement dans le cadre de la réduction du capital social, la perception du droit de cession était maintenue pour le premier acte, cependant, que ce texte, figurant, ainsi qu'elle le relève elle-même, dans le paragraphe III de cette doctrine administrative relatif à la « réduction consécutive au rachat par une société de ses propres titres » vise l'hypothèse dans laquelle deux actes sont établis, l'un pour constater le rachat des titres, l'autre pour procéder à la réduction du capital, de sorte qu'il n'avait pas vocation à s'appliquer à l'hypothèse d'un simple rachat par la société de la créance des ayants droit de l'associé décédé, la cour d'appel a encore violé par fausse application l'article 726, I, 2°) du code général des impôts dans sa rédaction applicable, ensemble le principe ci-dessus visé.