

**Cour de cassation  
Chambre commerciale**

**26 septembre 2018**  
n° 16-24.070  
Texte(s) appliqué

**Sommaire :**

**Texte intégral :**

Cour de cassation Chambre commerciale 26 septembre 2018 N° 16-24.070

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

COMM. LM

COUR DE CASSATION \_\_\_\_\_

Audience publique du 26 septembre 2018

Rejet

Mme RIFFAULT SILK, conseiller doyen faisant fonction de président

Arrêt no 750 F P+B

Pourvoi no U 16-24.070

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 le directeur régional des finances publiques d'Ile de France et du département de Paris, domicilié pôle fiscal de Paris centre et services spécialisés, 11 rue de la Banque, 75002 Paris, représenté par le directeur général des finances publiques, domicilié 86-92 allée de Bercy, 75012 Paris,

contre l'arrêt rendu le 21 juin 2016 par la cour d'appel de Paris (pôle 5, chambre 5-7), dans le litige l'opposant à la société Foncia pierre gestion, société anonyme, dont le siège est 13 avenue Lebrun, 92160 Antony, en qualité de mandataire ad hoc de la société Rocher finance 3,

défenderesse à la cassation ;

La société Foncia pierre gestion a formé un pourvoi incident contre le même arrêt ;

Le demandeur au pourvoi principal invoque, à l'appui de son recours, le moyen unique de cassation annexé au présent arrêt ;

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

Vu la communication faite au procureur général ;

LA COUR, en l'audience publique du 26 juin 2018, où étaient présents : Mme Riffault Silk, conseiller doyen faisant fonction de président, M. Cayrol, conseiller rapporteur, Mme Orsini, conseiller, M. Graveline, greffier de chambre ;

Sur le rapport de M. Cayrol, conseiller, les observations de la SCP Thouin Palat et Boucard, avocat du directeur général des finances publiques, de la SCP Piwnica et Molinié, avocat de la société Foncia pierre gestion, l'avis de Mme Pénichon, avocat général, et après en avoir délibéré conformément à la loi ;

Statuant tant sur le pourvoi principal formé par le directeur régional des finances publiques que sur le pourvoi incident relevé par la société Foncia pierre gestion en sa qualité de mandataire ad hoc de la société Rocher finance 3 ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Paris, 21 juin 2016), que le 30 janvier 2007, les associés de la société civile de placement immobilier Rocher finance 3 ont décidé de sa dissolution et désigné la société Foncia pierre gestion (la société FPG) en qualité de liquidateur ; qu'à l'issue des opérations de liquidation, il a été procédé, le 6 décembre 2011, au partage de la somme de 34 357 680 euros ; que le 9 décembre 2011, la société FPG a acquitté le droit de partage prévu à l'article 746 du code général des impôts sur cette base ; que soutenant que ce droit n'était pas dû en

l'absence de bonus de liquidation, la société Rocher finance 3, représentée par sa mandataire ad hoc la société FPG, a, après rejet de sa réclamation contentieuse, assigné le directeur régional des finances publiques en remboursement des droits acquittés ;

Sur le moyen unique du pourvoi principal :

Attendu que le directeur régional des finances publiques fait grief à l'arrêt de limiter l'assiette du droit de partage alors, selon le moyen, que l'article 1844-9 du code civil précise les modalités de liquidation d'une société après sa dissolution et notamment la répartition entre les associés du boni de liquidation ; que l'article 746 du code général des impôts prévoit quant à lui les modalités d'assujettissement au droit d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière des partages de biens meubles et immeubles ;

que l'article 747 du même code dispose que le droit d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière prévu à l'article 746 sont liquidés sur le montant de l'actif net partagé ; que le droit de partage a pour objet de taxer les opérations mettant fin à l'indivision et l'attribution à chaque indivisaire d'un lot sur lequel il exerce la plénitude de son droit de propriété ; qu'en ce qui concerne les sociétés, la clôture de la liquidation et la disparition de la personnalité morale de la société ont pour effet la constitution d'une indivision, reliquat du patrimoine de la société ; que c'est ce reliquat qui est partagé entre les associés, après désintéressement des créanciers de la société, ce que ne sont pas les associés ; que les apports font partie du patrimoine de la société et sont compris dans le partage ; que le fait qu'il existe des règles spécifiques d'attribution de certains apports aux associés ne modifie pas le fait que ces biens font partie de l'indivision et doivent être compris dans le patrimoine à partager ; qu'en décidant néanmoins que le droit de partage est liquidé sur l'actif subsistant après paiement des dettes et remboursement du capital social, la cour d'appel a fait une application erronée de l'article 747 du code général des impôts, violant ainsi ses dispositions ;

Mais attendu, selon l'article 747 du code général des impôts, que le droit de partage est liquidé sur le montant de l'actif net partagé ; qu'ayant retenu que le partage de l'actif social visé à l'article 1844-9 du code civil ne pouvait avoir lieu qu'après la clôture de la liquidation, la cour d'appel en a exactement déduit que l'actif net partagé s'entend de l'actif subsistant après paiement des dettes et remboursement du capital social ; que le moyen n'est pas fondé ;

Et sur le moyen unique du pourvoi incident :

Attendu que la société FPG, ès qualités, fait grief à l'arrêt de rejeter sa demande de dégrèvement alors, selon le moyen :

1 / que le partage est effectué après paiement des dettes et

remboursement du capital social ; que les primes d'émission et de fusion sont des sommes que les associés versent à l'occasion des apports en complément de leur souscription au capital social ; qu'elles sont assimilées à des apports et comptabilisées dans les capitaux propres de la société ; qu'en leur qualité d'apports, elles doivent être restituées aux associés à la dissolution de la société, avant le partage ; qu'en énonçant pour refuser de les exclure de l'assiette du droit de partage, au seul motif qu'elles n'ont pas été incorporées au capital, la cour d'appel a violé les articles 1844-9 du code civil et 747 du code général des impôts ;

2 / que le partage est effectué après paiement des dettes et

remboursement du capital social ; que les réserves de décapitalisation sont

constitutives d'apports en numéraires virés à un compte de réserve indisponible en conséquence d'une opération de décapitalisation par voie de réduction de la valeur nominale des titres opérée dans le cadre d'une réduction de capital ; qu'elles sont constitutives des capitaux propres de la société, assimilées à des apports, et doivent, à ce titre, être restituées aux associés à la dissolution de la société, avant les opérations de partage ; qu'en énonçant, pour refuser de les exclure de l'assiette du droit de partage, au seul motif qu'elles n'étaient pas incorporées au capital, la cour d'appel a derechef violé les articles 1844-9 du code civil et 747 du code général des impôts ;

Mais attendu qu'ayant constaté que les apports faits par les associés au titre des primes d'émission et de fusion et de la réserve de décapitalisation n'avaient pas été incorporés au capital social, lequel exclut les apports constituant des capitaux propres, c'est à bon droit que la cour d'appel a retenu qu'ils ne pouvaient être déduits de l'actif brut pour le calcul de l'assiette du droit de partage ; que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE les pourvois principal et incident ;

Dit que chaque partie conservera la charge de ses dépens ;

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

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 six septembre deux mille dix huit.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyen produit au POURVOI PRINCIPAL par la SCP Thouin Palat et Boucard, avocat aux Conseils, pour le directeur général des finances publiques

Le moyen reproche à l'arrêt attaqué d'AVOIR confirmé le jugement du tribunal de grande instance de Paris et jugé que l'assiette du droit de partage dû par la société Rocher Finance 3 s'élevait à la somme de 12 516 012 euros et prononcé le dégrèvement de l'impôt à due concurrence ;

AUX MOTIFS QUE considérant que l'administration fiscale soutient que les apports des associés devenant la propriété de la société, sous la seule réserve de l'application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports aux cas d'apport de corps certain, ils entrent dans l'actif net partagé soumis au droit de partage prévu aux articles 746 et 747 du code général des impôts ; qu'elle invoque des éléments tirés d'une documentation administrative qu'elle produit aux débats, selon laquelle tous les biens composant l'actif social constituent des acquêts sociaux dont le partage est soumis au droit en cause ; considérant que le tribunal a relevé, à juste titre, que l'instruction 7 H-3-09 du 29 décembre 2009 de la Direction générale des finances publiques avait rappelé qu'en cas de partage en fin de vie sociale, « le boni

attribué à la fin des opérations de liquidation demeure soumis au droit de partage de 1,1 % prévu à l'article 746 du code général des impôts dans les conditions de droit commun » ; que cette instruction commentait l'arrêt en date du 23 septembre 2008 par lequel la Cour de cassation a rejeté le pourvoi dirigé contre l'arrêt qui, ayant à déterminer si une réduction de capital non motivée par des pertes constituait un partage soumis à ce droit, a jugé que « le partage d'actif social visé à l'article 1844-9 du code civil ne peut avoir lieu qu'après la clôture de la liquidation » ; que l'article 747 du code général des impôts prévoyant que le droit de partage est liquidé sur le montant de l'actif net partagé, celui-ci doit s'entendre de l'actif subsistant après paiement des dettes et remboursement du capital social ; considérant qu'en l'espèce, le capital remboursé s'élève à la somme de 21 841 668 euros ; que la société Rocher Finance 3 soutient que les apports faits par les associés comprennent également les primes d'émission, primes de fusion et réserves de « décapitalisation » pour des montants respectivement de 7 653 017 euros, 2 424 409 euros et 8 928 520 euros ; mais considérant que le montant de ces apports, faute d'avoir été incorporé au capital, ne peut être déduit de l'actif brut pour le calcul de l'assiette du droit de partage ;

ALORS QUE l'article 1844-9 du code civil précise les modalités de liquidation d'une société après sa dissolution et notamment la répartition entre les associés du boni de liquidation ; que l'article 746 du code général des impôts prévoit quant à lui les modalités d'assujettissement au droit d'enregistrement

ou à la taxe de publicité foncière des partages de biens meubles et immeubles ; que l'article 747 du même code dispose que le droit d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière prévu à l'article 746 sont liquidés sur le montant de l'actif net partagé ; que le droit de partage a pour objet de taxer les opérations mettant fin à l'indivision et l'attribution à chaque indivisaire d'un lot sur lequel il exerce la plénitude de son droit de propriété ; qu'en ce qui concerne les sociétés, la clôture de la liquidation et la disparition de la personnalité morale de la société ont pour effet la constitution d'une indivision, reliquat du patrimoine de la société ; que c'est ce reliquat qui est partagé entre les associés, après désintéressement des créanciers de la société, ce que ne sont pas les associés ; que les apports font partie du patrimoine de la société et sont compris dans le partage ; que le fait qu'il existe des règles spécifiques d'attribution de certains apports aux associés ne modifie pas le fait que ces biens font partie de l'indivision et doivent être compris dans le patrimoine à partager ; qu'en décidant néanmoins que le droit de partage est liquidé sur l'actif subsistant après paiement des dettes et remboursement du capital social la cour d'appel de Paris a fait une application erronée de l'article 747 du code général des impôts, violant ainsi ses dispositions.

Moyen produit au POURVOI INCIDENT par la SCP Piwnica et Molinié, avocat aux Conseils, pour la société Foncia pierre gestion

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir rejeté la demande de la société Rocher Finance 3 tendant à la décharge totale des droits de partage auxquels elle a été soumise ;

AUX MOTIFS QUE la société Rocher Finance 3 soutient que les apports faits par les associés comprennent également les primes d'émission, primes de fusion et réserves de « décapitalisation » pour des montants respectifs de 7 653 017 euros, 2 424 409 euros et 8 928 520 euros ; que le montant de ces apports, faute d'avoir été incorporé au capital, ne peut être déduit de l'actif brut pour le calcul de l'assiette du droit de partage ; que c'est donc à juste titre que le tribunal a jugé que l'assiette du droit de partage dû par la société Rocher Finance 3 s'élevait à la somme de 12 516 012 euros et a prononcé en conséquence le dégrèvement de l'impôt à due concurrence ;

1 ) ALORS QUE le partage est effectué après paiement des dettes et

remboursement du capital social ; que les primes d'émission et de fusion sont des sommes que les associés versent à l'occasion des apports en complément de leur souscription au capital social ; qu'elles sont assimilées à des apports et comptabilisées dans les capitaux propres de la société ; qu'en leur qualité d'apports, elles doivent être restituées aux associés à la dissolution de la société, avant le partage ; qu'en énonçant pour refuser de les exclure de l'assiette du droit de partage, au seul motif qu'elles n'ont pas été incorporées au capital, la cour d'appel a violé les articles 1844-9 du code civil et 747 du code général des impôts ;

2 ) ALORS QUE le partage est effectué après paiement des dettes et

remboursement du capital social ; que les réserves de décapitalisation sont constitutives d'apports en numéraires virés à un compte de réserve indisponible en conséquence d'une opération de décapitalisation par voie de réduction de la valeur nominale des titres opérée dans le cadre d'une réduction de capital ; qu'elles sont constitutives des capitaux propres de la société, assimilées à des apports et doivent, à ce titre, être restituées aux associés à la dissolution de la société, avant les opérations de partage ; qu'en énonçant, pour refuser de les exclure de l'assiette du droit de partage, au seul motif qu'elles n'étaient pas incorporées au capital, la cour d'appel a derechef violé les articles 1844-9 du code civil et 747 du code général des impôts.

**Composition de la juridiction :** Mme RIFFAULT SILK, Mme Pénichon, M. Graveline, M. Cayrol, SCP Thouin Palat et Boucard  
**Décision attaquée :** cour d' appel Paris Pôle 05 2016-06-21