

Date d'effet d'une transmission universelle de patrimoine

Lire les conclusions de :

Laurent Levy Ben Cheton

Conclusions du rapporteur public

DÉCISIONS DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 12LY00456 – SAS Grosset Janin Finances – 06 novembre 2012 – C [↗](#)

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 12LY00461 – SAS Grosset Janin Finances – 06 novembre 2012 – C [↗](#)

Non admission du pourvoi en cassation N° 364955

INDEX

Mots-clés

Fusion, Transmission universelle de patrimoine, Impôt sur les sociétés, Article 1844-5 du code civil, Distinction des contentieux, Autorité de la chose jugée, Pouvoirs d'injonction du juge de l'excès de pouvoir

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Est dépourvue d'effet rétroactif la transmission universelle du patrimoine d'une société résultant d'une opération de fusion-absorption dès lors qu'il résulte des termes mêmes du procès-verbal des décisions de la société absorbante que la dissolution de la société absorbée prendrait effet à une date ultérieure, conformément à l'article 1844-5 du code civil, et que cet acte ne prévoit pas de clause de rétroactivité pour la prise d'effet de la transmission universelle de patrimoine. Ainsi, c'est à bon droit que l'administration fiscale a pu remettre en cause le caractère déductible, à la date de la fusion, du résultat déficitaire de la société absorbée des résultats imposables de la société absorbante.

² L'annulation, pour erreur de droit, d'une décision implicite rejetant une demande d'agrément fiscal (sollicité au titre de l'article 209-II du code général des impôts), n'implique, ni la délivrance dudit agrément (1ère espèce), ni la décharge des rehaussements d'IS résultant de la remise en cause de la déduction extra-comptable des déficits et ARD issus d'une société absorbée (2ème espèce). Par ces deux arrêts, la Cour administrative de Lyon a jugé que l'autorité de la chose jugée qui s'attache à l'annulation, par le juge de l'excès de pouvoir, du refus implicite d'un agrément « de droit » (sollicité au titre de l'article 209-II du code général des impôts), au motif d'une erreur de droit révélée par l'absence d'examen de la demande, d'une part, n'implique pas qu'il soit enjoint à l'administration fiscale, sur le fondement de l'article L911-1 du Code de justice administrative, de délivrer ledit agrément (arrêt n° 1200461), d'autre part, n'a en soi aucune influence sur le bien-fondé du chef de rectification tiré de la remise en cause de la déduction extra-comptable des déficits et ARD issus d'une société absorbée, le motif de cette rectification étant fondé non sur la décision de refus d'agrément, mais sur l'absence d'agrément. (arrêt n° 1200456).

³ Ce second arrêt peut être mis en perspective, notamment, avec :

⁴ CE, Section, 6 mars 1992, n° 100445, AFACE, RJF 4/92 n°540, ccl Chaid Nourai p. 275

⁵ CE, SA Frappaz, 29 novembre 2000, n°197319 (RJF 2/01 n° 162 avec chronique J. Maïa p. 99, concl. Mme E. Mignon BDCF 2/01 n° 23)

⁶ CE 7 mars 2012 n° 337529, min. c/ Sté de transports et d'assainissement de La Réunion (STAR) (RJF 6/12 n° 574, concl. V. Daumas BDCF 6/12 n° 71.)

Conclusions du rapporteur public

Laurent Levy Ben Cheton

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6030](https://doi.org/10.35562/alyoda.6030)

¹ La SAS Grosset Janin Frères, qui avait pour activité principale la réalisation et la livraison de chalets en bois, était une filiale à 100 % de la SAS GROSSET JANIN FINANCES qui était à la tête d'un groupe à fiscalité intégrée.

² La SAS Grosset Janin Frères ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er avril 2002 au 31 mars 2006, les rehaussements d'impôt sur les sociétés résultant des rectifications de son résultat ont été mises en recouvrement au nom de la SAS GROSSET JANIN FINANCES, redevable légal de cet impôt en vertu des dispositions de l'article 223 A du code général des impôts

³ Cette dernière relève appel du jugement du 9 décembre 2011 par lequel le Tribunal a rejeté sa demande tendant à la décharge de ces cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et à la restitution des sommes versées.

⁴ En outre, avant ce contrôle, la société Grosset Janin Frères avait absorbé la société Home Forest Annecy le 31 mars 2005, dans le cadre d'une opération de fusion-absorption par voie de transmission universelle du patrimoine de la société Home au bénéfice de la société Grosset Janin Frères.

⁵ Entendant procéder à la déduction extra-comptable des déficits et amortissements réputés différés (ARD) issus de cette société absorbée, elle devait préalablement obtenir l'agrément prévu par les dispositions du II de l'article 209 du code général des impôts et 1649 nonies, dont la délivrance est subordonnée à la réunion de deux conditions cumulatives :

⁶ - L'opération doit être justifiée d'un point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales.

⁷ - L'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé doit avoir été poursuivie par la société bénéficiaire pendant un délai d'au moins trois ans.

⁸ Se heurtant à un refus implicite de l'administration fiscale, la société GROSSET JANIN Finances avait saisi le Tribunal d'une demande tendant à l'annulation de cette décision, et à ce qu'il soit fait injonction à l'administration de lui délivrer ledit agrément.

9 Par un jugement du 9 décembre 2011, le Tribunal administratif de Grenoble, après avoir annulé la décision implicite du 17 mai 2005 par laquelle le directeur des services fiscaux du Rhône a refusé de délivrer l'agrément, a rejeté la demande d'injonction de délivrer ledit agrément, dont il était saisi en application de l'article L911-1 du code de justice administrative, et sous astreinte. La sté GROSSET JANIN Finances relève appel de ce jugement, en tant qu'il rejette le surplus de sa demande (c'est à dire l'injonction sollicitée), et vous demande d'enjoindre, sur le fondement de l'article L911-1 du CJA, à l'administration fiscale de lui délivrer son agrément.

I. S'agissant de la requête d'excès de pouvoir de la SAS GJF :

10 L'article 1^{er} du jugement, portant annulation de la décision implicite de rejet, est en revanche passé en force de chose jugée, le ministre n'ayant pas formé d'appel incident.

11 Aussi, les motifs qui sont le soutien nécessaire de cette annulation s'imposent avec la même autorité absolue que cet élément de dispositif : en l'espèce, le refus implicite d'agrément a été annulé au motif que l'administration n'avait pas examiné la demande d'agrément de la Société Grosset Janin Frères, dont la société a justifié de l'envoi.

12 Un tel motif se borne à constater l'erreur de droit de l'administration, laquelle, si elle n'était pas tenue d'opposer un rejet exprès à la demande, ne pouvait sans méconnaître l'étendue de ses compétences, s'abstenir d'examiner celle-ci (il semblerait, dans cette affaire, que les services déconcentrés des impôts aient failli dans leur obligation de transmission de la demande du ministre).

13 En revanche, le jugement ne censure nullement cet acte au motif d'une inexacte appréciation de la situation de la société au regard des conditions légales ouvrant droit à l'agrément.

14 Aussi, peu importe, contrairement à ce que soutient la société requérante, qu'il s'agisse là d'un agrément non pas discrétionnaire, mais délivré de plein droit lorsque les conditions d'obtention en sont remplies (ce qu'elle soutient en l'espèce, mais qui est ici indifférent, eu égard au motif d'annulation retenu par les premiers juges).

15 Aussi, les motifs de cette annulation (incompétence négative) n'impliquent-ils pas nécessairement la délivrance de l'agrément, le jugement ne statuant nullement sur les droits que détiendrait la société requérante à cet égard : les conditions de l'article L911-1 n'étant pas remplies, c'est donc par une exacte application des dispositions du Code de justice administrative que le TA a rejeté cette demande d'injonction (étant précisé qu'il n'était par ailleurs pas tenu

d'examiner spontanément s'il y avait lieu d'enjoindre à l'autorité administrative de prendre une nouvelle décision dans un délai déterminé, v. CE, 25 novembre 2009, A, 305682, aux tables)

16 En appel pour la première fois, la SAS requérante vous demande de faire le cas échéant usage du L911-2 (et L911-3) du CJA, d'enjoindre à l'administration fiscale de réexaminer sa demande dans un délai déterminé, sous astreinte.

17 Mais si vous nous suivez pour rejeter les conclusions principales de sa requête tendant à l'annulation de l'article 3 du jugement attaqué, votre décision ne saurait impliquer quelque injonction que ce soit.

18 Cette première requête nous semble donc vouée au rejet.

II. S'agissant de la requête de plein contentieux fiscal de la SAS GJF :

19 (...)

20 Le dernier chef de redressement contesté dans cette seconde requête a trait à la remise en cause, par le vérificateur, de l'imputation à laquelle la SAS Grosset Janin Frères avait cru pouvoir procéder, sur ses propres résultats 2005, de déficits et ARD de la société absorbée (Home Forest Annecy).

21 On l'a dit, la possibilité d'une telle déduction extra-comptable était subordonnée à l'agrément préalable de l'administration fiscale, en l'espèce implicitement refusé : ce refus constitue le motif du présent chef de rectification.

22 La SAS GROSSET JANIN FINANCES soutient que la déductibilité de ces sommes est désormais devenue incontestable, dès lors que l'administration, pour procéder à cette rectification, s'est fondée sur une décision portant refus d'agrément, alors que le juge de l'excès de pouvoir a annulé cette décision de refus : l'examen de ce moyen s'articule étroitement avec celui de la précédente requête n° 1100461.

23 La société requérante fait valoir d'une part que cet agrément n'était pas discrétionnaire, mais de droit, d'autre part, qu'elle en remplissait les conditions et avait formulé sa demande dans les délais.

24 Elle excipe donc, au soutien de ses conclusions aux fins de décharge, de l'illégalité du refus implicite d'agrément qui lui a été opposé.

25 Reprenons les choses dans l'ordre :

26 La délivrance de l'agrément prévu au II de l'article 209 du CGI est subordonnée à la réunion de deux conditions cumulatives : l'une, objective, tenant à la poursuite (> 3 ans) de l'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé, l'autre, « qualitative », renvoie

à la justification économique, et non principalement fiscale, de l'opération, ce qui implique un travail de qualification juridique de l'administration, et d'appréciation des finalités poursuivies.

²⁷ En ce sens, il ne s'agit pas ici d'un agrément purement discrétionnaire, mais bien d'un agrément « de droit », dès lors que son bénéfice est acquis lorsque ces conditions sont cumulativement remplies. Pour un rappel récent de cette distinction, voyez les conclusions du rapporteur public Vincent Daumas sur CE 7 mars 2012 n° 337529, 3e et 8e s.-s., min. c/ Sté de transports et d'assainissement de La Réunion (STAR) (RJF 6/12 n° 574, concl. V. Daumas BDCF 6/12 n° 71.)

²⁸ Mais la qualification d'agrément « de droit » ne renvoie nullement à une notion de « compétence liée » stricto sensu (au sens de la jurisprudence « Montaignac » (CE, 6 septembre 1999) ; elle suppose simplement que les éléments de fait avancés par la société absorbante soient appréciés et qualifiés à l'aune des conditions définies par la loi (par exemple, Section, 6 mars 1992, N°100445, AFACE, RJF 4/92 n°540, ccl Chaid Nourai p. 275)

²⁹ Il existe en réalité, au sein des agréments de droit, toute une gradation, en fonction du degré de marge d'appréciation consenti par la loi à l'administration fiscale (voir à cet égard les conclusions d'E. Mignon sur CE, SA Frappaz, 29 novembre 2000, N°197319 (RJF 2/01 n° 162 avec chronique J. Maïa p. 99, concl. Mme E. Mignon BDCF 2/01 n° 23).

³⁰ Dans une chronique sur l'arrêt Frappaz, J. Maïa constatait que si, contrairement au juge judiciaire (Cass Com, 30 janvier 1996, Sté Thermale de Jonzac), le juge administratif s'est toujours refusé d'admettre, dans son office de plein contentieux fiscal, la recevabilité de l'exception d'illégalité d'un refus d'agrément discrétionnaire (CE, 5 mai 1971, N° 78682, SA Couach ; CE, 21 juillet 1995, N°134783, SA Tanneries du Puy, RJF 10/95 n° 1129), la question n'avait jamais été tranchée s'agissant d'un agrément de plein droit.

³¹ La justification pour lequel le juge de l'impôt de ne pas admettre la recevabilité d'une telle exception d'illégalité est aisée : l'annulation de l'agrément discrétionnaire n'a pas pour effet d'impliquer sa délivrance, mais seulement d'obliger l'administration à réexaminer la demande initiale.

³² Alors, que devrait-il en être s'agissant d'un agrément de plein droit ? Vous n'aurez pas, pensons-nous dans notre affaire, l'occasion de trancher aujourd'hui cette question, restée inédite, à notre connaissance, depuis la chronique précitée de M. J. Maïa.

³³ En effet, par l'article 1^{er} de son jugement du 9 décembre 2011, non frappé d'appel, le Tribunal a annulé la décision implicite de rejet du 17 mai 2005 par laquelle l'administration fiscale a rejeté la demande

d'agrément de la sté rqte.

34 Cet acte a donc été annulé *ab initio*, et est réputé avoir rétroactivement disparu de l'ordonnancement juridique.

35 L'exception d'illégalité dont vous semblez être saisi est irrecevable pour la simple raison qu'elle n'a pas d'objet.

36 C'est donc en réalité non pas par le moyen d'une exception d'illégalité, mais par celui de l'autorité de la chose jugée qui s'attache à ce même jugement, que la société nous paraît devoir être regardée soutenir, plus utilement, le même raisonnement : selon elle, l'administration fiscale ne peut fonder ce chef de rectification sur un refus illégal, puis définitivement annulé par le juge de l'excès de pouvoir. Autrement dit, le motif du redressement serait alors invalidé par voie de conséquence de l'annulation contentieuse de la décision sur laquelle il se fondait.

37 Nous sommes fermement opposés à l'idée qu'un tel raisonnement puisse être accueilli :

38 - le motif du chef de rectification en litige n'est *pas* la décision de *refus* d'agrément (elle ne constitue pas sa base légale et il ne disparaît pas avec elle) : c'est *l'absence* d'agrément (et, jusqu'à nouvel ordre, aucun agrément n'a encore été délivré à la société requérante)

39 - L'annulation de la décision implicite de rejet, par l'article 1er du jugement, devenu définitif, implique-t-elle nécessairement la délivrance de l'agrément sollicité, fut-il « de plein droit » ? Cela dépend évidemment des motifs de l'annulation, et en l'occurrence, l'erreur de droit (de type « incompétence négative ») qui entache cette décision, du fait de ce que l'administration n'avait pas daigné examiner la demande, n'aurait seulement impliqué *que* le réexamen de celle-ci (L911-2 du CJA, d'ailleurs non demandé devant les premiers juges).

40 - En revanche, les motifs, définitifs, de cette annulation passée en force de chose jugée, ne sauraient être à nouveau débattus devant le juge de l'impôt : il ne vous appartient nullement, dans le cadre de la présente instance, d'apprécier les mérites de la demande d'agrément au regard des conditions légales auxquelles elle est subordonnée. D'une part, cela ne résulte nullement de l'autorité de la chose jugée qui s'attache à l'article 1^{er} du jugement d'excès de pouvoir, lequel, eu égard à ses motifs, ne pouvait déboucher sur une injonction de faire droit (L911-1 CJA) ; d'autre part, le principe de la distinction des contentieux nous semble faire obstacle à ce que ce débat soit rouvert directement devant le juge de l'impôt.

41 Il appartient en revanche à l'administration fiscale de procéder à ce réexamen, même en l'absence d'injonction, du seul fait de l'autorité de l'annulation prononcée (en cela, les deux dossiers se rejoignent). Mais l'attente de cette décision éventuelle ne tient pas en l'état la présente instance : les parties n'en font pas état, et il n'est pas excipé de l'illégalité d'une telle nouvelle décision (ce qui ouvrirait, alors, la question de la recevabilité d'un tel moyen).

42 Précisons enfin que la solution que nous vous proposons, qui certes vous conduira à refuser la décharge d'une rectification fondée sur une absence d'agrément, alors que l'administration fiscale n'avait, en toute illégalité, pas même examiné cette demande, n'aurait pas pour effet de priver le requérant de tout recours utile.

43 D'abord, la solution que nous proposons nous semble en réalité commandée d'une part, par le principe de la distinction des contentieux, d'autre part et surtout, par la portée de l'autorité des annulations d'excès de pouvoir, eu égard à leurs motifs : si les motifs de l'annulation du refus d'agrément avaient été de nature à impliquer nécessairement la délivrance de l'agrément sollicité (L911-1), il nous semble qu'alors, cette obligation à la charge de l'administration aurait nécessairement débouché, dans la présente instance de plein contentieux, sur une décharge, quand bien même le Ministre n'aurait pas formalisé cette décision dans les délais impartis (le seul dispositif du jugement aurait, nous semble-t-il, fait naître une créance dans le patrimoine de la société requérante, qu'elle pouvait utilement faire valoir devant le juge de l'impôt).

44 Enfin, la solution proposée ne nous semble pas priver cette dernière de la possibilité de faire valoir les droits qu'elle prétend détenir :

45 - D'abord, le jugement d'excès de pouvoir du 9 décembre 2011 nous paraît constituer un événement nouveau, susceptible, en vertu du c) du premier alinéa de l'article R196-1 du LPF, de rouvrir le délai de réclamation contentieuse, s'agissant de ce chef de rectification.

46 - L'on pourrait, ensuite, s'émouvoir du sort réservé à cette société qui semble attendre depuis maintenant plus de sept ans que l'administration veuille bien examiner sa demande d'agrément, délai susceptible de préjudicier à ses intérêts. Mais poser la question en ces termes nous semble sans la moindre influence sur la solution à donner aux conclusions dont nous sommes ici saisis : cette réparation devrait être alors recherchée sur le terrain indemnitaire, l'illégalité censurée par le Tribunal constituant une faute de nature à engager, le cas échéant, la responsabilité de la puissance publique, à raison des préjudices certains en ayant directement résulté (ce qui rouvrirait d'ailleurs utilement le débat sur les conditions d'éligibilité à l'agrément, démonstration dont l'économie ne pourrait être faite pour établir la causalité adéquate...).

47

Par ces motifs, nous concluons au rejet de ces deux requêtes.