

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

La société bénéficiaire d'un apport partiel d'actif a-t-elle qualité pour demander une réduction de la taxe professionnelle dont le fait générateur est antérieur à l'opération d'apport ? Telle est la question soulevée par ce pourvoi du ministre.

Par un traité d'apport partiel d'actif approuvé le 30 janvier 2009, la SA France Printemps a apporté à la SAS Printemps Participations, devenue la SAS Printemps, l'intégralité de son activité « distribution » comportant notamment un immeuble à usage de magasin situé dans un centre commercial au Chesnay (Yvelines). Cet apport a été placé sous le régime des scissions prévu par les articles L. 236-16 à L. 236-21 du code de commerce.

La SAS Printemps, bénéficiaire de l'apport, a demandé la réduction de la cotisation de taxe professionnelle à laquelle la société apporteuse avait été assujettie au titre de l'année 2009 à raison de ce magasin, en contestant l'évaluation de sa valeur locative. L'administration fiscale a rejeté sa réclamation au motif que seule la société apporteuse, ou son ayant-droit, la société Printemps Immobilier qui l'avait absorbée en novembre 2009, avait qualité, en tant que redevable légal de la taxe, pour en contester l'assiette.

La SAS Printemps a alors saisi le tribunal administratif de Montreuil, qui, par un jugement du 1^{er} décembre 2015, lui a donné raison en admettant la recevabilité de sa réclamation avant de prononcer la réduction sollicitée, motif pris de l'irrégularité du terme de comparaison utilisé.

Par un arrêt du 20 juillet 2017 (publié à la RJF 01/18, n° 48), la cour administrative d'appel de Versailles a confirmé la qualité pour agir de la SAS Printemps puis, après avoir jugé, à la différence du tribunal, que l'évaluation du local-type était régulière, elle a accordé à la requérante une décharge partielle par réduction du coefficient de pondération applicable aux surfaces de bureaux.

Le ministre se pourvoit en cassation contre cet arrêt, pour vous faire trancher la question de principe relative à la recevabilité de la réclamation. Il soulève un unique moyen, tiré de l'erreur de droit qu'aurait commise la cour en reconnaissant à la société bénéficiaire de l'apport qualité pour introduire une réclamation d'assiette concernant l'imposition litigieuse.

En l'état de votre jurisprudence, le ministre a raison.

Votre décision *SA Financière de l'Erable* du 4 août 2006 juge en effet que, lorsqu'une société apporte une partie de son actif à une autre société sous le régime des scissions, la société auteur de l'apport demeure le redevable légal des impôts dont le fait générateur est antérieur à l'apport, quand bien même l'imposition se rapporte à la branche d'activité objet de l'apport et que cette opération d'apport, du fait de sa soumission à la loi sur les sociétés commerciales régissant les scissions, emporte transmission à la société bénéficiaire de tous droits, biens et obligations se rattachant à la branche apportée. Un apport partiel d'actif postérieur au fait générateur de l'imposition ne peut modifier le redevable de l'imposition, déterminé au moment de son fait générateur. C'est donc à la société apporteuse que l'administration doit adresser l'avis de mise en recouvrement et c'est cette société qui, en sa qualité de redevable légal de l'impôt, a qualité pour en contester l'assiette (n° 260436, RJF 11/06 n° 1331, aux conclusions de Laurent Vallée, BDCF 11/2006 n° 128). Vous avez confirmé à plusieurs reprises que, dans un tel cas de figure, seule la société apporteuse peut introduire un contentieux d'assiette (15 novembre 2006, n° 288533, *SA Dosim France*, RJF 2/07 n° 192 ; 14 janvier 2008, *Maître Torelli, liquidateur judiciaire de la SAS Jeunesse et Cité*, n° 273169, aux T., aux ccl de Laurent Olléon).

En revanche, et c'est là que les choses se compliquent, la suite de votre décision *Sté Financière de l'Erable* juge qu'il en va différemment pour le contentieux du recouvrement. La transmission universelle du patrimoine de la société apporteuse afférent à la branche d'activité apportée à la société bénéficiaire de l'apport a pour conséquence de rendre cette dernière seule débitrice des dettes qui s'y rattachent et qui ont été contractées par la société apporteuse. Du fait de cette dévolution de patrimoine, la société bénéficiaire de l'apport est substituée à l'apporteuse à l'égard des créanciers. La société apporteuse cesse en particulier d'être tenue de l'obligation de payer la dette fiscale qu'elle avait contractée envers le Trésor à raison de l'activité de la branche concernée antérieure à l'apport. C'est la société bénéficiaire de l'apport qui doit désormais en répondre en lieu et place de la société apporteuse. Dès lors que la société bénéficiaire de l'apport devient ainsi débitrice de l'imposition, c'est elle qui est recevable à engager ou reprendre après l'apport un contentieux du recouvrement (voyez, dans le même sens, 23 octobre 2015, *Sté Delphi France Holding*, n° 374416, RJF 4/16 n° 322).

Comme le fait remarquer le ministre, il résulte de la combinaison de ces deux solutions que, lorsque le fait générateur de l'imposition est antérieur à la date de l'apport, le redevable légal (la société apporteuse) se trouve dissocié du débiteur de l'obligation de payer (la société bénéficiaire de l'apport).

Dans l'arrêt attaqué, la cour a mélangé ces deux règles relatives au contentieux de l'assiette et du recouvrement. Alors qu'elle était saisie d'une réclamation d'assiette, elle a commencé par reproduire les motifs de principe de la décision *Financière de l'Erable* relatifs au litige de recouvrement, en jugeant que, le traité d'apport placé sous le régime des scissions emportant transmission universelle du patrimoine, la SA France Printemps, société bénéficiaire de l'apport, avait succédé à l'apporteuse dans tous ses droits et obligations, au regard, notamment, de la taxe professionnelle, et était devenue seule débitrice des impositions en cause. Puis la cour a jugé qu'alors même que l'avis de mise en recouvrement avait été

régulièrement adressé à la société apporteuse, redevable de la taxe en sa qualité d'exploitante du bien apporté à la date du fait générateur de la taxe, la société bénéficiaire de l'apport avait néanmoins qualité, en tant que débitrice légale des impositions, pour présenter à l'administration une réclamation d'assiette tendant à la réduction de la taxe professionnelle en litige et pour poursuivre son action devant le juge de l'impôt.

Les juges d'appel ont ce faisant fait une application erronée des décisions *Sté Financière de l'Erable* et *Torelli*, qui auraient dû les conduire à juger au contraire que, bien qu'elle soit désormais tenue par l'obligation de payer la dette fiscale, la société bénéficiaire de l'apport n'avait pas qualité pour introduire une réclamation d'assiette, faculté réservée à la société apporteuse qui demeurerait la redevable légal d'un impôt dont le fait générateur était antérieur à l'apport.

Il nous semble malgré tout que la conclusion à laquelle est parvenue la cour mérite d'être confirmée.

Comme l'explique très clairement Laurent Vallée dans ses conclusions, la solution adoptée en matière de contentieux du recouvrement dans la décision *Sté Financière de l'Erable* était fondée sur la jurisprudence de la Cour de cassation de l'époque, qui attachait des effets radicaux à la transmission universelle du patrimoine lié à la branche d'activité faisant l'objet de l'apport. Vous avez prudemment estimé qu'il n'y avait pas lieu de vous écarter, en la matière, de la jurisprudence fixée par sa chambre commerciale, et ce d'autant moins qu'elle venait de l'appliquer dans un litige impliquant la société Financière de l'Erable (Cass. Com., 22 février 2005, *Anvar c. Sté financière de l'Erable*, n° 302 F-D, RJDA 6/05 n° 708 ; cf aussi Cass. com. 5 mars 1991, n° 638 P, *SA Coignet c. Burgaud et autres*).

Les conclusions de Laurent Vallée faisaient malgré tout état des critiques de la doctrine à l'encontre de cette solution, jugée peu pragmatique et insuffisamment protectrice pour les créanciers. Elle fonctionnait bien dans le cas d'une scission où la transmission du patrimoine s'accompagne de la dissolution de la société scindée, hypothèse directement visée par les articles L. 236-16 à L. 236-20 du code de commerce, mais était plus discutable lorsqu'elle était appliquée à un apport partiel d'actif à l'issue duquel la société apporteuse survit. L'article L. 236-22 du code de commerce permet de placer une opération d'apport sous ce régime des scissions, mais ce n'était pas la situation pour laquelle ces dispositions avaient été conçues.

Quatre mois après notre décision *Financière de l'Erable*, la Cour de cassation a fait évoluer sa jurisprudence pour répondre à ces critiques. Par un arrêt du 12 décembre 2006, *Sté hydraulique PB c. Sté Ets Biguet Frères*, au Bull., sa chambre commerciale a en effet jugé que, dans le cas d'un apport partiel d'actif placé sous le régime des scissions, la société apporteuse reste en principe, sauf dérogation dans le traité d'apport¹, solidairement obligée avec la société bénéficiaire au paiement des dettes transmises à cette dernière (n° 05-15.619, au Bull. 2006 IV, 248). Ce revirement de jurisprudence a été confirmé par plusieurs décisions ultérieures (Cass. 2ème Civ., 19 février 2009, n° 05-22.044 ; Cass. Com. 8 février 2011, n°

¹ Dérogation prévue à l'article L. 236-20 du code de commerce.

10-12273 ; Cass. Soc. 9 novembre 2017, n° 16-17.899). La Cour de Cassation reconnaît ainsi désormais une solidarité dans le paiement des dettes transmises entre l'apporteuse et la bénéficiaire de l'apport.

Cette solidarité confère à la société auteur de l'apport le droit d'introduire un litige en matière de recouvrement au même titre que la société bénéficiaire de l'apport, comme le concède le ministre. Il se contente d'ajouter d'une phrase qu'il ne ressort pas de votre jurisprudence que, réciproquement, la société bénéficiaire de l'apport ait qualité pour contester l'assiette de l'imposition au même titre que la société apporteuse. Son pourvoi est l'occasion de combler cet angle mort jurisprudentiel.

Dès lors que la Cour de cassation a posé le principe d'une solidarité entre les sociétés parties à une opération d'apport placée sous le régime des scissions, il y a lieu d'appliquer aux bénéficiaires de l'apport votre jurisprudence aussi constante que fournie selon laquelle le débiteur solidaire d'un impôt est recevable à contester l'assiette de cet impôt. Vous reconnaissez en effet au débiteur devenu solidaire d'un impôt un intérêt lui donnant qualité pour contester la procédure d'imposition et le bien-fondé de cet impôt, dans la limite des sommes dont il est redevable au titre de cette solidarité, et ce même si le redevable légal n'a pas présenté de réclamation d'assiette (25 avril 1979, n° 7253, au Rec., RJF 1979 n° 398 ; 3 juillet 1985, *D...*, aux T., n° 52011, RJF 1985 n° 1393 ; 25 janvier 1989, *Mme I... et autres*, n° 65426, RJF 1989 n° 372 ; 13 janvier 2010, *Min. c. B...*, n° 289804, RJF 4/10 n° 417, ccl Nathalie Escaut BDCF 4/10 n° 50 ; 11 janvier 2019, *SARL Imeo*, n° 407313, RJF 2019 n° 350).

En jugeant que la société SAS Printemps, bénéficiaire de l'apport, est recevable à introduire une réclamation d'assiette pour contester la valeur locative du bien qu'elle a reçu en apport ayant servi au calcul de la taxe professionnelle litigieuse, vous mettez fin au paradoxe, relevé par les commentateurs de votre décision *T...*, qui consiste à interdire au bénéficiaire de l'apport de contester l'assiette des taxes afférentes aux immeubles compris dans l'apport lorsque leur fait générateur est antérieur à l'apport, alors pourtant que c'est cette société qui va en principe être poursuivie par le Trésor en recouvrement des taxes litigieuses que l'apporteur, redevable légal, n'a, de son côté, guère d'incitation à contester. Cet état actuel du droit est d'autant moins satisfaisant que le contentieux du recouvrement ne permet pas au bénéficiaire de l'apport d'obtenir des résultats équivalents à ceux que lui offre potentiellement un contentieux d'assiette.

Un seul élément pourrait vous retenir de procéder à cette évolution jurisprudentielle à l'occasion de la présente affaire. Vous avez croisé il y a un an la même opération d'apport dans un litige initié par la société Printemps Immobilier, venue aux droits de l'apporteuse, pour obtenir la restitution de rappels de TVA se rattachant à l'activité de la branche cédée qu'elle avait spontanément acquittés. Par une décision du 19 septembre 2018, vous lui avez fermé la voie du recours en restitution issu de votre décision de Section *H...* du 1^{er} février 1974 qu'elle tentait d'emprunter, au motif qu'elle avait spontanément acquitté les rappels de taxe litigieux, et c'est sur ce point que la décision est mentionnée aux Tables (19 septembre 2018, *Sté Le Printemps immobilier*, n° 414447, RJF 12/2018 n° 1275). Mais au détour du règlement de l'affaire au fond, vous avez fait application de la jurisprudence *Financière de*

l'Erable pour affirmer que la société bénéficiaire de l'apport était seule débitrice de la dette fiscale en litige, se rapportant à l'activité de la branche apportée pour une période antérieure à l'apport. Le contexte contentieux n'est donc pas le plus propice pour reconnaître une solidarité entre les sociétés parties à un apport placé sous le régime des scissions. Il n'y a toutefois aucune autorité de chose jugée dans ce précédent qui s'y oppose, puisqu'il concernait une imposition distincte de celle en litige dans l'affaire que vous examinez aujourd'hui. En outre, l'évolution que nous pensons souhaitable ne remet pas en cause la solution que vous aviez retenue, elle la conforte au contraire en ajoutant un motif supplémentaire qui conduisait à rejeter le recours en restitution *H...*: il était fermé à la requérante non seulement parce qu'elle avait spontanément acquitté la dette fiscale, comme vous l'avez jugé, mais aussi parce qu'elle était susceptible de voir sa responsabilité solidaire engagée pour le paiement de l'impôt, comme nous vous proposons de le préciser dans notre affaire.

Vous pourrez confirmer la solution de la cour, qui n'a pas commis d'erreur de droit en reconnaissant à la société SAS Printemps qualité pour présenter une réclamation d'assiette contre l'imposition litigieuse, et donc rejeter le pourvoi du ministre, tout en redressant au passage la motivation de l'arrêt attaqué pour la mettre en conformité avec la jurisprudence de la Cour de cassation.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.