

N° 453950 – Société Stauff

9^{ème} chambre jugeant seule

Séance du 17 novembre 2022

Lecture du 12 décembre 2022

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur public

La société Stauff, qui a été assujettie à des cotisations supplémentaires d'IS et de CVAE et des retenues à la source mises en recouvrement le 30 décembre 2019, a assorti sa réclamation d'une demande de sursis de paiement. Aux fins de constituer les garanties exigées par l'article L. 277 du LPF, elle a présenté à l'administration fiscale l'engagement de sa société-mère de droit allemand de se porter caution de sa dette vis-à-vis du Trésor public. Cette garantie ayant été rejetée par le comptable public, la société Stauff a saisi, sur le fondement de l'article L. 279 du LPF, le juge des référés du TA d'Orléans, puis la cour administrative d'appel de Nantes, qui ont rejeté ses demandes tendant à ce que la garantie qu'elle présente soit jugée propre à assurer le recouvrement des créances détenues par le Trésor.

Après avoir constaté que la société Stauff proposait comme garantie la caution de sa société mère de droit allemand, détenant 100 % de son capital, la cour a jugé que « *toutefois, elle n'a pas produit de sûreté réelle - tel un acte de nantissement de ses actions – que le comptable était en droit d'exiger* ». Puis elle a considéré sans incidence la circonstance que « *la société mère présente un contrat de caution dans les formes voulues par l'administration et rédigé en langue française et qu'elle peut faire élection de domicile en France en vue de faciliter l'application du droit français* ».

Toutefois, il résulte des termes mêmes de l'article R. 277-1 du LPF que les garanties prévues par l'article L. 277 du même livre « *peuvent être constituées par un versement en espèces qui sera effectué à un compte d'attente au Trésor, par des créances sur le Trésor, par la présentation d'une caution, par des valeurs mobilières, des marchandises déposées dans des magasins agréés par l'Etat et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor, par des affectations hypothécaires, par des nantissements de fonds de commerce* ». Le LPF envisage ainsi expressément la faculté, pour les garanties exigées au titre de l'article L. 277 de ce livre, de prendre la forme d'une caution, et ne limite donc pas ces garanties aux seules sûretés réelles à l'exclusion des sûretés personnelles. Par ailleurs, vous jugez que l'énumération de l'article R. 277-1 du LPF n'est pas exhaustive et qu'une société peut proposer toutes garanties, pour autant qu'elles soient de nature à assurer le recouvrement des créances du Trésor au sens de l'article L. 277, c'est-à-dire des garanties qui, sans être nécessairement immédiatement exigibles, sont certaines dans leur principe, leur montant et leur disponibilité (CE, 11 mars 1992, *Epoux C...*, n° 115014, p. 115, RJF 1992 n° 752).

Si le comptable est donc fondé à s'assurer que la caution invoquée est solvable et à refuser une garantie qui serait à cet égard insuffisamment solide, et si une caution peut décider d'assortir son engagement de la fourniture de la fourniture d'une sûreté réelle – « *c'est-à-dire, [ainsi que le relevait N. Escaut dans ses conclusions sur votre décision n° 296213 du 1^{er} octobre 2007] qu'elle accompagne sa caution personnelle sur l'ensemble de son patrimoine d'un droit de préférence et de suite sur un bien* » - le LPF ne nous paraît pas imposer en toute hypothèse une telle combinaison et l'article R. 277-1 de ce livre ne subordonne pas par principe l'admissibilité d'une caution à son adossement systématique sur une sûreté réelle. Ainsi, par une décision du 31 mai 2000 *B...* (n° 195650, aux Tables, RJF 9-10/00 n° 1170), vous avez jugé qu'une caution bancaire offerte par un contribuable pour le montant même des droits et majorations d'assiette constituant l'objet de sa réclamation et de sa demande de sursis de paiement, suffisait à assurer la garantie prévue à l'article L. 277 du LPF.

L'exigence d'une combinaison systématique d'une sûreté personnelle et d'une sûreté réelle ne nous paraît notamment pas résulter de votre décision *min. c/ C...* du 1^{er} octobre 2007 (n° 296213, T. p. 788, RJF 12/07 n° 1489). Par cette décision, vous avez seulement jugé que les dispositions combinées du LPF, du code civil et du CGI ne font pas obstacle à ce que les contribuables qui demandent un sursis de paiement s'engagent à constituer une garantie portant sur un bien appartenant à une tierce personne, à condition que le Trésor soit en mesure de recouvrer sa créance s'ils font défaut à leurs obligations, par exemple grâce à l'inscription par le Trésor d'une hypothèque légale portant sur ce bien. Vous avez ensuite constaté que, si le tiers n'est pas solidaire des contribuables devant les impositions contestées, le Trésor ne pourra alors inscrire une hypothèque légale sur le bien de ce tiers offert en garantie par les contribuables que si le propriétaire de ce bien se porte caution personnelle et solidaire des contribuables par un acte de cautionnement. Vous en avez déduit que, lorsque des contribuables s'engagent à constituer une affectation hypothécaire portant sur un bien appartenant à une tierce personne non solidaire d'eux devant les impositions contestées, en l'absence d'un acte de cautionnement, le Trésor est en droit de refuser la garantie offerte si celle-ci ne lui permet pas de disposer, par d'autres moyens que l'hypothèque légale, d'un titre exécutoire pour recouvrer sa créance en cas de défaut des contribuables à leurs obligations.

Ainsi, dans ce précédent, la garantie proposée était une affectation hypothécaire portant sur un bien d'un tiers non solidaire des contribuables devant l'impôt. Il ne s'évince pas de ce qu'une telle garantie n'est acceptable qu'à la condition que le tiers se porte caution personnelle et solidaire des contribuables – condition pour que l'inscription d'une hypothèque légale soit possible – qu'inversement, une caution, garantie expressément prévue par l'article R. 277-1 du LPF, ne constituerait une garantie acceptable qu'à la condition d'être assortie d'une sûreté réelle.

Votre décision du 1^{er} octobre 2007 illustre selon nous seulement la nécessité de l'effectivité de la garantie proposée, laquelle doit être telle que le Trésor soit en mesure de recouvrer sa créance si le contribuable fait défaut à ses obligations.

Par suite, en écartant par principe l'engagement de caution de sa société mère présenté par la société Stauff, sans rechercher si cette garantie présentait un caractère suffisant, compte tenu notamment du contenu et de la loi applicable au contrat de cautionnement et à ses parties, de

la solvabilité de la société allemande, voire le cas échéant des pouvoirs du service en cas d'activation de la caution, la cour a commis une erreur de droit.

Par ces motifs, nous concluons :

à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes du 10 juin 2021 ;

au renvoi de l'affaire à cette cour ;

et à ce que l'Etat verse à la société Stauff 3 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.