N° 494888
SA Eiffage

8ème et 3ème chambres réunies

Séance du 3 septembre 2025
Lecture du 17 septembre 2025

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, Rapporteur public

1.- Cette affaire pose la question de savoir si le gisement d'une carrière doit être regardé comme un immeuble, pour la qualification de société à prépondérance immobilière, ou comme un bien meuble, plus précisément comme un « meuble par anticipation ».

2.- La question a pour toile de fond le régime du long terme

Sans entrer dans trop de détails, il suffit de rappeler qu'en vertu du a *quinquies* du I de l'article 219 du CGI, ce régime dérogatoire ne trouve plus à s'appliquer, s'agissant des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, qu'aux plus-values et moins-values résultant de la cession de titres ayant le caractère de titres de participation au plan comptable[1], ainsi qu'aux provisions pour dépréciation de ces titres et reprises de ces provisions, qui leur sont assimilées fiscalement.

Ainsi, lorsqu'une société soumise à l'IS constate à la clôture de l'exercice que des titres de participation dans une autre société se sont dépréciés à un point tel que la valeur actuelle de cette participation est devenue inférieure à sa valeur nette comptable et ramène en conséquence la valeur comptable à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation[2], elle n'est pas autorisée à déduire immédiatement de son résultat fiscal cette dépréciation sous la forme d'une provision[3]. En effet, une telle provision est seulement imputable en tant que

[1] Il s'agit des titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle (CE, 3ème et 8ème ssr, 20 octobre 2010, *Société Alphaprim*, n° 314247, T. p. 745 ; CE, 3ème et 8ème chr, 20 mai 2016, *Ministre des finances et des comptes publics c/ Selarl Lemaire*, n° 392527, T. p. 735).
[2] Conformément au droit comptable (articles 214-5 et 214-17 du PCG).
[3] D'un point de vue terminologique et conceptuel, le droit comptable réserve la qualification de « provision » à un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise (article 321-5 du PCG), un passif étant défini comme un élément du patrimoine ayant une valeur négative pour l'entreprise et résultant d'une obligation juridique, d'ordre légal, règlementaire ou contractuel (article 321-1 du PCG). Comptablement, la perte de valeur de titres du portefeuille est donc regardée comme une diminution d'une valeur d'actif et non comme un passif qui résulterait d'une telle obligation. Le droit fiscal continue quant à lui de raisonner en termes de « provision » pour dépréciation des immobilisations. Il résulte ainsi du premier alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI que les

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

moins-value sur les plus-values à long terme, imposables au taux de 0 %, réalisées au cours de cet exercice et des dix exercices suivants[4].

Il existe toutefois un régime spécifique applicable à la dépréciation des participations détenues dans des sociétés à prépondérance immobilière non cotées. Il résulte en effet des dispositions du a *sexies*-0 *bis* du I de l'article 219, issues de la loi de finances pour 2008[5], que le régime du long terme ne s'applique pas à la plus ou moins-value provenant des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées, alors même que ces titres auraient le caractère de titres de participation. Il en va de même pour les provisions pour dépréciation afférentes aux titres exclus du régime du long terme, qui ne sont pas davantage soumises à ce régime. Autrement dit, dans ce cas, c'est le droit commun qui s'applique, c'est-à-dire la déduction immédiate du résultat fiscal de la provision pour dépréciation de ces titres.

C'est l'application de ces dispositions qui est au cœur du présent litige.

3.- La SA Eiffage est la société mère d'un groupe d'intégration fiscale au sens de l'article 223 A du CGI dont fait partie la SASU Eiffage Infrastructures, laquelle détient les titres des sociétés qui composent la branche infrastructure du groupe et interviennent sur trois métiers : la route, le génie civil et le métal. Son activité est celle d'une holding. Elle détient notamment, via la SNC Eiffage Infrastructures Gestion et Développement, diverses sociétés qui ont pour activité d'exploiter des carrières.

En 2017, Eiffage Infrastructures a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration lui a adressé une proposition de rectification par laquelle elle l'a informée qu'elle remettait en cause la déduction de son résultat passible de l'IS au titre des exercices clos en 2014 et 2015 des provisions pour dépréciation des titres de seize sous-filiales exploitant des carrières. Le service vérificateur a en effet estimé que ces titres avaient le caractère de titres de participation et qu'ils relevaient par conséquent du régime du long terme, ce qui faisait obstacle à une déduction immédiate des provisions. Il en est résulté un rehaussement de 14 181 848 € au titre de l'exercice clos en 2014 et, après correction symétrique, un rehaussement de 1 732 450 € au titre de l'exercice clos en 2015.

Les conséquences financières du contrôle ont été portées à la connaissance de la SA Eiffage, seule redevable de l'IS dû par le groupe. Celle-ci a présenté deux réclamations dans lesquelles elle a fait valoir que ses sous-filiales exploitant des carrières devaient être regardées comme des sociétés à prépondérance immobilière, pour justifier la déduction immédiate des provisions.

Après rejet de ses réclamations, la société a porté le litige devant le tribunal administratif de Montreuil. Par jugement du 16 décembre 2021, ce tribunal a prononcé un

---

charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable comprennent « *les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice* ». Anticipant une perte future, une provision pour dépréciation de titres de participation devrait normalement être déductible du résultat fiscal.

[4] CE, 8ème et 3ème chr, 19 décembre 2024, *Société Eni Energy International*, n° 494714, aux Tables, à nos concl.

[5] Article 26 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

non-lieu à statuer à concurrence d'un dégrèvement notifié en cours d'instance et a rejeté le surplus des conclusions de la requête.

La société Eiffage se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 5 avril 2024 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté son appel.

Le montant en litige, compte tenu de la réduction du périmètre des conclusions de la requérante en appel, s'élève à la somme de 450 000 € en droits et intérêts pour l'exercice clos en 2014. En ce qui concerne l'exercice clos en 2015, la demande tend au rétablissement du déficit d'ensemble à hauteur d'un montant de dépréciations de 960 600 €.

4.- Lorsqu'il a soumis au droit commun les plus-values et moins-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière réalisées par des sociétés soumises à l'IS, ainsi que les provisions pour dépréciation de ces titres et les reprises de ces provisions[6], le législateur a d'abord précisé, au premier alinéa du a *sexies*-0 *bis* du I de l'article 219, que « *sont considérées comme des sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est (…) constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles, des droits portant sur des immeubles, des droits afférents à un contrat de crédit-bail ou par des titres d'autres sociétés à prépondérance immobilière* ». Ceci implique de calculer un rapport entre, au numérateur de la fraction, la valeur des immeubles, des droits immobiliers et des titres de sociétés à prépondérance immobilière inscrits à l'actif et, au dénominateur, la valeur de l'ensemble des éléments d'actif, quels qu'ils soient.

Le législateur a ensuite précisé que, pour apprécier ce ratio de prépondérance immobilière, il ne faut pas tenir compte, au numérateur, de la valeur des immeubles ou droits portant sur des immeubles, lorsque ces biens ou ces droits « *sont affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale ou agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale* ». Vous avez jugé que les immeubles affectés par l'entreprise à sa propre exploitation s'entendent exclusivement de ses moyens permanents d'exploitation, ce qu'on peut traduire par « l'outil de travail », à l'exclusion des immeubles qui sont l'objet même de cette exploitation ou qui constituent des placements en capitaux (CE, 8ème et 3ème chr, 29 septembre 2023, *Société Bagest*, n° 469788, T. p. 680). Deux exemples permettent d'éclairer cette distinction. Pour une société dont l'activité consiste à donner à bail des locaux qu'elle a construits, les immeubles qu'elle détient doivent être regardés comme l'objet de son exploitation (la location nue) et non comme des moyens permanents d'exploitation. En revanche, pour une entreprise industrielle dont l'objet est la fabrication de véhicules automobiles, ses usines sont des moyens permanents affectés à sa propre exploitation.

Enfin, le législateur a précisé que la prépondérance immobilière de la société dont les titres sont cédés s'apprécie « *à la date de la cession de ces titres ou (…) à la clôture du dernier exercice précédant cette cession* ». Dans le cas où ce n'est pas une cession de titres qui est en cause, mais la dépréciation, par une société A, de titres d'une filiale B, dont on se demande si elle est à prépondérance immobilière, vous avez jugé qu'il faut se placer, pour apprécier l'éventuelle prépondérance immobilière de la filiale B, soit à la date de clôture de

[6] Qui étaient précédemment soumises à un régime hybride (correspondant à l'application du régime du long terme avec imposition au taux réduit de 15 % des plus-values).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

l'exercice de la société A au cours duquel la provision a été constituée, soit à la date de clôture du dernier exercice de la filiale B précédant la constitution de la provision (CE, 8ème et 3ème chr, 22 novembre 2019, *Société L'Auxiliaire*, n° 432053, T. p. 700).

5.- Devant les juges du fond, la SA Eiffage a soutenu, dans le dernier état de ses écritures, que les gisements des carrières que ses filiales exploitent devaient être pris en considération au numérateur du ratio de prépondérance immobilière, en faisant valoir que ces gisements, consommés au fur et à mesure de leur exploitation, constituaient l'objet même de leur exploitation industrielle et que ces actifs ne pouvaient par conséquent être regardés comme affectés à l'activité extractive.

L'administration s'est ralliée à cette analyse, avant de changer de pied et de soutenir que les gisements devaient être regardés comme des meubles.

La cour l'a suivie dans cette ultime défense. Elle a ainsi opposé à la requérante qu'une carrière se décompose en deux éléments distincts, le premier étant le terrain de carrière dit également tréfonds, immobilisation qui ne constitue pas elle-même l'objet de l'exploitation, mais qui y est affectée comme moyen permanent d'exploitation, tout comme les installations immobilières permettant d'assurer l'activité extractive, le second étant constitué du gisement, c'est-à-dire des matériaux à extraire, lesquelles ne constituent pas une immobilisation mais un stock de « biens meubles par anticipation ».

En d'autres termes, la cour a considéré qui ni le terrain de carrière (parce que cet immeuble constitue un moyen permanent affecté par l'entreprise à l'exploitation – ce point n'était plus contesté devant elle) ni le gisement (parce qu'il a la nature d'un meuble) ne constituaient des actifs dont la valeur était susceptible de venir grossir le numérateur du ratio. Elle en a déduit que les filiales dont la valeur du gisement représentait plus de 50 % de la valeur totale de l'actif ne pouvaient pas être regardées comme étant à prépondérance immobilière.

6.- Nous passons sous silence le premier moyen de la société Eiffage qui, sous couvert d'une critique fondée sur la dénaturation de ses écritures d'appel, reproche en substance à la cour d'avoir embrassé la thèse défendue en dernier lieu par l'administration en violation du principe de l'estoppel. Vous avez en effet exclu de vous fonder, dans le contentieux fiscal, sur une telle règle générale de procédure (CE, 9ème et 10ème ssr, 1er avril 2010, *SAS Marsadis*, n° 334465, p. 93).

7.- Les deux autres moyens de cassation sont bien plus substantiels.

La société reproche à la cour, d'une part, de s'être référée au droit civil, plutôt qu'au droit fiscal, pour qualifier de meuble le gisement d'une carrière et, d'autre part, de s'être méprise sur les notions de droit civil qu'elle a utilisées ou de les avoir utilisées mal à propos. Il y aurait donc cumul d'une erreur sur la méthode et d'une erreur sur le fond du droit. Enfin, la cour aurait commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits de l'espèce en excluant de prendre en compte, au numérateur du rapport de prépondérance immobilière, la valeur des gisements des carrières.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Si la cour n'a pas visé le code civil et si elle ne s'est pas référée à la jurisprudence judiciaire, il est clair qu'en mentionnant les « meubles par anticipation », elle a fait sienne une notion civile, inconnue de la législation fiscale.

Point n'est besoin de rappeler que, selon l'article 516 du code civil, « *Tous les biens sont meubles ou immeubles* », les immeubles constituant une catégorie définie et donc limitative, tandis que les meubles forment une catégorie indéfinie et résiduelle, les biens qui ne sont pas immeubles étant nécessairement des meubles.

Cette classification des biens entre meubles et immeubles est presque d'ordre public : un contrat ne saurait conférer à un meuble la qualification d'immeuble, si ce n'est pas là sa nature véritable, et inversement. La Cour de cassation a ainsi pu juger que « *la nature immobilière ou mobilière d'un bien est définie par la loi et la convention des parties ne peut avoir d'incidence à cet égard* » (Cass., 3ème Civ., 26 juin 1991, *P… c/ UFITH*, n° 89-18.638, Bull. 1991 III n° 197). Cette affirmation doit cependant être nuancée car le droit et, au premier chef, la jurisprudence judiciaire, ménagent une place, même si elle est limitée, à la volonté des hommes.

De la même manière que le code civil prend en considération la vocation d'un meuble par nature, pour le qualifier d'immeuble par destination, lorsqu'il est affecté, par un seul et même propriétaire, à un immeuble ou qu'il y est attaché à perpétuelle demeure, le juge judiciaire a dégagé, très peu de temps après l'adoption du code civil, la notion de meuble par anticipation qui ne figure pas dans ce code et revient, selon les mots du professeur L..., à « *attribuer une nature mobilière à ce qui n'est pourtant qu'un immeuble par nature* »[7]. Cette théorie conduit à regarder un bien unique (un immeuble) comme étant constitué en réalité de deux biens (un immeuble et un meuble), à la lumière d'un contrat qui porte sur un élément de l'immeuble ayant vocation à en être détaché et à devenir un meuble. Le juge se trouve ainsi face à un immeuble par nature, dont des éléments sont envisagés par les parties au contrat dans leur état futur de meubles, ce dont il admet de tirer les conséquences.

La catégorie inclut les récoltes encore pendantes et les fruits des arbres non encore recueillis, pourtant qualifiés d'immeubles par l'article 520 du code civil. Elle inclut les arbres vendus sur pied[8], alors que des bois ne deviennent meubles, en vertu de l'article 521 du code civil, qu'au fur et à mesure que les arbres sont abattus. Elle comprend encore les matériaux de construction d'une maison ayant vocation à être détruite, alors que l'article 532 du code civil ne leur confère la qualification de meuble qu'après démolition. Elle inclut enfin les matériaux à extraire d'une carrière. La Cour de cassation juge en effet que la convention qui donne à l'une des parties le droit d'extraire les matériaux d'une carrière pour une durée limitée ou jusqu'à épuisement du gisement et d'en disposer ne constitue pas un contrat de louage, dès lors que le preneur consomme la substance même de la chose, objet du contrat, mais une vente de meubles par anticipation[9].

---

[7] Rémy L..., Répertoire de droit civil Dalloz – *Biens – Présentation des biens selon le code civil*, n° 264.
[8] Cass., req., 14 février 1899, *D... c. B... et C…*, recueil Sirey 1899 1 p. 398.
[9] Cass., Com., 15 mars 1967, *X... c/ Z...*, n° 64-12.560 ; Cass., 1ère Civ., 13 juillet 1982, *G... c/ A...*, n° 79-13.276, Bull. 1982 I n° 262 ; Cass., 3ème Civ., 23 octobre 1983, *Commune de Gourdon c/ Entreprise Spada SA*, n° 82-11.610, Bull. 1983 III n° 197.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

La cour administrative d'appel de Paris s'est donc implicitement fondée sur ce que, le gisement ayant la nature d'un meuble futur, il ne pouvait être regardé comme un immeuble actuel, pour le calcul du ratio de prépondérance immobilière.

Sur le plan de la méthode, il n'est pas par principe interdit au juge de l'impôt de s'intéresser à la définition civile de termes ou de notions figurant dans la loi fiscale. A titre d'exemple, vous vous référez, pour qualifier une personne de « salarié » au plan fiscal, aux critères forgés par la jurisprudence sociale de la Cour de cassation. La méthode est la même lorsqu'il s'agit de se prononcer sur l'existence d'une « donation »[10]. De même, face à un objet inconnu, pour déterminer le régime fiscal dont relevait la cession d'unités de bitcoin, avant que le législateur fiscal ne s'intéresse au sujet, vous vous êtes directement appuyés sur les dispositions du code civil pour trancher en faveur de l'application du régime des plus-values de cession de biens meubles, puisque c'est ainsi que vous avez qualifié les bitcoins (CE, 8ème et 3ème chr, 26 avril 2018, *M. R... e.a.*, nos 417809, et 418030 à 418033, p. 142, à nos concl.).

Se référer à la notion civile d'immeuble apparaît d'autant moins choquant que le législateur fiscal n'a pas fait le choix de donner de l'immeuble une définition fiscale autonome, lorsqu'il a adopté les dispositions du a *sexies*-0 *bis* du 1 de l'article 219 du CGI, et qu'il n'a pas non plus exclu de se référer au droit civil. Or, en l'absence de définition fournie par la loi fiscale, les solutions sont dégagées par le juge, impôt par impôt, au regard de la lettre du texte, de son objet, de l'intention de ses auteurs et du contexte, en gardant à l'esprit qu'il n'est guère souhaitable de multiplier les divergences ou de contrarier les solutions forgées par d'autres branches du droit.

Nous ne pensons pas, vous l'aurez compris, que la cour aurait commis une erreur de méthode qu'il conviendrait de censurer en utilisant le concept de meuble par anticipation.

Nous considérons en revanche que le recours à cette notion est discutable.

1°) Il ne faut pas perdre de vue qu'une carrière, y compris son gisement d'argile, de marbre ou de granit, est un immeuble par nature et le demeure y compris lorsque la carrière est exploitée. Il résulte de l'article 518 du code civil que « *Les fonds de terre et les bâtiments sont immeubles par leur nature* ». Cette catégorie, écrivent les professeurs Terré et Simler, « *comprend le sol et tout ce qui adhère au sol* »[11], le sol comprenant lui-même « *la surface du sol et le sous-sol avec les mines qui y sont contenues* ». L'objet de la législation fiscale étant de mesurer le poids relatif d'actifs immobiliers dans l'actif total, on pourrait très bien s'en tenir à la qualification « naturelle » et la plus immédiate du gisement d'une carrière qui est celle d'un immeuble par nature, sans faire de détour par la fiction qu'est le meuble par anticipation – c'était d'ailleurs, rappelons-le, le premier mouvement de l'administration.

2°) Les dispositions du a *sexies*-0 *bis* du I de l'article 219 du CGI, telles qu'interprétées par votre décision *Société L'Auxiliaire*, commandent d'apprécier la

[10] Cf. sur ces sujets D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique, étude de droit fiscal*, LGDJ Lextenso, 2023, n° 63, p. 67.
[11] F. Terré et Ph. Simler, *Droit civil, les biens*, Précis Dalloz, droit privé, 9ème éd. 2014, n° 33

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

prépondérance immobilière en se plaçant à la clôture de l'exercice au cours duquel la société qui détient les titres a constitué la provision pour dépréciation ou à la clôture du dernier exercice de la filiale précédant la constitution de cette provision. Or, que l'on se place à l'une ou l'autre de ces dates, les matériaux n'ont pas encore été extraits. Ils font toujours partie, physiquement et juridiquement, du sol, immeuble par nature.

3°) Dans la jurisprudence judiciaire, l'identification d'un meuble par anticipation n'est, à notre connaissance, jamais détachable ou détachée de l'existence d'un contrat.

En règle générale, le juge est saisi pour trancher entre la qualification de contrat de bail et celle de contrat de vente de matériaux à extraire de la carrière. Telle partie invoque par exemple le moyen tiré de ce que la convention serait un bail dont la nullité doit être prononcée compte tenu de son caractère perpétuel[12] ; telle autre partie demande, après dénonciation de la convention, une indemnité d'éviction en faisant valoir qu'elle était titulaire d'un bail commercial portant sur l'exploitation de la carrière, etc. Le juge se fonde alors sur la commune intention des parties[13]. Y compris lorsque le litige qui lui est soumis est relatif au tarif des droits d'enregistrement devant être perçus sur une vente soumise à cette formalité, le juge civil examine le contrat concédant le droit d'exploiter une carrière pour en déterminer la nature[14].

En outre, lorsque le juge judiciaire identifie un contrat de vente de matériaux qu'il qualifie de meubles futurs, il prend le soin de préciser que cette nature mobilière ne doit être retenue qu'entre les parties au contrat, conformément à la règle de l'effet relatif ; la Cour de cassation juge ainsi que « *cette mobilisation anticipée et fictive ne saurait prévaloir à l'égard des tiers contre la nature réelle, immobilière, des matériaux à extraire* » (Cass., req., 24 mai 1909, DP 1910 p. 489 ; Cass., Civ., 28 novembre 1949, *Société des carrières Ophitiques et Calcaires du Sud-Ouest c/ Dame BB...*, n° 38.324, Bull. 1949 T. 2 p. 1084)[15].

Or, dans notre cas de figure, il est constant qu'il n'y a ni contrat, ni parties, ni démembrement du droit de propriété. Il n'y a qu'une seule et même personne, c'est-à-dire la filiale qui exploite une carrière dont elle est propriétaire et qui est inscrite à l'actif de son bilan. Dans ce contexte, nous hésitons à dépasser le constat prosaïque que le propriétaire d'un terrain qu'il exploite lui-même comme une carrière se borne à exercer les attributs – usage et jouissance – de son droit de propriété, puisqu'il est propriétaire du sol et du « dessous »[16]. Autrement dit, ce propriétaire se borne à exploiter directement son immeuble, sans qu'il n'y ait de raison déterminante de distinguer, dans cette hypothèse, un actif immobilier et un actif mobilier, ou de rechercher une volonté d'extraire les matériaux qui, plus tard, seront des meubles. D'ailleurs, si les sous-filiales d'Eiffage Infrastructures cédaient l'entier domaine

---

[12] Cass., 3ème Civ., 23 octobre 1983, *Commune de Gourdon c/ Spada SA*, n° 82-11.610, Bull. 1983 III n° 197.
[13] Cass., Com., 15 mars 1967, *X... c/ Z...*, n° 64-12.560 ; Cass., 3ème Civ., 23 octobre 1983, *Commune de Gourdon c/ Entreprise Spada SA*, n° 82-11.610, Bull. 1983 III n° 197.
[14] Cass., Ch. civ., 11 janvier 1813, *Admin. de l'enregistrement c/ BO...*, recueil Sirey p. 317, sous présidence Portalis ; Cass., 6 mars 1855, *Admin. de l'enregistrement c/ Merle de Bourg et autres*, recueil Sirey p. 379 ; Cass., Com., 4 février 1963, *DGI c/ SA Entreprise Georges Tonetti*, n° 58-10.466, Bull. 1973 3 n° 81.
[15] Cf. sur ce point l'article de Ch. Larroumet, *La publicité des contrats de fortage et la mobilisation par anticipation*, Mélanges Colomer, Litec 1993, p. 209.
[16] Article 522 du code civil.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

qu'elles exploitent à un acquéreur, cette cession aurait le caractère d'une vente immobilière pour le tout[17].

4°) Si, conformément aux règles comptables[18], la cour a distingué dans son arrêt, d'une part, le terrain résiduel et les installations immobilières permettant l'activité extractive, qu'elle a qualifiés d'actifs immobilisés et, d'autre part, le gisement, qu'elle a qualifié de stock et classé par conséquent dans l'actif circulant, cette distinction, certes exacte[19], nous paraît sans influence sur la qualification de meuble ou d'immeuble au regard de la loi fiscale, étant rappelé que des meubles peuvent constituer des immobilisations et des immeubles des éléments du stock.

5°) La solution retenue par l'arrêt critiqué diverge de celle retenue par la Cour de cassation dans le contentieux des droits d'enregistrement, ce qui mérite assurément réflexion.

Deux arrêts récents doivent en effet être mentionnés car ils ont été rendus dans des litiges qui portaient, comme le nôtre, sur la qualification de société à prépondérance immobilière. En effet, le 2° du I de l'article 726 du CGI fixe, en ce qui concerne les cessions de droits sociaux soumises à droit d'enregistrement, un taux dérogatoire de 5%, supérieur au taux de droit commun, pour les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière, en donnant de ces sociétés une définition rigoureusement identique à celle qui figure au a *sexies*-0 *bis* du I de l'article 219.

Le premier arrêt portait sur la question des meubles par anticipation. Le requérant avait acquis les titres d'une société, la Société immobilière de l'Ouest, propriétaire d'une forêt. La transaction avait été soumise au droit d'enregistrement au taux de 1,1%. L'administration lui avait notifié une rectification fondée sur ce que les titres acquis devaient être regardés comme les titres d'une société à prépondérance immobilière, le taux applicable étant celui de 5 %. Le requérant reprochait à la cour, qui avait rejeté sa demande de décharge des impositions supplémentaires, d'avoir omis de tenir compte de ce que la société avait une activité reconnue d'exploitation forestière ayant pour effet de transformer les arbres en stock mobilier. La chambre commerciale lui a répondu que les fonds de terre sont immeubles par nature et que les coupes ne deviennent meubles qu'au fur et à mesure que les arbres sont abattus, en ajoutant que les peuplements forestiers que détenait la société constituaient des immeubles et qu'il ne se déduisait pas du seul fait que cette société avait une activité d'exploitation forestière le fait que les arbres auraient dû être regardés comme des meubles par anticipation[20]. C'est une configuration, vous le voyez, très voisine de la nôtre.

Le second arrêt n'est pas moins intéressant. Il portait sur la question, pour ainsi dire symétrique, des immeubles par destination. La chambre commerciale a jugé que les dispositions du 2° du I de l'article 726 du CGI ne mentionnant que les « *immeubles* » et les

---

[17] C'est à notre avis ce qui résulte de l'arrêt de la Cour de cassation du 28 novembre 1949 précité.

[18] Selon l'article 617-2 du PCG : « *Le terrain de carrières se compose de deux éléments distincts : / - les matériaux à extraire (Gisement), qui répondent à la définition d'un stock de la catégorie « Matières premières (et fournitures) » (Comptes 31) ; / - le terrain de carrières résiduel (Tréfonds), qui répond à la définition d'une immobilisation corporelle de la catégorie « Terrains de carrières (Tréfonds) » (Compte 2114)* ».

[19] CE, 9ème et 10ème chr, 5 novembre 2021, *Société Yves Le Pape et Fils Travaux publics*, n° 431576, T. p. 617.

[20] Cass., Com., 7 mai 2019, *M. BI... c/ DGFiP*, n° 17-13.591.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

« *droits réels immobilier*s », sans viser les immeubles par destination, de tels immeubles n'ont pas à être pris en compte pour déterminer si, au sens de ce texte, une personne morale est à prépondérance immobilière. Il s'agissait, en l'occurrence, de déterminer si la valeur des turbines, conduites forcées et installations électriques d'une centrale hydroélectrique devait être prise en compte au numérateur du rapport de prépondérance immobilière[21].

Cette décision rappelle à certains égards votre décision *Société Superseal Corporation*[22] qui a retenu « *qu'au sens de la législation fiscale française, l'expression 'biens immobiliers' doit être entendue comme désignant les immeubles par nature et non les immeubles par destination au sens du droit civil* », même si, dans cette affaire, il s'agissait d'interpréter les stipulations d'un article d'une convention fiscale internationale attribuant à l'Etat de situation le pouvoir d'imposer les revenus générés par des biens immobiliers et précisant que l'expression « *biens immobiliers* » devait s'entendre, côté français, au sens du droit fiscal. Il fallait donc identifier une notion « fiscale » de l'immeuble et, dans ses conclusions, Guillaume Goulard avait fait observer que les dispositions du code civil relatives aux immeubles par destination ne faisaient pas partie du droit fiscal.

Quoi qu'il en soit, nous retenons de ces deux arrêts de la Cour de cassation que celle-ci, dans ses habits de juge fiscal, n'adopte pas les réflexes des juges civils, et fait de la notion d'immeuble une interprétation débarrassée des catégories hybrides ou des « transfuges »[23] que sont, d'une part, les immeubles par destination et, d'autre part, les meubles par anticipation, pour la recentrer sur celle des immeubles par nature.

Outre qu'une divergence entre les deux ordres de juridiction sur la même notion de prépondérance immobilière n'est certainement pas souhaitable, nous sommes, sur le fond, en sympathie avec cette approche, dès lors qu'il s'agit d'apprécier une prépondérance immobilière et qu'une carrière est par nature, nous l'avons vu, un actif immobilier, et qu'elle demeure un immeuble par nature même lorsqu'elle est exploitée à des fins extractives.

En jugeant le contraire, nous pensons donc que la cour a commis une erreur de droit.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel et à ce que l'Etat verse une somme de 3 000 € à la société Eiffage au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

---

[21] Cass., Com., 2 décembre 2020, *DDFiP du Pas-de-Calais c/ Sté Ets Bernard Escande*, n° 18-25.559, au Bull.
[22] CE, 9ème et 10ème ssr, 27 mai 2002, n° 125959, p.
[23] Le professeur L... décrit les dérogations à la division entre immeubles et meubles que sont les meubles immobilisés par destination et les meubles par anticipation comme des « *transfuges* » (Répertoire de droit civil Dalloz – *Biens – Présentation des biens selon le code civil*, Section 4.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.