

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE TOULOUSE**

N° 2106974

SAS COSY CASA PROMOTION

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Mme Natacha Soddu
Rapporteure

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Florence Nègre-Le Guillou
Rapporteure publique

Le tribunal administratif de Toulouse
(5^{ème} chambre)

Audience du 10 septembre 2024
Décision du 24 septembre 2024

19-02-01-02-01
C+

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 2 décembre 2021 et 21 février 2023, la société par actions simplifiée (SAS) Cosy Casa Promotion, représentée par Me Pugliese, demande au tribunal, dans le dernier état de ses écritures :

1°) d'annuler la décision du 12 octobre 2021 par laquelle le directeur régional des finances publiques de la région d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne a rejeté sa demande d'agrément de transfert de déficits ;

2°) de lui accorder le transfert de déficit sollicité dans sa demande du 26 avril 2021 ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 000 euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- la décision du 12 octobre 2021 est entachée de vice de procédure, dès lors que l'administration a notifié cette décision à la société Bati Bourg et non à la société absorbante, la société Floriot Immobilier ;

- elle remplit les conditions du c) du II de l'article 209 du code général des impôts ;
- la société Floriot Immobilier poursuivra, comme elle s'y est engagée, la même activité que la société absorbée ; activité que la société absorbante exerçait déjà antérieurement ;
- les déficits dont le transfert est sollicité correspondent aux déficits constatés par des sociétés soumises au régime prévu par l'article 8 du code général des impôts dont la société absorbée est associée et qui lui ont été transmis par le mécanisme de la transparence fiscale ;
- la jurisprudence du Conseil d'Etat n'exige pas de la société absorbante qu'elle continue, pendant trois ans, d'exercer l'activité exercée par la holding absorbée, mais seulement qu'elle continue de détenir pendant cette période les titres des sociétés dont l'activité a généré les déficits ;
- le Conseil d'Etat considère que la condition de poursuite d'activité pendant trois ans doit être appréciée au niveau des sociétés opérationnelles dont sont issus les déficits ;
- la condition de poursuite de l'activité est remplie dès lors que les titres des sociétés civiles de construction vente (SCCV) dont l'activité est à l'origine du déficit sont conservés pendant la société Floriot Immobilier, société absorbante ;
- comme le confirme le service, la SAS PGT Immobilier exerce une activité de promotion immobilière dédiée à la construction vente de logements, activité exercée au travers des neuf filiales SCCV ;
- suite à l'entrée en vigueur de la loi du 16 août 2012, il y a lieu de distinguer parmi les déficits subis par l'absorbée, ceux qui résultent d'une activité de gestion d'un patrimoine mobilier qui tombent sous le coup de l'exclusion légale, de ceux enregistrés à raison des déficits de société de personnes non soumise à l'impôt sur les sociétés ;
- la quote-part des déficits relative à l'activité exercée indirectement par la société trouve son origine exclusivement dans des participations via des SCCV, sociétés soumises au régime fiscal de personnes, dont l'activité est par nature commerciale ;
- l'ensemble du déficit de la société PGT Immobilier provenant de ces SCCV est donc transférable ;
- il n'y a pas lieu de faire droit à la substitution de motifs sollicitée, dès lors que le nouveau motif invoqué n'est pas de nature à fonder légalement la décision ;
- le nouveau motif invoqué par l'administration est entaché d'erreur de droit, dès lors qu'en se fondant sur la prise en charge d'un engagement formel de conservation de titres, l'administration ajoute une condition au bénéfice de l'agrément qui n'est pas prévue par la loi ;
- la décision attaquée est entachée d'erreur quant à la qualification juridique des faits, dès lors que les faits pris en considération par l'administration ne sont pas de nature à justifier la décision de refus d'agrément ;
- l'administration fiscale ne démontre pas qu'à la date de sa demande, la société requérante ne remplissait pas les conditions pour se voir délivrer cet agrément de droit ;
- l'administration fiscale motive sa décision sur l'hypothétique survenance d'un événement futur et incertain ;
- l'engagement de maintien de son activité est parfaitement clair et précis ;
- s'agissant du critère de maintien de l'activité, la doctrine administrative BOI-SJ-AGR-20-30-10-10 n° 190 du 13 février 2019, précise que la société absorbante n'y apporte pas, au cours des trois années qui suivent la réalisation de l'opération, de changement significatif de nature à caractériser une perte de changement significatif de nature à caractériser une perte d'identité de l'activité transférée ;
- l'administration ne démontre pas que les critères du changement significatif sont établis.

Par un mémoire en défense, enregistré le 12 mai 2022, le directeur régional des finances publiques de la région d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

- les conclusions tendant à enjoindre à l'administration fiscale de lui accorder le transfert de déficits pour un montant de 754 655 euros sont irrecevables, dès lors qu'il n'appartient pas au juge administratif d'adresser des injonctions à l'administration ;

- les conclusions tendant à enjoindre à l'administration fiscale de lui accorder le transfert de déficits pour un montant de 356 161 euros sont irrecevables, dès lors que cette demande n'a pas été formulée par la société requérante dans sa demande d'agrément et qu'elles présentent le caractère de prétentions nouvelles ;

- les déficits enregistrés par la société absorbée sont transférables à la société absorbante quand bien même ils proviennent de filiales détenues par la société absorbée ;

- il sollicite une substitution de motifs tirée du fait que la société Floriot Immobilier n'a pas souscrit d'engagement tenant, d'une part, à conserver pendant un délai de trois ans les titres des sociétés civiles détenues par la société absorbée, et d'autre part, à ce que ces sociétés civiles, dont l'activité est à l'origine des déficits, poursuivent leur activité pendant ce même délai ;

- les autres moyens soulevés par la SAS Cosy Casa Promotion ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Soddu,
- les conclusions de Mme Nègre- Le Guillou, rapporteure publique,
- et les observations de Me Rosier, substituant Me Pugliese.

Considérant ce qui suit :

1. La société par actions simplifiée (SAS) Bati Bourg a racheté le 29 octobre 2019, les sociétés PGT Immobilier et Floriot Immobilier, deux filiales du groupe TGL, qui exerçaient, principalement, une activité de promotion immobilière dédiée à la construction et la vente d'immeuble d'habitation. La société PGT Immobilier a fait l'objet, avec effet rétroactif au 1^{er} octobre 2020, d'une fusion-absorption par la société Floriot Immobilier, devenue la société par actions simplifiée (SAS) Cosy Casa Promotion. La société Bati Bourg, détenant l'intégralité des titres des sociétés parties à l'opération de fusion, a sollicité la délivrance de l'agrément afin que soient transférés au profit de la société Floriot Immobilier les déficits d'un montant de 754 655 euros, enregistrés par cette société, à l'issue de l'exercice 2019. Par sa requête, la société Cosy Casa Promotion demande au tribunal d'annuler la décision du 12 octobre 2021 par laquelle le directeur régional des finances publiques de la région d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne a rejeté sa demande d'agrément de transfert de déficits.

Sur les conclusions à fin d'annulation :

2. Aux termes du II de l'article 209 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la date de l'opération d'absorption en litige : « (...) / 1. En cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits antérieurs, les charges financières nettes non déduites mentionnées au 1 du VIII de l'article 212 bis et la capacité de déduction inemployée mentionnée au 2 du même VIII par la société absorbée ou apporteuse sont transférés, sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports, et imputables sur ses ou leurs bénéfices ultérieurs dans les conditions prévues respectivement au troisième alinéa du I du présent article et aux 1 et 2 du VIII de l'article 212 bis. / En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, les déficits transférés sont ceux afférents à la branche d'activité apportée. / L'agrément est délivré lorsque : / a) L'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ; / b) L'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé n'a pas fait l'objet

par la société absorbée ou apporteuse, pendant la période au titre de laquelle ces déficits et ces intérêts ont été constatés, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité ; / c) L'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés absorbantes ou bénéficiaires des apports pendant un délai minimal de trois ans, sans faire l'objet, pendant cette période, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité ; d) Les déficits et intérêts susceptibles d'être transférés ne proviennent ni de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés ni de la gestion d'un patrimoine immobilier. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes mentionnés aux articles L. 411-2 et L. 481-1 du code de la construction et de l'habitation. (...) ».

3. Ces dispositions ne font pas obstacle à ce que les déficits enregistrés, en l'absence d'intégration fiscale, par une société holding absorbée à raison des déficits réalisés par des sociétés qu'elle détenait soient transférés à la société holding absorbante, dès lors que celle-ci continue à détenir les titres de participation dans les sociétés dont l'activité est à l'origine des déficits pendant un délai minimum de trois ans et que ces sociétés poursuivent pendant ce même délai cette activité.

4. Il résulte des dispositions du c) du II de l'article 209 du code général des impôts précitées que l'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé ne doit pas faire l'objet de changements significatifs, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité, comparativement à la période des déficits constatés, pendant un délai minimal de trois ans.

5. Il ressort des pièces du dossier, comme il a été exposé au point 1, que la SAS Bati Bourg, société mère d'un groupe fiscalement intégré, détient depuis le 29 octobre 2019 l'intégralité des titres des sociétés sœurs SAS Floriot Immobilier et PGT Immobilier, et que cette dernière a fait l'objet, avec effet rétroactif au 1er octobre 2020, d'une fusion-absorption sous le régime fiscal simplifié de l'article 210 A du code général des impôts précité, par la société Floriot Immobilier, devenue la société par actions simplifiée (SAS) Cosy Casa Promotion. Il ressort également des pièces du dossier que la société PGT Immobilier détenait, avant l'opération de fusion-absorption, des parts dans des sociétés civiles de construction vente (SCCV), qui sont des structures opérationnelles dont l'activité consiste à réaliser les programmes immobiliers développés et engagés par la société et qu'en application du principe de transparence fiscale, la société PGT Immobilier, seule redevable de l'impôt sur les sociétés, réintégrait la quote-part du résultat fiscal de chaque SCCV dans son résultat fiscal. Il ressort des termes de la décision attaquée du 12 octobre 2021 que pour refuser l'octroi de l'agrément prévu par le II de l'article 209 du code général des impôts, le service s'est fondé sur la circonstance que le déficit à l'origine de la demande de transfert n'était pas transférable, dès lors qu'il ne s'agissait pas du déficit propre de la société absorbée, mais des déficits des sociétés civiles de construction vente (SCCV) dans lesquelles elle détenait des parts et que la condition de poursuite de l'activité n'était pas remplie, puisque la société absorbante ne peut valablement prétendre poursuivre l'activité à l'origine des déficits, celle-ci demeurant exercée par les SCCV non partie à l'opération et, qui, de surcroît ne sont pas éligibles aux dispositions du II de l'article 209 du code précité, réservées aux seules sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, le service, dans son mémoire en défense du 12 mai 2022, communiqué à la société requérante, admet que les déficits enregistrés par la société absorbée sont transférables à la société absorbante quand bien même ils proviennent de filiales détenues par la société absorbée. Par suite, la société requérante est fondée à soutenir que l'administration fiscale a fait une inexacte application des dispositions précitées.

6. L'administration peut, en première instance comme en appel, faire valoir devant le juge de l'excès de pouvoir que la décision dont l'annulation est demandée est légalement justifiée par un motif, de droit ou de fait, autre que celui initialement indiqué, mais également fondé sur la situation existant à la date de cette décision. Il appartient alors au juge, après avoir mis à même l'auteur du recours de présenter ses observations sur la substitution ainsi sollicitée, de rechercher si un tel motif est de nature à fonder légalement la décision, puis d'apprécier s'il résulte de l'instruction que l'administration aurait pris la même décision si elle s'était fondée initialement sur ce motif. Dans l'affirmative il peut procéder à la substitution demandée, sous réserve toutefois qu'elle ne prive pas le requérant d'une garantie procédurale liée au motif substitué.

7. Pour établir que la décision contestée est légale, l'administration invoque, dans ses écritures en défense, un nouveau motif tiré du fait que la société Floriot Immobilier n'a pas pris l'engagement de conserver pendant un délai de trois ans les titres des SCVV détenues par la société absorbée, et que ces SCVV, dont l'activité est à l'origine des déficits, poursuivront leur activité pendant ce même délai. En outre, le service considère que la condition de poursuite de l'activité expressément prévue par le c) du II de l'article 209 du code général des impôts n'était pas remplie, dès lors que l'engagement de la société absorbante, Floriot Immobilier, souscrit dans la demande d'engagement était imprécis et formulé dans des termes généraux et vagues. Toutefois, il ressort des pièces du dossier que la demande d'agrément présentée par la société requérante a été établie conformément au modèle fixé par le service et que la société absorbante s'est engagée à finaliser les programmes à l'origine des déficits et à poursuivre l'activité de promotion immobilière à l'origine de la constatation des déficits pendant au moins trois ans, sans faire l'objet, durant cette période, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité. Dans ces conditions, compte tenu des termes de la demande d'agrément et des éléments apportés par la société requérante, son engagement formel à maintenir l'activité à l'origine des déficits pendant trois ans est suffisamment précis et argumenté pour permettre au service d'en apprécier le bien-fondé, notamment concernant la condition tenant à l'absence de changements significatifs. Par ailleurs, s'agissant de la condition de conserver les titres de participation dans les sociétés dont l'activité est à l'origine des déficits pendant une durée de trois ans, si le Conseil d'Etat, dans ses décisions du 19 septembre 2014, n^{os} 362345, 349084 et 370163, a ajouté cette condition aux dispositions du b) du II de l'article 209 du code général des impôts, une telle condition ne vaut que dans l'hypothèse de sociétés de holdings « purs » dont l'activité consiste exclusivement en une activité de gestion de titres de participation, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Dès lors que le nouveau motif invoqué motif n'est pas de nature à fonder légalement la décision contestée, la demande de substitution de motifs formée par l'administration ne peut être admise. Par suite, la société requérante est fondée à soutenir que le directeur régional des finances publiques de la région d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne a méconnu les dispositions c) du II de l'article 209 du code général des impôts en refusant de lui délivrer l'agrément sollicité.

8. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens de la requête, que les conclusions à fin d'annulation présentées par la société Cosy Casa Promotion doivent être accueillies.

Sur les conclusions à fin d'injonction :

9. En premier lieu, aux termes de l'article L. 911-1 du code de justice administrative : *« Lorsque sa décision implique nécessairement qu'une personne morale de droit public ou un organisme de droit privé chargé de la gestion d'un service public prenne une mesure d'exécution dans un sens déterminé, la juridiction, saisie de conclusions en ce sens, prescrit, par la même décision, cette mesure assortie, le cas échéant, d'un délai d'exécution. / La juridiction peut également prescrire d'office cette mesure. »*

10. Les conclusions tendant à enjoindre au directeur régional des finances publiques de la région d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne d'accorder à la société requérante le transfert de déficit sollicité sont irrecevables, dès lors qu'il n'appartient pas au juge administratif d'adresser des injonctions à l'administration en dehors des hypothèses prévues à l'article L. 911-1 du code de justice administrative.

11. En second lieu, aux termes de l'article L. 911-2 du code de justice administrative : Article L. 911-2 du code de justice administrative : « *Lorsque sa décision implique nécessairement qu'une personne morale de droit public ou un organisme de droit privé chargé de la gestion d'un service public prenne à nouveau une décision après une nouvelle instruction, la juridiction, saisie de conclusions en ce sens, prescrit, par la même décision juridictionnelle, que cette nouvelle décision doit intervenir dans un délai déterminé. / La juridiction peut également prescrire d'office l'intervention de cette nouvelle décision* ».

12. Eu égard au motif d'annulation retenu, et compte-tenu des conditions cumulatives fixées au II 1 de l'article 209 du code général des impôts, il est enjoint au directeur régional des finances publiques de la région d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne de procéder au réexamen de la demande de la société requérante dans un délai de deux mois à compter de la notification du présent jugement.

Sur les frais liés au litige :

13. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 1 500 euros au titre des frais exposés par la société Cosy Casa Promotion et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La décision du 12 octobre 2021 par laquelle le directeur régional des finances publiques de la région d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne a rejeté la demande d'agrément de transfert de déficits de la société Cosy Casa Promotion est annulée.

Article 2 : Il est enjoint au directeur régional des finances publiques de la région d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne de procéder au réexamen de la demande de la société Cosy Casa Promotion dans un délai de deux mois à compter de la notification du présent jugement.

Article 3 : L'Etat versera à la société Cosy Casa Promotion une somme de 1 500 euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 5 : Le présent jugement sera notifié à la SAS Cosy Casa Promotion et directeur régional des finances publiques de la région d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne.

Délibéré après l'audience du 10 septembre 2024, à laquelle siégeaient :

Mme Carotenuto, présidente,
Mme Soddu, première conseillère,
Mme Mérard, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 24 septembre 2024.

La rapporteure,

N. SODDU

La présidente,

S. CAROTENUTO

La greffière,

M. BÉNAZET

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie en ce qui le concerne et à tous commissaires de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun, contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

Pour expédition conforme :
La greffière en chef,



