

TOULOUSE
CAPITOLE
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de
l'Université Toulouse 1 Capitole.

C'EST L'HISTOIRE D'UNE FAUTE NON CAUSALE DES MANDATAIRES LIQUIDATEURS...

ARNAUD DE BISSY

Référence de publication : BJS juin 2010, n° JBS-2010-116, p. 563

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,
contacter portail-publi@ut-capitole.fr

C'EST L'HISTOIRE D'UNE FAUTE NON CAUSALE DES MANDATAIRES LIQUIDATEURS...

Cass. com., 26 janv. 2010, n° 08-12186 (n° FSP), SAS Holco

La Cour

Sur le moyen unique soulevé d'office, après avertissement délivré aux parties :

Attendu selon l'arrêt attaqué (Paris, 13 décembre 2007), que par jugement du 19 juin 2001, le tribunal a ouvert une procédure de redressement judiciaire à l'encontre des six sociétés du groupe Aom Air Liberté ; qu'ultérieurement, il a arrêté le plan de cession de ces six sociétés au profit de la SAS Holco ; que cette dernière a été autorisée, par jugement du 13 septembre 2001 à se substituer quatre sociétés créées pour les besoins de la reprise, dont la société Aom Air Liberté (la société Aom) ; que cette dernière a été mise en liquidation judiciaire sans prolongation d'activité par jugement du 17 février 2003, MM. X et Y étant nommés liquidateurs (les liquidateurs) ; que, la société Holco ayant fait l'objet d'un redressement fiscal, a recherché la responsabilité des liquidateurs en invoquant leurs négligences dans l'établissement des comptes de la société Aom lui ayant fait perdre le bénéfice du régime de l'intégration fiscale pour lequel elle avait opté ;

Attendu que la société Holco reproche à l'arrêt de l'avoir déboutée de ses demandes et de l'avoir condamnée au paiement d'une certaine somme ;

[...]

Mais attendu que selon l'article 1844-7,7° du Code civil, dans sa rédaction antérieure à la loi du 26 juillet 2005 de sauvegarde des entreprises, la société prend fin par l'effet du jugement prononçant la liquidation judiciaire et qu'aux termes de l'article 201 du Code général des impôts, la cessation d'une entreprise commerciale entraîne l'imposition immédiate des bénéficiaires non taxés ;

Et attendu que l'arrêt retient que la société Aom a été mise en liquidation judiciaire le 17 février 2003, qu'elle est dissoute depuis cette date et qu'aucune prolongation d'activité n'ayant été autorisée, l'exploitation a cessé à cette même date ; qu'il en résulte que c'est à cette date que les liquidateurs devaient établir les liasses fiscales et non dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice, de sorte qu'ils ne peuvent se voir reprocher par la société Holco la perte du bénéfice de l'intégration fiscale, la seule cessation d'activité de la société Aom ne permettant plus de faire coïncider les exercices comptables de la société mère et de sa filiale, condition nécessaire, selon l'article 223 A du Code général des impôts, pour bénéficier de cette intégration ; que par ce motif de pur droit substitué, la décision de la cour d'appel se trouve justifiée ; que le moyen ne peut être accueilli ;

PAR CES MOTIFS

Rejette le pourvoi.

C'EST L'HISTOIRE D'UNE FAUTE NON CAUSALE DES MANDATAIRES LIQUIDATEURS...

1. C'est l'histoire d'une faute commise par les liquidateurs d'une société, certaine (non-déclaration des résultats de l'entreprise) qui n'est pourtant pas à l'origine d'un préjudice fiscal, tout aussi certain (consécutif à la sortie d'une filiale du périmètre d'intégration).

2. C'est l'histoire d'une compagnie aérienne (AOM Air Liberté) qui s'est brûlée les ailes en voulant s'approcher trop près de la référence du transport aérien français (Air France) et aussi, sans doute, pour avoir été victime de décisions de gestion très condamnables (et d'ailleurs condamnées...) de la part du dirigeant qui l'avait reprise « à la barre » du tribunal.

3. Tout est allé très vite : le 19 juin 2001 le tribunal de commerce de Créteil prononce le redressement judiciaire de six sociétés du groupe AOM Air liberté, avant d'arrêter un plan de cession au profit de la SAS Holco le 27 juillet 2001, puis d'autoriser le 13 septembre 2001 celle-ci à se substituer quatre sociétés créées pour la reprise, dont la société AOM Air Liberté (Air Lib), pour enfin prononcer sa liquidation judiciaire le 17 février 2003.

4. Si l'on en croit le moyen annexé au présent arrêt, les mandataires liquidateurs de la société AOM Air Liberté n'avaient pas clôturé les comptes sociaux de l'exercice 2002-2003, comme ils auraient dû le faire au 31 mars 2003, ni déposé de liasse fiscale, « afin d'éviter des frais à la charge de la procédure collective dans le seul intérêt de la société Holco, tiers à cette procédure ». Selon la SAS Holco, cette carence serait constitutive d'une faute au sens de l'article 1382 du Code civil, ayant entraîné pour elle un préjudice résultant de la perte du bénéfice du régime de l'intégration fiscale (CGI, art. 223 A et s.) applicable au groupe dont elle était la société mère « tête de groupe » et la société AOM Air liberté l'une des filiales.

5. L'administration fiscale avait en effet adressé le 29 novembre 2004 à la SAS Holco, débitrice de l'IS de groupe, une notification de redressement au motif que la société AOM Air Liberté ayant été mise en liquidation judiciaire le 17 février 2003 elle ne pouvait clôturer son exercice le 31 mars 2003 comme l'ensemble des sociétés du groupe dont elle était en conséquence sortie. La SAS Holco ne contestait pas le bien-fondé de la rectification fiscale mais elle l'imputait aux liquidateurs dans la mesure où ils n'avaient pas arrêté les comptes de la société en liquidation à la date prévue comme le leur impose l'article L. 237-25 du Code de commerce. Elle a pourtant échoué dans sa recherche de la responsabilité civile des liquidateurs, en première instance, en appel (CA Paris, 13 décembre 2007) et en cassation.

6. Pour ce faire, la Cour de cassation opère une substitution de motifs. La cour de Paris s'était fondée sur l'absence de faute des mandataires judiciaires dont la mission n'est pas de faire dresser les comptes sociaux ni de déposer la liasse fiscale, et auxquels l'article L. 237-25 du Code de commerce n'est pas applicable. La Cour de cassation estime au contraire que ce n'est pas la carence des mandataires

judiciaires qui est à l'origine du préjudice de la SAS Holco, mais « la seule cessation d'activité de la société AOM ne permettant plus de faire coïncider les exercices comptables de la société mère et de sa filiale, condition nécessaire, selon l'article 223 A du Code général des impôts, pour bénéficier de cette intégration ».

7. L'intérêt de cette décision est de rappeler qu'une société est censée appartenir au groupe jusqu'à sa cessation. Son apport est de fixer la date de la cessation fiscale au jour de la cessation d'activité de la société en liquidation judiciaire, quelles que soient les obligations du liquidateur en matière d'arrêté des comptes. Son originalité est de permettre l'étude des règles de la responsabilité civile des liquidateurs de sociétés dans le contexte fiscal particulier du régime de groupe. À ce titre, la Haute Juridiction judiciaire estime que les liquidateurs de la filiale n'ont pas commis de faute ayant été à l'origine du préjudice fiscal de la société mère.

I – LA FAUTE COMMISE PAR LES LIQUIDATEURS DE LA FILIALE

8. En dépit de son caractère finalement indifférent, ce qui est attesté par la substitution de motifs opérée par la Cour de cassation dans son dispositif, la faute commise par les liquidateurs de la société AOM Air Liberté présente un intérêt en ce qu'elle est l'occasion de préciser les obligations comptables et fiscales des liquidateurs d'une société dissoute ou d'une société en cessation des paiements lorsque le redressement est manifestement impossible.

9. Les obligations comptables des liquidateurs sont à géométrie variable¹. Si la liquidation d'une société à la suite de sa dissolution est prononcée par le juge judiciaire, le liquidateur doit, dans les trois mois de la clôture de chaque exercice, établir les comptes annuels (ainsi qu'un rapport sur les opérations de liquidation, C. com., art. L. 237-25, al. 1). C'est « l'arrêté » des comptes, qui est normalement de la compétence de l'organe de gestion des sociétés (C. com., art. L. 232-1), et qu'il convient de ne pas confondre ni avec la « clôture » des comptes (dernier jour de l'exercice), ni avec « l'approbation » des comptes par l'assemblée générale (en principe, dans les six mois de la clôture de l'exercice). Contrairement à l'approbation des comptes dont le liquidateur peut être dispensé (C. com., art. L. 237-25, al. 2), mais pas si la société est autorisée à poursuivre son exploitation (C. com., art. L. 237-28), l'arrêté des comptes dans les trois mois de la clôture est une obligation pour le liquidateur². Nul doute que le liquidateur qui méconnaîtrait ces obligations commettrait une faute professionnelle susceptible d'engager sa responsabilité, y compris pénale (C. com., art. L. 247-7, 2°)³.

10. Les obligations comptables des mandataires judiciaires désignés liquidateurs sur le fondement de l'article L. 622-2 du Code de commerce ancien (C. com., art. L. 641-1, III nouv.) sont-elles différentes ? On se souvient peut-être que, s'appuyant sur une décision de la chambre criminelle de la Cour de cassation ayant retenu la responsabilité d'un administrateur judiciaire qui n'avait pas convoqué l'assemblée d'approbation des comptes⁴, les pouvoirs publics avaient estimé transposable cette solution aux liquidateurs judiciaires, compte tenu de la mission de représentation qui leur est confiée et du

dessalement du débiteur⁵. Mais on se souvient également des critiques qu'une telle position avait engendrées au regard du droit des procédures collectives ; les dirigeants sociaux demeurés en fonction sont compétents pour faire fonctionner les organes sociaux et donc pour convoquer l'assemblée des associés⁶. Ces critiques ont porté leurs fruits puisque, depuis l'ordonnance du 18 décembre 2008 : « Lorsque la liquidation judiciaire est ouverte ou prononcée à l'égard d'une personne morale, les dispositions prévues en matière d'arrêté et d'approbation des comptes ne sont plus applicables sauf, le cas échéant, pendant le maintien de l'activité autorisée par le tribunal » (C. com., art. L. 641-3, al. 3 nouv.). Ainsi, les obligations comptables du liquidateur ne sont plus les mêmes en droit des sociétés et en droit des procédures collectives.

11. Sur le terrain fiscal, se posait la question des obligations du liquidateur de société en matière de déclaration de résultat. D'une façon générale, le Conseil d'État estime qu'une société en liquidation doit tenir une comptabilité régulière constatant pour chaque exercice toutes les opérations réalisées, et qu'elle doit souscrire les déclarations fiscales annuelles au vu des bilans arrêtés pour chacun des exercices en cause⁷. Il revient au liquidateur de déposer les déclarations fiscales (dont la fameuse « liasse fiscale », qui n'est pas autre chose que les comptes annuels de l'entreprise), et ce dans les délais habituels (la déclaration de résultat d'une société soumise à l'IS doit donc être faite dans les trois mois de la clôture de l'exercice, CGI, art. 223, 1, al. 2). Certes, l'entreprise en cessation d'activité doit déclarer ses résultats dans les soixante jours et payer immédiatement l'impôt sur les bénéfices (CGI, art. 201), mais le point de départ de ce délai pour une société en liquidation se situe au jour de l'approbation des comptes définitifs de la liquidation, c'est-à-dire à l'issue des opérations de liquidation⁸.

12. A priori donc, les obligations fiscales d'une société en liquidation ne sont pas modifiées. Pourtant, selon l'arrêt, lorsqu'une société est mise en liquidation judiciaire sans poursuite d'activité « c'est à cette date que les liquidateurs devaient établir les liasses fiscales et non dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice ». Cet attendu nous renseigne sur les obligations fiscales du liquidateur et sur la date de clôture de l'exercice comptable.

D'une part, la Cour de cassation confirme que c'est bien au mandataire judiciaire de déclarer les résultats de la société en liquidation, comme il lui revenait d'arrêter la comptabilité et de convoquer l'assemblée d'approbation des comptes (du moins le pensait-on à l'époque, v. supra). La solution ne devrait pas être différente aujourd'hui, dans la mesure où le nouvel article L. 641-3, alinéa 3 du Code de commerce qui décharge les mandataires judiciaires de ces obligations de nature comptable ne vise pas les obligations fiscales. Elle nous paraît en tout cas fondée si l'on considère que le liquidateur doit se comporter comme un chef d'entreprise⁹.

D'autre part, en dépit d'une formulation ambiguë, il ne fait pas de doute que, dans l'esprit de la Cour de cassation, la date de clôture de l'exercice comptable se trouve avancée par l'effet de la liquidation (c'est ce qui explique la perte du bénéfice de l'intégration au titre de l'exercice 2002-2003, v. infra). L'affirmation est contestable ; la liquidation d'une entreprise n'a pas d'impact sur la date de clôture de son exercice, laquelle reste inchangée, pour peu que les opérations de liquidation durent au-delà de la date de clôture statutaire (ou a fortiori au cas de poursuite d'activité). Elle n'est pas cohérente

tant au regard de la personnalité morale de la société, laquelle subsiste pour les besoins de sa liquidation (C. civ., art. 1844-8, al. 3 ; C. com., art. L. 237-2, al. 2), et dont on sait que le bilan est la traduction patrimoniale, que des règles applicables en matière de détermination du résultat imposable, puisque les opérations de liquidation effectuées jusqu'à la date de clôture sont prises en compte dans le résultat fiscal¹⁰.

II – LE PREJUDICE DE LA SOCIETE MERE « TETE DE GROUPE »

13. Puisque la société AOM Air Liberté avait été mise en liquidation judiciaire sans poursuite d'activité le 17 mars 2003, alors que les sociétés du groupe intégré auquel elle appartenait clôturaient leur exercice le 31 mars de chaque année, l'administration fiscale avait estimé qu'elle ne remplissait plus la condition liée à l'identité des dates d'ouverture et de clôture des exercices comptables pour l'application du régime de l'intégration fiscale (CGI, art. 223 A), et qu'elle était donc sortie du groupe (ces éléments figurent dans la proposition de rectification adressée à la société mère).

14. Les événements qui entraînent la sortie d'une filiale du groupe intégré sont multiples¹¹ : décision de la société mère, baisse du niveau de participation détenu par la société mère au-dessous du seuil minimum de 95 %, dissolution de la filiale ou son absorption... La modification de la date de clôture de l'exercice comptable d'une filiale en est une autre, puisque le résultat de groupe doit reposer sur un exercice comparable pour toutes les sociétés. Si l'on estime que la date de clôture de l'exercice d'AOM Air Liberté a été avancée par l'effet de sa mise en liquidation judiciaire (mais nous avons contesté ce point, v. supra), alors il est évident que la filiale est sortie du groupe au cours de l'exercice 2002-2003, ce qui justifie le refus par l'administration fiscale de prendre en compte dans le résultat de groupe le résultat individuel qu'elle a réalisé au cours de cette période (ainsi que, éventuellement, les résultats postérieurs). Par principe en effet, la sortie d'une filiale est toujours réputée avoir lieu au premier jour de l'exercice au cours duquel se produit l'événement entraînant la sortie¹².

15. Or, et là se situe tout son intérêt, le régime de l'intégration fiscale permet d'additionner, et donc de compenser, les résultats positifs et négatifs des sociétés membres du groupe. En l'espèce, on apprend sans surprise que la société AOM Air Liberté était déficitaire, ce qui aurait permis à la SAS Holco, débitrice de l'IS de groupe en tant que société mère, de réduire le bénéfice d'ensemble et donc l'impôt sur les bénéfices dont elle était légalement redevable. Son préjudice pouvait en outre résulter d'une autre cause, non liée celle-là à l'absence de prise en compte du résultat de la filiale, mais à la « déneutralisation » d'opérations réalisées avec elle et qui avaient été neutralisées dans le cadre de la consolidation fiscale (réintégration dans le résultat d'ensemble des plus-values de cessions internes ou des abandons de créances ou des subventions déduits au cours des cinq exercices précédents, CGI, art. 223 R). Mais sur ce point, comme sur le précédent d'ailleurs, l'arrêt ne fournit aucune information tangible.

III – L'ABSENCE DE LIEN DE CAUSALITE ENTRE LA FAUTE ET LE PREJUDICE

16. Aux yeux des magistrats de la chambre commerciale, la sortie de la filiale du périmètre d'intégration n'est pas liée à la faute des liquidateurs qui n'ont pas arrêté les comptes sociaux ni déclaré les résultats fiscaux, mais à « la seule cessation d'activité de la société AOM ne permettant plus de faire coïncider les exercices comptables de la société mère et de sa filiale ». Clairement, la cause du préjudice fiscal de la société mère se trouve dans la liquidation judiciaire de sa filiale sans poursuite d'activité qui a eu pour effet de clôturer les comptes le 17 mars 2003 (date du jugement prononçant la liquidation judiciaire), au lieu du 31 mars 2003 (date de clôture statutaire). Pour autant, la Haute Cour n'absout pas les mandataires judiciaires « qui devaient établir les liasses fiscales » (le 17 février 2003 et non le 31 mars 2003). Simplement, cette faute n'est pas à l'origine du préjudice de la société mère.

17. La sortie de la filiale du groupe intégré à la suite de sa liquidation judiciaire constitue l'enseignement majeur de la décision. Jusqu'à présent en effet, on s'accordait à penser que la liquidation d'une société n'entraînait sa sortie du groupe que si le liquidateur n'avait pas l'obligation d'établir les comptes annuels et de convoquer l'assemblée d'approbation¹³. Or, selon le droit comptable, le liquidateur ne peut en être dispensé que par décision de justice (C. com., art. L. 237-25 préc.). En revanche, lorsque les comptes doivent être arrêtés et approuvés dans les conditions habituelles, la société est censée appartenir au groupe jusqu'à la clôture des opérations de liquidation. Cette position présentait l'avantage de préserver la règle de la coïncidence des exercices comptables jusqu'au terme de la période de liquidation. C'est cet avantage qui disparaît avec cette jurisprudence puisque désormais la liquidation d'une société a nécessairement pour effet de la faire quitter le périmètre d'intégration, au premier jour de l'exercice au cours duquel la décision de liquidation sans poursuite d'activité a été prononcée.

18. Quant à la faute commise par les liquidateurs (non-déclaration des résultats individuels de la société en liquidation), elle n'est pas la cause du préjudice de la société mère (perte du bénéfice du régime de l'intégration fiscale). D'ailleurs, contrairement à ce que soutient la SAS Holco dans son pourvoi, ce n'est pas sur l'absence de déclaration de la filiale que se fondait l'administration fiscale mais bien sur l'absence d'identité des dates de clôture des exercices. Il ne pouvait pas en aller autrement ; si la déclaration individuelle de résultat doit être souscrite dans les conditions habituelles (CGI, art. 223 Q, al. 2), c'est-à-dire dans les trois mois de la clôture de l'exercice (CGI, art. 223 préc.), l'administration n'ignorait pas que le non-respect des obligations déclaratives des filiales ou de la société mère donne simplement lieu à l'application d'une procédure de taxation d'office à l'encontre de la société défailante, si elle n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la réception d'une mise en demeure¹⁴.

19. Les principes du droit de la responsabilité civile ont donc été respectés. Reste, au plan fiscal, à justifier la perte du régime de l'intégration. Pour cela, la Cour de cassation se fonde sur l'absence d'identité des exercices comptables. La solution peut aujourd'hui prendre appui sur le nouvel article L. 641-3, alinéa 3 du Code de commerce précité qui rend inapplicables les dispositions prévues en

matière d'arrêté et d'approbation des comptes annuels (sauf au cas de poursuite de l'activité). Elle demeure pourtant contraire aux obligations comptables (C. com., art. L. 237-25 préc.) et fiscales (CGI, art. 223, 1, al. 2 préc.) d'une société en liquidation.

1 –

1. A. Cathelineau-Roulaud, « Liquidation des sociétés. Mise en œuvre de la liquidation » : J.-Cl. Sociétés, v. fasc. n° 31-20, n° 126 et s.

2 –

2. Mémento Lefebvre Comptable 2010, n° 3566 et s.

3 –

3. Cass. crim., 7 mars 1994, n° 93-84587 : Bull. Joly Sociétés 1994, p. 631, § 177, note J.-F. Barbiéri.

4 –

4. Cass. crim., 21 juin 2000, n° 99-85778 : Bull. Joly Sociétés 2000, p. 1121, § 279, note J. Vallansan.

5 –

5. Rép. min. n° 4657 : JOAN Q 6 mai 2008, p. 3851. Position réaffirmée quelques mois plus tard : rép. min. n° 1841 : JO Sénat Q 21 août 2008, p. 1695.

6 –

6. F.-X. Lucas, « Approbation des comptes d'une société en liquidation : une inquiétante réponse ministérielle » : Bull. Joly Sociétés 2008, p. 455, Éditorial ; A. Cerati-Gauthier, « Responsabilité pénale du liquidateur judiciaire pour défaut de convocation d'une assemblée générale » : JCP G 2008, n° 1904.

7 –

7. CE, 22 déc. 1969, n° 75324 : Dr. fisc. 1970, n° 14-15, comm. n° 396.

8 –

8. CE, 11 févr. 1987, n° 47157 : RJF 87/3, n° 273-a.

9 –

9. D. Gibirila, Droit des entreprises en difficulté, Defrénois, 2009, n° 671.

10 –

10. Doc. adm. DGI, 4 H 5222, 30 oct. 1996, n° 19 à 21.

11 –

11. P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 2009, 8e éd., n° 478 et s.

12 –

12. Mémento Lefebvre Fiscal 2010, n° 40650.

13 –

13. Mémento Lefebvre Expert, Intégration fiscale, 2009-2010, n° 7190.

14. Mémento Lefebvre Expert, Intégration fiscale, op. cit., n° 23000.