N° 456829 – Société générale de textile Balsan

9ème et 10ème chambres réunies

Séance du 30 janvier 2023
Lecture du 10 février 2023

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteure publique

Cette affaire vous fournira l'occasion d'éclaircir les modalités selon lesquelles une société placée en liquidation acquiert la connaissance de l'existence d'impositions mises à sa charge, pour le déclenchement du délai raisonnable de réclamation prévu par votre jurisprudence *A*....

Les faits sont les suivants.

La société générale de textile Balsan (SGTB) a été placée en redressement judiciaire par jugement du 24 octobre 2000. Le 10 janvier 2001, le tribunal de commerce a rejeté le plan de continuation présenté par son dirigeant, M. D..., et arrêté un plan de redressement organisant la cession de l'entreprise à une société néerlandaise. Ce jugement a désigné deux commissaires à l'exécution du plan, le premier avec pour mission de mettre en œuvre la cession, le second, Me Peres, avec pour mission d'engager toutes actions de nature à sauvegarder les intérêts des créanciers. Un liquidateur amiable a été nommé par ordonnance du même tribunal le 2 juillet 2008, en la personne de M. Ollier, remplacé dans ces fonctions par M. D... par ordonnance du 28 octobre suivant.

Alors que l'administration fiscale avait, postérieurement au prononcé du jugement arrêtant le plan de cession, mis en recouvrement des impositions en matière d'IS, de retenue à la source et de TVA, Me Peres, a, en vertu d'un mandat établi par M. D... en sa qualité de dirigeant de la société, présenté plusieurs réclamations préalables à l'encontre de ces impositions. L'administration y a partiellement fait droit, et la société, toujours représentée par Me Peres, a, pour le surplus, porté le litige devant le juge de l'impôt. Le litige a suivi son cours devant le tribunal administratif de Limoges, puis la cour administrative d'appel de Bordeaux, puis devant vous, la société obtenant, *in fine*, la décharge totale de la retenue à la source et des rappels de TVA, sa contestation en matière d'IS étant, en revanche, définitivement rejetée à l'issue d'une décision de votre 10e SSJS du 22 février 2012[1].

[1] N° 315156, Société Générale Textile Balsan, inédite, RJF 11/12 n° 984.

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.

Quatre ans plus tard, le 23 juin 2016, M. D..., agissant en sa qualité de liquidateur amiable, a présenté une nouvelle réclamation tendant à la décharge des mêmes impositions, y compris celles pour lesquelles la société avait déjà obtenu une décharge totale. Saisis du litige, le tribunal administratif de Limoges, puis la cour administrative d'appel de Bordeaux, ont rejeté ces demandes comme irrecevables, faute pour les réclamations d'avoir été présentées dans le délai raisonnable consacré par votre jurisprudence *A*....

Vous le savez, cette décision (Sect., 31 mars 2017, n° 389842, au rec. ; RJF 6/17 n° 616) a posé le principe selon lequel, lorsque le recours juridictionnel doit obligatoirement être précédé d'un recours administratif, celui-ci doit être exercé dans un délai raisonnable qui correspond, en principe, s'agissant des contestations relatives à l'établissement de l'impôt, au délai de droit commun prévu les articles R. 196-1 et R. 196-2 du livre des procédures fiscales, prolongé d'un an. Vous avez précisé que, dans cette hypothèse, le délai de réclamation court à compter de l'année au cours de laquelle il est établi que le contribuable a eu connaissance de l'existence de l'imposition.

En l'occurrence, M. D... a fait valoir que ce délai n'a jamais couru, au motif que le jugement du 20 janvier 2001 aurait ordonné la cession totale des actifs, celle-ci se trouvant alors privée de représentant légal jusqu'à la nomination d'un liquidateur amiable le 2 juillet 2008, de sorte que les impositions en litige, mises en recouvrement en novembre et décembre 2001, n'auraient jamais été portées à la connaissance d'une personne habilitée pour agir au nom de la société.

Sans se prononcer sur la portée du jugement du tribunal de commerce, la cour a écarté cette argumentation en se fondant sur la circonstance qu'en tout état de cause, M. D... avait, le 25 novembre 2002, donné mandat au commissaire à l'exécution du plan pour introduire une réclamation, de sorte que la société avait connaissance, au plus tard à cette date, des impositions en litige et que son liquidateur amiable était en mesure de présenter une réclamation au nom de la société en juillet 2008.

Le requérant reproche à la cour d'avoir commis une erreur de droit et d'avoir dénaturé les faits. Selon lui, faute d'avoir été introduite par un représentant régulièrement désigné, la réclamation de 2002 ne pouvait manifester une connaissance acquise par la société.

Précisons qu'avant la réforme du droit des procédures collectives en 2005, le tribunal de commerce pouvait, dans le cadre d'une procédure de redressement, ordonner la cession totale des actifs d'une société, excluant toute continuation, même partielle, de son activité[2]. Comme pour une liquidation judiciaire classique, ceci avait pour effet, en application du 7° de l'article 1844-7 du code civil et de son article 1844-8, d'entraîner la dissolution de plein droit de la société et la nomination d'un liquidateur conformément à ses statuts. Trouvait alors à s'appliquer la règle de dessaisissement du débiteur de l'administration et de la disposition de ses biens et l'exercice, par le liquidateur, des droits et actions du débiteur concernant son

[2] Cette faculté n'est désormais ouverte qu'en phase de liquidation.

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.

patrimoine pendant toute la durée de la liquidation[3]. Quant aux dirigeants en fonction, ils se voyaient automatiquement privés de leurs pouvoirs du fait de la dissolution de la société[4].

Transposant la jurisprudence applicable aux liquidations judiciaires consacrée, implicitement, par la décision *SARL Trace* du 6 octobre 2000 (Sect., au rec., RJF 12/00, n° 1497) pour les personnes morales, et, explicitement, par la décision *Me M...* du 14 mars 2008 (Sect., au rec., RJF 6/08, n° 702), s'agissant des entrepreneurs individuels, vous en avez déduit, par une décision *Société Impact* du 27 janvier 2011 (n° 309716, aux tables, RJF 4/11 n° 470) que la notification des actes de la procédure d'imposition devait, à compter de la date du jugement prononçant une cession totale des actifs, être adressée au liquidateur de la société.

La requérante soutient que les mêmes règles doivent trouver à s'appliquer pour la mise en œuvre de la théorie de la connaissance acquise, de sorte que seule l'information ou l'action du liquidateur serait susceptible de la révéler.

Toutefois, si vous faites, en matière de procédure d'imposition, une application entière du principe de dessaisissement du débiteur, à l'image de la Cour de cassation, votre jurisprudence consacre, en matière de procédure contentieuse, une interprétation atténuée de ce principe. Vous admettez, ainsi, que le contribuable placé en liquidation forme seul une réclamation préalable comme une requête en décharge, tant que le liquidateur ne s'y oppose pas (notamment : Sect., 29 octobre 1971, n° 75012, au rec. ; 9 juillet 2010, SNC d'Arbois, n° 292468, aux tables, non publié à la RJF ; 28 novembre 2012, Société Pop'Arama, n° 338811, aux tables, RJF 2/13 n° 207).

Et vous admettez qu'il en aille ainsi, sans distinguer selon que le contribuable débiteur est une personne physique, qui, en droit civil, conserve sa capacité à agir dans les domaines étrangers à la mission du liquidateur, ou selon qu'il s'agisse d'une personne morale, qui ne dispose plus de représentant légal pour exercer ses droits propres, sauf à demander la nomination d'un mandataire *ad hoc*. En d'autres termes, vous avez, implicitement, estimé que les dirigeants en fonction à la date du jugement, bien que privés, en principe, de leurs pouvoirs, conservaient la faculté d'agir pour le compte de la société dans le cadre d'une procédure contentieuse fiscale.

Ce raisonnement, non pas « en terme d'irrecevabilité d'ordre public », mais « d'incapacité relative », selon la formule du président Martin (concl. sur 22 novembre 1991, Société Aram Dumoulin, n° 79477, aux tables, RJF 1/92 n° 135), n'a pas été remis en cause par la jurisprudence *M....* Si l'on en croit les explications de nos prédécesseurs au pupitre, vous avez estimé que, bien qu'elle soit, *prima facie*, contraire à la lettre de la loi alors en vigueur, cette solution, justifiée par votre conception propre de l'intérêt à agir - le débiteur, même en

[3] Article L. 622-9 du code de commerce, transféré en 2005 à l'article L. 641-9.

[4] S'agissant de la généralité des liquidations : Com., 16 mars 1999, pourvoi n° 96-19.078, Bull. 1999, IV, n° 66 ; S'agissant des plans de cession totale : Com., 12 juillet 2004, pourvoi n° 01-16.034, Bull., 2004, IV, n° 158.
Pour répondre aux difficultés liées à la représentation des sociétés en liquidation judiciaire, pour l'exercice de leurs droits propres hors du champ de la mission du liquidateur, l'article L. 641-9 du code de commerce, dans sa rédaction postérieure à la réforme des procédures collectives de 2005, renverse la règle en énonçant le principe du maintien des dirigeants en place.

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.

liquidation, conservant la qualité de contribuable (Plén., 18 juin 1984, Bertin, n° 10548, RJF 8-9/84 n° 1005) -, ne s'opposait pas à la philosophie du dessaisissement, qui n'a pas pour objet de sanctionner le débiteur, mais de protéger son patrimoine dans l'intérêt de ses créanciers. Et, à l'inverse des actes de la procédure d'imposition, qui peuvent avoir une incidence négative sur son patrimoine, l'action contentieuse ne peut qu'améliorer sa situation financière[5].

Vous en avez notamment déduit, dans votre décision *SNC d'Arbois* du 9 juillet 2010, que, faute pour le liquidateur d'avoir contesté la recevabilité de la réclamation adressée par le gérant d'une société à l'administration fiscale, celle-ci est regardée comme régulièrement formée et la notification de la décision de rejet de cette réclamation fait courir le délai imparti au contribuable pour saisir le juge de l'impôt, alors même que l'administration connaissait l'existence de la liquidation judiciaire en cours et n'avait pas notifié cette décision au liquidateur.

Peut-on, pour autant, considérer que débiteur et liquidateur disposeraient de voies de recours entièrement autonomes, de sorte que les conditions de recevabilité, en ce compris, les conditions de déclenchement des délais, devraient s'apprécier de manière indépendante pour chacun d'entre eux ? Votre décision *Société Aram Dumoulin*, ancienne, pouvait le laisser penser puisqu'elle juge que la notification, faite au syndic de liquidation d'une société, de la décision rejetant la réclamation formée par cette société ne fait pas courir de délai à l'égard de cette dernière.

Nous ne sommes pas certaine que cette solution, qui protège l'intérêt du débiteur en cas de carence du liquidateur, soit toujours valable aujourd'hui. Il est, en tout état de cause, établi que le liquidateur ne peut, symétriquement, se prévaloir d'une telle protection. Vous avez en effet jugé, dans une décision *Société Pop'Arama* du 28 novembre 2012, que le liquidateur amiable ne pouvait invoquer le fait que le jugement du tribunal administratif avait été notifié à la seule société, qui avait initié l'instance, pour faire échec à l'expiration du délai d'appel.

Il nous semble qu'il découle assez naturellement de cette reconnaissance, *de facto*, d'une capacité *sui generis* du dirigeant, sauf opposition du liquidateur, à agir pour le compte de la société dans le cadre d'une procédure contentieuse fiscale, que l'exercice de cette faculté doit être regardé comme emportant révélation d'une connaissance des impositions acquise par la société elle-même.

L'on pourrait objecter qu'une telle solution expose au risque que les intérêts de la société soient mal défendus dans le cadre de la réclamation ou du recours déposé par le dirigeant, sans que ne soit suffisamment protégée la capacité du liquidateur à intervenir pour remédier à cette carence. Mais vous avez déjà pleinement assumé un risque similaire, à l'occasion des

[5] Cette solution, fondée sur l'intérêt à agir du débiteur, s'accorde mal, s'agissant des sociétés dissoutes, avec l'absence de capacité des anciens dirigeants, privés de leurs pouvoirs, à agir en son nom. Mais la veine jurisprudentielle issue de la décision de Section de 1971 n'effectue pas cette distinction (bien qu'elle soit au fondement de la divergence avec la jurisprudence de la Cour de cassation).

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.

affaires *Société d'Arbois* et *Société Pop'Arama* que nous avons citées. Votre jurisprudence nous paraît reposer, en effet, sur la prémisse selon laquelle le liquidateur est nécessairement informé de l'action du contribuable et, par conséquent, en mesure de s'y opposer. Cette information pouvait, à l'époque des faits, passer par le dispositif de remise au liquidateur des courriers adressés au débiteur, prévu par l'article L. 622-15 du code de commerce dans sa rédaction applicable jusqu'en 2005.

Retenir la solution inverse conduirait, par ailleurs, à une aporie. Comment admettre, en effet, que le liquidateur soit interdit de présenter un recours contre le rejet d'une réclamation formée par le débiteur et notifié à celui-ci, une fois le délai de deux mois écoulé, ou de faire appel contre un jugement notifié à la seule société, une fois le délai d'appel écoulé, tout en ouvrant à ce même liquidateur la faculté de former une nouvelle réclamation, *ab initio*, en arguant de ce qu'il n'aurait pas eu connaissance des impositions en cause ?

Nous ne pensons pas, par ailleurs, qu'il y ait lieu de ménager une exception dans la situation très particulière de vide juridique, dont il est soutenu qu'elle est celle de l'espèce, c'est-à-dire lorsque le liquidateur n'a pas été nommé, alors qu'il aurait dû l'être, et qu'il n'a donc effectivement pas été en mesure de s'opposer à l'action de la société.

Une telle exception ne nous paraît pas compatible, en elle-même, avec la reconnaissance d'une autonomie, même relative, des anciens dirigeants pour engager la société dans le cadre de la procédure contentieuse.

Admettre qu'une réclamation régulièrement formée par le dirigeant d'une société en liquidation puisse ne pas avoir d'incidence sur la computation du délai raisonnable pour l'application de la jurisprudence *A...* crée le risque, fort bien illustré par la présente affaire, de procédures en doublon, y compris lorsque, comme en l'espèce, la première procédure aurait déjà abouti au prononcé d'une décision juridictionnelle passée en force de chose jugée. Dans la mesure où les réclamations du dirigeant et du liquidateur sont, toutes deux, introduites pour le compte de la société, les deux conditions d'identité de parties et d'objet s'en trouveraient automatiquement remplies, et, pour peu que le recours initial ait contesté tant la régularité que le bien-fondé de l'impôt, il en serait de même de la condition d'identité de cause, de sorte qu'admettre la recevabilité de la réclamation du liquidateur déboucherait, presque toujours, sur un rejet au fond.

On peut penser, en outre, que le cas de figure invoqué est exceptionnel. Il nous semble correspondre, comme en l'espèce, à des situations nées de jugements du tribunal de commerce dont la portée est ambiguë, s'agissant du caractère partiel, ou total, de la cession des actifs arrêtée dans le cadre d'un plan de redressement, d'où peut découler une incompréhension, de la part des dirigeants ou de l'administrateur judiciaire de la société, quant au point de savoir s'ils se trouvent, ou non, dessaisis de leurs pouvoirs de représentation.

Vous aviez d'ailleurs admis, malgré votre refus, en principe, de faire appel, en la matière, à la théorie des apparences (v., sur ce point, *Société Impact*, précitée), de faire un pas de côté par rapport à votre jurisprudence *SARL Trace*, pour admettre que l'administration puisse conduire

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.

les opérations de contrôle avec le gérant et l'administrateur judiciaire d'une société ayant fait l'objet d'un plan ordonnant la cession totale de ses actifs, mais qui n'avait pas disposé, pendant près de cinq ans, de représentants légaux habilités à agir en son nom, faute de désignation d'un liquidateur amiable ou d'un mandataire *ad hoc* (V... du 5 mai 2006, n° 276854, RJF 8-9/06, n° 106). Admettre que ce même dirigeant engage la société lorsqu'il exerce une réclamation est, de ce point de vue, un *a fortiori*.

Le risque que de telles situations se produisent nous semble conjuré, pour l'avenir, par le transfert des plans de cession totale dans la phase de liquidation, opérée par la réforme des procédures collectives en 2005, de sorte que la désignation du liquidateur procède, désormais, du jugement lui-même.

Si vous nous suivez, vous jugerez donc que les réclamations introduites en vertu du mandat donné par M. D... en 2002 ont fait courir le délai raisonnable de réclamation, de sorte que la nouvelle réclamation présentée en 2016 était tardive. Et vous pourrez substituer ce motif, qui repose sur des faits constants, à celui qu'a retenu la cour, fondé sur la déconnexion, inopérante, entre la date à laquelle la société a acquis connaissance des impositions et la date à laquelle le liquidateur amiable était susceptible de les contester.

Vous pourrez écarter l'autre moyen du pourvoi, tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en ne relevant pas d'office le moyen tiré de ce que des circonstances particulières justifiaient que le délai raisonnable de réclamation fût allongé en l'espèce. Le requérant ne s'était, en effet, pas prévalu de telles circonstances devant les juges du fond et le moyen n'est pas d'ordre public.

PCMNC au rejet du pourvoi.

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.