

N°s 291710 - 291711
Société civile du groupe Comte

N° 291743
M. et Mme Pierre-Yves Comte

3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies
Séance du 7 mai 2008
Lecture du 30 juin 2008

CONCLUSIONS

M. Emmanuel GLASER, Commissaire du Gouvernement

Par une décision du 22 avril 1985 (CE 22 avril 1985, n° 45813 : RJF 6/85 n° 844, Dr. Fisc. 31/85 c. 1420 conclusions M.-A. Latournerie), vous avez jugé que la prise en charge, par une société mère, des dettes de sa filiale constituait un avantage anormalement consenti à un actionnaire qui s'était personnellement porté caution de ces dettes, dès lors que la société mère n'a pas demandé à celui-ci d'exécuter son engagement de caution et que l'avantage ne comporte pas de contrepartie appréciable pour elle.

1. Les trois numéros qui viennent d'être appelés vous donnent l'occasion de revenir sur cette jurisprudence qui a été sévèrement critiquée.

La société anonyme Serres et Pilaire avait pour activité le transport de marchandises et le transit douanier. A ce titre, elle était tenue de se porter garante du paiement des droits de douane dus par les importateurs et, donc, de fournir une caution bancaire. Pour accorder cette caution, certains établissements bancaires exigeaient que les associés de la société, à l'époque tous personnes physiques, donnassent leur garantie personnelle. En 1983, cette société a connu des difficultés financières qui ont conduit M. Serres à faire apport à la société de Gestion du Groupe Serres (GGS) de la totalité des actions qu'il possédait dans le capital de la société Serres et Pilaire, laquelle, après augmentation de son capital, est devenue la filiale à 91 % de la société GGS.

Malgré ce changement de capital, qui a conduit la BNP, par exemple, à demander à la société GGS elle-même de garantir les engagements de sa filiale, plusieurs établissements, dont la Société générale, ont maintenu leur exigence d'une caution des engagements de la société Serres et Pilaire, donnée par les associés de la société GGS, c'est à dire de la société mère. En conséquence, l'assemblée générale de GGS a décidé, par une délibération du 4 août 1983 sur laquelle nous reviendrons, que la société s'engageait à rembourser à chacun des associés s'étant porté caution le montant des dettes qu'il serait obligé de payer à raison de cet engagement.

En 1987, les associés majoritaires de la société GGS, M. Pierre-Yves Comte et Mme Serres se sont portés caution solidaire à hauteur de 10 MF chacun vis-à-vis de la Société générale. Le 23 février 1989, la liquidation de la société Serres et Pilaire a été prononcée, ce

qui a conduit la Société générale à prendre diverses mesures conservatoires à l'encontre des associés qui s'étaient portés caution. Après divers épisodes, une transaction est intervenue le 29 juillet 1993, au terme de laquelle la banque a accepté le paiement d'une somme de 3, 5 MF pour solde de tout compte. Cette somme a été directement versée par la société GGS.

A l'occasion d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices 1993 à 1995, l'administration fiscale a remis en cause la déduction de cette charge, ce qui a conduit à des redressements notifiés à la société GGS et à la société civile du groupe Comte, dont elle était devenue la filiale le 1^{er} janvier 1995, avant d'être absorbée par elle en 2001. Après rejet de sa réclamation, la SC du groupe Comte a saisi le tribunal administratif de deux demandes tendant à la décharge des suppléments d'imposition en cause, soit 443 880 € au titre de 1993, 59 250 € au titre de 1994 et 2 836 € au titre de 1995. Ses demandes ont été rejetées par deux jugements du tribunal administratif de Montpellier du 27 février 2003, confirmés par deux arrêts de la cour administrative d'appel de Marseille du 24 janvier 2006 (non publiés à la RJF), relatifs l'un aux années 1993 et 1994 et l'autre à l'année 1995.

Sous le n° 291 710, la SC du groupe Comte vous demande régulièrement la cassation de l'arrêt relatif à l'année 1995 et, sous le n° 291711, la cassation de l'arrêt relatif aux années 1993 et 1994.

Parallèlement, le service a notifié un redressement à M. et Mme Comte, associés majoritaires de la société GGS, au titre des revenus distribués. Après rejet de leur réclamation, les intéressés ont saisi le juge administratif, mais par un jugement du 27 février 2003, puis un arrêt du 24 janvier 2006, le tribunal administratif de Montpellier et la cour administrative d'appel de Marseille ont rejeté leur demande en décharge. Sous le n° 291743, les intéressés se pourvoient régulièrement en cassation contre ce dernier arrêt (non publié à la RJF).

Dans les trois arrêts, identiquement motivés, la cour a jugé, d'une part, qu'il ressortait des pièces du dossier que la caution personnelle des associés ne concernait qu'une ouverture de crédit consentie par la Société générale à la société Serres et Pilaire et non une caution exigée eu égard à l'activité de transit douanier et, d'autre part, que la dette issue de l'accord transactionnel avait été prise en charge par la société GGS sans inscription d'aucune créance sur lesdits actionnaires dans ses comptes, ceux-ci n'ayant pas exécuté ledit engagement de caution alors qu'ils n'étaient pas dans l'incapacité de le faire. Ce second point est l'application de votre jurisprudence de 1985 (voir, pour une autre application de la même jurisprudence CAA Bordeaux 24 juillet 2001 n° 99-1470, Demas : RJF 12/01 n° 1530). La cour en a déduit que l'avantage consenti par la société GGS à ses actionnaires majoritaires ne comportait pas pour elle de contrepartie appréciable utile à ses intérêts.

La SC du groupe Comte et M. et Mme Comte soutiennent pour l'essentiel que la cour a commis une erreur en qualifiant le versement effectué par la société GGS à la place de ses associés d'acte anormal de gestion, ce qui constitue bien votre degré de contrôle en la matière (CE 10 juillet 1992, n° 110213, Sect., Musel SBP : RJF 8-9/92 n° 1249, avec conclusions O. Fouquet p. 673).

2. Vous savez qu'un acte anormal de gestion est « celui qui est accompli dans l'intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise ou qui n'apporte à cette entreprise qu'un intérêt minime, hors de proportion avec l'avantage que le tiers peut en retirer », selon la formule du président Fouquet dans les conclusions précitées.

Vous avez globalement une conception assez tolérante de ce qui est normal dans les relations entre une société mère et ses filiales : en principe, les avantages consentis par la première aux secondes relèvent d'une gestion commerciale normale, sauf si la société mère a poursuivi des fins étrangères à son propre intérêt. Il en va ainsi des aides apportées à fonds perdus, dès lors que la société mère cherche ainsi à sauvegarder son propre renom (CE 20 novembre 1974, plén., n° 85191 : RJF 1/75 p. 21) ; des avances sans intérêt consenties par la société mère à l'une de ses filiales (CE 2 juin 1982, n° 23342 : RJF 7/82 n° 637, Dr. fisc. 1983 c. 191 conclusions Schricke), sauf dans l'hypothèse où cette avance ne présente aucun intérêt pour elle (CE 26 novembre 1982, n° 24360 : RJF 1/83 n° 16, Dr. fisc. 1983 c. 1127 conclusions Bissara) ; des abandons de créance (CE 30 avril 1980, n° 16253 : RJF 6/80 n° 467 avec conclusions B. Martin-Laprade p. 246 ; CE 25 novembre 1981, n° 16814, plén., : RJF 1/82 n° 7 avec conclusions J.-F. Verny p. 8 ; CE 27 juin 1984 n° 35030, ministre c/Ets Courtaulds : RJF 8-9/84 n° 937, Dr. fisc. 22-23/85 c. 1063 conclusions M.-A. Latournerie) ou de la renonciation à percevoir des intérêts au profit de filiales en difficulté (CE 6 mai 1996 n° 148527, Succession Devidal : RJF 6/96 n° 711 ; CE 22 mars 1999 n° 163282, SA Alphamed : RJF 5/99 n° 534, BDCF 5/99 n° 48 conclusions J. Courtial) ; et même du versement de subventions, surtout s'il existe des liens commerciaux étroits entre la société mère et sa fille (CE 16 février 1983 n° 37868 : RJF 4/83 n° 492, Dr. fisc. 1983 c. 1450 conclusions Schricke) ; de même, dans le cadre d'opérations commerciales courantes entre mère et fille, vous admettez que les entreprises en cause réalisent entre elles des opérations neutres, c'est à dire facturées à leur prix de revient, même si elles ne peuvent pas s'octroyer des avantages sans contrepartie (CE 24 février 1978 n° 2372, sect., : RJF 4/78 n° 161 avec chronique M.-D. Hagelsteen à la RJF 5/78 p. 146, Dr. fisc. 30/78 c. 1212 conclusions Rivière).

Quelle est, alors, la justification de votre décision de 1985 ?

La situation était tout-à-fait similaire à celle qui vous est soumise aujourd'hui. La société « Eli-Union », dont l'actionnaire majoritaire était M. X, détenait 84 % du capital de la société « Trans-Union », 15 % étant par ailleurs détenus par M. X. La société « Trans-Union » connaissant de graves difficultés financières, deux banques lui consentirent des crédits, tout en exigeant la caution personnelle de M. X. Voulant céder sa filiale et, pour cela, assainir préalablement sa situation financière, la société « Eli-Union » a pris en charge les dettes de celle-ci à l'égard des deux organismes bancaires, par le biais d'avances qu'elle lui a consenties. Vous avez considéré qu'il y avait là un acte anormal de gestion en jugeant « que la SA « Héli-Union n'allègue pas qu'elle ait demandé à M. X préalablement à la prise en charge de la dette dont s'agit, d'exécuter l'engagement de caution qu'il avait pris en 1968, ni que l'intéressé ait été dans l'incapacité de respecter cet engagement ; qu'en se substituant à lui, la SA « Héli-Union » a ainsi consenti à M. X un avantage ; qu'il ne résulte pas de l'instruction que cet avantage ait comporté une contrepartie appréciable, utile aux intérêts de la société ».

Le pied d'arrêt à la RJF est particulièrement sévère pour cette solution. Il y est indiqué : « On voit mal en quoi la circonstance que l'actionnaire minoritaire de la filiale – qui est également, il est vrai, PDG et actionnaire majoritaire de la société mère – s'est porté caution de certains engagements de la filiale suffit à transformer en acte anormal une intervention en elle-même légitime ». Après avoir fait remarquer que l'arrêt est erroné en tant qu'il semble exiger que la société mette en demeure l'associé de payer alors que seul le créancier peut mettre en demeure la caution de payer, le commentaire conclut « en admettant même que cette intervention ait eu accessoirement pour effet de mettre la caution à l'abri d'une action des banques et du risque de non-remboursement du débiteur, pourquoi, si l'entreprise agit dans son propre intérêt, qualifier l'acte d'anormal ? Ce n'est que dans le cas

où l'acte aurait eu pour unique objet de procurer cet avantage qu'il serait en réalité anormal. Il serait tout à fait paradoxal de faire exception à des pratiques parfaitement régulières dans le cas où un dirigeant a été obligé d'accepter de souscrire des engagements personnels au profit d'une société alors que les banques subordonnent l'octroi de crédits à de telles souscriptions ».

La lecture des conclusions de Mme Latournerie nous convainc, pour notre part, que cette solution a été largement dictée par les circonstances de l'espèce. Celle-ci justifiait la solution par le fait que la société « ne cherche même pas à établir que l'avantage consenti à son actionnaire majoritaire (...) comportait pour elle-même une contrepartie appréciable qu'elle avait elle-même recherchée dans son propre intérêt (...) ou qu'elle aurait, en contrepartie de son décaissement, inscrit en comptabilité une créance sur son président-directeur général ». A également pesé le rôle dudit PDG, actionnaire majoritaire de la société mère, actionnaire minoritaire de la société fille, mais aussi représentant des deux banques créditrices, ce qui faisait dire à Mme Latournerie « qu'on ne peut donc pas exclure en fait une connivence entre les intéressés ». Enfin, le Commissaire du Gouvernement soulignait qu'il n'y aurait pas eu acte anormal de gestion si la société s'était régulièrement engagée vis-à-vis de son PDG à se substituer à lui s'il était actionné par les banques, mais que la société ne produisait aucune délibération en ce sens et n'alléguait pas non plus que l'intéressé aurait d'abord été actionné par les banques et se serait révélé défaillant.

Toutefois, au-delà des particularités de cette affaire, la solution alors adoptée et reproduite ici par la cour administrative d'appel ne nous semble pas vraiment justifiée. Elle procède d'une lecture trop étroite de l'intérêt de la société mère. Il est vrai qu'à la date où elle se substitue à son associé pour prendre en charge la dette de sa fille, elle n'a pas d'intérêt immédiat à le faire. Après tout, si celui-ci s'est porté caution, il lui appartient d'en assumer les conséquences. Et, s'il est solvable, ce sera autant d'économie pour la société mère, dont c'est bien l'intérêt apparent de laisser un tiers assumer cette charge. De là, probablement, le raisonnement tenu par l'arrêt de 1985 et fondé sur l'idée que, puisqu'il n'est pas établi que la caution était insolvable, le fait pour la société d'assumer la dette à sa place, revient à consentir à celui-ci un avantage sans contrepartie.

Mais, une telle façon de voir ne correspond pas à la réalité économique de l'opération prise dans son ensemble. Dans l'affaire de 1985, comme dans celle d'aujourd'hui, le point de départ est l'obligation faite à l'associé de se porter caution à titre personnel en lieu et place de la société mère. Celui-là assume, donc, une charge qui pèserait normalement sur celle-ci. Or, il ne fait pas de doute, compte tenu de la jurisprudence précitée, qu'une société mère peut se porter caution de sa filiale, pour faciliter son fonctionnement, lorsque celle-ci connaît des difficultés financières graves, sans commettre un acte anormal de gestion.

Dès lors que, si la banque l'avait accepté, elle aurait pu se porter caution de sa filiale dans le cadre d'une gestion commerciale normale, il nous paraît difficile d'admettre que la simple interposition de l'associé donne à l'acte en cause un caractère anormal.

En outre, en l'espèce, il ressort clairement de la délibération de l'assemblée générale de la société GGS du 4 août 1983, adoptée, donc, précisément à la date où, malgré la transformation de la société mère, certains établissements bancaires ont maintenu leur exigence d'une caution apportée par les associés, personnes physiques, de la société mère, plutôt que par celle-ci, que la société GGS avait pris l'engagement de se substituer aux associés dans l'hypothèse où la banque ferait jouer la caution. La délibération est ainsi

rédigée : « En considération de ce que les Etablissements bancaires intervenant exigent une caution personnelle de chacun des porteurs de parts, la société mère, en cas de défaillance de sa filiale, s'engage à rembourser à chacun des Associés s'étant porté caution, le montant des dettes qu'ils seraient obligés de payer à raison de cet engagement de caution et, dans la mesure de ses disponibilités, à en supporter le règlement ».

La société avait, donc, pris un engagement formel qui rendait d'autant plus difficile d'abandonner les associés à eux-mêmes, au motif que l'intérêt immédiat de la société était de les voir exécuter la caution qu'ils avaient souscrites.

Enfin, s'il est évident qu'en agissant ainsi la société GGS a libéré ses associés de leur engagement et leur a ainsi accordé un avantage, il résulte clairement de votre jurisprudence que cette circonstance ne suffit pas à donner à cette opération le caractère d'un acte anormal de gestion (CE 10 juillet 1992, n° 110213, Sect., Musel SBP, précitée). Comme le disait le Président Fouquet dans ses conclusions sous cette affaire : « L'acte anormal de gestion n'aurait été constitué que s'il était ressorti de cette comparaison que l'opération aurait été faite dans la préoccupation de satisfaire prioritairement l'intérêt du tiers ».

Dans ces conditions, la circonstance, retenue par votre jurisprudence de 1985 et par la cour, que les associés n'aient pas exécuté l'engagement de caution alors qu'ils n'étaient pas dans l'incapacité de le faire nous paraît en réalité sans incidence sur la qualification d'acte anormal de gestion. Dès lors que cet engagement a été pris par les associés d'une certaine façon pour le compte de la société et qu'il était dans l'intérêt de celle-ci de souscrire un tel engagement, elle n'a pas commis d'acte anormal de gestion en se substituant à eux le moment venu.

Cela n'implique pas nécessairement qu'il suffise, lorsqu'un tiers s'est porté caution à la place d'une société, qu'il ait été dans l'intérêt de celle-ci de se porter caution pour qu'elle puisse, sans commettre d'acte anormal de gestion, se substituer à la caution. Deux conditions supplémentaires nous paraissent devoir, en principe, être réunies, comme elles l'étaient dans la présente affaire : d'une part, l'existence d'une obligation extérieure à la société mère qui l'empêche de se porter elle-même caution en imposant la caution d'un associé et, d'autre part, un engagement formalisé de la société mère de se substituer à la caution si celle-ci était appelée. Ce que nous vous proposons, donc, de juger aujourd'hui, c'est que lorsque ces trois conditions sont réunies, il n'y a pas lieu d'exiger préalablement de l'associé qu'il ait exécuté son engagement de caution ou qu'il ait été dans l'incapacité de le faire.

Dès lors que ce second motif du raisonnement de la cour, qui n'est pas surabondant, est, si vous nous suivez, entaché d'erreur de qualification, vous pourrez casser l'arrêt sans avoir à vous prononcer sur le premier motif, tiré de ce que les cautions en cause ne concernaient qu'une ouverture de crédit et non une caution exigée par l'activité de transit douanier (CE, Section, 22 avril 2005, Commune de Barcarès, p. 170 avec conclusions J.-H. Stahl). En tout état de cause, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que ces cautions avaient une portée générale et couvraient l'ensemble des engagements bancaires, c'est-à-dire essentiellement l'activité de transit douanier.

3. Après cassation, vous annulerez, pour le même motif, les trois jugements du tribunal administratif de Montpellier.

Le tribunal a, en effet, tenu un raisonnement identique à celui de la cour. Il a ajouté qu'il ne résultait pas de la délibération de 1983 précitée, dont il ne disposait d'ailleurs pas, qu'elle plaçait la société dans l'obligation de se substituer à ses associés, mais la lecture que nous avons faite de cette délibération montre qu'elle instituait bien une telle obligation.

4. Vous déchargerez en conséquence la SC du groupe Comte des suppléments d'IS mis à sa charge au titre des années 1993 à 1995 et M. et Mme Comte des suppléments d'IR, de CSG et de CRDS au titre des mêmes années.

PCMNC :

- sous le n° 291710, à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 24 janvier 2006 et du jugement du tribunal administratif de Montpellier du 27 février 2003, à ce que la Société civile du groupe Comte soit déchargée des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés et des pénalités correspondantes auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 1995, dans la limite de sa réclamation, soit 2 836, 16 € ;

- sous le n° 291711, à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 24 janvier 2006 et du jugement du tribunal administratif de Montpellier du 27 février 2003 en tant qu'ils rejettent la demande en décharge des cotisations supplémentaires d'IS auxquelles la société de gestion du groupe Serres a été assujettie au titre des années 1993 et 1994, dans la limite de sa réclamation, soit respectivement 203 306 € et 12 229 €

- sous chacun de ces numéros, à ce que l'Etat verse à la société du groupe Comte la somme de 1 500 € au titre de l'article L. 761-1 du CJA ;

- sous le n° 291743, à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 24 janvier 2006 et du jugement du tribunal administratif de Montpellier du 27 février 2003, à ce que M. et Mme Comte soient déchargés des cotisations supplémentaires d'IS, de CSG et de CRDS auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 1993 à 1995 à raison des revenus considérés comme distribués par la société GGS et à ce que l'Etat leur verse la somme de 3 000 € au titre de l'article L. 761-1 du CJA.