

Chronique de Droit des Sociétés

MICHEL STORCK
Professeur



QUENTIN URBAN
Maître de conférences



ISABELLE RIASSETTO
Maître de conférences



Centre du droit de l'entreprise de
l'Université Robert Schuman, Strasbourg

SNC. Contribution aux pertes (C. civ. 1832). Cession des parts. Droit d'enregistrement (GCI, art. 726).

Cass. com., 13 nov. 2003, *Sté Parfums Fabergé c/Direction des vérifications nationales et internationales*, n° 01-14 062 : *Juris-Data* n° 2003-020997 ; *Bull. Joly sociétés*, 2004, § 18, p. 110, note J.-C. Parot ; *Dr. sociétés*, févr. 2004, comm. n° 27, note J. Monnet ; *Dr. fiscal* 2004, p. 426, chron. G. Ladreyt.

Dès lors que la raison imposant à un associé en nom de contribuer dès la clôture de l'exercice à la perte figurant au bilan de la SNC n'a pas été précisée, la cession ultérieure de ses parts sociales n'a pas pour effet de transmettre au cessionnaire cette obligation. En conséquence, il n'y a pas lieu de l'intégrer dans l'assiette du droit d'enregistrement.

La contribution aux pertes en cours de vie sociale est intéressante pour une société car elle lui permet de reconstituer ses fonds propres en faisant appel à ses associés. Est-elle aussi intéressante juridiquement et fiscalement pour le cessionnaire des parts sociales ? C'est à cette interrogation que répond l'arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 13 novembre 2003⁸.

En l'espèce, la société Unilever France avait acquis la quasi-totalité des parts de la SNC Eurocentre cosmétiques et fragrances de la société Parfums Fabergé. Dans l'acte de cession, il était stipulé que « le cessionnaire jouira des bénéfices et supportera les pertes non affectées à ce jour ». Une vérification comptable ayant révélé une perte de plus de 30 millions de francs à la clôture de l'exercice précédant la cession l'administration fiscale a estimé qu'en application de l'acte de cession, cette somme avait été mise à la charge du cessionnaire et a procédé à un redressement en matière de droits d'enregistrement à l'encontre de ce dernier. L'assiette du droit d'enregistrement correspondait en l'espèce au prix d'achat des titres augmenté des pertes de la SNC. Dans cette affaire, la cour d'appel de Paris (26 avril 2001⁹) a estimé que « la clause insérée dans

l'acte de cession a eu pour effet de transférer au cessionnaire les pertes non affectées au jour de la cession mais appréhendées par le cédant dès la clôture de l'exercice ». Ce faisant, le cessionnaire avait ainsi « consenti au cédant un avantage constitutif d'une charge augmentant le prix » motivant le redressement. Son arrêt est cassé au visa des articles 726 du Code général des impôts et 1832 alinéa 3 du Code civil pour manque de base légale par la chambre commerciale de la Cour de cassation pour n'avoir pas précisé « qu'en statuant ainsi, sans préciser la raison qui imposait au cédant (Parfums Fabergé) de contribuer dès la clôture de l'exercice à la perte figurant au bilan de la SNC, de sorte que la cession des parts sociales aurait eu pour effet de transmettre cette obligation à la société cessionnaire (Unilever France) ».

1. Ce faisant, la haute juridiction fait une application orthodoxe des règles du droit des sociétés. Si en principe la contribution aux pertes a lieu au moment de la dissolution¹⁰, la règle n'est pas d'ordre public. Si la société peut décider d'une affectation et d'une distribution de bénéfices en cours de vie sociale, elle peut symétriquement décider d'une contribution aux pertes. Mais cette dernière n'est possible qu'à certaines conditions cumulatives. Il importe, d'une part, que cette possibilité ait été prévue par les statuts¹¹ ou par une décision unanime des associés¹². Si tel est le cas, il faut, d'autre part, et à supposer établie l'existence d'une perte, que l'assemblée générale statuant sur les comptes de l'exercice décide de la faire supporter par les associés en leur affectant une contribution¹³. À cet égard, c'est l'approbation des comptes de la société par l'assemblée générale des associés qui transforme la perte potentielle en une perte réelle et rend la dette de contribution aux pertes exigible. Or en l'espèce, ces conditions n'étaient pas remplies ou, à tout le moins, cette « raison » n'avait pas été précisée par la cour d'appel au soutien de sa solution. Aussi, ne faut-il pas s'étonner que son arrêt ait été cassé pour manque de base légale.

Ainsi, tant qu'elle n'a pas été affectée, la perte ne peut en droit des sociétés être mise à la charge d'un asso-

cié. En conséquence, si celui-ci cède ses parts sociales, il ne peut transférer au cessionnaire son obligation de contribuer à la perte en lui en demandant la reprise puisque cette perte n'existe pas encore. Aussi, la clause par laquelle le cessionnaire « *supportera les pertes non affectées à ce jour* » ne peut-elle rigoureusement s'analyser en une clause de reprise des dettes antérieures, à défaut de dette de contribution à transmettre. Faut-il en outre souligner qu'à elle seule, cette clause est impuissante à mettre à la charge du cédant une contribution aux pertes? L'effet relatif des conventions s'y oppose. Aussi, la clause litigieuse selon laquelle le cédant « *supportera les pertes non affectées à ce jour* » ne peut donc impliquer qu'il « *supportera à ce jour les pertes non affectées* ». Elle signifie simplement que si le cessionnaire « *supporte les pertes non affectées* », c'est bien le cédant qui prendra en charge celles qui l'auraient été antérieurement. Il convient donc de voir dans la clause litigieuse un simple rappel des règles du droit commun des sociétés (C. civ., art. 1832 al. 3), à savoir qu'il appartient au cessionnaire de supporter les pertes non-affectées au cédant au jour de la cession, sachant que le prix de cession tient compte du montant de ces pertes.

Juridiquement fondée, la possibilité d'affectation des pertes en cours de vie sociale n'en appelle pas moins à une grande prudence, en raison des risques de confusion avec l'obligation aux dettes sociales pesant sur les associés en nom (C. com., art. L. 221-1). La différence essentielle réside dans la nature des rapports régis par les deux règles.

La contribution aux « pertes » intéresse les rapports internes à la société. À la liquidation de la société ou en cours de vie sociale après affectation des pertes, la société bénéficiera d'un recours contre chaque associé dans la mesure de sa contribution. En cas de cession de parts sociales, le cessionnaire ne sera tenu que pour les pertes non affectées à la date de la cession, sauf clause de reprise des dettes affectées antérieurement.

En revanche, l'obligation aux « dettes » qui a vocation à jouer en cours de vie sociale, intéresse les rapports externes, les relations avec les créanciers sociaux¹⁴. En conséquence, la gérance ou les associés ne peuvent imposer à un associé de payer une dette sociale¹⁵. Seul un créancier peut, après avoir vainement mis en demeure la

société par acte extra-judiciaire, agir en paiement de sa créance à l'encontre des associés solidairement tenus. En cas de cession, le cédant demeure tenu des dettes antérieures à la cession¹⁶, alors que le cessionnaire est sauf clause statutaire contraire tenu de tout le passé, même antérieur¹⁷.

2. Le second intérêt de l'arrêt du 13 nov. 2003 est de préciser l'articulation entre le droit des sociétés et le droit fiscal. D'un point de vue fiscal, la chambre commerciale censure la cour d'appel de Paris pour s'être fondée sur l'idée de transparence afin d'appréhender les pertes de la société non encore affectées en vue de déterminer l'assiette du droit d'enregistrement de 4,80 % comme en matière de plus-values de cession¹⁸. Cette solution peut être justifiée par référence au principe d'indépendance des impôts qui s'oppose, en l'absence de texte, à l'assimilation du régime d'un impôt à un autre¹⁹.

Surtout, la Cour de cassation rejette l'autonomie du droit fiscal. En l'absence de disposition spécifique, la transparence des sociétés de personnes doit trouver ses limites dans le respect du droit des sociétés. Une perte ne peut être tenue pour une charge augmentant le prix de cession dans le calcul de l'assiette du droit d'enregistrement au sens de l'article 726-II du CGI qu'autant qu'elle a pu être valablement affectée conformément au droit des sociétés. Aussi, le cessionnaire de droits sociaux d'une SNC est-il susceptible de voir redressé en matière de droit d'enregistrement en cas d'affectation des pertes à la charge du cédant si l'acte de cession comporte une clause de reprise de dette.

Pouvant être étendue à d'autres sociétés de personnes fiscalement transparentes, cette solution mérite approbation car, à défaut, quel serait encore l'intérêt d'acquiescer des parts de SNC, sachant que l'on s'oblige en outre indéfiniment et solidairement aux dettes sociales? Cet arrêt a ainsi fait preuve de grand réalisme.

I. R.

8 La chambre commerciale a rendu le même jour deux décisions semblables : v. également Cass. com., 13 nov. 2003, Sté Unilever France n° 01-14 063 : RJE 2004, n° 318.

9 Dr. fisc. 2001, n° 44-45, comm. n° 1019 ; Dr. sociétés, 2002, comm. n° 17, obs. J.-L. Pierre.

10 Cass. com., 3 mars 1975 : *Rev. sociétés* 1975, p. 454, note D. Randoux ; *Gaz. Pal.* 1976, I, jur. p. 153.

11 Cass. com., 21 mars 1995 : *RJDA* 6/95, n° 724 ; CA Paris, 12 mai 2000, *RJDA* 2001, n° 170.

12 L'unanimité se justifie par le fait que l'affectation des pertes s'analyse en un complément d'apport (CNCC, bull. oct. 1974, p. 7). Exiger un tel complément constitue une augmentation des engagements des associés et requiert, voie de conséquence, leur consentement unanime.

13 Cette contribution a lieu à hauteur de la clé de répartition statutaire ou, à défaut, au prorata de leur participation dans le capital.

14 Sur cette distinction, v. Cass. 3^e civ., 6 juill. 1994 : *Rev. sociétés* 1995, p. 39, note B. Saintourens ; *RTD com.*, 1994, p. 723, obs. Champaud et Danet ; P. Carcreff, *La notion de pertes sociales et l'obligation des associés d'y contribuer*, *Gaz. Pal.* 1975, II, doct., p. 569 ; Sur la confusion entre la notion d'obligation aux dettes sociales et celle de contribution aux pertes, *Gaz. Pal.*, 1976, I, doct. p. 125.

15 Cass. com., 7 mars 1989 : *Rev. sociétés* 1989, p. 473, note Y. Charrier ; *RTD com.*, 1989, p. 477

16 Il ne sera tenu des dettes postérieures qu'à défaut de publication régulière de son départ ou s'il s'est porté caution des dettes sociales.

17 Cass. req., 12 mars 1928 : S. 1928, I, p. 226

18 Tel qu'il résulte de l'arrêt Quemener du Conseil d'État du 16 février 2000, req. n° 233296 : *Bull. Joly* 2000, § 117, p. 535 note Ph. Derouin ; *RJE* 2000/3, p. 223, n° 234 et concl. G. Bachelier ; Dr. fisc. 2000, comm. n° 283, concl. G. Bachelier ; Dr. 2000, comm. n° 81, obs. J.-L. Pierre qui autorise l'appréhension des résultats d'une société de personne dès la clôture de l'exercice, afin d'éviter la double imposition des bénéfices ou la double déduction des déficits d'une société de personne fiscalement transparente.

19 V. note sous Cass. com., 13 nov. 2003 : *RJE* 03/04, n° 318.