

# Amende fiscale : les dirigeants responsables sont solidairement tenus avec la société au paiement de la pénalité

**Lire les conclusions de :**

**Laurent Levy Ben Cheton**

Conclusions du rapporteur public

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 11LY02388 – 09 octobre 2012 – C [↗](#)

## INDEX

---

### Mots-clés

Article 1759 du code général des impôts, Amende fiscale, Responsabilité solidaire, Débiteur solidaire

### Rubriques

Fiscalité

## Résumé Conclusions du rapporteur public

## Résumé

<sup>1</sup> L'arrêt vient préciser, d'une part, la date à laquelle il convient de se situer pour déterminer la responsabilité solidaire du dirigeant, prévue pour le paiement de l'amende prévue à l'article 1759 du code général des impôts (CGI) par son article 1754-V-3, d'autre part, la date d'extinction de la responsabilité personnelle du gérant démissionnaire.

<sup>2</sup> La Cour administrative d'appel de Lyon, dans la lignée de l'arrêt de la [CAA de Nantes - 17 novembre 2011, n° 09NT02707, RJF mai 2012 n° 473, ccl F. Specht BDCF 5/12 n° 58](#)), a d'abord censuré le raisonnement des premiers juges qui, la date de versement étant en l'espèce inconnue, avait situé cet événement, au sens de l'article 1754-V-3 du CGI, à la clôture de l'exercice dont le résultat imposable avait été rectifié, au motif qu'à cette date, les sommes étaient réputées distribuées ; s'il convenait au contraire d'identifier le dirigeant responsable en se situant à la date de déclaration des résultats, celle-ci n'avait en l'espèce pas été souscrite : la Cour de Lyon a donc été amenée à préciser, dans cette dernière hypothèse, la solution dégagée par la Cour administrative d'appel de Nantes, en retenant la date à laquelle le dirigeant alors en exercice a méconnu cette obligation de déclaration, au terme du délai de 3 mois imparti par l'article 223-1 du CGI, à compter de la clôture de l'exercice.

<sup>3</sup> La Cour de Lyon a, en outre, jugé que la date de dépôt de la démission du gérant au greffe du TGI, ayant pour seul objet son opposabilité aux tiers, et non l'information de la société, est étrangère à l'extinction de la responsabilité personnelle du dirigeant, appliquant ainsi au contentieux fiscal une solution dégagée par deux arrêts de la Chambre commerciale, et reprise dans un arrêt du Conseil d'Etat, rendu en matière de contentieux général ([Cass. com. 17 janvier 1989, n° 86-19.252](#), Bull civ IV n° 26 ; [Cass. com, 14 octobre 1997 n° 95-15.384](#), Bulletin 1997 IV N° 254 p. 222 ; [CE 30 juin 2010, n° 316805 Mmes O. et H., aux Tables](#)).

# Conclusions du rapporteur public

**Laurent Levy Ben Cheton**

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6084](https://doi.org/10.35562/alyoda.6084)

<sup>1</sup> La SARL Savoie Expansion avait fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle des rappels d'impôt sur les sociétés lui ont été notifiés au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2005.

<sup>2</sup> En application de l'article 117 du code général des impôts, l'administration a alors demandé à la société de désigner les bénéficiaires des distributions occultes constatées : la société s'est abstenue de procéder à cette désignation dans le délai de trente jours qui lui était imparti à compter de la notification de la proposition de rectification : le fait générateur de l'amende fiscale prévue à l'article 1759 du CGI étant alors constitué, l'administration a, par avis en date du 23 octobre 2007, mis en recouvrement au nom de la SARL Savoie Expansion, cette pénalité égale à 100 % des sommes distribuées en l'espèce, soit un montant de 145 184 euros.

<sup>3</sup> Puis, faute de paiement de cette somme par la SARL, le service a estimé pouvoir regarder Mlle N., qui avait été désignée comme gérante statutaire le 24 décembre 2004, comme étant solidairement tenue au paiement de cette dette, sur le fondement des dispositions du 3. du V. de l'article 1754 du code général des impôts.

<sup>4</sup> Cette dernière s'est donc vu notifier un avis de mise en recouvrement en date du 15 janvier 2008 puis une mise en demeure, datée du 16 janvier 2008, d'un montant, toujours, de 145 184 euros.

<sup>5</sup> Mlle N. relève appel du jugement du 5 juillet 2011 par lequel le Tribunal administratif de Grenoble a rejeté sa demande tendant à la décharge de cette amende.

<sup>6</sup> (...)

<sup>7</sup> Pour s'exonérer de son obligation à la dette, le codébiteur solidaire ne saurait utilement se prévaloir de ce que le créancier ne justifie pas du caractère infructueux de ses actions tendant au recouvrement entre les mains de l'autre codébiteur : la solidarité prévue par les dispositions de l'article 1754-V-3 du CGI s'inscrit pleinement dans le régime défini au code civil, qui prévoit, dans ses articles 1200 à 1204, que « Le créancier d'une obligation contractée solidairement peut s'adresser à celui des débiteurs qu'il veut choisir, sans que celui-ci puisse lui opposer le bénéfice de division » (art 1203) et que « Les poursuites faites contre l'un des débiteurs n'empêchent pas le créancier d'en exercer de pareilles contre les autres » (art 1204).

8 Mais si l'administration fiscale pouvait donc sans attendre, contrairement à ce que soutient la requérante, rechercher en paiement de l'amende le gérant mentionné à l'article 1754-V-3 du CGI, encore devait-elle, par une exacte application de ces dispositions, identifier convenablement ce débiteur.

9 Nous en venons alors au cœur du dossier, qui pose trois questions :

10 - à quelle date se situer pour déterminer la responsabilité solidaire du dirigeant ?

11 - à cette date-ci, la requérante était-elle gérante de droit de l'entreprise vérifiée ? n'était-elle pas, le cas échéant à cette époque, gérante de fait ?

1. Comment situer, dans le temps, le fait générateur de la responsabilité solidaire du dirigeant de société ?

12 Il convient de rappeler les termes exacts de l'article 1754-V-3 du CGI, qui, dans sa version alors applicable, disposait :

13 « (...) *Les dirigeants sociaux mentionnés à l'article 62 et aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter ainsi que les dirigeants de fait gestionnaires de la société à la date du versement ou, à défaut de connaissance de cette date, à la date de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les versements ont eu lieu, sont solidairement responsables du paiement de l'amende prévue à l'article 1759* ».

14 Ces dispositions législatives issues de la loi « Aicardi » du 8 juillet 1987, sont venues modifier les règles jurisprudentielles antérieure, confirmée peu avant par un arrêt de plénière du CE (CE, n°74410, 30 mars 1987, *Ministre du budget c/ Société La Rabelaisienne*, R.J.F. 5/87 n°516, chronique Mme Liebert-Champagne p.259), avec le souci, désormais, d'imputer cette obligation solidaire non plus au dirigeant responsable de la non désignation du bénéficiaire (au terme du délai imparti à l'article 117 du CGI), mais au dirigeant responsable à l'époque de la distribution occulte.

15 Elle prévoit donc que ce dernier est le dirigeant de fait ou de droit, à titre principal, à la date du versement de la distribution de bénéfices, et, lorsque cet événement n'est pas identifiable, à la date de déclaration des résultats de l'exercice durant lequel est présumée avoir eu lieu la distribution occulte.

16 Il en résulte qu'au premier chef, le dirigeant visé par ce texte est celui en fonction à la date du versement, c'est-à-dire du flux de distribution lui-même : si poser ce critère à titre principal est effectivement pédagogique car soulignant bien la justification de la nouvelle solution (sanctionner le dirigeant en fonction à l'époque de l'infraction elle-même), en réalité, cette hypothèse nous semble peu fréquente, tant la difficulté à donner date certaine à l'événement

« distribution » est consubstantielle de sa nature occulte, et dépourvue, notamment, de traces comptables (d'où d'ailleurs la présomption de distribution à la clôture de l'exercice).

17 Dès lors, le plus souvent, l'imputabilité de l'obligation solidaire à l'amende fiscale sera déterminée à la date de déclaration des résultats (événement subsidiaire dans la lettre du texte, mais d'application logiquement plus courante).

18 En l'espèce, le Tribunal a cru pouvoir malgré tout se fonder sur le premier « critère », et regarder comme date de versement celle de la clôture de l'exercice, au 31 décembre 2005, au motif qu'à cette date, les sommes étaient réputées distribuées : un tel raisonnement résulte d'une application erronée de l'article 1754-V-3, et a même pour effet de le vider de son sens : si la date de clôture comptable est, s'agissant de la détermination de l'année d'imposition du bénéficiaire, regardée comme étant celle de la distribution, c'est au terme d'une présomption, et précisément parce que l'on ignore la date de versement des sommes distribuées. (au demeurant, la notion de « versement » renvoie à un flux de trésorerie, alors que le revenu présumé distribué de l'article 109 procède selon nous d'une logique bilancielle (l'affectation du résultat) qui ne coïncide pas nécessairement avec son dénouement en terme de décaissement : il s'agit là plus que d'une nuance, ainsi que cela nous semble notamment ressortir d'un arrêt de Plénière du Conseil d'Etat (CE 26 avril 1985, n° 40799, RJF 6/85 n°873) des motifs duquel il ressort que *« si, lorsque l'administration se fonde sur les dispositions de l'article 111-c, les distributions imposables sont, dans le cas où l'administration ne dispose pas des éléments lui permettant de déterminer les dates des versements, présumées faites au jour de la clôture de l'exercice au cours duquel la société a prétendu déduire les sommes en litige, ces distributions ne sont, en revanche, imposables qu'à la date de leur versement effectif si l'administration ou la société apporte la preuve de la date réelle de ce versement. »*)

19 Relevons en outre que le raisonnement du Tribunal, qui assimile ces deux événements, aurait pour effet de retirer toute portée au critère subsidiaire énoncé à l'article 1754-V-3., ainsi que l'a déjà démontré Mme F. Specht dans ses conclusions (BDCF 5/12 n° 58) sur l'arrêt de la CAA de Nantes du 17 novembre 2011 - n° 09NT02707, RJF mai 2012 n° 473.)

20 Plusieurs autres Cours avaient déjà été amenées à censurer, sur ce point, les tribunaux ; voyez ainsi CAA de Paris, 18 décembre 2009, n° 08PA00985 M. M. ; CAA Nancy, 13 mars 2003, n° 98NC01969

21 Mais une difficulté supplémentaire se présente toutefois dans notre affaire : si l'on doit donc se placer à la date de la déclaration de résultat de l'exercice 2005, il est constant que celle-ci n'a, en l'espèce, jamais été souscrite.

22 Nous vous proposons de retenir, en pareille hypothèse, la date à laquelle le dirigeant alors en exercice a méconnu cette obligation, au terme du délai de 3 mois qui lui était imparti par l'article 223-1 du CGI, à compter de la clôture de l'exercice, terme en l'espèce échu le 31 mars 2006.

23 Si, en effet, l'amende vise à sanctionner l'infraction que constitue, pour le dirigeant alors en fonctions, le fait de déclarer des résultats dissimulant une distribution occulte, le fait pour ce dernier de s'abstenir carrément de souscrire ladite déclaration et de les dissimuler, pourrait-on dire, par omission, constitue un comportement absolument équivalent.

24 C'est donc à cette dernière date (du 31 mars 2006, donc), et non, comme l'a jugé le TA, au 31 décembre 2005, que vous devrez vous situer pour apprécier les fonctions exercées (ou non) par Mme N. au sein de la SARL redressée.

1. Mlle N. était-elle, au 31 mars 2006, gérante statutaire de la SARL ?

25 L'administration soutient que, nommée gérante statutaire en 2004, Mlle N. n'avait cessé ses fonctions qu'à la date de publication, au RCS, de sa démission, en 2007.

26 La requérante soutient au contraire qu'elle avait démissionné de son mandat de gérante depuis le 6 juillet 2005 (elle produit un courrier du même jour, relatif à son engagement de garantie de passif, signé de M. S., personne dont on ignore les fonctions exactes au sein de la société).

27 Si, par ces documents, elle ne justifie pas avoir informé la SARL de sa démission, vous trouverez en revanche au dossier le procès-verbal d'une assemblée générale extraordinaire de cette société, procédant à la nomination en qualité de gérant statutaire de M. B., en remplacement de Mme N. : à cette date, donc, au plus tard, la société avait eu connaissance de la démission de Mme N..

28 Or, c'est cette information de la société qui est seule déterminante, s'agissant de la responsabilité personnelle de la gérante (voyez, par exemple, **C. Cass., Com., 7 avril 2009 n° 07-14.626**), et non l'accomplissement des formalités de publicité prescrites par l'article L. 123-9 du Code de commerce (inscription au RCS), lesquelles ne visent qu'à rendre opposable la démission aux tiers (s'agissant en particulier des actes pris par le démissionnaire au nom de la société), et sont étrangères à l'extinction de la responsabilité personnelle du dirigeant, qui ne dépend que de l'information de la société, personne morale à laquelle incombe seule, d'ailleurs, l'accomplissement de ces formalités de publicité, en vertu des dispositions du code de commerce (prévisions de bon sens, d'ailleurs, le gérant démissionnaire n'étant plus maître de pareilles diligences).

29 Cette solution résulte d'une jurisprudence constante de la Cour de cassation, notamment en matière d'amende fiscale ; voyez par exemple : Cass. com. 17 janvier 1989, n° 86-19.252, Bull civ IV n° 26 ; Cass. com, 14 octobre 1997 n° 95-15.384 , Bulletin 1997 IV N° 254 p. 222

30 Au demeurant, le juge administratif n'interprète pas différemment ces dispositions du Code de commerce : voyez par exemple (bien que ne portant pas sur le contentieux fiscal) les conclusions du Rapporteur public J. Boucher, sous CE 30 juin 2010, n° 316805 Mmes O. et H., aux tables.

31 Aussi, contrairement à ce que soutient le Ministre en défense, la circonstance que le dépôt de cette démission au greffe du tribunal de grande instance d'Annecy n'a été effectuée que le 27 avril 2007, est sans incidence sur l'étendue de la responsabilité solidaire de Mlle N., qui avait au plus tard cessé le 2 janvier 2006, soit avant le 31 mars 2006, date du fait générateur de l'obligation solidaire du gérant de la société.

32 Reste à lever un dernier point d'interrogation...

1. Mlle N. était-elle encore, au 31 mars 2006, gérante de fait de la SARL ?

33 L'administration soutient que cette dernière, même après avoir démissionné de son mandat de gérante, persistait, dans les faits, à exercer des fonctions similaires de direction: elle en produit pour preuve un contrat de location gérance, daté du 11 juillet 2005, signé de la main de notre requérante, au nom de la SARL.

34 Toutefois, la notion de direction de fait traduit un contrôle effectif et constant, qui résulte en principe de la mobilisation d'un faisceau d'indices plus abondant que cet événement isolé. Surtout, il apparaît que cet acte, s'il pourrait fragiliser la thèse d'une démission dès le 6 juillet 2005, est en tout état de cause très antérieur aux dates des 2 janvier et 31 mars 2006, les seules déterminantes ici.

35 Il n'est donc absolument pas établi que Mlle N. puisse être regardée comme ayant exercé, de fait, des fonctions de gérante après que la société a eu connaissance de sa démission statutaire.

36 Aussi, c'est selon nous, au terme d'une inexacte application des dispositions du 3. du V. de l'article 1754 du code général des impôts que l'administration, puis le TA ont regardée Mlle N. comme débitrice solidaire de l'amende fiscale de l'article 1759 du CGI, obligation à la dette dont nous vous proposons de la décharger.

37 Par ces motifs, nous concluons à l'annulation du jugement attaqué, à ce que Mlle N. soit déchargée de l'obligation de payer la somme de 145 184 euros mise solidairement à sa charge au titre de l'amende

fiscale de 100% prévue à l'article 1759 du CGI, à condamner l'Etat à lui verser une somme de 1 000 euros au titre du L761-1 du code de justice administrative.