

De l'importance de la date de parution de l'avis de dissolution pour la date d'effet de la TUP

La dissolution-confusion (ou « transmission universelle de patrimoine – TUP ») est une technique de restructuration juridique dont la simplicité de réalisation fait qu'elle est souvent décidée tardivement, à une date proche de la date de clôture de l'exercice social. La problématique principale est alors la date de parution de l'avis de dissolution dans le journal d'annonces légales, si l'on part du postulat qu'il n'y aura pas d'opposition de créancier¹.

En effet, l'alinéa 3 de l'article 1844-5 du Code civil dispose que :

« En cas de dissolution, celle-ci entraîne la transmission universelle du patrimoine de la société à l'associé unique, sans qu'il y ait lieu à liquidation. Les créanciers peuvent faire opposition à la dissolution dans le délai de trente jours à compter de la publication de celle-ci. Une décision de justice rejette l'opposition ou ordonne soit le remboursement des créances, soit la constitution de garanties si la société en offre et si elles sont jugées suffisantes. La transmission du patrimoine n'est réalisée et il n'y a disparition de la personne morale qu'à l'issue du délai d'opposition ou, le cas échéant, lorsque l'opposition a été rejetée en première instance ou que le remboursement des créances a été effectué ou les garanties constituées. »

Ainsi, le délai d'opposition de 30 jours doit avoir expiré au plus tard le dernier jour de l'exercice N pour que l'opération puisse être comptabilisée sur N.

LE DÉCOMPTE DES 30 JOURS

Les greffes des tribunaux de commerce calculent les délais légaux en appliquant les règles des articles 641 et 642 du Code de procédure civile². C'est ainsi que le CCRC (Comité de Coordination du Registre du Commerce et des Sociétés) a indiqué dans son avis du 30 mai 2012 (numéro 2012-026) que la date exacte de la transmission du patrimoine, et partant de la disparition de la personne morale, est le jour suivant l'expiration du délai d'opposition à 00 heure étant considéré que ce délai d'opposition a commencé à courir le lendemain du jour de la publication de la dissolution dans un journal d'annonces légales.

1) L'opposition, le cas échéant, des créanciers est suspensive de la transmission du patrimoine jusqu'à la date de jugement, elle ne remet pas en cause la réalisation de l'opération de dissolution sans liquidation (cf. BOI-IS-FUS-10-20-10 § 80 et 90). En effet, le tribunal saisi de l'opposition d'un créancier ne peut remettre en cause la dissolution de la société et la transmission de patrimoine qui en résulte. En cas d'opposition des créanciers, l'appel éventuel de la décision du tribunal n'est pas suspensif du transfert du patrimoine (BOI-IS-FUS-40-40-20120912).



Marie Françoise Thierry

LA DATE D'EFFET FISCAL

Si l'on se place du point de vue fiscal, l'opération est en général décidée avec effet rétroactif au premier jour de l'exercice N et sa date d'effet est donc fixée par une mention expresse de la déclaration de dissolution.

La seule contrainte de calendrier est alors que le **délai d'opposition** expire au plus tard le dernier jour de l'exercice N et encore... puisque pour le cas où un problème surviendrait (parution tardive – opposition ?), l'administration est venue au secours des malchanceux : BOI-IS-FUS-40-40-20120912 – n° 110 et suivants :

« Dans le cas où la décision de dissolution est publiée au cours du dernier mois de l'exercice en cours de la société absorbante, l'application stricte du principe selon lequel la date d'effet rétroactif ne peut être antérieure, pour produire ses pleins effets fiscaux, à l'ouverture de l'exercice de la société bénéficiaire de l'apport au cours duquel l'opération est réalisée (ou à l'exercice de la société confondue si sa date d'ouverture est postérieure), a pour conséquence de ne pas autoriser l'associé unique à prendre en compte dans ses résultats de l'exercice de décision de la dissolution les résultats de la société dissoute réalisés pendant cet exercice.

2) Article 641

Lorsqu'un délai est exprimé en jours, celui de l'acte, de l'événement, de la décision ou de la notification qui le fait courir ne compte pas. Lorsqu'un délai est exprimé en mois ou en années, ce délai expire le jour du dernier mois ou de la dernière année qui porte le même quantième que le jour de l'acte, de l'événement, de la décision ou de la notification qui fait courir le délai. A défaut d'un quantième identique, le délai expire le dernier jour du mois.

Toutefois il sera admis que l'effet rétroactif à caractère uniquement fiscal puisse être donné à l'opération de dissolution-confusion, à compter de l'ouverture de l'exercice en cours chez l'associé unique à la date de survenance de la décision de dissolution, sans pouvoir remonter au-delà de la date d'ouverture de l'exercice en cours de la société dissoute à la date de décision de dissolution (...).

...Et donne l'exemple suivant :

« Soient une société A et une société B dont les exercices coïncident avec l'année civile. A est l'associé unique de B depuis sa création en N-3.

La décision de dissolution de la société B est constatée dans le procès-verbal du conseil d'administration de l'associé unique A le 23 décembre N et publiée au journal d'annonces légales le 27 décembre N.

La transmission du patrimoine de la société B à la société A a lieu le 27 janvier N+1, à l'issue du délai d'opposition de 30 jours.

• 1^{re} possibilité :

La décision ne comporte aucune option fiscale pour une quelconque rétroactivité.

Dans ce cas, l'opération produit ses effets au 27 janvier N+1.

• 2^e possibilité :

La décision comporte expressément une option fiscale pour une rétroactivité au 1^{er} janvier N +1.

La période de rétroactivité opposable à l'administration part du 1^{er} jour de l'exercice en cours à la date du terme du délai d'opposition des créanciers, soit le 1^{er} janvier N +1.

• 3^e possibilité :

La décision comporte expressément une option fiscale pour une rétroactivité au 1^{er} janvier N.

La période de rétroactivité opposable à l'administration part du 1^{er} jour de l'exercice en cours à la date de la décision de l'opération de dissolution, soit le 1^{er} janvier N. »

Mais l'effet rétroactif fiscal n'est opposable qu'à l'associé unique qui l'a lui-même décidé et à l'administration fiscale. S'agissant des autres tiers, et notamment des créanciers sociaux, la date d'effet sera la date de réalisation (d'effet) juridique.

LA DATE D'EFFET JURIDIQUE ET COMPTABLE

Même s'il y a eu débat, le point est à ce jour

Lorsqu'un délai est exprimé en mois et en jours, les mois sont d'abord décomptés, puis les jours.

Article 642

Tout délai expire le dernier jour à vingt-quatre heures.

Le délai qui expirerait normalement un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

tranché³ : il n'est pas possible de donner un effet rétroactif aux TUP sur le plan juridique et comptable, cette possibilité n'étant pas expressément prévue par le Code civil.

En d'autres termes, à la différence des « véritables fusions » pour lesquelles le Code de commerce autorise expressément la rétroactivité⁴, la TUP ne peut produire d'effet juridique et comptable qu'à compter de l'issue du délai d'opposition des créanciers, c'est-à-dire, en cas d'absence d'opposition des créanciers, 30 jours à compter de la publication de la décision de la TUP dans un journal d'annonces légales.

En conséquence, la situation comptable de la société « tupée » doit être arrêtée à la date d'effet juridique et comptable de la TUP, afin de permettre de passer les écritures comptables de la TUP à cette date. Le fait que la rétroactivité fiscale soit dissociée, en matière de TUP, de la rétroactivité juridique soulève toutefois des difficultés pratiques importantes s'agissant des opérations intervenues pendant la période intercalaire.

Mais si un effet rétroactif n'est pas envisageable, est-il exclu de donner un effet différé aux TUP sur le plan juridique et comptable ?

Pour des raisons administratives et comptables (facturation, établissement des salaires, déclarations annuelles et mensuelles en matière sociale ...), la fixation de la date de parution de l'avis de dissolution à une fin de mois, voire le dernier jour du dernier mois de l'exercice social, est un véritable enjeu de simplification. Un effet différé de quelques jours permettrait d'éviter un décalage de calendrier et même de sécuriser l'opération en permettant d'effectuer la publicité légale dès que possible, sans risque d'erreur dans le décompte des 30 jours.

Ni le comité de la réglementation comptable, ni l'administration fiscale n'ont évoqué la question du différé de la TUP : ils ont exclu la possibilité d'une rétroactivité juridique par rapport à la date d'issue du délai d'opposition des créanciers en justifiant cette position par l'absence de texte dans le Code civil autorisant la rétroactivité par opposition à l'article L. 246-4 du Code de commerce qui lui l'autorise expressément pour les fusions et les scissions prévues par le Code de commerce.

Or on doit constater que l'alinéa 2 de l'article L. 246-4 prévoit non seulement la possibilité d'un effet rétroactif mais aussi celle d'un effet différé : « La fusion ou la scission prend effet : (...) **sauf si le contrat prévoit que l'opération prend effet à**

une autre date, laquelle ne doit être ni postérieure à la date de clôture de l'exercice en cours de la ou des sociétés bénéficiaires ni antérieure à la date de clôture du dernier exercice clos de la ou des sociétés qui transmettent leur patrimoine ».

Faut-il en conséquence en déduire que l'effet différé doit également être exclu ?

Le débat qui a eu lieu au début des années 2000 sur la possibilité ou non d'une rétroactivité en matière de TUP en l'absence de texte l'autorisant, a permis de mettre en évidence l'importance centrale de la problématique du sort de la période intermédiaire et donc des opérations conclues par la société « absorbée » avec les tiers.

Il en est ressorti que sur le plan juridique, la rétroactivité des fusions voulue par les parties produit des effets de moindre envergure (conception juridique « light » de la rétroactivité) par opposition à la rétroactivité fiscale qui produit un effet plein (conception fiscale « lourde »)⁵. En effet, dans les rapports contractuels entre les parties et en particulier en droit des sociétés, n'est opposable aux tiers que ce qui a été porté à leur connaissance. Ainsi, tous les actes constitutifs, toutes les modifications statutaires ou autres actes intéressant la vie des sociétés n'ont d'existence juridique à l'égard des tiers que s'ils ont été portés à leur connaissance compte tenu des règles de publicité particulières prévues en vertu de la nature de l'acte considéré.

Or, dans le cas de la TUP, les tiers ont été informés préalablement de la réalisation prochaine de l'opération et ont eu la possibilité préalablement de faire opposition. Le différé permet, au contraire, de faire coïncider pleinement date d'effet juridique, comptable et fiscal.

Le comité juridique de l'ANSA dans son communiqué numéro 3166 du 10 septembre 2002 a estimé qu'il est possible de donner un effet différé à la TUP qui ne pourrait normalement pas excéder la date de clôture en cours de la société bénéficiaire et qui pourrait être tant fiscal que juridique et comptable.

Pour le comité, la règle de protection des créanciers n'interdit pas de prévoir une date différée, au-delà du délai d'opposition de 30 jours. Le seul objet de cette règle est d'empêcher que le transfert du patrimoine n'intervienne avant la fin de ce délai.

Au soutien de sa position, le comité a indiqué qu'« au contraire de la rétroactivité qui est une fiction juridique et dont les effets se trouvent en conséquence nécessairement limités par le fait que la date d'effet à l'égard des tiers ne peut être antérieure à la date de la décision elle-même, toute décision peut stipuler un terme, c'est-à-dire une date d'effet postérieure à celle de la prise de décision ».

Sur ce fondement, certains greffes ont ainsi admis que la date d'effet juridique soit fixée quelques jours après l'expiration du délai d'opposition, pour permettre de la faire coïncider pour des raisons pratiques avec la fin d'un mois ou la fin de l'exercice social⁶.

Gageons qu'en pratique, de nombreuses entreprises et experts-comptables appliquent cette règle pour simplifier le « cut off » administratif, fiscal et comptable.

En ces temps de simplifications, il serait appréciable qu'une position officielle publique confirme cette tolérance pour la bonne information de tous.



Marie-Françoise Thiery,
Avocat au barreau de Paris
Victor avocats, www.victoravocats.fr
2016-2310

DATE DE PUBLICATION	FIN DU DÉLAI D'OPPOSITIONS	DATE D'EFFET	RADIATION PAR LE GTC à compter du
26 nov. 2016	26 déc. 2016	27 déc. 2016	27 déc. 2016
29 nov. 2016	29 déc. 2016	30 déc. 2016	30 déc. 2017
30 nov. 2016	30 déc. 2016	31 déc. 2016	2 jan. 2017
1 ^{er} déc. 2016	2 jan. 2017	3 jan. 2017	3 jan. 2017

NB : Le 31 décembre 2016 étant un samedi, il est en pratique impossible cette année de faire coïncider la date d'effet juridique et comptable d'une TUP avec la fin du mois de décembre (et donc avec la fin de l'exercice, si la société « tupée » clôture ses comptes au 31 décembre). Les deux seules dates d'effet juridique et comptable qui peuvent être retenues sont ainsi :

- soit le vendredi 30 décembre 2016 (ce qui suppose de publier la décision de la TUP impérativement le mardi 29 novembre 2016) ;
- soit le lundi 2 janvier 2017 (ce qui suppose de publier la décision de la TUP impérativement le mercredi 30 novembre 2016).

3) Selon le règlement du comité de la réglementation comptable no 2004-01 du 4 mai 2004, il n'est pas possible de donner un effet rétroactif à la dissolution-confusion. À défaut de disposition particulière dans le Code civil, la date d'effet comptable de la dissolution correspond à l'issue du délai d'opposition des créanciers (Règl. CRC no 04-01, 4 mai 2004, § 7). La transmission de patrimoine ne peut donc être réalisée et réitérée dans les comptes qu'à l'issue du délai d'opposition des créanciers, soit 30 jours à compter de la date de publication dans un journal d'annonces légales de la décision de dissolution par confusion de patrimoine. Cette position a également été confirmée par la Chancellerie (lettre à la CNCC du 10 avril 2003) qui a précisé que la rétroactivité ne se

préjuge pas et que, par conséquent, sur le plan juridique, il n'y a pas de rétroactivité en l'absence de texte. Position contraire exprimée par l'ANSA (communication comité juridique n° 04-056 du 7/7/2004) cf. Memento EFL sociétés commerciales 2017 n°8689.
4) Article L. 236-4 du Code de commerce : La fusion ou la scission prend effet :
1° En cas de création d'une ou plusieurs sociétés nouvelles, à la date d'immatriculation, au registre du commerce et des sociétés, de la nouvelle société ou de la dernière d'entre elles ;
2° Dans les autres cas, à la date de la dernière assemblée générale ayant approuvé l'opération sauf si le contrat prévoit que l'opération

prend effet à une autre date, laquelle ne doit être ni postérieure à la date de clôture de l'exercice en cours de la ou des sociétés bénéficiaires ni antérieure à la date de clôture du dernier exercice clos de la ou des sociétés qui transmettent leur patrimoine.
5) La rétroactivité des opérations de fusion : d'une conception juridique « light » à une conception fiscale « lourde » par Jean Paillusseau, La Semaine Juridique Entreprise et Affaires no 40, 5 oct. 2000, p. 1557.
« La rétroactivité des restructurations Le Conseil d'État bouleverse l'espace-temps » Les Nouvelles Fiscales, n° 1075, 1^{er} octobre 2011 Daniele Hubler, avocat au Barreau de Strasbourg.
6) Flash Info – juillet 2012 – Journal Spécial des Sociétés.