

Arrêt civil.

Audience publique du premier février deux mille seize.

Numéro 39.945 du rôle.

Composition:

Françoise MANGEOT, président de chambre;
Gilbert HOFFMANN, premier conseiller;
Valérie HOFFMANN, conseiller, et
Fabio SPEZZACATENA, greffier assumé.

E n t r e :

la société à responsabilité limitée SOC.1 S.A R.L., établie et ayant son siège social à L-(...), (...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B (...), représentée par ses gérants,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Jean-Claude STEFFEN d'Esch-sur-Alzette du 6 mai 2013,

comparant par Maître Michel SCHWARTZ, avocat à la Cour à Luxembourg,

e t :

1) la société à responsabilité limitée SOC.2 S.A R.L., établie et ayant son siège social à L-(...), (...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B (...), actuellement établie et ayant son siège social à L-(...), (...),

2) la société anonyme SOC.3 S.A., établie et ayant son siège social à L-(...), (...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B (...), actuellement établie et ayant son siège social à L-(...), (...), représentée par son conseil d'administration,

3) DR.1, médecin-spécialiste, demeurant à L-(...), (...), agissant en sa qualité de bénéficiaire économique des sociétés **SOC.2 S.A R.L.** et **SOC.3 S.A.**,

intimés aux fins du prédit exploit STEFFEN,

comparant par Maître Anne-Sophie GREDEN, avocat à la Cour à Luxembourg,

LA COUR D'APPEL:

Par exploit d'huissier de justice du 16 février 2011, la société à responsabilité limitée **SOC.2** (ci-après « la société **SOC.2**), la société anonyme **SOC.3** (ci-après « la société **SOC.3** ») et **DR.1** ont assigné la société à responsabilité limitée **SOC.1** (anciennement **SOC.4** et ci-après « **SOC.1**») ainsi que **B.**, pris en sa qualité de préposé de **SOC.1**, à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile, afin de voir condamner 1) principalement **SOC.1**, 2) subsidiairement **B.**, à payer 1) principalement à la société **SOC.2**, 2) subsidiairement à la société **SOC.3**, 3) plus subsidiairement à **DR.1** le montant de 445.676,72 euros, avec les intérêts au taux légal à partir du jour de la demande en justice jusqu'à solde. Les demandeurs sollicitaient la majoration de trois points du taux de l'intérêt légal en cas de non-paiement endéans les trois mois à partir de la signification du jugement, ainsi que le paiement du montant de 50.000 euros à titre de dommages et intérêts pour dommage matériel et moral confondus, une indemnité de procédure de 7.500 euros et l'exécution provisoire du jugement.

La position des demandeurs

Les demandeurs exposaient les faits suivants :

La société **SOC.2** a été constituée le 11 mars 2002 par une unique associée, la société de droit suisse **SOC.5** de Zurich. Le 1^{er} février 2008, **C.** (gérante unique de la société **SOC.2** et épouse du bénéficiaire économique de la société **SOC.2**, Monsieur **D.**), aurait vendu l'intégralité des parts sociales de la société **SOC.2** à la société **SOC.3** (dont **DR.1** était le bénéficiaire économique) au prix de 1.880.000 euros. Le principal actif de la société **SOC.2** aurait été un immeuble à Luxembourg-Ville. Par un acte sous seing privé du 28 juillet 2008, cette vente aurait été ratifiée par la société **SOC.5**.

Les bilans et la comptabilité de la société **SOC.2** auraient été dressés par **SOC.1**, qui s'appelait à l'époque **SOC.4**, au sein de laquelle **B.** se serait plus particulièrement occupé du dossier de la société **SOC.2**. Dès l'ingrès, il faut noter que la Cour ignore si un lien de préposition unissait **B.** à la **SOC.4**. Selon les bilans établis par **SOC.1** et **B.** pour la société **SOC.2** pour les années 2004 et 2005, celle-ci aurait subi des pertes au cours de ces deux années, à savoir une perte de 239.835,22 euros en 2004 et de 42.585,21 euros en 2005. Ces pertes auraient été reprises dans les déclarations fiscales des années 2004 et 2005.

Postérieurement à la vente des parts sociales, l'Administration des contributions directes aurait fait savoir qu'elle n'acceptait pas les déclarations fiscales de la société **SOC.2** pour les années 2004 et 2005, en refusant de prendre en compte au titre du passif un prêt de 1.900.000 euros accordé par la société **SOC.2** à la société de droit suisse **SOC.6** en 2004 (dont les époux **C. & D.** seraient également les bénéficiaires économiques) et qui aurait été provisionné par **SOC.1** comme créance douteuse/ créance irrécouvrable à raison de 900.000 euros pour l'année 2004 et de 1.000.000 euros pour l'année 2005. L'Administration des contributions directes aurait estimé que la société **SOC.2** n'établissait pas la réalité économique de ce prêt et considéré ledit prêt comme « *mancœuvre servant à réduire indûment la charge fiscale* » de la société **SOC.2**. L'Administration des contributions directes

aurait fait connaître son intention de considérer les montants incriminés comme distribution de bénéfice au profit de l'associé, ceci ayant pour conséquence que la société **SOC.2** serait débitrice d'impôts pour les années 2004 et 2005 à concurrence du montant de 445.676,72 euros.

Les demandeurs affirmaient que **SOC.1** et **B.** n'ont pas respecté les dispositions légales en matière de confection et de publication des bilans sociaux, respectivement des déclarations fiscales, plus particulièrement les articles 72 et suivants de la loi du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales, les articles 116 et 117 et les règlements d'exécution de ces articles de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ainsi que les articles 166 et 167 de la loi générale des impôts (AO) et l'article 75 de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés.

Selon les demandeurs, les défendeurs auraient participé à la fraude fiscale initiée par les bénéficiaires économiques de l'époque de la société **SOC.2** (les époux **C. & D.**), qui auraient affirmé être également les bénéficiaires économiques de la société de droit suisse **SOC.6**. Cette fraude fiscale aurait consisté à faire croire à l'existence d'un prêt accordé par la société **SOC.2** à la société **SOC.6** et à faire passer ce prêt pour irrécupérable pour éviter à la société **SOC.2** toute charge fiscale.

Les défendeurs auraient fait croire que la société **SOC.2** était dans une situation telle qu'elle n'avait pas d'impôts à payer pour 2004 et 2005. En apposant leur tampon sur les déclarations fiscales de la société **SOC.2** de 2004 et 2005 qui reprennent le prêt à la société **SOC.6**, les défendeurs se seraient approprié le contenu de ces déclarations. Tout comptable sérieux aurait procédé dans les circonstances de l'espèce à une étude approfondie de l'écriture comptable du prêt, à des vérifications sur l'emprunteur et sur la raison dudit prêt, ce d'autant plus qu'il n'existerait pas de pièce écrite correspondant audit prêt.

Le préjudice subi par la société **SOC.2** et la société **SOC.3** résiderait dans l'achat d'une société n'étant pas libre de tout passif fiscale, mais devant faire face à une dette fiscale imprévue de 445.676,72 euros. Il y aurait eu tromperie dans l'appréciation de la réalité de la situation financière de la société **SOC.2** lors de l'achat des parts de cette société.

La position des défendeurs

Selon le jugement a quo, les défendeurs auraient soutenu que **SOC.1** « a été mandatée par la société de droit suisse **SOC.5**, sinon par son gérant statutaire **D.**, sinon par la gérante de la structure luxembourgeoise Madame **C.**, d'établir les déclarations fiscales de la société **SOC.2** ». Les défendeurs se seraient limités à tenir la comptabilité de cette société et les déclarations fiscales auraient été signées par **C.**, gérante unique de la société **SOC.2** et épouse du bénéficiaire économique de la société **SOC.2**, **D.**. Ce dernier aurait donné instruction aux défendeurs de comptabiliser un prêt de 1.900.000 euros consenti à la société suisse **SOC.6**, dont il était le bénéficiaire économique. Il aurait demandé ultérieurement aux défendeurs d'imputer fiscalement la somme de 1.900.000 euros correspondant audit prêt en la provisionnant sur deux ans.

Les défendeurs affirmaient avoir agi exclusivement sur instruction des **époux C. & D.** et contestaient avoir prodigué le moindre conseil comptable ou fiscal. Ils n'auraient pas eu l'obligation de contrôler les instructions leur étant données par leur client et aucune responsabilité ne serait donnée dans leur chef.

De plus et au cours des négociations sur la vente des titres de la société **SOC.2**, il aurait été porté plusieurs fois à la connaissance d'**DR.1** qu'il existait une « *latence fiscale* » de 1.900.000 euros correspondant au doute sérieux subsistant quant aux suites que réserverait l'Administration des contributions directes au sujet des provisions du prêt en question. Au cours des négociations ayant mené à la vente des titres, les demandeurs auraient été assistés par deux avocats. **DR.1** aurait consenti à l'achat des titres en connaissance de cause.

En outre, les demandeurs se seraient abstenus de répondre à l'Administration des contributions directes et de lui fournir les renseignements qui auraient permis d'échapper aux redressements fiscaux en cause. Ils n'auraient pas introduit de recours contre les décisions de redressement fiscal.

Le jugement du 30 mai 2012

Par un jugement du 30 mai 2012, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a retenu que :

- « selon les défendeurs, l'ordre leur ayant été donné de se charger de la comptabilité de la société **SOC.2** émanait de la société de droit suisse **SOC.5**, sinon de son gérant statutaire, **D.**, sinon de la gérante de la structure luxembourgeoise, **C.** », et il n'est pas contesté qu'après la cession des parts sociales du 1^{er} février 2008, **SOC.1** n'était plus en charge de la comptabilité de la société **SOC.2**, si bien qu'aucun des demandeurs ne s'est jamais trouvé en relation contractuelle avec **SOC.1** ou **B.** et que par conséquent, la demande est à analyser sous l'angle de la responsabilité délictuelle,
- un tiers peut invoquer sur le fondement de la responsabilité délictuelle un manquement contractuel dès lors que ce manquement lui a causé un préjudice,
- dans l'accomplissement de sa mission d'établissement de la comptabilité et des déclarations fiscales d'une société, un expert-comptable est en principe tenu d'une obligation de moyens,
- d'après les principes dégagés par la doctrine et la jurisprudence, l'expert-comptable n'est pas un simple scribe ou transcripteur, mais il doit faire preuve de sagacité et de discernement lorsqu'il transcrit les données qui lui sont transmises par son client (qu'il a l'obligation de vérifier), il lui appartient de procéder à des investigations plus poussées lorsqu'il soupçonne quelque anomalie, et il est requis qu'il sache renoncer à sa mission plutôt que d'établir une comptabilité incomplète ou si les irrégularités constatées persistent malgré sa mise en garde,
- lorsque l'expert-comptable a commis une défaillance contractuelle, l'incurie ou les instructions éventuelles du client ne sont pas de nature à en diminuer les conséquences,
- ces principes visent à empêcher que les experts-comptables ne participent à des montages ayant pour but de tromper les tiers sur la réalité des avoirs d'une société, respectivement d'en diminuer artificiellement la charge fiscale,

- le présent litige est à toiser au regard des obligations nées dans le chef des défendeurs dans le cadre des relations contractuelles qui les liaient à leurs clients et il n'y a pas lieu de s'attarder sur l'argumentation des défendeurs relative au mandat,
- les obligations ci-dessus développées s'imposaient à **SOC.1** dans le cadre du contrat la liant à ses clients, peu importe qu'elle ait ou non apposé son tampon sur les documents qu'elle a établis au nom de la société **SOC.2** et/ou qu'elle les ait signés, si bien que la question de l'apposition ou non du tampon de **SOC.1** sur lesdits documents n'est pas pertinente,
- en l'espèce et d'après leur propre argumentation, les défendeurs n'ont pas vérifié les données qui leur ont été soumises par leurs clients, mais ils se sont bornés à les intégrer dans les documents comptables et dans les déclarations fiscales qu'ils étaient chargés de dresser, ils n'établissent pas avoir entrepris des investigations quant au prêt litigieux,
- or, les défendeurs avaient l'obligation de dénoncer tout ce qui leur semblait irrégulier dans les comptes de la société **SOC.2** et de refuser, le cas échéant, d'intégrer les données douteuses dans les documents comptables de cette société et dans les déclarations fiscales,
- ils auraient dû se renseigner sur les circonstances de l'octroi du prêt à la société **SOC.6** et sur les conditions et la raison de ce prêt pour apprécier s'il s'agissait d'un prêt réel ou d'un simple moyen pour faire échapper la société **SOC.2** à toute charge fiscale, auquel cas ils auraient dû refuser d'en tenir compte dans les documents comptables et les déclarations fiscales,
- quant au moyen tenant à l'acceptation des risques par **DR.1**, et à supposer que celui-ci ait été averti de l'aléa attaché à l'opération relative au prêt repris dans les déclarations fiscales, les défendeurs ne sauraient être considérés dans une telle hypothèse comme étant entièrement responsables du dommage allégué par les demandeurs.

Par conséquent, le tribunal a admis, avant tout autre progrès en cause, l'offre de preuve des défendeurs tendant à établir que lors d'une entrevue du 20 mars 2008, **DR.1** a été informé de l'existence d'une latence fiscale à hauteur de 1.900.000 euros et a acquis la société **SOC.2** en connaissance de cause.

Le jugement du 13 mars 2013

Suite à cette mesure d'instruction, le tribunal a rendu un jugement en date du 13 mars 2013, dans lequel il constate que :

- le témoin s'est retranché derrière son secret professionnel et que les défendeurs n'ont pas établi que la réunion du 20 mars 2008 a eu lieu et, a fortiori, que lors de cette réunion, les demandeurs ont été informés que la société **SOC.2** risquait un redressement fiscal,
- en tant que professionnels, les défendeurs auraient dû se poser les questions soulevées par l'Administration des contributions directes dans un courrier du 16 septembre 2009 (l'allocation d'un prêt sans garanties réelles pour assurer le remboursement n'est manifestement pas de nature à servir les intérêts d'une société de capitaux à but de lucre, mais doit nécessairement trouver son explication dans les considérations personnelles des bénéficiaires économiques de **SOC.5** ; l'allocation d'un prêt à une société dans laquelle la société **SOC.2** n'a pas de

participation ne rentre pas dans l'objet social visé par les statuts de la société **SOC.2**), au lieu de suivre aveuglément les instructions de leur client,

- les défendeurs s'étaient bien rendus compte du caractère douteux et du risque inhérent à l'opération, vu les termes d'un courrier du 19 novembre 2009 à la société **SOC.2** dans lequel ils confirment avoir, à l'époque de l'encodage de la provision, rendu attentif leur client **D.** au risque fiscal latent dudit encodage,
- l'établissement dans l'urgence des documents comptables et fiscaux n'est pas prouvé et ne saurait, de toute façon, justifier un manquement des défendeurs à leurs obligations professionnelles,
- quant au moyen tiré de la réalité économique du prêt, le « *Konkursamt A.* », en charge de la liquidation de la société **SOC.6** bénéficiaire du prêt, écrit dans un courrier du 4 janvier 2010 : « *Der beigelegte Darlehensvertrag vom 18.12.2006 über 1.900.000.- wurde nachträglich erstellt und für die Schuldnerin von einem Rechtsanwalt E. unterschrieben. Die Konkursverwaltung hat keine Kenntnisse, dass dieser Anwalt für diesen Vertrag bevollmächtigt war...Es fehlen vor allem Beleg über des Zahlungszufluss und die vertraglichen Vereinbarungen die zu den Darlehen geführt haben* »,
- sur base de ces explications, la déclaration de créance de la société **SOC.2** dans la faillite de la société **SOC.6** a été refusée, et les défendeurs ne sont pas fondés à plaider la réalité économique du prêt,
- le moyen tiré de ce que les défendeurs n'avaient pas de fonction dans le cadre des négociations portant sur la vente des titres de la société **SOC.2** n'est pas pertinent, étant donné que la responsabilité des défendeurs est recherchée dans le cadre de leur activité d'expert-comptable de la société **SOC.2**,
- concernant le reproche consistant à dire que les demandeurs sont seuls responsables du dommage subi en ce qu'ils n'ont pas donné suite au questionnaire leur ayant été adressé par l'administration fiscale et en ce qu'ils n'ont pas introduit de recours contre le redressement fiscal opéré, il ne saurait être reproché aux demandeurs de ne pas avoir justifié « *la mise à disposition de fonds à une société tierce sans garanties quant au remboursement* », étant donné qu'il n'est pas établi 1) qu'ils disposaient d'informations pouvant satisfaire l'administration et étant de nature à conduire cette dernière à revoir sa position, notamment au vu de la lettre du Konkursamt du 4 janvier 2010 selon laquelle le prêt n'avait pas de réelle existence juridique, et 2) qu'un recours contre le redressement fiscal aurait eu une quelconque chance d'aboutir,
- les défendeurs ne sauraient donc se prévaloir du comportement des demandeurs pour échapper à toute responsabilité,
- quant aux prétendues fautes que les défendeurs invoquent dans le chef des avocats qui ont assisté les parties lors de la cession des parts sociales, les défendeurs ont manqué à leurs obligations professionnelles dans le cadre du louage d'ouvrage les liant à leur client ; cette faute est en relation causale avec le dommage subi par les demandeurs ; en cas de pluralité de fautes ayant causé un dommage unique, chaque faute est censée l'avoir entièrement causé ; de telles fautes, à les supposer établies, ne déchargent pas les défendeurs des conséquences de leur propre faute vis-à-vis des victimes,
- au sujet du moyen reposant sur le fait que les demandeurs disposeraient d'une garantie du passif de la part des vendeurs des parts sociales, cette garantie ne couvre que les dettes existant à la date de la cession ; l'existence d'une telle garantie ne peut priver les demandeurs de leur droit de réclamer réparation aux défendeurs du préjudice qu'ils ont subi,

- il n'est pas pertinent de savoir si la société **SOC.2** est toujours propriétaire de l'immeuble qui constituait son actif au moment de la cession des parts sociales, car en tout état de cause, la société **SOC.2** s'est retrouvée avec une dette correspondant au redressement fiscal dont elle a fait l'objet,
- concernant le moyen tiré de ce que l'assujettissement à l'impôt ne constitue pas un préjudice réparable, ce dont les demandeurs demandent réparation n'est pas le fait que la société **SOC.2** a été assujettie à l'impôt mais ils demandent réparation du préjudice qui est résulté pour eux des fautes commises par les défendeurs dans l'exécution de leurs obligations d'expert-comptable,
- ni le montant réclamé ni l'ordre de condamnation sollicité (tant du côté des demandeurs que de celui des défendeurs) ne sont contestés,
- il y a lieu de faire droit à la demande de condamnation, telle que réclamée en ordre principal, et de condamner **SOC.1** à payer à la société **SOC.2** la somme de 445.676,72 euros,
- en revanche, les demandeurs ne spécifient et justifient pas la demande de paiement du montant de 50.000 euros au titre de leur dommage matériel et moral confondus,
- la société **SOC.2** est fondée à se voir accorder une indemnité de procédure de 1.000 euros, mais les autres demandeurs sont à débouter de la demande afférente,
- la demande de dommages et intérêts des défendeurs pour procédure abusive et vexatoire est à rejeter, en raison de l'issue de la demande dirigée contre **SOC.1** et étant donné que **B.** n'établit pas que les conditions de l'article 6-1 du code civil sont remplies,
- les conditions pour ordonner l'exécution provisoire du jugement ne sont pas données.

En conséquence, le jugement du 13 mars 2013 du tribunal d'arrondissement de Luxembourg a dit la demande partiellement fondée, a condamné **SOC.1** à payer à la société **SOC.2** le montant de 445.676,72 euros, avec les intérêts au taux légal à partir du jour de la demande en justice jusqu'à solde, a ordonné la majoration du taux de l'intérêt légal à l'expiration d'un délai de trois mois suivant la signification du jugement, a débouté les demandeurs pour le surplus, a condamné **SOC.1** à payer à la société **SOC.2** une indemnité de procédure de 1.000 euros, a débouté toutes les autres parties de leur demande en paiement d'une indemnité de procédure, a débouté **SOC.1** et **B.** de leur demande en dommages et intérêts pour procédure abusive et vexatoire, a condamné **SOC.1** aux frais et dépens de l'instance et a dit qu'il n'y a pas lieu à exécution provisoire du jugement.

Ce jugement a été signifié le 3 avril 2013.

L'appel de **SOC.1**

Par exploit d'huissier de justice du 6 mai 2013, **SOC.1** a régulièrement relevé appel des deux jugements.

L'appelante conclut à la réformation des deux jugements et à être déchargée des condamnations prononcées contre elle.

Elle expose que durant le deuxième trimestre 2007, elle aurait été consultée en urgence par les **époux C. & D.** au motif que la comptabilité de la société **SOC.2**

n'était pas à jour et que celle-ci risquait une mise en liquidation judiciaire, le précédent comptable de la société **SOC.2** n'ayant pas déposé les comptes annuels de la société.

En 2007/2008, **SOC.1** se serait mise à l'établissement de la comptabilité, y compris pour les exercices 2004 et 2005.

L'appelante aurait identifié sur les extraits de compte de la société **SOC.2** les deux transferts de fonds litigieux, effectués bien avant que l'appelante n'intervienne pour la société **SOC.2** : un transfert de 900.000 euros effectué en 2004 vers un compte en Suisse ouvert au nom d'**D.** et un transfert en 2005 de 1.000.000 euros vers un compte en Suisse libellé au nom d'**D.**.

L'appelante aurait dû transcrire a posteriori, avec l'assistance des **époux C. & D.**, en des termes comptables ces deux opérations. Il aurait fallu connaître la nature de l'opération juridique ayant donné lieu à ces deux mouvements de fonds. Dans le premier projet de bilan du précédent comptable (la fiduciaire **SOC.7** sàrl), ces deux flux financiers auraient été répertoriés comme des avances de fonds, donc des prêts d'argent, ce qui aurait été confirmé par les **époux C. & D.**. Ces derniers auraient expliqué que bien que les fonds aient transité par le compte de **D.**, les sommes prêtées étaient destinées à être remboursées par la société de droit suisse **SOC.6**. L'appelante affirme avoir demandé des pièces justificatives prouvant que la société **SOC.6** acceptait d'être débitrice des sommes prêtées pour le montant total de 1.900.000 euros (l'appelante aurait notamment demandé par courrier du 9 mai 2007 à **D.** les contrats de prêt). Les **époux C. & D.** lui auraient communiqué le contrat de prêt daté des 11 et 18 décembre 2006, en vertu duquel la société **SOC.6** aurait pris l'engagement de rembourser la société **SOC.2** au plus tard le 31 décembre 2009 (engagement antérieur à l'intervention de **SOC.1**). L'appelante n'aurait eu aucune raison de douter du caractère contraignant de ce document, ce d'autant plus que les **époux C. & D.** auraient été les bénéficiaires économiques à la fois de l'emprunteur et du prêteur. D'un point de vue strictement comptable, l'élément important aurait été constitué par le fait que les sommes de 900.000 euros et de 1.000.000 euros n'avaient pas vocation à sortir définitivement de la société.

Les **époux C. & D.** auraient également expliqué qu'entre la date des transferts de fonds et la date à laquelle il fallait reconstituer la comptabilité de la société **SOC.2** (en 2007), la situation financière de la société **SOC.6** se serait considérablement dégradée de sorte qu'il ne serait plus acquis que celle-ci soit en mesure de rembourser les deux prêts, comme elle s'y était engagée dans le contrat de prêt daté des 11 et 18 décembre 2006. Dans ces circonstances, ils auraient estimé qu'il y avait lieu d'inscrire dans les comptes une provision d'un montant équivalent aux montants de 900.000 euros et 1.000.000 euros, ce pour refléter le risque de non recouvrement. Une telle demande serait parfaitement justifiée au regard des principes comptables et tout comptable normalement diligent aurait procédé à une telle inscription dans les comptes, vu l'insolvabilité de la société **SOC.6** (dans ce contexte, les **époux C. & D.** auraient communiqué à l'appelante un courrier de Maître **E.** à la société **SOC.2** du 28 janvier 2008 confirmant que la société **SOC.6** ne serait pas en mesure de rembourser le prêt). De ce fait, la contre-valeur de ces deux créances aurait été enregistrée au passif du bilan, à la rubrique « provision

pour créances douteuses / irrécupérables », conformément à l'instruction des **époux C. & D.**

L'appelante expose avoir su que l'ensemble des circonstances entourant le prêt (paiement sur le compte d'**D.**, remboursement de ce montant par une société entretenant d'étroites relations patrimoniales avec les **époux C. & D.**, non-remboursement dudit montant en raison des difficultés financières de cette société) étaient susceptibles d'être interprétées par l'Administration des contributions directes comme une distribution cachée des bénéfices de la société **SOC.2** en faveur des associés et/ou bénéficiaires économiques, auquel cas le montant de cette distribution serait réintégré dans le résultat fiscal de la société et donnerait lieu à imposition.

Bien que n'étant pas chargée d'une mission d'assistance et/ou de conseil dans le domaine fiscal, l'appelante aurait informé et mis en garde les **époux C. & D.** des conséquences fiscales sus-développées, et ceux-ci, déclarant n'avoir rien à cacher et répliqué n'avoir tiré aucun enrichissement personnel des avances de fonds, auraient maintenu leur instruction.

La société **SOC.2** aurait été parfaitement consciente du risque d'un retraitement fiscal. **C.** aurait signé les déclarations fiscales des années 2004 et 2005 le 30 janvier 2008, envoyées le 1^{er} février 2008 à l'Administration des contributions directes.

Tous ces faits sont offerts en preuve par témoignages par l'appelante.

Au moment où **SOC.1** avait été chargée de l'établissement des bilans de la société **SOC.2**, les **époux C. & D.** auraient mené des négociations en vue de la vente des parts sociales de la société **SOC.2**. Dans le cadre de cette opération, l'appelante n'aurait pas été le conseil juridique et fiscal des **époux C. & D.** et de la société **SOC.2**. Son rôle se serait limité à fournir des documents et informations lorsque les parties en négociation le lui demandaient. Elle aurait ignoré l'existence de la convention de cession de parts sociales signée par **C.** le 1^{er} février 2008, qu'elle n'aurait apprise que quatre mois plus tard (l'appelante aurait été dans la croyance au moment de l'envoi des déclarations fiscales que seules, des négociations étaient en cours).

L'appelante maintient qu'au moins lors d'une réunion en mars 2008, **DR.1** aurait été informé de l'existence d'un risque d'imposition. Mais ce dernier ne se serait pas intéressé à la comptabilité et à la gestion de la société **SOC.2** avant le transfert effectif de propriété des titres. Il n'aurait pas consulté les documents sociaux et la comptabilité.

Le 15 décembre 2008, la société **SOC.3** aurait mis fin aux fonctions de comptable de **SOC.1**, et la restitution de tous les documents comptables aurait eu lieu le 24 février 2009.

La société **SOC.2**, par l'intermédiaire de son nouveau gérant, n'aurait fourni aucune réponse à un questionnaire de l'Administration des contributions directes du 22 juillet 2009. L'Administration des contributions directes aurait fait connaître son

intention de réintégrer dans le résultat imposable la contre-valeur des sommes provisionnées par un courrier du 16 septembre 2009, courrier réceptionné par la nouvelle direction de la société **SOC.2**.

Le 12 octobre 2009, la société **SOC.2** aurait déposé une déclaration de créance auprès du curateur/liquidateur de la société **SOC.6**. Cette déclaration de créance aurait été refusée et la société **SOC.2** n'aurait formé aucun recours contre cette décision.

Suivant lettre de l'Administration des contributions directes du 24 mars 2010, la société **SOC.2** aurait été imposée pour les années 2004 et 2005 à hauteur de 445.701,72 euros, mais l'appelante conteste que la société **SOC.2** se soit acquittée de ce montant.

L'appelante reproche aux premiers juges d'avoir considéré que sa responsabilité s'analyse dans un cadre délictuel. Une éventuelle responsabilité serait contractuelle étant donné qu'il s'agirait d'examiner l'exécution des obligations contractuelles de **SOC.1** existant dans le cadre du contrat d'entreprise s'étant formé entre **SOC.1** et la société **SOC.2**. La nature contractuelle des relations entre l'appelante et la société **SOC.2** serait établie. En effet, toutes les notes d'honoraires émises par l'appelante en relation avec les prestations litigieuses auraient été adressées à la société **SOC.2**. De même, l'appelante, agissant en paiement de ses honoraires, aurait obtenu en justice de paix une ordonnance conditionnelle de paiement du 28 mai 2008 à l'encontre de la société **SOC.2**.

En l'espèce, il n'y aurait ni faute dans le chef de l'appelante, ni préjudice dans le chef des intimés, ni lien de causalité.

- l'absence de faute

L'appelante souligne que le prêt et les transferts de fonds sont intervenus avant qu'elle s'occupe de la comptabilité de la société **SOC.2**. Il y aurait eu confirmation de l'affectation des fonds prêtés à la fois de la part de la société **SOC.2** et de la société **SOC.6**. Le prêt aurait été documenté par une convention de prêt.

La mission d'un comptable serait de traduire dans les comptes les informations communiquées par le client, de manière à refléter une image fidèle du patrimoine de la société. En l'espèce, ne pas constater en comptabilité le prêt matérialisé par deux flux d'argent et par la convention des 11 et 18 décembre 2006 aurait justement constitué une faute. Un comptable devrait apprécier les chances de recouvrement des sommes prêtées et les états financiers d'une société ne devraient pas présenter une image plus favorable que la réalité. Comme selon les renseignements et documents reçus de la part des **époux C. & D.**, le recouvrement de la créance sur la société **SOC.6** était compromis, l'appelante aurait provisionné la contre-valeur de cette créance au poste « Rückstellung für Risiken », en application du principe de prudence. Elle n'aurait pas tenté de faire croire à l'existence d'un faux rapport juridique entre deux sociétés, un rapport étant de toute façon existant. Il n'y aurait pas eu de fraude, respectivement l'appelante n'aurait pas eu connaissance de l'existence de faux documents.

Le fait que le prêt litigieux ait fait l'objet d'une requalification fiscale ne suffirait pas à prouver l'existence d'une fraude.

L'appelante aurait établi la comptabilité sur base des pièces réclamées et obtenues.

Il ne saurait être reproché à l'appelante de ne pas avoir entrepris plus d'investigations que celles qu'elle a effectuées. Elle aurait fait toutes les diligences requises par un comptable normalement prudent. Un comptable ne serait pas tenu de faire une recherche systématique des fraudes et détournements. Il ne disposerait d'ailleurs d'aucun pouvoir coercitif. La commission d'une fraude n'impliquerait pas nécessairement la responsabilité du comptable. Le comptable ne serait pas un certificateur des comptes, ce rôle incombant à un commissaire aux comptes ou un réviseur d'entreprise. Le comptable ne travaillerait que sur base de documents lui étant remis par son client. Il ne saurait être exigé de sa part que pour chaque écriture comptable, il vérifie le pouvoir de signature de la personne ayant signé pour compte du cocontractant de son client ou qu'il s'assure que ce cocontractant n'est pas en faillite ou liquidation lors de la signature d'un prêt, vu les milliers d'opérations comptabilisées chaque année.

L'appelante n'aurait pas été mandatée pour conseiller la société **SOC.2** en matière fiscale. Les déclarations fiscales reprendraient les résultats comptables figurant dans les bilans et elles auraient été signées par **C.**. Le fait que le tampon de l'appelante y soit apposé viserait uniquement à permettre à l'administration de pouvoir la contacter en cas de nécessité l'auteur des bilans comptables.

Par ailleurs, la question du traitement fiscal de la provision litigieuse n'aurait pas été un sujet caché : l'appelante aurait demandé dans le courrier d'accompagnement du 1^{er} février 2008 à l'administration fiscale de bien vouloir arrêter la situation fiscale de la société **SOC.2** dans les meilleurs délais, parce qu'une opération de cession de parts était envisagée. L'appelante aurait toutefois ignoré que le même jour, une convention de cession des parts sociales de la société **SOC.2** avait été signée entre **C.** et la société **SOC.3**.

L'existence d'un redressement fiscal ne suffirait pas à démontrer l'existence d'erreurs dans la tenue de la comptabilité et n'impliquerait pas que la responsabilité du comptable soit engagée.

Il faudrait apprécier la prétendue faute du comptable au regard des informations dont il disposait au moment de son intervention et non pas sur base d'informations postérieures, telles la mise en faillite de la société **SOC.6** en 2009.

L'appelante conteste avoir été le complice d'une opération factice

- l'absence de préjudice

Le fait qu'il y ait eu imposition de la société **SOC.2** ne constituerait pas un préjudice. Le redressement fiscal aurait uniquement abouti à faire payer au contribuable l'impôt, qui aurait dû être payé de toute façon.

Se basant sur l'argumentation des intimés, qui consiste à dire que l'acheteur n'aurait pas payé le prix de vente convenu s'il avait eu connaissance de l'existence d'une importante dette fiscale, l'appelante conclut qu'il n'existerait aucun préjudice personnel dans le chef de la société **SOC.2**, qui n'aurait aucun intérêt à agir (l'acheteur étant la société **SOC.3**). Si tromperie il y avait eu, ce serait tout au plus la société **SOC.3** qui en serait victime. Or, le tribunal se serait prononcé sur la responsabilité de l'appelante à l'égard de la société **SOC.2** uniquement.

De plus, la société **SOC.2** ne pourrait faire valoir de préjudice dans la mesure où elle serait elle-même l'instigatrice de la prétendue faute qu'elle dénonce. Elle ne pourrait pas engager la responsabilité de son comptable en lui reprochant de ne pas avoir découvert ou signalé la fraude qu'elle a tenté de commettre.

Le préjudice invoqué par l'instigateur de la fraude serait illicite, donc non indemnisable. L'argumentation de la société **SOC.2** reviendrait à prétendre être indemnisée par son comptable parce que la prétendue fraude qu'elle a mise au point n'a pas fonctionné.

Subsidiairement, le préjudice réparable serait à apprécier sous forme de perte d'une chance d'éviter le dommage final. En l'espèce, le client n'aurait pas agi différemment, même en l'absence de faute reprochée au comptable. En l'occurrence, la société **SOC.2** aurait été fermement décidée à passer en provision le montant de 1.900.000 euros.

Faire droit à la demande aboutirait à permettre à la société **SOC.2** de jouir indirectement de l'avantage qu'elle espérait retirer grâce à la prétendue fraude (à savoir le montant équivalant à la dette d'impôts).

- l'absence d'un lien de causalité

Même en l'absence du comportement reproché au comptable, il ne serait pas établi que la société **SOC.2** aurait agi autrement : la société **SOC.2** aurait été fermement décidée à passer en provision la somme de 1.900.000 euros.

Le fait générateur du dommage serait le propre comportement fautif de la société **SOC.2**.

L'imposition dont a fait l'objet la société **SOC.2** aurait pour causes exclusives l'attitude passive et l'absence de coopération de la société **SOC.2** :

- 1) par rapport à la demande de renseignements complémentaires de l'administration fiscale (l'imposition incriminée aurait justement eu lieu parce que la société **SOC.2** était dans l'incapacité d'apporter à l'administration fiscale des renseignements quant à un prêt qu'elle avait pourtant signé, cette incapacité serait due à la perte d'informations liée au changement d'actionnariat, ce qui constituerait un dysfonctionnement interne de la société **SOC.2**, dont le comptable ne serait pas responsable),
- 2) au niveau de l'absence de recours de la société **SOC.2** contre les bulletins de redressement,
- 3) à l'égard du curateur/liquidateur de la faillite de la société **SOC.6**.

La société **SOC.2** n'aurait pas non plus informé l'appelante des notifications de l'administration fiscale avant l'introduction de la présente procédure judiciaire, mais à ce moment, la décision de redressement n'aurait plus été susceptible de recours.

Tout manquement du client à son obligation de coopération avec le comptable entraînerait une réduction de la responsabilité de ce dernier.

Par ailleurs, l'appelante fait valoir que l'existence d'un lien de causalité entre le travail qu'elle a accompli et le préjudice allégué suppose que la société **SOC.3** se soit déterminée à signer le contrat de cession des parts sociales litigieux en considération des documents comptables établis par l'appelante. Or, la société **SOC.3** ne prouverait pas qu'avant de signer ledit contrat le 1^{er} février 2008, elle a pris connaissance de la comptabilité de la société **SOC.2**, respectivement qu'elle a pris en considération les comptes annuels de la société **SOC.2** pour déterminer le prix de vente payé.

De plus, la cause exclusive du dommage invoqué par la société **SOC.3** résiderait dans les fautes de cette dernière. Elle aurait signé précipitamment le contrat litigieux, sans précautions, c'est-à-dire sans solliciter de description complète et détaillée de la société **SOC.2** du point de vue juridique, financier et comptable.

Dans ces circonstances, un lien de causalité entre les fautes reprochées à l'appelante et le préjudice allégué ferait défaut.

Elle réclame enfin le paiement d'une indemnité de procédure de 5.000 euros pour chacune des deux instances.

La position des intimés

Ils concluent à la confirmation des décisions entreprises.

Les intimés exposent que les **époux C. & D.** étaient auparavant clients de la fiduciaire **SOC.7** sàrl, qui avait établi au sujet de la société **SOC.2** des projets de bilan pour les années 2004 et 2005. Ces écritures comptables se seraient clôturées pour la société **SOC.2** par un important bénéfice et donc une dette d'impôt conséquente. La fiduciaire **SOC.7** aurait comptabilisé les prélèvements des **époux C. & D.** non pas au poste « créances sur des entreprises avec l'aide de participations » mais sous « autres créances ».

SOC.1 aurait été chargée de **corriger** les projets de bilans de la sàrl **SOC.7**. La raison profonde du changement de fiduciaire ressortirait clairement d'une lettre de l'appelante à **DR.1** et la société **SOC.2** du 19 novembre 2009 :

« En 2004, la société aurait dû déclarer un bénéfice de 686.414,78 euros, sur base duquel nous avons estimé la charge fiscale pour l'ancien bénéficiaire économique, D.. Cette estimation aurait conduit à une charge fiscale de +/- 181.000 euros.

*D. voulait alors que nous comptabilisions une provision pour risques de 900.000 euros, ce qui a conduit à une perte pour cette année-là. Cette provision était pour couvrir le non-remboursement du prêt **SOC.6**, montré à l'actif du bilan ».*

Les intimés offrent de prouver que la société **SOC.2** a changé de fiduciaire parce que le comptable de la sàrl **SOC.7** aurait refusé de se plier à leurs suggestions.

Il aurait fallu changer le bénéfice d'exploitation en pertes, ce qui se serait réalisé par le biais de prétendus prêts à la société **SOC.6**. Cette société, mise en liquidation par la suite, n'aurait, d'après l'appelante, plus été en mesure d'honorer ses dettes, ce qui aurait engendré une perte pour la société **SOC.2** et la constitution de provisions dans les bilans, ce qui aurait gommé les bénéfices.

L'appelante aurait envoyé les bilans de 2004 et 2005 et déclarations fiscales afférentes à l'Administration des contributions avec une lettre d'accompagnement du 1^{er} février 2008 précisant que :

*« ...notre mandant a connu des problèmes financiers importants dus à la mise en liquidation de la société suisse **SOC.6** : en fait notre mandant a donné un prêt à cette structure pour un montant de 1,9 million d'euros. Suivant les informations que nous avons reçues par le biais du liquidateur suisse (dont une copie est annexée aux déclarations), la société ne pourra plus récupérer ce prêt. Nous avons donc décidé de provisionner le montant en jeu ».*

Le prétendu contrat de prêt n'aurait pas été joint aux déclarations fiscales.

Le tampon de l'appelante aurait été apposé sur chaque déclaration d'impôt, à côté de la signature de **C.**, sous la phrase préimprimée « *Wir versichern, dass wir die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht haben* ». Ce faisant, l'appelante aurait attesté de la véracité des comptes.

Face à des faits identiques, deux fiduciaires (l'appelante et la sàrl **SOC.7**) auraient réagi de manière complètement différente.

L'appelante aurait aidé son client à présenter des bilans déficitaires sans avoir de renseignements précis :

- au sujet de la société **SOC.6** (d'après les renseignements obtenus au registre de commerce suisse, une inscription du 26 juillet 2006 relaterait que la société **SOC.6** n'a plus de domicile c'est-à-dire de siège statuaire, et cette société aurait été mise en liquidation d'office le 11 septembre 2006, avant d'être mise en faillite d'office le 9 janvier 2009, et ni le nom de **D.**, ni le nom de **C.**, ni celui de l'avocat **E.** ne figureraient dans les extraits publiés).

- au sujet du contrat de prêt entre la société **SOC.2** et la société **SOC.6** (le prêt soumis à l'appelante serait daté du 18 décembre 2006, serait donc postérieur au transfert des fonds et serait signé par l'avocat **E.**. Or, à cette date, **SOC.6** se serait trouvée en liquidation et elle n'aurait pu être engagée par quelqu'un d'autre que son liquidateur, ce document constituerait un faux confectionné pour les besoins de la cause, sur initiative des **époux C. & D.**),

- sans justificatif attestant que la société **SOC.6** a reçu les fonds transférés de la société **SOC.2** aux **époux C. & D.** (ces fonds n'auraient jamais été payés),
- sans justificatif établissant que les **époux C. & D.** étaient les bénéficiaires économiques de la société **SOC.6**,
- au sujet des garanties réelles de remboursement de la part de l'emprunteur,
- quant à la conformité des prêts par rapport à l'objet social et l'intérêt de la société **SOC.2**,
- sur la destination des fonds.

Or, ces questions auraient été essentielles, surtout au vu de l'importance des montants prêtés.

D'ailleurs, tous les professionnels ayant eu par la suite à connaître dudit prêt se seraient questionnés sur ces paramètres.

Ainsi, l'Administration des contributions directes aurait considéré dans un courrier du 16 septembre 2009 que l'allocation d'un prêt sans garanties réelles pour assurer le remboursement n'est manifestement pas de nature à servir les intérêts d'une société de capitaux à but de lucre, mais doit nécessairement trouver son explication dans les considérations personnelles des bénéficiaires économiques de **SOC.5**, et que l'allocation d'un prêt à une société dans laquelle la société **SOC.2** n'a pas de participation ne rentre pas dans l'objet social visé par les statuts de la société **SOC.2**.

Ensuite, il ressortirait de la lettre du 4 janvier 2010 du curateur suisse de la société **SOC.6**, qui a rejeté la déclaration de créance de la société **SOC.2**, que : « *Der beigelegte Darlehensvertrag vom 18.12.2006 über 1'900'000 .- wurde nachträglich erstellt und für die Schuldnerin von einem Rechtsanwalt E. unterzeichnet. Die Konkursverwaltung hat keine Kenntnis davon, dass dieser Anwalt für diesen Vertrag bevollmächtigt. Im weiteren erfolgten die Zahlungen nicht an die Schuldnerin, sondern an einen D. aus (...). Auch das Darlehen von 440'000 .- wurde nicht an die Schuldnerin ausbezahlt, sondern an die C., (...),(...). Aus den von Ihnen bei der Forderungseingabe beigelegten Unterlagen lässt sich ein Forderungsanspruch gegenüber der Schuldnerin nicht belegen. Es versteht sich eigentlich von selbst, dass eine Forderung in diesem Umfang nur unter Beilegung von nachvollziehbaren Beweismitteln zugelassen werden kann* ».

L'appelante se serait rendue coupable, du moins comme complice, des délits d'abus de biens sociaux et de fraude fiscale, en prêtant ses services au camouflage ci-dessus décrit (avec l'aide de l'appelante, les **époux C. & D.** auraient inventé l'opération du prêt à la société **SOC.6** pour présenter à l'acheteur une société sans dette fiscale). Or, le tout premier devoir d'un expert-comptable serait le respect de la légalité et la sincérité.

La dette d'impôts incombant à la société **SOC.2** se serait répercutée en définitive sur son nouveau bénéficiaire économique **DR.1**. Celui-ci n'aurait pas accepté de payer le prix de vente convenu s'il avait eu connaissance de l'existence de la dette fiscale litigieuse (ou d'un risque de dette fiscale d'une telle importance). Il y aurait eu tromperie sur la consistance de la chose vendue, à savoir sur la valeur des parts sociales de la société **SOC.2**. Les fautes de l'appelante auraient lésé directement la

société **SOC.2**, la société **SOC.3** (acheteur des parts sociales de **SOC.2**) et **DR.1**. Le préjudice serait double: paiement d'un prix surfait dans le cadre de la cession des parts sociales et obligation de prendre en charge une dette d'impôts non prévue (la société **SOC.2** n'aurait eu ni trésorerie ni dette fiscale et aurait dû faire vendre les appartements de son immeuble pour faire face aux obligations fiscales nées de la gestion des **époux C. & D.**. Le préjudice ne pourrait pas se résumer uniquement à la perte d'une chance. Les fautes, commises lors des négociations portant sur la cession des parts sociales, seraient précontractuelles. Ainsi, ce serait à bon droit que les premiers juges ont examiné le présent litige sous l'angle de la responsabilité quasi-délictuelle.

En ordre subsidiaire, les intimés offrent de prouver par témoignage que **SOC.2 –D.** ont changé de fiduciaire parce que le comptable de **SOC.7** sàrl aurait refusé de se plier aux instructions frauduleuses des **époux C. & D.** consistant à comptabiliser leurs prélèvements privés en 2004 et 2005 en prêts à la société **SOC.6**, prêts non remboursés, ce qui causait d'un point de vue comptable une perte lors des exercices en question.

Dans l'hypothèse où le jugement ne serait pas confirmé, les intimés relèvent appel incident et sollicitent l'admission de la demande de la société **SOC.3**, pour le même montant et les mêmes motifs.

Les intimés demandent le paiement d'une indemnité de procédure de 10.000 euros.

La réplique de l'appelante

- Ce serait la nature juridique du lien entre l'appelante et les autres parties du litige qui déterminerait le fondement contractuel ou délictuel de la responsabilité éventuellement encourue et non pas le moment auquel la faute reprochée a été commise. En l'occurrence, le litige serait à examiner sous l'angle de la responsabilité contractuelle.

- Les actes des **époux C. & D.** en tant que dirigeants de **SOC.2** seraient en réalité des faits imputables à la société **SOC.2** et engageraient celle-ci à l'égard des tiers (y compris le comptable). Un changement de direction n'affecterait pas la continuité de la personnalité morale d'une société. La société **SOC.2** serait malvenue de prétendre avoir été trompée par sa propre comptabilité, établie à partir de documents qu'elle a elle-même fournis à l'appelante. Elle ne saurait se prévaloir de sa propre turpitude en venant soutenir ex post que les informations qu'elle a données à ce dernier masqueraient en réalité une opération de distribution de dividendes.

- L'appelante conteste que le fait de corriger les bilans préparés par le précédent comptable de la société **SOC.2** puisse être interprété comme un aveu de la manipulation des comptes. Un bilan en phase de préparation serait toujours susceptible de connaître des modifications, au gré des informations fournies par le client. La fiduciaire **SOC.7** sàrl aurait disposé d'autres pièces que l'appelante (ce qui est contesté) et l'offre de preuve de la partie adverse ne serait pas pertinente. La question pertinente serait en effet de savoir si au vu des pièces dont disposait l'appelante, elle pouvait légitimement passer les écritures comptables litigieuses.

- L'appelante conteste le reproche tiré de ce que le contrat de prêt incriminé n'aurait pas été joint aux déclarations d'impôt et renvoie dans ce contexte au courrier de l'Administration fiscale du 16 septembre 2009, qui commenterait ladite convention de prêt, ce qui n'aurait pas été possible si ladite convention n'avait pas été annexée aux déclarations d'impôt. Ceci établirait a fortiori que l'appelante disposait de cette convention lors de l'établissement de la comptabilité, ce qui réfuterait le moyen consistant à dire qu'il y a eu passation d'écriture comptable sans pièce justificative.

- Le fait que la convention de prêt soumise à l'appelante ait été signée postérieurement aux transferts de fonds n'aurait eu rien de choquant en matière commerciale, où le formalisme serait réduit au strict minimum et où il serait fréquent de signer un écrit après la passation d'une opération, la preuve étant libre. Il n'aurait pas appartenu au comptable de légaliser ledit prêt, contrairement aux conclusions des intimés.

- Il serait faux de prétendre que l'appelante a comptabilisé le prêt sans justificatif attestant que la société **SOC.6** a reçu les fonds transférés de la société **SOC.2** aux **époux C. & D.** La réception par l'emprunteuse des fonds résulterait des termes de la convention de prêt soumise à l'appelante.

- Concernant la demande de la société **SOC.3** et d'**DR.1**, l'appelante réitère l'ensemble de ses conclusions effectuées dans le cadre de la demande de la société **SOC.2**.

Elle ajoute que n'ayant aucune relation contractuelle avec la société **SOC.3** et **DR.1**, elle n'aurait eu aucune obligation d'information et de conseil à l'égard de ces derniers, du moins jusqu'à la cession des parts sociales (d'ailleurs vis-à-vis des tiers, un comptable serait tenu au secret professionnel).

L'unique préjudice de la société **SOC.3** consisterait tout au plus dans la perte d'une chance d'avoir pu négocier un meilleur prix pour l'acquisition des parts sociales de la société **SOC.2**. Or, le préjudice invoqué par la société **SOC.3** serait l'impôt de 445.676,72 euros, et ce serait la société **SOC.2** qui s'est acquittée de cet impôt. Il ne s'agirait pas là d'un préjudice personnel de la société **SOC.3**. Par ailleurs, l'associé d'une société ne serait pas fondé à réclamer réparation d'un préjudice de la société.

Le lien de causalité entre le travail accompli par l'appelante et le préjudice allégué supposerait que la société **SOC.3** se soit déterminée à signer le contrat de cession des parts sociales litigieux en considération des documents comptables établis par l'appelante. Or, la société **SOC.3** ne prouverait pas qu'avant de signer ledit contrat le 1^{er} février 2008, elle a pris connaissance de la comptabilité de la société **SOC.2**, respectivement que la situation comptable et fiscale de la société **SOC.2** des années 2004 et 2005 a été déterminante pour la fixation du prix de vente. En effet et vu l'intérêt porté par **DR.1** à l'immeuble de la société **SOC.2** (immeuble acquis par la société **SOC.2** en 2002 au prix de 2.405.735 euros, si bien qu'**DR.1** aurait fait une excellente affaire en acquérant les parts sociales de la société **SOC.2** au prix de 1.880.000 euros), il ne serait pas établi que lors de la signature de l'acquisition des parts sociales de la société **SOC.2**, la société **SOC.3** aurait exigé d'acquérir

cette société à un prix moindre, si elle avait eu connaissance de l'imposition à venir. Même en déboursant l'impôt à venir, l'opération aurait été avantageuse pour la société **SOC.3**. De plus, une clause de garantie d'actif et de passif n'aurait pas été stipulée.

- D'un point de vue purement formel, aucune offre de preuve ne serait formulée dans les conclusions des intimés, si bien qu'elles seraient irrecevables.

La réplique des intimés

Quant à la demande de la société **SOC.3** et d'**DR.1**, rien ne s'opposerait à ce que la Cour examine ces demandes subsidiaires, déjà présentées en première instance.

Les initiatives frauduleuses des **époux C. & D.** ne deviendraient pas ipso facto ceux de la société **SOC.2**. Un gérant de société exercerait un mandat. Une société ne serait pas obligée par les actes illégaux ou frauduleux de son mandataire qui sont contraires aux intérêts du mandant. De tels actes ne lui seraient pas opposables. Parallèlement, la société **SOC.2** serait en droit d'agir pour la reconnaissance de ses droits, vu les agissements des **époux C. & D.** à son détriment.

Il serait faux de prétendre que l'appelante n'a pas joué de rôle dans le cadre de l'opération de vente des parts sociales de la société **SOC.2** à la société **SOC.3**. **DR.1** aurait voulu acheter l'immeuble appartenant à la société **SOC.2** et l'expert-comptable **B.** lui aurait conseillé de plutôt acquérir les parts sociales de la société **SOC.2**, afin d'économiser les honoraires de notaire, les frais d'acte ainsi que les droits d'enregistrement. Dans le cadre d'une entrevue entre **B.**, **DR.1** et un employé de la banque **BQUE.1**, Monsieur **F.**, **B.** aurait délibérément induit en erreur **DR.1** en insistant sur la perte fiscale qu'il avait confectionnée grâce au prêt de **SOC.2** à la société **SOC.6**, sans attirer l'attention d'**DR.1** sur le caractère illicite de cette opération. Ces faits sont offerts en preuve par l'audition de **F.**

Dans ces circonstances, les prétendues fautes reprochées aux intimés n'exonéreraient en rien l'appelante de sa responsabilité. L'appelante ne pourrait s'exonérer de son propre dol.

Les intimés ajoutent que la société **SOC.2** n'aurait pas répondu à la lettre de l'Administration des contributions du 16 septembre 2009 exigeant des précisions quant à l'opération litigieuse, parce que la société **SOC.2** aurait ignoré les manœuvres employées par son ancienne direction et pour ne pas se faire complice d'une escroquerie fiscale.

La réplique de l'appelante

Concernant les derniers faits offerts en preuve, il n'y aurait pas d'offre de preuve « en tant que telle ».

De plus, cette « offre de preuve » serait irrecevable. Elle ne serait pas précise et donc pas pertinente. Notamment, la date de l'entrevue en question n'y serait pas précisée. Or, il importerait de savoir si cette entrevue a eu lieu avant ou après la

signature de la cession de parts sociales du 1^{er} février 2008 (en effet, après cette date, il aurait été trop tard pour prendre connaissance de la comptabilité et se laisser tromper par les chiffres repris dans la comptabilité au sujet de la valeur de la société achetée). La vente des parts sociales, aurait été assortie de la condition suspensive tenant à l'obtention par l'acquéreur d'un prêt, mais non pas à la réalisation d'un audit des comptes.

Par ailleurs, « *l'offre de preuve* » ne ferait pas état du montant du provisionnement et de la perte fiscale incriminés.

L'appréciation du litige

L'appelante dénie à la société **SOC.2** un intérêt à agir au motif que celle-ci n'aurait pas subi de préjudice personnel.

L'intérêt à agir constitue une condition de recevabilité d'une action en justice. Il se définit comme l'avantage que procurerait au demandeur la reconnaissance par le juge de la légitimité de sa prétention. Il s'agit-là de faire valoir un droit personnel pour pouvoir prétendre à une indemnisation.

L'appelante, de par son argumentation, confond l'intérêt à agir, qui est donné en l'espèce dans le chef de la société **SOC.2**, avec le bien-fondé de la prétention, qui relève de l'examen du fond du litige.

Le moyen tiré du défaut d'intérêt à agir de la société **SOC.2**, en tant que condition de recevabilité de sa demande, est donc à rejeter.

Concernant la question de savoir si la demande est à analyser sous l'angle de la responsabilité contractuelle ou délictuelle de **SOC.1**, le jugement a quo se base uniquement, pour retenir l'absence de relations contractuelles entre les demandeurs et les défendeurs, sur les déclarations des défendeurs selon lesquelles la défenderesse **SOC.1** a été mandatée « *par la société de droit suisse SOC.5, sinon par son gérant statutaire, D., sinon par la gérante de la structure luxembourgeoise, Madame C., d'établir les déclarations fiscales de la société SOC.2* ».

Une pièce corroborant ces affirmations ne figure pas dans le dossier.

Ce qui est en cause en l'espèce est l'établissement de la comptabilité et des déclarations fiscales de la société **SOC.2**.

L'appelante, défenderesse originaire, plaide en instance d'appel l'existence de relations contractuelles entre elle et la société **SOC.2**. Elle étaye sa position par le fait qu'elle a agi contre son cocontractant **SOC.2** en paiement de ses honoraires pour les prestations litigieuses et verse une ordonnance conditionnelle de paiement ayant été délivrée par le juge de paix de Luxembourg le 28 mai 2008.

Bien que la Cour ignore si cette ordonnance a été rendue exécutoire par la suite, aucun élément du dossier ne permet de retenir que la société **SOC.2** ait opposé par

le passé ou oppose actuellement une contestation par rapport à la circonstance que cette ordonnance a été délivrée contre elle.

Ainsi, la Cour admet que c'est la société **SOC.2** qui a chargé courant 2007 **SOC.1** d'établir sa comptabilité, ses bilans et ses déclarations fiscales. En présence de relations contractuelles entre ces parties, la demande de la société **SOC.2** vise donc à mettre en œuvre la responsabilité contractuelle de la société **SOC.1**.

En revanche, la société **SOC.3** et **DR.1**, personnes morale et physique juridiquement distinctes de la société **SOC.2**, sont des tiers par rapport à la mission dont **SOC.1** a été chargée par la société **SOC.2**. C'est à bon droit que le jugement énonce qu'un tiers peut rechercher la responsabilité d'une personne liée contractuellement à une autre pour voir réparer le préjudice que le tiers a subi en raison de l'inexécution fautive de ses obligations contractuelles par le cocontractant. En l'absence de relations contractuelles entre la société **SOC.2** et la société **SOC.3** / **DR.1**, la demande de ces derniers se situe partant dans le cadre des règles de la responsabilité délictuelle.

Celui qui entend engager la responsabilité civile d'autrui, tant de nature contractuelle que délictuelle, doit rapporter la preuve d'une faute, d'un préjudice et d'un lien de causalité entre la faute et le préjudice.

La faute

D'ores et déjà, la Cour déclare irrecevable pour défaut de pertinence l'offre de preuve des intimés reprise au point 2.7 des conclusions notifiées le 30 septembre 2013 et visant le travail et l'attitude du précédent comptable, étant donné qu'il n'est pas établi que le précédent comptable disposait de toutes les pièces et de pièces identiques à celles que l'appelante avait en sa possession dans le cadre de l'exécution de sa mission. Dans ce contexte, la Cour relève que contrairement à ce que soutiennent les intimés, le fait pour un comptable de procéder à la correction de projet de bilans précédemment établis par un précédent comptable n'équivaut pas à un aveu de « manipulation des comptes ».

Pour apprécier l'existence d'une faute, il convient d'examiner préalablement quelles sont les obligations contractuelles de l'expert-comptable.

- Les principes

Pour l'ensemble des développements suivants, la Cour se réfère à Dalloz.fr, Répertoire de droit commercial Dalloz, Verbo Expert-comptable, François Pasquolini et Valeria Pasquolini.

Contractuellement lié à son client, l'expert-comptable chargé d'une mission telle que circonscrite en l'espèce est tenu d'une obligation de moyens, c'est-à-dire d'une obligation générale de prudence et de diligence. Il ne promet pas de parvenir à un résultat déterminé, mais d'y appliquer ses soins et ses capacités de professionnel normalement diligent. On ne saurait exiger davantage de lui car sa mission n'est pas exempte d'aléas et sa réussite dépend de l'indispensable coopération du client

– corollaire nécessaire de l'obligation de l'expert-comptable. Le client s'oblige à lui fournir les informations, documents et éléments lui permettant d'accomplir sa tâche.

L'expert-comptable a le devoir de conseiller ses clients non seulement dans le cadre des missions qui lui ont été contractuellement confiées, mais aussi au-delà : son devoir de conseil dépasse le domaine comptable pour s'étendre aux disciplines voisines que sont le droit et la fiscalité. Il est tenu de fournir aux responsables des entreprises pour lesquelles il travaille les renseignements nécessaires afin d'éviter des erreurs, par exemple en matière de choix fiscaux. Il doit, en outre, les informer de l'état exact de la comptabilité et être en toutes circonstances vigilant, notamment quant au respect des obligations fiscales de déclaration.

Il apparaît comme le garant du respect et de la mise en œuvre raisonnée des prescriptions comptables législatives et réglementaires. Sa mission embrasse toute la comptabilité et il lui appartient de surmonter les difficultés nées des relations compliquées entre la comptabilité qu'il applique et la fiscalité qu'il ne saurait ignorer dans l'intérêt de ses clients.

La mission de l'expert-comptable ne saurait être assimilée à celle qu'exerce un organe de contrôle tel le commissaire aux comptes. L'expert-comptable n'effectue pas la révision des comptes.

Même s'il n'a qu'une mission de présentation des comptes annuels de l'entreprise, l'expert-comptable a, à l'égard de son client, une obligation générale d'investigation et d'alerte. A ce double titre, il doit vérifier les écritures, transcrire de manière réfléchie les données communiquées par son client et insister auprès de celui-ci pour qu'il lui remette les documents ou renseignements nécessaires. S'il constate des insuffisances, il doit attirer l'attention de son cocontractant sur les conséquences du désordre de sa comptabilité ou de ses déficiences et irrégularités, lui rappeler que celle-ci doit être véritable et sincère et faire en sorte qu'en cas de contrôle, la comptabilité présentée soit probante et conforme aux exigences légales et réglementaires, sauf pour lui à démissionner de ses fonctions si les irrégularités constatées perdurent malgré ses mises en garde ;

Enfin, l'expert-comptable est tenu au secret professionnel.

- Les faits

Les faits à la base du présent litige sont, tels qu'ils ressortissent des pièces versées en cause, sont les suivants :

Dans un courrier du 9 mai 2007, **B.** écrit à **D.** :

« *Betrifft : **SOC.2 S.à.r.l.**
Ihre Privatsituation in Luxemburg*

*Sehr geehrter Herr **D.**,*

Wir haben die Unterlagen von Ihrer Gesellschaft **SOC.2 S.à.r.l.** erhalten und konnten nunmehr eine detaillierte Analyse der Situation der Gesellschaft sowie Ihrer Privatsituation machen. Hier nun eine Zusammenfassung unserer Analyse :

1. Ihre Privatsituation

.....
2. SOC.2 S.à.r.l.

- 2002 : Bilanz und Steuererklärung erstellt, aber folgende Unterlagen fehlen :
Verkaufsurkunde des Gebäudes
- 2003 : Bilanz und Steuererklärung erstellt
- 2004 : Keine Unterlagen vorhanden, lediglich ein Bilanzentwurf auf Basis der Bankaufzüge
- 2005 : Keine Unterlagen vorhanden, lediglich ein Bilanzentwurf auf Basis der Bankaufzüge
- 2006 : Keine Unterlagen vorhanden

Auch sollten Sie uns immer noch Kreditverträge einreichen, damit wir die Bilanzen korrigieren können.

Ich möchte Sie darauf hinweisen, dass wir nur dann unsere Arbeit korrekt ausüben können, wenn uns sämtliche Unterlagen zur Verfügung gestellt werden.

Des Weiteren wurde ich von der Steuerverwaltung informiert, dass Ihnen Korrespondenz an Ihre Adresse in (...) geschickt wurde, auf die Sie jedoch nie reagiert haben.

Ich bitte Sie, sich mit mir so schnell wie möglich in Verbindung zu setzen, damit wir alle weiteren Schritte besprechen können.

Mit freundlichen Grüßen,

B.».

Ce courrier établit que l'appelante a demandé à son client des pièces justificatives, en particulier les contrats de prêt et qu'elle n'a pas suivi aveuglément les instructions de son client.

L'appelante se verra communiquer le contrat de prêt demandé, ainsi que cela va ressortir des développements ultérieurs.

Ce contrat de prêt est signé les 11 et 18 décembre 2006, par **C.** pour la société **SOC.2** et par l'avocat **E.** pour la société **SOC.6**. Il est rédigé comme suit :

« Darlehensvertrag

zwischen

SOC.2 s.à.r.l., (...), L-(...),

nachstehend « **Darlehensgeber** »

und

SOC.6, (...), CH-(...),

nachstehend

« **Darlehensnehmerin** »

betreffend
Darlehensgewährung in den Jahren 2004 und 2005

1. Darlehen und Auszahlung

Die Darlehensgeberin hat der Darlehensnehmerin folgende Darlehensbeträge ausbezahlt :

- im Jahr 2004 Insgesamt EUR 900.000
- im Jahr 2005 Insgesamt EUR 1.000.000

Die Auszahlung dieser Darlehen erfolgte über Herrn **D., (...), (...)**, der die obgenannten Darlehensbeträge an die Darlehensnehmerin weiterleitete.

Die Darlehensnehmerin anerkennt, die obgenannten Darlehensbeträge der Darlehensgeberin schuldig zu sein.

2. Verzinsung und Zinssatz

Das Darlehen ist zu 6 % p.a. wie folgt zu verzinsen :

- Darlehenssaldo EUR 900.000 ab 1. Juni 2004
- Darlehenssaldo EUR 1.900.000 ab 1. Januar 2005

Der Darlehenszins wird von der Darlehensgeberin bis zur Rückzahlung des Darlehens kreditiert, d.h. der Darlehenssaldo zugeschlagen.

3. Laufzeit und Rückzahlung

Die in den Jahren 2004 und 2005 ausbezahlten Darlehen sind bis 31. Dezember 2009 von der Darlehensnehmerin vollständig, einschliesslich Zins, zurückzuzahlen.

4. Anwendbares Recht/Gerichtsstand

Der vorliegende Darlehensvertrag untersteht vollumfänglich schweizerischem Recht.

Gerichtsstand für allfällige Differenzen aus diesem Vertrag ist der Rechtssitz der Darlehensnehmerin in (...)/Schweiz.

Luxembourg, 11.Dezember 2006

Zürich, 18.Dezember 2006

Für **SOC.2 S.à.r.l.**
(Darlehensgeberin)

Für **SOC.6**
(Darlehensnehmerin) ».

L'appelante reçoit donc un document justificatif du prêt, document qui se réfère précisément aux deux flux financiers litigieux de 2004 et 2005 et qui confirme que les fonds virés par la société **SOC.2** à **D.** ont été continués à l'emprunteuse **SOC.6**, celle-ci confirmant les avoir reçus. A ce stade, l'appelante n'a connaissance d'aucun élément lui permettant de douter que le dénommé **E.** n'est en réalité pas habilité à représenter la société **SOC.6** (ceci ne résultera que d'un courrier du Konkursamt du 4 janvier 2010) ou que la société **SOC.6** se trouve en liquidation, faute d'avoir un siège social.

Il importe de noter que tant les transferts de fonds litigieux à **D.** que le contrat de prêt signé les 11 et 18 décembre 2006 sont antérieurs à l'intervention de l'appelante en tant qu'expert-comptable.

Ultérieurement, l'appelante se verra communiquer par son client un certificat d'irrecouvrabilité pour corroborer le caractère irrécupérable de la créance découlant du prêt litigieux. Il s'agit d'un courrier signé toujours par **E.** qui est daté du 28 janvier 2008 et qui est rédigé dans les termes suivants :

« **SOC.6, CH-(...):**
*Kreditausstand der **SOC.2** S.à.r.l.*

Sehr geehrte Frau C.

*Ich habe Ihren Ehemann, Herrn **D.**, bereits heute Morgen über den bedauerlichen Tatbestand orientiert, dass die **SOC.6** aufgrund von unlauteren Machenschaften ihrer Rechtsberater und Vertragspartner in Liquidation steht. Im Auftrag des Liquidators muss ich Sie ferner darüber orientieren, dass die **SOC.6** in Liq. nicht in der Lage ist, die von Ihrer Gesellschaft in den Jahren 2004 und 2005 gewährten Darlehen in der Höhe von gesamthaft EUR 1.900.000 zurückzuzahlen. Ich bitte Sie, diesen Umstand in den Büchern der Gesellschaft zu berücksichtigen.*

Mit freundlichen Grüßen ».

Ainsi, l'appelante disposait au stade de l'exécution de sa mission des documents attestant l'existence et les conditions du prêt, la réception des fonds par la société **SOC.6** et l'irrecouvrabilité du prêt. C'est sur base de ces documents que l'appelante a effectué la comptabilisation de la provision ainsi que les déclarations fiscales.

Il n'est pas contesté par les intimés que l'appelante a rendu la société **SOC.2** attentive au risque que fiscalement parlant, le prêt ne soit pas considéré par l'administration fiscale comme une créance irrécupérable, vu les circonstances entourant le prêt et son évolution quant à son remboursement. Il n'est pas non plus contesté que malgré ce risque, le client de l'appelante a donné à celle-ci l'instruction de procéder à la comptabilisation du prêt comme créance douteuse/irrecouvrable.

L'appelante avait bien conscience de l'incertitude entourant l'appréciation de l'administration fiscale quant au traitement fiscal dudit prêt.

En effet, dans une lettre du 1^{er} février 2008, qui accompagne les déclarations fiscales des années 2004, 2005 et 2006 et qui est adressé à l'Administration des contributions directes, **B.** écrit :

« *Concerne : **SOC.2**
Matricule : (...)*

Monsieur le Préposé,

Veillez trouver en annexe les déclarations fiscales de la société sous rubrique pour les exercices 2004, 2005 et 2006. Nous vous prions de bien vouloir excuser le retard avec lequel nous vous transmettons ces dossiers, du à différentes situations et éléments que nous essayons de vous détailler ci-dessous :

- 1. Lorsque nous avons repris ce dossier, la société a été mise en liquidation, et le redressement de cette situation a pris un certain moment. (Face aux contestations des intimés, l'appelante explique dans ce contexte viser non pas la liquidation de **SOC.2** en 2011, mais le fait que le parquet de Luxembourg avait engagé avant que l'appelante soit contactée une action en liquidation judiciaire contre la société **SOC.2** pour cause de non-établissement et publication des comptes annuels)*
- 2. Notre mandant est un ancien client de la « **SOC.8** » et je crois que toute explication supplémentaire serait ici superflue.*
- 3. Ensuite, notre mandant a connu des problèmes financiers importants dus à la mise en liquidation de la société suisse **SOC.6** : en fait notre mandant a donné un prêt à cette structure pour un montant de 1,9 Mio.€. Suivant les informations que nous avons reçues par le biais du liquidateur suisse (dont copie est annexée aux déclarations), la société ne pourra plus récupérer ce prêt. Nous avons donc décidé de provisionner le montant en jeu.*
- 4. Suite à tous ces événements, notre mandant envisage la cession de sa société et nous vous saurions gré de bien vouloir nous faire parvenir le décompte fiscal pour les exercices 2004 à 2006 dans les meilleurs délais. Ceci nous faciliterait la vie durant les négociations pour la cession des parts, comme nous aurions une situation fiscale claire et précise.*
- 5. Finalement, nous vous prions de bien vouloir annuler les avances demandées par votre administration vu que la société n'a réalisé aucun bénéfice au courant des exercices en question.*

Si vous avez des questions supplémentaires, n'hésitez pas de nous contacter.

Dans l'attente de vous lire,.....

B.

Annexes : déclarations fiscales des exercices 2004 à 2006 ».

Face aux contestations des intimés, ce courrier permet de faire le constat 1) que l'appelante était en possession d'un certificat d'irrécouvrabilité du montant litigieux pour effectuer l'écriture comptable litigieuse et 2) qu'elle a transmis ce document à l'Administration fiscale avec la déclaration d'impôts.

Ce courrier établit également qu'à l'égard du fisc, l'appelante a abordé en toute transparence la question de l'irrecouvrabilité du prêt et de l'importance de la clarification de la situation fiscale de la société **SOC.2** par rapport au projet de cession des parts sociales de cette société.

Le 16 septembre 2009, l'Administration des contributions directes fait connaître à la société **SOC.2** son intention par rapport au traitement fiscal du prêt litigieux et écrit:

« *Madame, Monsieur,*

En vertu du § 205(3) de la loi générale des impôts (A.O.), je vous informe, préalablement aux impositions à établir, que le bureau d'imposition Sociétés 4 envisage de s'écarter sur différents points de vos déclarations fiscales des années 2004, 2005.

.....

*D'après la déclaration fiscale de l'année 2004 déposée au bureau d'imposition en date du 4 février 2008, un montant de 900.000 € porté intégralement à charge du résultat de l'exercice est renseigné comme prêt à la société suisse **SOC.6** et considéré au cours du même exercice comme créance douteuse / créance irrécouvrable.*

*Il en est de même de la déclaration fiscale de l'année 2005 déposée le 4 février 2008 qui fait état d'un montant de 1.000.000 € porté intégralement à charge du résultat de l'exercice, qualifié de prêt à la société **SOC.6** et considéré comme créance douteuse / créance irrécouvrable au cours dudit exercice.*

A relever que les montants en question font l'objet d'un seul contrat de prêt portant sur la somme de 1.900.000 € signé à Luxembourg le 11 décembre 2006 et à Zurich le 18 décembre 2006.

Etant donné que le questionnaire du service d'imposition du 22 juillet 2009 est resté sans réponse et que vous n'avez pas jugé utile d'apporter des informations supplémentaires et de justifier des raisons de la mise à disposition de fonds à une société tierce sans garanties quant au remboursement, le bureau Sociétés 4 se doit de constater que vous restez en défaut d'établir la réalité économique de l'opération qualifiée de prêt par contrat passé fin 2006.

*En effet, l'allocation d'un prêt sans garanties réelles pour assurer le remboursement n'est manifestement pas de nature à servir les intérêts économiques d'une société de capitaux à but de lucre, mais doit assurément et nécessairement trouver son explication dans les considérations personnelles des bénéficiaires économiques de la **SOC.5**. Accessoirement le bureau Sociétés 4 estime que l'allocation d'un prêt à une société dans laquelle **SOC.2** n'a pas de participation ne rentre pas dans l'objet social visé par les statuts de la s.à.r.l. et que de toute évidence un prêt sans garanties s'écarter des objectifs normalement poursuivis par une société, à savoir l'allocation de dividendes à ses associés provenant des bénéfices réalisés.*

Dès lors, le « prêt » doit être considéré comme manœuvre servant à réduire indûment la charge fiscale de la s.à.r.l. et sera traité fiscalement au moment de l'allocation des montants comme distribution de bénéfice au profit de l'associé.

.....

*Bien disposé à vous entendre en cas de désaccord, je vous prie de formuler vos objections pour le **05/10/2009** au plus tard. Ce délai passé, je me permets d'admettre votre approbation, et les impositions des exercices 2004, 2005 seront établies d'après le projet en annexe.*

Veillez agréer..... ».

Ce courrier, par lequel l'Administration des contributions directes commente le contrat de prêt signé les 11 et 18 décembre 2006, contredit les affirmations des intimés selon lesquels l'appelante n'a pas joint de contrat de prêt aux déclarations fiscales.

Ultérieurement, il s'avérera que la société **SOC.6** sera mise en faillite et que la déclaration de créance de la société **SOC.2** quant au prêt litigieux sera rejetée. Dans ce contexte, le Konkursamt Amtsstelle B. écrira par courrier du 4 janvier 2010 que le signataire du contrat de prêt du 18 décembre 2006 **E.** n'était pas habilité à signer ledit prêt pour le compte de la société **SOC.6**.

Parallèlement, l'administration fiscale fixera le 19 mars 2010 l'impôt dû par la société **SOC.2** pour les années 2004 et 2005 à 445.701,72 euros.

Les courriers d'explications de l'appelante des 19 novembre 2009 et 21 décembre 2009 à la société **SOC.2** reprennent la version des faits, telle que l'appelante la présente, sauf à préciser que sans la comptabilisation de la provision pour risque incriminée, la société **SOC.2** aurait fait un bénéfice générant une charge fiscale, ce que l'appelante ne conteste pas.

- L'appréciation d'une éventuelle faute dans le chef de l'appelante

Cette appréciation doit se faire à la lumière des éléments dont l'appelante disposait au moment de l'exécution de sa mission.

L'appelante a exigé de son client la communication des documents qui lui étaient nécessaires pour établir la comptabilité.

Lorsqu'elle a obtenu des éclaircissements, à savoir le contrat de prêt, l'appelante n'avait, à ce stade, connaissance d'aucun élément lui permettant de douter que le signataire **E.** n'était en réalité pas habilité à représenter la société **SOC.6** dans le cadre de la signature de la convention de prêt ou à agir pour compte d'un liquidateur suisse ainsi qu'il l'écrit dans le certificat d'irrecouvrabilité du 28 janvier 2008. Ces informations ne résulteront que d'un courrier ultérieur du Konkursamt suisse du 4 janvier 2010. De même, l'appelante ne disposait d'aucun élément lui permettant de soupçonner qu'à la date de la signature du contrat de prêt, la société **SOC.6** se trouvait en liquidation, faute d'avoir un siège social.

Même si certains éléments étaient de nature à éveiller l'attention de l'appelante, comme par exemple le fait que les fonds prêtés aient été transférés à **D.** et non pas immédiatement à la société **SOC.6**, ou encore la circonstance que la signature du prêt soit postérieure aux transferts de fonds, la convention de prêt communiquée à l'appelante était de nature à étayer la réalité de l'exécution du prêt.

Sauf à avoir dès le départ une relation de défiance par rapport au client, à considérer dès l'ingrès que le contrat de prêt signé les 11 et 18 décembre 2006 et le certificat d'irrécouvrabilité du 28 janvier 2008 constituaient un faux et à sous-entendre l'existence d'une mise en scène et d'un abus de biens sociaux préparés de longue date, c'est-à-dire avant l'intervention de l'appelante, il ne saurait être reproché à celle-ci de ne pas avoir procédé à de plus amples investigations au sujet de ces deux documents, respectivement de ne pas s'être immiscée davantage dans l'opportunité de ce prêt et dans la gestion de la société **SOC.2**, ou encore de ne pas avoir refusé d'apporter son concours à l'établissement des documents demandés.

L'appelante, sur base des données en sa possession, n'a pas fait une mauvaise évaluation d'éléments d'actif et de passif. Comme elle le soutient et eu égard aux renseignements qui lui avaient été donnés, c'est justement la démarche contraire, c'est-à-dire l'absence de provisionnement pour créance douteuse, qui aurait donné une fausse image du patrimoine de la société **SOC.2**.

L'appelante a fourni toutes les observations et informations utiles à l'Administration des contributions directes, en abordant en toute transparence la question du prêt litigieux et de son irrécouvrabilité. Dans ces circonstances, il ne saurait être soutenu que l'appelante a tenté de masquer un détournement de fonds ou de se faire la complice d'une soustraction frauduleuse à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt.

Ce n'est pas une erreur comptable mais une appréciation de l'Administration des contributions directes qui a mené à un redressement fiscal de la société **SOC.2**.

Ainsi, le reproche tiré d'un manquement à l'obligation de vérification pesant sur l'expert-comptable n'est pas fondé en l'espèce.

En résumé des développements précédents, il y a lieu de conclure, par réformation, que l'appelante n'a pas commis de manquement à ses obligations contractuelles d'expert-comptable. La même conclusion vaut pour **B.**

En l'absence de faute, ni la responsabilité contractuelle ni la responsabilité délictuelle de l'appelante ni celle de **B.** ne peuvent être engagées à l'égard de la société **SOC.2**. L'appel principal est dès lors fondé.

Concernant l'appel incident (c'est-à-dire les demandes présentées subsidiairement par la société **SOC.3** et **DR.1**), la Cour renvoie à l'ensemble des développements précédents.

En l'absence de faute, ni la responsabilité contractuelle ni la responsabilité délictuelle de l'appelante ni celle de **B.** ne peuvent être engagées à l'égard de la société **SOC.3** et d'**DR.1**.

Un autre aspect du litige concerne la question de savoir si indépendamment de leurs obligations d'expert-comptable, l'appelante respectivement **B.** ont joué un quelconque rôle dans la vente des parts sociales de la société **SOC.2**, respectivement s'ils ont joué un rôle déterminant dans la tromperie dont les intimés se plaignent.

Quant à l'offre de preuve des intimés tendant à établir que **B.** aurait, lors d'une entrevue, induit en erreur **DR.1** en insistant sur la perte fiscale confectionnée par le biais du prêt à la société **SOC.6**, force est de constater que les intimés ne circonscrivent de manière précise les faits faisant l'objet de l'offre de preuve, qui est diluée dans des développements faits au point 3.2 des conclusions notifiées le 16 juin 2014. De plus, les faits « offerts en preuve » ne sont pas précis. Notamment, la date de l'entrevue en question n'est pas indiquée. Or et ainsi que le soutient l'appelante, il importerait de savoir si cette entrevue a eu lieu avant ou après la signature de la cession de parts sociales du 1^{er} février 2008.

Cette offre de preuve est donc à rejeter comme n'étant pas pertinente.

Il n'est pas établi que l'appelante, respectivement **B.**, aient joué un quelconque rôle dans la formation du consentement et dans la prise de décision d'**DR.1** d'acheter les parts sociales de la société **SOC.2**.

Il s'ensuit que les demandes de la société **SOC.2**, de la société **SOC.3** et d'**DR.1** ne sont pas fondées, que ce soit à l'égard de l'appelante ou de **B.**, et ce tant pour le montant de 445.676,72 euros que pour ce qui concerne le montant de 50.000 euros (réclamé à titre de dommage matériel et moral confondus).

En raison de l'issue du litige, c'est à tort que l'appelante a été condamnée en première instance à payer à la société **SOC.2** une indemnité de procédure de 1.000 euros. Il en est de même des frais et dépens de la première instance.

L'appelante est à décharger des condamnations prononcées contre elle.

Concernant les indemnités de procédure que l'appelante réclame pour les deux instances, il y a lieu d'y faire droit à hauteur d'un montant que la Cour chiffre à 1.500 euros par instance, étant donné qu'il serait inéquitable de laisser à sa charge les frais exposés pour la défense de ses droits et n'étant pas compris dans les dépens.

Une déclaration d'arrêt commun à **DR.1** et à la société **SOC.3**, telle que demandée dans l'acte d'appel, ne se justifie pas puisque ces derniers sont parties à l'instance d'appel.

PAR CES MOTIFS :

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport oral du magistrat de la mise en état,

reçoit les appels principal et incident,

dit l'appel principal fondé,

réformant,

dit la demande de la société à responsabilité limitée **SOC.2** non fondée à l'égard de la société à responsabilité limitée **SOC.1**,

décharge la société à responsabilité limitée **SOC.1** des condamnations prononcées contre elle par le jugement a quo,

dit l'appel incident non fondé,

en conséquence, dit la demande de la société à responsabilité limitée **SOC.2** non fondée à l'égard de **B.**,

dit les demandes de la société anonyme **SOC.3** et d'**DR.1** non fondées,

condamne la société à responsabilité limitée **SOC.2**, la société anonyme **SOC.3** et **DR.1** à payer à la société à responsabilité limitée **SOC.1** une indemnité de procédure de 1.500 euros pour la première instance ainsi qu'une indemnité de procédure de 1.500 euros pour l'instance d'appel,

condamne la société à responsabilité limitée **SOC.2**, la société anonyme **SOC.3** et **DR.1** aux frais et dépens des deux instances.