



HAL
open science

**LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ
MORALE** Contribution à l'étude des atteintes à
l'autonomie des personnes morales en droit privé et
droit fiscal français

Hélène Paerels

► **To cite this version:**

Hélène Paerels. LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE Contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales en droit privé et droit fiscal français. Sciences de l'Homme et Société. Université du Droit et de la Santé - Lille II, 2008. Français. NNT: . tel-00370923

HAL Id: tel-00370923

<https://theses.hal.science/tel-00370923>

Submitted on 26 Mar 2009

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

UNIVERSITÉ DE LILLE 2
- DROIT ET SANTÉ -
Faculté des Sciences Juridiques, Politiques et Sociales
ECOLE DOCTORALE n° 74

LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

Contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales
en droit privé et droit fiscal français

Thèse pour l'obtention du Doctorat de droit privé (nouveau régime)
Présentée et soutenue publiquement le 24 juin 2008 par

Hélène PAERELS

Jury

Monsieur Marc COTTINI

Maître de conférences à l'Université de LILLE 2

Directeur de thèse

Madame Florence DEBOISSY

Professeure à l'Université MONTESQUIEU - BORDEAUX IV

Madame le Doyen Françoise DEKEUWER-DÉFOSSEZ

Professeure à l'Université de LILLE 2

Doyen de la Faculté des Sciences Juridiques, Politiques et Sociales

Madame Marie Christine MONSALLIER

Maître de conférences à l'Université de PARIS - DAUPHINE

Monsieur le Doyen Olivier NÉGRIN

Professeur à l'Université LUMIÈRE - LYON 2

Doyen de la Faculté de droit et science politique

UNIVERSITÉ DE LILLE 2
- DROIT ET SANTÉ -
Faculté des Sciences Juridiques, Politiques et Sociales
ECOLE DOCTORALE n° 74

LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

Contribution à l'étude des atteintes à l'autonomie des personnes morales
en droit privé et droit fiscal français

Thèse pour l'obtention du Doctorat de droit privé (nouveau régime)

Présentée et soutenue publiquement le 24 juin 2008 par

Hélène PAERELS

Jury

Monsieur Marc COTTINI

Maître de conférences à l'Université de LILLE 2

Directeur de thèse

Madame Florence DEBOISSY

Professeure à l'Université MONTESQUIEU - BORDEAUX IV

Madame le Doyen Françoise DEKEUWER-DÉFOSSEZ

Professeure à l'Université de LILLE 2

Doyen de la Faculté des Sciences Juridiques, Politiques et Sociales

Madame Marie Christine MONSALLIER

Maître de conférences à l'Université de PARIS - DAUPHINE

Monsieur le Doyen Olivier NÉGRIN

Professeur à l'Université LUMIÈRE - LYON 2

Doyen de la Faculté de droit et science politique

L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse qui doivent être considérées comme propres à l'auteur

TABLE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

{ A }

Act. Proc. coll.	Actualités des procédures collectives
AJDA	Actualité juridique de droit administratif
AJPI	Actualité juridique de la propriété immobilière
Al.	Alinéa
AN	Assemblée Nationale
Ann.	Annexe
Ann. Fac...	Annales de la Faculté de droit de ...
Arr.	Arrêté
Art.	Article
Ass.	Assemblée

{ B }

BF Lefebvre	Bulletin fiscal Francis Lefebvre
BO min.	Bulletin officiel des différents ministères
BODGI	Bulletin officiel de la Direction Générale des Impôts (1970 à 1987)
BOI	Bulletin officiel des impôts (depuis le 1 ^{er} février 1987)
BRDA	Bulletin rapide de droit des affaires, Francis Lefebvre
Bull. civ.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation (Chambres civiles)
Bull. crim.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation (Chambre criminelle)
Bull. avoués	Bulletin de la Chambre des avoués près la Cour de Paris
Bull. CE	Bulletin des Communautés européennes
Bull. Joly Sociétés	Bulletin Joly. Mensuel d'information des sociétés
Bull. Joly Bourse	Bulletin Joly. Bourse et produits financiers

{ C }

c/	Contre
CA	Cour d'appel
CAA	Cour administrative d'appel
Cah. dr. entr.	Cahiers de droit de l'entreprise
Cah. dr. eur.	Cahiers de droit européen
Cass. ass. plén.	Cour de cassation, assemblée plénière
Cass. 1 ^{ère} civ.	Cour de cassation, première chambre civile
Cass. 2 ^{ème} civ.	Cour de cassation, deuxième chambre civile
Cass. 3 ^{ème} civ.	Cour de cassation, troisième chambre civile
Cass. com.	Cour de cassation, chambre commerciale
Cass. crim.	Cour de cassation, chambre criminelle
Cass. req.	Cour de cassation, chambre des requêtes
Cass. soc.	Cour de cassation, chambre sociale
C.civ.	Code civil
C.com.	Code de commerce
CE	Conseil d'Etat
CEDH	Cour européenne des droits de l'Homme
CGI	Code général des impôts
Ch.	Chambre
Chron.	Chronique
Circ.	Circulaire
CJCE	Cour de justice des communautés européennes
COB	Commission des opérations de bourse
Coll.	Collection
Comm.	Commentaire
Comm. EDH	Commission européenne des droits de l'Homme
Comp.	Comparer
Concl.	Conclusion
Cons. const.	Conseil constitutionnel

Conv. EDH	Convention européenne des droits de l'homme
Conv. Int.	Convention internationale
CPAM	Caisse primaire d'assurance maladie
C. pén.	Code pénal
C. pr. Civ.	Code de procédure civile
{ D }	
D.	Dalloz
D. aff.	Dalloz Affaires
Déc.	Décisions
Décr.	Décret
Décr.L.	Décret-loi
Defrénois	Répertoire du notariat Defrénois
DH	Recueil hebdomadaire de jurisprudence, éd. Dalloz (années antérieures à 1941)
Dict. perm.	Dictionnaire permanent (Droit des affaires, Gestion fiscale, etc)
Dir.	Directive
Doctr.	Doctrine
DP	Recueil périodique et critique mensuel, éd. Dalloz
Dr. et patrimoine	Droit et patrimoine
Dr. fisc.	Droit fiscal
Dr. soc.	Droit social
Dr. sociétés	Droit des sociétés
Dupont	Bulletin des contributions directes, de la TVA et des impôts indirects
{ E }	
Ed.	Edition
Epx	Epoux
Ets	Etablissements
{ F }	
Fasc.	Fascicule
FR Lefebvre	Feuille rapide fiscal ou social Francis Lefebvre
{ G - I }	
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
Ibid.	Ibidem
Id.	Idem
Infra	Ci-dessous
Instr.	Instruction
{ J }	
J-Cl.	Juris-classeur
JCP éd. CI	Juris-Classeur périodique (La semaine juridique), éd. Commerce et industrie
JCP éd. E	Juris-Classeur périodique (La semaine juridique), éd. Entreprise
JCP éd. G	Juris-Classeur périodique (La semaine juridique), éd. Générale
JCP éd. N	Juris-Classeur périodique (La semaine juridique), éd. Notariale,
JO	Journal officiel. Lois et décrets
JOAN	Journal officiel Assemblée Nationale
JO Sén.	Journal officiel Sénat
Journ. enr.	Journal de l'enregistrement
{ L }	
L.	Loi
L. fin.	Loi de finances
L. fin. rect.	Loi de finances rectificative
Loc. cit.	Loco citato
Loyers et copr.	Loyers et copropriété
{ M }	
Min.	Ministère
Min. publ.	Ministère public
{ N }	
n°	Numéro

NCPC	Nouveau code de procédure civile
{ O }	
Obs.	Observations
Op. cit.	Opere citato
Ord.	Ordonnance
{ P }	
p.	Page
Pan.	Panorama
Petites affiches	Les petites affiches
Prés.	Président
{ Q }	
Quot jur.	Quotidien juridique
{ R }	
Rapp.	Rapport
RD aff. int.	Revue de droit des affaires internationales
RD bancaire et bourse	Revue de droit bancaire et de la bourse
RD compt.	Revue de droit comptable
RD imm.	Revue de droit immobilier
RDIP	Revue de droit international privé
RD publ.	Revue de droit public et de la science politique en France et à l'étranger
Rec. CE	Recueil des décisions du Conseil d'Etat (Lebon)
Réf.	Référence
Rép. civ. Dalloz	Encyclopédie Dalloz Civil
Rép. com. Dalloz	Encyclopédie Dalloz Commercial
Rép. sociétés. Dalloz	Encyclopédie Dalloz sociétés
Rev. crit. DIP	Revue critique de droit international privé
Rev. fid.	Revue fiduciaire
Rev. gén. dr.	Revue générale du droit, de la législation et de la jurisprudence
Rev. huissiers	Revue des huissiers de justice
Rev. proc. coll.	Revue des procédures collectives
Rev. sc. crim.	Revue de science criminelle
Rev. sc. législ. fin.	Revue de science et de législation financière
Rev. sociétés	Revue des sociétés
RF comp.	Revue française de comptabilité
RFD adm.	Revue française de droit administratif
RF fin. publ.	Revue française de finances publiques
RID comp.	Revue internationale de droit comparé
RJ com.	Revue de jurisprudence commerciale
RJDA	Revue de jurisprudence de droit des affaires
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
RJS	Revue de jurisprudence sociale
RTD civ. ou com. ou eur.	Revue trimestrielle de droit civil, droit commercial ou droit européen
{ S }	
S.	Sirey
s.	Suivant
Sect.	Section
Sol.	Solution
Somm.	Sommaire
Sous-sect.	Sous-Section
Suppl.	Supplément
Supra	Ci-dessus
{ T }	
t.	Tome
TA	Tribunal administratif
T. arb.	Tribunal arbitral
T. civ.	Tribunal civil
T. com.	Tribunal de commerce
TGI	Tribunal de grande instance

TI			Tribunal d'instance
{ V }			
Vol.			Volume
{ Divers : }			
§	Paragraphe	%	Pour cent

PLAN SOMMAIRE

PREMIÈRE PARTIE :

LES ENSEIGNEMENTS CONCEPTUELS TIRÉS DE L'ÉTUDE DES ATTEINTES À L'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES

TITRE I - UN CONSTAT : L'INSUFFISANCE DE L'APPROCHE TRADITIONNELLE DES ATTEINTES À L'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES

CHAPITRE I : L'ANALYSE TRADITIONNELLEMENT UNITAIRE DES ATTEINTES À L'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES : LA THÉORIE DE LA TRANSPARENCE

CHAPITRE II : L'INSUFFISANCE DE L'ANALYSE UNITAIRE DES ATTEINTES À LA PERSONNALITÉ MORALE : LA DÉCOUVERTE DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

TITRE II - UNE SOLUTION : L'INTRODUCTION DE LA NOTION DE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

CHAPITRE I : L'IDENTIFICATION DE LA NOTION DE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

CHAPITRE II : L'ORIGINALITÉ DE LA NOTION DE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ

SECONDE PARTIE :

LES CONSIDÉRATIONS THÉORIQUES SUSCITÉES PAR LA NOTION DE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

TITRE I - DROIT FISCAL ET DROIT PRIVÉ : UNE ANALYSE COMMUNE DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

CHAPITRE I : LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE, UN INSTRUMENT DE PONDÉRATION

CHAPITRE II : LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE, UN PROCÉDÉ NÉCESSAIRE D'ADAPTATION DU DROIT AU FAIT

TITRE II - DROIT FISCAL ET DROIT PRIVÉ : UNE APPROCHE SEMBLABLE DE LA PERSONNALITÉ MORALE

CHAPITRE I : LA PRÉTENDUE APPROCHE FISCALE DE LA PERSONNALITÉ MORALE À L'ÉPREUVE DE L'ÉTUDE DU DÉPASSEMENT

CHAPITRE II : LE CONCEPT DES PERSONNALITÉS MORALES À LA LUMIÈRE DE L'ÉTUDE DU DÉPASSEMENT

INTRODUCTION

1 - « *Le droit de la personnalité morale erre tel un bateau ivre sur un océan de contradictions* ». C'est ainsi, empruntant à Arthur RIMBAUD quelques uns de ses mots, que Charles FREYRIA concluait une étude consacrée à la personnalité morale en droit français¹.

Si la poésie peut s'inviter en droit, c'est à PREVERT que l'on pourrait également songer tant il est vrai que les contradictions dont se fait écho Charles FREYRIA sont dignes d'un inventaire comme en dressait le poète. L'esprit d'un juriste peut, en effet, être surpris lorsqu'il découvre que dans des occasions diverses et variées, alors qu'il est admis, en principe, que la personne morale est une entité juridique distincte de ses membres, des liens sont établis entre ces êtres. Songeons qu'en droit fiscal comme en d'autres branches du droit privé, ceux qui composent la personne morale peuvent être amenés à supporter les obligations de cette dernière. Faisant fi du principe selon lequel le composé et ses composants sont autonomes, bref en portant atteinte à l'un des piliers de la notion de personnalité morale - son autonomie- c'est le sort de l'un qui influe sur le sort de l'autre et *vice versa*. Or, ces atteintes à l'autonomie des personnes morales, pour le moins surprenantes, ne sont-elles pas, pour emprunter cette fois les mots de Charles BAUDELAIRE, une invitation, non au voyage, mais à la réflexion ?

¹ FREYRIA (C.), « La personnalité morale à la dérive », in *Mélanges en hommage à André BRETON et Fernand DERRIDA*, Paris : Dalloz, 1991, p. 121.

2 - Le concept de personne morale est, sans doute, l'un des concepts les plus fascinants que le droit connaisse.

D'un point de vue historique, ce concept est apparu assez tardivement. Raymond SALEILLES en convenait, « pendant très longtemps [...], il n'y eut pas de théorie de la personnalité morale² ». Les juristes ont longtemps ignoré cette notion.

Ainsi en est-il des jurisconsultes romains. Certes, les nécessités de la vie juridique avaient conduit les juristes à imaginer des règles de fonctionnement pour les groupements tels que les *collegia* ou les *universitates*. Ceux-ci ayant une existence juridique indépendante des individualités qui les composent et étant considérés comme agissant comme des personnes³, on estimerait, à notre époque, que ces entités constituaient des personnes morales. Pourtant, s'il est vrai que les solutions adoptées en droit romain auraient été, à notre époque, expliquées par le concept de personnalité morale, les jurisconsultes romains n'ont jamais élaboré une théorie générale pour cette notion⁴.

Il en est de même des juristes de l'ancien droit français. Ceux-ci avaient, de la même manière, fait certaines applications pratiques du concept de personnalité morale. Ils connaissaient et s'étaient efforcés de réglementer des communautés telles que les *jurandes*, les communes et bien sûr, les communautés ecclésiastiques⁵. Mais, là encore, aucune théorie générale n'avait été dégagée⁶.

Avec les philosophes du XVIII^e siècle et la révolution, l'idée de la personnalité morale fut totalement reléguée. « Tout organisme étranger à l'Etat, bénéficiaire de droits distincts, capable d'avoir des biens et d'augmenter indéfiniment son patrimoine⁷ », apparaissait comme un danger.

Ce n'est, finalement, qu'au début du XIX^e siècle que la construction de la théorie de la personnalité morale débuta. Sous l'influence du développement des sociétés commerciales et des syndicats professionnels consécutif à la révolution industrielle, doctrine et

² SALEILLES (R.), *De la personnalité juridique. Histoire et théories. Vingt cinq leçons d'introduction à un cours de droit civil comparé sur les personnes juridiques*, Paris : Librairie nouvelle de droit et de jurisprudence Arthur ROUSSEAU, 1910, p. 161.

³ CARBONNIER (J.), *Droit Civil 1/ Les personnes, Personnalité, incapacités, personnes morales*, Thémis Droit privé, 21^{ème} éd. Paris : Presses Universitaires de France, 2000, p. 383.

⁴ SALEILLES (R.), *De la personnalité juridique. Histoire et théories. Vingt cinq leçons d'introduction à un cours de droit civil comparé sur les personnes juridiques*, op. cit. p. 68.

⁵ Il en est ainsi de l'édit de 1666 sur l'établissement des maisons religieuses et autres communautés : ISAMBERT (F.A.), *Recueil général des anciennes lois françaises depuis l'an 420 jusqu'à la révolution de 1789*, 1822, n° 496, p. 94.

⁶ SALEILLES (R.), *De la personnalité juridique. Histoire et théories. Vingt cinq leçons d'introduction à un cours de droit civil comparé sur les personnes juridiques*, op. cit. p. 161 et s. L'auteur consacra plusieurs leçons aux groupements du Moyen-âge et l'Ancien Régime.

⁷ SALEILLES (R.), *De la personnalité juridique. Histoire et théories. Vingt cinq leçons d'introduction à un cours de droit civil comparé sur les personnes juridiques*, op. cit. p. 4.

jurisprudence ont œuvré à la construction de la notion et à sa compréhension. Le Législateur, plus réservé dans un premier temps, emboîtera ce pas⁸.

3 - Aujourd'hui, pour tout juriste, la personnalité morale est une idée familière. Pour nombre d'entre eux, sa simple évocation suffit, il n'est nul besoin d'en préciser le contenu. Chacun sait ce que signifie la personnalité morale...

Il s'agit avant tout d'une personne. Une personne au sens juridique du terme et non, une personne comme la conçoivent les philosophes ou le langage commun. Les notions sont différentes. Pour percevoir le sens juridique du mot « personne », il faut revenir à ses racines. L'expression vient du latin *persona*, provenant de l'étrusque *phersu* et du grec *προσωπον*. Dans l'antiquité, *persona* désignait le masque que portait l'acteur au théâtre. Pour les juristes, à l'image de l'acteur qui apparaît au spectateur par son masque, un individu ne figure sur la scène du droit que sous les traits de sa personnalité juridique qui lui permet d'exister et d'agir d'un point de vue légal. La personnalité est ainsi une aptitude à être titulaire de droits et d'obligations. La personne est alors l'être capable d'être titulaire de droits et obligations.

Cette personne est « morale ». L'expression peut paraître énigmatique mais elle peut être expliquée. Un peu à la manière de PLATON qui distinguait au-delà du monde des faits, un monde des idées, les juristes distinguent un monde des faits dans lequel évoluent les individus, « êtres de chair et d'os⁹ », et un monde du droit, dans lequel un individu n'a d'existence que lorsqu'il est doté d'une personnalité juridique. Or, dans ce monde, à côté des personnes physiques, le droit a admis une autre catégorie de personnes. Il confère à

⁸ En droit français, en effet, on ne saurait ignorer que l'expression est totalement absente des codes Napoléon. Alors que le Code civil consacrait un titre aux sociétés civiles et que le Code de commerce traitait des sociétés commerciales, chacun avait passé sous silence la question de la personnalité morale. Seules quelques références implicites apparaissaient. Ainsi, l'article 529 du Code civil de 1804 dispose-t-il que « tant que dure la société », les actions ou intérêts dans les compagnies de finance, de commerce ou d'industrie ont un caractère mobilier quand bien même ces compagnies détiendraient des immeubles. Admettant que les associés n'ont que des droits mobiliers en dépit de la mise en commun d'immeubles, il convenait de reconnaître que la société est une entité distincte de ses membres, qui exerce ses droits sur les immeubles qu'elle possède. Pour une reconnaissance expresse, il faudra attendre le XX^e siècle.

En droit comparé, l'expression « personne morale » apparaît dans le Code pour le Royaume des Deux Siciles de 1819. Voyez en ce sens : SIMONART (V.), *La personnalité morale en droit privé comparé. L'unité du concept et ses applications pratiques. Allemagne, Angleterre, Belgique, Etats-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*, Collection de la Faculté de droit-Université libre de Bruxelles, Bruxelles : Bruylant, 1995, n° 18, p. 21.

Par ailleurs, *l'Allgemeines Landsrecht für die Preussischen Staaten* de 1794 fait référence à la notion. Voyez en ce sens : VERSCHAVE (J.-P.), *Essai sur le principe de l'unité du patrimoine*, Thèse dactylographiée, Lille, 1985, p. 377.

⁹ Expression empruntée à Simone DE BEAUVOIR.

certaines personnes « morales et désincarnées¹⁰ », une personnalité juridique qui leur permet, au même titre que les individus, d'exister et d'agir dans le monde du droit. Ces personnes, qualifiées de « personnes morales » par opposition avec les personnes physiques, étaient, à l'origine, constituées par des groupements d'individus ou de biens. A l'origine, la personnalité morale était donc conçue comme l'aptitude à être titulaire de droits et d'obligations reconnue à un groupement de personnes ou de biens.

La définition originare s'est, toutefois, révélée insuffisante lorsque le Législateur a introduit, dans notre droit, les sociétés unipersonnelles. En liant le concept de personne morale à celui de groupement de personnes ou de biens, la définition initiale ne convenait plus au nouvel article 1832 du Code Civil qui énonce, en son alinéa 2, qu'« *elle (la société) peut être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne* ». Aussi est-il plus juste, aujourd'hui, de considérer que la personne morale n'est plus nécessairement un groupement de personnes ou de biens. En revanche, elle est, dans tous les cas, une entité qui émane d'une ou plusieurs personne(s) humaine(s). Elle est, pourrait-on écrire, une « entité supra-individuelle ». La personne morale peut ainsi être conçue comme une *entité supra-individuelle organisée qui se voit accorder la personnalité juridique, c'est-à-dire l'aptitude à être titulaire de droits et d'obligations*.

4 - Entité supra-individuelle organisée qui se voit accorder la personnalité juridique, c'est-à-dire l'aptitude à être titulaire de droits et d'obligations. Cette définition suggère deux éléments caractéristiques de la personnalité morale.

En premier lieu, la personnalité morale confère à l'entité supra-individuelle la qualité de personne juridique. Cette idée est lourde de conséquences.

Devenue une « personne juridique », la personne morale est un être juridique à part entière, qui est, en principe, totalement « détaché » de ses auteurs et entièrement distinct de ceux-ci. Elle constitue une entité ou une unité qui a une existence propre et indépendante de celle de ses composants.

Dotée d'une « personnalité juridique », l'entité personnifiée est également apte à être titulaire d'un patrimoine propre comprenant les droits et obligations dont elle a personnellement la charge. La personne morale jouit ainsi de droits patrimoniaux et extrapatrimoniaux tels qu'un nom, un siège social, une nationalité et la capacité d'ester en

¹⁰ DEPONDT (A.), « Variations pratiques (et d'actualité) sur la personnalité morale des sociétés de personnes », JCP éd. N 1999, I, 1133.

justice pour défendre ses intérêts personnels et parfois même les intérêts collectifs de ses membres¹¹.

Le Digeste, dans sa partie consacrée aux *universitates*, faisait déjà acte de ce principe d'autonomie de la personne morale. On y découvre la maxime « *Si quid universitati debetur, singulis non debetur, nec quod debet universitas singuli debent*¹² », le patrimoine de la personne morale est distinct des patrimoines de ses membres. L'existence de ce patrimoine autonome semble bien être une caractéristique majeure de la personnalité morale¹³. Jean CARBONNIER observait, très justement, qu'elle paraît tellement caractéristique de la notion que l'on a parfois présenté la personnalité morale comme constituant un mode de propriété collective¹⁴. Sans aller jusqu'à ce point, l'idée doit être retenue que l'entité personnifiée possède un patrimoine qui ne se confond pas avec celui de ses membres. Chaque membre est doté d'un patrimoine personnel indépendant du patrimoine de l'entité qu'ils ont constituée. Par principe, les droits et les obligations de cette dernière ne peuvent être mis à la charge des composants qui n'ont parallèlement aucun droit *dans* le patrimoine social. Et ceci vaut pour toutes les personnes morales : Associations, syndicats et même... sociétés. Le doute serait permis, pourtant, pour ces dernières. Il est vrai que le but des associés est de partager les bénéfices réalisés par la société ou de profiter des économies qui pourront en résulter. Il existe donc une certaine connexion entre le patrimoine social et les patrimoines personnels de ses membres. Est-ce à dire, pour autant, que la société n'est pas indépendante à l'égard de ces derniers ? Le juriste répondra par la négative car, dira-t-il, chaque associé dispose de droits *sur* le patrimoine social et non *dans* le patrimoine social. Concrètement, chaque associé dispose du droit à percevoir une part des bénéfices mais il ne dispose pas directement d'une part des bénéfices sociaux. C'est en vertu de cette idée que la Cour de cassation rappelait encore, récemment, « que les bénéfices réalisés par une société ne deviennent des fruits ou

¹¹ CAMPREDON (C.), *L'action collective ordinale*, JCP éd. G 1979, I, 2943.

¹² Dig. 4, 4, 7, 1 cité par CARBONNIER (J.), *Droit civil 1/ Les personnes, Personnalité, Incapacités, Personnes morales*, Thémis Droit privé, 21^{ème} éd., Paris : Presses Universitaires de France, 2000, p. 383.

¹³ Ainsi, lorsque la question est posée en jurisprudence de savoir si une entité est dotée de la personnalité morale, la circonstance que cette entité possède un patrimoine propre, composé de droits patrimoniaux et extra-patrimoniaux, subordonne la reconnaissance de la personnalité morale à cette entité. Par exemple, à propos de deux organismes de droit public : Cass. 1^{ère} civ. 12 mai 2004, n° 02-12920, Bull. I, n° 135, p. 110. Par exemple également, à propos d'une société allemande non personnifiée : CA Versailles, 14 janvier 1999, Bull. Joly Sociétés 1999, p. 466, note MENJUCQ (M.).

¹⁴ Il s'agit notamment de la théorie de la propriété collective développée par PLANIOL. Selon celle-ci, la théorie de la personnalité morale ne ferait que cacher la persistance de la propriété collective ; les membres seraient collectivement propriétaires des biens sociaux. CARBONNIER (J.), *Droit civil, 1/ Les personnes, Personnalité, Incapacités, Personnes morales*, Thémis Droit privé, 21^{ème} éd., Paris : Presses Universitaires de France, 2000, p. 365 et s.

des revenus propres, susceptibles de constituer des acquêts de communauté, que lorsqu'ils sont attribués sous forme de dividendes¹⁵ ».

La définition de la personnalité morale suggère, en second lieu, que toute entité supra-individuelle n'est pas titulaire de la personnalité morale. Chacun sait que la Loi et la jurisprudence ne reconnaissent celle-ci qu'à certaines entités tandis qu'elles la refusent à d'autres telle que la famille, la communauté conjugale ou encore l'indivision. La fiducie, introduite en droit français par la Loi 2007-211 du 19 février 2007, ne s'est pas vue, non plus, reconnaître la personnalité morale¹⁶.

Parmi les personnes morales reconnues par la Loi ou la jurisprudence, la présentation classique consiste à distinguer les personnes morales de droit public et de droit privé. Pourquoi cette distinction ? Cela signifie-t-il que la notion de personnalité morale est différente selon que l'on se situe en droit public ou en droit privé ?

La distinction est nécessaire, dit-on, car les personnes morales de droit public et celles de droit privé ne sont pas issues d'un même procédé. Tandis que l'origine des unes est volontaire, celle des autres est autoritaire¹⁷. Les personnes morales de droit public sont, en effet, issues de l'Etat dont elles développent l'action. Dans certains cas, à l'image des collectivités territoriales ou des établissements publics, c'est bien l'Etat qui est à l'origine de la création de l'entité. Et dans d'autres cas, c'est l'Etat qui est à l'origine de l'adhésion des membres de la personne morale lorsqu'il rend obligatoire l'appartenance de certaines personnes à un groupement, tel un ordre professionnel¹⁸. Au contraire, les personnes morales privées naissent d'une initiative privée. Quel que soit leur type, elles sont créées par des particuliers et demeurent des groupements ou entités fondés sur la volonté et l'autonomie de décision du ou de ses membres. Si chacun sait que les applications de la personnalité morale en droit privé sont pléthoriques, l'affirmation se vérifie à chaque hypothèse : société « de droit français »¹⁹ ou européenne²⁰, groupement d'intérêt

¹⁵ Cass. 1^{ère} civ. 12 décembre 2006, n° 04-20663, *SARL Electricité Y*, Bull. Joly Sociétés 2007, n° 83.

¹⁶ Sur ce point, voyez Feuillet rapides Francis Lefebvre 15/07.

¹⁷ Des auteurs se sont insurgés contre cette summa division. Monsieur Florian LINDITCH observait que, quelle que soit la personne morale, les pouvoirs publics maîtrisent les conditions d'attribution de la personnalité juridique. Pour toutes les personnes morales, il existe au minimum un cadre législatif ou réglementaire incontournable (LINDITCH (F.), *Recherche sur la personnalité morale en droit administratif*, Bibliothèque de droit public, Paris : LGDJ, 1997, Tome 176, p. 4). L'objection laisse pourtant perplexe. Il faut bien admettre qu'il y a une différence entre, d'une part, la création d'une collectivité publique et, d'autre part, la création d'une société par actions simplifiées caractérisée par la grande liberté contractuelle laissée aux associés lors de sa création.

¹⁸ CORNU (G.), *Droit civil, Introduction, Les personnes, Les biens*, Précis Domat, Droit privé, 11^{ème} édition, Paris : Montchrestien, 2003, p.273 et s.

¹⁹ Articles 1832 et suivants du Code civil

économique²¹ « national » ou européen²², association ayant fait l'objet d'une déclaration en préfecture²³ ou reconnues d'utilité publique²⁴, syndicat de copropriétaires²⁵, syndicat professionnel²⁶, section syndicale²⁷, comité d'entreprise²⁸, mutuelles immatriculées au registre national des mutuelles²⁹ sont autant d'exemples.

Une fois que l'on admet cette différence tenant à l'origine, volontaire ou non, de la personne morale, aucune autre différence fondamentale ne les oppose. Léon MICHOU, « maître incontesté de la théorie de la personnalité morale³⁰ » confessait qu'il y a « dans la notion de personnalité morale une notion générale commune au droit public et au droit privé³¹ ». Il faut reconnaître, avec Monsieur Florian LINDTICH que la théorie de la personnalité morale comme les controverses quant à leur nature ont été identiques en droit privé comme en droit public³². Les deux sphères de notre droit ont, en d'autres termes, une vision identique de la personnalité morale. Cette dernière a les mêmes caractéristiques en droit public et en droit privé.

Mais poussons cette logique jusqu'au bout : qu'en est-il de cette discipline que l'on dit à mi chemin entre le droit public et le droit privé, qu'est la fiscalité ? Le droit fiscal retient-il, également, la même définition de la personnalité morale ?

5 - Evidemment, le droit fiscal, dans la mesure où il a pour objet d'opérer un prélèvement pécuniaire sur le patrimoine des sujets de droit, ne pouvait manquer de connaître, lui aussi, la notion de personnalité morale³³. Les réformes de 1914 et 1917 faisaient ainsi supporter l'impôt cédulaire aux personnes morales comme aux personnes physiques³⁴. Toutefois, la personnalité morale ne fut pleinement consacrée en droit fiscal que lors de la réforme mise en œuvre par le décret du 9 décembre 1948. Celui-ci remplaça

²⁰ Règlement 2157/2001, du 8 octobre 2001, relatif à la société européenne. Egalement : Règlement 1435/2003, du 22 juillet 2003, portant statut de la société coopérative européenne.

²¹ Article L251-1 et suivants du Code de commerce

²² Article L252-1 et suivants du Code de commerce.

²³ Article 5 de la Loi du 1^{er} juillet 1905

²⁴ Article 10 de la Loi du 1^{er} juillet 1905

²⁵ Article 14 alinéa 1^{er} de la Loi n° 65-557 du 10 juillet 1965.

²⁶ Ancien article L411-1 du Code de travail, nouvel article L2131-1 du Code du travail.

²⁷ Ancien article L412-5 et s. du Code du travail, nouveaux articles L2142-11 et s. du Code du travail.

²⁸ Ancien article L432-1 du Code du travail, nouveaux articles L2323-6 et s. du Code du travail.

²⁹ Article 111-1 du Code de la mutualité

³⁰ LINDTICH (F.), *Recherche sur la personnalité morale en droit administratif*, Bibliothèque de droit public, Paris : LGDJ, 1997, T. 176, p. 2 et s.

³¹ MICHOU (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application au droit français*, 1^{ère} édition, Paris : LGDJ, 1906, n° 9, p. 22

³² Voyez en ce sens également : LINDTICH (F.), *Recherche sur la personnalité morale en droit administratif*, Bibliothèque de droit public, Paris : LGDJ, 1997, T. 176, p. 2 et s.

³³ Voyez notamment TROTABAS (L.), « Les activités désintéressées devant les impôts sur le revenu », D.H. 1933, 1^{ère} partie, p. 29.

³⁴ Sur ce point, voyez LECERCLE (M.), *L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux*, Thèse dactylographiée, Paris, 1922.

le système d'impôt direct existant et ses sept impôts cédulaires par deux impôts spécifiques : l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les bénéfices ou revenus des sociétés et autres personnes morales³⁵.

A première vue, la construction juridique de la personnalité morale adoptée par le droit fiscal paraît similaire à celle du droit privé. Constituée d'une ou plusieurs personne(s) ou encore d'un groupement de biens, la personne morale est considérée comme un « sujet de droit fiscal » distinct de ses membres et doté d'un patrimoine propre. A titre d'exemple, Madame MEYER-ALAUZEN rappelle que le droit fiscal admet le rachat, par une société, de ses propres actions³⁶. La société est bien alors, du point de vue fiscal, une entité juridique dotée d'un patrimoine social ayant une existence totalement autonome des patrimoines de ses associés³⁷.

La doctrine scientifique fiscale s'est toutefois largement fait écho des particularités du droit fiscal en matière de personnalité morale. Monsieur Patrick SERLOOTEN³⁸ remarquait ainsi qu'il arrivait au droit fiscal de « nier » la personnalité morale de certains groupements et sociétés pourtant personnifiés en droit privé. Le droit fiscal ne considérerait pas toujours qu'ils ont leur propre patrimoine.

Lors de la constitution de la société³⁹, par exemple, le droit fiscal ignorerait la personnalité morale de certaines entités lorsqu'il applique la théorie de la mutation conditionnelle. En vertu de cette théorie, célèbre chez les fiscalistes, les apports en société réalisés par les associés n'entraînent pas perception des droits de mutation. Autrement dit, lors de la constitution de la société ou lors d'une augmentation de capital, le droit fiscal considérerait que l'apport n'opère pas transfert du bien à la société. Il faut attendre le partage des biens sociaux pour déterminer si, oui ou non, le bien apporté en société fait l'objet d'un transfert de propriété. Lors du partage, les fiscalistes distinguent suivant que le bien apporté est repris par celui qui l'avait apporté initialement ou par un autre associé. Ce

³⁵ PLAISANT (R.), « La réforme fiscale : l'impôt sur le revenu des personnes morales », D. 1949, 1^{ère} partie, p. 149.

³⁶ L'article 161 alinéa 2 du Code général des impôts prévoit le régime d'imposition applicable « dans le cas où la société rachète, au cours de son existence, les droits de certains associés, actionnaires ou porteurs de parts bénéficiaires ». Malgré l'interdiction pour les sociétés de capitaux de racheter leurs propres actions ou droits sociaux (article L223-34 du Code de commerce), le bien fondé de cette imposition n'est pas remis en cause. Voyez en ce sens : TA Amiens, 29 juin 2004, n° 02-82, *Abraham*, RJF 2/05, comm. 134 ; CE, 29 décembre 2000, n° 179647, *Roesch*, Rev. Sociétés 2001, p. 109, note FOUQUET (O.), Bull. Joly Sociétés 2001, p. 274, note DEROUIN (P.).

³⁷ MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en Droit français », Dr. fisc. 1966, n° 31-36 doct. et n° 37, doct.

³⁸ SERLOOTEN (P.), « Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal) », RF fin. publ. 1986, n° 15, p. 167.

³⁹ Ou de l'augmentation de capital par apports nouveaux.

n'est que dans cette dernière hypothèse, que les droits de mutation seront exigibles. Le droit fiscal considérant alors que la propriété du bien est transférée par l'apporteur à l'associé qui le reprend.

De même, lors de la vie de la société ou du groupement, l'article 206 du Code général des impôts dresse une liste limitative des personnes morales concernées par l'impôt sur les sociétés⁴⁰. A cette occasion, il exclut plusieurs sociétés et groupements qui sont pourtant dotés de la personnalité morale aux termes de l'article 1842 du Code civil⁴¹. Pour ces entités, les bénéfices qu'elles réalisent ne sont pas imposés au nom de la personne morale mais entre les mains de leurs membres qui sont imposables à raison d'une quote-part des bénéfices correspondant à leurs droits. Le droit fiscal ne reconnaît pas ainsi la personnalité morale de tous les groupements et sociétés en considérant que la réunion de certains associés ou individus ne fait pas naître un nouveau sujet de droit fiscal⁴².

A l'énoncé de ces règles, le droit fiscal semble nier l'autonomie de certaines sociétés qui sont pourtant dotées de la personnalité morale en droit privé. Est-ce à dire, pour autant, que le droit fiscal ne partage pas la même conception de la personnalité morale que le droit privé et le droit public ?

La portée de ces quelques solutions ne doit pas, selon nous, être exagérée. Au regard des autres règles admises par le droit fiscal des entreprises, elles font presque figure d'exceptions

Songeons que la théorie de la mutation conditionnelle n'est mise en œuvre que dans certaines sociétés - les sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés - et uniquement pour certains apports : les apports à titre pur et simple de biens identifiables tels que les immeubles ou fonds de commerce. Le champ d'application de la théorie de la mutation conditionnelle est donc très restreint. Les autres apports ne se voient pas appliquer cette théorie. Le droit fiscal distingue, en effet, deux types d'apport en société : les apports à titre pur et simple et les apports à titre onéreux. La distinction repose sur la nature de la contrepartie reçue par l'apporteur. Lorsque celui-ci reçoit, en contrepartie de son apport, des droits sociaux, son apport est qualifié d'apport à titre pur et simple. Mais il se peut que l'apporteur reçoive, en contrepartie de son apport, non pas des droits sociaux, mais un équivalent ferme et définitif tel que la prise en charge du solde de l'emprunt contracté par l'apporteur pour acquérir le bien apporté. Dans cette hypothèse, l'apport est qualifié

⁴⁰ On retiendra que, selon cet article, sont notamment soumises à l'impôt sur les sociétés, les sociétés de capitaux.

⁴¹ Sont notamment concernés les sociétés de personnes et les groupements d'intérêts économiques.

⁴² En ce sens : SERLOOTEN (P.), « Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal) », RF fin. publ. 1986, n° 15, p. 167.

d'apport à titre onéreux. Ces derniers apports sont assimilés, sur le plan fiscal, à des ventes soumises aux droits de mutation à titre onéreux. Cette règle valant dans toutes les sociétés, y compris celles qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés. Dans cette hypothèse, la personnalité morale de la société est donc parfaitement reconnue. Par ailleurs, nous ne saurions oublier que l'apport à titre pur et simple d'un immeuble achevé depuis moins de cinq ans ou d'un terrain à bâtir est soumis à la TVA immobilière même lorsqu'il est fait au profit d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés⁴³. Du point de vue de la TVA immobilière, l'apport est, en effet, considéré comme translatif de propriété et ceci, quels que soient la nature de l'apport⁴⁴ ou le statut fiscal de la société bénéficiaire de l'apport⁴⁵.

Observons également que, dans le domaine des impôts directs, le fait que certaines sociétés soient exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés ne signifie pas que la société est dénuée de personnalité morale. Par exemple, dans les sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés, pour établir la base de l'impôt sur le revenu supporté par les associés, les intérêts, que la société verse à ses associés en rémunération des sommes qu'ils ont laissées en compte courant, sont déductibles des bénéfices de la société⁴⁶. C'est bien la preuve que le droit fiscal reconnaît l'indépendance de la société à l'égard de ses membres.

En d'autres termes, en dehors des quelques solutions relevées par la doctrine, les personnes morales reconnues en droit privé sont également reconnues par le droit fiscal comme étant des entités juridiques distinctes de leurs membres⁴⁷. Droit fiscal et droit privé auraient ainsi une conception identique de la personne morale : elle est une entité supra-

⁴³ Aux termes de l'article 257-7° du Code général des impôts, sont soumis à la TVA immobilière les apports suivants :

- les apports de terrains à bâtir et biens assimilés par l'article 1594-0-G du Code général des impôts ;
- les apports d'immeubles en état futur d'achèvement ;
- les apports d'immeubles achevés depuis moins de cinq ans lorsque l'apport constitue la première mutation à titre onéreux de l'immeuble consentie depuis son achèvement, à l'exception des mutations consenties au profit de personnes ayant la qualité de marchand de biens.

La TVA immobilière est exigible quelle que soit la qualification fiscale de l'apport. Le fait qu'il soit à titre pur et simple ou à titre onéreux est indifférent.

Le même régime s'applique aux apports de droits immobiliers ainsi qu'aux parts d'intérêt ou actions dont la possession assure, en droit ou en fait, l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble (article 257-7°-1-b du Code général des impôts).

⁴⁴ A titre onéreux ou à titre pur et simple.

⁴⁵ Société soumise à l'Impôt sur les sociétés ou société non soumise à l'impôt sur les sociétés.

⁴⁶ Article 39-1-3° du Code général des impôts.

⁴⁷ En ce sens, voyez notamment : RIPERT (G.), ROBLLOT (R.), *Traité de droit commercial, Droit fiscal des affaires*, 5^{ème} éd. par SERLOOTEN (P.), Paris : LGDJ, 1997, Tome 3, n° 34 et s. ; KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972 ; COZIAN (M.), « Images fiscales : transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, p. 271 ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en Droit français », Dr. fisc. 1966, n° 31-36 doct. et n° 37, doct. ; SERLOOTEN (P.), « Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal) », RF fin. publ. 1986, n° 15, p. 167.

individuelle organisée et dotée d'une personnalité juridique distincte et autonome de celle de ses membres. La doctrine scientifique majoritaire est, aujourd'hui, arrêtée sur ce point.

6 - Si la thèse de la conception particulière, voire autonome, de la personnalité morale en droit fiscal n'a finalement pas convaincu, elle ne mérite pas, pour autant, que nous la jetions aux oubliettes. La démonstration faite en sa faveur n'est pas sans intérêt, loin s'en faut. Les tenants de cette thèse ont, en effet, mis en lumière le fait que, parfois, le droit fiscal niait l'autonomie de certaines sociétés. Alors que la fiscalité admet, en tant que principe, que les personnes morales sont distinctes et autonomes à l'égard de leurs membres, elle admet, également, des exceptions à ce principe. C'est le cas avec la théorie de la mutation conditionnelle des apports ou encore avec l'exclusion de certaines sociétés du champ d'application de l'impôt sur les sociétés⁴⁸.

Après réflexion d'autres hypothèses viennent à l'esprit. Ainsi, au début du XX^e siècle, la jurisprudence⁴⁹ avait admis que les sociétés étrangères dont la participation dans une société française était prépondérante, étaient redevables de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières. En quoi cette solution porte-t-elle atteinte au principe d'autonomie de la personne morale ? Aux termes de la loi du 25 juin 1872 instituant l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières, cette taxe n'était due, en principe, que par les sociétés étrangères exerçant une partie de leur activité en France et détenant **directement** des biens meubles ou immeubles en France. Le juge a étendu le champ d'application de cette taxe aux sociétés étrangères qui détiennent **indirectement** des immeubles en France par l'intermédiaire d'une filiale. Ce faisant, le juge niait la personnalité juridique distincte de la filiale française et considérait que celle-ci ne faisait qu'un avec la société étrangère.

Par ailleurs, depuis fort longtemps, la jurisprudence a reconnu à l'Administration fiscale le droit d'apprécier les stipulations des contrats pour asseoir d'une manière conforme à la Loi, les droits et taxes dus par les parties à raison de ces contrats⁵⁰. En 1941, l'actuel article L64 du Livre des Procédures Fiscales était voté. Il mettait officiellement en place la procédure de répression des abus de droit. Ce dispositif confère à l'Administration fiscale le droit, sans recours préalable à l'autorité judiciaire, d'écarter et de requalifier une convention pour asseoir et liquider l'impôt conformément à la Loi fiscale. L'Administration peut notamment écarter les montages réalisés dans le seul but d'éluder l'impôt. Sur le fondement de l'abus de droit, l'Administration peut ainsi démontrer que l'intervention d'une société dans un montage juridique a un but exclusivement fiscal. Cette

⁴⁸ Voyez nos développements précédents en n° 5.

⁴⁹ Cass. req. 29 juillet 1913, *Société anonyme suisse de tissage de soie Stünzi*, S. 1917, 1^{ère} partie, p.142.

⁵⁰ Cass. civ. 20 août 1850 et 20 août 1867, D.P. 1967, 1^{ère} partie, p. 337.

preuve apportée, elle pourra ensuite établir l'impôt en faisant fi de l'existence de la société. Le principe selon lequel la personne morale a une existence distincte de celle de ses membres n'est alors plus du tout respecté.

7 - Cette pratique qui consiste, pour le juge ou le Législateur, à nier l'autonomie de la personne morale à l'égard de ses membres n'est pas l'apanage du droit fiscal. Le constat peut être dressé également en droit privé. En parcourant la jurisprudence et les textes, chacun peut s'apercevoir que le principe d'autonomie des personnes morales n'est pas toujours respecté. La Cour de Cassation, dans une décision du 25 mars 2003⁵¹, retenait ainsi qu'une banque avait accordé un « soutien abusif, par interposition » de la société mère, à une société filiale. C'était admettre que ces deux sociétés ne sont pas indépendantes et que des connexions sont établies entre elles.

Songez à un autre cas topique : chaque fois que le droit fait appel au concept de groupe de sociétés, le principe d'indépendance des sociétés composant le groupe est mis à mal. Or, ce concept est utilisé dans la plupart des disciplines du droit privé.

En droit des sociétés, il est traditionnel de souligner l'absence, dans la Loi du 24 juillet 1966 relative aux sociétés commerciales, d'une réglementation générale du groupe de sociétés en tant que tel. Cependant des dispositions éparses font appel à ce concept. Plusieurs textes appréhendent les sociétés « contrôlées » et mettent en place, pour elles des obligations particulières : obligations comptables, obligation d'informations en cas de franchissement de certains seuils de participation, réglementation des participations croisées, etc. Du point de vue comptable, par exemple, le Législateur a prévu un certain nombre de seuils au-delà desquels les sociétés sont considérées comme contrôlées par une autre. Le franchissement de ces seuils conditionne l'obligation d'établir des comptes consolidés qui appréhendent les comptes de toutes les entreprises et sociétés placées sous le contrôle exclusif ou sous influence notable de la société dominante⁵².

⁵¹ Cass. Com., 25 mars 2003, n° 574 FSP, *Sté CDR Créances c/ Rambour et autre*, Bull. Joly Sociétés 2003, p. 765, note DOM (J.-P.) : la Cour retient le soutien abusif accordé par la banque, « par interposition de personne », à une société. Elle relève que l'établissement financier a organisé, avec la société mère, un « montage reportant en apparence sur celle-ci les engagements de sa filiale ».

⁵² L'article L233-16-II-2° du Code de commerce présume le contrôle exclusif en cas de majorité relative lorsque la société mère détient directement ou indirectement 40% au moins des droits de vote et qu'aucun autre associé ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne. L'article L233-16-IV dispose, quant à lui, qu'il y a influence notable lorsque la société dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de l'entreprise.

Le droit social illustre également nos propos. Il y est fait référence à la notion de groupe pour déterminer, notamment, le champ d'application du comité de groupe⁵³. Les nouveaux articles L2331-1 et suivants du Code du travail⁵⁴ prévoient ainsi qu'un « comité de groupe est constitué au sein du groupe formé par une entreprise appelée entreprise dominante et les entreprises qu'elle contrôle... ». En prenant en considération le groupe de sociétés, le Législateur et les tribunaux sont amenés à faire abstraction du principe selon lequel les filiales et sous filiales composant le groupe sont autonomes.

8 - Les exemples d'atteinte au principe d'autonomie des personnes morales pourraient être multipliés. Ils sont, nous l'avons écrit plus haut, dignes d'un inventaire à la PREVERT. L'essentiel, cependant, ne nous semble pas être de dresser la liste des cas dans lesquels le droit fait exception au principe d'autonomie des personnes morales. Rassemblons nos idées. D'un côté, les personnes morales sont reconnues et consacrées en droit français, comme étant des êtres juridiques distincts de leurs auteurs. De l'autre, le droit semble ne pas hésiter à faire, de façon occasionnelle, échec à leur autonomie en prenant en considération directe ceux qui la composent. En principe autonome à l'égard de ses membres mais parfois confondue avec eux : il y a là un paradoxe dans le droit de la personnalité morale qui n'est pas sans susciter l'intérêt. La chose intrigue : comment est-il admis avec tant de facilité que la personne morale, en principe, un être juridique à part entière, puisse, au gré d'une décision de jurisprudence ou d'un texte, « s'effacer » et dévoiler ceux qui la constituent ?

Avant tout, la question éveille la curiosité du juriste. Elle présente un intérêt pratique et théorique. Il serait bien aisé de découvrir le mécanisme qui sous-tend ces hypothèses d'atteinte à l'autonomie des personnes morales, pour mieux les appréhender dans la pratique. Par ailleurs, la tentation est grande d'expliquer ce phénomène, qui traverse toutes les branches du droit, par rapport à la théorie traditionnelle de la personnalité morale.

La question est également susceptible d'intéresser au-delà du monde des juristes. Sans aucun doute, elle intriguera ceux qui sont associés ou membres d'une personne morale. On peut imaginer leur surprise, voire leur déconvenue, lorsqu'ils découvriront qu'ils peuvent

⁵³ Le droit social se réfère également à la notion de groupe dans les textes sur la participation des salariés (Ancien article L442-6 du Code du travail, devenu le nouvel article L3324-5) et sur l'épargne salariale (Anciens articles L442-6 et L444-3 du Code du travail, devenus les nouveaux articles L3324-5 et L3344-1 du Code du travail).

La jurisprudence s'y réfère également lorsqu'il s'agit de déterminer l'employeur de certains salariés. Voyez sur ce point : URBAN (Q.), « Le juge et le parcours professionnel du salarié dans le groupe », Les Petites affiches 21 avril 2005, p. 13.

⁵⁴ Ancien article L439-1 du Code du travail.

être amenés à supporter les dettes de la personne morale qu'ils composent alors que des juristes leur avaient affirmé, quelques années auparavant, qu'en créant une « société à responsabilité limitée » ou une association par exemple, ils ne pouvaient encourir les foudres des créanciers sociaux.

9 - Comment le Législateur et les magistrats peuvent-ils admettre que la personne morale, en principe, un être juridique à part entière, puisse, au gré d'une décision de jurisprudence ou d'un texte légal, « s'effacer » et laisser place à ceux qui la composent ? Un coup d'œil jeté chez nos voisins révèle que la question a éveillé la curiosité de la doctrine étrangère.

Les hypothèses d'atteinte à l'autonomie des personnes morales existent également dans les systèmes juridiques voisins de notre pays ainsi qu'aux Etats-Unis⁵⁵.

Dans la plupart des Etats américains tout comme en Angleterre⁵⁶, Belgique⁵⁷, Pays-Bas, Allemagne⁵⁸, Suisse⁵⁹, Italie ou encore Portugal⁶⁰, la théorie de la personnalité morale est admise. Chaque fois, semble-t-il, un principe commun a été consacré selon lequel la reconnaissance de la personnalité morale à un groupement ou une entité a pour conséquence son autonomie totale à l'égard de ses membres⁶¹. Pour autant, Législateur et magistrats n'hésitent pas à faire échec à l'autonomie des sociétés, associations et groupements qui en sont dotés⁶². Un exemple particulièrement topique car commun à la quasi-totalité des Etats visés, est tiré de la fiscalité. Dans la plupart des systèmes fiscaux, des régimes de faveur pour les groupes de sociétés ont été mis en oeuvre. Tous ont la

⁵⁵ Du moins dans la plupart des Etats américains : SWEENEY (J.M.), « Droit des Etats-Unis », in *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 97.

⁵⁶ Pour une étude de ce phénomène en Grande Bretagne, voyez MONDANGE (C.), « La transparence de la personnalité morale dans le droit anglais des sociétés anonymes », RID comp. 1980, p. 573.

⁵⁷ Pour une étude en droit comparé, voyez SIMONART (V.) : *La personnalité morale en droit privé comparé. L'unité du concept et ses applications pratiques. Allemagne, Angleterre, Belgique, Etats-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*, Collection de la Faculté de droit Université Libre de Bruxelles, Bruxelles : Bruylant, 1995, n° 524 et s., p. 456 et s.

⁵⁸ DROBNIG (U.), « Nature et limites de la personnalité morale en droit allemand », in *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 42.

⁵⁹ GROSSEN (J.-M.), « La personnalité morale et ses limites en droit suisse », in *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 150.

⁶⁰ Le phénomène a ainsi été étudié par un auteur portugais : COUTINHO DE ABREU (J.-M.), « Personnalité morale, subjectivité juridique et entreprises », RID éco. 1996, p. 171.

⁶¹ En droit Anglais, ce principe fut ainsi reconnu par la Chambre des Lords en 1897 à l'occasion de l'affaire *Salomon v. Salomon & Co. Ltd* (Décision citée par Madame Catherine MONDANGE, « La transparence de la personnalité morale dans le droit anglais des sociétés anonymes », op. cit. p. 573).

⁶² Le constat est fait par Madame Valérie SIMONART : *La personnalité morale en droit privé comparé. L'unité du concept et ses applications pratiques. Allemagne, Angleterre, Belgique, Etats-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*, op. cit. n° 529 et s., p. 461.

caractéristique de faire échec au principe d'autonomie des personnes morales qui composent le groupe. Ainsi, suite à la directive du Conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1990⁶³, les différents Etats membres de l'Union Européenne ont adopté le régime commun des sociétés mère et filiales⁶⁴. Ce régime fait échec au principe d'autonomie des sociétés membres du groupe, pour la raison suivante : normalement, lorsqu'une filiale distribue ses bénéfices à ses associés, parmi lesquels se trouve sa « société mère », les bénéfices distribués constituent, pour chaque associé, un revenu financier imposable entre les mains de chacun. Le régime des sociétés mères et filiales, codifié en France, aux articles 145 et 216 du Code général des impôts, fait exception à ce principe. A condition que la société mère détienne un certain pourcentage du capital social de la filiale⁶⁵, les bénéfices reçus par la société mère de la part de sa filiale, sont exonérés. Seule une quote-part de frais et charges est imposée⁶⁶.

Cette idée selon laquelle le principe d'autonomie de la personnalité morale est parfois tenu en échec, est généralement traduite dans les différents systèmes juridiques⁶⁷. *Durchgriffsproblematik* pour l'Allemagne et la Suisse, *disregarding the corporate personality* pour les pays anglo-saxons, *doorbraak van persoonlijkheid* au Pays Bas et levée du voile social en Belgique.

Le phénomène a fait l'objet d'études diverses et variées. A chaque fois, un point de départ reste commun. « Fondamentalement, la réduction des effets de la personnalité morale est une règle d'exception⁶⁸ », la dissociation de la personne morale et de ses

⁶³ Directive 90/435 du Conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1990, JOCE, L. 225 du 20 août 1990, p. 26.

⁶⁴ En Belgique, par exemple, ce régime est dénommé « régime des revenus définitivement taxés ».

⁶⁵ Pour ouvrir droit au régime spécial, les titres de participation de la société mère doivent représenter au moins 5 % du capital de la société émettrice, quel que soit, en principe, leur prix de revient.

⁶⁶ Les produits nets des actions ou parts d'intérêts de la filiale perçus au cours de l'exercice par la société mère sont, pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés dû par cette dernière, retranchés du bénéfice net total de la société mère, déduction faite d'une quote-part de frais et charges. Cette quote-part de frais et charges est fixée forfaitairement et uniformément à 5 % du produit total des participations, crédits d'impôt étrangers compris.

Par exemple : au cours de l'exercice, une société mère a reçu 47 000 € de produits de filiales, se décomposant comme suit :

- dividende de 30 000 € d'une filiale française ;
- dividende net de 17 000 € d'une filiale étrangère (ouvrant droit, par hypothèse, à un crédit d'impôt de 15 % du montant brut du dividende, soit 20 000 € × 15 % = 3 000 €).

Calcul de la quote-part de frais et charges : $[30\,000 + (17\,000 + 3\,000)] \times 5\% = 2\,500$ €. La somme effectivement déductible des résultats de l'exercice au titre des produits de filiales sera donc de : $47\,000 - 2\,500 = 44\,500$ €.

⁶⁷ Madame Valérie SIMONART en dresse la liste : SIMONART (V.), *La personnalité morale en droit privé comparé. L'unité du concept et ses applications pratiques. Allemagne, Angleterre, Belgique, Etats-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*, Collection de la Faculté de droit Université Libre de Bruxelles, Bruxelles : Bruylant, 1995, n° 525, p. 457.

⁶⁸ MONDANGE (C.), « La transparence de la personnalité morale dans le droit anglais des sociétés anonymes », RID comp. 1980, p. 574.

membres reste le principe⁶⁹. De cette base, des théories très diverses ont ensuite été construites. Il est possible de les regrouper en quatre familles : les théories de l'abus (a), institutionnelles (b), normatives (c) et économiques (d).

a) Le phénomène a pu être analysé en termes d'abus. C'est, semble-t-il, à un auteur allemand, R. SERICK⁷⁰, qu'il revient d'avoir ouvert la voie aux théories de l'abus. Celles-ci se sont ensuite développées dans la plupart des pays.

L'idée est que la personnalité morale ne peut se voir reconnaître toutes ses conséquences, dès lors qu'il en est fait un usage abusif. Reste à définir la notion d'usage abusif, et c'est sur ce point que se distinguent les auteurs. Ces derniers s'attachent tantôt à une définition subjective, tantôt à une notion objective de l'abus. Pour l'auteur allemand SERICK, l'usage de la personnalité devient abusif lorsqu'il est fait dans un but illicite, en particulier pour échapper à la Loi ou à des obligations contractuelles ou pour commettre une fraude aux droits des tiers. Les partisans de la théorie de l'abus objectif ou institutionnel considèrent, en revanche, que le *Durchgriff* se justifie dès lors que la personne morale est utilisée de façon contraire à sa fonction ou à sa finalité, ce qui serait constitutif d'un abus d'institution. A l'extrémité enfin, pour certains auteurs, l'abus résulte de la mauvaise foi de celui qui use de la personne morale⁷¹.

b) Des théories institutionnelles furent également avancées. Ses partisans considèrent que la personnalité morale et l'ensemble des règles qui la gouvernent répondent à des objectifs déterminés. Dans ces conditions, « il est permis de ne pas en tenir compte lorsqu'elle est invoquée dans un sens parfaitement étranger à la fonction qui lui est assignée dans l'ordre juridique⁷² ». Ceux qui ne respectent pas ces règles ou qui utilisent la personnalité morale dans un but autre que celui pour lequel elle a été instaurée, doivent être privés de ses avantages et plus précisément, des avantages qui résultent de son autonomie juridique et patrimoniale.

L'atteinte à l'autonomie des personnes morales n'est plus alors, comme ce fut le cas dans les théories de l'abus, commandée par des facteurs extérieurs. C'est en considération

⁶⁹ Dans ce sens également : SWEENEY (J.M.), « Droit des Etats-Unis », in *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 97.

⁷⁰ SERICK (R.), *Rechtsform und Realität juristischer Personen*, De Gruyter, Mohr, Berlin : Tübingen, 1955, cité par COUTINHO DE ABREU (J.-M.), « Personnalité morale, subjectivité juridique et entreprises », RID éco. 1996, p. 175.

⁷¹ Cette notion fut retenue par certaines décisions des tribunaux anglais : MONDANGE (C.), « La transparence de la personnalité morale dans le droit anglais des sociétés anonymes », RID comp. 1980, p. 574.

⁷² GROSSEN (J.-M.), « La personnalité morale et ses limites en droit suisse », in *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 155.

d'éléments internes tels que des considérations fonctionnelles et d'équité, que ce phénomène a lieu⁷³.

c) L'auteur allemand W. MÜLLER-FREIENFELS⁷⁴ inaugura également la « théorie normative » ou « théorie de l'application des normes ». Cet auteur avança que la *Durchgriffsproblematik* n'était qu'une illustration d'une problématique plus générale, relative à l'application des normes. Selon ses partisans, les règles relatives à la personnalité morale ne peuvent s'appliquer que dans la mesure où elles servent les fins de l'ordre juridique. Eu égard à une autre norme, la norme de séparation de la personne morale par rapport à ses membres doit, dans certains cas, être restreinte. Pour le droit anglais, Madame Catherine MONDANGE observe, par exemple, que la levée du voile social est parfois commandée par la volonté de faire prévaloir des intérêts supérieurs tels que ceux de l'Etat, en période de guerre.

d) Enfin, les auteurs américains ont avancé une explication du phénomène fondée sur des considérations économiques. Pour une partie de la doctrine, la responsabilité limitée des personnes morales aboutirait, parfois, à des injustices et la levée de voile permettrait d'équilibrer les avantages et les inconvénients de cette règle. Il pourrait ainsi être fait abstraction de la règle de la responsabilité limitée des personnes morales, chaque fois que cela ne porte pas atteinte à sa *ratio legis*. Les partisans de cette théorie considèrent, de cette façon, que le voile de la personnalité morale peut être facilement levé au profit des créanciers involontaires, tels que les victimes de délit, car les risques que ces créanciers encouraient n'étaient équilibrés par aucune garantie suffisante. En revanche, s'agissant des créanciers volontaires comme les fournisseurs, banquiers ou consommateurs, ceux-ci connaissent les risques qu'ils courent et prennent en considération des garanties suffisantes.

⁷³ MONDANGE (C.), « La transparence de la personnalité morale dans le droit anglais des sociétés anonymes », op. cit. p. 574.

⁷⁴ MÜLLER-FREIENFELS (W.), « Zur Lehre vom sogenannten « Durchgriff » bei juristischen Personen im Privatrecht » in *Archiv für die Civilistische Praxis*, 1957, p. 522 et 535, cité par COUTINHO DE ABREU (J.-M.), « Personnalité morale, subjectivité juridique et entreprises », RID éco. 1996, p. 175.

De toutes ces théories, aucun consensus ne se dégage véritablement sur le fondement des atteintes à l'autonomie des personnes morales. Une partie de la doctrine, notamment allemande, considère, qu'en réalité, le phénomène ne peut être appréhendé de façon unitaire. Les auteurs K. SCHMIDT⁷⁵ et WIEDEMANN⁷⁶ évoquent ainsi, aujourd'hui, l'hypothèse des « théories mixtes ». La *Durchgriff* résulterait d'une application alternative et circonstanciée des théories de l'abus et des théories de l'application des normes. C'est à ce point que la doctrine allemande majoritaire s'est arrêtée.

10 - Qu'en est-il en droit français ? Le phénomène n'est, bien sûr, pas passé inaperçu. Plusieurs auteurs ont observé que dans un certain nombre d'hypothèses, le juge et le Législateur ne respectaient pas l'autonomie des personnes morales à l'égard de leurs membres.

Ceci est particulièrement vrai pour le droit fiscal. Dans cette discipline, les travaux mettant en lumière ce phénomène se sont multipliés car ils permettaient de démontrer deux, voire trois, grandes théories fiscales.

D'abord, les hypothèses d'atteinte à l'autonomie des personnes morales en droit fiscal ont servi à la démonstration de l'autonomie du droit fiscal. En établissant que le droit fiscal ne respectait pas les principes gouvernant la personnalité morale en droit privé, les tenants de la thèse de l'autonomie prouvaient que la fiscalité était une discipline autonome ayant ses propres concepts⁷⁷.

Puis ces hypothèses d'atteinte à l'autonomie des personnes morales en droit fiscal ont été à nouveau mises en lumière pour démontrer le particularisme du droit fiscal. Cette fois, les tenants de cette thèse démontraient que la fiscalité n'avait pas ses propres concepts mais empruntait les notions du droit privé tout en les déformant quelque peu. Ce qui est le cas du concept de personnalité morale⁷⁸.

Enfin, les hypothèses d'atteinte à l'autonomie des personnes morales ont été étudiées pour établir une notion, bien connue des fiscalistes, dénommée « transparence de la

⁷⁵ SCHMIDT (K.), *Gesellschaftsrecht*, 2, Aufl., Heymann, Köln, Berlin, Bonn, München, 1991, p. 190 et s. cité par COUTINHO DE ABREU (J.-M.), « Personnalité morale, subjectivité juridique et entreprises », RID éco. 1996, p. 176.

⁷⁶ WIEDEMANN, *Die Unternehmensgruppe im Privatrecht*, Mohr, Tübingen, 1988, p. 20 cité par COUTINHO DE ABREU (J.-M.), « Personnalité morale, subjectivité juridique et entreprises », op. cit. p. 176.

⁷⁷ Sur ce point, voyez encore : CASTAGNEDE (B.), « Nature et caractères du droit fiscal », Dr. Fisc. 2006, n° 25, supplément, comm. 623.

⁷⁸ MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en Droit français », Dr. Fisc. 1966, n° 31-36, doct. et n° 37, doct.

personnalité morale⁷⁹ ». Bref, la doctrine fiscale a déjà beaucoup travaillé sur ce phénomène. Que ressort-il exactement de ces travaux ?

En France, les spécialistes du droit fiscal considèrent qu'il existe un phénomène qui se caractérise par la non-observation de l'autonomie de la personne morale quant à ses membres. Ce phénomène est dénommé « transparence de la personnalité morale⁸⁰ ». Chaque fois qu'il est porté atteinte au principe d'autonomie de la personne morale à l'égard de ses membres, cette atteinte s'explique par le fait que la personnalité morale n'est pas un écran opaque qui interdit de voir, au-delà, ceux qui la composent. Elle est, au contraire, plus ou moins transparente, ce qui permet d'appréhender ceux qui sont derrière elle. C'est à ce point que la doctrine fiscale française semble s'être arrêtée.

En droit privé, la doctrine avait également observé que, dans un certain nombre d'hypothèses, le juge et le Législateur ne respectaient pas l'autonomie des personnes morales à l'égard de leurs membres et, bien que cette théorie soit un peu moins connue en droit privé, c'est également la théorie de la transparence de la personnalité morale qui a été retenue pour expliquer ces cas⁸¹.

A première vue, la situation en France serait donc semblable à celle des autres pays que nous évoquions plus haut. Toutes les hypothèses d'atteinte à l'autonomie des personnes morales relèvent d'un phénomène unique baptisé « transparence de la personnalité morale » en France, « *Durchgriffsproblematik* » en Allemagne et en Suisse, « *disregarding the corporate personality* » dans les pays anglo-saxons, « *doorbraak van persoonlijkhed* » au Pays Bas et levée du voile social en Belgique. Seulement, cette conclusion est peut-être un peu trop hâtive. Deux éléments jettent le trouble.

⁷⁹ Voyez notamment : RIPERT (G.), *Traité élémentaire de Droit commercial*, Tome 1, 6^{ème} éd., par ROBLOT (R.), Paris : LGDJ, 1968, n°4 ; CASIMIR (J.-P.), « L'imposition du résultat des sociétés : être ou ne pas être soumis à l'impôt sur les sociétés ? Telle est la question », in *Mélanges à Claude CHAMPAUD*, Paris : Dalloz, 1997, p. 151 ; CHAPPERT (A.), « La notion de personnalité morale en droit fiscal », *Defrénois* 2000, art. 37 248, p.1201 ; COZIAN (M.), « Images fiscales. Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} éd., Paris : Litec, 2000, Thème 20, p.271 et s. ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en Droit français », *Dr. Fisc.* 1966, n° 31-36, doct. et n° 37, doct.

⁸⁰ Voyez notamment : RIPERT (G.), *Traité élémentaire de Droit commercial*, Tome 1, 6^{ème} éd., par ROBLOT (R.), Paris : LGDJ, 1968, n°4 ; CASIMIR (J.-P.), « L'imposition du résultat des sociétés : être ou ne pas être soumis à l'impôt sur les sociétés ? Telle est la question », in *Mélanges à Claude CHAMPAUD*, Paris : Dalloz, 1997, p. 151 ; CHAPPERT (A.), « La notion de personnalité morale en droit fiscal », *Defrénois* 2000, art. 37 248, p.1201 ; COZIAN (M.), « Images fiscales. Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} éd., Paris : Litec, 2000, Thème 20, p.271 et s. ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en Droit français », *Dr. Fisc.* 1966, n° 31-36, doct. et n° 37, doct.

⁸¹ Voyez notamment : GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Tome 149, Paris : LGDJ, 1977, p.101 et s.

D'une part, sur la question de la personnalité morale, il existe des différences notables entre les systèmes juridiques que nous évoquons. Une distinction peut être faite entre les droits romanistes (belge et français), germaniques (allemand, néerlandais, suisse et italien) et anglo-saxons (anglais). Or, dans ces deux derniers systèmes, les sociétés de personnes ne jouissent pas de la personnalité morale.

D'autre part, alors que dans les autres pays, les atteintes à la personnalité morale ont des causes extérieures à la personnalité morale - on parle d'abus de la personnalité morale, de nécessités économiques ou encore d'intérêts supérieurs de l'Etat - en France, la cause de ce phénomène est liée à la personnalité morale elle-même qui serait, dit-on, transparente... Nous sommes alors tentés de poser deux questions.

Première question : la situation en France ne serait-elle pas un peu différente ? L'analyse des atteintes à l'autonomie des personnes morales nous pousse à le croire. Il semble, en effet, que pour la doctrine française, la « transparence » est fortement liée à la forme et au type des personnes morales. En droit fiscal notamment, le terme de transparence était à l'origine réservé à certaines sociétés qui, chez nos voisins, n'ont pas la personnalité morale⁸². La notion française de transparence n'est donc pas identique aux notions développées dans les autres pays.

Mais surtout, seconde question : la situation en France ne serait-elle pas plus complexe ? Dans les autres pays, les atteintes à l'autonomie des personnes morales ont, semble-t-il, des causes extérieures à la personne morale. Or, ce qui est vrai chez nos voisins, est vrai également pour la France. En droit français, aussi, de nombreuses hypothèses de non respect de l'autonomie des personnes morales ont des causes extérieures à la personnalité morale. Ainsi, en droit fiscal, certains textes ou décisions de jurisprudence portent atteinte à l'autonomie de la personne morale, alors que cette dernière n'a pas la qualité de société « fiscalement transparente ». Leur but est extérieur à la personnalité morale. Il s'agit, par exemple, d'un objectif de lutte contre l'évasion fiscale. Pour lutter contre les transferts de bénéfices vers des pays à fiscalité privilégiée, l'article 209 B du Code général des impôts permet ainsi de rattacher à une société française une part des bénéfices réalisés par sa filiale établie dans un « paradis fiscal ».

Des dispositifs semblables existent en droit privé. Monsieur René DAVID observait que, alors que la théorie de la personnalité morale a été consacrée⁸³, le droit français a toujours été marqué par l'idée que la personnalité morale n'est autre qu'une technique

⁸² Nous pensons aux sociétés civiles d'attribution réglementées par l'article 1655 ter du Code général des impôts.

⁸³ S'agissant des sociétés, par exemple, la Cour de Cassation a admis leur personnalité morale dès la fin du XIX^e siècle, dans un arrêt du 23 février 1891 : Cass. req. 23 février 1891, *Banque générale des Alpes-Maritimes / duc de Rivoli*. D.P. 1891, 1^{ère} partie, p. 169.

ordonnée à des fins essentiellement pratiques et limitée par ces dernières⁸⁴. On peut lire également sous la plume de Monsieur Joseph HAMEL⁸⁵, au début du XX^e siècle, que « *ces personnes morales ne doivent avoir les attributs des personnes physiques que dans la mesure où il est opportun de leur conférer ces attributs* ». Dans cet esprit, les juristes ont admis très tôt qu'ils pouvaient passer outre l'écran de la personnalité morale lorsque ceci s'avérait utile. Dans une décision du 20 novembre 1922⁸⁶, la Chambre des requêtes a ainsi considéré que deux sociétés, l'une étrangère et l'autre française, formaient un groupe unique et que la société française devait répondre, en France, des dettes du groupe, même contractées à l'étranger. Ce faisant la Chambre des requêtes niait la personnalité juridique distincte de la société française et assimilait implicitement cette dernière à une simple succursale de la société étrangère. Or, ces quelques hypothèses, décrites avec économie, sont révélatrices ; elles montrent que dans les différentes branches du droit, prenant en compte les réalités concrètes auxquelles il y a lieu de faire face, le Législateur et le juge n'hésitent pas à ignorer occasionnellement l'autonomie de la personne morale, lorsque ceci s'avère nécessaire. Pour autant, ces hypothèses ne sont pas réservées aux sociétés de transparentes ; au contraire elles ne sont pas liées à la forme et sont souvent communes à toutes les personnes morales. Peu à peu, l'idée se dégage qu'en droit français, il existe, non pas un phénomène, mais deux phénomènes différents. Il est, d'une part, la transparence des personnes morales, atteinte à l'autonomie de l'entité personnifiée, qui est portée compte tenu de la forme ou du type de la personne morale. Il est, d'autre part, des atteintes à l'autonomie des entités personnifiées, qui ont des causes extérieures à la personne morale. Autant d'hypothèses que nous sommes tentés de rattacher à une autre notion que nous nommerons «*dépassement de la personnalité morale* ».

Pourquoi cette expression «*dépassement de la personnalité morale* » ? Dans le langage commun, le dépassement désigne l'**action** de dépasser, il signifie aller plus loin que quelqu'un ou quelque chose en laissant derrière soi. Le dictionnaire LAROUSSE définit également le verbe dépasser comme le «*fait d'aller au-delà de ce qui est attendu, possible ou imaginable* ».

L'expression «*dépassement de la personnalité morale* » prend son sens dans le sillage du principe d'autonomie de la personne morale. On sait qu'une fois légalement constituée, cette dernière est réputée être une personne juridique entièrement distincte de ses

⁸⁴ DAVID (R.), *in La personnalité morale et ses limites*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, LGDJ, 1960, p.131.

⁸⁵ HAMEL (J.), «*La personnalité morale et ses limites* », D. 1961, chron. p. 141.

⁸⁶ Cass. Req. 20 novembre 1922, *Soc. Lamborn et Cie C. Varounis*, S. 1926, 1^{ère} partie, p. 305, note ROUSSEAU (H.).

composants. Ainsi, lorsqu'un tiers est en relation avec la personne morale, d'un point de vue strictement juridique, le rapport de droit s'établit entre la personne morale et le tiers et non avec la communauté de ses membres. Ces derniers sont, en principe, étrangers et sauf cas particulier, seule la personne morale est engagée. Dans cette perspective, la personnalité morale protège ceux qui sont derrière en empêchant de les atteindre. En d'autres termes, elle érige une sorte d'écran entre ses membres et les tiers, ne laissant rien transparaître à l'extérieur de ce qui la concerne⁸⁷. Poursuivant cette idée, le « dépassement de la personnalité morale » doit s'entendre comme « le dépassement de l'écran formé par la personnalité morale » et désigne *l'action qui consiste à aller au-delà de l'écran de la personnalité morale pour appréhender les personnes qui la composent*.

L'expression semble adéquate pour désigner ces atteintes à l'autonomie des personnes morales, qui sont à l'initiative du Législateur, du juge ou de l'Administration fiscale et qui ont des causes extérieures à la personne morale. L'expression vise également à mettre en valeur la distinction entre les hypothèses de dépassement de la personnalité morale et les hypothèses de transparence de la personne morale. La transparence désignant l'état ou la nature d'un objet, on comprend que ces atteintes à l'autonomie des personnes morales transparentes sont liées à la personne morale elle-même et qu'elles découlent de la nature de celle-ci.

11 - Certains auteurs français avaient esquissé cette distinction entre la transparence de certaines formes de sociétés et cet autre phénomène qui constitue, pour nous, le dépassement de la personnalité morale. Monsieur Jean Pierre GASTAUD distinguait ainsi la « transparence de principe » et la « transparence exceptionnelle ou occasionnelle ». La première désignait la situation de certains groupements dans lesquels « l'écran de la personnalité morale est par hypothèse peu opaque »⁸⁸. La seconde se traduisait par une remise en cause des effets de la personnalité morale par l'influence de facteurs extérieurs et se caractériserait par le fait qu'elle est exceptionnelle et pathologique. De même, Monsieur Nabil FADEL RAAD a relevé que la transparence est l'œuvre d'une conjugaison du type et de la forme de la personne morale. Or, certaines manifestations de la transparence sont « pathologiques » car elles ont pour unique fonction la protection d'intérêts catégoriels, ce

⁸⁷ Voyez en ce sens : CUTAJAR-RIVIERE (C.), *La société écran, essai sur la notion et son régime juridique*, Bibliothèque de droit privé, Tome 272, Paris : LGDJ, 1998.

⁸⁸ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Tome 149, Paris : LGDJ, 1977, p.101 et s.

qu'il désigne par l'expression « dépassement »⁸⁹. C'est sur cette distinction, toutefois, que les juristes français semblent avoir suspendu leur réflexion.

Ce relatif silence de la doctrine française ajoute, bien sûr, à l'intérêt de notre travail. Il le rend également particulièrement exigeant. Reprenons nos idées. En observant le droit de la personnalité morale en France et dans les pays voisins, nous avons eu le sentiment qu'il y a quelque chose à comprendre dans un phénomène observé par la doctrine française mais, semble-t-il, imparfaitement expliqué. Nous avons émis l'hypothèse qu'il y aurait, en droit français, une distinction à faire dans les nombreux cas d'atteinte à l'autonomie des personnes morales. La notion de transparence des personnes morales ne désignerait qu'une partie des cas dans lesquels on passe outre le principe d'indépendance de la personne morale. Un certain nombre d'atteintes à l'autonomie des personnes seraient différentes et il conviendrait d'introduire une nouvelle notion pour désigner ces hypothèses : le dépassement de la personnalité morale. Bref, un sentiment, puis une hypothèse émise... voilà un cheminement que les philosophes poursuivent par « l'expérience » pour démontrer la véracité de notre hypothèse⁹⁰. Notre travail est une construction. Il s'agit de construire, de la façon la plus pertinente et la plus claire possible, le concept de dépassement de la personnalité morale en droit français...

⁸⁹ FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Tome 241, Paris : LGDJ, 1991, p. 140 et s.

⁹⁰ Nous faisons référence à la « méthode expérimentale » utilisée par certains philosophes et scientifiques. Au XIX^{ème} siècle, Claude BERNARD décrit cette méthode qui repose sur un « trépied » :

-le « sentiment » qu'il y a quelque chose à comprendre dans un phénomène observé mais encore inexpliqué,

-la « raison » qui permet d'inventer des hypothèses explicatives,

-« l'expérience » qui permet de vérifier les hypothèses.

Voyez BERNARD (C.), *Introduction à l'étude de la médecine expérimentale*, 1865.

Pour ce faire, nous pourrions être tentés de travailler dans toutes les disciplines juridiques. Aucune branche du droit ne peut se vanter, en effet, de respecter scrupuleusement l'autonomie des personnes morales. Ainsi, en droit public⁹¹, en droit privé⁹², en droit fiscal⁹³ et en droit communautaire⁹⁴, le Législateur, le juge ou l'Administration fiscale n'hésitent pas, lorsque cela semble nécessaire, à aller au-delà de l'écran de la personnalité morale pour redécouvrir, par exemple, celui ou ceux qui la contrôlent. Toutefois, par souci de clarté, nous choisirons d'écarter le droit public du champ de nos investigations. Aussi passionnantes qu'elles soient, des recherches sur les personnes morales de droit public pourraient brouiller les pistes. Les rapports entre la personne morale de droit public et ses composants paraissent, en effet, profondément différents de ceux qui se nouent entre la personne morale de droit privé et ses participants : leur création n'est pas fondée sur la volonté de ses membres mais rendue obligatoire par la Loi, leur fonctionnement est dicté par l'action de l'Etat qu'elles développent... Les hypothèses de dépassement de la personnalité morale ne paraissent pas pouvoir être envisagées de façon identique, selon que la personne morale en cause est de droit public ou

⁹¹ Ainsi, dans un arrêt du 31 juillet 1996, le Conseil d'Etat a autorisé une commune à résilier le contrat de concession d'un téléphérique, qu'elle avait accordé, à une société, au motif que cette société était passée sous le contrôle d'un autre associé. Assurément, il est question d'un dépassement de la personnalité morale de cette société : le Conseil d'Etat est allé au-delà de la personne morale pour prendre en considération ses membres. CE, 31 juillet 1996, n° 126594, *Société les téléphériques du massif de Mont-Blanc et autre*, Légifrance.

⁹² Par exemple, la réglementation des baux commerciaux était exclue pour les sociétés contrôlées par des personnes de nationalité étrangère. Cette jurisprudence mettait en œuvre le mécanisme du dépassement de la personnalité morale puisque la société se voyait refuser un droit pour un motif qui ne lui était pas propre. C'est un élément de l'état des associés « contrôlaire » qui détermine l'état de la personne morale.

Voyez : Cass. req. 12 mai 1931, *Remington Typewriter*, S. 1932, 1^{ère} partie, p. 57, note NIBOYET (J.-P.), D. 1936, 1^{ère} partie, p. 121, note SILZ (E.) ; Rennes, 16 juin 1930, D. 1931, 2^{ème} partie, p. 9, note CHAUVEAU (P.) ; Paris, 20 mars 1944, *Soc. Anonyme des Editions Feldman et Autin ès-qual. c. Rigaud*, D. 1945, 2^{ème} partie, p. 24, note BASDEVANT (J.), Rev. crit. DIP 1946, p. 51.

La jurisprudence est toutefois revenue au critère du siège social qu'elle corrobore en recherchant si la société est effectivement exploitée en France : Cass. Civ., 8 février 1972, *Shell-Berre*, RDC 1973, p. 672, obs. LOUSSOUARN (Y.) ; Cass. civ. 10 mars 1976, Rev. sociétés 1977, p. 305.

⁹³ En droit fiscal, la Loi de finances rectificative pour 2004 a institué un nouveau cas de dépassement de la personnalité morale. Il concerne deux des dispositifs institués par la Loi pour le soutien à la consommation et à l'investissement (Loi n° 2004-804 du 9 août 2004, dite Loi Sarkozy, Dr. fisc. 2004, n° 39, comm. 708) :

-d'une part, le dispositif d'exonération temporaire des plus-values professionnelles, prévu l'article 238 *quaterdecies* du Code général des impôts. En vertu de cet article, la plus-value réalisée lors de la cession d'une branche complète d'activité d'une entreprise à caractère industriel, commercial, artisanal ou libéral, dont la valeur du fonds de commerce ou de la clientèle n'excède pas 300.000 €, est exonérée d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés.

-d'autre part, le dispositif d'exonération de droits d'enregistrement prévu à l'article 724 bis du Code général des impôts. L'exonération est accordée aux cessions de branche complète d'activité d'une entreprise, dans les mêmes conditions.

Pour ces dispositifs, le Législateur a exclu de leur champ d'application les opérations dans lesquelles le bénéficiaire de la cession est une société ou un groupement contrôlé par le cédant. Voyez Dr. fisc. 2005, n° 5, comm. 140.

⁹⁴ Par exemple, l'actuel article R330-2 du Code de l'aviation civile prévoit que l'obtention de la licence d'exploitation de transporteur aérien est réservée aux entreprises « effectivement contrôlées » par des ressortissants des Etats membres de la Communauté européenne ou parties à l'accord sur l'Espace économique européen.

de droit privé. Vouloir envisager ce phénomène dans toutes ces disciplines conduirait ainsi à faire une étude comparative. Or, sans nier l'intérêt de ce type d'exercice, ceci risque bien de fausser la compréhension du phénomène que notre étude a pour but de permettre. Aussi, ce sont vers les rivages habités par les personnes morales de droit privé que nous nous tournerons. Le droit des sociétés, le droit des procédures collectives, le droit social et même « le pur droit civil⁹⁵ » qui ne dédaigne pas de faire échec au principe d'autonomie des personnes morales pour appréhender ses composants⁹⁶, seront ainsi quelques uns de nos espaces de recherches. Parmi ces terres peuplées par les personnes morales de droit privé, il en est une qui semble particulièrement prometteuse pour qui s'intéresse au phénomène de dépassement de la personnalité morale : le droit fiscal. « Réaliste », cette discipline n'aurait, dit-on, que faire des principes juridiques admis dans les autres branches du droit. Pour réaliser son objectif budgétaire, la fiscalité cherche à frapper les richesses où qu'elles se trouvent et quelles que soient leurs formes juridiques. Le droit fiscal n'hésiterait pas alors à dépasser la personnalité morale chaque fois que cela s'avère nécessaire. Il constituera, de ce fait, parmi les différentes disciplines du droit privé, l'une des terres sur lesquelles nous nous aventurerons plus volontiers.

12 - Pour construire, de façon pertinente et claire, le concept de dépassement de la personnalité morale, nous suivrons la méthode des scientifiques. Georges-Louis BUFFON, Comte de BUFFON, dans *Histoire naturelle*, la décrivait par ces mots : *il s'agit de « rassembler des faits pour se donner des idées⁹⁷ »*.

Nous nous attacherons ainsi, dans un premier temps, à « rassembler des faits ». Il s'agit d'observer et de prospecter dans les différentes disciplines du droit privé ainsi qu'en droit fiscal, afin de rassembler les hypothèses dans lesquelles il est porté atteinte au principe d'autonomie des personnes morales. De ce travail, se dégagera l'idée qu'il existe, dans la pratique, des situations dans lesquelles il est porté atteinte à l'autonomie de la personne morale sans que ceci puisse s'expliquer par le concept de transparence des personnes morales. Ceci conduit à élaborer un nouveau concept, le concept de « dépassement de la personnalité morale » qui rassemble les diverses hypothèses dégagées (Partie I).

⁹⁵ GRIDEL (J.-P.), « La personne morale en droit français », RID comp. 1990, p. 495.

⁹⁶ Par exemple, dans un arrêt du 17 juin 1986, la Cour de Cassation confirmait l'annulation d'une vente en considérant que la société mandataire avait acquis le bien qu'elle était chargée de vendre par « personne morale interposée ». L'acquéreur était en l'espèce une société à responsabilité limitée dont les associés étaient également associés de la société mandataire (Cass. civ. 1^{ère}, 17 juin 1986, n° 84-15.398, *La société « Etude Dab » et autre contre Mme Davy*, Bull. civ. I, n° 170).

⁹⁷ LECLERC (G.-L.), Comte de BUFFON, *Histoire naturelle*, publié entre 1749 et 1788.

Après avoir « *rassemblé des faits* » et tiré les enseignements conceptuels de ce travail, nous nous consacrerons, dans un second temps, à nous « *donner des idées* »... des idées et des éléments pour répondre aux questions provoquées par l'introduction du concept de dépassement de la personnalité morale. Si l'on admet, en effet, que le principe d'autonomie des personnes morales peut être tenu en échec, des questions surgissent naturellement : comment, à certaines occasions, le droit admet-il de mettre entre parenthèses l'autonomie de la personne morale ? Pourquoi accepte-t-il de tenir en échec un principe qu'il a admis ? Autant de questions et de considérations théoriques données en réponse, qui sont suscitées par la notion de dépassement de la personnalité morale (Partie II).

PREMIÈRE PARTIE :

LES ENSEIGNEMENTS CONCEPTUELS TIRÉS

DE L'ÉTUDE DES ATTEINTES À

L'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES

13 - Consacrée en droit privé comme en droit fiscal, la théorie de la personnalité morale a pour effet de conférer à l'entité, « en tant que personne juridique, la permanence et l'unité⁹⁸ ». L'unité, car le droit va traiter le groupement comme une seule personne juridique capable d'intervenir sur la scène du droit ; la permanence, car cette personne juridique reste la même quelle que soit l'identité changeante de ses membres. La personnalité morale apparaît ainsi comme une technique qui, par essence, a vocation à ériger une séparation entre ses auteurs et les tiers, une sorte d'écran qui ne laisse rien transparaître à l'extérieur de ce qui la concerne.

Ce principe, bien qu'admis par tous, souffre toutefois d'exceptions. Le constat est sans appel. Si la personnalité morale s'impose en principe en toute branche du droit, elle est bien loin d'être un obstacle infranchissable. A de multiples occasions, le Législateur, le juge ou encore l'Administration fiscale ne respectent pas l'autonomie des personnes morales par rapport à leurs membres et n'hésitent pas à percer l'écran de leur personnalité juridique pour appréhender leurs composants. Autant d'hypothèses que la doctrine française rattache traditionnellement à une notion unique : la « transparence » de la personnalité morale⁹⁹. L'analyse connaît un succès particulier en droit fiscal. Conséquence du prétendu réalisme de cette discipline, les dérogations au principe de séparation des personnes morales et de leurs membres sont multiples. Ceci a suscité l'intérêt de nombreux auteurs qui ont consacré des études à ce phénomène. De ces travaux, se dégage l'idée que toutes les atteintes à l'autonomie des personnes morales relèvent d'un seul et unique concept : la transparence.

Cette analyse n'est toutefois pas évidente. Des incertitudes se dévoilent lorsque l'on s'attache à étudier l'ensemble des situations dans lesquelles le principe d'indépendance des personnes morales est tenu en échec. L'observation révèle que toutes les atteintes à l'autonomie des personnes morales ne sont pas identiques. Parmi toutes les situations

⁹⁸ VEDEL (G.), *Droit administratif*, Thémis, 4^{ème} édition, Paris : Presses Universitaires de France, 1968, p. 557.

⁹⁹ En ce sens, voyez notamment : CASIMIR (J.-P.), « L'imposition du résultat des sociétés : être ou ne pas être soumis à l'impôt sur les sociétés ? Telle est la question », in *Mélanges à Claude CHAMPAUD*, Paris : Dalloz, 1997, p. 151 et s. ; CHAPPERT (A.), « La notion de personnalité morale en droit fiscal », *Defrénois* 2000, art. 37.248, p.1201 ; COZIAN (M.), « Images fiscales. Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 20, p.271 et s. ; GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, p. 103 et s. ; HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, Tome 216, p. 155 et s. ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en Droit français », *Dr. Fisc.* 1966, n° 31-36, doct. et n° 37, doct.

répertoriées, deux groupes d'hypothèses bien différentes, se dessinent. Dès lors, il ne paraît pas juste d'analyser toutes les hypothèses dans lesquelles le Législateur, le juge ou l'Administration fiscale passent outre le principe d'indépendance des personnes morales comme relevant du seul et unique concept de transparence. Cette approche traditionnelle paraît insuffisante pour appréhender l'ensemble des atteintes à l'autonomie des personnes morales (Titre I). Pour saisir la pratique juridique, il s'avère nécessaire de redéfinir clairement le champ d'application de la notion de transparence. C'est alors que se dégage l'autre concept, dénommé « dépassement de la personnalité morale » (Titre II).

TITRE I - UN CONSTAT : L'INSUFFISANCE DE L'APPROCHE TRADITIONNELLE DES ATTEINTES À L'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES.

14 - Ce « curieux divorce » qui s'opère entre, d'une part, les principes qui font de la personne morale un être juridique autonome et, d'autre part, la pratique qui n'hésite pas à faire échec à cette règle, n'avait pas échappé à la doctrine. Face à ce paradoxe de notre droit, une analyse fut traditionnellement avancée. Quelles que soient leurs manifestations, les atteintes à l'autonomie des personnes morales ont été présentées par une majorité d'auteurs, comme relevant d'un phénomène unique, baptisé « transparence de la personnalité morale¹⁰⁰. ». Cette analyse unique des atteintes a fait l'objet d'un quasi consensus. Monsieur Maurice COZIAN observait ainsi que la « trop fameuse transparence fiscale » est classiquement invoquée dès que le droit semble méconnaître certains aspects de la personnalité morale¹⁰¹. La même tendance se dégage en droit privé, la notion de

¹⁰⁰ En ce sens, voyez notamment : CASIMIR (J.-P.), « L'imposition du résultat des sociétés : être ou ne pas être soumis à l'impôt sur les sociétés ? Telle est la question », in *Mélanges à Claude CHAMPAUD*, Paris : Dalloz, 1997, p. 151 et s. ; CHAPPERT (A.), « La notion de personnalité morale en droit fiscal », Defrénois 2000, art. 37.248, p.1201 ; COZIAN (M.), « Images fiscales. Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 20, p.271 et s. ; GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, p. 103 et s. ; HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, Tome 216, p. 155 et s. ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en Droit français », *Dr. Fisc.* 1966, n° 31-36, doct. et n° 37, doct. ; SERLOOTEN (P.), « Faut-il sauver le régime fiscal de « semi-transparence » des sociétés de personnes ? », *JCP éd. N* 2007, n° 29, 1220.

¹⁰¹ Voyez notamment : COZIAN (M.), « Images fiscales : Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés » in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit. Thème 20, p. 271 ; DEROUIN (P.), « La transparence fiscale des sociétés de personnes ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ? », *Dr. fisc.* 1997, n° 50, chron. p. 1443 ; FREYRIA (C.), « De la pensée de POTHIER à la transparence fiscale. La théorie défunte de la mutation conditionnelle de l'apport en société », in *Etudes à la mémoire du Professeur Emile GIRAUD*, Annales de la Faculté de droit et de sciences économiques de Lille, 1976, p. 171 ; GOSSEREZ (C.), « La fin d'une notion empirique de transparence fiscale ? L'imposition des sociétés commerciales exerçant des activités non commerciales », *Rev. sc. légis. fin.* 1975, p. 599 ; SERLOOTEN (P.), « Brèves réflexions sur l'utilité actuelle du régime de transparence fiscale des sociétés de personnes », *JCP éd. E* 1999, I, 1477 ; SERLOOTEN (P.), « Faut-il sauver le régime fiscal de « semi-transparence » des sociétés de personnes ? », *JCP éd. N* 2007, n° 29, 1220.

transparence s'y imposant toutes les fois que la personnalité des membres réapparaît à travers l'écran social¹⁰² (Chapitre I).

Cette conception traditionnelle qui voit dans les atteintes à l'autonomie des personnes morales un phénomène unique, ne reflète pas cependant toute la richesse du sujet. Avec une étude plus précise du phénomène, il apparaît que ces atteintes se scindent en deux groupes. On distingue deux types d'hypothèses qui répondent chacune à des logiques différentes. Il en résulte que pour saisir le phénomène, la « fameuse transparence » doit être redéfinie de telle façon qu'elle ne soit plus qu'un volet du diptyque que constituent les atteintes à l'autonomie des personnes morales (Chapitre II).

¹⁰² Voyez notamment : GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif*, op. cit. n° 72, p. 103 ; HAMIAUT (M.), « Transparence fiscale et transparence juridique en matière de sociétés », S. 1964, 1^{ère} partie, p. 4 ; JAUFFRET (C.), « La transparence civile et la protection des associés de construction », JCP éd. G 1967, I, 2065 ; SEGUIN (M.), « La transparence juridique. Copropriété et société de construction », Gaz. Pal. 1966, 2, doct. p. 104.

Chapitre I :

L'ANALYSE TRADITIONNELLEMENT UNITAIRE DES ATTEINTES À L'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES : LA THÉORIE DE LA TRANSPARENCE

15 - Bien qu'elle soit commune au droit privé et au droit fiscal, c'est dans cette dernière discipline que la notion de transparence connaît le plus vif succès. Celui-ci est tel que la notion de « transparence fiscale » a dépassé le monde des juristes pour être consacrée par le dictionnaire généraliste LAROUSSE¹⁰³. Cela tient sans doute au fait que c'est au droit fiscal que l'on doit l'apparition de l'expression¹⁰⁴. Il faut reconnaître également que dans cette discipline, les auteurs aiment à dénoncer toutes les solutions qui paraissent contraires à celles du droit privé, ce qui est le cas de règles fiscales qui semblent méconnaître la personnalité morale des sociétés et autres groupements qui en sont dotés en droit privé. L'expression est ainsi employée par la doctrine scientifique¹⁰⁵, la doctrine administrative¹⁰⁶ comme la jurisprudence¹⁰⁷. Or, dans tous les cas, l'idée ressort invariablement qu'en droit fiscal, toutes les atteintes à l'autonomie des personnes morales relèvent de ce seul et unique phénomène qu'est la transparence fiscale (I).

En comparaison, le droit privé paraît plus réservé face à cette notion. L'expression de « transparence » apparaît, en effet, de façon moins fréquente. Toutefois, bien que moins

¹⁰³ Au terme « Transparence », le dictionnaire LAROUSSE vise la « transparence fiscale : concept retenu en matière d'impôt direct ayant pour effet d'écartier la personnalité morale d'une société pour imposer directement les associés à raison des bénéfices sociaux ».

¹⁰⁴ Selon Marcel HAMIAUT, le terme de transparence fiscale est, en effet, apparu en 1963, au cours des débats parlementaires relatifs au régime fiscal des sociétés immobilières de propriété : HAMIAUT (M.), « Transparence fiscale et transparence juridique en matière de sociétés », S. 1964, 1^{ère} partie, p. 7.

¹⁰⁵ Voyez notamment : KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 11 et s. et p. 292 et s. ; COZIAN (M.), « Images fiscales : Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 20, p.271 et s ; FREYRIA (C.), « De la pensée de POTHIER à la transparence fiscale. La théorie défunte de la mutation conditionnelle de l'apport en société », in *Etudes à la mémoire du Professeur Emile GIRAUD*, Annales de la Faculté de droit et de sciences économiques de Lille, 1976, p. 171.

¹⁰⁶ Voyez notamment : Dans la Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 4-H-1217, 1^{er} mars 1995, les paragraphes 1 et 2 sont relatifs aux « Sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale ». Dans la Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 5-E-224, 15 mai 2000, le paragraphe 1 relatif aux Groupements agricoles d'exploitation en commun (GAEC) prévoit qu'ils sont « dotés d'une principe de transparence ».

¹⁰⁷ Par exemple : RIVIERE, Concl. sur CE, 24 février 1978, n° 97-347, Dr. fisc. 1978, n° 41, comm. 1558 ; MARTEL (M.), Concl. sur CAA Paris, 30 décembre 1997, n° 94-686, *Sté Marshall Cavendish International*, RJF 3/98, p. 155.

répandue, la transparence des personnes morales a fait l'objet, en droit privé, de quelques études particulièrement précises. Or, là encore, la même idée se dégage. Selon une majorité d'auteurs, la transparence couvre l'ensemble des atteintes à l'autonomie des personnes morales qui sont analysées comme l'expression d'un seul et unique phénomène (II).

SECTION I. LA NOTION DE TRANSPARENCE FISCALE DE LA PERSONNALITÉ MORALE

16 - En droit fiscal, l'idée apparaît nettement : il y a transparence toutes les fois que la personnalité des membres de l'entité personnifiée réapparaît à travers l'écran de sa personnalité juridique. L'expression est, en effet, employée dans deux séries d'hypothèses.

La transparence fiscale qualifie, en premier lieu, un ensemble de personnes morales nommées « sociétés transparentes » ou plus généralement, « personnes morales dotées de la transparence fiscale ». Ces dernières n'ont pas la qualité de contribuable pour l'établissement de certains impôts, ce sont leurs membres qui supportent personnellement cette charge (I).

L'expression de transparence jaillit, en second lieu, sous la plume des auteurs pour désigner les hypothèses dans lesquelles, au travers des personnes morales non dotées en principe de la « transparence fiscale », réapparaît la personnalité de leurs membres. On parle alors des « cas de transparence fiscale¹⁰⁸ » (II).

¹⁰⁸ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 295.

I. - LES « PERSONNES MORALES DOTÉES DE LA TRANSPARENCE FISCALE »

17 - Depuis que le Législateur a mis en œuvre un régime fiscal particulier pour les sociétés immobilières de copropriété¹⁰⁹ qui a été, au cours des débats parlementaires, nommé la « transparence fiscale » par le Ministre des Finances¹¹⁰, cette image semble n'avoir jamais plus quitté les esprits des juristes en droit fiscal¹¹¹.

Stricto sensu, l'expression « société transparente » semble réservée aux sociétés immobilières de copropriété, encore appelées sociétés d'attribution¹¹², relevant de l'article 1655 *ter* du Code général des impôts¹¹³.

Les sociétés immobilières de copropriété sont, selon le Code général des impôts, « les sociétés qui ont, en fait, pour unique objet, soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés, soit la location pour le compte d'un ou plusieurs des membres de la société de tout ou partie des immeubles ou fractions d'immeubles appartenant à chacun de ces membres¹¹⁴ ».

Aux termes de l'article 1655 *ter* du Code général des impôts, ces sociétés « sont réputées, quelle que soit leur forme juridique, ne pas avoir de personnalité distincte de celle de leurs membres » pour l'application de plusieurs impôts. Ainsi, par exemple, au regard des impôts directs, l'associé est traité comme un propriétaire direct des locaux auxquels donnent vocation les droits sociaux qu'il détient et ce notamment pour l'imposition des revenus procurés par l'immeuble, des plus-values éventuelles, des réductions d'impôt sur

¹⁰⁹ Article 30 de la Loi n° 63-254 du 15 mars 1963.

¹¹⁰ Selon Monsieur Marcel HAMIAUT : « Transparence fiscale et transparence juridique en matière de sociétés », S. 1964, 1^{ère} partie, p. 7.

¹¹¹ JAUFFRET (C.), « La transparence civile et la protection des associés de construction », JCP 1967, I, 2065, n° 1 ; KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 312 et p. 377 et s. ; MARTIN (M.), « Quelques aspects de la réforme de la fiscalité immobilière », Dr. soc. 1964, p. 397 et Dr. soc. 1965, p. 224 ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit fiscal », Dr. fisc. 1966, n° 31-36, doct. et n° 37, doct.

¹¹² Documentation pratique Francis Lefebvre, Fiscalité immobilière, IMMO-IV-9100.

¹¹³ En ce sens : CHAPPERT (A.), « La notion de personnalité morale en droit fiscal », Defrénois 2000, art. 37.248, p. 1201, n° 36 ; COZIAN (M.), « Images fiscales : Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », *in Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 20, p. 273, n°10 ; SERLOOTEN (P.), « Faut-il sauver le régime fiscal de « semi-transparence » des sociétés de personnes ? », JCP éd. N 2007, n° 29, 1220. De même, la Doctrine administrative désigne les sociétés relevant de l'article 1655 *ter* du CGI par l'expression « sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale » (Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 4-H-1217, n° 1, 1^{er} mars 1995).

¹¹⁴ Article 1655 *ter* du Code général des impôts.

le revenu, ou encore au regard des impôts locaux. La société immobilière de copropriété n'est pas imposable à raison des revenus qu'elle réalise. Ce sont « les associés ou actionnaires qui sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, suivant le cas, pour la part des revenus sociaux correspondant à leurs droits dans la société ». Cette disposition jette, à elle seule, les bases de la transparence des sociétés immobilières de copropriété. Niant l'existence de ces sociétés du point de vue fiscal, tout se passe comme si les revenus et actes réalisés par elles l'étaient par leurs membres dans le cadre de leur activité. Aussi peut-on considérer que la personne morale est « transparente » aux yeux de l'Administration fiscale.

Cette transparence ne se réalise, toutefois, qu'à l'occasion de l'établissement de certains impôts, c'est à dire les impôts directs, droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière exigible sur les actes qui donnent lieu à la formalité fusionnée et taxes assimilées¹¹⁵. En dehors de ces hypothèses énumérées par l'article 1655 *ter* du Code, le droit fiscal ne dénie pas leur existence. Ainsi, la société est susceptible d'être assujettie et redevable de la TVA¹¹⁶. De même, en cas de contrôle fiscal, la procédure de vérification est suivie entre l'Administration et la société elle-même¹¹⁷, tout comme la procédure de redressement¹¹⁸. Le droit fiscal n'est donc pas sans reconnaître la personnalité morale de la

¹¹⁵ Les impositions auxquelles donne lieu la formalité de l'enregistrement sont désignées de deux façons différentes selon le service administratif compétent pour l'exécuter (Articles 662 à 664 du Code général des impôts) : elles portent l'appellation de « droits d'enregistrement » lorsqu'il s'agit des centres des impôts et celle de « taxes de publicité foncière » pour les actes formalisés à la Conservation de hypothèques.

Les actes relevant de la formalité fusionnée, accomplie à la Conservation des hypothèques, sont assujettis à une imposition unique dite taxe de publicité foncière - à laquelle s'ajoutent toutefois les « salaires du conservateur » - tandis que les actes et mutations relevant de la seule formalité de l'enregistrement, effectuée par le centre des impôts, sont soumis à un droit d'enregistrement. Quant aux actes exclus de la formalité fusionnée et relevant de la double formalité de l'enregistrement et de la publicité foncière, ils sont imposés dans les conditions suivantes : certains sont soumis à une perception unique de l'impôt au centre des impôts (droit d'enregistrement) ; la publication ultérieure de ces actes à la Conservation des hypothèques est alors dispensée de la taxe de publicité foncière et ne donne lieu qu'à la perception des salaires du conservateur. Les autres actes - c'est le cas des donations - sont soumis successivement à une double perception au titre du droit d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière ; cette dernière est alors perçue au taux de 0,60 % (plus 0,1 % et prélèvement pour frais d'assiette et de recouvrement) et augmentée des salaires du conservateur.

Concrètement, la transparence fiscale s'applique :

- aux impôts directs (impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés) ;
- à tous les droits d'enregistrement proprement dits ;
- aux taxes locales additionnelles aux droits d'enregistrement.

¹¹⁶ La transparence fiscale des sociétés relevant de l'article 1655 *ter* du CGI est sans incidence en matière de TVA. Ainsi, la société peut être imposable à raison des livraisons à soi même qu'elle réalise : CE, 4 décembre 1974, n° 93289, RJF 2/75, n° 62 ; TA Lyon, 12 décembre 2000, n° 95-3385, *SCI Sangnier-Lafontaine*, RJF 4/01, n° 471.

¹¹⁷ L'article L53 du Livre des procédures fiscales prévoit que « en ce qui concerne les sociétés dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société, la procédure de vérification des déclarations déposées par la société est suivie entre l'administration des impôts et la société elle-même ».

¹¹⁸ CE, 8 avril 1994, n° 60405-65876, *Touchais*, RJF 5/94, n° 579, Concl. LOLOUM (F.), p. 299 ; CE, 20 octobre 1995, n° 135727, *ministre c/ Dubois*, RJF 12/95, n° 1396 ; CE, 1^{er} mars 2000, n° 197045, *Maurice*, RJF 4/00, n° 447.

société immobilière de copropriété. Elle est loin d'être traitée comme un groupement sans personnalité morale. Au contraire, il semble qu'admise en principe, la personnalité juridique de cette société est simplement écartée dans certaines hypothèses. Aussi dit-on que du point de vue du droit fiscal, la société immobilière de copropriété est transparente dans certains cas. Elle ne peut, en revanche, être tenue pour inexistante.

18 - Séduits par cette image, les auteurs se sont emparés de l'expression, pour en affubler un ensemble bien plus large de personnes morales, à savoir celles qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés¹¹⁹. Il est dit de ces dernières qu'elles sont dotées de la « transparence fiscale¹²⁰ ». D'autres auteurs¹²¹ préfèrent employer le terme de « semi transparence », ou parfois de « translucidité », car l'expression « transparence » serait réservée aux seules sociétés immobilières de copropriété. L'idée reste toujours la même. Ceci procède de l'article 206 du Code général des impôts qui dresse une liste limitative des sociétés concernées par « l'impôt sur les personnes morales¹²² ». Pour celles qui en sont exclues¹²³, il n'est pas question d'imposition du bénéfice social au niveau de la société, complétée par une imposition des distributions entre les mains des associés. Au contraire, leur régime fiscal se caractérise par une imposition du bénéfice social entre les mains des associés. La personne morale n'est donc pas imposable à raison des bénéfices qu'elle a réalisés. Une fois encore, on peut considérer, note Monsieur Patrick SERLOOTEN, que « le droit fiscal nie la personnalité de ces sociétés en considérant que le regroupement des

¹¹⁹ Ceci vaut pour :

-la doctrine scientifique. Voyez, par exemple, DEROUIN (P.), « La transparence fiscale des sociétés de personnes ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ? », Dr. fisc. 1997, n° 50, chron. p. 1443, n° 3 ; MIGNON (E.), « Que reste-t-il du principe de transparence fiscale des GAEC ? », RJF 4/00, p. 295 ; SCHMIDT (J.), KORNPROBST (E.), *Fiscalité immobilière*, 9^{ème} édition, Paris : LexisNexis Litec, 2006, n° 61.

-la doctrine administrative. Voyez, par exemple : Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 5-E-224, n° 1, 15 mai 2000 : le groupement agricole d'exploitation en commun, le GAEC, a été « doté d'un principe de transparence » ;

-les commissaires du gouvernement. Voyez, par exemple : RIVIERE, Concl. sur CE, 24 février 1978, n° 97-347, Dr. fisc. 1978, n° 41, comm. 1558.

¹²⁰ Voyez, par exemple : DEROUIN (P.), « La transparence fiscale des sociétés de personnes ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ? », Dr. fisc. 1997, n° 50, chron. p. 1443 ; SERLOOTEN (P.), « Brèves réflexions sur l'utilité actuelle du régime de transparence fiscale des sociétés de personnes », JCP éd. E 1999, I, 1477.

¹²¹ Tel Monsieur Maurice COZIAN (COZIAN (M.), « Images fiscales. Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 20, p.271 et s.) ou Monsieur Patrick SERLOOTEN (SERLOOTEN (P.), « Faut-il sauver le régime fiscal de « semi-transparence » des sociétés de personnes ? », JCP éd. N 2007, n° 29, 1220).

¹²² RIPERT (G.), ROBLOT (R.), *Traité de droit commercial, Droit fiscal des affaires*, 5^{ème} édition par SERLOOTEN (P.), Paris : LGDJ, 1997, Tome 3, n° 36, p. 50.

¹²³ Outre les sociétés immobilières de copropriété, il s'agit principalement des sociétés d'investissement, des GIE, des GAEC et des sociétés de personnes. Ces dernières sont notamment les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés civiles n'ayant pas un objet commercial.

divers associés n'a pas fait naître une nouvelle personne morale¹²⁴ ». Toutefois, cette négation de l'existence de la société est limitée aux hypothèses énumérées par le Législateur¹²⁵. En dehors, le droit fiscal reconnaît leur personnalité morale. En cela, les personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés méritent donc l'image de la « transparence ».

19 - Entre la société immobilière de copropriété dotée de la transparence fiscale et la société transparente non soumise à l'impôt sur les sociétés, on comprend que le dénominateur commun de la transparence se situe au niveau de l'imposition des revenus de la personne morale. Selon Monsieur Philippe DEROUIN, au plan fiscal, une personne morale est ainsi considérée comme « transparente » :

« Lorsqu'elle n'est passible d'aucun impôt sur ses revenus ou résultats et que seuls les membres ou associés de la société ou du groupement sont imposables à raison de leur part dans ces bénéfices et selon les mêmes règles que s'ils les avaient réalisés directement¹²⁶ ».

Aussi, dès lors que la personne morale est personnellement soumise à l'impôt sur les sociétés à raison de ses bénéfices, par obligation ou par option, il n'y a donc plus de « transparence »¹²⁷.

Élément de base de la « transparence fiscale des sociétés », cette absence d'imposition des revenus au niveau de la personne morale est ensuite complétée par d'autres éléments qui varient selon la forme ou l'objet de l'entité concernée. La transparence fiscale permet donc de faire abstraction de la personne morale à l'occasion de l'imposition de ses revenus et pour d'autres occasions que la loi détermine en fonction de chaque société. Ces occasions sont plus ou moins nombreuses selon les personnes morales, ce qui conduit la

¹²⁴ RIPERT (G.), ROBLOT (R.), *Traité de droit commercial, Droit fiscal des affaires*, 5^{ème} édition par SERLOOTEN (P.), loc. cit.

¹²⁵ Les sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés sont, par exemple, redevables de la taxe professionnelle : CAA Lyon, 6 avril 1995, n° 93LYO1361, *Ministre du budget c/ Bonnet et autres*, Rec. CE 1995, p. 522.

¹²⁶ DEROUIN (P.), « La transparence fiscale des sociétés de personnes ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ? », *Dr. fisc.* 1997, n° 50, chron. p. 1443.

¹²⁷ En ce sens, CASIMIR (J.-P.), « L'imposition du résultat des sociétés : Être ou ne pas être soumis à l'impôt sur les sociétés ? Telle est la question », in *Mélanges à Claude CHAMPAUD*, Paris : Dalloz, 1997, p. 151 ; CHARTIER (Y.), « L'évolution de l'engagement des associés », *Rev. Sociétés* 1980, p. 1 ; LAGARDE (G.), « Propos de commercialiste sur la personnalité morale. Réalité ou réalisme ? » in *Etudes offertes à Alfred JAUFFRET*, Aix-en-Provence : Faculté de droit et de science politique d'Aix-Marseille, 1974, p. 439 ; SCHMIDT (J.), KORNPROBST (E.), *Fiscalité immobilière*, 9^{ème} édition, Paris : LexisNexis Litec, 2006, n° 61.

doctrine à distinguer entre la « transparence des sociétés immobilières de copropriété¹²⁸ » (A) et la « semi transparence¹²⁹ », « transparence partielle¹³⁰ » ou encore « translucidité¹³¹ » des sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés¹³² (B).

A. - La transparence des sociétés immobilières de copropriété

20 - « Réputées sans personnalité morale distincte de leurs membres pour l'application des impôts directs, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière exigible sur les actes qui donnent lieu à la formalité fusionnée en application de l'article 647 ainsi que des taxes assimilées¹³³ », le régime fiscal des sociétés immobilières de copropriété est caractérisé par une transparence particulièrement étendue¹³⁴. L'objet de ce paragraphe n'étant pas de décrire de façon précise le régime fiscal de ces sociétés, nous rappèlerons seulement quelques uns des aspects de la transparence fiscale des sociétés d'attribution.

S'agissant des impôts directs, même si elles sont constituées sous la forme de sociétés de capitaux¹³⁵, les sociétés visées à l'article 1655 *ter* du Code général des impôts sont exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés par dérogation aux dispositions de l'article 206 du Code. En application du 2^e alinéa de l'article 1655 *ter*, l'imposition des revenus des immeubles construits, acquis ou gérés par les sociétés susvisées est établie aux

¹²⁸ La plupart des auteurs emploient l'expression « transparence » pour ces sociétés : CHAPPERT (A.), « La notion de personnalité morale en droit fiscal », Defrénois 2000, art. 37 248, p. 1201 ; COZIAN (M.), « Images fiscales : Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 20, p. 281.

¹²⁹ COZIAN (M.), « Images fiscales. Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 20, p.271 et s. ; DEPOND (A.), « Variations pratiques (et d'actualité) sur la personnalité morale des sociétés de personnes », JCP éd. N 1999, I, 1133 ; RIPERT (G.), ROBLOT (R.), *Traité de droit commercial, Droit fiscal des affaires*, 5^{ème} édition par SERLOOTEN (P.), Paris : LGDJ, 1997, Tome 3, n° 36, p. 53.

¹³⁰ CHAPPERT (A.), « La notion de personnalité morale en droit fiscal », Defrénois 2000, art. 37248, n° 14.

¹³¹ CHAPPERT (A.), Ibid.

¹³² Monsieur Maurice COZIAN distingue, en outre, la semi transparence des sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés et la translucidité des sociétés d'investissement. Parmi les éléments de distinction, on peut noter que dans les sociétés d'investissement, seuls les bénéficiaires distribués sont taxés entre les mains des associés. De plus, certains revenus exceptionnels de la société sont imposés à son niveau, à l'impôt sur les sociétés. COZIAN (M.), « Images fiscales : Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 20, p.271 et s.

¹³³ Article 1655 *ter* du Code général des impôts.

¹³⁴ PUYRAVEAU (P.), *La fiscalité des sociétés de personnes, Pratique et solutions nouvelles*, Levallois : Nouvelles Editions Fiduciaires, 1986, n° 3301 et s., p. 337 et s.

¹³⁵ Selon l'article L 2121-1 du Code de la construction et de l'habitation, les sociétés d'attribution peuvent, en effet, être constituées sous toutes les formes prévues par la loi. En pratique, elles revêtent le plus souvent la forme de société civile ou de société anonyme. Elles peuvent être, soit des sociétés d'acquisition si elles ont pour objet l'acquisition d'un immeuble, soit des sociétés de construction si elles ont pour objet la construction d'un immeuble.

noms des associés eux-mêmes en tenant compte du régime fiscal auquel chacun de ceux-ci est assujéti¹³⁶. Mais, outre le fait que la société d'attribution n'est pas personnellement imposable à raison de ses résultats, le droit fiscal tire toutes les conséquences du fait que ces sociétés sont réputées ne pas avoir la personnalité fiscale.

En premier lieu, conséquence logique de la transparence, les associés sont imposés comme s'ils avaient construit et détenu directement l'immeuble. Il en résulte que lorsque la société réalise des travaux d'entretien et de réparation sur l'immeuble dont elle est propriétaire, chaque associé peut déduire des revenus générés par l'immeuble qu'il perçoit, une part des dépenses de travaux correspondant à ses droits¹³⁷. Par ailleurs, lorsque l'immeuble détenu par la société immobilière de copropriété est la résidence principale de l'associé, celui-ci bénéficie des réductions d'impôt accordées au titre de certaines dépenses afférentes à la résidence principale du contribuable¹³⁸.

En second lieu, les parts ou actions de la société sont considérées comme des fractions d'immeubles et non comme des droits sociaux. Dès lors, en cas de cession des parts, celle-ci emporte toutes les conséquences fiscales liées à la vente d'un immeuble. La plus-value réalisée relève ainsi du régime des plus-values immobilières des particuliers lorsque les associés sont des personnes physiques agissant dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé. Toutefois, en cette matière, la transparence de la personnalité morale n'est pas totale. Ainsi, la plus-value est déterminée par la différence entre le prix de cession des parts ou actions et leur valeur lors de l'apport de l'immeuble et non sur la différence entre leur prix de cession et le prix de revient de l'immeuble¹³⁹.

Au regard des droits d'enregistrement, dès lors que les sociétés visées à l'article 1655 *ter* du Code général des impôts n'ont pas de personnalité distincte de celle de leurs membres, les cessions de droits sociaux consenties par leurs membres n'ont plus pour objet des droits mobiliers incorporels, mais les immeubles eux-mêmes représentés par les actions ou parts cédées. Concrètement, lorsque la société possède des immeubles qui ne se

¹³⁶ Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 8 H-211, n° 2, 30 juin 1998.

¹³⁷ CE, 25 février 1976, n° 97398, Dr. fisc. 1977, n° 24, comm. 928.

¹³⁸ Par exemple, les articles 199 *sexies* et s. du Code général des impôts.

¹³⁹ CE, 23 juin 1976, n° 88 217, Dr. fisc. 1976, n° 41, comm. 1415.

trouvent pas dans le champ d'application de la TVA immobilière¹⁴⁰, la cession des actions ou parts des sociétés en cause est censée constituer une vente du local à la jouissance ou à la propriété duquel lesdites actions ou parts donnent vocation. La vente est alors soumise, en tous points, au régime fiscal des ventes d'immeubles¹⁴¹.

La transparence des sociétés immobilières de copropriété n'est toutefois pas celle qui a fait le plus couler d'encre. Le nombre des sociétés d'attribution étant réduit en pratique¹⁴², la doctrine s'est bien plus intéressée à la transparence des « sociétés de personnes » ou encore des personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés.

B. - La transparence ou « semi transparence » des personnes morales soumises au régime fiscal des sociétés de personnes

21 - De façon traditionnelle en droit fiscal, la transparence des « sociétés de personnes » est opposée à l'opacité des sociétés de capitaux¹⁴³. *Stricto sensu*, les sociétés de personnes désignent un ensemble de personnes morales caractérisées par la responsabilité indéfinie de leurs membres¹⁴⁴. Parmi elles, se trouvent notamment les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandites simples et les sociétés civiles. Cette interprétation n'est toutefois pas celle que retient le Code général des impôts. Le Législateur fiscal a effectivement préféré dresser une liste de sociétés considérées comme

¹⁴⁰ Notons que lorsque la société possède des immeubles qui entrent dans le champ d'application de la TVA immobilière tel que défini par l'article 257-7° du Code général des impôts (soit, notamment, des terrains à bâtir sous certaines conditions et des immeubles achevés depuis moins de cinq ans sous certaines conditions), cet article met en place un dispositif qui aboutit à un résultat similaire au résultat de la transparence fiscale dans le domaine des droits d'enregistrement. L'article 257-7 du Code général des impôts soumet, en effet, à la TVA immobilière, « les cessions, sous forme de vente ou d'apport en société, de parts d'intérêt ou d'actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble ». Ainsi, la cession de parts d'une société d'attribution sera soumise à la TVA immobilière alors même que la cession porte sur des biens meubles.

¹⁴¹ Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 7 H-5212, n° 18, 1^{er} septembre 1999 ; Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 8 H-2323, n° 2, 30 juin 1998.

¹⁴² L'article 1655 *ter* du Code général des impôts définit strictement l'objet des sociétés auquel il s'applique, si bien qu'en pratique, son champ d'application est restreint (CASIMIR (J.-P.), « L'imposition du résultat des sociétés : être ou ne pas être soumis à l'impôt sur les sociétés ? Telle est la question », *in Mélanges à Claude CHAMPAUD*, Paris : Dalloz, 1997, p. 163, n° 11).

¹⁴³ Sur la distinction fiscale entre sociétés de capitaux et sociétés de personnes, voyez notamment : DEROUIN (P.), « La transparence fiscale des sociétés de personnes ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ? », *Dr. fisc.* 1997, n° 50, chron. p. 1443 et chron. p. 1484 ; KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 11 et s. ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit fiscal », *Dr. fisc.* 1966, n°31-36, doct. et n° 37, doct. ; PUYRAVEAU (P.), *La fiscalité des sociétés de personnes, Pratique et solutions nouvelles*, Levallois : Nouvelles Editions Fiduciaires, 1986, n° 1, p. 19 et s.

¹⁴⁴ Plus largement, il s'agit des sociétés dans lesquelles la personnalité des associés constitue un élément déterminant. Outre le fait que les associés soient responsables envers les créanciers sociaux, ces sociétés se caractérisent également, en cas de cession des droits sociaux, par l'obligation d'agrément du cessionnaire.

telles¹⁴⁵, si bien que s'ajoutent à la première des listes, certaines sociétés à responsabilité limitée¹⁴⁶ ou certaines sociétés en participation. D'un point de vue fiscal, l'expression « sociétés de personnes » désigne donc l'ensemble des personnes morales qui relèvent d'un régime fiscal qui leur est spécifique, dit « régime des sociétés de personnes », par opposition à celles qui sont passibles de l'impôt sur les sociétés. Les sociétés et groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes se voient appliquer des règles particulières dans deux domaines : l'imposition des bénéfices et les droits d'enregistrement. Pour les autres impôts et taxes, et notamment la TVA et la taxe professionnelle, la situation des sociétés de personnes ne fait généralement pas l'objet de règles particulières¹⁴⁷.

22 - S'agissant de l'imposition des revenus, l'article 8 du Code général des impôts pose le principe de la semi transparence de ces personnes morales et groupements¹⁴⁸ : les associés sont personnellement imposés sur une partie des résultats sociaux qui correspondent à leurs droits dans la société. Cette analyse est confirmée par le Conseil d'Etat qui affirme qu'elles ne sont « elles-mêmes passibles ni de l'impôt sur les sociétés ni de l'impôt sur le revenu¹⁴⁹ ».

Cette transparence a toutefois, en principe, des conséquences relativement restreintes. Normalement, en effet, les résultats des sociétés de personnes doivent être établis d'après les règles propres à la catégorie de bénéfices ou de revenus dont relève l'activité de la société et en fonction du montant de ses recettes en ce qui concerne l'appréciation du régime d'imposition applicable¹⁵⁰. Autrement dit, les bénéfices sociaux sont imposés entre les mains des associés dans la catégorie des revenus correspondant à l'activité de la société. Si la société a une activité commerciale, la part des bénéfices sociaux qui revient à

¹⁴⁵ Il s'agit notamment des articles 8 et 8 *ter* du Code général des impôts auxquels s'ajoutent les personnes morales visées par l'article 238 *ter*, 239 *quater*, 239 *quater* A et B, 239 *ter* du Code général des impôts.

Le régime des sociétés de personnes s'applique finalement à divers sociétés et groupements :

- les sociétés mentionnées à l'article 8 du Code général des impôts ;
- les sociétés civiles professionnelles mentionnées à l'article 8 *ter* du Code général des impôts ;
- les sociétés civiles de moyens visées à l'article 239 *quater* A du Code général des impôts ;
- les copropriétés de navires visées à l'article 8 *quater* du Code général des impôts ;
- les copropriétés de cheval de course ou d'étalon visées à l'article 8 *quinquies* du Code général des impôts
- les groupements d'intérêt économique, les groupements européens d'intérêt économique et les groupements d'intérêt public, en application des articles 239 *quater*, 239 *quater* C et article 239 *quater* B du Code général des impôts.

¹⁴⁶ La SARL à caractère familial et l'EURL ayant pour associé unique une personne physique.

¹⁴⁷ Documentation pratique Francis Lefebvre, Dispositions communes, DC-V-10.

¹⁴⁸ COZIAN (M.), « Un sac d'embrouilles » : le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 22, p. 289 ; DEPONDT (A.), « Variations pratiques (et d'actualité) sur la personnalité morale des sociétés de personnes », JCP éd. N 1999, I, 1133, n° 28, p. 1133.

¹⁴⁹ CE, 11 juillet 1979, n° 2087, Dr. fisc. 1980, n° 1, comm. 4, concl. LOBRY (P.)

¹⁵⁰ Article 238 bis K-II du Code général des impôts.

chaque associé constitue, pour ce dernier, un revenu imposable dans la catégorie des Bénéfices Industriels et Commerciaux. Ainsi, bien que la société de personnes ne soit pas imposable personnellement, son existence est tout de même prise en considération puisque c'est l'activité de la société qui détermine la cédule d'imposition des revenus perçus par les membres.

La semi transparence des sociétés de personnes peut, cependant, être accentuée dans certains cas. Conformément aux dispositions de l'article 238 bis K-I du Code général des impôts¹⁵¹, la quote-part du résultat social revenant à certains associés est déterminée selon les règles qui régissent les opérations qu'ils réalisent eux-mêmes, et non selon les règles dont relève la société de personnes dont ils sont membres, lorsque la société comprend parmi ses membres :

- des sociétés et personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime réel dans la catégorie des Bénéfices Industriels et Commerciaux ou des Bénéfices Agricoles¹⁵² ;
- des sociétés de personnes interposées exerçant une activité de gestion patrimoniale ou une activité agricole pour laquelle elles relèvent du régime du forfait ou du régime simplifié sur option¹⁵³.

Dans ces deux hypothèses, tout se passe comme si les revenus, bien que réalisés par la société, l'étaient par ses membres dans le cadre de leur activité. Incontestablement, la transparence de la société de personnes est accentuée.

23 - La transparence n'arrête pas là ses effets. Elle joue également en matière de droits d'enregistrement. Avec Monsieur Patrick SERLOOTEN¹⁵⁴, on peut constater que le régime fiscal de la constitution des sociétés « semi transparentes » repose sur la méconnaissance de leur personnalité juridique. En effet, ces sociétés se voient appliquer la

¹⁵¹ CASIMIR (J.-P), « L'imposition du résultat des sociétés : Être ou ne pas être soumis à l'impôt sur les sociétés ? Telle est la question », in *Mélanges à Claude CHAMPAUD*, Paris : Dalloz, 1997, n° 16, p. 165 ; COZIAN (M.), « Un sac d'embrouilles » : le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu », loc. cit.

¹⁵² Article 238 bis K-I-1^{er} alinéa du Code général des impôts.

¹⁵³ Article 238 bis K-I-2^{ème} alinéa du Code général des impôts.

¹⁵⁴ SERLOOTEN (P.), « Brèves réflexions sur l'utilité actuelle du régime de transparence fiscale des sociétés de personnes », JCP éd. E 1999, I, 1477.

théorie de la mutation conditionnelle¹⁵⁵. Selon cette théorie, lors de la constitution de la société, les apports ne sont pas considérés comme translatifs de propriété. L'opération ne fait l'objet ni du droit d'apport, ni du droit de mutation, ni même de la Taxe de publicité foncière¹⁵⁶. Monsieur Paul PUYRAVEAU observe ainsi que l'apport est davantage considéré comme un « transfert provisoire¹⁵⁷ ». La mutation interviendra éventuellement à la dissolution de la société si le bien apporté se retrouve en nature et qu'il est attribué à la suite du partage à un autre associé que l'apporteur initial. Le bien est alors seulement considéré comme transféré du patrimoine de l'apporteur au patrimoine de l'associé attributaire. Si, en revanche, le bien est attribué à l'associé apporteur, le droit fiscal considère qu'il n'y a jamais eu de mutation. Par suite, la reprise par l'apporteur ne donne ouverture à aucun impôt de mutation lorsque l'opération n'est pas sujette à publicité foncière¹⁵⁸. En d'autres termes, l'apport en société s'analyse comme un transfert de propriété « sous condition suspensive de l'attribution de l'apport à un autre que l'apporteur¹⁵⁹ ».

Cependant, une fois encore, « la transparence n'est pas le vide¹⁶⁰ ». Le droit fiscal ne nie la personnalité morale de la société que de façon partielle car la théorie de la mutation conditionnelle ne joue qu'en faveur de certains apports.

Parmi les apports que peuvent réaliser les associés lors de la constitution d'une société, le droit fiscal distingue les apports à titre pur et simple et les apports à titre onéreux. Un bien est apporté à titre pur et simple lorsque, en contrepartie de sa mise, l'apporteur reçoit

¹⁵⁵ Sur cette théorie, voyez notamment : BINET (E.), note sous C. Cass., ch. réun., 22 décembre 1904, *Admin. de l'enregistr. C. Ternynck*, D. 1905, 1^{ère} partie, p. 209 ; FREYRIA (C.), « De la pensée de POTHIER à la transparence fiscale. La théorie défunte de la mutation conditionnelle de l'apport en société », in *Etudes à la mémoire du Professeur Emile GIRAUD*, Annales de la Faculté de droit et de sciences économiques de Lille, 1976, p. 171 ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit fiscal », *Dr. fisc.* 1966, n°31-36, doct. et n° 37, doct.

¹⁵⁶ Réponse ministérielle VALLEIX, J.O. A.N. 15 août 1994, p. 4150, n° 14582.

¹⁵⁷ PUYRAVEAU (P.), *La fiscalité des sociétés de personnes, Pratique et solutions nouvelles*, Levallois : Nouvelles Editions Fiduciaires, 1986, n° 1203, p. 47.

¹⁵⁸ C'est le cas lorsque l'apporteur reprend un fonds de commerce. En revanche, lorsque l'apporteur reprend un immeuble ou des droits immobiliers, l'opération est sujette à la publicité foncière et elle rend exigible la taxe de publicité de foncière, au taux actuel de 0,715 %, prévue par 678 du Code général des impôts (Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 7 H-4222, n° 2, 1^{er} septembre 1999).

¹⁵⁹ Propos de LACROUX, « La conception fiscale du contrat de sociétés », *Rev. sociétés* 1951, p. 17 rapporté par Madame MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit fiscal », *Dr. fisc.* 1966, n°31-36, doct. et n° 37, doct. L'expression est également utilisée par l'Administration fiscale. On peut lire dans la Documentation de base de la Direction Générale des Impôts que : « En vertu de la doctrine administrative, consacrée par une jurisprudence constante et confirmée par le législateur (CGI, art. 727-I-4°), selon laquelle l'apport pur et simple est réputé n'opérer ultérieurement la mutation du bien apporté que **sous la condition suspensive** de l'attribution effective de ce bien, au moment où il sortira du patrimoine social, à un associé autre que l'apporteur, l'apport pur et simple en société est exonéré du droit de mutation à titre onéreux » (Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 7 H-4122, n° 7, 1^{er} septembre 1999).

¹⁶⁰ Cette remarque est empruntée à Madame Emmanuelle MIGNON : « Fiscalité internationale des sociétés de personnes : la transparence n'est pas le vide », *RJF* 12/99, chron. p. 931.

de simples droits sociaux, exposés à tous les risques de l'entreprise et notamment à la perte de cette mise¹⁶¹. Il y a apport à titre onéreux toutes les fois que l'apporteur est rémunéré par la société bénéficiaire de l'apport au moyen d'un équivalent ferme, actuel et soustrait aux risques sociaux¹⁶². Tel est le cas, par exemple, de la remise de titres à revenu fixe (obligations, bons de caisse), d'espèces ou encore la prise en charge d'un passif incombant à l'apporteur.

En cas d'apport à titre onéreux, on considère que l'associé ne fait pas une véritable mise sociale, au sens de l'article 1832 du Code civil, puisqu'il reçoit, en contrepartie de son apport, non des droits sociaux exposés aux aléas de l'entreprise, mais un avantage ferme et actuel qui lui est définitivement acquis et qui se trouve soustrait aux chances de gain, d'économie ou aux risques de perte de la société. D'un point de vue fiscal, l'apport à titre onéreux opère donc une transmission à titre onéreux, juridiquement indépendante de la convention principale et assujettie aux droits de mutation¹⁶³. Pour ces apports, la société de personnes est donc traitée comme un être distinct de ses auteurs.

Par ailleurs, même pour les apports à titre pur et simple, tous ne sont pas soumis à la théorie de la mutation conditionnelle. Seuls les apports à titre pur et simple de corps certains, c'est-à-dire de biens identifiables, tels que les immeubles¹⁶⁴ et les fonds de commerce, sont soumis à cette théorie¹⁶⁵. En cas d'apport à titre pur et simple de choses fongibles, la propriété est immédiatement et définitivement acquise à la société. De même, lorsque le bien apporté à titre pur et simple est un immeuble entrant dans le champ d'application de la TVA immobilière, l'apport est également considéré comme translatif de propriété et soumis à la TVA immobilière¹⁶⁶.

¹⁶¹ Documentation pratique Francis Lefebvre, Enregistrement, ENR-VI-700.

¹⁶² Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 7 H-231, n° 1, 1^{er} septembre 1999.

¹⁶³ Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 7 H-21, n° 3, 1^{er} septembre 1999.

¹⁶⁴ A condition qu'ils ne soient pas le champ d'application de la TVA immobilière (Article 257-7° du Code général des impôts).

¹⁶⁵ Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 7 H-4122, n° 9, 1^{er} septembre 1999.

¹⁶⁶ Article 257-7° du Code général des impôts.

24 - La transparence permet enfin, dans certains cas, de considérer que les associés ont en quelque sorte, un droit direct sur les biens appartenant à la personne morale. La jurisprudence a de cette façon admis que l'exonération de la plus-value née de la cession par une personne physique, de sa résidence principale bénéficiait également aux contribuables qui détiennent et cèdent leur résidence principale par l'intermédiaire d'une société transparente au sens de l'article 8 du Code général des impôts¹⁶⁷.

25 - En dehors de ces hypothèses, la transparence des sociétés de personnes trouve ses limites. La jurisprudence considère que la transparence n'a d'effets que dans les domaines énumérés par le Législateur¹⁶⁸. Il en est ainsi, par exemple, dans le cadre des procédures de contrôle et de leurs suites. L'article L53 du Livre des procédures fiscales prévoit, expressément, que la procédure de vérification des déclarations déposées par la société est suivie entre l'Administration et la société elle-même. La transparence des sociétés de personnes n'a donc aucune conséquence. La jurisprudence a, en outre, étendu ce principe à la procédure de redressement. De ce fait, un redressement régulièrement notifié à une société de personnes relevant de l'article 8 du Code général des impôts, interrompt la prescription à l'égard des associés¹⁶⁹. Cette fois, la société est donc considérée comme un sujet fiscal à part entière. Leur transparence ne permet de porter atteinte à l'autonomie des personnes morales que dans les cas déterminés par le Législateur.

Au terme de ces développements, la notion de transparence fiscale est uniquement associée à certaines personnes morales. Les sociétés immobilières de copropriété, puis les « sociétés de personnes », ont ainsi été qualifiées, par les fiscalistes, de « transparentes », expression qui traduit l'idée que l'autonomie de ces personnes morales est fréquemment tenue en échec par le droit fiscal. La notion n'est cependant pas toujours associée à une personne morale. Parfois, elle apparaît, en doctrine, dans d'autres contextes.

¹⁶⁷ Solution admise sous l'empire de l'ancienne réglementation des plus-values immobilières des particuliers : CE, 8 juillet 1998, n° 165.227, *Monvoisin*, Dr. fisc. 1998, n° 7, comm. 882, Concl. BACHELIER (G.), RJF 8/98, n° 944, Defrénois 1999, n° 36390, note CHAPPERT (A.). Solution confirmée sous l'empire de la nouvelle réglementation des plus-values immobilières des particuliers : Instruction du 14 janvier 2004, BOI 8 M-1-04, Fiche n° 2, n° 17 ; Rescrit 2007/22 du 5 juin 2007.

¹⁶⁸ Pour un rappel de ce principe : CAA Bordeaux, 24 juillet 2001, n° 99-471, *Bled*, RJF 1/02, n° 6.

¹⁶⁹ CE, 8 avril 1994, n° 60405-65876, *Touchais*, RJF 5/94, n° 579, Concl. LOLOUM (F.), p. 299 ; CE, 20 octobre 1995, n° 135727, RJF 12/95, n° 1396 ; CE, 1^{er} mars 2000, n° 197045, *Maurice*, RJF 4/00, n° 447.

II. - LES « CAS DE TRANSPARENCE FISCALE »

26 - Bien que l'application la plus connue de la notion de transparence fiscale soit celle des sociétés et groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés, la notion n'est pas limitée à ces seules hypothèses.

A l'occasion d'études portant sur la personnalité morale en droit fiscal, certains auteurs ont mis en lumière le fait que, même pour les entités soumises à l'impôt sur les sociétés, la personnalité morale avait, en droit fiscal, des « limites¹⁷⁰ ». Alors que l'on reconnaît à ces sociétés et groupements une existence en tant que personne juridique, ces auteurs ont observé qu'il existe une certaine transparence fiscale. Dans certains cas, le « substrat humain¹⁷¹ » prévaut sur la théorie de la personnalité juridique. Cette thèse fut notamment soutenue par Madame MEYER-ALAUZEN¹⁷². Elle observe qu'alors que le droit fiscal reconnaît une personnalité morale pleine et entière aux « sociétés de capitaux », il est des hypothèses dans lesquelles les « composants réapparaissent au travers des composés » par un phénomène de transparence. Par la suite, ce fut Monsieur Denis KETCHEDJIAN qui mit en lumière le fait que le Législateur et, parfois, la jurisprudence ont institué, dans un certain nombre de cas, une transparence fiscale des personnes morales afin d'atténuer les phénomènes de double imposition et d'évasion fiscale.

27 - Les thèses développées par ces deux auteurs se rejoignent en certains points. Ils s'accordent ainsi à reconnaître que la transparence des personnes morales apparaît dans les régimes fiscaux applicables aux groupes de sociétés¹⁷³. C'est que ces derniers posent une difficulté récurrente du point de vue du droit fiscal. On sait que lorsqu'une société détient des parts dans le capital d'une autre, la mise en œuvre des règles de droit commun aboutit à un phénomène de double, voire triple imposition. Les revenus réalisés par la filiale, atteints par l'impôt sur les sociétés au sein de celle-ci, sont ensuite, pour la fraction de ces revenus attribués à la société mère, atteints par l'impôt sur les sociétés au sein de la société mère. Enfin, ils sont éventuellement soumis à l'impôt entre les mains des associés de cette

¹⁷⁰ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 291 ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit fiscal », *Dr. fisc.* 1966, n°31-36, doct. et n° 37, doct.

¹⁷¹ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, op. cit. p. 292.

¹⁷² MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit fiscal », op. cit. p. 23.

¹⁷³ En ce sens, on peut également citer : GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 76, p. 107 et s.

dernière. Pour atténuer ce phénomène, le Législateur a mis en œuvre différents dispositifs fondés sur la « technique de la transparence¹⁷⁴ ».

Il en est ainsi du régime des sociétés mères. La finalité de ce régime était d'éviter que les distributions réalisées par une filiale au profit de sa société mère ne soient imposées à deux reprises. Pour ce faire, le Législateur a fait appel successivement à deux systèmes différents.

Dans un premier temps, l'article 153 du Code fiscal des valeurs mobilières puis l'article 145 du Code général des impôts ont prévu que les redistributions opérées par les sociétés mères étaient exonérées de l'impôt de distribution.

Dans un deuxième temps, suite à la réforme de l'imposition des revenus de valeur mobilière, en 1959, le Législateur a mis en place un nouveau dispositif prévu par les articles 145 et 146 du Code général des impôts. Celui-ci avait un double objet :

D'une part, l'exonération de la société mère de l'impôt sur les sociétés pour les dividendes reçus de sa filiale ;

D'autre part, l'attribution d'un avoir fiscal attaché aux distributions des bénéficiaires de la filiale et d'un crédit d'impôt lors de la redistribution par la société mère à ses associés.

Dans un troisième temps, enfin, le Législateur a supprimé l'avoir fiscal et le précompte¹⁷⁵. Actuellement, le régime des sociétés mères, prévu par les articles 145 et 216 du Code général des impôts, exonère la société mère de l'impôt sur les sociétés pour les dividendes distribués par sa filiale. Seule une quote-part de 5% de ces dividendes est imposable entre les mains de la société mère¹⁷⁶.

On peut considérer que ce régime met en œuvre la « technique de la transparence » car, dans le cheminement des revenus de la filiale vers les associés de la société mère, l'interposition de cette dernière est neutralisée du point de vue de l'impôt sur les sociétés, les associés de la société mère percevant les produits des filiales sans charge fiscale supplémentaire. En application de ce dispositif, la société mère est transparente dans le cheminement des revenus de la filiale vers ses associés.

La transparence fiscale apparaît également dans le régime du bénéfice consolidé¹⁷⁷. Selon les articles 209 *quinquies* du Code général des impôts et 113 à 134 de l'Annexe II au

¹⁷⁴ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, op. cit. p. 317.

¹⁷⁵ Article 93 de la loi 2003-1311 du 30 décembre 2003, Journal Officiel 31 décembre 2003, p. 22530.

¹⁷⁶ Article 216 du Code général des impôts.

¹⁷⁷ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 358 et s. ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit fiscal », Dr. fisc. 1966, n°31-36, doct. et n° 37, doct.

Dans ce sens également : Instruction 16 mars 1995, B.O.I. 4 H-4-95, n° 5. Dans cette instruction, l'Administration fiscale précise que ce dispositif déroge au principe d'autonomie des personnes morales.

Code général des impôts, les sociétés françaises, agréées à cet effet par le Ministre de l'économie et des finances, peuvent déterminer leur résultat imposable à l'impôt sur les sociétés en retenant leurs bénéfices français augmentés de la part leur revenant dans les bénéfices de leurs filiales françaises ou étrangères détenues, directement ou indirectement¹⁷⁸, à 50 % au moins.

Cette fois, la transparence fiscale ne touche pas la société mère mais les filiales et sous filiales incluses dans le périmètre de consolidation. Elle joue à deux niveaux.

La transparence joue, d'une part, dans la détermination des résultats des filiales et sous filiales. Les modalités de calcul du résultat consolidé permettent à la société tête de groupe de compenser, dans la proportion que ses droits à dividendes représentent, directement et indirectement, dans l'ensemble des droits à dividendes de l'exploitation indirecte¹⁷⁹, les bénéfices et les déficits de ses diverses filiales¹⁸⁰ comme les plus et moins-values nettes à long terme réalisées par elles¹⁸¹. En outre, les bénéfices des filiales étrangères sont déterminés selon les règles du droit fiscal français et non selon les règles des Etats dans lesquels elles ont leur siège¹⁸². En d'autres termes, les résultats des filiales et sous filiales apparaissent comme un simple élément du résultat de la société mère.

La transparence permet, d'autre part, de neutraliser les impôts étrangers ou français supportés par les filiales. La société tête de groupe est effectivement autorisée à imputer sur l'impôt sur les sociétés et le précompte dont elle est redevable, le montant des impôts que les filiales ont supportés à raison de leur bénéfice, en France¹⁸³ ou à l'étranger¹⁸⁴. Une fois encore, la surcharge d'impôt liée à l'existence des filiales est neutralisée, leur présence étant rendue transparente.

A ces deux hypothèses, nous pouvons, aujourd'hui, ajouter que la transparence fiscale apparaît également dans le régime de l'intégration fiscale. Prévu par les articles 223 A et suivant du Code général des impôts, ce régime permet à une société mère de se constituer

¹⁷⁸ La société agréée peut, en effet, détenir indirectement 50 % au moins des droits d'une sous filiale. L'article 114, 2-2°alinéa de l'annexe II au Code général des impôts prévoit que l'appréciation des droits détenus indirectement par la société agréée s'opère en multipliant successivement, quel que soit le degré de filiation, les pourcentages détenus par chaque société mère.

Exemple : Une société agréée A détient 90 % des droits de vote d'une société B qui détient elle-même 80 % des droits de vote d'une société C ; cette dernière détient 60 % des droits de vote d'une société D. Les sociétés B, détenue à 90 %, et C, détenue à 72 % (90 % × 80 %), peuvent être comprises dans le périmètre de consolidation de A.

D, détenue à 43,20 % (90 % × 80 % × 60 %), ne peut pas, en revanche, être comprise dans ce périmètre. Voyez : Instruction 16 mars 1995, B.O.I. 4 H-4-95, n° 22.

¹⁷⁹ C'est la règle de l'intégration proportionnelle.

¹⁸⁰ Article 116-1-c et d Annexe II du Code général des impôts.

¹⁸¹ Article 116-2 Annexe II du Code général des impôts.

¹⁸² Article 116 *ter* Annexe II au Code général des impôts.

¹⁸³ Article 123 Annexe II du Code général des impôts.

¹⁸⁴ Article 122 et 122 *bis* Annexe II du Code général des impôts.

seule redevable de l'impôt sur les sociétés, de l'imposition forfaitaire annuelle et de l'impôt de distribution dus par elle-même et les filiales dont elle détient, de manière directe ou indirecte, 95 % au moins du capital.

Ce régime est optionnel. Une fois l'option exercée par la société mère, les sociétés membres du groupe doivent ouvrir et clôturer leurs exercices à la même date. Chaque filiale et sous filiale doit déterminer son résultat individuel dans les conditions de droit commun.

Plusieurs correctifs sont ensuite apportés à ces résultats, qui ont principalement pour objet d'éviter certaines doubles impositions ou doubles déductions : neutralisation de la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes de filiales, des subventions ou abandons de créances intragroupe ou encore de certaines provisions.

Les résultats individuels des sociétés membres ainsi ajustés sont enfin additionnés pour obtenir le résultat d'ensemble du groupe qui supportera l'impôt sur les sociétés dû par la société mère.

La société mère intégrante supporte également l'impôt sur les sociétés au taux réduit dû à raison de la plus-value nette à long terme d'ensemble qui résulte de la somme algébrique des plus-values nettes à long terme individuelles.

A nouveau, la personnalité morale des filiales est touchée par la transparence fiscale. On constate que le régime de l'intégration fiscale aboutit à nier l'autonomie des filiales à plusieurs niveaux. Il en est ainsi au niveau de l'imposition des revenus des filiales puisque celles-ci ne sont pas imposables sur les bénéfices qu'elles réalisent, c'est leur associé majoritaire commun qui endosse cette charge. Il en est ainsi, également, au niveau de la détermination des résultats des sociétés membres du groupe. Le bénéfice d'ensemble soumis à l'impôt sur les sociétés ou la plus-value nette à long terme d'ensemble est, en effet, déterminé après imputation du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble subi au cours des exercices antérieurs. Individuellement, les filiales sont dépossédées du droit au report de leurs déficits et moins-values subis au cours de la période d'intégration.

28 - Bien qu'ils n'avancent pas les mêmes hypothèses, Madame MEYER-ALAUZEN et Monsieur Denis KETCHEDJIAN¹⁸⁵ se rejoignent également sur le fait que la transparence fiscale n'est pas l'apanage des groupes de sociétés. Ils citent plusieurs « cas de transparence » qui touchent des personnes morales « isolées ».

¹⁸⁵ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 377 et s. ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit fiscal », Dr. fisc. 1966, n°31-36, doct. et n° 37, doct.

Lorsque, pour déterminer si le gérant d'une société à responsabilité limitée est minoritaire ou majoritaire, la jurisprudence tient compte des parts sociales détenues indirectement¹⁸⁶, ce raisonnement nie l'autonomie des sociétés par l'intermédiaire desquelles le gérant détient des parts sociales de la SARL qu'il gère. Traditionnellement, en effet, les parts possédées par une société dans laquelle le gérant est également associé¹⁸⁷ viennent s'ajouter aux parts que le gérant détient directement dans la société à responsabilité limitée. La société intermédiaire ne masque donc pas la personnalité de son associé gérant. Aussi peut-on considérer qu'il s'agit d'un cas de transparence de cette personne morale.

Monsieur Denis KETCHEDJIAN avance également qu'il y a transparence fiscale lorsque la nature de certaines parts sociales est déterminée en fonction de l'objet ou de la nature de la société. Si, en principe, les parts sociales ont la nature d'un bien meuble incorporel, dans certaines hypothèses, le droit fiscal écarte cette qualification. Selon l'auteur, c'est le cas de l'article 35-I-1° du Code général des impôts¹⁸⁸. Cet article confère le caractère de Bénéfices Industriels et Commerciaux aux bénéfices réalisés par « les personnes qui, habituellement, achètent en leur nom, en vue de les revendre des immeubles et fonds de commerce ». Toujours selon cette disposition, le caractère de Bénéfices Industriels et Commerciaux est également reconnu aux bénéfices dégagés par les opérations d'achat-revente « des actions ou parts de sociétés immobilières ». En d'autres termes, les parts des sociétés immobilières sont assimilées à l'objet de ces sociétés. L'auteur considère alors que la société intermédiaire ne fait plus écran entre ses membres et l'activité sociale.

Un tel phénomène de « transparence des parts sociales¹⁸⁹ » est, en réalité, fréquent dans le domaine des sociétés immobilières. Les opérations portant sur les parts sociales de ces sociétés sont fréquemment assimilées à des opérations immobilières. Il en est ainsi en matière de TVA immobilière. L'article 257-7°-1-b du Code général des impôts assimile ventes d'immeubles et « cessions, sous forme de vente ou d'apport en société, de parts d'intérêt ou d'actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble ». De même, dans le domaine des droits d'enregistrement, l'article 728 du Code général des impôts dispose que :

¹⁸⁶ MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit fiscal », loc. cit.

¹⁸⁷ A condition que le gérant ait le contrôle de cette société intermédiaire.

¹⁸⁸ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 404.

¹⁸⁹ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, op. cit. p. 406 et s.

« Les cessions d'actions ou de parts conférant à leurs possesseurs le droit à la jouissance d'immeubles ou de fractions d'immeubles sont réputées avoir pour objet lesdits immeubles ou fractions d'immeubles pour la perception des droits d'enregistrement ».

La transparence fiscale apparaîtrait enfin, selon Monsieur Denis KETCHEDJIAN, dans certaines solutions relatives aux sociétés civiles professionnelles¹⁹⁰. Il en est ainsi de la règle selon laquelle les revenus issus de la société conservent leur nature de bénéfices non commerciaux. Il y aurait transparence car, en principe, l'exercice d'une profession libérale par une société leur confère la nature de revenus commerciaux¹⁹¹. En faisant échec à ce principe, le Législateur reconnaîtrait que la société exerce personnellement une profession en se prévalant des qualités et attributs de ses membres.

29 - En droit fiscal, la « fameuse transparence », écrivait Monsieur Maurice COZIAN, est invoquée dès que le droit semble méconnaître certains aspects de la personnalité morale¹⁹². Cette observation s'est bien sûr confirmée. On s'aperçoit, effectivement, que bien qu'une distinction ait pu être dégagée entre, d'une part, les « personnes morales transparentes » que sont les sociétés immobilières de copropriété et les « sociétés de personnes » et, d'autre part, « les cas de transparences » qui concernent les autres sociétés, toutes les atteintes à l'autonomie des personnes morales relèvent, pour la doctrine scientifique, d'un seul et même phénomène : la transparence. La même observation peut être faite pour le droit privé.

¹⁹⁰ L'article 37 de la Loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 prévoit que ce régime s'applique également aux sociétés qui ont adopté la forme coopérative normalement soumise au régime fiscal des sociétés de capitaux.

¹⁹¹ Article 35-I de la Loi n° 66-879 du 29 novembre 1966.

¹⁹² COZIAN (M.), « Images fiscales : Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 20, p. 275, n° 1.

SECTION II. - LA NOTION DE TRANSPARENCE DE LA PERSONNALITÉ MORALE EN DROIT PRIVÉ

30 - Apparue en droit fiscal, la transparence fut très rapidement adoptée par le droit privé. Dès 1964, les auteurs ont de cette façon recours à la notion de « transparence juridique¹⁹³ » pour désigner les hypothèses dans lesquelles, à travers la personnalité morale transparaît la personnalité de ses membres. Toutefois, l'idée n'est pas entièrement nouvelle. Auparavant, des auteurs avaient déjà souligné que la personnalité morale ne masquait pas toujours ses membres¹⁹⁴. Seulement, pour désigner ce phénomène, c'est l'expression de « variabilité » de la personnalité morale qui était employée.

En toute hypothèse, qu'il s'agisse de la « variabilité » ou de la « transparence », les deux expressions ont un champ d'application extrêmement large. Elles désignent l'ensemble des hypothèses dans lesquelles l'autonomie des personnes morales n'est pas respectée. A l'instar du droit fiscal, la doctrine privatiste majoritaire semble donc avoir une vision unitaire des atteintes à l'autonomie des personnes morales. Toutes relèvent d'un seul et même phénomène nommé « transparence ». Pour s'en convaincre, il suffit d'observer. Comme en droit fiscal, on trouve des « personnes morales transparentes » et « des cas de transparence ». En effet, certains groupements et sociétés dont l'autonomie est fréquemment tenue en échec, sont qualifiés de « transparents » par la doctrine (I). Mais, le terme de « transparence » apparaît, également, de façon occasionnelle, pour les autres sociétés et groupements qui ne sont pas normalement transparents. Autant de situations qui constituent de multiples « cas de transparence » (II).

¹⁹³ L'expression « transparence juridique » apparaît ainsi en 1964, dans un article de Monsieur Marcel HAMIAUT consacré aux sociétés immobilières de copropriété. Celui-ci relève qu'à côté de la Loi du 15 mars 1963 qui a doté ces sociétés de la transparence fiscale, « tout un mouvement législatif et jurisprudentiel tend à faire transparaître juridiquement la personnalité physique des associés à travers la personnalité morale de la société » : HAMIAUT (M.), « Transparence fiscale et transparence juridique en matière de sociétés », S. 1964, 1^{ère} partie, p. 4.

¹⁹⁴ DURAND (P.), « L'évolution de la condition juridique des personnes morales de droit privé », in *Le droit privé français au milieu du XX^e siècle. Etudes offertes à Georges RIPERT*, Paris : LGDJ, 1950, p. 138 ; FOYER (J.), « Sens et portée de la personnalité morale des sociétés en droit français » in *La personnalité morale et ses limites. Etudes en droit comparé et droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 113 ; HEBRAUD (P.), RTD civ. 1950, p. 216 ; SALEILLES (R.), *De la personnalité juridique. Histoire et théories. Vingt-cinq leçons d'introduction à un cours de droit civil comparé sur les personnes juridiques*, Paris : Librairie nouvelle de droit et de jurisprudence Arthur ROUSSEAU, 1910, p. 647 et s.

I. - LES PERSONNES MORALES DOTÉES DE LA « TRANSPARENCE »

31 - Si l'expression de « société transparente » ou plus largement de « personne morale dotée de transparence » semble bien moins répandue en droit privé, l'idée que certaines personnes morales sont transparentes n'est pas, pour autant, inconnue.

Au début du XX^e siècle, Raymond SALEILLES observait que l'absorption des individus par la conception unitaire de la personnalité morale est graduelle selon la catégorie de personnes¹⁹⁵. Tandis que le « phénomène d'unification et de personnification se produit à sa plus haute puissance » dans les fondations¹⁹⁶, « la considération des individualités » est plus effective dans les associations professionnelles ou à but économique¹⁹⁷. L'idée jaillit ainsi que certains types ou certaines formes de personnes morales laissent plus facilement transparaître leurs composants.

Par la suite, nombre d'auteurs constateront que, quelle que soit la discipline envisagée, certains groupements et entités apparaissent transparents¹⁹⁸. Les sociétés en nom collectif, les sociétés civiles et plus généralement, les personnes morales « à risques illimités », semblent être les principales visées car, écrit-on, leurs membres sont responsables des dettes sociales sur leur patrimoine personnel¹⁹⁹. Dans ces groupements, à la différence des sociétés de capitaux ou des associations, par exemple, le cloisonnement entre les patrimoines n'est donc pas étanche.

¹⁹⁵ SALEILLES (R.), *De la personnalité juridique. Histoire et théories. Vingt-cinq leçons d'introduction à un cours de droit civil comparé sur les personnes juridiques*, loc. cit.

¹⁹⁶ SALEILLES (R.), *De la personnalité juridique. Histoire et théories. Vingt-cinq leçons d'introduction à un cours de droit civil comparé sur les personnes juridiques*, op. cit. p. 649 et s.

¹⁹⁷ SALEILLES (R.), *De la personnalité juridique. Histoire et théories. Vingt-cinq leçons d'introduction à un cours de droit civil comparé sur les personnes juridiques*, op. cit. p. 653 et s.

¹⁹⁸ Voyez notamment : BURST (J.-J.), « Une personnalité morale ambiguë : la personnalité morale du groupement d'intérêt économique », JCP éd. G 1976, I, 2783, n° 16 ; GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droits subjectifs, Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnalisés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, p. 112, n° 79 ; GOUBEAUX (G.), « Personnalité morale, droit des personnes et droit des biens », in *Aspects actuels du droit commercial français. Etudes dédiées à René ROBLOT*, Paris : LGDJ, 1984, p. 199, n° 14. Pour une synthèse : SIMONART (V.), *La personnalité morale en droit privé comparé. L'unité du concept et ses applications pratiques, Allemagne, Angleterre, Belgique, Etats-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*. Collection de la Faculté de droit-Université libre de Bruxelles, Bruxelles : Bruylant, 1995, n° 470 et s., p. 407.

¹⁹⁹ OPPETIT (B.), *Les rapports des personnes morales et de leurs membres*, Thèse dactylographiée, Paris, 1963, p. 29 et p. 215 ; SALEILLES (R.), *De la personnalité juridique. Histoire et théories. Vingt-cinq leçons d'introduction à un cours de droit civil comparé sur les personnes juridiques*, Paris : Librairie nouvelle de droit et de jurisprudence Arthur ROUSSEAU, 1910, p. 402.

32 - Cette observation ne cessera d'être réitérée. Elle va se préciser sous l'influence, tout particulièrement, de Monsieur Jean-Pierre GASTAUD²⁰⁰ qui dégagait, pour les droits civil et commercial, une distinction entre « la transparence exceptionnelle » et « la transparence de principe²⁰¹ ». L'auteur observait que, parfois, la prise en considération de l'associé est de principe dans certains groupements où l'écran de la personnalité morale est, par essence, peu opaque²⁰². Il visait plusieurs formes de personnes morales dotées de cette « transparence de principe²⁰³ ».

L'une d'elle, par exemple, était le groupement d'intérêt économique²⁰⁴ auquel s'ajoutera plus tard, le groupement européen d'intérêt économique²⁰⁵. Pour Monsieur Jean-Pierre GASTAUD²⁰⁶ comme pour d'autres auteurs²⁰⁷, ces entités sont dotées d'une « transparence » car, bien qu'elles aient indiscutablement la personnalité morale²⁰⁸, leur autonomie est fréquemment mise à mal. Le Tribunal de grande instance d'Orléans²⁰⁹ considérait ainsi que :

« S'il est exact que les GIE jouissent de la personnalité morale... cette assertion revêt un caractère théorique... A cet égard, il convient de rappeler que le GIE est [...] essentiellement différent d'une société dans la mesure où (notamment) les membres

²⁰⁰ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droits subjectifs, Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 78, p. 111 et s.

²⁰¹ Selon l'auteur, cette transparence exceptionnelle est une remise en cause de la personnalité morale qui a lieu dans deux hypothèses :

-en cas d'abus de la personnalité morale. Selon l'auteur, il s'agit des cas où la personne morale a été créée fictivement et des cas où, lorsque la personne morale n'était pas fictive à l'origine, un associé s'en est emparé au cours de la vie sociale ;

-en cas d'extension de passif aux dirigeants dans les sociétés commerciales.

²⁰² GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droits subjectifs, Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, op. cit. n° 79 et s., p. 112 et s.

²⁰³ L'auteur vise les sociétés civiles et notamment les sociétés civiles professionnelles, les groupements d'intérêt économique, les sociétés d'attribution, les sociétés de construction ainsi que les sociétés de personnes.

²⁰⁴ Article L251-1 et s. du Code de commerce.

²⁰⁵ Article L252-1 et s. du Code de commerce.

²⁰⁶ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droits subjectifs, Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, op. cit. n° 80, p. 112.

²⁰⁷ GOUBEAUX (G.), « Personnalité morale, droit des personnes et droit des biens », in *Aspects actuels du droit commercial français. Etudes dédiées à René ROBLOT*, Paris : LGDJ, 1984, p. 199, n° 14. ; GUYON (Y.), « Groupement d'intérêt économique », Rép. sociétés Dalloz ; PELLERIN (J.), « La personnalité morale et la forme juridique des groupements volontaires de droit privé », RTD com. 1981, p. 471, n° 61 ; BURST (J.-J.), « Une personnalité morale ambiguë : la personnalité morale du groupement d'intérêt économique », JCP éd. G, I, 2783.

²⁰⁸ L'article L251-4 du Code de commerce consacre expressément que « le groupement d'intérêt économique jouit de la personnalité morale et de la pleine capacité ».

²⁰⁹ TGI Orléans, 8 janvier 1980, *Dame veuve Bocquet C. Centre immob. Orléanais*, D. 1980, 1^{ère} partie, p. 176, note GUYON (Y.).

du groupement sont solidairement tenus des dettes de celui-ci sur leur patrimoine propre ».

Le principe d'autonomie des groupements d'intérêt économique est, en effet, fréquemment tenu en échec tant par le Législateur que par la jurisprudence. D'un point de vue légal, l'ordonnance du 23 septembre 1967²¹⁰ prévoit que les dettes du GIE sont supportées par les membres du groupement qui sont tenus indéfiniment et solidairement à leur paiement²¹¹. De même, l'article L251-7 du Code de commerce réserve la faculté d'émettre des obligations aux groupements dont les membres sont exclusivement des personnes morales autorisées à émettre des valeurs mobilières. Dans ce dernier cas, il y a transparence puisqu'un droit de la personne morale est fonction des qualités et attributs de ses membres.

En jurisprudence également, la transparence apparaît dans les relations entre les membres du GIE et ses salariés. Dans une espèce soumise à la Chambre sociale de la Cour de cassation²¹², un représentant de commerce avait été engagé par un GIE pendant un an, puis embauché par un de ses membres pendant trois mois. La Cour a considéré que ce salarié était en droit d'obtenir de son dernier employeur (le membre du GIE) une indemnité calculée en fonction de l'augmentation de la clientèle de son employeur évaluée au jour de son entrée au service non pas du membre du GIE, mais du GIE lui-même. Le membre du groupement a donc supporté une dette appartenant, en principe, à la personne morale.

²¹⁰ Ordonnance du 23 septembre 1967, n° 67-821, JCP éd. G 1967, III, 33452.

²¹¹ Cette responsabilité indéfinie et solidaire des membres du GIE est aujourd'hui prévue par l'article L251-6 alinéa 1 du Code de commerce qui énonce que « les membres du groupement sont tenus des dettes de celui-ci sur leur patrimoine propre. Ils sont solidaires, sauf convention contraire avec le tiers contractant ».

²¹² Cass. soc., 4 juin 1975, *Verne Jacques c. Barouh Jacques*, JCP éd. G 1976, I, 2783, Rev. Sociétés 1975, p. 699, note J. G.

De la même façon, la Cour de cassation²¹³ avait retenu qu'un GIE ne pouvait prétendre avoir une clientèle propre, faute pour lui d'avoir « une activité commerciale distincte de celle de ses membres²¹⁴ ». Il résultait de cette jurisprudence, qui fut toutefois condamnée par la Loi du 13 juin 1989²¹⁵, que le GIE n'était pas en mesure de conclure un bail commercial.

33 - De la liste des différentes personnes morales considérées par la doctrine privatiste comme transparentes, il est possible de dégager certains critères communs. De manière générale, en droit privé, la « transparence » est associée à certaines entités. Sont dotés d'une « transparence de principe²¹⁶ » ou encore d'une « transparence institutionnelle²¹⁷ », les sociétés de personnes et certains groupements caractérisés par le fait que leur existence ou leur capacité est susceptible d'être influencée par la personnalité de leurs membres (A). A cette caractéristique, s'ajoute parfois une autre caractéristique qu'est la responsabilité indéfinie des membres à l'égard des dettes sociales (B).

A. - Les sociétés de personnes et autres groupements rattachés

34 - Pour la doctrine privatiste, deux séries de personnes morales sont considérées comme transparentes : les sociétés de personnes (1) et certains groupements (2).

²¹³ Cass. 3^{ème} civ., 18 février 1975, *G.I.E. Flora Dispatching c. Société Cora*, D. 1975, 2^{ème} partie, p. 366, note GUYON (Y.), *Rev. sociétés* 1975, p. 315, note J. G., *Gaz. Pal.* 1975, 1, 435, note BRAULT (P.-H.), *JCP éd. G* 1976, I, 2783, annexe ; Cass. 3^{ème} civ., 22 janvier 1980, *Epoux Gabiot et autre C. Epoux Mianet*, D. 1980, 2^{ème} partie, p. 389, note BOUSQUET (J.-C.) ; CA Paris, 18 novembre 1976, *Epoux Mianet c. GIE Fermastore et autres*, *Rev. Sociétés* 1977, p. 136, note J. G.

²¹⁴ Cass. com., 18 février 1975, précité supra, note n° 212.

²¹⁵ La loi n° 89-377 du 13 juin 1989 qui a modifié l'ordonnance du 23 septembre 1967, a condamné cette solution. L'article L251-4 alinéa 1^{er} du Code de commerce prévoit désormais que « le groupement d'intérêt économique dont l'objet est commercial peut faire de manière habituelle et à titre principal tous actes de commerce pour son propre compte. Il peut être titulaire d'un bail commercial ».

²¹⁶ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 81, p. 113 et s.

²¹⁷ BOUVARD (F.), *L'écran de la personnalité morale à l'épreuve du droit des procédures collectives*, Thèse dactylographiée, Paris XIII, 2000, p. 304 ; SIMONART (V.), *La personnalité morale en droit privé comparé. La personnalité morale en droit privé comparé. L'unité du concept et ses applications pratiques, Allemagne, Angleterre, Belgique, Etats-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*. Collection de la Faculté de droit-Université libre de Bruxelles, Bruxelles : Bruylant, 1995, n° 208, p. 172.

1. - Les sociétés de personnes.

35 - Aux termes de l'article 1842 du Code civil, il est indiscutable que les sociétés de personnes jouissent de la personnalité morale²¹⁸. Cependant, elles sont marquées par l'*intuitus personae*²¹⁹ qui confère à la personnalité des associés un caractère essentiel²²⁰, susceptible d'influencer l'existence ou la capacité de jouissance de la société. C'est cette caractéristique qui a conduit la doctrine à considérer que les sociétés de personnes étaient transparentes²²¹ ou encore dotées d'une « transparence de principe²²² », d'une « transparence institutionnelle²²³ ».

36 - Sont concernées les sociétés en nom collectif. Dans ces groupements, la transparence joue à de multiples reprises, à tel point, d'ailleurs, que certains auteurs furent conduits à se demander si elles jouissaient véritablement de la personnalité juridique²²⁴. Ces groupements sont, en réalité, marqués d'un *intuitus personae* particulièrement fort qui oblige à prendre en considération les associés à travers la personnalité morale. Ceci est manifeste dans l'article L221-1 du Code de commerce qui prévoit que « les associés en nom collectif ont tous la qualité de commerçant ». Cette disposition oblige les associés à avoir la capacité commerciale²²⁵. En outre, elle lie le sort de la société à celui de ses membres. Lorsqu'une société a prévu dans ses statuts sa continuation en cas de décès d'un associé, la société doit se transformer en société en commandite simple si les héritiers sont mineurs. Le sort de la société est également largement dépendant de celui de ses membres lorsque le Législateur prévoit que le décès de l'un d'entre eux entraîne, sauf clause

²¹⁸ L'article 1842 du Code civil prévoit que « les sociétés autres que les sociétés en participation [...] jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation ».

²¹⁹ Il s'agit, selon le dictionnaire du vocabulaire juridique, « d'une expression désignant un contrat dans lequel la considération de la personne du cocontractant est essentielle » : *Voy. Intuitus personae*.

²²⁰ GIBIRILA (D.), « L'obligation aux dettes sociales dans les sociétés civiles », *Deffrénois* 1998, n° 36.808, p. 625 ; MAGNIER (V.), *Droit des sociétés*, Cours, Paris : Dalloz, 2002, n° 249, p. 127.

²²¹ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif*, Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 81, p. 113 et s. ; CHARTIER (Y.), « L'évolution de l'engagement des associés », *Rev. sociétés* 1980, p. 1, n° 41 et s.

²²² GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif*, Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés, loc. cit.

²²³ L'expression semble synonyme à celle de « transparence de principe ». BOUVARD (F.), *L'écran de la personnalité morale à l'épreuve du droit des procédures collectives*, Thèse dactylographiée, Paris XIII, 2000, p. 304 ; SIMONART (V.), *La personnalité morale en droit privé comparé, L'unité du concept et ses applications pratiques*, Allemagne, Angleterre, Belgique, Etats-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse. Collection de la Faculté de droit-Université libre de Bruxelles, Bruxelles : Bruylant, 1995, n° 208, p. 172.

²²⁴ GUERIN (M.L.), « La société en nom collectif est-elle une personne morale ? », *Rev. crit. de légis. et de juris.* 1902, p. 245 et 308.

²²⁵ Sont dès lors exclus les mineurs mêmes émancipés, les majeurs en tutelle ou en curatelle, les personnes frappées d'interdiction, de déchéance ou d'incompatibilité.

contraire, la dissolution de la société²²⁶. De même, le prononcé d'une mesure d'incapacité ou d'interdiction d'exercer une profession commerciale ou encore d'un jugement arrêtant la liquidation ou un plan de cession à l'encontre de l'un des associés entraîne, sauf clause ou décision contraire, la dissolution de la société en nom collectif²²⁷.

37 - De la même manière, le sort des sociétés en commandite simple est largement dépendant de celui de ses associés commandités²²⁸. Ces derniers ont le statut des associés en nom²²⁹ et le décès²³⁰, l'incapacité, l'interdiction professionnelle, le redressement ou la liquidation judiciaire²³¹ de l'un d'entre eux entraîne également la dissolution de la société.

38 - Sont également dotées de la « transparence », les sociétés civiles professionnelles²³². Si la personnalité morale des sociétés civiles fut consacrée par la jurisprudence²³³ puis par le Législateur²³⁴, celle des sociétés civiles professionnelles est « moins affirmée²³⁵ ». Le sort de ces dernières sociétés dépend de celui des associés tant au moment de la constitution de la société que durant sa vie. Ainsi, en principe, la constitution²³⁶ et le droit d'accès à la profession des sociétés civiles professionnelles²³⁷ sont subordonnés à la possession du diplôme requis pour chaque associé. De même, dans leur fonctionnement, d'une part, les sociétés civiles professionnelles ne peuvent valablement accomplir leurs actes professionnels que par l'intermédiaire de leurs membres qui ont qualité pour exercer la profession²³⁸ et, d'autre part, les associés restent responsables, sur leur propre patrimoine, des conséquences dommageables des actes

²²⁶ Article L221-15 du Code de commerce.

²²⁷ Article L221-16 du Code de commerce.

²²⁸ En revanche, les associés commanditaires ont un statut similaire à celui des associés en capital.

²²⁹ En conséquence, ils doivent également avoir la capacité commerciale : Article L222-1 du Code de commerce.

²³⁰ Article L222-10 du Code de commerce.

²³¹ Article L222-11 du Code de commerce.

²³² En ce sens : GRIDEL (J.-P.), « La personne morale en droit français », RID comp. 1990, p. 509.

²³³ Cass. req. 23 février 1891, *Banque générale des Alpes-Maritimes c/ Duc de Rivoli*, D. 1891, 1^{ère} partie, p. 337 ; S. 1892, 1^{ère} partie, p. 73, note MEYNIAL (E.), Dr. sociétés 2000, n° 1, p. 5.

²³⁴ Article 1842 du Code civil.

²³⁵ GOLDSMITH (J.-C.), « A propos du projet de loi sur les sociétés civiles professionnelles ». D. 1966, 1^{ère} partie, p. 37.

²³⁶ Pour l'ensemble des sociétés civiles professionnelles, l'article 1^{er} de la loi du 29 novembre 1966 prévoit que les associés doivent nécessairement être des personnes physiques exerçant la profession. A défaut, la société qui serait parvenue à se faire immatriculer sans remplir cette condition, dégènerait en société civile de droit commun. Voyez GUYON (Y.), « Sociétés civiles professionnelles », Rep. civ. Dalloz, janvier 1994, n° 64, p. 9.

²³⁷ Par exemple, pour les huissiers de justice : article 7 de l'ordonnance n° 45-2592 du 2 novembre 1945.

²³⁸ GUYON (Y.), refondu par DION (N.), *Personnalité morale des sociétés*, J.-Cl. Sociétés, fasc. 28-15, novembre 1997.

professionnels qu'ils accomplissent²³⁹. Chaque fois, leur autonomie juridique en ressort donc largement altérée.

Pour ces sociétés civiles professionnelles, comme pour les autres sociétés de personnes, les auteurs se sont accordés à reconnaître qu'il est de l'essence de ces entités de ne pas laisser disparaître les individualités derrière leur personnalité morale. Elles sont donc transparentes.

2. - Les autres groupements

39 - A côté des sociétés de personnes, la doctrine a également reconnu que certains groupements étaient transparents. Outre les groupements d'intérêt économique et les groupements européens d'intérêt économique, la doctrine considère que les groupements agricoles d'exploitation en commun sont transparents²⁴⁰. Leur transparence apparaît dans le domaine social et économique²⁴¹, notamment dans le domaine des contingents de production et des régimes de quotas. Précisément, les droits et obligations du groupement ne sont pas déterminés en considération de données personnelles au groupement mais sont calculés en additionnant les droits et obligations qui seraient conférés à chaque membre s'il exploitait seul.

A l'instar des sociétés de personnes, ces groupements sont donc tenus pour transparents au motif que la personnalité des membres influence la capacité de la personne morale. L'idée du Législateur était de concevoir une structure juridique permettant le rapprochement des exploitations dans un cadre où les conditions de travail seraient comparables à celles d'une exploitation familiale²⁴². Dans cet esprit, la personnalité morale des GAEC ne devait donc pas se détacher totalement de celle de ses membres.

La circonstance que la personnalité des membres de la personne morale est susceptible d'influencer l'existence ou la capacité de cette dernière est, semble-t-il, la caractéristique essentielle des personnes morales transparentes en droit privé. Parfois, une autre caractéristique s'ajoute : il s'agit de la responsabilité indéfinie des membres à l'égard des dettes sociales.

²³⁹ L'article 16 de la Loi du 29 novembre 1966 prévoit tout de même que la société civile professionnelle est tenue solidairement au paiement.

²⁴⁰ MIGNON (E.), « Que reste-t-il du principe de transparence fiscale des GAEC ? », RJF 4/00, p. 295.

²⁴¹ L'article L323-13 du Code rural prévoit que « la participation à un GAEC ne doit pas avoir pour effet de mettre ceux des associés qui sont considérés comme chefs d'exploitation et leur famille, pour tout ce qui touche leurs statuts économique, social et fiscal, dans une situation inférieure à celle des autres chefs d'exploitation agricole, et à celle des autres familles de chefs d'exploitation agricole ».

²⁴² MIGNON (E.), « Que reste-t-il du principe de transparence fiscale des GAEC ? », RJF 4/00, p. 295.

B. - Les personnes morales à « risque illimité »

40 - Les personnes morales transparentes en droit privé ont généralement une caractéristique supplémentaire qui est celle de la responsabilité indéfinie de leurs membres à l'égard des dettes sociales²⁴³. Dans les personnes morales à « risque illimité », comme la société en nom collectif ou le groupement d'intérêt économique, l'écran qu'est censé former la personnalité morale laisse transparaître ses membres puisque ces derniers sont indéfiniment responsables du passif social vis-à-vis des créanciers sociaux. L'indépendance patrimoniale n'est donc pas effective et la transparence de leur personnalité est fréquemment dénoncée²⁴⁴.

Lorsque la société est *in bonis*, les créanciers ne peuvent passer outre son autonomie patrimoniale qu'après avoir préalablement essayé d'obtenir le règlement de la dette auprès de la personne morale. L'autonomie patrimoniale reste donc le principe, l'obligation au passif social des associés n'étant que subsidiaire²⁴⁵. L'engagement des poursuites contre eux est subordonné à une tentative de paiement infructueuse²⁴⁶ des créanciers auprès de la société. La démarche est toutefois moins lourde lorsque les associés sont tenus des dettes sociales de façon indéfinie et solidaire²⁴⁷ puisque la mise en jeu de leur responsabilité suppose une simple mise en demeure de la société restée infructueuse. En revanche, lorsque la responsabilité n'est plus solidaire mais conjointe²⁴⁸, la subsidiarité est

²⁴³ Toutes les personnes morales « transparentes » n'ont pas cette caractéristique.

Certaines sociétés de personnes sont, en effet, « à risque limité ». Il en est ainsi des sociétés d'intérêt collectif agricole à forme civile dans lesquelles la responsabilité des associés est limitée à cinq fois la part de chaque associé dans le capital social (article 12 du décret de 5 août 1961). De même, dans les sociétés civiles de placement immobilier faisant appel publiquement à l'épargne, cette responsabilité est limitée à deux fois la part de capital détenue (article 4 de la Loi du 31 décembre 1970).

De même, certains groupements réputés transparents sont à risque limité. Il en est ainsi des GAEC. Leurs membres ne sont responsables des dettes sociales que dans une limite fixée à deux fois la fraction de capital qu'ils possèdent.

²⁴⁴ En ce sens : FOYER (J.), « Sens et portée de la personnalité morale des sociétés en droit français », *Etudes en droit comparé et droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, n° 10, p. 125 ; TAORMINA (G.), « Réflexions sur l'aggravation des engagements de l'associé », *Rev. sociétés* 2002, p. 275.

²⁴⁵ SEROPYAN (S.), *De l'autonomie patrimoniale en droit des sociétés. Autonomie patrimoniale et personnalité morale*, Thèse dactylographiée, Nice, 2002.

²⁴⁶ L'extinction de l'engagement de la société emporte la disparition de l'obligation des associés : Cass. 3^{ème} civ., 22 mars 1995, n° 654 PF, *Immeuble Val-Romeu c/ SA Vendôme et autres*, Bull. Joly 1995, p. 551, note JEANTIN (M.), *Rev. sociétés* 1995, p. 559, note BARBIERI (J.-F.).

²⁴⁷ Il s'agit notamment des associés de sociétés en nom collectif, de sociétés civiles professionnelles, de groupements d'intérêt économique ou encore des associés commandités de sociétés en commandite et en commandite par actions.

²⁴⁸ Sur cette question, voyez notamment : CHARTIER (Y.), « L'évolution de l'engagement des associés », *Rev. sociétés* 1980, p.1, n° 22 et s ; SEROPYAN (S.), *De l'autonomie patrimoniale en droit des sociétés. Autonomie patrimoniale et personnalité morale*, Thèse dactylographiée, Nice, 2002, n° 50, p. 40.

caractérisée par l'obligation pour le créancier d'avoir « préalablement et vainement poursuivi la personne morale²⁴⁹ ».

En toute hypothèse, ces préalables effectués, les créanciers sociaux pourront en obtenir le paiement sur le patrimoine propre des associés. Ces derniers se voient ainsi tenus d'une dette sociale. L'autonomie patrimoniale des sociétés à responsabilité illimitée est donc, ici, ignorée. Bien que ce résultat soit subordonné à la réalisation de démarches préalables auprès de la société, la personnalité morale ne parvient donc pas à masquer ses membres vis-à-vis de ses créanciers.

Avant la Loi de sauvegarde des entreprises du 26 juillet 2005, le phénomène de transparence des « sociétés à risque illimité » était accentué en cas d'ouverture d'une procédure collective à l'encontre de la personne morale. L'ancien article L624-1 du Code de commerce précisait, en effet, qu'en cas d'ouverture d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire à l'encontre d'une société ou d'un groupement, cette procédure devait également être ouverte à l'égard de toutes personnes indéfiniment et solidairement responsables. Dans cette situation, les créanciers semblaient alors exemptés de la mise en demeure préalable de la personne morale. Il leur suffisait de déclarer leur créance dans chacune des procédures ouvertes contre les membres²⁵⁰, pour agir contre ceux-ci²⁵¹. Dans cette hypothèse, l'autonomie patrimoniale de la personne morale n'était donc absolument plus respectée. Une fois de plus, la transparence des sociétés et groupements à responsabilité illimitée apparaissait.

En droit privé, la notion de transparence est donc associée à certaines personnes morales. Elle désigne les sociétés et groupements ayant, par nature, une faible autonomie à l'égard de leurs membres. Dans ces entités, la personnalité de ces derniers influence l'existence ou la capacité de la personne morale et, parfois, les membres sont également responsables de façon illimitée vis-à-vis des dettes sociales. Comme en droit fiscal, toutefois, la notion de transparence n'est pas uniquement associée à quelques personnes morales. Elle est employée également pour désigner certaines solutions admises pour les autres entités lorsque, exceptionnellement, leur autonomie est tenue en échec.

²⁴⁹ Article 1858 du Code civil.

²⁵⁰ Cass. com., 20 février 2001, n° 369 FS-P, *Di Maggio et autre c/ CRCAM Charente-Périgord*, Bull. Joly Sociétés 2001, p. 844, note LE NABASQUE (H.), Rev. sociétés 2001, p. 843, note STOUFFLET (J.), RJ com. 2002, n° 1588, p. 44, note GIBIRILA (D.).

²⁵¹ Cass. civ., 23 avril 1992, *Société Nouvelle Schwartz-Haumont (SNSH) c. Société Atya et autres*, RTD com. 1993, p. 332, obs. ALFANDARI (E.), et JEANTIN (M.), Rev. sociétés 1992, p. 763, note SAINTOURENS (B.) ; CA Paris, 22 septembre 1987, RTD com. 1988, p. 78, note ALFANDARI (E.), JEANTIN (M.) ; CA Paris, 19 mars 1991, *SNVB c. Mahé et autres*, Rev. Sociétés 1991, p. 606, note GUYON (Y.).

II. - LES HYPOTHÈSES DE TRANSPARENCE

41 - En droit privé, il est admis que les dirigeants des sociétés puissent être condamnés « au-delà de ces sociétés par *transparence de leur personnalité morale* pour laisser apparaître la personnalité physique des directeurs et des gérants²⁵² ». Transposant l'expression en droit privé, Monsieur Marcel HAMIAUT considérerait ainsi qu'il y a « transparence juridique » lorsque, dans les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés anonymes, la responsabilité personnelle des dirigeants est susceptible d'être mise en jeu²⁵³. Contrairement aux hypothèses envisagées précédemment, il n'est plus question, cette fois, de considérer que la personne morale concernée est transparente comme peuvent l'être les sociétés en nom collectif ou les groupements d'intérêt économique. La notion de transparence est ici employée pour désigner l'action particulière du juge.

C'est au début du XX^e siècle que la jurisprudence²⁵⁴ et, à sa suite, le Législateur²⁵⁵ ont admis la possibilité d'étendre la faillite d'une société à certains de ses dirigeants. Depuis, le droit des procédures collectives s'est progressivement enrichi d'un certain nombre de mesures contre les dirigeants²⁵⁶. A côté des sanctions commerciales²⁵⁷ et pénales²⁵⁸, l'ouverture d'une procédure collective à l'encontre d'une personne morale peut donner lieu

²⁵² HAMIAUT (M.), « Transparence fiscale et transparence juridique en matière de sociétés », S. 1964, 1^{ère} partie, p. 6.

²⁵³ HAMIAUT (M.), « Transparence fiscale et transparence juridique en matière de sociétés », loc. cit.

²⁵⁴ Cette jurisprudence admettait d'étendre la faillite de la société à celui des associés qui avait tenté de masquer ses agissements derrière la personne morale. Il en était ainsi dans deux hypothèses :

-lorsque l'associé a créé une personne morale fictive

-lorsque « en réalité les opérations sociales masquaient ses opérations personnelles, qu'il résumait à sa seule personne la société sous le couvert de laquelle il se livrait à des opérations de commerce ou de bourse pour son propre compte », ce qui constitue la « maîtrise de l'affaire » : Cass. req., 29 juin 1908, *Mary-Raynaud C. Maillard ès qualités*, D. 1910, 1^{ère} partie, p. 233, note PERCEROU (R.) ; Cass. req., 9 février 1932, *Vidal C. Benoist et autres*, S. 1932, 1^{ère} partie, p. 177, note ROUSSEAU (H.) ; Cass. com., 1^{er} février 1954, *Consorts Philippe Bonamy c. Dehennin et Magez*, JCP 1954, II, 8084, obs. BASTIAN (D.) ; Cass. com., 22 décembre 1959, n° 57-10.341, *David c/ Garnier*, Bull. civ., III, n° 440, p. 383, RTD com. 1960, p. 632, n° 3, obs. HOUIN (R.) ; Cass. com., 7 mars 1972, *SA Banco Espanol en Paris c/ dame Pigeon, Astier, SCI « 92, cours Julien », et autres*, Rev. sociétés 1973, p. 339, note SORTAIS (J.-P.).

²⁵⁵ Cette jurisprudence a été consacrée par le décret du 8 août 1935 codifié à l'article 437 du Code de commerce. Celui-ci prévoyait qu'en « cas de faillite d'une société, la faillite pourra être déclarée commune à toute personne qui sous le couvert de cette société, masquant ses agissements, a fait dans son intérêt personnel, des actes de commerce et disposé en fait des capitaux sociaux comme des siens propres ».

²⁵⁶ Ainsi, à la suite du décret de 1935, une Loi du 16 novembre 1940 puis un décret du 9 août 1953 ont permis de mettre à la charge respectivement du président-directeur général d'une société anonyme puis du gérant d'une société à responsabilité limitée, une partie des dettes sociales : FOYER (J.), « Sens et portée de la personnalité morale des sociétés en droit français », op. cit. n°10, p. 126 ; JEANTIN (M.), LE CANNU (P.), *Droit commercial - Instruments de paiement et de crédit - Entreprises en difficulté*, Précis Droit privé, 6^{ème} éd. Paris : Dalloz, 2003, n° 865, p. 612 et n° 874, p. 624.

²⁵⁷ Les articles L625-1 et suivants du Code de commerce prévoient des mesures de faillite personnelle et d'interdiction de gérer pour les dirigeants de droit ou de fait ainsi que les représentants permanents de personnes morales ayant une activité économique.

²⁵⁸ La responsabilité pénale des dirigeants est consacrée par les articles L626-1 et suivants du Code de commerce relatifs au délit de banqueroute et autres infractions.

à des sanctions patrimoniales. Elles permettent, lorsque les dirigeants ont commis des fautes dans la gestion de la société ou certains agissements, de leur faire supporter les conséquences dommageables de leur gestion sur leur patrimoine propre. Aboutissant à une remise en cause de l'autonomie patrimoniale des sociétés par rapport à leurs membres dirigeants, ces dispositions ont été traditionnellement présentées comme des hypothèses de transparence²⁵⁹.

42 - Deux dispositifs permettent, lorsque la personne morale fait l'objet d'une procédure collective, de mettre en jeu la responsabilité patrimoniale de ses dirigeants.

C'est, en premier lieu, aux termes de l'article L651-2 du Code de commerce, l'action en responsabilité pour insuffisance d'actif²⁶⁰. Cette action peut être exercée dans la procédure de liquidation judiciaire ainsi qu'après résolution d'un plan de sauvegarde ou de redressement. Elle permet, en cas d'insuffisance d'actif consécutive à une faute de gestion, de faire supporter tout ou partie des dettes de la personne morale par certains de ses dirigeants de droit ou de fait.

C'est, en second lieu, l'action en obligation des dettes sociales prévue par les articles L652-1 et suivants du Code de commerce. En cas de liquidation judiciaire, lorsqu'il est établi que le ou les dirigeants, de droit ou de fait, ont commis l'une des fautes, prévues par le texte, qui a contribué à la cessation des paiements, le tribunal peut « décider de mettre à la charge des dirigeants la totalité ou une partie des dettes de la personne morale débitrice. Dès lors l'écran de la personnalité morale est levé : les dirigeants concernés sont tenus des dettes de la société. Les sommes recouvrées sont affectées au désintéressement des

²⁵⁹ Monsieur Jean FOYER observait ainsi que cette responsabilité des dirigeants de sociétés anonymes et de SARL invite à réfléchir sur la distinction entre le passif social et les passifs individuels : FOYER (J.), « Sens et portée de la personnalité morale des sociétés en droit français », in *La personnalité morale et ses limites, Etudes en droit comparé et droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 113, n° 10. Par la suite, ces dispositions ont été présentées comme des hypothèses de transparence : FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, n° 143, p. 139 ; JAUFFRET (C.), « La transparence civile et la protection des associés de construction », JCP éd. G 1967, I, 2065, n° 4, p. 14 ; GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 85, p. 120 ; LAMBERT-FAIVRE (Y.), « L'entreprise et ses formes juridiques », RTD com. 1968, p. 941.

²⁶⁰ Sous l'empire de la législation antérieure à la Loi de sauvegarde des entreprises du 26 juillet 2005, cette action, prévue par les articles L624-3 et s. du Code de commerce, était dénommée « Action en comblement de passif ».

créanciers selon l'ordre des sûretés²⁶¹. Il y a là, une différence importante entre la responsabilité pour insuffisance d'actif et l'obligation aux dettes sociales. La première oblige le dirigeant à « indemniser ». On se situe sur le terrain de la responsabilité²⁶². La seconde aboutit à mettre des obligations de la société à la charge du dirigeant fautif. Cette fois, le dirigeant et la société sont au même niveau.

A la différence de la responsabilité encourue dans les sociétés « transparentes », l'altération de l'autonomie patrimoniale n'est pas, ici, automatique. S'il fut un temps où la Loi présumait la faute²⁶³, la mise en œuvre de la responsabilité patrimoniale des dirigeants suppose, aujourd'hui, que soit rapportée la preuve que le dirigeant ou certains d'entre eux ont commis des fautes de gestion ou l'un des faits énumérés par l'article L652-1. En outre, dans le cadre de l'action en responsabilité pour insuffisance d'actif, le texte vise la faute de gestion ayant contribué à l'insuffisance d'actif²⁶⁴. Cette action suppose donc que soit apportée une double preuve : la preuve de la faute du dirigeant et la preuve du lien de causalité entre cette faute et les difficultés financières de la société ou du groupement. En droit des procédures collectives, la transparence est donc directement liée et même subordonnée, aux agissements du gestionnaire. Elle suppose l'intervention d'un juge. Les conditions de cette transparence sont donc bien différentes de celles des personnes morales transparentes.

²⁶¹ VAUVILLE (F.), « Le nouveau titre V des responsabilités et des sanctions », Rev. Proc. Coll. 2006, n° 4, p. 349.

²⁶² VAUVILLE (F.), « Le nouveau titre V des responsabilités et des sanctions », Rev. Proc. Coll. 2006, n° 4, p. 348.

²⁶³ L'article 99 de la Loi du 13 juillet 1967 présumait la faute du dirigeant à qui il appartenait d'apporter la preuve contraire, c'est-à-dire de démontrer qu'il n'a commis aucune faute dans la gestion de la personne morale.

²⁶⁴ Article L651-2 du Code de commerce.

43 - La transparence est également communément reconnue dans les dispositifs participant à la protection des associés minoritaires²⁶⁵. Pour certains de ces dispositifs, l'idée de sanction apparaît à nouveau. Il en est de la sorte lorsque les associés minoritaires sont confrontés à des décisions qui sont inspirées par un intérêt autre que celui de la personne morale. De telles décisions peuvent être annulées pour abus de majorité²⁶⁶ lorsqu'elles ont été prises « contrairement à l'intérêt social, dans l'unique dessein de favoriser les membres de la majorité au détriment de la minorité²⁶⁷ ». La mise en œuvre de cette sanction conduit à discerner, à travers l'écran de la personnalité morale, certains groupes d'associés minoritaires ou majoritaires. C'est donc la personnalité de certains membres qui transparait, ce qui est commun à l'ensemble des dispositions destinées à protéger les associés minoritaires²⁶⁸.

²⁶⁵ FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, n° 132 et 133, p.122 et n° 143, p. 139 ; JAUFFRET (C.), « La transparence civile et la protection des associés de construction », JCP éd. G 1967, I, 2065, n° 2.

²⁶⁶ Sont notamment concernées :

-les décisions prises collectivement par les associés de SARL : Cass. com., 6 juin 1990, *Sté Huber et Cie c. cts Lamps*, Rev. sociétés 1990, p. 606, note CHARTIER (Y.), Defrénois 1991, art. 35041, p. 615, n° 4, note HONORAT (J.) ; Cass. com., 22 janvier 1991, *Société Ricard c. Chapuzet*, Defrénois 1991, art. 35083, p. 876, note LE CANNU (P.), RF compt. Avril 1991, p. 57, note REIGNE (P.).

-les décisions des assemblées générales ordinaires de SA : Cass. com., 18 avril 1961, *Soc. Anom des Anciens établ. Piquard et Durey-Sohy réunis et autres C. Schumman et autres*, D. 1961, 2^{ème} partie, p. 661.

-les décisions des assemblées générales extraordinaires : Cass. Com., 16 décembre 1969, *dame Robert et autre c. sté Union Hôtelière parisienne*, JCP éd. 1970, II, 16367, note BERNARD (N.) ; Cass. Com., 21 janvier 1970, *Sté Cassegrain c. Garnier*, JCP éd. G 1970, II, 16541, note OPPETIT (B.) ; Cass. Com., 25 février 1974, n° 73-10.103, *Veuve Robert et autre contre SA Hôtelièreparisienne*, Bull. civ. 1974, IV, n° 69, p. 54 ; Cass. Com., 24 janvier 1995, n° 185 P, *Marret c/ SA Champagne Giesler et autres*, Bull. Joly Sociétés 1995, p. 321, Rev. Sociétés 1995, p. 46, note JEANTIN (M.), Defrénois 1995, p. 690, note HONORAT (J.).

Sur la question : COZIAN (M.), VIANDIER (A.), DEBOISSY (F.), *Droit des sociétés*, Manuel, 20^{ème} édition, Paris : LexisNexis Litec, 2007, n° 378 et s. ; RIPERT (G.), ROBLOT (R.), *Traité de droit commercial, Les sociétés commerciales*, 18^{ème} éd. par GERMAIN (M.), Paris : LGDJ, 2002, Tome 1, Volume 2, n° 1327, 1587, 1596 ; LESOURD (N.), « L'annulation pour abus de droit des délibérations d'assemblées générales », R.D.C. 1962, p. 1.

²⁶⁷ Cass. com., 18 avril 1961, *Soc. Anom des Anciens établ. Piquard et Durey-Sohy réunis et autres C. Schumman et autres*, D. 1961, 2^{ème} partie, p. 661.

²⁶⁸ FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, op. cit. n° 143, p. 139.

De la même manière, la transparence apparaît dans le régime de l'expertise de gestion²⁶⁹. Dans les sociétés à responsabilité limitée²⁷⁰ et dans les sociétés par actions²⁷¹, ce régime permet à une minorité d'associés d'obtenir la nomination d'un expert chargé de contrôler certaines opérations de gestion²⁷². La transparence n'est plus, cette fois, subordonnée à l'existence d'une faute. Pour autant, elle ne saurait être automatique. Dans les sociétés anonymes, elle suppose au préalable que les actionnaires minoritaires aient adressé une question écrite aux représentants sociaux sur l'opération qui leur semble litigieuse. Ce n'est qu'à défaut de réponse dans un délai d'un mois ou à défaut d'une réponse suffisante, qu'ils sont autorisés à demander, en référé, la désignation d'un ou plusieurs experts. En outre, dans tous les cas, le tribunal saisi est juge de l'opportunité de la nomination²⁷³. Si l'acte désigné ne s'avère en rien suspect²⁷⁴ et si les dirigeants ont fourni des renseignements suffisants, la demande d'expertise de gestion est rejetée. Dans cette hypothèse, la transparence n'est donc plus liée à l'existence d'une faute. Pour autant, une fois encore, la recherche des associés et membres n'est pas automatique.

44 - Un tel raisonnement s'illustre également dans la position du droit français en matière de nationalité des sociétés. La théorie du contrôle permet de déterminer la nationalité d'une personne morale en fonction de celle de ses membres contrôlaires. Hypothèse de transparence par excellence²⁷⁵, il n'est plus question ni de faute, ni d'abus.

²⁶⁹ Article L225-231 du Code de commerce.

²⁷⁰ Dans les SARL, les associés doivent représenter au moins 10% du capital social : article L223-37 du Code de commerce.

²⁷¹ Dans les sociétés anonymes, les associés doivent représenter 5% du capital social : article L225-231 du Code de commerce.

²⁷² GODON (L.), « La protection des actionnaires minoritaires dans la loi relative aux nouvelles régulations économiques », Bull. Joly Sociétés 2001, p. 728 ; RIPERT (G.), ROBLOT (R.), *Traité de droit commercial, Les sociétés commerciales*, 18^{ème} éd. par GERMAIN (M.), op. cit. n° 1330.

²⁷³ Cass. com., 7 décembre 1983, *Consorts Duquesne et autres c. M. Delepine et autres*, Rev. sociétés 1985, p. 427, note D'HERAIL DE BRISIS (M.) ; sur renvoi, CA PARIS, 12 mars 1986, Rev. sociétés 1986, p. 238, JCP éd. E 1986, I, 15594, n° 8, note GUYON (Y.), COQUEREAU (G.) ; sur nouveau renvoi, Cass. com., 15 juillet 1987, Bull. Joly Sociétés 1987, p. 703, note LE CANNU (P.).

²⁷⁴ Les demandeurs doivent démontrer leur intérêt à être renseignés sur des opérations suspectes, susceptibles de leur porter préjudice et d'être contraires à l'intérêt social : Cass. com., 6 juillet 1982, *Madame Vallée c. Société anonyme Entreprise générale Marcel Vallée*, Rev. sociétés 1983, p. 356, note LE CANNU (P.) ; Cass. com., 10 février 1998, n° 431 P, *SA SAE et autres c/ Sa Promo Real*, Bull. Joly 1998, p. 468, note MENJUCQ (M.).

²⁷⁵ DURAND (P.), « L'évolution de la condition juridique des personnes morales de droit privé », in *Le droit privé français au milieu du XX^e siècle, Etudes offertes à Georges RIPERT*, Paris : LGDJ, 1950, p. 138, n° 11 ; FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, n° 143, p. 139 ; GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif, Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 74, p. 104 ; LAGARDE (G.), « Propos de commercialiste sur la personnalité morale. Réalité ou réalisme ? », in *Etudes offertes à Alfred JAUFFREY*, Aix-en-Provence : Faculté de droit et de science politique d'Aix-Marseille, 1974, p. 442 ; MONDANGE (C.), « La transparence de la personnalité morale dans le droit anglais des sociétés anonymes », RID comp. 1980, p. 573.

Au contraire, les auteurs relèvent en concert que cette solution est dictée par des considérations fonctionnelles.

45 - La perspective est la même pour un certain nombre de dispositions relatives au groupe de sociétés. Les atteintes à la personnalité morale, qui y sont relevées, constituent traditionnellement des hypothèses de transparence²⁷⁶. Cette analyse fut notamment soutenue par Monsieur Charley HANNOUN qui dégagait la théorie de la transparence dans les groupes de sociétés.

Les exemples ne sauraient manquer. Nombre d'auteurs s'accordent à reconnaître qu'il y a de la transparence lorsqu'en droit pénal, la qualification d'abus de biens sociaux est écartée en considération de l'intérêt commun des sociétés groupées²⁷⁷. Il en est de même des solutions adoptées par le droit social s'agissant des modalités de décompte des effectifs pour la mise en place des institutions représentatives du personnel dans les groupes²⁷⁸. Dans ces différentes hypothèses, c'est bien la personnalité de la société mère qui réapparaît et c'est l'ensemble du groupe qu'elle a formé, qui est découvert par transparence de ses filiales.

Les solutions destinées à la protection des associés minoritaires dans les groupes illustrent également le phénomène²⁷⁹. C'est la jurisprudence, tout d'abord, qui offre un exemple en admettant qu'un actionnaire minoritaire d'une société est fondé à demander la désignation d'un administrateur provisoire du groupe²⁸⁰. C'est ensuite la loi relative aux Nouvelles Régulations Economiques du 15 mai 2001²⁸¹ qui a apporté de précieux nouveaux éléments. Les minoritaires peuvent désormais solliciter une expertise de gestion qui s'étend à la société dont ils sont membres ainsi qu'à ses filiales au sens de l'article L233-3 du Code de commerce²⁸². Il fut admis, sur ce fondement, qu'un associé détenteur

²⁷⁶ FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, op. cit. n° 143, p. 13; HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, Tome 216, n° 184 et s. p. 155 ; SEROPYAN (S.), *De l'autonomie patrimoniale en droit des sociétés. Autonomie patrimoniale et personnalité morale*, Thèse dactylographiée, Nice, 2002, n° 168 et s., p. 135 et n°248 et s., p. 195.

²⁷⁷ SEROPYAN (S.), *De l'autonomie patrimoniale en droit des sociétés. Autonomie patrimoniale et personnalité morale*, op. cit. n° 216 et s., p. 171 et n° 248 et s., p. 195.

²⁷⁸ FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, loc. cit. ; SEROPYAN (S.), *Autonomie patrimoniale et personnalité morale*, op. cit. n° 187 et s. p. 150.

²⁷⁹ Certains auteurs soutiennent pourtant que la situation des minoritaires ne nécessite pas de protection particulière : OPPETIT (B.), SAYAG (A.), « Méthodologie d'un droit des groupes de sociétés », *Rev. sociétés* 1973, p. 577.

²⁸⁰ Cass. com., 12 mai 1981, *Orain c. Compagnie radio maritime*, *Rev. sociétés* 1982, p. 318, note CHARTIER (Y.).

²⁸¹ Loi 2001-420 du 15 mai 2001, J.O. 16 mai 2001, p. 7776.

²⁸² Cette disposition est codifiée à l'article L225-231 du Code de commerce.

de plus de 5% du capital d'une société étrangère contrôlant à hauteur de 99% une société française, était autorisé à demander une expertise de gestion concernant la société française²⁸³. Cette décision illustre, à nouveau, et sans aucun doute, une hypothèse de transparence. En effet, sous réserve de remplir les conditions prévues par la Loi, l'associé d'une société qui n'est pas, en principe, une personne morale transparente est, malgré tout, autorisé à passer outre ce premier écran social, pour influencer sur le sort des filiales.

46 - En droit privé, la notion de transparence n'est donc pas uniquement employée pour désigner les quelques personnes morales qui ont, par principe, une autonomie plus faible à l'égard de leurs membres. Cette expression est également utilisée pour toutes les autres personnes morales chaque fois que le Législateur ou le juge passe outre leur autonomie pour appréhender un ou plusieurs de leurs membres. Les exemples sont nombreux. Toutefois, si pour présenter la notion de transparence en droit privé, une distinction a pu être dégagée, comme en droit fiscal, entre les personnes morales transparentes et les cas de transparence, il reste qu'en droit privé comme en droit fiscal, toutes les atteintes à l'autonomie des personnes morales ont été analysées comme l'expression d'un seul et même phénomène : la transparence. Certes des auteurs, comme Monsieur Jean-Pierre GASTAUD, ont introduit des distinctions entre transparence de principe et transparence exceptionnelle²⁸⁴. Cependant, l'idée reste la même pour toutes les atteintes à l'autonomie des personnes morales : la personnalité des associés ne disparaît jamais complètement derrière la personne morale. Comme la doctrine se plaît à le souligner, leur personnalité réapparaît, par « transparence », dans toutes les personnes morales et durant toute leur vie.

²⁸³ CA Versailles, 23 octobre 2002, n° 02/05235, *SA Elva c/ Rotcajg et autre*, Bull. Joly Sociétés 2003, n° 45, p. 204, note LE CANNU (P.).

²⁸⁴ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, p. 212.

CONCLUSION DU CHAPITRE I :

47 - En droit privé comme en droit fiscal, les atteintes à l'autonomie des personnes morales ont été traditionnellement présentées comme relevant d'un seul et unique phénomène baptisé « transparence ». L'idée est la suivante : dès lors que la personnalité de l'un des membres de la personne morale réapparaît, il s'agit de transparence.

Cette idée selon laquelle il y a transparence chaque fois que l'un des membres de la personne morale réapparaît à travers la société ou le groupement, peut séduire par sa simplicité.

Cependant, l'exposé des différentes applications de la transparence, c'est-à-dire de tous les cas dans lesquels la doctrine a admis qu'il y a transparence, laisse perplexe. Il apparaît que la transparence n'est pas seulement limitée aux sociétés de personnes et groupements rattachés, elle est étendue également aux sociétés de capitaux. Or, à vouloir baptiser toutes les atteintes à l'autonomie des personnes morales de transparence, cette dernière notion ne perd-elle pas toute consistance ? Permet-elle vraiment de bien cerner et comprendre toute la pratique ? Notre exposé semble montrer qu'il existe une différence importante entre toutes les hypothèses traditionnellement présentées comme étant l'expression d'une transparence. Bien que tous soient partisans de la notion unique de transparence, la doctrine fiscale, en soulignant que certaines personnes morales sont transparentes et d'autres opaques, et certains auteurs privatistes, en distinguant entre la transparence de principe et la transparence exceptionnelle, invitent à s'interroger plus avant.

Chapitre II :

L'INSUFFISANCE DE L'ANALYSE UNITAIRE DES ATTEINTES À LA PERSONNALITÉ MORALE : LA DÉCOUVERTE DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

48 - Si traditionnellement les atteintes à l'autonomie des personnes morales ont été présentées comme l'expression d'un phénomène unique de transparence, la synthèse des différentes analyses réalisées en droit fiscal et en droit privé laisse quelque peu perplexe. La distinction terminologique entre les personnes morales transparentes, d'une part, et les hypothèses de transparence, d'autre part, fait suspecter une distinction plus profonde. Le droit fiscal fournit les éléments permettant d'étayer cette thèse qui se vérifie ensuite en droit privé. Au sein des atteintes à l'autonomie des personnes morales, une distinction doit être faite entre deux séries d'hypothèses qui ont chacune des caractéristiques et des finalités bien différentes, voire, parfois, opposées. Il coexiste, en réalité, deux procédés qui permettent de passer outre l'écran de la personnalité morale. L'analyse selon laquelle les atteintes à l'autonomie des personnes morales relèvent d'un seul et même phénomène ne peut ainsi être maintenue (Section I). Dans ces conditions, l'existence de deux techniques bien distinctes contraint à revoir la notion traditionnelle de la transparence. Il semble nécessaire que cette dernière soit réduite au sens qu'elle avait originellement en droit fiscal. Ce sont donc ses contours et sa portée qui doivent être redéfinis (Section II).

SECTION I. UNE DISTINCTION NÉCESSAIRE AU SEIN DES ATTEINTES À L'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES.

49 - En apparence purement terminologique, la distinction entre la transparence de certaines personnes morales et les hypothèses de transparence reflète, en réalité, une fracture dans les atteintes à la personnalité morale. Une première étude révèle que lorsqu'une société ou un groupement est réputé transparent, en droit privé comme en droit fiscal, les atteintes à l'autonomie des personnes morales qui s'appliquent à ces entités sont automatiques. C'est la qualité de personne morale transparente qui emporte, de plein droit,

la mise en œuvre de règles qui dérogent au principe d'autonomie de cette entité vis-à-vis de ses auteurs. Le raisonnement s'avère, en revanche, inapplicable dans les hypothèses de transparence. Ces dernières font figure, en effet, d'exception à la règle et elles ne sont absolument pas liées à la personne morale (I).

Poussant plus avant cette analyse, cette distinction est confirmée par une étude des fondements des atteintes à l'autonomie des personnes morales. Tandis que les atteintes sont, dans le premier cas, fondées sur la nature particulière du groupement visé, elles sont, dans le second cas, indifférentes à ses considérations (II).

I. - UNE DISTINCTION FONDÉE SUR LE CARACTÈRE AUTOMATIQUE OU EXCEPTIONNEL DES ATTEINTES À L'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES

50 - C'est en droit fiscal qu'est apparue le plus nettement la distinction entre les personnes morales transparentes et les hypothèses de transparence. C'est donc tout naturellement dans cette matière que se révèle la distinction au sein des atteintes à l'autonomie des personnes morales (A). Cette distinction se confirme en droit privé (B).

A. - La distinction en droit fiscal.

51 - L'affirmation selon laquelle certaines personnes morales sont transparentes n'est pas anodine. Elle équivaut, en réalité, à reconnaître que certaines atteintes à l'autonomie des personnes morales s'appliquent de plein droit lorsqu'en raison de leur forme et, parfois, de leur objet ou de l'option de ses membres, la personne morale est dotée de la transparence fiscale.

En droit fiscal, il est aisé de déterminer quelles sont les personnes morales transparentes. C'est le Code général des impôts qui, chaque fois qu'il exclut une société ou une personne morale du champ d'application de l'impôt sur les sociétés, permet d'en dresser la liste. Sont de cette manière visées certaines personnes morales parmi lesquelles les sociétés en nom collectif, les entreprises à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique²⁸⁵ ou encore les groupements d'intérêt économique²⁸⁶. De prime

²⁸⁵ Article 8 du Code général des impôts.

²⁸⁶ Article 239 *quater* du Code général des impôts.

abord, c'est donc en considération de la forme de la personne morale que l'on détermine si une personne morale est ou non transparente.

52 - La forme n'est toutefois pas le seul et unique critère employé. On sait que le champ d'application de l'impôt sur les sociétés n'est pas déterminé en fonction de la seule forme. Le Code général des impôts prévoit, en outre, des critères alternatifs²⁸⁷ que sont l'objet de la personne morale et pour une forme de société, les sociétés en commandite simple, la qualité de ses membres²⁸⁸.

L'objet - réel ou statutaire - est pris en considération dans les sociétés immobilières de copropriété²⁸⁹ et dans les sociétés civiles²⁹⁰ pour les inclure ou les exclure du champ de l'impôt sur les personnes morales. Ainsi, les sociétés civiles, bien qu'elles soient en principe transparentes en raison de leur forme, perdent cette qualité lorsqu'elles se livrent à une exploitation commerciale, industrielle, artisanale ou assimilée²⁹¹. Une société civile qui, par exemple, exerce une activité de marchand de biens²⁹² ou une activité de loueur d'immeubles meublés est, de plein droit, soumise à l'impôt sur les sociétés. Pour les sociétés immobilières de copropriété, la référence à l'objet permet, au contraire, de les inclure parmi les personnes morales transparentes. Celles-ci étant transparentes dès lors que, quelle que soit leur forme juridique, elles ont pour objet l'un de ceux qui sont définis par l'article 1655 *ter* du Code général des impôts²⁹³.

La qualité des membres de la personne morale est également prise en compte dans les sociétés en commandite simple. Il résulte, en effet, de l'article 8 du Code général des impôts, que la part des bénéficiaires sociaux revenant aux associés commanditaires est soumise à l'impôt sur les sociétés alors que la part des associés revenant aux associés commandités, est soumise au régime des sociétés de personnes.

Par ailleurs, certaines personnes morales, comme, par exemple, les sociétés en nom collectif ou les sociétés en commandite simple, ont la faculté d'opter pour l'impôt sur les

²⁸⁷ JULLIOT DE LA MORANDIERE (L.), RODIERE (R.), HOUIN (R.), *Droit commercial et droit fiscal des affaires*, Précis, 3^{ème} éd., Paris : Dalloz, 1965, n° 496 et s., p. 492 ; CASIMIR (J.-P.), « L'imposition du résultat des sociétés : être ou ne pas être soumis à l'impôt sur les sociétés ? Telle est la question » in *Mélanges à Claude CHAMPAUD*, Paris : Dalloz, 1997, p. 151, n° 1.

²⁸⁸ Seuls les commandités sont concernés par la transparence.

²⁸⁹ Article 8 *bis* et 1655 *ter* du Code général des impôts.

²⁹⁰ Article 206-2 du Code général des impôts.

²⁹¹ Article 206-2 du Code général des impôts.

²⁹² Articles 35-I-1° et 206-2 du Code général des impôts.

²⁹³ Soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées aux associés en propriété ou en jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés, soit la location pour le compte d'un ou plusieurs membres de la société de tout ou partie des immeubles ou fractions d'immeubles appartenant à chacun de ses membres.

sociétés²⁹⁴. Elles échappent alors au régime de la transparence et ce, de façon « irrévocable²⁹⁵ ».

53 - En toute hypothèse, qu'elle résulte de l'application des critères alternatifs énoncés par le Code général des impôts - forme, objet social, qualité de ses membres- ou de l'option de ses membres, la transparence est une qualité définitivement attachée à la personne morale²⁹⁶. Or, comme il l'a été précédemment démontré, la transparence signifie que les personnes morales qui en sont dotées ne sont pas imposées pour les bénéfices qu'elles ont réalisés. Cette charge est déplacée sur la tête de leurs membres qui sont imposables à hauteur de leur participation dans la société ou le groupement assimilé²⁹⁷. Cette absence d'imposition personnelle qui est le « principe fondamental sur lequel repose la fiscalité²⁹⁸ » de toute société transparente, constitue également, de façon indéniable, une atteinte à l'autonomie de la personne morale.

Dès lors, sachant que la transparence est fonction de la forme, de l'objet, de la qualité ou de la volonté des membres et qu'elle emporte l'application automatique d'une atteinte à l'autonomie de la personne morale [le déplacement de l'imposition sur la tête de ses membres], on peut, sans difficulté, en déduire que cette atteinte à la personnalité morale est liée à la combinaison des quatre éléments cités. C'est en considération de ceux-ci qu'en droit fiscal, il est fait échec au principe de séparation de la personne morale et de ses membres.

54 - Ce raisonnement est identique pour l'ensemble des atteintes qui résultent de la transparence des personnes morales. Le fait qu'une personne morale soit transparente emporte, en effet, pour cette personne morale, outre une absence d'imposition directe de ses revenus, l'application d'un certain nombre de règles peu respectueuses de l'autonomie dont elle jouit en principe. Ces atteintes à leur personnalité morale sont pareillement fonction de la forme, de l'objet, de la qualité ou du choix de ses membres.

Ainsi la considération qu'un groupement est une société immobilière de copropriété emporte la mise en œuvre automatique de règles qui portent atteinte à l'autonomie de cette personne morale. C'est parce qu'il s'agit d'une société immobilière de copropriété que les

²⁹⁴ Article 206-3 du Code général des impôts.

²⁹⁵ L'article 239-1 du Code général des impôts dispose que « dans tous les cas, l'option est irrévocable ».

²⁹⁶ Sauf si la société n'avait pas opté et qu'elle décidait de le faire ou qu'elle change de forme, ce qui d'un point de vue fiscal, peut avoir des conséquences.

²⁹⁷ CE, 11 juillet 1979, n° 2087, Dr. fisc. 1980, comm. 4, concl. LOBRY (P.).

²⁹⁸ GOUTHIÈRE (B.), *Les impôts dans les affaires internationales*, 6^{ème} éd., Levallois : Editions Francis Lefebvre, 2004, Thème 12 « Les sociétés de personnes », p. 371, n° 1202.

revenus issus de la location des immeubles appartenant à la société sont taxés directement entre les mains des associés personnes physiques en tant que revenus fonciers²⁹⁹.

De même, certaines altérations de la personnalité morale sont exclusivement réservées aux sociétés transparentes. dérogeant au principe de séparation de la personne morale vis-à-vis de ses membres, le législateur a, parfois, prévu que l'aliénation des parts sociales était assimilée à une vente de l'entreprise ou des immeubles appartenant à la société. De cette manière, les plus-values issues de la cession des parts de sociétés transparentes, c'est-à-dire non soumises à l'impôt sur les sociétés, bénéficient des mêmes avantages que les plus-values nées de la cession des biens détenus par la personne morale. C'est par exemple, l'article 150 UB du Code général des impôts qui étend le régime d'imposition des plus-values immobilières réalisées par des particuliers, aux cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière non soumises à l'impôt sur les sociétés³⁰⁰.

55 - Dans toutes ces hypothèses, on comprend que ces atteintes à l'autonomie des personnes morales sont mises en œuvre en raison de la transparence de l'entité personnifiée qu'elles visent. Lorsque la combinaison des quatre éléments de référence que sont la forme, l'objet, la qualité et l'option de ses membres, rend la société ou le groupement transparent, un certain nombre de dérogations au principe de séparation de la personne morale et de ses membres en résultent naturellement et automatiquement. Ni le juge, ni l'Administration fiscale n'ont le moindre pouvoir d'appréciation dans l'application de ces atteintes.

En revanche, en choisissant la forme et l'objet de la personne morale, ses membres opèrent, par voie de conséquence, un choix entre la transparence ou l'opacité. Au moment de ce choix, les créateurs de l'entité sont, en quelque sorte, maîtres de cette transparence et des atteintes à l'autonomie de la personne morale qui en découlent. Le droit fiscal semble d'ailleurs avoir tiré les conséquences de cette maîtrise en admettant que les membres ont la

²⁹⁹ Sur l'ensemble des conséquences attachées à la transparence des sociétés immobilières de copropriété, voy. : SCHMIDT (J.), KORNPROBST (E.), *Fiscalité immobilière*, 9^{ème} éd., Paris : LexisNexis Litec, 2006, p. 49, n° 69 et s. ; COZIAN (M.), « Images fiscales : transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés » in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 20, p. 273, n° 10 et s.

³⁰⁰ D'autres exemples peuvent être cités. Par exemple, la Loi « Initiative économique » du 1^{er} août 2003 a prévu que l'exonération des plus-values des petites entreprises bénéficient également aux associés qui cèdent des parts détenues depuis au moins cinq ans dans des sociétés de personnes dont le chiffre d'affaires n'excède pas les montants prévus pour les entreprises individuelles.

De même, l'exonération des plus-values nées de la cession par une personne physique de sa résidence principale bénéficie tant au contribuable qui détient cet immeuble directement qu'à celui qui le détient par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés : Rescrit 2007/22 du 5 juin 2007, www.impots.gouv.fr ; CE, 8 juillet 1998, n° 165 227, *Monvoisin*, Dr. fisc. 1998, comm. 882, concl. BACHELIER (G.), RJF 7/1998, n° 944, Defrénois 1999, n° 36930, p. 102, note CHAPPERT (A.).

faculté, dans les cas déterminés par la Loi, d'échapper à la transparence par une simple manifestation de volonté. On sait, par exemple, que dans les sociétés en nom collectif, les associés ont la faculté d'opter pour l'impôt sur les sociétés³⁰¹. Une fois ce choix opéré, les associés se retrouvent, toutefois, dans la même situation que le juge ou l'Administration fiscale : ils ne peuvent plus échapper aux effets de la transparence ou de l'opacité de la personne morale qu'ils composent.

56 - Les atteintes à l'autonomie des personnes morales qui sont traditionnellement présentées comme étant des hypothèses de transparence, sont bien différentes. Ces dernières n'ont que faire de la forme, de l'objet de la personne morale ou d'une éventuelle option de ses membres. Parmi ces « hypothèses de transparence », l'article 155 A du Code général des impôts illustre ce propos. Destiné à lutter contre l'évasion fiscale internationale, cette disposition permet de faire abstraction d'une personne physique ou morale étrangère pour l'imposition des sommes qu'elle perçoit en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes imposables en France. Ce dispositif rend, exceptionnellement, « transparente » la personne morale étrangère. Lorsque les conditions, prévues par le texte, sont remplies, le prestataire de service est traité comme le bénéficiaire effectif des revenus perçus par la personne étrangère et devient débiteur de l'impôt français correspondant, au lieu et place de l'entité étrangère.

Cette atteinte à l'autonomie des personnes morales se distingue des atteintes étudiées précédemment.

En premier lieu, elle est indifférente à la forme ou à l'objet de la personne morale. Il importe peu que la société intermédiaire soit transparente ou opaque. Ce qui compte est qu'elle soit établie hors de France.

En second lieu, l'imposition directe du prestataire n'est automatique que lorsque la société est établie dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée. En dehors de cette hypothèse, l'atteinte à la personnalité morale peut être évitée. L'Administration devra prouver que la société intermédiaire est placée sous le contrôle direct ou indirect du prestataire de services français ou qu'elle exerce de manière prépondérante une activité de prestations de service. Le contribuable ayant, quant à lui, la faculté d'établir la réalité des services rendus par l'intermédiaire pour éviter la mise en œuvre de l'article 155 A du Code général des impôts.

³⁰¹ Une fois cette option faite, la société se voit alors appliquer toutes les dispositions réservées aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés.

Ajoutons, enfin, que l'article ne produit ses effets qu'à raison des seuls impôts pour lesquels il est expressément prévu. En aucune façon, il n'opère de requalification de portée générale. Monsieur Jean Pierre LE GALL³⁰² observait ainsi à propos d'une autre disposition destinée elle aussi, selon lui, à lutter contre l'évasion fiscale³⁰³, que la personne morale est présumée interposée pour l'établissement de l'impôt visé. Elle n'est pas, en revanche, déclarée transparente comme le serait une société immobilière de copropriété. En dehors du champ d'application de la disposition, la personne morale concernée reste un sujet de droit soumis aux règles qui découlent de son statut fiscal, à savoir sa transparence ou son opacité. Le fait qu'elle soit une société intermédiaire dans le cadre de l'article 155 A n'influe en rien sur ce statut. Dans le cas de cette disposition, la « transparence » qui est instaurée est donc exceptionnelle.

Selon nous, en droit fiscal, il convient donc de distinguer les atteintes à l'autonomie des personnes morales qui découlent naturellement de la forme, de l'objet de la personne morale visée ou de la volonté de ses auteurs et celles qui résultent exceptionnellement d'un texte ou d'une jurisprudence. Cette observation ne saurait, toutefois, être limitée au seul droit fiscal. La distinction qui a été dégagée en cette matière se vérifie, en effet, en droit privé.

B. - La distinction en droit privé.

57 - Bien qu'elle ne puisse pas être présentée dans des termes strictement identiques, la distinction qui a été dégagée en droit fiscal se confirme en droit privé. A nouveau, il s'avère que les atteintes à l'autonomie des personnes morales se scindent en deux groupes suivant qu'elles concernent les sociétés et groupements transparents ou qu'elles constituent des « hypothèses de transparence ».

En droit privé, les personnes morales qui sont réputées transparentes semblent plus difficilement identifiables qu'en droit fiscal. Contrairement à cette matière, il n'est pas de texte, comme les articles 8 et suivants du Code général des impôts, qui dressent une liste de

³⁰² LE GALL (J.-P.), « Le traitement de l'interposition de personnes en fiscalité internationale : les articles 155 A et 990 D du Code général des impôts », JCP éd. E 1987, II, 14 922, n° 25. Dans le même sens : De WALL (A.), « La notion de prépondérance immobilière en droit fiscal international français », RD aff. int. 1997, n° 6, p. 754.

³⁰³ A propos de l'article 150 A bis du Code général des impôts qui prévoit que les plus-values nées de la cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux de sociétés non cotées à prépondérance immobilière sont soumises au régime des plus-values immobilières.

ces personnes morales³⁰⁴. C'est la doctrine qui permet donc de recenser, dans un premier temps, les sociétés et groupements transparents en droit privé. Sont ainsi traditionnellement considérés comme telles certaines formes de personnes morales comme les sociétés en nom collectif³⁰⁵, les sociétés civiles³⁰⁶, ou encore les groupements d'intérêt économique³⁰⁷. A celles-ci viennent s'ajouter d'autres personnes morales définies en considération de leur objet, à l'image des sociétés de construction³⁰⁸. D'autres, enfin, comme les sociétés en commandite vis-à-vis de leurs commandités, sont transparentes en considération de la qualité de leurs membres. Dès lors, c'est une combinaison de la forme, de l'objet et de la qualité des membres qui permet de déterminer si une société ou un groupement est transparent en droit privé.

58 - Ces personnes morales transparentes voient, à de nombreuses reprises, leur autonomie tenue en échec. Parmi les atteintes dont elles sont l'objet, la responsabilité illimitée de ses membres pour les dettes sociales paraît être, sous la plume de nombre d'auteurs, un élément majeur de cette transparence.

Cette responsabilité est l'élément commun à l'ensemble des sociétés et groupements transparents dans lesquels les membres sont tenus indéfiniment au passif social vis-à-vis des créanciers sociaux. La liste de ces personnes morales a été déterminée par le Législateur qui a visé de cette manière, la société en nom collectif, la société civile, le groupement d'intérêt économique ou encore les sociétés en commandite simple pour les seuls commandités. Dans ces hypothèses, c'est donc en considération de la forme éventuellement combinée avec la qualité des membres, qu'il est déterminé si une personne morale est ou n'est pas à risque illimité. Il apparaît ainsi que cette responsabilité des

³⁰⁴ Monsieur Paul PUYRAVEAU observait ainsi que « le mérite de la réforme fiscale de 1948 a été de définir avec précision, en fonction de la forme ou des situations de fait, le régime fiscal des diverses sociétés » : *La fiscalité des sociétés de personnes*, Levallois : Nouvelles Editions Fiduciaires, 1986, p. 20, n° 4.

³⁰⁵ En ce sens notamment : GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 82, p. 114 ; OPPETIT (B.), *Les rapports des personnes morales et de leurs membres*, Thèse dactylographiée, Paris, 1963, p. 214.

³⁰⁶ En ce sens notamment : CHARTIER (Y.), « L'évolution de l'engagement des associés », op. cit. n° 42, p. 19 ; GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, op. cit. n° 81, p. 113.

³⁰⁷ En ce sens notamment : BURST (J.-J.), « Une personnalité morale ambiguë : la personnalité morale du groupement d'intérêt économique », JCP éd. G 1976, I, 2783. ; GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, op. cit. n° 80, p. 112.

³⁰⁸ En ce sens notamment : GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, op. cit. n° 80, p. 112 ; JAUFFRET (C.), « La transparence civile et la protection des associés d'une société de construction », JCP éd. G 1967, I, 2065, n° 6 et s.

membres, qui constitue une atteinte à l'autonomie des personnes morales, est, de la même manière qu'en droit fiscal, directement liée à la forme de l'entité personnifiée envisagée et parfois à la qualité de ses membres.

Droit privé et droit fiscal se différencient toutefois sur un point. Le lien qui unit forme et responsabilité s'avère, en effet, plus fort en droit privé car il y est irréversible³⁰⁹. La responsabilité indéfinie à l'égard des dettes sociales découle automatiquement et obligatoirement de la forme adoptée par le groupement et, parfois, de la qualité des membres sans que ceux-ci puissent s'en exonérer. La responsabilité indéfinie est donc inhérente à la qualité d'associé et concerne tous les membres sans restriction³¹⁰.

Dès lors, lorsque les créanciers se sont adressés à la société³¹¹, qu'ils l'ont vainement poursuivie s'il s'agit d'une société civile³¹² ou qu'ils l'ont vainement mise en demeure par acte extrajudiciaire s'il s'agit d'une société en nom collectif³¹³, d'un groupement d'intérêt économique³¹⁴ ou de toute personne morale affectée d'une solidarité³¹⁵, ils peuvent demander à chaque associé de régler les dettes sociales à sa place. Ce préalable respecté, la responsabilité des associés joue de plein droit dans ces groupements³¹⁶. Les magistrats

³⁰⁹ Alors qu'en droit fiscal, les associés des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple peuvent opter afin que la société soit soumise à l'impôt sur les sociétés. En conséquence, la société sort du champ de la transparence.

³¹⁰ Dans les sociétés en nom collectif, « l'engagement personnel et solidaire tient à la qualité d'associé en nom collectif » : RIPERT (G.), ROBLOT (R.), *Traité de droit commercial, Les sociétés commerciales*, 18^{ème} éd. par GERMAIN (M.), Paris : LGDJ, 2002, Tome 1, Volume 2, n° 1183, p. 132.

³¹¹ L'obligation au passif social des membres n'ayant « qu'un caractère subsidiaire » : CA Paris, 8 octobre 1999, n° 1997/06.377, *Sanchez Turon et autres c/ SA Caisse centrale des banques populaires et autres*, Bull. Joly Sociétés 2000, p. 93, note LE CANNU (P.), D. 2000, 2^{ème} partie, p. 583, note FIORINA (D.).

³¹² L'article 1858 du Code civil implique l'exercice de véritables mesures d'exécution restées infructueuses. La jurisprudence considère ainsi que cette condition n'est pas remplie lorsque plusieurs mises en demeure sont restées infructueuses et que la société a refusé de comparaître aux instances auxquelles elle était attrait : Cass. 3^{ème} civ., 14 juin 2000, n° 965 D-F, Dr. sociétés 2000, n° 152, obs. BONNEAU (T.), JCP éd. G 2000, I, 282, n° 9, obs. VIANDIER (A.), CAUSSAIN (J.-J.).

Il en est de même pour un commandement de payer resté sans effet (Cass. 3^{ème} civ., 23 avril 1992, *Société nouvelle Schwartz-Haumont (SNSH) c. Société Atya et autres*, Rev. sociétés 1992, p. 763, note SAINTOURENS (B.), RTD com. 1993, p. 332, n° 1, obs. ALFANDARI (E.), JEANTIN (M.)) ou un commandement aux fins de saisie-vente suivi d'un procès verbal de carence (Cass. 3^{ème} civ., 6 janvier 1999, *SARL Alain Chevalier Conseil c/ Travest et autres*, n° 23 PB, Bull. Joly Sociétés 1999, n° 94, p. 455, note LE CANNU (P.), Rev. sociétés 1999, p. 376, note BARBIERI (J.-F.)). Voy. également : Cass. 3^{ème} civ., 7 février 2001, n° 209 FS-D, JCP éd. G 2001, I, 326, n° 10, obs. VIANDIER (A.), CAUSSAIN (J.-J.), Cass. 3^{ème} civ., 18 juillet 2001, n° 1251 FS-D, JCP éd. G 2001, I, 372, n° 3, obs. VIANDIER (A.), CAUSSAIN (J.-J.). A rapprocher de Cass. com., 20 novembre 2001, *Société Marseillaise de crédit c/ Société G.C.L.*, n° 1909 FS-P, Petites affiches 25-26 décembre 2001, n° 256/257, p. 7 : la chambre commerciale semble être moins exigeante que la chambre civile.

³¹³ Article L221-1 alinéa 2 du Code de commerce.

³¹⁴ Et d'un groupement européen d'intérêt économique.

³¹⁵ Les sociétés civiles professionnelles ou les sociétés en commandite pour les commandités.

³¹⁶ GUYON (Y.) par DION (N.), « Personnalité morale des sociétés. Effets », J.-Cl. Sociétés, fasc. 28-15, novembre 1997, n° 38, p. 13.

n'ont pas lieu, ainsi, de s'interroger sur ce point au cas où notamment, les créanciers seraient amenés à leur demander la délivrance d'un titre exécutoire contre les membres³¹⁷.

59 - Toutefois, la responsabilité pécuniaire des membres de la personne morale vis-à-vis des dettes sociales n'est pas l'apanage des seules sociétés transparentes. Il est d'autres hypothèses dans lesquelles les dettes de la personne morale pourront être finalement supportées par ses auteurs. On songe immédiatement au droit des entreprises en difficultés. Lorsqu'une procédure collective est ouverte à l'encontre d'une personne morale, plusieurs dispositifs permettent d'appréhender, par delà l'écran de la société ou du groupement, certains de ses membres.

Deux dispositifs constituent des mécanismes tout à fait originaux qui ne se confondent pas avec des mécanismes de droit commun³¹⁸. Il s'agit, d'une part, de l'action en obligation aux dettes sociales prévue par les articles L652-1 à L652-5 du Code de commerce et, d'autre part, de l'extension de procédure fondée sur la confusion des patrimoines prévue par les articles L621-2, L631-7 et L641-1 du Code de commerce³¹⁹.

Dans le premier cas, lorsque la société a été mise en liquidation judiciaire, le dispositif permet de mettre tout ou partie des dettes sociales à la charge des dirigeants de droit ou de

³¹⁷ « Le titre délivré à l'encontre d'une société n'emporte pas le droit de saisir les biens des associés » : Cass. 2^{ème} civ., 19 mai 1998, *SDBO c/ FIBT*, 19 mai 1998, D. 1998, 2^{ème} partie, p. 405, concl. TATU (P.).

³¹⁸ Certains dispositifs ne constituent, en effet, que l'application de mécanismes de droit commun.

Il en est ainsi, en premier lieu, de l'article L651-2 du Code de commerce (ancien article L624-3 du Code de commerce). Celui-ci permet d'agir en responsabilité pour insuffisance d'actif contre les dirigeants de droit ou de fait coupables « de faute de gestion ayant contribué à cette insuffisance d'actif ». Selon certains auteurs, cette action s'analyse en action en responsabilité de droit commun et ne présente pas de particularité significative, hormis peut-être son régime.

En ce sens pour l'ancienne action en comblement de passif : JEANTIN (M.), LE CANNU (P.), *Droit commercial. Entreprises en difficulté*, Droit commercial : Entreprises en difficulté, Précis Droit privé, 7^{ème} éd. Paris : Dalloz, 2006, n° 869 ; SORTAIS (J.-P.), « A propos de certaines questions de responsabilité suscitées par les groupes de sociétés », RJ com. 1977, p. 121 ; LE TOURNEAU (P.), « Responsabilité (en général) », Rép. civ. Dalloz, novembre 2001, n° 46. En ce sens pour l'action en responsabilité pour insuffisance d'actif : VAUVILLE (F.), « Le nouveau titre V des responsabilités et des sanctions », Rev. Proc. Coll. 2006, n° 4, p. 345.

Il en est de même, en second lieu, de l'extension de procédure collective au maître de l'affaire, fondée sur la fictivité de la personne morale. Ce dispositif est aujourd'hui prévu par les articles L621-2, L631-7 et L641-1 du Code de commerce. Il s'agit là d'une application de la théorie de la simulation.

³¹⁹ Ces articles prévoient également l'extension de procédure pour fictivité.

Selon la doctrine, confusion des patrimoines et fictivité sont des concepts autonomes. Madame Chantal CUTAJAR observe ainsi que la confusion des patrimoines consiste à « rendre perméables les cloisons existant entre des structures distinctes, réelles et permettre ainsi aux patrimoines de communiquer entre eux » (CUTAJAR (C.), « Le montage société civile immobilière/société d'exploitation à l'épreuve de l'extension jurisprudentielle de la procédure collective », Bull. Joly Sociétés 1999, § 247, p. 1057). La fictivité, quant à elle, met en œuvre la théorie générale de la simulation. Autrement dit, à la différence de la confusion de patrimoines, la fictivité implique que la personne morale n'est pas réelle. Voy. également : HANNOUN (C.), « Redressement et liquidation judiciaires. Groupes de sociétés et procédures collectives », J.-Cl. Commercial, fasc. 3190.

Nous ne traiterons pas de l'extension de procédure fondée sur la fictivité de la personne morale car cette procédure n'est que l'application de la théorie générale de la simulation.

fait « coupables » de l'un des cinq agissements prévus par l'article L652-1 du Code de commerce.

Dans le second cas, c'est le maître de l'affaire qui est touché.

La « responsabilité pécuniaire » du dirigeant fautif ou du maître de l'affaire est bien différente de celle qu'encourent les membres d'une personne morale transparente³²⁰. Alors que dans ces dernières, tous les membres sont responsables, sans qu'il y ait à distinguer entre eux selon leur position ou leur activité dans le groupement, ces procédures sont limitées à certains membres de la personne morale, dirigeants de droit ou de fait ou encore maîtres de l'affaire. Lorsque l'associé ne contracte aucune autre obligation que celle d'effectuer un apport, qu'il ne prend aucune responsabilité dans la gestion de la société, il ne saurait être inquiété. Contrairement à la situation dans les sociétés et groupements à risque illimité, la « responsabilité pécuniaire » encourue par les dirigeants ou le maître de l'affaire n'est donc pas inhérente à la qualité de membre, mais à celle de gestionnaire, qu'ils aient la qualité d'associé ou non.

Limitée aux seuls gestionnaires, cette « responsabilité » des dirigeants est par ailleurs loin d'être automatique. Sa mise en œuvre est subordonnée à l'accomplissement de certains actes ou comportements. L'article L652-1 du Code de commerce ne vise, de cette façon, que les dirigeants de droit ou de fait qui, par exemple, « ont disposé des biens de la personne morale » comme de leurs biens propres ou qui ont « détourné ou dissimulé tout ou partie de l'actif ou frauduleusement augmenté le passif de la personne morale ». Cette responsabilité doit donc, sans conteste, être distinguée de celle des membres d'une personne morale transparente. Dans ce cas, ainsi que l'observait Madame Yvonne LAMBERT-FAIVRE, « la responsabilité est indépendante de toute faute de gestion, elle est indépendante de la gestion elle-même³²¹ ».

Enfin, autre différence : cette responsabilité qui sanctionne les dirigeants de la personne morale ou le maître de l'affaire constitue une atteinte à l'autonomie des personnes morales décidée, non pas par les auteurs de la personne morale, mais par le juge. C'est à lui qu'il appartient d'apprécier la confusion qui a été éventuellement entretenue entre le patrimoine social et le patrimoine du maître de l'affaire. C'est à lui aussi qu'il revient d'apprécier si le dirigeant de droit ou la personne qui a dirigé en fait la personne morale, a commis l'un des cinq agissements prévus par l'article L652-1 du Code de

³²⁰ Dans ce sens : LAMBERT-FAIVRE (Y.), « L'entreprise et ses formes juridiques », RID comp. 1968, p. 941.

³²¹ LAMBERT-FAIVRE (Y.), « L'entreprise et ses formes juridiques », *ibid.*

commerce. C'est à lui, également, que revient la charge de décider à qui cette sanction doit s'appliquer. Cette atteinte à l'autonomie des personnes morales est donc subie par les membres de la personne morale, ce qui la distingue à nouveau de la responsabilité des membres de sociétés transparentes. Dans ce dernier cas, en effet, les associés, en choisissant la forme de la personne morale qu'ils créent, adoptent, en principe, consciemment, la responsabilité illimitée qui en découle.

60 - Bien que parfaitement similaires dans leurs effets, ces deux responsabilités qui jouent respectivement pour les membres de sociétés ou groupements transparents et les dirigeants fautifs, illustrent à nouveau qu'il existe deux phénomènes distincts au sein des atteintes à la personnalité morale. Certains auteurs l'avaient déjà établi³²² : quelques unes de ces atteintes à l'autonomie des personnes morales se détachent des autres par le fait qu'elles sont la conséquence normale et automatique de la forme du groupement, éventuellement combinée avec son objet ou la qualité de ses membres.

Droit privé et droit fiscal se rejoignent ainsi sur ce point : des atteintes à l'autonomie des personnes morales paraissent inhérentes à certains groupements ou sociétés qui se démarquent en considération de leur forme parfois combinée à leur objet, à la qualité ou à la volonté de leurs membres. En poussant toutefois l'analyse, il apparaît que les raisons d'être de ce statut particulier dépassent largement ces simples considérations de forme ou d'objet.

II. - UNE DISTINCTION FONDÉE SUR LA NATURE PARTICULIÈRE DE LA PERSONNE MORALE.

61 - Si en droit fiscal comme en droit privé, certaines atteintes à l'autonomie des personnes morales découlent naturellement de la forme de l'entité et parfois de son objet, de la qualité ou de la volonté de ses auteurs, la référence à ces éléments a, en réalité, des raisons d'être bien plus profondes qu'elle ne peut le laisser paraître. Cherchant à cerner les motifs de la transparence de certaines personnes morales, il apparaît que ce statut découle de la nature particulière des personnes morales concernées. Le particularisme de ces personnes morales est de deux ordres. Parfois, c'est la nature du lien qui unit la personne

³²² GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 79 et s., p. 112 ; OPPETIT (B.), *Les rapports des personnes morales et de leurs membres*, Thèse dactylographiée, Paris, 1963, p. 213.

morale à ses membres qui en fait une entité particulière (A). Parfois, c'est l'objet de la personne morale qui explique la particularité de la société (B).

A. - Le particularisme du lien unissant la personne morale à ses membres.

62 - Il va sans dire que la transparence des personnes morales ne découle pas simplement de la forme, de l'objet de la personne morale ou de la qualité de ses membres. La référence à ses éléments n'est qu'un moyen utile pour détecter les sociétés et groupements transparents. Le droit fiscal international apporte une preuve ostensible de cette idée : le juge français considère que certaines sociétés étrangères sont dotées de la transparence fiscale. Or, pour les sociétés étrangères, la transparence fiscale ne peut pas être déduite de la forme de la société. Le Code général des impôts qui dresse une liste des sociétés dotées du régime des sociétés de personnes ne vise que les formes de sociétés françaises. Il fallait donc trouver un autre moyen de déterminer si une société de forme sociale étrangère est ou non transparente au regard du droit français. L'Administration fiscale et la jurisprudence ont ainsi été amenées à définir les caractéristiques propres des personnes morales dotées de la transparence : celle-ci serait fonction du caractère ostensible ou occulte de la société, de la plus ou moins grande liberté de cession des parts sociales et principalement, enfin, de l'étendue de la responsabilité des associés³²³. Ces éléments ne font, cependant, que refléter la nature particulière de certaines personnes morales. Ceci a été clairement affirmé par le juge fiscal au début du XX^e siècle. C'est à cette époque que quelques sociétés et groupements ont été dotés d'un régime particulier qui deviendra plus tard la transparence fiscale³²⁴. L'article 1^{er} du décret du 17 janvier 1917 prévoyait, ainsi, que le revenu imposable à l'impôt général sur le revenu comprenait tant les sommes effectivement perçues par les entrepreneurs que celles qui ont été mises en réserve par l'entreprise. Cette disposition fut appliquée par le Conseil d'Etat aux sociétés en nom collectif, « en raison tant du caractère propre et du mode de gestion des sociétés en nom collectif, que de l'assimilation des membres de ces sociétés aux commerçants ou

³²³ En ce sens : Instruction du 26 avril 1999 relative à la convention franco-américaine du 31 août 1994, BOI 14 B-3-99 du 6 mai 1999, n° 28 à 30.

³²⁴ Le régime fiscal des sociétés transparentes a été mis en place, pour l'essentiel, par le décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948. Toutefois, cette réforme s'inspirait, pour une large part, de solutions antérieures. En effet, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières institué par la loi du 29 juin 1872 ne s'appliquait pas aux revenus perçus par les associés en nom des sociétés en nom collectif et par les associés gérants commandités des sociétés en commandites simples. Par la suite, la loi du 12 mars 1937 a exonéré d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières les bénéfices attribués aux associés de sociétés civiles n'ayant pas un objet commercial.

industriels exploitants seuls³²⁵ ». En d'autres termes, ces sociétés présentent un certain particularisme qui justifie que l'on porte atteinte à leur autonomie.

La solution fut réitérée par le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 15 février 1937³²⁶, pour une société civile immobilière. Pour ce faire, le Conseil d'Etat a retenu que « lesdites sociétés présentent le caractère de sociétés de personnes dans lesquelles le patrimoine de chacun des associés se confond avec une quote-part du patrimoine social ».

63 - Il ressort des deux solutions énoncées ci-dessus que le particularisme, les « caractères propres » des sociétés et groupements dotés de la transparence fiscale, résulteraient de la confusion des patrimoines sociaux et des patrimoines personnels de ses membres³²⁷. Cette confusion ne s'entend pas, cependant, de la confusion au sens strict telle qu'elle est définie en droit des procédures collectives par exemple³²⁸. Pour ces personnes morales, ce qui importe est que l'associé est directement affecté par la naissance d'une dette ou d'une créance³²⁹; que la personne morale dispose d'une faible autonomie financière³³⁰. De cette façon, seraient transparentes les personnes morales à responsabilité illimitée³³¹. En effet, ce critère apparaît décisif tant pour le Législateur³³² que pour la jurisprudence³³³. Par ailleurs, il constitue le dénominateur commun d'une majorité de

³²⁵ CE, 5 février 1925, D.P. 1925, 3^{ème} partie, p. 25, note TROTABAS (L.).

³²⁶ CE, s. sect., 15 février 1937, D.P. 1938, 3^{ème} partie, p. 22, concl. SAUVEL (M.).

³²⁷ DEHEM (L.), *Le Conseil d'Etat en face des nouveaux impôts sur le revenu*, Thèse dactylographiée LILLE, 1927, p. 40 ; MERIC, concl. sur CE, 29 mai 1957, n° 20.022, Dr. fisc. 1957, n° 26, doct. ; SAUVEL (M.), concl. sur CE, 15 février 1937, D.P. 1938, 3^{ème} partie, p. 22 ; TROTABAS (L.), note sous CE, 5 février 1925, D.P. 1925, 3^{ème} partie, p. 25, n° IV.

³²⁸ Le Conseil d'Etat a explicitement reconnu que « les sociétés de personnes sont des personnes morales dont le patrimoine ne se confond pas avec celui de leurs membres », de telle sorte que le capital de la société ne peut pas être considéré comme appartenant au patrimoine des associés : CE, 15 juillet 1964, n° 54.840, Dr. fisc. 1968, n° 17 bis, comm. 159, p. 25, concl. MARTIN (M.).

³²⁹ SAUVEL (M.), concl. sur CE, 15 février 1937, D.P. 1938, 3^{ème} partie, p. 22.

³³⁰ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 48.

³³¹ En ce sens : PUYRAVEAU (P.), *La fiscalité des sociétés de personnes*, Levallois : Nouvelles Editions Fiduciaires, 1986, n° 1104, p. 29.

³³² Le rapporteur de l'Assemblée Nationale considérait ainsi que les membres des sociétés en nom collectif, ceux des sociétés coopératives et les associés commandités des sociétés en commandite simple ne doivent pas supporter l'impôt sur les valeurs mobilières au motif notamment, qu'ils « engagent dans ces entreprises leur fortune tout entière, leur crédit et même leur honneur » : Rapport pour la Loi du 1^{er} décembre 1875, D.P. 1876, 4^{ème} partie, p. 17.

³³³ Ce critère semble déterminant lorsqu'il s'agit de déterminer si une société étrangère est transparente : CJCE, 16 mai 2002, aff. 508/99, *Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft mbH et Co KG*, RJF 8-9/02, n° 1036.

personnes morales réputées transparentes en droit fiscal³³⁴. Il sied particulièrement aux sociétés en commandite simple, ou mieux encore, aux sociétés en participation³³⁵.

En outre, l'idée d'une confusion des patrimoines peut, dans une certaine mesure, justifier la différence de traitement pour les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée selon que l'associé unique est une personne physique ou une personne morale. En droit fiscal, seules les premières sont dotées de la transparence alors même qu'elles sont, dans tous les cas, des sociétés à responsabilité limitée. Certains auteurs n'avaient pas manqué de dénoncer le caractère particulier de ces sociétés³³⁶, spécialement lorsque l'associé est une personne physique³³⁷. La limitation de leur responsabilité risque d'être mise à mal, en pratique, par les créanciers sociaux qui ne manqueront pas d'exiger un cautionnement de l'associé unique. Mais surtout, en cas de procédure collective, les tribunaux n'hésiteront pas à mettre le passif social à la charge de l'auteur de la société³³⁸. Or, si celui-ci est une personne physique, ses biens personnels seront nécessairement engagés. Il en sera, en revanche, différemment si la société est une personne morale à responsabilité limitée. Dans le premier cas, il y a donc bien une sorte de confusion naturelle entre le patrimoine de la personne morale et celui de son auteur. La transparence fiscale des sociétés unipersonnelles dont l'associé unique est une personne physique ne ferait que refléter cette confusion.

64 - Il semble plus juste, toutefois, de considérer que la « confusion » qui règne entre la personne morale et ses membres est plus une confusion des intérêts qu'une confusion patrimoniale. Le droit fiscal le laisse à penser et le droit privé le confirme.

Du point de vue du droit fiscal, cette confusion des intérêts est saisissable dans les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée lorsque l'associé unique est une personne physique et dans les sociétés à responsabilité limitée à caractère familial³³⁹. Dans

³³⁴ Il en va ainsi de la société en nom collectif, de la plupart des sociétés civiles, de la société en commandite simple pour les commandités, du groupement d'intérêt économique.

³³⁵ On sait que ces sociétés sont transparentes pour les membres indéfiniment responsables et connus de l'Administration.

³³⁶ RANDOUX (D.), « Une société très spécifique : l'E.U.R.L. », JCP éd. N 1985, I, 355.

³³⁷ COZIAN (M.), VIANDIER (A.), DEBOISSY (F.), *Droit des sociétés*, Manuel, 20^{ème} édition, Paris : LexisNexis Litec, 2007, n° 1081 et s. ; BRAMAT (E.), « Les effets de la dissolution des sociétés unipersonnelles après la modification de l'article 1844-5 du Code civil par la loi NRE », Bull. Joly Sociétés 2002, n° 41, p. 181, n° 10.

³³⁸ En application notamment de l'article L624-5 du Code de commerce si l'associé a confondu son patrimoine personnel avec le patrimoine social.

³³⁹ L'article 239 bis A du Code général des impôts dispose que « les sociétés à responsabilité limitée exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole et formées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints, peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8 ».

les deux cas, les membres n'engagent leurs biens qu'à hauteur de leurs apports. Toutefois, ces sociétés présentent un caractère particulier car derrière le masque de la personne morale, il apparaît « la dimension humaine de l'entrepreneur³⁴⁰ ». De ce fait, les intérêts des membres de la personne morale se dégagent difficilement de ceux de la société, comme l'observe, pour le droit privé, Monsieur Eric BRAMAT³⁴¹.

Par ailleurs, en droit fiscal toujours, toutes les personnes morales dotées de la transparence ne sont pas à responsabilité illimitée. Il en est ainsi des groupements d'exploitation agricole en commun et des sociétés civiles de placement immobilier. Ces personnes morales, bien qu'elles ne soient pas à responsabilité illimitée, ont une personnalité morale qui ne se dégage pas entièrement de celles de leurs membres. On ne peut occulter le fait que dans les groupements d'exploitation agricole en commun, l'activité de la personne morale n'est autre que celle de ses membres. La confusion est entière, les intérêts poursuivis par la personne morale étant ceux de ses auteurs. Et le même constat peut être dressé pour les sociétés civiles de placement immobilier car les intérêts sont bien identiques à ceux de ses associés : gérer au mieux les investissements.

Bref, dans ces sociétés, si on ne peut retenir qu'il y a confusion des passifs entre l'entité personnifiée et ses membres, ces sociétés ont tout de même une nature particulière en raison d'une certaine confusion entre leurs intérêts et ceux de leurs auteurs. Intérêts qui peuvent, d'ailleurs, être d'ordre patrimonial. L'exemple de la société civile de placement immobilier est à cet égard, topique.

65 - Cette analyse se confirme largement en droit privé. A nouveau, l'idée d'une certaine confusion entre la personne morale et ses membres apparaît en jurisprudence. Ainsi, pour le groupement d'intérêt économique, la Cour de cassation admettait, dans un arrêt du 18 février 1975, que celui-ci « n'a pas une activité commerciale distincte de celles de ses membres³⁴² ». De même, la Cour d'appel de Douai a retenu que « si les sociétés membres d'un groupement d'intérêt économique ont une existence juridique propre, il ne s'ensuit pas pour autant qu'au regard du droit du travail ces personnes morales constituent des entreprises distinctes et indépendantes les unes des autres³⁴³ ». Ces décisions ont

³⁴⁰ BRAMAT (E.), « Les effets de la dissolution des sociétés unipersonnelles après la modification de l'article 1844-5 du Code civil par la loi NRE », op. cit. n° 16, p. 186.

³⁴¹ BRAMAT (E.), Ibid.

³⁴² Cass. 3^{ème} civ., 18 février 1975, *GIE Flora Dispatching c. Société Cora*, JCP éd. G 1976, I, 2783, annexe.

³⁴³ CA Douai, 5 octobre 1972, *G.I.E. « Promotion Nord France »*, JCP éd. G 1974, II, 17704, note GUYON (Y.).

conduit les auteurs à l'idée d'un particularisme de cette forme de personnes morales pour expliquer leur transparence.

La même idée se dégage pour les autres personnes morales et, spécialement, les sociétés en nom collectif. La jurisprudence³⁴⁴ avait admis que si l'associé en nom rentrant dans la société est tenu du passif social antérieur, c'est en raison « de la conception qui prévaut dans les sociétés en nom collectif, selon laquelle associé et société ne font qu'un³⁴⁵ ».

Certains auteurs, et parmi eux Monsieur Jean-Pierre GASTAUD, ont avancé que la transparence de ces sociétés et groupements exprimait l'existence d'un lien entre le patrimoine social et le patrimoine individuel des membres. Lien qui procéderait de l'état proche de l'indivision de certaines personnes morales, tel « les sociétés en nom collectif et plus généralement les sociétés de personnes³⁴⁶ ».

D'autres auteurs se sont toutefois orientés, comme en droit fiscal, vers l'idée d'une confusion des intérêts, caractéristique des sociétés de personnes³⁴⁷. Cela ressort, tout particulièrement, pour la société en nom collectif. Selon M.-L. GUÉRIN, leur particularisme, qui a fait douter certains auteurs de leur personnalité morale³⁴⁸, provient de ce qu'il « se trouve dans un voisinage saisissable la personne des associés [qui sont] les véritables sujets du patrimoine social et de *la vie sociale*³⁴⁹ ». Gaston LAGARDE admettait, également, que « l'intérêt collectif est rarement en conflit avec celui des associés³⁵⁰ ». De même, pour le groupement d'intérêt économique, Monsieur Jean-Jacques BURST considérait que les atteintes à l'autonomie des personnes morales dans ces

³⁴⁴ Cass. req., 12 mars 1928, S. 1928, 1^{ère} partie, p. 226.

³⁴⁵ DEREU (Y.), « Sociétés en nom collectif. Responsabilité des associés », J.-Cl. Sociétés, fasc. 57-10, 1997, n° 22.

³⁴⁶ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 97, p. 135 et en particulier, pour la société civile : n° 81, p. 113 et pour la société en nom commercial : n° 82, p. 114.

³⁴⁷ Monsieur Patrick SERLOOTEN considère ainsi que l'ambiguïté du statut fiscal des sociétés de personnes n'est que le reflet d'une « même ambiguïté en droit privé » : SERLOOTEN (P.), « Brèves réflexions sur l'utilité actuelle du régime de transparence fiscale des sociétés de personnes », JCP éd. E 1999, I, 1477. Pour la société civile par exemple : TAORMINA (G.), « Réflexions sur l'aggravation des engagements des associés », Rev. sociétés 2002, p. 267, n° 2.

³⁴⁸ En ce sens : GUÉRIN (M.-L.), « La société en nom collectif est-elle une personne morale ? », Rev. crit. de légis. et de juris. 1902, p. 245 et p. 308.

³⁴⁹ GUÉRIN (M.-L.), « La société en nom collectif est-elle une personne morale ? », op. cit. p. 257.

³⁵⁰ LAGARDE (G.), « Propos de commercialiste sur la personnalité morale. Réalité ou réalisme ? », in *Etudes offertes à Alfred JAUFFREY*, Aix-en-Provence : Faculté de droit et de science politique d'Aix-Marseille, 1974, p. 439.

groupements pouvaient trouver une justification dans la « prise en compte des relations juridiques qui unissent le groupement à ses membres³⁵¹ ».

L'idée est ainsi admise par une partie de la doctrine que le statut de ces sociétés ou groupements s'explique par le caractère particulier de ces personnes morales³⁵². C'est la « confusion » qui existe entre les intérêts de la personne morale et ceux de ses membres qui leur confère ce particularisme. Droit privé et droit fiscal se rejoignent en ce point. La transparence de certains groupements ou entités et les atteintes à leur autonomie qui en découlent, sont la conséquence naturelle de la confusion des intérêts qui caractérise ces personnes morales.

B. - Le particularisme de l'objet de certaines personnes morales.

66 - L'explication tenant au particularisme du lien qui unit la personne morale à ses membres ne suffit pas à lui seul à expliquer la transparence des personnes morales dans son intégralité. Deux hypothèses sont irréductibles : les sociétés civiles à objet commercial et les sociétés immobilières de copropriété.

1. - Les sociétés civiles à objet commercial

67 - Les sociétés civiles à objet commercial constituent une énigme récurrente pour le fiscaliste. Société à responsabilité illimitée et société de personnes, les sociétés civiles sont, très logiquement, dotées de la transparence fiscale. Toutefois, le droit fiscal connaît une exception qui confirme la règle. Aux termes de l'article 206-2 du Code général des impôts³⁵³, lorsque la société civile se livre à des opérations ou une activité de nature commerciale, celle-ci est obligatoirement soumise à l'impôt sur les personnes morales de telle sorte qu'elle n'est plus dotée de la transparence fiscale.

La doctrine n'a eu de cesse de dénoncer le caractère exceptionnel du traitement fiscal des sociétés civiles à objet commercial. Celui-ci a fait l'objet des plus vives critiques. On

³⁵¹ BURST (J.-J.), « Une personnalité morale ambiguë : la personnalité morale du groupement d'intérêt économique », JCP éd. G 1976, I, 2783, n° 7.

³⁵² Idée confirmée en droit comparé. Dans les pays anglo-saxons notamment, les sociétés de personnes ne sont pas dotées de la personnalité morale.

³⁵³ L'article 206-2 du Code général des impôts prévoit que « les sociétés civiles sont également passibles dudit impôt, même lorsqu'elles ne revêtent pas l'une des formes visées au 1, si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35 ». Pour la compréhension de ce texte, il convient de préciser que l'article 206-1 du Code soumet à l'impôt sur les sociétés les sociétés de capitaux ainsi que les coopératives et établissements publics se livrant à des opérations à caractère lucratif. Les articles 34 et 35 donnent la définition des activités relevant du régime fiscal des bénéficiaires industriels et commerciaux.

lui a reproché de n'avoir aucun fondement³⁵⁴. L'imposition à l'impôt sur les sociétés de ces personnes morales serait le résultat d'une combinaison de textes qui se sont succédés dans le temps³⁵⁵. On a dénoncé également son « hérésie » sur le plan du droit privé³⁵⁶. Il serait *a priori* impossible pour une société civile par la forme d'exercer une activité commerciale³⁵⁷.

Or, cette dernière critique doit être nuancée à la vue d'une décision récente de la Cour de cassation³⁵⁸. Bien qu'il soit, en principe, impossible pour une société civile d'exercer une activité commerciale, de telles sociétés existent en pratique et le droit privé s'est penché sur le sort de ces dernières. Il en est résulté une solution qui n'est pas tant éloignée de celle du droit fiscal.

Le sort des sociétés civiles exerçant une activité commerciale fut réglé par la Cour d'appel de Rouen dans un arrêt du 22 novembre 1995³⁵⁹ qui fut implicitement confirmé par la troisième chambre civile de la Cour de cassation dans un arrêt du 5 juillet 2000³⁶⁰. Ces décisions appellent à distinguer trois situations.

En premier lieu, lorsque la société civile ne se livre qu'occasionnellement à des actes de commerce, la situation de la société n'est guère modifiée. On considère que ces actes de commerce par nature deviennent civils par accessoire. Sur ce point, droit privé et droit fiscal se rejoignent. Il est admis, en effet, que lorsque l'activité commerciale de la société civile ne fournit pas plus de dix pour cent des recettes totales hors taxe de la société, cette dernière reste dotée de la transparence fiscale³⁶¹.

³⁵⁴ COZIAN (M.), « Une disposition fiscale « attrape-nigaud » : la soumission à l'impôt sur les sociétés des sociétés civiles à objet commercial », JCP éd. G 1979, I, 2961, n° 6 et s.

³⁵⁵ COZIAN (M.), « Une disposition fiscale « attrape-nigaud » : la soumission à l'impôt sur les sociétés des sociétés civiles à objet commercial », *ibid* ; COZIAN (M.), « Un « Traquenard » : les sociétés civiles à objet commercial » in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit. Document 21, p. 278, n° 4 et s.

³⁵⁶ COZIAN (M.), « Un « Traquenard » : les sociétés civiles à objet commercial », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 21, in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 21, n° 2, p. 279 ; VIALA (Y.), « La société civile à objet commercial », Bull. Joly Sociétés 2002, § 223, p. 1018, n° 1.

³⁵⁷ Cette impossibilité est fondée sur l'article L110-1 du Code de commerce qui établit la qualité de commerçant à partir de l'exercice d'actes commerce.

³⁵⁸ RIPERT (G.), ROBLOT (R.), *Traité de droit commercial, Les sociétés commerciales*, 18^{ème} éd. par GERMAIN (M.), n° 1056-58.

³⁵⁹ CA Rouen, 22 novembre 1995, *Sté Normande des Entreprises Tesnière (SNET) c/ Mme Ruquier*, JCP éd. E 1997, II, 992, note ARRIGHI (J.-P.).

³⁶⁰ Cass. 3^{ème} civ., 5 juillet 2000, *Thivet-Villanova c/ SCI du Lac de Saint-Etienne Cantales*, Rev. Sociétés 2001, p. 100, note SAINTOURENS (B.).

³⁶¹ Réponse ministérielle BERGER, JOAN 11 mai 1981, p. 2009, n° 33593 ; Doc. de base de Direction générale des impôts 4 H 1132, n° 1 et 2, 1^{er} mars 1995.

En second lieu, lorsque la société développe, à coté de son activité civile, une activité commerciale d'importance équivalente, une société commerciale créée de fait émerge de cette activité et coexiste avec la société civile³⁶².

En dernier lieu, lorsque la société civile n'exerce plus aucune activité civile, que son activité est exclusivement commerciale, la société civile est dissoute de plein droit et cède sa place à une société commerciale créée de fait³⁶³.

Dans l'une ou l'autre de ces deux dernières hypothèses, les actes de commerce sont alors réputés réalisés par la société commerciale créée de fait. Dès lors, leur régime juridique est déterminé par un renvoi aux dispositions applicables à la société en participation³⁶⁴. Or, une telle solution modifie la responsabilité des associés. En vertu de l'article 1872-1 du Code civil, les associés ne sont responsables solidairement et indéfiniment des actes de la société qu'à la condition qu'ils aient agi « en qualité d'associés au vu et au sus des tiers ». Pour engager leur responsabilité, un créancier devra donc, d'une part, établir l'apparence d'une société créée de fait et, d'autre part, apporter la preuve que chaque associé s'est comporté en tant que tel au vu et sus de tous³⁶⁵. A défaut d'établir un tel comportement, ces derniers ne sont responsables que des actes qu'ils ont personnellement contractés. Aussi la société devient-elle une société à responsabilité limitée.

Droit privé et droit fiscal se rejoignent alors de façon partielle. Il en est ainsi lorsque les associés ne se sont pas révélés à l'égard de l'Administration fiscale. Dans ces conditions, ils ne sont pas responsables des actes de la société. Celle-ci est à responsabilité limitée et elle est logiquement soumise à l'impôt sur les sociétés.

Le droit privé et le droit fiscal se rejoignent également sur un autre point : la société civile à objet commercial est particulière dans les différentes branches du droit. Elle pose difficultés et mérite un traitement particulier en toutes circonstances. Ce particularisme semble être lié à l'objet de la société civile.

³⁶² Il s'agit de l'interprétation donnée à la solution de l'arrêt du 22 novembre 1995 de la Cour d'appel de Rouen. En ce sens : ARRIGHI (J.-P.), note sous CA Rouen, 22 novembre 1995, *Sté Normande des Entreprises Tesnière (SNET) c/ Mme Ruquier*, JCP éd. E 1997, II, 992, n° 251 ; VIALA (Y.), « La société civile à objet commercial », Bull. Joly Sociétés 2002, § 223, n° 17, p. 1024.

³⁶³ Cass. 3^{ème} civ. 5 juillet 2000, *Thivet-Villanova c/ SCI du Lac de Saint-Etienne Cantales*, Rev. Sociétés 2001, p. 100, note SAINTOURENS (B.).

³⁶⁴ Article 1873 du Code civil.

³⁶⁵ La jurisprudence exige des actes personnels et positifs de la part des associés : Cass. com., 15 juillet 1987, *Gregoire c. Sociétés C.G.I.B. et autres*, Bull. Joly Sociétés 1987, § 303, p. 723 ; Cass. com., 9 juillet 1996, n° 1265 D, *Martins c/ SA RGC et autre*, Bull. Joly Sociétés 1996, § 382, p. 1052, note LE CANNU (P.) ; Cass. com., 13 janvier 1998, *Dr. sociétés* 1998, n° 75, Obs. BONNEAU (T.).

68 - En droit fiscal, c'est la similitude de son objet à celui des sociétés habituellement opaques, qui explique que la société civile à objet commercial soit soumise à un régime spécifique. C'est dans un but de neutralité que ces sociétés seraient exclues du champ de la transparence. La Cour de justice de la communauté européenne³⁶⁶ considère que les règles applicables aux sociétés opaques doivent être étendues à « toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs ». Il s'agit d'éviter que le choix d'une certaine forme juridique puisse avoir pour conséquence que des activités qui, d'un point de vue économique sont équivalentes, reçoivent un traitement fiscal différent. Les règles des sociétés opaques visent à appréhender :

« Les rassemblements de capitaux qui, tout en ayant la même fonction économique que les sociétés de capitaux, à savoir la recherche d'un bénéfice par la mise en commun de capitaux dans un patrimoine séparé, ne remplissent pas les critères de la notion de société de capitaux³⁶⁷ ».

Il s'avère que dans certains cas, l'objectif de la personne morale place celle-ci dans une situation qui ne correspond pas à la forme choisie par ses auteurs³⁶⁸. Cette distorsion entre son « objet effectif » et son « objet théorique » confère à la personne morale un caractère particulier, justifiant son régime³⁶⁹. Cette idée d'une distorsion a été dégagée de la même manière, pour le droit privé et le droit fiscal, à propos des sociétés de construction.

³⁶⁶ CJCE, 16 mai 2002, aff. 508/99, *Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft mbH et Co KG*, RJF 8-9/02, n° 1036.

³⁶⁷ CJCE, 16 mai 2002, aff. 508/99, *Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft mbH et Co KG*, RJF 8-9/02, n° 1036.

³⁶⁸ En d'autres termes, l'objet effectif de la société doit correspondre à l'objet qui est normalement celui de la forme de la personne morale.

³⁶⁹ On peut noter qu'en sens inverse, la situation d'une société commerciale par la forme exerçant une activité civile avait aussi donné lieu à des solutions particulières. Jusqu'à une décision du Conseil d'Etat du 20 février 1974, ces sociétés n'étaient pas soumises aux taxes sur le chiffre d'affaires. En ce sens : GOSSEREZ (C.), « La fin d'une notion empirique de transparence fiscale ? L'imposition des sociétés commerciales exerçant des activités non commerciales », Rev. sc. légis. fin. 1975, p. 599.

2. Les sociétés immobilières de copropriété

69 - Les sociétés immobilières de copropriété, exclusivement définies par leur objet qui doit correspondre à celui déterminé par le Législateur³⁷⁰, sont transparentes tant sur le plan du droit fiscal³⁷¹ que sur celui du droit privé³⁷². Cette transparence découle du particularisme de l'objet de ces groupements³⁷³. Celui-ci consiste à faciliter l'accès à la propriété individuelle, ce qui s'accommode difficilement avec le caractère collectif de la société. C'est cette distorsion entre l'objet de la personne morale et la nature de celle-ci qui explique que certains puissent confondre la situation de l'associé et celle du copropriétaire³⁷⁴.

C'est en considération de cette distorsion que la société de construction a été dotée de la transparence. L'idée ressort explicitement du rapport du sénateur Marcel PELLENC. Dans certains cas, écrit-il :

« La personne morale n'a pas, en fait, de rôle propre et constitue un simple écran masquant les personnes physiques qui sont les propriétaires réels de l'immeuble. Telle est, par exemple, la situation du titulaire d'actions ou de parts d'une société immobilière lorsque la possession de ces titres lui donne droit à la propriété de locaux déterminés³⁷⁵ ».

C'est donc l'objet particulier de la société qui est de faciliter l'accès à la propriété individuelle, qui explique sa transparence³⁷⁶.

³⁷⁰ L'article 1655 *ter* du Code général des impôts s'applique « quelle que soit leur forme juridique ». De même, aux termes des articles L212-1 à L212-9 du Code de la construction et de l'habitation, les sociétés de construction-attribution peuvent revêtir la forme civile ou commerciale.

³⁷¹ Voyez notamment : CHAPPERT (A.), « La notion de personnalité morale en droit fiscal », Defrénois 2000, art. 37.248, p. 1201, n° 36 et s. ; COZIAN (M.), « Images fiscales : Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 20, n° 10 et s., p. 273.

³⁷² Voyez notamment : GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 80, p. 113 ; JAUFFRET (C.), « La transparence civile et la protection des associés d'une société de construction », JCP éd. G 1967, I, 2065, n° 4 et s. ; SEGUIN (M.), « Aspects nouveaux du droit de la copropriété », Gaz. Pal. 1966, doct., p. 142 ; WALET (P.), « Société de construction-attribution », Rép. sociétés. Dalloz, 1^{er} janvier 1991.

³⁷³ Dans ce sens : GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, op. cit. n° 80, p. 113.

³⁷⁴ Trib. de commerce de Corbeil, 10 juillet 1970, RTD com. 1971, p. 393, n° 7, obs. SAINT-ALARY (R.) ; Cass. 3^{ème} civ., 27 mai 1971, *Koussourou c. Sté civ. Réunion immobilière des Champs-Élysées et autre*, JCP éd. G 1971, II, 16.819, note GUILLOT (E.-J.).

³⁷⁵ PELLENC (M.), Rapport n°16 du 13 décembre 1962 pour le projet de Loi du 15 mars 1963 portant réforme de l'enregistrement, du timbre et de la fiscalité immobilière, cité par HAMIAUT (M.), « Transparence fiscale et transparence juridique en matière de sociétés », S. 1964, 1^{ère} partie, p. 4.

³⁷⁶ Dans ce sens : JAUFFRET (C.), « La transparence civile et la protection des associés d'une société de construction », JCP éd. G 1967, I, 2065, n° 4 et s. ; MARTIN (M.), « Quelques aspects de la réforme de la fiscalité immobilière », Dr. soc. 1964, p. 397 et Dr. soc. 1965, p. 224.

70 - Ainsi, parmi toutes les atteintes à l'autonomie des personnes morales recensées en droit fiscal et droit privé, un groupe doit être isolé. Un certain nombre d'atteintes présentent, en effet, deux caractéristiques spécifiques. A l'égard de la personne morale dont l'autonomie est tenue en échec, ces atteintes ont pour fondement le caractère particulier de la forme ou de l'objet de la personne morale concernée et paraissent inhérentes à celle-ci ; elles font partie de ses attributs normaux. En d'autres termes, tout un ensemble d'atteintes à l'autonomie des personnes morales sont la conséquence naturelle du particularisme de certaines entités personnifiées.

Or, de telles caractéristiques ne se retrouvent pas pour toutes les atteintes à l'autonomie des personnes morales. Bien au contraire, certaines d'entre elles semblent être diamétralement opposées au vu notamment de leur caractère exceptionnel. Considérer alors que toutes les atteintes relèvent de la transparence paraît être une erreur. Il en résulte que cette dernière notion doit être ramenée à de plus justes limites et distinguée d'un second phénomène, formé des autres atteintes à l'autonomie des personnes morales, que nous proposons de nommer « dépassement de la personnalité morale ».

SECTION II. LES LIMITES NÉCESSAIRES À LA NOTION DE TRANSPARENCE DES PERSONNES MORALES

71 - A l'origine apparue en droit fiscal pour désigner les sociétés immobilières de copropriété, l'acceptation originelle de la transparence liait cette expression à celle de la « personne morale transparente ». Ainsi, c'est tout naturellement que l'expression semble devoir être réservée aux atteintes à l'autonomie des personnes morales dont sont l'objet ces entités. Selon nous, la transparence se définit comme *le phénomène par lequel il est naturellement dérogé au principe de séparation de la personne morale et de ses membres en considération des particularités de l'entité visée, illustrées par sa forme éventuellement combinée à son objet ou la qualité de ses membres.*

Inhérentes à certaines formes de personnes morales, la transparence s'avère être simplement le régime juridique de quelques sociétés ou groupements (I) sans qu'il faille considérer, comme certains auteurs ont pu le penser, qu'elle procède d'une variabilité de la personnalité morale (II).

I. - LA TRANSPARENCE, RÉGIME FISCAL ET JURIDIQUE DE CERTAINES PERSONNES MORALES

72 - Ainsi limitée à l'ensemble des hypothèses dans lesquelles il est naturellement dérogé au principe de séparation de la personne morale et de ses membres en considération des particularités de cette entité, la transparence apparaît comme étant simplement le régime juridique de certaines personnes morales. C'est du moins l'analyse qui peut en être faite en droit fiscal. Dans cette matière, il est, en effet, communément admis que la transparence n'est qu'un régime d'imposition applicable à certains groupements ou sociétés.

Cette position apparaît sans conteste pour les personnes morales transparentes autres que celles relevant de l'article 1655 *ter* du Code général des impôts³⁷⁷. Dans ces sociétés et groupements, la doctrine majoritaire et la jurisprudence ont communément admis que la transparence ou, plus précisément, la semi transparence ne consiste pas à nier la personnalité morale de la société ou du groupement non imposable. Traditionnellement, les auteurs admettaient qu'elle ne fait que modifier le redevable de l'impôt, laissant intact la personnalité morale de l'entité à laquelle elle s'applique. Celle-ci ne paie pas, en effet, l'impôt sur les bénéfices qu'elle réalise mais elle a une existence fiscale qui se révèle à de multiples reprises³⁷⁸.

Il est incontestable, en effet, que la personnalité fiscale de ces sociétés est pleinement reconnue en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Dans ce domaine, il est admis que le statut juridique des personnes est sans influence sur l'attribution de la qualité d'assujetti. C'est ainsi que sont normalement imposables les associations, les groupements d'intérêt économique³⁷⁹ et les sociétés civiles³⁸⁰.

En outre, même en matière d'impôt sur le revenu, l'existence des sociétés et groupements soumis au régime des sociétés de personnes n'est pas niée. On sait que dans ces sociétés, le résultat est normalement établi d'après les règles propres à la catégorie de bénéfices ou de revenus dont relève l'activité de la société et en fonction du montant de ses recettes en ce qui concerne l'appréciation du régime d'imposition applicable³⁸¹. Ce principe comporte toutefois des exceptions. Conformément aux dispositions de l'article

³⁷⁷ Que nous appellerons, par mesure de simplification, les sociétés de personnes.

³⁷⁸ Les règles de la transparence ne peuvent pas être appliquées à un impôt sans dispositions légales expresses en ce sens.

³⁷⁹ Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 3 A-1122, n° 3, 20 octobre 1999.

³⁸⁰ CE, 18 mai 1936, *Sté civile immobilière Heer*, BOCI n° 16 du 15 août 1936

³⁸¹ Article 238 bis K-II du Code général des impôts.

238 bis K-I du Code général des impôts, la quote-part du résultat social revenant à certains associés est, en effet, déterminée selon les règles qui régissent les opérations qu'ils réalisent eux-mêmes, et non selon les règles dont relève la société de personnes dont ils sont membres. Il en est ainsi lorsque la société comprend parmi ses membres :

- des sociétés et personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime réel dans la catégorie des Bénéfices Industriels et Commerciaux ou des Bénéfices Agricoles³⁸² ;
- des sociétés de personnes interposées exerçant une activité de gestion patrimoniale ou une activité agricole pour laquelle elles relèvent du régime du forfait ou du régime simplifié sur option³⁸³.

Il faut observer, qu'à l'origine, le principe admis par le Législateur³⁸⁴ et la jurisprudence³⁸⁵ était que les bénéfices réalisés par la société ou le groupement soumis au régime des sociétés de personnes sont déterminés au niveau de la personne morale, en faisant application des règles propres à son activité. Par principe, donc, l'existence de la personne morale est bien prise en compte. La transparence fiscale a simplement pour conséquence que les profits passent à travers la personne morale qui les a réalisés sans qu'aucun prélèvement fiscal n'ait lieu, celui-ci étant reporté sur la tête de ses membres. Dans ces conditions, la transparence apparaît comme un régime fiscal simplement caractérisé par une imposition directe des membres sur les bénéfices réalisés par la personne morale³⁸⁶.

Il faut observer également que, même lorsque le résultat imposable de la société soumise au régime des sociétés de personnes est déterminé selon les règles qui régissent les

³⁸² Article 238 bis K-I-1^{er} alinéa du Code général des impôts.

³⁸³ Article 238 bis K-I-2^{ème} alinéa du Code général des impôts.

³⁸⁴ Avant la loi n° 79-1102 du 21 décembre 1979 qui a instauré le dispositif codifié à l'article 238 bis K du Code général des impôts.

³⁸⁵ Avant la loi n° 79-1102 du 21 décembre 1979, codifiée à l'article 238 bis K du Code général des impôts, le Conseil d'Etat considérait que le régime d'imposition des revenus réalisés par une société de personnes était déterminé au niveau de cette société en fonction de la nature des revenus de celle-ci sans égard pour le régime d'imposition des associés : CE, 24 février 1978, n° 97.347, Dr. fisc. 1978, n° 41, comm. 1558, concl. RIVIERE.

Depuis, la jurisprudence réaffirme ce principe pour les associés non visés par l'article 238 bis K du Code général des impôts : CAA Lyon, 13 juin 2002, n° 97.269, *Petetin*, RJF 1/03, n° 64 : la quote-part des résultats revenant à l'associé personne physique d'une société en nom collectif doit être déterminée et imposée à son nom selon les règles propres à la catégorie de revenus dont relève l'activité de la société.

³⁸⁶ MAÏA (J.), « Le passage au régime fiscal des sociétés de personnes : Du risque d'entrer dans un « sac d'embrouilles », RJF 11/00, chron. p. 766 ; MARTIN (M.), concl. sur CE, 15 juillet 1964, n° 54.840, Dr. fisc. 1968, n° 17 bis, comm. 159, p. 25, LIEBERT-CHAMPAGNE (M.), « Transparence fiscale des sociétés de personnes et imposition personnelle des associés », RJF 4/87, chron. p. 207.

opérations réalisées par les associés eux-mêmes, la jurisprudence a eu l'occasion de rappeler que cette règle n'affectait pas la personnalité morale de la société. Dans une décision du 11 décembre 2003, la Cour administrative d'appel de Bordeaux³⁸⁷ considérait ainsi que :

« Les associés d'une SCI de construction-vente³⁸⁸ sont imposés sur la quote-part correspondant à leurs droits dans la société selon le régime propre à chacun d'eux et sans que ce régime ne dépende de la nature des opérations effectuées par ladite société, dont la personnalité morale ne saurait être remise en cause du fait qu'elle n'est pas personnellement soumise à l'impôt sur les bénéfices qu'elle réalise ».

La Cour précisait ensuite que :

« Cette personnalité morale fait obstacle à ce que les associés soient regardés comme ayant exercé l'activité de la société et par suite imposés selon la nature de celle-ci ».

En d'autres termes, certes la transparence fiscale de la société civile de construction vente est plus qu'une imposition directe des membres sur les bénéfices réalisés par la personne morale. Cette fois, en effet, cette imposition directe se double d'une autre atteinte à l'autonomie des personnes morales puisque le régime d'imposition des membres a une influence sur les modalités de calcul du résultat fiscal de la société. Toutefois, même dans cette hypothèse, l'existence de la personne morale n'est pas mise entre parenthèses. Elle est toujours prise en compte car c'est à son niveau que sont calculés les bénéfices sociaux et c'est elle qui exerce l'activité, non ses auteurs.

Nous pouvons donc admettre, avec le commissaire du gouvernement RIVIERE, que la transparence fiscale des sociétés de personnes n'est « qu'une fiction servant à déterminer le redevable de l'impôt³⁸⁹ », qui ne tient pas en échec la personnalité morale de la société visée. Elle « n'empêche évidemment pas la personne morale qui en est dotée d'avoir une

³⁸⁷ CAA Bordeaux, 11 décembre 2003, n° 99-474 et n° 00-2683, *M. et Mme Roy*, Dr. fisc. 2004, n° 24, comm. 540.

³⁸⁸ Ces sociétés sont régies par l'article 239 *ter* du Code général des impôts. Elles bénéficient d'un régime particulier. Conformément aux dispositions de l'article 206-2 du Code général des impôts, les sociétés civiles relèvent de plein droit de l'impôt sur les sociétés, quelle que soit leur forme, lorsqu'elles se livrent à des opérations présentant un caractère industriel ou commercial au sens des articles 34 et 35 du même code. Tel est le cas des opérations de construction d'immeubles en vue de la vente. Par suite, les sociétés civiles qui procèdent à ces dernières opérations, sont, en principe, obligatoirement soumises à l'impôt sur les sociétés. Cependant, par dérogation à ce principe, l'article 239 *ter*-I du Code général des impôts prévoit que les dispositions de l'article 206-2 du Code général des impôts ne sont pas applicables aux sociétés civiles qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente, à la condition que ces sociétés ne soient pas constituées sous la forme de sociétés par actions ou à responsabilité limitée et que leurs statuts prévoient la responsabilité indéfinie des associés en ce qui concerne le passif social.

Les sociétés civiles de construction vente sont soumises au même régime que les sociétés en nom collectif effectuant les mêmes opérations, c'est-à-dire que ce sont les associés (et non la société elle-même) qui sont imposés en proportion de leurs droits suivant le régime fiscal qui leur est propre (Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 8 E-33, n° 1 à 3, 30 juin 1998).

³⁸⁹ RIVIERE, concl. sur CE, 24 février 1978, n° 97.347, Dr. fisc. 1978, n° 41, comm. 1558.

existence, un patrimoine, une activité³⁹⁰ ». Elle n'est qu'un régime d'imposition modifiant le redevable et certaines règles de détermination de l'impôt sur le revenu³⁹¹ sans tenir en échec la personnalité morale, la société ou le groupement ayant une personnalité fiscale incontestable³⁹².

73 - A l'heure actuelle, c'est en matière de fiscalité internationale qu'apparaît le plus nettement l'idée que la transparence des « sociétés de personnes » ne prive en rien ces dernières, de la personnalité morale³⁹³ et qu'elle n'est qu'un régime d'imposition.

La jurisprudence a plusieurs fois consacré la personnalité morale des sociétés de personnes. Il en est ainsi dans l'affaire *Kingroup Inc*, la Cour administrative d'appel de Paris³⁹⁴ puis le Conseil d'Etat³⁹⁵ ont réaffirmé que « le GIE a la personnalité fiscale et est redevable de l'impôt, sans qu'y fasse obstacle le fait que ledit impôt soit payé par chacun des associés ». Plus tard encore, le Conseil d'Etat a rappelé que le revenu perçu d'une société de personnes est le produit que l'associé retire de ses parts et non une quote-part des résultats sociaux³⁹⁶. C'est dire que ces sociétés ont une personnalité fiscale qui s'impose aux juges comme à l'Administration fiscale. Leur transparence influe seulement sur leur qualité de redevable, « la société n'est pas un contribuable, mais elle est sujet fiscal³⁹⁷ ».

Le droit français, en effet, se démarque par la « théorie de la dette d'impôt³⁹⁸ » en vertu de laquelle, les associés d'une société de personnes ne font que régler une dette d'impôt née à raison des opérations effectuées par la société³⁹⁹. De cette façon, les membres d'une société de personnes française sont imposables en France à raison de leur

³⁹⁰ RIVIERE, concl. sur CE, 24 février 1978, n° 97.347, Dr. fisc. 1978, n° 41, comm. 1558.

³⁹¹ En ce sens également : SERLOOTEN (P.), « Faut-il sauver le régime fiscal de « semi-transparence » des sociétés de personnes ? », JCP éd. N 2007, n° 29, 1220.

³⁹² En ce sens également : MAÏA (J.), « Le passage au régime fiscal des sociétés de personnes : Du risque d'entrer dans un « sac d'embrouilles », RJF 11/00, chron. p. 766 ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit français », Dr. fisc. 1966, n°31-36, doct. et n° 37, doct. ; VERNY (J.-F.), concl. sur CE, 19 octobre 1983, n° 33.816, RJF 12/83, chron. p. 661.

³⁹³ Dans ce sens : GEST (G.), « La fiscalité internationale des sociétés de personnes françaises. Entre personnalité fiscale et transparence », RF compt. sept. 1995, p. 52 ; MARTEL (M.), concl. sur CAA Paris, 30 décembre 1997, n° 94-686, *Sté Marshall Cavendish International*, RJF 3/98, p. 155. *Contra* : DEROUIN (P.), « La transparence fiscale des sociétés de personnes ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ? », Dr. fisc. 1997, n° 50, chron. p. 1443 et chron. p. 1484.

³⁹⁴ CAA Paris, 12 novembre 1992, n° 90-556, *Sté Kingroup Inc*, RJF 3/93, n° 328.

³⁹⁵ CE, 4 avril 1997, n° 144211, *Sté Kingroup Inc.*, RJF 5/97, n° 424, Concl. LOLOUM (F.), p. 293

³⁹⁶ CE, 9 février 2000, n° 178380, *Sté suisse Hubertus AG*, RJF 3/00, n° 342. CHAULIN (V.), « Retour sur la transparence fiscale des sociétés de personnes françaises », Dr. fisc. 2004, n° 4, chron. p. 192.

³⁹⁷ GOUTHIERE (B.), *Les impôts dans les affaires internationales*, 6^{ème} éd., Levallois : Editions Francis Lefebvre, 2004, Etude 12 : « Les sociétés de personnes », n° 1213, p. 381.

³⁹⁸ DE WAAL (A.), « Transparence, translucidité, théorie de la dette d'impôt. Les différents visages de la société de personnes et leurs conséquences dans l'ordre international », Dr. fisc. 1994, n° 45-46, chron. p. 1624, n° 3.

³⁹⁹ De cette manière, les associés étrangers d'une société de personnes française sont redevables de l'impôt en France, pour la part des bénéfices qui correspond à leur droit.

part dans les bénéfices sociaux, quand bien même seraient-ils des ressortissants étrangers. Sur le plan de la fiscalité internationale, la transparence n'est donc, une fois encore, qu'un régime d'imposition qui modifie le redevable de l'impôt sur le revenu.

74 - Cette analyse peut se poursuivre, en quelque sorte, pour les sociétés immobilières de copropriété. Bien que cette fois, et contrairement aux articles 8 et suivants du Code général des impôts, l'article 1655 *ter* du Code répute ces groupements sans personnalité morale, ceci ne joue que « pour l'établissement » de certains impôts. En dehors, il est incontestable que ces sociétés sont des sujets de droit fiscal. Nombreux sont les auteurs à insister sur le fait qu'elles existent lorsqu'il s'agit de la taxe sur la valeur ajoutée⁴⁰⁰, de la participation à la formation professionnelle continue⁴⁰¹ ou encore de l'impôt de solidarité sur la fortune⁴⁰².

En outre, même pour les impôts visés par l'article 1655 *ter* du Code général des impôts, la société d'attribution n'est pas totalement inexistante. On notera, ainsi, que bien que le principe de la transparence fiscale s'applique aux droits d'enregistrement, le législateur n'a pas dispensé de la formalité de l'enregistrement les actes concernant la vie des sociétés transparentes⁴⁰³.

Le même constat peut être fait dans le domaine des impôts sur les revenus⁴⁰⁴. Ainsi, dans un arrêt en date du 23 juin 1976⁴⁰⁵, le Conseil d'Etat avait considéré que la plus-value née de la cession de parts de sociétés transparentes visées à l'article 1655 *ter* du Code général des impôts, doit être calculée sur la différence entre le prix de cession des parts et la valeur nominale desdites parts reçues par l'intéressé lors de l'apport de ses immeubles à la société et non, comme le prétendait l'Administration, entre le prix de cession des parts et le prix de revient des immeubles à l'époque où le contribuable les avait acquis. Dans la législation actuelle, on peut citer également l'article 238 *decies*, II du Code général des impôts. Celui-ci prévoit que lorsqu'un terrain à bâtir est apporté à une société immobilière de copropriété, un transfert de propriété s'est opéré et l'opération est susceptible de dégager une plus-value imposable pour l'associé apporteur. De plus, la cession n'est pas

⁴⁰⁰ COZIAN (M.), « Images fiscales : transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », op. cit. n° 12, p. 274 et CE, 4 décembre 1974, n° 93289, RJF 2/75, n° 62 ; TA Lyon, 12 décembre 2000, n° 95-3385, *SCI Sangnier Lafontaine*, RJF 4/01, n° 471.

⁴⁰¹ Documentation pratique Francis Lefebvre, Fiscalité immobilière, IMMO-IV-13090.

⁴⁰² CHAPPERT (A.), « La notion de personnalité morale en droit fiscal », *Defrénois* 2000, art. 37248, n° 37, p. 1214.

⁴⁰³ Documentation pratique Francis Lefebvre, Enregistrement, ENR-VI-37850 et s.

⁴⁰⁴ CHAPPERT (A.), « La notion de personnalité morale en droit fiscal », *Defrénois* 2000, art. 37248, n° 42, p. 1216 ; SCHMIDT (J.), KORNPROBST (E.), *Fiscalité immobilière*, 9^{ème} édition, Paris : LexisNexis Litec, 2006, n° 62, p. 50.

⁴⁰⁵ CE, 23 juin 1976, n° 88.217, *Dr. fisc.* 1976, n° 41, comm. 1415

réputée porter sur la seule fraction du terrain correspondant aux droits acquis par les coassociés. Elle est réputée porter sur la totalité du terrain⁴⁰⁶.

Nous reprendrons donc une remarque de Monsieur Marcel HAMIAUT. Celui-ci observait qu'il n'a jamais été soutenu par le Législateur que le dispositif prévu par l'article 1655 ter du Code général des impôts était la conséquence d'une personnalité morale amoindrie. Il n'était pas question non plus de considérer que la société d'attribution est dénuée de personnalité morale. Le régime de la transparence est simplement une modalité pour l'établissement de l'imposition mise en œuvre dans un but de neutralité⁴⁰⁷. L'Administration fiscale va également dans ce sens. Elle précise effectivement, dans la Documentation de base, que la transparence des sociétés d'attribution est un « régime » qui répond à un souci de neutralité fiscale⁴⁰⁸.

Ainsi, dans toutes les personnes morales dotées de la transparence fiscale, pour interdépendantes et imbriquées qu'elles soient, les relations de la société et de ses membres impliquent toujours l'existence d'une personne juridique qui vient s'interposer entre les droits des membres et le patrimoine social. La transparence fiscale n'est qu'un régime d'imposition qui, comme il l'a été démontré plus avant, est la conséquence du particularisme des relations qui relie plusieurs êtres juridiques à savoir la personne morale et ses membres.

75 - La même idée peut se dégager du droit privé. Pour ce faire, il convient de se pencher sur l'engagement des associés en nom par rapport aux dettes sociales. Un arrêt de la Cour d'appel de Paris, en date du 9 septembre 2003⁴⁰⁹, rappelle utilement qu'en adhérant au pacte social, les associés d'une société en nom collectif sont obligés de couvrir les dettes sociales ayant une cause antérieure à leur adhésion. Ils sont tenus du paiement du passif social, quelle que soit la date de constatation de la dette. Cet arrêt est instructif. Engagé pour des dettes qui ont été contractées par la société à une date où l'associé n'était pas membre de la personne morale, il ne peut être soutenu, comme certains auteurs l'ont fait en droit fiscal, que la dette sociale a été contractée indirectement par ses membres. La personne morale est donc incontestablement un sujet de droit. Sa personnalité juridique est indéniable. Seulement, son régime juridique prévoit des modalités de paiement

⁴⁰⁶ Cette règle s'applique lorsque l'associé apporteur est une entreprise. Elle ne s'applique plus, depuis le 1^{er} janvier 2004, aux associés relevant du régime des plus-values des particuliers.

⁴⁰⁷ HAMIAUT (M.), « Transparence fiscale et transparence juridique en matière de sociétés », S. 1964, 1^{ère} partie, p. 4.

⁴⁰⁸ Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 8 H, n° 1, 30 juin 1998.

⁴⁰⁹ CA Paris, 9 septembre 2003, n° 2002/17738, *SA Coprim c/ SA Local ease*, Bull. Joly Sociétés 2004, § 71, p. 395, note LUCAS (F.-X.).

particulières. Sa transparence ne fait que fixer ces dernières : les associés sont tenus de couvrir les dettes de la société dont ils sont membres.

L'idée que la transparence n'est qu'un régime juridique et fiscal lié à la forme de la personne morale et non à sa personnalité morale elle-même se confirme par la recherche, en droit privé et en droit fiscal, d'un éventuel lien entre ce régime et la personnalité morale.

II. - L'AUTONOMIE DE LA NOTION DE PERSONNALITÉ MORALE À L'ÉGARD DE LA TRANSPARENCE

76 - Si la transparence n'est en aucun cas la conséquence d'un défaut de personnalité morale de la société ou du groupement qui en est dotée, elle n'est pas non plus le reflet d'une personnalité morale altérée ou amoindrie. On ne peut, en effet, adhérer à cette analyse qui a été soutenue par certains auteurs⁴¹⁰. Selon eux, la personnalité morale des sociétés transparentes serait « par hypothèse moins épaisse » que celle des sociétés opaques. La personnalité morale des sociétés et autres groupements comporterait ainsi des degrés et la notion ne serait pas unitaire mais aurait, au contraire, « un contenu variable⁴¹¹ ». Cette conception ne peut être accueillie. La transparence ou l'opacité ne sont que différents régimes juridiques pour les personnes morales. Ils varient au gré de la forme et du type adoptés par l'organisme et non en fonction de la personnalité morale plus ou moins étendue de celui-ci. Seuls la forme et le type sont variables de telle façon qu'ils dictent le régime juridique et fiscal de la société ou du groupement. Pour confirmer cette idée, il suffit de démontrer qu'en droit fiscal comme en droit privé, il n'est pas de lien entre la personnalité morale et le régime de la transparence.

77 - Il en est ainsi lorsqu'on examine les transformations de sociétés. Pour le droit fiscal, si la transparence avait un lien avec la personnalité morale, le changement de régime opérant un passage de la transparence à l'opacité ou *vice versa*, impliquerait logiquement, un changement de sa personnalité morale. En suivant cette logique, une SARL de famille soumise à l'impôt sur les sociétés qui déciderait d'opter pour le régime des sociétés de personnes passerait d'une personnalité morale pleine et entière à une personnalité morale

⁴¹⁰ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 82, p. 115 et n° 89 et s., p. 126 ; GIBIRILA (D.), « L'obligation aux dettes sociales dans les sociétés civiles », *Defrénois* 1998, art. 36808, p. 625, n° 4.

⁴¹¹ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, op. cit. n° 82, p. 115

amoindrie. Il en serait de même en droit privé comme en droit fiscal, au cas où une personne morale transparente change de forme sociale, voire de type, de telle façon qu'elle devienne opaque, ou inversement. Or, on sait que cette solution est, par principe, écartée.

Aux termes de l'article 1844-3 du Code civil, « la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle ». Cette solution est doublement consacrée pour les sociétés commerciales par l'article L210-6 du Code de commerce⁴¹² qui est rédigé en des termes identiques. En droit privé, il ne saurait donc être contesté que le changement de forme est, en principe⁴¹³, sans conséquence sur la personnalité morale⁴¹⁴. Peu importe alors qu'il s'agisse d'une société commerciale devenant une société civile⁴¹⁵ ou encore d'une société à responsabilité illimitée, telle une société en nom collectif⁴¹⁶, se transformant en une société à responsabilité limitée. C'est dire que le changement de régime n'entraîne pas un changement de personnalité morale. Subsistant à l'opération, la personnalité morale est nécessairement identique quel que soit le régime juridique de la société ou du groupement. Sa transparence ou son opacité sont dès lors sans lien avec la personnalité morale et ne découlent que de la forme de l'organisme.

En droit fiscal, bien que l'admission de ce principe ait été tardive, la jurisprudence et la doctrine administrative sont, à juste titre, revenues sur les solutions adoptées en matière de transformations touchant les sociétés⁴¹⁷. Désormais, depuis l'arrêt « Le Joncour » du 7 mars 1984⁴¹⁸, confirmé par la décision « Société SEDIF » du 16 octobre 1984⁴¹⁹, la Cour de cassation a posé en principe que le changement de forme sociale n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. Elle a été rejointe ensuite par le Conseil d'Etat⁴²⁰. A l'instar du droit privé, cette solution est valable quand bien même la

⁴¹² Article 5 de la Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966.

⁴¹³ A moins que le pacte social ne reçoive d'autres modifications graves comme le changement de l'objet de la personne morale : Cass. com., 2 juillet 1979, Rev. sociétés 1980, p. 769, note RANDOUX (D.).

⁴¹⁴ Cass. com., 4 mars 1969, JCP éd. G 1969, II, 15949 ; Cass. com., 2 octobre 1979, Rev. sociétés 1981, p. 73 ; Cass. 3^{ème} civ., 18 juin 1991, Bull. Joly Sociétés 1991, p. 803.

⁴¹⁵ Cass. 1^{ère} civ., 13 mars 1990, Bull. Joly Sociétés 1990, p. 439.

⁴¹⁶ Cass. 3^{ème} civ., 10 janvier 1973, *Sigonney contre Ruvira et autres*, n° 71-14.606, Bull. civ. III, n° 44, p. 34, Rev. Sociétés 1973, p. 647, note SORTAIS (J.-P.).

⁴¹⁷ BENAC-SCHMIDT (F.), « Essai sur la notion « d'être moral nouveau » Réflexions sur son aspect fiscal », D. 1992, 1^{ère} partie, p. 37 ; FISCEL (J.), « L'absence d'être moral nouveau dans les transformations de sociétés », Gaz. Pal. 1986, doctrine, p. 724.

⁴¹⁸ Cass. com., 7 mars 1984, *Société civile Le Joncour*, Rev. sociétés 1984, p. 804, note JEANTIN (M.), Defrénois 1984, p. 1243, note JADAUD (B.).

⁴¹⁹ Cass. com., 16 octobre 1984, *Société SEDIF et autres*, n° 734, Dr. fisc. 1985, n° 9, comm. 476, Rev. sociétés 1985, p. 617, note GALLET (C.-H.).

⁴²⁰ CE, 27 juillet 1984, Dr. fisc. 1984, n° 49, comm. 2202, Concl. RACINE ; CE, 18 novembre 1985, Dr. fisc. 1986, n° 10, comm. 447.

transformation s'accompagne d'un changement de régime fiscal⁴²¹. Certes, dans ce cas, lorsque la personne morale cesse totalement ou partiellement d'être soumise à l'impôt sur les sociétés ou inversement, la transformation emporte des conséquences au regard des impôts directs et des droits d'enregistrement. Cependant l'opération n'est pas analysée comme une dissolution suivie d'une constitution. De ce fait, en matière de droits d'enregistrement, elle ne donne lieu qu'à l'application d'un droit fixe⁴²² ou d'un droit spécial de mutation⁴²³. De même, au regard des impôts directs, elle emporte les conséquences d'une cessation d'entreprise⁴²⁴ qui peuvent toutefois, sans grande difficulté, être atténuées⁴²⁵.

Admettre que le changement de régime fiscal ou de forme n'entraîne pas le changement de personnalité morale, revient à montrer que la personnalité morale est indifférente aux variations de la forme ou du régime. Au contraire, elle semble être une construction juridique qui est la même pour toutes les entités qui en sont dotées. Ce qui distingue les différentes personnes morales n'est pas leur personnalité juridique plus ou moins étendue, mais leur régime qui est différent selon la forme adoptée par la société.

78 - La solution paraît, de prime abord, plus nuancée lorsqu'il s'agit d'un changement de type. En droit privé, comme en droit fiscal, il est admis que toute association ou société, y compris celle de capitaux, dont l'objet correspond à celui du groupement d'intérêt économique⁴²⁶ peut être transformée en un tel groupement⁴²⁷ sans donner lieu à dissolution ni création d'une personne morale nouvelle⁴²⁸. En ce sens, personnalité morale et type du groupement paraissent donc à nouveau indépendants. Toutefois, l'élément troublant vient de

⁴²¹ Dans le cas où il n'y a pas changement de régime, la transformation n'a aucune conséquence fiscale : Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 4-H-623, 12 juillet 1997.

⁴²² Quand la transformation a pour effet de faire passer la société sous le régime de la transparence.

⁴²³ Quand la transformation a pour effet de rendre la société soumise à l'impôt sur les sociétés, certains biens sont soumis à un droit spécial de mutation de 5 %. Toutefois, lorsque l'apport porte sur un fonds de commerce et des biens assimilés ainsi que des immeubles affectés à l'activité professionnelle, un droit fixe de 375 € ou 500 € (selon le montant du capital social) se substitue si les associés s'engagent à conserver les titres pendant trois ans.

⁴²⁴ Article 16-III de la Loi de finances rectificatives n° 89-936 du 29 décembre 1989 complété par l'article 29 de la Loi n° 91-716 du 26 juillet 1991 codifiés aux articles 202 *ter* et 221 du Code général des impôts.

⁴²⁵ Sous réserve qu'il ne soit pas apporté de modification aux écritures comptables et que les impositions mises en sursis restent toujours possibles après la transformation, les bénéfices en sursis et les plus-values latentes de l'actif ne sont pas imposés : Articles 202 *ter* alinéa 2 et 221 bis du Code général des impôts ; Doc. de base de la Direction Générale des Impôts 4-H-623, n° 1 et s. ; *Mémento Francis LEFEBVRE Fiscal 2007*, n° 3420 et s.

⁴²⁶ C'est-à-dire faciliter ou développer l'activité économique de ses membres, améliorer ou accroître les résultats de cette activité, sans chercher à réaliser des bénéfices par elle-même.

⁴²⁷ Il en est de même pour le groupement européen d'intérêt économique : article L252-8 alinéa 1 du Code de commerce.

⁴²⁸ L'article 12 de l'ordonnance n° 67-821 du 23 septembre 1967 relative au groupement d'intérêt économique a été codifié à l'article L251-18 alinéa 1 du Code de commerce et a donné lieu à l'article 221-2 *ter* du Code général des impôts.

ce que l'ordonnance du 23 septembre 1967 a limité la réciproque. Seule la transformation d'un groupement d'intérêt économique en société en nom collectif ne donne pas lieu à la création d'une personne morale nouvelle⁴²⁹. Cette dernière solution semble difficilement explicable. En effet, on comprend mal pourquoi le Législateur a permis le changement de toutes les sociétés et associations en groupement d'intérêt économique ou la transformation d'une société de capitaux en société de personnes sans changement de personnalité morale et pourquoi, ceci est écarté lorsqu'un groupement se transforme en société à responsabilité limitée ou même à responsabilité indéfinie et conjointe. Aucune logique ne se dégage réellement, qui puisse établir un lien entre le changement de régime juridique et le changement de personnalité morale.

C'est en tout cas l'analyse qui peut en être faite en droit fiscal. Si l'Administration considère que la transformation d'un groupement d'intérêt économique en société de capitaux entraîne la création d'une personne morale nouvelle⁴³⁰, il en est de même de la transformation en société civile⁴³¹. Or, dans ce second cas, l'opération n'entraîne pas un changement de régime fiscal, les deux entités étant en principe, dotées de la transparence fiscale. Peu importe donc que l'opération emporte changement de régime fiscal, le changement de personnalité morale semble fondé sur d'autres considérations que celle du régime fiscal. L'Administration justifie, en effet, sa doctrine en avançant qu'il y a une modification substantielle de la situation de droit et de fait⁴³². Cette explication a au moins le mérite de distinguer entre la personnalité morale et le régime fiscal de l'organisme.

79 - Une conclusion similaire peut être faite pour la transformation d'une association. Hormis le cas d'une association devenant un groupement d'intérêt économique, la solution est plus tranchée. Sauf disposition législative ou réglementaire contraire⁴³³, l'opération

⁴²⁹ Article 12 alinéa 2 de l'ordonnance n° 67-821 du 23 septembre 1967 précitée, codifié à l'article L251-18 du Code de commerce ; Réponse à M. CLEMENT, n° 30327, JO Déb. AN, 2 novembre 1987, p. 6090, JCP éd. G 1988, IV, p. 18.

⁴³⁰ Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 4-H-621, 12 juillet 1997, n° 15 et s.

⁴³¹ Réponse ministérielle MAUGER, n° 49476, JO AN 14 janvier 1985, p. 149.

⁴³² Doc. de base de la Direction Générale des Impôts 4-H-621, 12 juillet 1997, n° 15 et 16.

⁴³³ L'article 28 bis alinéa 1 de la Loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 introduit par la Loi n° 2001-624 du 17 juillet 2001 permet à une association de se transformer en société coopérative ayant une activité analogue sans création d'une personne morale nouvelle. La Loi du 8 juillet 1969 a autorisé la transformation en association d'une société civile ou d'une société à risque limité, ayant pour activité principale la gestion d'immeubles lui appartenant et loués ou affectés à des fins éducatives, sociales, sanitaires ou culturelles : COZIAN (M.), « La transformation en associations des sociétés affectant leurs immeubles à une œuvre désintéressée », JCP éd. G 1970, I, 2298. Enfin, l'article 67 de la Loi n° 2003-1312 du 30 décembre 2003 a autorisé la transformation en société anonyme d'une association ayant pour objet de fournir des prestations de service à des créateurs d'entreprise ou à des jeunes entreprises sans création d'une personne morale nouvelle.

emporte la création d'une personnalité morale nouvelle⁴³⁴ et ce, en droit fiscal comme en droit privé. Cette rupture n'est toutefois pas causée par la transformation elle-même. Selon une réponse ministérielle⁴³⁵, en l'absence d'une disposition légale contraire, le changement de personnalité morale est justifié par le fait que chaque type de groupement a un objet spécifique qui le distingue des autres. Auparavant, il avait été avancé qu'il s'agissait de prendre en compte le fait que l'association ne poursuit aucun but lucratif « alors que la recherche et le partage des bénéfices constituent l'objet même de la société⁴³⁶ ».

Certains auteurs⁴³⁷ en ont déduit que, chaque type ayant une nature juridique propre fixée à l'origine par le contrat créateur du groupement, le passage d'un type de groupement à l'autre constitue une novation du contrat initial qui disparaît avec tous ses éléments, y compris la personnalité morale. L'opération implique donc la création d'un être moral nouveau.

En toute hypothèse, les explications fournies par les Ministres comme par la doctrine distinguent clairement la personnalité morale, d'une part, de sa forme, de son type et de son régime juridique, d'autre part. Cependant, elles ne permettent pas de saisir toutes les solutions dispersées qui ont été adoptées pour les groupements d'intérêt économique. Monsieur Jacques PELLERIN a ainsi conclu que ces solutions ne tiennent qu'à la volonté de Législateur qui entend que les formalités administratives particulières à chaque type d'organisme soient maintenues⁴³⁸. Le constat, dans tous les cas, est que le passage d'un régime de transparence à celui de l'opacité ou inversement n'entraîne pas systématiquement, loin s'en faut, le changement de personnalité morale. Ces notions sont donc autonomes.

⁴³⁴ Par exemple pour la transformation d'une association en société : Cass. 1^{ère} civ. 22 novembre 1988, Bull. Joly Sociétés 1989, § 117, p. 343. Dans ce sens : ALFANDARI (E.), « Associations et sociétés : points de rencontre », Les Petites affiches, 24 avril 1996, n° 50, p. 47 ; *Mémento pratique Francis LEFEBVRE Associations, Fondations, Congrégations*, n° 1355.

⁴³⁵ Réponse ministérielle CLEMENT, n° 30327, JO AN 2 novembre 1987, p. 6090, JCP éd. G 1988, IV, p. 18.

⁴³⁶ Réponse ministérielle MAUGER, n° 4448, JO AN 23 octobre 1973, p. 4698.

⁴³⁷ Voyez sur ce point : PELLERIN (J.), « La personnalité morale et la forme des groupements volontaires de droit privé », RTD com. 1981, p. 471, n° 77.

⁴³⁸ PELLERIN (J.), « La personnalité morale et la forme des groupements volontaires de droit privé », RTD com. 1981, p. 471, n° 78.

80 - A l'appui de cette affirmation, viennent deux autres idées.

En premier lieu, il faut constater qu'en droit fiscal du moins, la transparence est également applicable à des groupements en principe dépourvus de la personnalité morale. Nous pensons à certaines sociétés de fait⁴³⁹, indivisions⁴⁴⁰ ou sociétés en participations.

En second lieu, il faut observer, avec d'autres auteurs, que le régime relatif à la personne morale est essentiellement déterminé par sa forme [ou son objet] et non par le fait qu'elle soit dotée de la personnalité juridique⁴⁴¹. Monsieur Guillaume WICKER⁴⁴² juge ainsi que l'ensemble des règles qui composent le régime juridique d'une personne morale ne proviennent pas de la personnalité morale mais de l'acte constitutif du groupement personnifié, à savoir les statuts ou le règlement. C'est l'acte constitutif qui va notamment déterminer les droits et obligations de la personne morale. Bref, il détermine si le groupement est plus ou moins transparent. C'est en fonction de lui que s'apprécient les rapports entre le groupement, ses membres et les tiers. Or, cet acte constitutif a un contenu qui est largement déterminé ou plus exactement prédéterminé par la forme du groupement.

Il faut donc bien admettre que c'est « la forme conférée par le contrat créateur⁴⁴³ » qui définit le régime de la société ou du groupement et non sa personnalité morale. C'est elle qui détermine si la personne morale est ou non dotée de la transparence. L'idée qui s'impose est que la transparence plus ou moins prononcée, comme l'opacité, constituent simplement le régime de la personne morale qui varie en fonction de la forme ou du type choisi par les membres. Ceci conduit à distinguer la personnalité morale, d'une part, de son régime juridique et fiscal, d'autre part. La première confère seulement à l'organisme son aptitude à être titulaire de droits et d'obligations⁴⁴⁴ tandis que le second fixe les droits et obligations de la personne morale et détermine de ce fait, les rapports de la personne morale avec les tiers et ses membres.

⁴³⁹ Ces sociétés sont assimilées à des sociétés de personnes : CE, 18 mai 1979, n° 9.540, RJF 7-8/79, n° 462.

⁴⁴⁰ CE, 21 mars 1984, n° 42.776, RJF 5/84, n° 606.

⁴⁴¹ Un auteur italien n'hésitait pas à affirmer que « dire qu'une société par actions – de la même manière qu'une association, une fondation ou l'Etat lui-même – est une personne juridique n'ajoute rien à sa condition juridique qui ne puisse être déjà déduit des normes qui la réglementent » : GALGANO (F.) cité par COUTINHO DE ABREU (J.-M.), « Personnalité morale, subjectivité juridique et entreprises », RID éco. 1996, n° 2, p. 171.

⁴⁴² WICKER (G.), *Les fictions juridiques, contributions à l'analyse de l'acte juridique*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1997, Tome 253, n° 229 et s., p. 218 ; « Personne morale », Rép. civil Dalloz, juin 1998, n° 20 à 23, p. 5.

⁴⁴³ PELLERIN (J.), « La personnalité morale et la forme des groupements volontaires de droit privé », RTD com. 1981, p. 471, n° 74.

⁴⁴⁴ PELLERIN (J.), « La personnalité morale et la forme des groupements volontaires de droit privé », RTD com. 1981, p. 471, n° 83.

CONCLUSION DU CHAPITRE II :

81 - Parmi les hypothèses apparemment éparses d'atteinte à l'autonomie des personnes morales, certaines se détachent et forment un groupe à part. Deux traits communs les caractérisent. Ces atteintes à l'autonomie des personnes morales sont, d'une part, fondées sur le particularisme de certains groupements et sociétés issu de la confusion des intérêts de la personne morale et de ses membres et ont, d'autre part, un caractère automatique et inhérent à la personne morale.

Une fois ce groupe identifié, l'étude des hypothèses qui le composent révèle que, dans ce groupe, les atteintes à l'autonomie des personnes morales ne sont que le reflet du régime juridique et fiscal de certaines personnes morales eu égard à leur forme éventuellement combinée avec leur objet. Ces personnes morales sont appelées, traditionnellement, les « personnes morales transparentes ». De ce constat, découle l'idée que le concept de transparence doit, selon nous, être limité à ces seules hypothèses. Cela n'est qu'un juste retour à la signification originelle de cette expression.

L'analyse ne s'arrête pas là. En poursuivant l'étude de ce groupe d'hypothèses, il se dégage l'idée que qu'elle que soit la personne morale en cause, celle-ci est dotée d'une personnalité juridique pleine et entière étant précisé que la personnalité morale n'est rien d'autre que l'aptitude à être titulaire de droits et d'obligations. Cependant, toutes les personnes morales ne sont pas dotées d'un même régime juridique. Certaines sont dotées d'un régime de transparence qui ne comporte pas tous les droits et obligations traditionnellement attachés à la personnalité juridique. Ainsi, en droit fiscal, il n'est pas reconnu aux sociétés et groupements transparents, la qualité de redevable de l'impôt sur le revenu. Pour autant, ils sont bien des sujets de droit fiscal. De même, en droit privé, ces sociétés et groupements ne sont pas les seuls tenus au paiement de leurs dettes. Pour autant, cette dette est dans tous les cas une dette de la personne morale⁴⁴⁵. Ce qui peut paraître, au départ, comme une règle portant atteinte au principe d'autonomie des personnes morales, n'est en réalité que la conséquence de la non reconnaissance à cette personne morale d'un droit traditionnellement attaché à la personnalité juridique. La transparence n'est rien d'autre. Simple régime juridique et fiscal, il ne peut être accordé à

⁴⁴⁵ Ainsi, les associés d'une SNC sont obligés de couvrir les dettes sociales ayant une cause antérieure à leur adhésion. En d'autres termes, la dette est bien née sur la tête de la personne morale et non sur celle des associés : CA Paris, 9 septembre 2003, n° 2002/17738, *SA Coprim c/ SA Localease*, Bull. Joly Sociétés 2004, § 71, p. 395.

la notion d'autres caractères. En particulier, elle n'est pas, contrairement à ce que certains avaient défendu, le corollaire d'une personnalité morale amoindrie.

CONCLUSION DU TITRE PREMIER :

82 - Convaincu qu'il existe des hypothèses où la personnalité morale ne forme pas un obstacle infranchissable qui masque ses associés, ce premier titre a permis de démontrer qu'au sein des atteintes à l'autonomie des personnes morales, toutes ces atteintes ne sont pas équivalentes. Des atteintes à l'autonomie des personnes morales se détachent, en effet, en raison tant de leur fondement particulier que de leur caractère. Il est incontestable qu'un nombre important de dérogations au principe de séparation de la personne morale et de ses membres découlent naturellement pour certains groupements ou sociétés. Il n'est pas fortuit que ces organismes aient été traditionnellement qualifiés de personnes morales dotées de la transparence. Cette dernière notion doit être limitée à ces seules hypothèses et définie comme *le phénomène par lequel il est naturellement dérogé au principe de séparation de la personne morale et de ses membres en considération des particularités de l'entité visée, illustrées par sa forme éventuellement combinée à son objet ou la qualité de ses membres*. Dans ces conditions, le trait dominant de la transparence est son caractère inhérent à la personne morale. Elle serait, pour reprendre une expression de Monsieur Charley HANNOUN, « une manière d'être de la personne morale⁴⁴⁶ ».

Or, notre étude a laissé apparaître que de nombreuses personnes morales ne sont pas concernées par ce phénomène de transparence. Pour autant, leur autonomie est aussi parfois tenue en échec. C'est à ces atteintes que nos prochains développements seront consacrés. Il semble que ces hypothèses, laissées pour compte de la nouvelle définition du concept de transparence, révèlent une notion nouvelle : le dépassement de la personnalité morale.

⁴⁴⁶ HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, Tome 216, n° 502.

TITRE II - UNE SOLUTION : L'INTRODUCTION DE LA NOTION DE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

83 - La négation de l'autonomie des personnes morales à l'égard de leurs membres n'est point l'apanage des sociétés et groupements transparents. Le phénomène se rencontre à de multiples reprises, dans des situations où rien ne laisse à penser que la personne morale touchée est dotée d'une quelconque transparence. Songeons aux sociétés anonymes. Ces sociétés sont réputées être opaques et pourtant, leur régime juridique et fiscal peut être le point de départ de notre observation.

Elles ont, en principe, une personnalité fiscale « pleine et entière » qui interdit à l'Administration fiscale de faire supporter directement à ses membres l'impôt sur les bénéfices sociaux. Or, certaines dispositions légales relatives, par exemple, à la fiscalité des groupes de sociétés⁴⁴⁷, permettent de passer outre leur existence, pour appréhender et imposer certains de leurs actionnaires.

Par ailleurs, s'agissant d'une société de capitaux, la personnalité de ses membres est normalement indifférente. Or, encore une fois, lorsqu'elles sont intégrées à un groupe de sociétés, dans certaines hypothèses, le Législateur comme les magistrats n'hésitent pas à appréhender la globalité du groupe pour en tirer des conséquences juridiques sur chaque filiale⁴⁴⁸.

En droit fiscal comme dans les différentes branches du droit privé, bien que la personne morale soit, en principe, un être juridique distinct de ses composants, il est donc possible d'aller au-delà de la personnalité morale pour prendre en considération le « substrat » de celle-ci.

Evidemment, de prime abord, les situations recensées paraissent fluides et insaisissables. Ne visant bien souvent aucune catégorie de personnes morales particulières, ces hypothèses se rencontrent au gré des décisions de jurisprudence et des textes de Loi.

⁴⁴⁷ Nous pensons au régime de l'intégration fiscale prévu par les articles 223 A et suivants du Code général des impôts. Ce régime permet à une société mère, dite « tête de groupe », de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés et de l'IFA pour l'ensemble du groupe qu'elle forme avec ses filiales.

⁴⁴⁸ Par exemple, les tribunaux ont la possibilité de regrouper au sein d'une même juridiction, les procédures d'insolvabilité ouvertes à l'encontre des filiales d'un groupe. Ils considèrent, pour ce faire, que le siège de la société mère correspond au centre des intérêts principaux de chacune de ses filiales (Trib. Com. Nanterre, 15 février 2006, D. 2006, n° 11, p. 793). Le concept de centre des intérêts principaux est issu du règlement CE 1346/2000 du 29 mai 2000 (D. 2000, Lég. p. 374).

Ceci s'observe dans tous les secteurs juridiques, ce qui ne fait que renforcer cette impression de flou.

Toutefois, parmi toutes ces atteintes à l'autonomie des personnes morales qui ne peuvent se ranger sous la bannière de la transparence, des constantes ont commencé à se dessiner. Ainsi, il est apparu que, contrairement aux atteintes à l'autonomie des personnes morales relevant de la transparence, un certain nombre d'atteintes n'étaient réalisées qu'à titre exceptionnel. Un indice qui laisse à penser qu'un phénomène juridique original pourrait exister à côté de la transparence des personnes morales. L'idée est la suivante : au sein des atteintes à l'autonomie des personnes morales, un certain nombre d'entre-elles relèveraient d'un même concept : le dépassement de la personnalité morale.

Il reste, bien sûr, à vérifier cette idée. Pour ce faire, une démarche en deux temps sera adoptée.

Dans un premier temps, nous nous attacherons à dégager des caractéristiques communes aux différentes hypothèses. Elles permettront de s'assurer de l'existence du dépassement de la personnalité morale et d'identifier ce concept. En dégageant ses traits essentiels, c'est alors la notion de dépassement de la personnalité morale qui prend forme dans le droit fiscal et le droit privé (Chapitre I).

Toutefois, nous ne saurions prôner l'existence d'une nouvelle notion sans vérifier que ce phénomène juridique n'est pas que la mise en œuvre d'une technique juridique classique. Dans un second temps, c'est donc l'originalité de ce phénomène juridique qui devra être vérifiée (Chapitre II).

Chapitre I :

L'IDENTIFICATION DE LA NOTION DE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

84 - Le choix de la dénomination « dépassement de la personnalité morale »⁴⁴⁹ n'est pas le fruit du hasard. Il se veut au contraire révélateur des traits fondamentaux du concept qu'il désigne.

La première caractéristique majeure du phénomène que suggère l'expression l'oppose radicalement à la transparence. Alors que cette dernière désigne l'état, par définition permanent, d'une chose ou, pour reprendre les termes de Monsieur Charley HANNOUN⁴⁵⁰, « une manière d'être », la notion de dépassement renvoie à l'idée d'une action, par définition occasionnelle, consistant à aller au-delà de quelque chose⁴⁵¹.

Ramenée au droit des personnes morales, la transparence est pour la société ou le groupement qui en est doté, une qualité *intrasèque* qui est la sienne en permanence, quelle que soit la situation. Pour le « dépassement de la personnalité morale », au contraire, reprenant l'idée que la personnalité morale constitue un écran qui masque ses membres, l'expression désigne l'action qui consiste à aller au-delà de l'écran de la personnalité morale pour appréhender les personnes qui la composent. Le phénomène apparaît ainsi extérieur à la personne morale et occasionnel. Le dépassement de la personnalité morale est, en d'autres termes, marqué par son caractère exceptionnel (Section I).

La seconde caractéristique majeure du phénomène est relative à la finalité de cette action. Le Législateur comme les magistrats ne sont pas de ceux qui agissent sans raison et

⁴⁴⁹ Il n'est pas retenu, en revanche, l'expression « limites de la personnalité morale » qui fut celle de certains auteurs et notamment de Monsieur Denis KETCHEDJIAN : *La personnalité morale en droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 352. Cette expression désigne, nous semble-t-il, un tout autre phénomène que Monsieur Ulrich DROBNIG résume parfaitement : l'expression renvoie à l'idée que « la personnalité juridique des personnes morales ne saurait s'appliquer à des droits et obligations dont, en raison de leur nature, les personnes morales ne peuvent être les sujets ». Le droit de la famille est topique de cette idée. Voyez : DROBNIG (U.), « Nature et limites de la personnalité morale en droit allemand », in *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 27.

⁴⁵⁰ HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, Tome 216, n° 502.

⁴⁵¹ Selon le dictionnaire LAROUSSE, le dépassement est l'action de dépasser c'est-à-dire d'aller plus loin que quelque chose, que quelqu'un, de laisser derrière soi ou encore d'aller au-delà de ce qui est attendu, possible ou imaginable.

cela est particulièrement vrai lorsqu'ils admettent de faire abstraction de la personnalité morale. Cette fois encore on perçoit l'opposition qui existe avec la transparence. Loin des considérations théoriques tenant au particularisme de la personne morale dotée de la transparence, le dépassement de la personnalité morale répond uniquement à des considérations d'opportunité, sa mise en œuvre ne se justifiant que par des considérations fonctionnelles (Section II).

SECTION I. LE CARACTÈRE EXCEPTIONNEL DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

85 - Lorsque l'on recense les différentes atteintes à l'autonomie des personnes morales tout en procédant à l'élimination de celles qui relèvent de la transparence, des constantes se dessinent à travers toutes les hypothèses retenues. Les cas de dépassement de la personnalité morale sont très disparates et pourtant, par delà les différences, il apparaît que le dépassement de la personnalité morale est avant tout une exception au principe de l'autonomie de la personne morale à l'égard de ses membres. Ce caractère se révèle, en premier lieu, lors de la mise en œuvre de ces dérogations. En effet, quelle que soit l'hypothèse envisagée, celle-ci est toujours commandée par les circonstances précises et particulières de l'espèce qui limitent largement son application (I). Ce caractère exceptionnel se dégage, en second lieu, dans les effets du dépassement de la personnalité morale qui restent fragmentaires et limités au litige en cause (II).

I. - LE CARACTÈRE EXCEPTIONNEL DE LA MISE EN ŒUVRE DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

86 - En limitant, dans un premier temps, l'étude des différentes hypothèses qui relèvent du dépassement de la personnalité morale à leur mise en œuvre, les premiers éléments communs se dégagent. Tous tendent à établir le caractère exceptionnel de ce phénomène qui apparaît, avant tout, comme une dérogation au principe d'autonomie de la personne morale à l'égard de ses membres, initiée par le juge et parfois le Législateur. Dans les différentes hypothèses, c'est en considération d'une situation particulière (A), que le juge ou le Législateur admet de passer outre l'écran de la personnalité morale (B).

A. - Les situations particulières déclenchant le dépassement de la personnalité morale

87 - Alors que les atteintes à l'autonomie des personnes morales qui relèvent de la transparence sont fondées sur le particularisme de la personne morale concernée, les hypothèses de dépassement n'ont généralement que faire de telles considérations. Pour s'en convaincre, il suffit d'observer que pour une large majorité de ces hypothèses, le juge et le Législateur ne font aucune distinction selon la forme ou le type de la personne morale ou encore selon sa transparence ou son opacité (1). C'est en revanche en considération de certaines circonstances particulières que le dépassement de la personnalité morale sera admis (2).

1. - L'absence de considération pour le particularisme de la personne morale

88 - Il importe peu, tout d'abord, que l'entité soit réputée une personne morale transparente ou qu'elle soit au contraire, opaque. Le droit fiscal, qui est particulièrement attaché à ces concepts de transparence et d'opacité, manifeste nettement cette indifférence. En cette matière, un certain nombre de règles, dérogeant à l'autonomie des personnes morales, s'appliquent tant pour les sociétés dotées de la transparence fiscale que pour celles qui sont réputées opaques. Il suffit de citer les dispositions légales destinées à lutter contre les transferts de bénéfices directs ou indirects à l'étranger. Parmi elles, les articles 123 bis, 155 A et 209 B du Code général des impôts retiennent l'attention. Ils permettent, en effet, de faire fi de l'existence des sociétés et groupements bénéficiaires de ces transferts, pour imposer le contribuable comme si ces entités n'existaient pas.

L'article 155 A du Code général des impôts permet ainsi d'imposer des personnes à raison des sommes versées en rémunération des services qu'elles ont rendus alors que ces sommes ont été perçues par une société située à l'étranger⁴⁵².

⁴⁵² En application de l'article 155 A du Code général des impôts, les sommes perçues par une personne physique ou morale domiciliée ou établie hors de France, en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France, sont imposables en France au nom de cette ou ces dernière(s) :

- lorsque celle(s)-ci contrôle(nt), directement ou indirectement, la personne qui perçoit la rémunération des services ;
- ou lorsqu'elle(s) n'établisse(nt) pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services ;
- ou, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un pays étranger où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

Les articles 123 bis⁴⁵³ et 209 B du Code général des impôts⁴⁵⁴ autorisent quant à eux, une fois les conditions réunies, à imposer un contribuable français à raison des revenus réalisés par la société étrangère dans laquelle il est associé, dès la réalisation de ces bénéfices et sans attendre leur distribution.

Le Législateur s'est montré particulièrement évasif pour désigner les organismes étrangers qui profitent des transferts. Il s'est bien souvent contenté de viser la personne morale⁴⁵⁵ sans plus de précision, l'entité juridique⁴⁵⁶ et, pour l'article 155 A, la « personne domiciliée ou établie hors de France ». De ce fait, il est admis que la société ou personne morale étrangère peut être indifféremment une société de capitaux, une société à responsabilité limitée, une société de personnes ou une institution comparable⁴⁵⁷ et ce, quel que soit son régime fiscal.

Il est intéressant de noter à cette occasion que, commentant les articles 123 bis et 209 B du Code général des impôts, l'Administration a précisé que l'expression de « personne morale » s'entend notamment des sociétés de personnes appelées en droit anglo-saxon, « partnership »⁴⁵⁸. Or, aux Etats-Unis, comme en Grande Bretagne, ces sociétés ne sont pas toutes dotées de la personnalité morale⁴⁵⁹. C'est dire que, pour la mise en œuvre de ces dépassements, la nature de l'entité est largement indifférente. L'idée générale qui ressort des travaux préparatoires pour l'article 123 bis du Code général des impôts était de couvrir toutes les entités dotées d'une personnalité fiscale distincte de leurs actionnaires. Le

⁴⁵³ En application de l'article 123 bis du Code général des impôts, les particuliers qui détiennent une participation d'au moins 10 % dans une structure financière établie à l'étranger et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié sont imposables en France à raison des revenus correspondants, même si ces revenus ne sont pas distribués.

⁴⁵⁴ En application de l'article 209 B du Code général des impôts, lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique (personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable) établie ou constituée hors de France et que cette entreprise ou entité juridique est soumise à un régime fiscal privilégié, les résultats bénéficiaires de cette entreprise ou entité juridique sont imposables à l'impôt sur les sociétés.

⁴⁵⁵ Pour l'article 123 bis du Code général des impôts.

⁴⁵⁶ Pour l'article 209 B du Code général des impôts.

⁴⁵⁷ L'expression est employée dans l'article 209 B du Code général des impôts. Voyez également : Instruction du 16 janvier 2007, B.O.I. 4 H-1-07, n° 80. Elle est également employée dans l'article 123 bis du Code général des impôts. Voyez également : Instruction du 18 février 2000, B.O.I. 5 I-1-00, n° 32.

⁴⁵⁸ Instruction du 18 février 2000, précitée supra, n° 32. Instruction du 16 janvier 2007, précitée supra, n° 85. GOUTHIERE (B.), *Les impôts dans les affaires internationales*, 6^{ème} éd., Levallois : Editions Francis Lefebvre, 2004, « Le contrôle des opérations internationales », Etude 25, p. 755, n° 2521, 2522.1 (pour l'article 209 B) et 2535.9 (pour l'article 123 bis).

⁴⁵⁹ En droit anglais, la « partnership » est dépourvue de la personnalité morale. Voyez : MONDANGE (C.), « La transparence de la personnalité morale dans le droit anglais des sociétés anonymes », RID comp. 1980, p. 573, note n° 116.

En droit américain, seule la « general partnership » est dotée de la personnalité morale. Les autres sociétés de personnes et notamment la « limited partnership », n'en sont pas dotées. Voyez : GOUTHIERE (B.), *Les impôts dans les affaires internationale, op. cit.*, « Les sociétés de personnes », Thème n° 12, p. 371, n° 1207.

Législateur ne visait pas ainsi la personne morale elle-même, mais l'entité ayant une existence fiscale.

Cette idée est confirmée par le fait que les articles 123 bis et 209 B du Code général des impôts s'appliquent également à un « organisme, une fiducie ou une institution comparable ». Selon l'Administration fiscale⁴⁶⁰, ceci vise notamment « les structures juridiques, dotées ou non de la personnalité morale, dans lesquelles plusieurs personnes morales et physiques s'associent en vue de poursuivre un but économique commun ». Sont de la sorte visés les groupements d'intérêt économique, groupements européens d'intérêt économique, sociétés en participation, sociétés de fait, sociétés en nom collectif ou encore les simples contrats d'association tel qu'un syndicat ou un groupe. Les dépassements de la personnalité morale sont donc attachés à l'existence d'une personnalité fiscale distincte de celle de ses membres et ce quelque soit le régime de l'entité.

89 - La forme ou le type de la personne morale visée par le dépassement est également indifférent. Généralement, le Législateur ou le magistrat qui met en œuvre la technique du dépassement n'a aucune considération pour ces éléments.

Ainsi, en droit civil, la jurisprudence a admis que lorsqu'une société est mandatée pour vendre, elle ne peut se rendre personnellement adjudicataire des biens qu'elle est chargée de vendre, tout comme ses associés. L'interdiction vaut également lorsque c'est une société créée et dirigée par ces derniers qui se rend adjudicataire. La solution a été consacrée par la Chambre civile de la Cour de cassation dans un arrêt du 17 juin 1986⁴⁶¹. Or, pour justifier sa décision, la Cour a relevé que « les deux sociétés sont dirigées et animées par les mêmes personnes, lesquelles possèdent aussi le capital social, que ces sociétés avaient leur siège à la même adresse, où se déroulaient leurs activités ». En d'autres termes, il n'est fait aucune allusion à la forme de ces personnes morales qui étaient, en l'espèce, toutes deux des sociétés à responsabilité limitée. Pour passer outre la personnalité morale de la société adjudicataire et celle de la société qui s'est portée acquéreuse, et prendre en considération les personnes qui les composent, ce sont des considérations de fait qui sont relevées et non des éléments propres à la personne morale.

Mais, le phénomène de dépassement de la personnalité morale n'est pas limité aux seules sociétés. Il vaut également pour les autres types de personne morale et notamment

⁴⁶⁰ Instruction du 16 janvier 2007, B.O.I. 4 H-1-07, n° 86.

⁴⁶¹ Cass. 1^{ère} civ., 1^{er} juin 1986, n° 84-15.398, *Société « Etude Dab » et autre contre Mme Davy*, Bull. civ. I, n° 170, p. 170.

les associations. Ainsi, dans un arrêt du 29 novembre 1988⁴⁶², la Chambre civile de la Cour de cassation a montré que la personnalité des sociétaires ne disparaissait jamais totalement derrière l'écran social. Dans cette espèce, il était question de l'article 15 du décret du 16 août 1901⁴⁶³ qui fait interdiction aux associations d'attribuer à leurs sociétaires « une part quelconque » des biens sociaux. En vertu de cette disposition, les associations ne sont pas autorisées à faire une dévolution de leurs biens à leurs membres, en cas de dissolution. Cette interdiction vaut également, selon la Haute juridiction, lorsque la dévolution profite à une autre association qui est composée des anciens sociétaires. La généralité des termes employés laisse à penser que la solution aurait été la même si la dévolution avait été faite à une société, comme le note Monsieur Elie ALFANDARI⁴⁶⁴, ou selon, les rédacteurs des Editions Francis LEFEBVRE, à tout autre groupement comprenant les anciens membres⁴⁶⁵. Le fondement du dépassement ne réside donc pas dans la nature particulière de la personne morale.

2. - Des circonstances particulières à l'origine du dépassement de la personnalité morale

90 - Le dépassement de la personnalité morale n'est admis que dans des circonstances exceptionnelles. Il s'agit là d'une autre caractéristique du phénomène.

En droit des entreprises en difficulté, il y a dépassement de la personnalité morale lorsque l'article L652-1 du Code de commerce autorise à rechercher le dirigeant de droit ou de fait pour mettre à sa charge tout ou partie des dettes de la société qu'il dirige. Cette disposition porte effectivement atteinte à l'autonomie des personnes morales. En premier lieu, elle permet de découvrir derrière l'écran social, celui qui se comporte en maître de l'affaire, qui a une « activité positive de direction, d'administration ou de gestion » en

⁴⁶² Cass. 1^{ère} civ. 29 novembre 1988, RTD com. 1989, p. 692, n° 12, Bull. Joly Sociétés 1989, § 50, p. 178.

⁴⁶³ L'article 15 du décret du 16 août 1901 dispose que « lorsque l'assemblée générale est appelée à se prononcer sur la dévolution, elle ne peut, conformément aux dispositions de l'article 1^{er} de la Loi du 1^{er} juillet 1901, attribuer aux associés, en dehors de la reprise des apports, une part quelconque des biens de l'association ». Voyez : Editions Francis LEFEBVRE, *Associations, fondations et congrégations*, Mémento Pratique, Levallois : Editions Francis LEFEBVRE, 2006/2007, n° 20.010

⁴⁶⁴ Envisageant la transformation d'une association en société, l'auteur considère que la dévolution des biens d'une association à une « société n'est possible que si les membres de la société ne sont pas les anciens membres de l'association » : ALFANDARI (E.), « Associations et sociétés : points de rencontre », Les Petites affiches 1996, n° 50, p. 47.

⁴⁶⁵ Editions Francis LEFEBVRE, *Associations, fondations et congrégations*, op. cit. n° 1329.

toute souveraineté et indépendance⁴⁶⁶. En second lieu, elle se traduit par une imputation à l'un des membres de la personne morale des dettes de cette dernière.

Toujours en droit des entreprises en difficulté, un dépassement de la personnalité morale est également opéré lorsqu'en raison de la confusion des patrimoines réalisée par l'un des membres de la personne morale entre son patrimoine et le patrimoine social, une extension de la procédure collective de la personne morale est réalisée en application des articles L621-2, L631-7 et L641-1 du Code de commerce. Distincte de la fictivité⁴⁶⁷, la confusion des patrimoines permet, là encore, d'appréhender le maître de l'affaire au-delà de l'écran de la personnalité morale.

Ces hypothèses de dépassement de la personnalité morale sont particulièrement instructives. Elles confirment que ce phénomène est indifférent à la nature particulière des différentes sociétés et groupements visés. Les articles L652-1 et suivants du Code de commerce ne disposent d'aucune limite quant à la forme ou au type de la personne morale. On sait de cette façon que sont visées toutes les sociétés, ainsi que les associations⁴⁶⁸ et les groupements d'intérêt économique dès lors qu'une procédure de liquidation judiciaire a été ouverte à leur encontre. Il en est de même pour la jurisprudence relative à la confusion des patrimoines, cause d'extension d'une procédure collective⁴⁶⁹.

De telles exceptions au principe d'autonomie de la personne morale à l'égard de ses membres manifestent nettement, en revanche, qu'elles sont liées à des circonstances de fait particulières. Dans l'esprit du Législateur et des magistrats, selon Monsieur Yves GUYON, ces mécanismes ne doivent « être admis que dans des circonstances exceptionnelles⁴⁷⁰ ». Des conditions ont donc été édictées. Or, en examinant ces conditions, on s'aperçoit que loin des considérations de forme ou de régime de l'entité personnifiée, ce sont des circonstances de fait particulières qui déclenchent ces dépassements de la personnalité

⁴⁶⁶ LEVENEUR (L.), *Situations de fait et droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1990, Tome 212, n° 45 ; Cass. com., 20 décembre 1988, Rev. proc. coll. 1989, p. 245, n° 3, obs. CHAPUT (Y.).

⁴⁶⁷ En ce sens : LE CORRE (P.-M.), *Droit et pratique des procédures collectives*, Dalloz Action, Paris : Dalloz, 2006, n° 231.09 et s. Voyez également en ce sens, pour la Législation antérieure à la Loi de sauvegarde des entreprises : HANNOUN (C.), « Redressement et liquidation judiciaires », J.-Cl. Commercial, fasc. 3190, 17 mai 2000, n° 100.

⁴⁶⁸ Par exemple : Cass. 1^{re} civ., 11 février 2003, n° 180 FSP, *M Chavinier es-qual. c/ Boulogne-Billancourt*, Bull. Joly Sociétés 2003, § 112, p. 557.

⁴⁶⁹ La forme des personnes morales semble indifférente. Voyez pour exemple, une extension visant douze sociétés d'un groupe : Cass. com., 17 février 1998, *M° Libert ès-qual c/ Min. public près TGI Evry*, Bull. Joly Sociétés 1998, § 221, p. 658, note PETEL (P.) et 7 janvier 2003, n° 34 FSP, *M° Avezou ès-qual. c/ SA Fontenay Industrie et autres*, Bull. Joly sociétés 2003, § 78, p. 402, note LUCAS (F.-X.). Voyez également pour une extension à une société civile : Cass. com., 7 janvier 2003, n° 38 FSP, *Sté de la Source c/ Guérin-Diesbecq ès qual*, Bull. Joly Sociétés 2003, § 79, p. 405, note LUCAS (F.-X.), AJDI 2003, n° 4, p. 264, obs. LE CORRE (P.-M.).

⁴⁷⁰ GUYON (Y.), note sous Cass. com., 10 décembre 2002, *SCI Résidence de la Vallée c/ Souchon*, Rev. sociétés 2003, p. 151.

morale. Qu'il s'agisse de l'obligation aux dettes sociales fondée sur l'article L652-1 du Code de commerce ou de l'extension de procédure fondée sur la confusion des patrimoines, le Législateur comme la jurisprudence ont strictement défini les circonstances qui leurs permettent de prononcer ces mesures. Ainsi, outre le fait que la personne morale doit avoir été mise en liquidation judiciaire, la mise en œuvre de l'article L652-1 du Code de commerce suppose que le dirigeant ait commis effectivement l'un des agissements énumérés par le Législateur et que ceci ait contribué à la cessation des paiements. De même, l'extension sur le fondement de la confusion des patrimoines ne pourra être prononcée que si « en fait, les actifs et les passifs des deux [personnes] sont tellement imbriqués qu'il est impossible de savoir ce que possède et ce que doit chacune d'elles⁴⁷¹ ». L'indéterminabilité de la consistance du patrimoine est l'élément déterminant⁴⁷².

Dans les deux cas, c'est donc bien une circonstance particulière - le comportement du dirigeant ou la confusion des patrimoines préalable à l'ouverture d'une procédure collective - qui déclenche la mise en œuvre du dépassement de la personnalité morale.

91 - De semblables conclusions peuvent être faites dans toutes les hypothèses de dépassement de la personnalité morale. Songeons aux cas où la nationalité d'une personne morale est déterminée en fonction de la nationalité de ceux qui la contrôlent.

S'agissant des sociétés, plusieurs critères permettent traditionnellement de les rattacher à un pays déterminé. Parmi eux, trois sont directement liés à la personne morale et n'ont aucune considération pour ses membres : le lieu du siège social, celui de l'exploitation de la société et le pays de son « incorporation⁴⁷³ ». En droit français, c'est majoritairement le critère du siège social qui l'emporte⁴⁷⁴. Il existe toutefois un quatrième critère. En droit français, la règle selon laquelle la nationalité de la personne morale n'est déterminée qu'en considération de sa situation, a été très tôt tempérée⁴⁷⁵ par la mise en œuvre de la théorie

⁴⁷¹ Cass. com., 12 octobre 1993, Rev. sociétés 1994, p. 326, note SAINTOURENS (B.). Il faut que soient caractérisées, dans les faits, des « relations financières anormales » : Cass. com., 7 janvier 2003, n° 38 FSP, *SCI de la Source c/ SCP Guérin-Diesbecq ès-qual.*, Bull. Joly Sociétés 2003, § 79, p. 405, note LUCAS (F.-X.), AJDI 2003, n° 4, p. 264, obs. LE CORRE (P.-M.).

⁴⁷² REILLE (F.), *La notion de confusion des patrimoines*, Thèse dactylographiée, Montpellier I, 2005, n° 588 et s.

⁴⁷³ Le système de l'incorporation, en vigueur dans les pays anglo-saxons, consiste à rattacher la société au pays selon la loi duquel elle a été constituée et dans lequel elle a accompli les formalités qui lui ont permis d'acquérir la personnalité morale.

⁴⁷⁴ Selon la doctrine majoritaire, l'article L210-3 du Code de commerce retient, en effet, le siège social statutaire sans écarter de façon définitive le siège social réel qui peut, dans certains cas, être retenu. Il en est de la sorte en cas de fraude ou encore lorsque le siège statutaire n'est pas le siège réel. Dans cette hypothèse, les tiers peuvent invoquer au choix l'un ou l'autre.

⁴⁷⁵ Selon THALLER, c'est d'ailleurs à propos de la nationalité des sociétés qu'est apparue la notion de contrôle en droit français. THALLER cité par BATIFFOL (H.), *Traité élémentaire de droit international privé*, 3^{ème} éd., Paris : LGDJ, p. 213

du contrôle⁴⁷⁶. En application de cette théorie, il est admis que la nationalité d'une société soit déterminée en fonction de la nationalité des personnes physiques ou morales qui la contrôlent. Il s'agit, pour reprendre les termes d'un arrêt de la Cour de Nancy du 5 février 1921⁴⁷⁷, de rechercher la nationalité de celui qui exerce sur la personne morale « une influence prépondérante », qui a « un empire sur elle », la règle et la dirige.

Cette théorie est mise en œuvre dans différents domaines, du droit commercial⁴⁷⁸ au droit public⁴⁷⁹. De manière générale, on constate, toutefois, que le critère du contrôle a un rôle ponctuel. Il est utilisé chaque fois que les intérêts nationaux méritent une protection spécifique et il sert, dans des circonstances particulières, à dénier à la personne morale la jouissance de certains droits. Historiquement, la notion a été employée pendant les deux conflits mondiaux du vingtième siècle, pour identifier les sociétés étrangères tombant sous le coup des mesures de séquestre⁴⁸⁰. Plus tard, le concept de contrôle a été employé lorsque, pour certaines activités touchant à l'intérêt public, des lois spéciales exigent que les associés ou une majorité⁴⁸¹ d'entre eux, aient la nationalité française. Tel est le cas pour les sociétés concessionnaires de services publics⁴⁸². Aujourd'hui, à l'heure de l'Union européenne, certaines dispositions exigent non plus une nationalité française, mais prescrivent que les associés soient ressortissants de l'Union. L'actuel article R330-2 du Code de l'aviation civile⁴⁸³ prévoit, par exemple, que l'obtention de la licence d'exploitation de transporteur aérien est réservée aux entreprises « effectivement contrôlées » par des ressortissants des Etats membres de la Communauté européenne ou parties à l'accord sur l'Espace économique européen. Considérant ces éléments, Monsieur

⁴⁷⁶ CHAMPAUD (C.), *Le pouvoir de concentration de la société par actions*, Bibliothèque de droit commercial, Paris : Librairie Sirey, 1962, n° 180.

⁴⁷⁷ Nancy, 5 février 1921, Gaz. Pal. 1921, 2, 397.

⁴⁷⁸ La réglementation des baux commerciaux était ainsi exclue pour les sociétés contrôlées par des personnes de nationalité étrangère.

⁴⁷⁹ Les sociétés concessionnaires de service public ne peuvent être contrôlées par des associés de nationalité étrangère.

⁴⁸⁰ Au cours de la première guerre : Trib. Arbitral mixte franco-allemand, 27 octobre 1923, S. 1924, 2^{ème} partie, p. 25, note HAMEL (J.) ; Nancy, 5 février 1921, Gaz. Pal. 1921, 2, 397. Au cours de la seconde guerre : Seine Civ. Ref., 3 janvier 1940, D.H. 1940, 2^{ème} partie, p. 35 ; Cass. Civ., 21 novembre 1959, Rev. crit. DIP 1957, p. 38, note LOUSSOUARN (Y.).

⁴⁸¹ L'article R330-2 du Code de l'aviation civile prévoit ainsi que « l'entreprise doit être détenue et continuer à être détenue, soit directement, soit par participation majoritaire ».

⁴⁸² Article 2 du Décret-loi du 12 novembre 1938.

⁴⁸³ L'article R330-2 alinéa 2 du Code de l'aviation civile dispose que « l'entreprise doit être détenue et continuer à être détenue, soit directement, soit par participation majoritaire, par des Etats membres de la Communauté européenne ou parties à l'accord sur l'Espace économique européen ou à tout accord ayant la même portée en matière de transport aérien, ou par ressortissant de ces Etats. Les sociétés cotées, notamment, doivent être en mesure à tout moment d'établir qu'elles sont effectivement contrôlées par ces Etats ou leurs ressortissants.

Toute entreprise ayant directement ou indirectement une participation de contrôle dans un transporteur aérien doit satisfaire aux conditions prévues par l'alinéa précédent ».

Jean PAILLUSSEAU⁴⁸⁴ observait ainsi qu'il ressort des solutions admises en matière de nationalité des sociétés, que c'est « dans des cas exceptionnels » qu'il est parfois admis d'écarter la personnalité morale pour sauvegarder les intérêts de la Société dans son ensemble.

92 - Cette idée se dégage également dans les hypothèses de dépassement que nous avons décrites précédemment. En effet, pour la mise en œuvre également des articles 123 bis, 155 A et 209 B du Code général des impôts, il appartient au juge d'apprécier si les conditions prévues par le Législateur sont réunies. Celles-ci font appel à des circonstances bien particulières, telles que le lieu d'établissement de la personne morale⁴⁸⁵, sa soumission à un régime fiscal privilégié⁴⁸⁶, son contrôle par le contribuable français⁴⁸⁷ ou encore son activité spécifique⁴⁸⁸. En se montrant à ce point précis sur des éléments qui relèvent plus souvent du fait que du droit, les textes et la jurisprudence illustrent bien que le dépassement de la personnalité morale est commandé par des circonstances particulières et qu'il est de ce fait, exceptionnel.

93 - Deux conclusions peuvent dès lors être dressées. Il est d'ores et déjà permis d'avancer une première définition du dépassement de la personnalité morale. Celui-ci serait *un phénomène qui consiste, tout en admettant que la personne morale est un sujet de droit entièrement distinct, à écarter l'autonomie de celle-ci pour prendre en considération, dans des hypothèses exceptionnelles, la personnalité de ses membres*. Par ailleurs, le dépassement de la personnalité morale étant lié à des circonstances particulières, ce premier élément caractéristique conduit à aborder un second point : celui de ses auteurs. On peut valablement s'interroger, en effet, pour savoir quelles sont les personnes susceptibles d'apprécier les situations dans lesquelles la personnalité morale des sociétés et autres groupements peut être dépassée.

⁴⁸⁴ PAILLUSSEAU (J.), « Le droit moderne de la personnalité morale », RTD civ. 1993, p. 705, n° 65.

⁴⁸⁵ L'article 155 A du Code général des impôts suppose que la personne qui encaisse les revenus des prestations de services soit établie dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée.

⁴⁸⁶ Les articles 123 bis et 209 B du Code général des impôts supposent que l'entité étrangère bénéficie d'un régime fiscal privilégié.

⁴⁸⁷ La mise en œuvre de l'article 155 A du Code général des impôts suppose, si la personne bénéficiaire des transferts n'est pas établie dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée, que le bénéficiaire soit contrôlé par le prestataire de services. Il en est de même pour les articles 123 bis et 209 B du Code général des impôts qui prévoient des conditions de détention du capital ou de participation.

⁴⁸⁸ La mise en œuvre de l'article 155 A du Code général des impôts suppose, si la personne bénéficiaire des transferts n'est pas établie dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée, que le bénéficiaire n'exerce pas de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services. L'article 209 B du Code général des impôts (dans sa rédaction applicable jusqu'au 31 décembre 2005) est quant à lui écarté lorsque la société étrangère réalise effectivement et de façon prépondérante, des opérations commerciales et industrielles sur le marché local.

B. - Les auteurs du dépassement de la personnalité morale

94 - Ayant consacré une importante étude à la personnalité morale en droit privé comparé, Madame Valérie SIMONART⁴⁸⁹ distingua notamment la transparence et des « levées de voile social ». Les deux notions sont largement distinctes, voire opposées.

En théorie, tout d'abord, tandis que la première participe de la « variabilité du concept de la personnalité morale », la seconde serait étrangère à cette institution⁴⁹⁰.

Concrètement, ensuite, alors que la transparence est d'origine légale, la levée du voile social serait exclusivement jurisprudentielle et doctrinale⁴⁹¹.

Madame Valérie SIMONART distingue ainsi les deux concepts en se fondant notamment sur les auteurs de l'atteinte à l'autonomie de la personne morale. Selon elle, si le Législateur prévoit, parfois, des règles particulières pour les personnes morales, ces dispositions dérogent au droit commun des sociétés mais ne font pas abstraction de la personnalité morale. La Loi ne pourrait donc pas créer des hypothèses de levée du voile social. Cette expression est réservée aux situations dans lesquelles, « en l'absence de tout texte les y autorisant, des juges font abstraction de l'autonomie juridique d'une personne morale, même s'ils justifient leur décision par une référence à l'une ou l'autre disposition légale⁴⁹² ».

95 - Si cette approche a pour elle de proposer un critère de distinction facilement identifiable, il semble toutefois qu'elle peut être réfutée.

En premier lieu, une partie de la doctrine étrangère a démenti cette analyse. En droit allemand, Monsieur Ulrich DROBNIG⁴⁹³ constatait que :

« La découverte des hommes derrière la personne juridique, ou la prise en considération de ce qui constitue le patrimoine de la société (phénomène qualifié de *durchgriff*) n'est pas imposée par la nature des choses. Elle dépend beaucoup plus de la discrétion du Législateur et de la jurisprudence ».

⁴⁸⁹ SIMONART (V.), *La personnalité morale en droit privé comparé. L'unité du concept et ses applications pratiques. Allemagne, Angleterre, Belgique, Etats-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*. Collection de la Faculté de droit-Université libre de Bruxelles, Bruxelles : Bruylant, 1995.

⁴⁹⁰ SIMONART (V.), id. n° 526, p. 459.

⁴⁹¹ SIMONART (V.), id. n° 537 et s., p. 466

⁴⁹² SIMONART (V.), id. n° 538, p. 467.

⁴⁹³ DROBNIG (U.), « Nature et limites de la personnalité morale en droit allemand », in *La personnalité morale et ses limites, Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 27.

De même, pour le droit anglais, Madame Catherine MONDANGE⁴⁹⁴ a pu établir que les hypothèses de négation occasionnelle de la personnalité morale des sociétés anonymes⁴⁹⁵ sont tant l'œuvre du Législateur que des juges qui ont « d'eux même ... percé la façade juridique, suppléant ainsi à la défaillance du Législateur ».

En second lieu, l'analyse de Madame Valérie SIMONART ne semble pas pouvoir être transposée en droit français. Certes la jurisprudence est à l'origine de nombreux cas de dépassement de la personnalité morale (1), mais le Législateur n'a pas hésité, lui aussi, à passer outre l'écran social de façon exceptionnelle, pour prendre en compte ses composants (2).

1. - Les dépassements de la personnalité morale réalisés par la jurisprudence

96 - Très rapidement⁴⁹⁶, les juges ont accepté de dépasser l'écran de la personnalité morale. Les premières décisions apparaissent en nombre suffisamment significatif au tout début du XX^e siècle. Parmi les décisions recensées, deux axes se dégagent avec une particulière netteté.

D'une part, les magistrats ont accepté de passer outre la personnalité morale des sociétés et autres groupements pour appréhender le véritable maître de l'affaire. C'est ainsi que sont rendues, en droit de la faillite⁴⁹⁷ et en droit fiscal⁴⁹⁸, quelques décisions qui prennent acte du contrôle d'un associé et vont faire supporter à celui-ci les dettes sociales.

D'autre part, les magistrats ont dépassé la personnalité morale pour considérer qu'une personne ne pouvait se délivrer de ses obligations ou bénéficier d'un droit auquel elle ne peut prétendre personnellement, sous prétexte qu'elle est membre d'une personne morale. Ainsi, il fut admis, à plusieurs reprises, que le cédant de parts ou actions dans une société

⁴⁹⁴ MONDANGE (C.), « La transparence de la personnalité morale dans le droit anglais des sociétés anonymes », RID comp. 1980, p. 573.

⁴⁹⁵ Phénomène traduit par l'expression « *disregard of legal entity* » ou encore « *disregarding the corporate personality* ».

⁴⁹⁶ Rappelons que c'est seulement par la Loi du 24 juillet 1966 que le Législateur a reconnu expressément la personnalité morale des sociétés commerciales et par la Loi du 4 janvier 1978, qu'il a reconnu expressément celle des sociétés civiles.

⁴⁹⁷ Par exemple, la Chambre des requêtes de la Cour de cassation a déclaré responsable du passif d'une société anonyme et étendu la faillite de celle-ci à l'individu qui « se comportait en maître » de la société, au motif « qu'il disposait des capitaux sociaux comme des siens propres, qu'il avait la haute main sur les administrateurs » : Cass. req., 9 février 1932, *Vidal C. Benoist et autres*, S. 1932, 1^{ère} partie, p. 177, note ROUSSEAU (H.) ; Cass. req., 29 juin 1908, S. 1929, 1^{ère} partie, p. 87.

⁴⁹⁸ Par exemple, la Loi du 25 juin 1872 prévoyait que la taxe sur le revenu des valeurs mobilières était applicable aux sociétés étrangères détenant en France des biens meubles ou immeubles. Dès le début du XX^e siècle, la jurisprudence a étendu le champ d'application de cette taxe aux sociétés étrangères qui détenaient de tels biens en France, par l'intermédiaire d'une filiale. Pour passer outre la personnalité morale de la filiale, la jurisprudence se fondait sur la participation prépondérante de la société étrangère et sur l'identité ou la complémentarité des activités des deux sociétés : Cass. req., 29 juillet 1913, *Sté anonyme de tissage de soie Stünzi*, S. 1917, 1^{ère} partie, p. 142 ; T. civ. Marseille, 28 juin 1927, S. 1928, 2^{ème} partie, p. 60 ; Cass. civ., 29 juin 1937, *Soc. Américaine Boston Blacking and C^o c. Enregistrement*, Gaz. Pal. 1937.

qui exploite un fonds de commerce, est tenu à l'égard du cessionnaire d'une obligation de non rétablissement⁴⁹⁹. La solution déroge évidemment au principe d'autonomie de la personne morale. Juridiquement, le fonds de commerce appartient à la société et n'a fait l'objet d'aucune cession. L'obligation de non rétablissement n'a donc pas lieu d'être. En outre, cette garantie ne peut en principe s'appliquer qu'au bien objet de la vente. Or, la cession réalisée par l'ancien associé porte sur les droits sociaux et non sur le fonds de commerce⁵⁰⁰.

97 - Selon toute vraisemblance, les premières décisions relèvent de la transparence. Elles distinguent, en effet, selon la forme de la personne morale et réserve cette solution aux sociétés de personnes⁵⁰¹. Toutefois, un arrêt du 1^{er} juillet 1933⁵⁰² relatif à une société à responsabilité limitée, opéra un revirement. Cette fois, la Cour d'appel de Nîmes ne fait plus référence à la forme et justifie sa décision en considération des éléments de fait qu'elle relève. Elle retient que le détournement de clientèle par l'ancien associé dévalorise le fonds de commerce qui constitue l'actif social et par, voie de conséquence, les parts sociales cédées et cause un préjudice direct pour l'acquéreur. L'étape est donc franchie. Par cette décision, le juge avait admis, à titre exceptionnel, de dépasser la personnalité morale sans se fonder sur sa transparence.

Cette jurisprudence sera plus tard confirmée. Désormais, la Chambre commerciale de la Cour de cassation admet que le cédant d'actions d'une société est effectivement tenu d'une obligation de non rétablissement. Toutefois, cette obligation n'entraîne l'interdiction de se rétablir que « si ce rétablissement est de nature à empêcher les acquéreurs de ces

⁴⁹⁹ Or, en principe, c'est le cédant d'un fonds de commerce qui est tenu de cette obligation de non rétablissement qui découle de la garantie d'éviction prévue pour le vendeur par les articles 1626 et suivants du Code civil. En particulier, la garantie du fait personnel pour le vendeur d'un fonds de commerce (article 1628 du Code civil) est définie par la jurisprudence. « L'article 1626 emporte pour le vendeur d'un fonds de commerce le devoir de s'abstenir de toute action de nature à diminuer l'achalandage et à détourner la clientèle du fonds de commerce cédé, mais non, en l'absence d'une clause expresse portant interdiction au vendeur de faire un commerce similaire, l'obligation de ne pas se réinstaller » : Cass. req., 29 juillet 1908, D.P. 1909, 1^{ère} partie, p. 281 ; Cass. com., 16 juin 1969, D. 1970, 2^{ème} partie, p. 37.

⁵⁰⁰ En ce sens : COURET (A.), note sous Cass. com., 17 décembre 2002, n° 2144 FS-D, *Frattaroli c/ SA SNEF*, Bull. Joly Sociétés 2003, § 63, p. 302. Voyez également : AMIEL-DONAT (J.), « Clause de non concurrence et cession de droits sociaux », Dr. sociétés 1989, p. 1, n° 7 et s.

⁵⁰¹ Cass. req. 2 mai 1860, D.P. 1860, 1^{ère} partie, p. 218 ; T. com. Nancy, 31 mars 1913, Rev. sociétés 1914, p. 255 et Cass. req. 12 janvier 1942, JCP éd. G 1942, II, 1913, note BASTIAN (D.).

⁵⁰² CA Nîmes, 1^{er} juillet 1933, *Liataud C. Siaud*, D.H. 1934, 2^{ème} partie, p. 49, note FREJAVILLE (M.) ; TC Seine, 2 mai 1956, D. 1957, somm. 6 ; Cass. com. 12 décembre 1972, *André Coralle, Germaine Trévis c/ Xavier Plaisance et Masana Mars*, Rev. sociétés 1973, p. 306, note OPPETIT (B.) ; Cass. com. 26 mars 1985, *Métivier c. Nodjouni Chad*, D. 1985, 3^{ème} partie, p. 480 ; Cass. com. 25 janvier 1983, *M. Dufau contre M. Bonnet et autre*, Bull. civ. IV, n° 34.

actions de poursuivre l'activité économique de la société et de réaliser l'objet social⁵⁰³ ». Il est de cette façon nécessaire d'établir que le cédant a effectivement « diminué l'achalandage ou détourné la clientèle du fonds de commerce⁵⁰⁴ ». L'idée sous-jacente semble être celle exprimée par Paul CHAUVEAU⁵⁰⁵ qui considérait que la personnalité morale de la société ne peut servir de bouclier contre l'action en garantie. Toutefois, ce dépassement de la personnalité morale ne peut être qu'exceptionnel et c'est au juge qu'il revient d'apprécier si la situation oblige ou non à passer outre l'écran social.

98 - Plus tard, la jurisprudence consacrera, dans le même domaine, une nouvelle hypothèse de dépassement de la personnalité morale. Il est admis que le cédant d'un fonds de commerce⁵⁰⁶ ou d'une clientèle⁵⁰⁷ ne peut, sans contrevenir à l'obligation de non rétablissement à laquelle il est légalement tenu, exercer son ancienne activité dans une société qu'il aurait créée ou intégrée. Une fois encore, l'activité de l'associé se confond avec celle de la personne morale. On considère, en quelque sorte, que l'associé exerce « indirectement » son activité. La solution est toutefois réservée aux cas dans lesquels le cédant participe effectivement au développement ou à l'exploitation de la clientèle de la société⁵⁰⁸. La simple participation à la société ne saurait suffire. Elle doit généralement se doubler de fonctions particulières, telles que des fonctions de direction⁵⁰⁹. En toute hypothèse, c'est bien en considération d'éléments de fait établissant que le cessionnaire a subi un préjudice réel que la personnalité morale peut être dépassée.

99 - C'est également au début du XX^e siècle que, malgré l'écran formé par la personnalité morale des sociétés, les juridictions administratives ont considéré qu'un contribuable ne pouvait se délivrer de ses obligations fiscales sous prétexte que les biens dont il dispose appartiennent à une personne morale. Les décisions les plus marquantes ont

⁵⁰³ Cass. com., 21 janvier 1997, n° 154 PF, *SA Eridania Beghin-Say c/ Consorts Ducros*, Bull. civ. IV, n° 25, p. 23, JCP éd. G 1997, IV, 566, JCP éd. E 1997, II, 936, obs. GUYON (Y.), Bull. Joly Sociétés 1997, § 177, p. 421, note PIGASSOU (P.); Cass. com., 17 décembre 2002, n° 2144 FS-D, *Frattaroli c/ SA SNEF*, Bull. Joly Sociétés 2003, § 63, p. 302, note COURET (A.).

⁵⁰⁴ Cass. com., 21 janvier 1997, n° 154 PF, *SA Eridania Beghin-Say c/ Consorts Ducros*, précitée supra, note n° 502 ; Cass. com., 17 décembre 2002, n° 2144 FS-D, *Frattaroli c/ SA SNEF*, précitée supra note n° 502.

⁵⁰⁵ CHAUVEAU (P.), note sous Alger, 5 mai 1926, D.P. 1927, 2^{ème} partie, p. 143.

⁵⁰⁶ Cass. com., 3 novembre 1972, n° 71-12.948, *Epoux Dubouchet, Sté Sup-Eco contre dame Michel*, Bull. civ. IV, n° 269, p. 255.

⁵⁰⁷ Cass. com., 19 juillet 1971, n° 70-13.990, *Leturgie contre Comte*, Bull. civ. IV, n° 216, p. 200.

⁵⁰⁸ Cass. com., 3 novembre 1972, n° 71-12.948, *Epoux Dubouchet, Sté Sup-Eco contre dame Michel*, Bull. civ. IV, n° 269, p. 255, note n° 52 ; Cass. com., 19 juillet 1971, n° 70-13.990, *Leturgie contre Comte*, Bull. civ. IV, n° 216, p. 200, note n° 53. Dans ce sens : LE NABASQUE (H.), « Le développement du devoir de loyauté en droit des sociétés », RTD com. 1999, p. 273.

⁵⁰⁹ Dans les arrêts précités, les cédants occupaient ainsi les fonctions de président directeur général de la société anonyme qu'ils ont créée.

été rendues en matière de location immobilière et de cession de brevets consenties par un associé à la société dans laquelle il est membre.

En principe, les locations d'immeubles nus sont considérées comme des actes civils qui relèvent de la gestion du patrimoine privé du contribuable. A ce titre, les revenus issus de cette activité relèvent de la catégorie des revenus fonciers et non des bénéfices industriels et commerciaux. En outre, sauf exception, ils n'étaient pas soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Les brevets recevaient, quant à eux, des traitements différents selon que leur inventeur décidait de les céder ou de les exploiter directement ou indirectement. Jusqu'à la Loi du 19 juillet 1976⁵¹⁰, les gains tirés de la cession échappaient à l'impôt⁵¹¹ tandis que les revenus tirés de la concession d'une licence d'exploitation étaient imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux⁵¹².

Ces analyses traditionnelles ont été remises en cause dans les deux cas et ceci, en considération « des circonstances particulières de l'espèce⁵¹³ ».

Ainsi, s'agissant des brevets, lorsque l'inventeur décidait de leur cession à une société dans laquelle il était associé, le juge fiscal n'a pas hésité à dépasser la personnalité morale de la société cessionnaire pour considérer que l'inventeur exploitait indirectement son invention⁵¹⁴. Ce dernier ne pouvait pas, de cette façon, échapper à l'impôt qu'il aurait dû supporter à raison de l'exploitation du brevet. La jurisprudence entendait appréhender les inventeurs qui « dans les circonstances de l'espèce, pouvaient être considérés comme participant directement ou indirectement à l'exploitation de leurs brevets⁵¹⁵ ». Il en était de la sorte lorsque l'inventeur, ayant une « participation importante » dans la société

⁵¹⁰ Loi n° 76-660 du 19 juillet 1976, codifiée à l'article 39 *terdecies* du Code général des impôts.

⁵¹¹ L'ancien article 92 du Code général des impôts, résultant de la Loi n° 48-809 du 13 mai 1948, disposait que « sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux... les produits perçus par les inventeurs au titre soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication ». Les cessions de brevet sont donc exclues : CE, 16 mai 1929, Rec. CE, p. 517, S. 1929, 3^{ème} partie, p. 89.

⁵¹² Ancien article 92 du Code général des impôts ; Réponse ministérielle RENAUDOT, JO Sén. 13 novembre 1931, Déb. p. 1403 ; CE, 24 novembre 1958, n° 44.267, Rec. CE Tables p. 901.

⁵¹³ CE, 1^{er} juillet 1964, n° 53.465, *Sieur Dupire Marcel*, Dr. fisc. 1964, n° 47, doctr., Concl. DUFOUR (M.) ; CE, 22 février 1967, n° 66.006, *Sté civile immobilière Dambrine-Billet*, Dr. fisc. 1967, n° 11, comm. 356 ; CE, 30 juin 1967, n° 70.037, *Sieurs Sarazin Paul et Henri*, Dr. fiscal 1967, n° 38, comm. 978.

⁵¹⁴ Cette requalification permettait à l'Administration d'imposer au titre des bénéfices non commerciaux les revenus issus de la cession. Voyez : CE, 27 mars 1931, n° 98-919, cité par MARTIN (M.), Concl. sur CE, 9 novembre 1962, n° 50.739, Dr. fisc. 1962, n° 51, doctr. ; CE, 5 juin 1939, 7^{ème} espèce, Rec. CE, p. 372 ; CE, 16 mai 1941, n° 58.795 à 58.798, Rec. CE p. 96, 4^{ème} espèce ; CE, 18 juillet 1941, 3^{ème} espèce, Rec. CE p. 138.

⁵¹⁵ CE, 9 novembre 1962, n° 50.739, Dr. fisc. 1962, n° 51, doctr., Concl. MARTIN (M.).

cessionnaire⁵¹⁶, percevait des rémunérations proportionnelles aux résultats⁵¹⁷ et parfois apportait une participation technique à l'exploitation⁵¹⁸.

Un raisonnement similaire fut tenu à l'égard des locations d'immeubles nus⁵¹⁹. La problématique est celle d'un propriétaire, personne physique ou membre d'une société civile immobilière, louant son immeuble à une société dans laquelle il détient des participations. Dans cette situation, à l'instar des cessions de brevets, la jurisprudence a longtemps considéré que :

« Les loyers afférents à des immeubles nus peuvent en dépit de leur caractère en principe civil et non commercial, être imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux... s'il résulte des circonstances particulières de l'espèce que le bailleur a entendu... sous couvert de la location consentie, participer à la gestion ou aux résultats de l'entreprise commerciale exploitée par le preneur⁵²⁰ ».

La jurisprudence considérait, en d'autres termes, que le bailleur exploitait indirectement l'actif commercial⁵²¹. En toute hypothèse, les magistrats de l'ordre administratif, comme les magistrats de l'ordre judiciaire, n'ont pas hésité à dépasser la

⁵¹⁶ CE, 27 mars 1931, 17^{ème} espèce, Rec. CE p. 397 ; CE, 21 mars 1938, 7^{ème} esp., Rec. CE, p. 283 ; CE, 24 avril 1981, n° 9.657, Dr. fisc. 1981, n° 44, comm. 1927, Concl. RIVIERE (P.). Il se peut même qu'il s'agisse du contrôle : CE, 9 novembre 1962, n° 50.739, Dr. fisc. 1962, n° 51, doct., Concl. MARTIN (M.) (Dans cette espèce, l'inventeur possédait la quasi-totalité des parts sociales et se trouvait PDG de la société cessionnaire).

⁵¹⁷ CE, 5 juin 1939, 7^{ème} espèce, Rec. CE, p. 372. Cette circonstance a, par la suite, suffit au juge pour dépasser la personnalité morale de la société cessionnaire : CE, 21 octobre 1970, n° 77-674, Dr. fisc. 1971, n° 11, comm. 376, Concl. DUFOUR ; CE, 16 juin 1971, n° 78-867, Dr. fisc. 1971, n°32-37, comm. 1149 ; CE, 22 février 1978, n° 3-153, Dr. fisc. 1978, n° 42, comm. 1601, Concl. MARTIN-LAPRADE (B.). Cette jurisprudence a été abandonnée : CE, 26 juillet 1982, n° 28-231, Dr. fisc. 1982, n° 46-47, comm. 2187, Concl. RIVIERE (P.).

⁵¹⁸ CE, 19 juillet 1934, 5^{ème} esp., Rec. CE p. 829 ; CE, 20 juin 1973, n° 86-258, Dr. fisc. 1973, n° 32-37, comm. 1197.

⁵¹⁹ Sur l'ensemble de cette question : MAUBLANC (J.-P.), « La location à une société d'un immeuble à usage professionnel par son associé ou son dirigeant », AJDI 2003, n° 3, p. 193.

⁵²⁰ CE, 13 février 1980, n° 12.712, RJF 4/80, n° 319 et chron. VERNY (J.-F.), p. 143.

A cette occasion, il convient de préciser qu'un résultat identique pouvait être obtenu par la jurisprudence sur un autre fondement que celui de l'exploitation indirecte. Le Conseil d'Etat le rappelle dans l'arrêt cité. La requalification des revenus peut intervenir « s'il résulte des circonstances particulières de l'espèce que le bailleur a entendu, soit poursuivre sous une modalité juridique différente son exploitation antérieure, soit, sous couvert de la location consentie, participer à la gestion ou aux résultats de l'entreprise commerciale exploitée par le preneur ».

En outre, cette requalification entraînait la soumission des loyers à la taxe sur le chiffre d'affaires. Plus tard, l'intervention de la Loi n° 78-1240 du 29 décembre 1978 consacra en partie cette jurisprudence en matière de TVA. L'article 261-D-2° du Code général des impôts prévoit, en effet, que les locations de locaux nus sont soumises à la TVA « lorsque les locations constituent pour le bailleur, un moyen de poursuivre sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître ses débouchés ou lorsque le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire ».

⁵²¹ CE, 26 avril 1937, 2^{ème} espèce, Rec. CE p. 432 ; CE, 11 janvier 1937, n° 26.193 et 42.171, *Société des filatures de coton de Rambervillers*, Rec. CE, p. 34 ; CE, 15 juillet 1960, n° 37.664, *Société immobilière du Palais Vénitien*, Rec. CE p. 487 ; CE, 7 décembre 1962, n° 53.680, *Epoux Khun*, Dr. fisc. 1963, n° 42 bis, p. 158, Concl. POUSSIERE (M.) ; CE, 27 janvier 1967, n° 64.993, *Société civile immobilière de la Yette*, Dr. fisc. 1967, n° 9, comm. 303 ; CE, 12 juillet 1969, n° 75.738, Dr. fisc. 1969, n° 31-37, comm. 990.

personnalité morale pour considérer qu'une personne ne pouvait se délivrer de ses obligations, sous prétexte qu'elle est membre d'une personne morale. Ce raisonnement peu respectueux des principes gouvernant la personnalité morale n'est toutefois pas l'apanage des seuls magistrats.

2. - Les dépassements de la personnalité morale prévus par le Législateur.

100 - Le Législateur s'est également affranchi du principe d'autonomie de la personne morale à l'égard de ses membres, pour faire échec à ceux qui, en intercalant une personne morale, entendaient se délivrer de leurs obligations ou bénéficier d'un avantage auquel ils n'ont pas droit.

L'hypothèse la plus classique qui fut largement dénoncée est celle de la nationalité des sociétés et des associations. Dès le début du XX^e siècle, le Législateur⁵²² comme la jurisprudence⁵²³ ont admis la théorie du contrôle. Dans des situations exceptionnelles, celle-ci a permis de prendre en considération la nationalité de ceux qui contrôlent la société ou l'association pour lui refuser certains droits. Mais d'autres hypothèses de dépassement de la personnalité morale tendent également à démontrer que ce phénomène n'est pas réservé à l'initiative de la jurisprudence. A ce titre, en droit fiscal, le régime des entreprises nouvelles est particulièrement révélateur.

101 - Le dispositif français d'incitation fiscale à la création d'entreprise consiste, pour l'essentiel, à exonérer totalement ou partiellement d'impôt sur les bénéfices, les entreprises nouvellement créées durant les premières années de leur existence⁵²⁴.

Plusieurs régimes d'allègements fiscaux en faveur des créations d'entreprises nouvelles se sont succédés dans le temps. Le premier est issu des articles 17 de la loi 77-1467 du 30 décembre 1977 et 19 de la loi 78-1239 du 29 décembre 1978 modifiés. Il fut

⁵²² Le Législateur a ainsi mis en œuvre ce critère dans le décret-loi du 12 novembre 1938 relatif aux sociétés concessionnaires de service public. De même, pour les associations, la Loi du 28 octobre 1946 relative à la réparation des dommages de guerre, réservait le droit à réparation aux associations dont les administrateurs et membres sont pour plus de la moitié français. Voyez LUCHAIRE (F.), « La nationalité des associations », in *Mélanges offerts à Monsieur le Professeur Pierre VOIRIN*, Paris : LGDJ, 1967, p. 558.

⁵²³ Par exemple, pour l'application de la législation sur les loyers commerciaux : Cass. req., 12 mai 1931, *Remington Typewriter c. Kahn*, S. 1932, 1^{ère} partie, p. 57, note NIBOYET (J.-P.) ; Rennes, 16 juin 1930, D. 1931, 2^{ème} partie, p. 9, note CHAUVEAU (P.). Autre exemple, pour l'application des mesures de séquestre pendant la 1^{ère} guerre mondiale : T. arb. Mixte franco-allemand, 27 octobre 1923, *Mercier et Cie c. Etat allemand*, S. 1924, 2^{ème} partie, p. 25, note HAMEL (J.).

Le Législateur a mis en œuvre ce critère dans le décret-loi du 12 novembre 1938 relatif aux sociétés concessionnaires de service public.

⁵²⁴ Pour une étude de ce dispositif, voyez notamment : D.F., « L'exonération fiscale des entreprises nouvelles », Dr. et patrimoine janvier 1996, p. 19.

codifié aux articles 44 bis et ter du Code général des impôts et concernait les entreprises créées du 1^{er} juin 1977 au 31 décembre 1983.

Le dernier dispositif en vigueur, prévu à l'article 44 *sexies* du Code général des impôts, résulte de l'article 44-I de la loi 95-115 du 4 février 1995 prorogé, en dernier lieu, par l'article 92 de la loi 2003-1311 du 30 décembre 2003. Il s'applique aux entreprises nouvelles exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale, créées dans certaines zones prioritaires d'aménagement du territoire entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 2009. Restreint à un espace géographique bien défini, le dispositif s'applique également, sous certaines conditions, aux sociétés nouvelles soumises à l'impôt sur les sociétés exerçant une activité non commerciale.

Le bénéfice des différents régimes de faveur qui se sont succédés a été, dès l'origine, subordonné à un certain nombre de conditions. L'objectif était, en particulier, d'éviter que des entreprises qui existent déjà puissent indûment défiscaliser leurs activités⁵²⁵. Pour ce faire, le Législateur a permis, lorsque l'entreprise prétendument nouvelle est constituée sous la forme d'une société, de dépasser l'écran de la personnalité morale. Dans le dispositif actuellement en vigueur, deux conditions mettent en œuvre cette technique.

La première exclut du bénéfice de ce dispositif les sociétés dont le capital est détenu, directement ou indirectement, pour plus de cinquante pour cent par d'autres sociétés⁵²⁶. Cette condition oblige ainsi à rechercher les associés pour éventuellement refuser à la personne morale, en raison des qualités et attributs de ses membres, le bénéfice d'une mesure de faveur⁵²⁷.

La seconde exclut les entreprises créées dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes ou d'une reprise de telles activités⁵²⁸. Là encore, pour apprécier cette condition, les magistrats sont amenés à examiner la situation, en particulier professionnelle, des nouveaux associés. Le Conseil d'Etat⁵²⁹ considère, en effet, qu'une entreprise a été créée dans le cadre d'une restructuration d'activités préexistantes lorsque trois conditions sont réunies : identité au

⁵²⁵ X, « L'utilisation abusive de la qualité d'entreprise nouvelle », Quot. jur. 1990, n° 37, p. 2 et n° 39, p. 2.

⁵²⁶ Article 44 *sexies* II du Code général des impôts ; Instruction 25 avril 1989, B.O.I. 4 A-5-89, n° 22 ; Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 4 A-2141, n° 56, 9 mars 2001 ; Instruction 5 novembre 2001, B.O.I. 4 A-6-01, n° 81 et 82.

Cette condition est également prévue par l'article 208 *sexies* alinéa 2 du Code général des impôts relatif au régime des entreprises nouvelles créées en Corse.

⁵²⁷ CAA Paris, 11 juin 2003, n° 99-2381, *Sté Orthotechnique*, RJF 11/03, n° 1226.

⁵²⁸ Article 44 *sexies* III du Code général des impôts. Cette condition est également prévue par l'article 208 *sexies* alinéa 3 relatif au régime des entreprises nouvelles créées en Corse.

⁵²⁹ CE, 31 janvier 1997, n° 146264, *Société Alarme service France*, RJF 3/97, n° 209 ; CE, 29 janvier 2003, n° 232055, *Sté Cofadis*, RJF 4/03, n° 417 ; CE, 12 janvier 2007, n° 277 608, *Sté MCG Locations*, RJF 4/07, n° 462.

moins partielle des activités, liens privilégiés entre l'entreprise nouvelle et l'entreprise préexistante, transfert de certains moyens d'exploitation de l'entreprise préexistante vers l'entreprise nouvelle. Or, l'appréciation des « liens privilégiés » conduit à prendre en compte les associés des deux sociétés. Ces liens peuvent se traduire par l'identité des actionnaires⁵³⁰, par la participation de la société préexistante dans le capital de la nouvelle entité⁵³¹, par le constat d'une communauté d'intérêts entre les deux sociétés⁵³² ou encore par l'appartenance de la société nouvelle à un groupe de sociétés exerçant la même activité⁵³³. De même, la notion de reprise d'activités préexistantes suppose que les deux entreprises aient une activité identique et qu'un transfert de moyens d'exploitation et de clientèle ait été réalisé entre elles ou, à défaut de transfert, que les deux entreprises aient des liens privilégiés⁵³⁴, tels qu'une communauté d'intérêts⁵³⁵.

Ces conditions constituent, de façon indéniable, un dépassement de la personnalité morale. Elles ne font, en effet, aucune distinction selon la forme des sociétés visées⁵³⁶. Elles reposent au contraire sur des éléments de fait qui sont prépondérants pour l'appréciation de la situation du contribuable⁵³⁷. C'est que, compte tenu de la diversité des situations de fait qui peuvent présider à la création d'une entreprise, l'appréciation de son caractère nouveau est souvent délicate. Le juge doit donc généralement mener une analyse pragmatique et faire un examen circonstancié du contexte économique et juridique de l'opération de création de façon à mettre en évidence un faisceau d'indices sur lequel il s'appuie pour conclure au caractère nouveau de l'entreprise.

⁵³⁰ CE, 26 décembre 1998, n° 159393, *SARL Suny*, RJF 2/99, n° 138.

⁵³¹ CE CAPC, 17 mai 1995, n° 157212, *SA Centre Chaussures*, RJF 7/95, n° 831.

⁵³² CE, 31 janvier 1997, n° 146264, *Société Alarme service France*, précité supra, note n° 528.

⁵³³ CE, 12 janvier 2007, n° 277 608, *Sté MCG Locations*, RJF 4/07, n° 462.

⁵³⁴ CE, 28 décembre 1994, n° 118397, *SOCAB*, RJF 12/94, n° 1309 ; CE, 18 septembre 1998, n° 161322, *ministre c/ Beuré*, RJF 11/98, n° 1273, Concl. GOULARD (G.), p. 844.

⁵³⁵ CAA Paris, 3 décembre 1998, n° 97-204, *Sté SMTS*, Dr. fisc. 1999, n° 30-35, comm. 609 ; CAA Paris, 18 février 2004, n° 99-2592, *Sté Axiales*, RJF 7/04, n° 692.

⁵³⁶ La Cour administrative d'appel de Lyon affirme ainsi que « les dispositions de l'article 44 bis du CGI ne font aucune distinction selon le type de la société » : CAA Lyon, 22 septembre 1999, n° 96-22814, *SA Zigfa*, RJF 1/00, n° 30. De même : Instruction 5 novembre 2001, B.O.I. 4 A-6-01, n° 87.

⁵³⁷ MIGNON (E.), « Entreprises nouvelles : Un dispositif qui persiste à se chercher », RJF 10/99, chron. p. 703. Documentation pratique Francis Lefebvre, Bénéfices industriels et commerciaux, BIX-XVIII-2005.

Ainsi, la notion de détention indirecte, telle qu'elle a été définie par le Législateur⁵³⁸, se fonde essentiellement sur les faits pour refuser le bénéfice du régime des entreprises nouvelles à une société. La détention indirecte est, en effet, prise en compte dans deux hypothèses⁵³⁹ :

- lorsqu'un associé exerce, en droit ou en fait, des fonctions de direction ou d'encadrement dans une autre entreprise et que l'activité de cette entreprise est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire ;
- lorsqu'un associé détient, avec les membres de son foyer fiscal, 25 % au moins des droits sociaux dans une autre entreprise dont l'activité est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire.

Partant de ces définitions, la jurisprudence est nécessairement amenée à retenir des éléments de fait pour apprécier la détention indirecte de la société nouvelle par une autre entreprise. Elle retient ainsi que les deux entreprises ont la même enseigne⁵⁴⁰, que la société préexistante s'était abstenue de réclamer des loyers dus par la société nouvelle⁵⁴¹. Dans un arrêt du 2 juin 2006⁵⁴², le Conseil d'Etat a considéré qu'une entreprise qui commercialise des compléments alimentaires pour veaux devait être considérée comme détenue indirectement par une autre société dont l'activité est complémentaire à la sienne et dans laquelle deux de ses associés majoritaires sont salariés.

Pour décider que les deux sociétés avaient une activité complémentaire, le Conseil d'Etat a mené une analyse des faits particulièrement précise : la société préexistante avait notamment pour objet l'intégration de veaux en batterie et achetait, à cette fin, des veaux au stade de nourrissons, les plaçait chez les éleveurs adhérents auxquels elle fournissait poudre de lait, produits vétérinaires et assistance technique, et les vendait à des tiers à

⁵³⁸ Article 14 de la Loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988, codifié à l'article 44 *sexies* du Code général des impôts. Cet article prévoyait que la détention indirecte était constituée dans trois cas :

- un associé exerce en droit ou en fait certaines fonctions de direction dans une autre société ;
- un associé détient avec les membres de son foyer fiscal, 25% au moins des droits sociaux d'une autre société ;
- un associé exerce des fonctions dans une entreprise dont l'activité est similaire ou complémentaire à celle de l'entreprise nouvelle.

Cette définition fut modifiée par l'article 32 de la Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 qui a donné la définition actuelle de la détention indirecte.

⁵³⁹ Article 44 *sexies* II du Code général des impôts.

⁵⁴⁰ Pour un exemple d'application jurisprudentielle : CAA Nantes, 12 mars 2003, n° 99-531, *SA Faune et Flore*, RJF 7/03, n° 820. La Cour retient la détention indirecte en relevant que le président directeur général et principal associé de la société prétendument nouvelle est aussi responsable salarié d'un autre magasin, exploité sous la même enseigne, qui appartient à une autre société. Or celle-ci a une activité similaire à la société nouvelle et détient une participation dans son capital.

⁵⁴¹ CE, 29 décembre 1999, n° 206333, *SA Aerolub*, RJF 3/00, n° 347 confirmant CAA Paris, 4 février 1999, n° 97-2094. Sont retenus le fait que les dirigeants de la société nouvelle étaient rémunérés par la société préexistante, que la société nouvelle avait réalisé au début de son activité, l'intégralité de son chiffre d'affaires avec la société préexistante et enfin que la société préexistante n'avait pas réclamé les loyers.

⁵⁴² CE, 2 juin 2006, n° 263423, *Casagrande*, RJF 8-9/06, n° 1095.

l'issue de l'engraissement. La société nouvelle avait une activité complémentaire car elle commercialisait « des compléments alimentaires pour veaux permettant l'augmentation des performances des élevages par une croissance accélérée **en fin de cycle** ».

Mettant en œuvre la technique du dépassement de la personnalité morale, le dispositif légal d'incitation fiscale des entreprises nouvelles illustre que le Législateur n'hésite pas, à l'instar de la jurisprudence, à faire abstraction de la personnalité morale des sociétés lorsque cela paraît nécessaire. Le dépassement s'avère, en d'autres termes, être une action qui appartient autant au Législateur qu'aux magistrats.

102 - A ce stade de nos développements, notre définition du dépassement de la personnalité morale peut être encore complétée. Nous avons défini le dépassement comme le *phénomène qui consiste, tout en admettant que la personne morale est un sujet de droit entièrement distinct, à écarter l'autonomie de celle-ci pour prendre en considération, dans des hypothèses exceptionnelles, la personnalité de ses membres*. Nous pouvons maintenant ajouter que *ce phénomène consiste pour le Législateur ou le juge à écarter, dans des hypothèses exceptionnelles, l'autonomie de la personne morale pour prendre en considération la personnalité de ses membres alors même qu'il admet en principe qu'elle est un être juridique entièrement distinct et autonome par rapport à ces derniers*.

Nos développements mettent également en lumière une caractéristique importante du phénomène : dans les différentes hypothèses observées, le dépassement de la personnalité morale, qu'il soit légal ou jurisprudentiel, est systématiquement subordonné à l'existence de circonstances de fait précises. Ces conditions révèlent que ce phénomène n'a pas le caractère général et systématique de la transparence. Au contraire, il est appliqué compte tenu des situations particulières. De toute évidence, le juge comme le Législateur entendent limiter sa mise en œuvre à des cas exceptionnels.

L'étude va maintenant démontrer que, de toute évidence également, le juge et le Législateur tiennent à contrôler rigoureusement les conséquences que pourraient avoir la réapparition des membres à travers la personne morale. En d'autres termes, si la mise en œuvre du dépassement de la personnalité morale a un caractère exceptionnel, les effets du dépassement de la personnalité morale ont aussi un caractère exceptionnel.

II. - LE CARACTÈRE EXCEPTIONNEL DES EFFETS DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

103 - Les hypothèses de dépassement de la personnalité morale se définissent en partie par leur caractère exceptionnel. Si celui-ci apparaît au moment de la mise en œuvre du dépassement par le Législateur et le juge, le même constat peut être fait pour les effets du dépassement de la personnalité morale. Lorsqu'il est admis, le dépassement n'a effectivement de conséquences que pour le problème juridique pour lequel il a été réalisé. Cet aspect apparaît très nettement dans une série d'hypothèses de dépassement de la personnalité morale connues en droit fiscal et en droit privé, portant sur les cessions de droits sociaux.

Traditionnellement, la part sociale est définie comme le « droit reconnu à l'associé d'une société à raison des apports effectués, représentant une fraction du capital social et constatant les droits de l'associé dans la société⁵⁴³ ». Si la nature juridique des parts sociales a fait l'objet de nombreuses controverses, il est certain que les droits des associés ne sont, en aucune façon, des droits directs sur le patrimoine social. Aussi, la vente des parts sociales ne saurait-elle, même dans le cas de la vente de la totalité des parts dans la société, s'identifier à la vente des biens composant le patrimoine de la personne morale⁵⁴⁴.

Exceptionnellement pourtant, le Législateur et le juge ont considéré que la vente des parts sociales pouvait être assimilée⁵⁴⁵ à la vente des biens de la société ou, du moins, recevoir un traitement particulier⁵⁴⁶. La portée d'une telle exception est toutefois strictement limitée. En toute hypothèse, elle ne vaut que pour le litige en cause et ne saurait emporter une requalification générale et définitive de la société visée.

Un tel raisonnement est bien connu du droit fiscal et particulièrement de la fiscalité immobilière qui met en œuvre la notion de société à prépondérance immobilière (A). Il est également connu des autres branches du droit privé, avec la problématique des cessions de contrôle (B).

⁵⁴³ CABRILLAC (R.), *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, voir « Part sociale ».

⁵⁴⁴ En ce sens : Cass. 3^{ème} civ., 23 octobre 1974, Bull. civ. III, n° 375 ; Cass. 3^{ème} civ., 6 juillet 1976, Bull. civ. III, n° 296, p. 227 ; DEBOISSY (F.), note sous CE, 8 juillet 1998, *M. Monvoisin*, RTD com. 1999, p. 231.

⁵⁴⁵ Entendez que la vente des parts sociales peut être rapprochée de la vente des biens sociaux pour recevoir un traitement identique.

⁵⁴⁶ En ce sens, voyez MORELLI (N.), *L'exception de la personnalité morale ou la personnalité juridique de la société envisagée comme moyen de défense*, Thèse dactylographiée, Aix-Marseille, 2004, n° 523 et s., p. 423.

A. - Le traitement fiscal des sociétés à prépondérance immobilière

104 - Si, en droit fiscal, les immeubles peuvent « se transformer en titres de participations⁵⁴⁷ », encore faut-il qu'il ne s'agisse pas des titres de participations d'une société à prépondérance immobilière⁵⁴⁸. Ainsi que l'observait Monsieur Axel DEPONDT⁵⁴⁹, le Législateur fiscal a une tendance très nette à nier la personnalité morale de ces sociétés « foncières » quand il s'agit de percevoir les droits de mutation ou l'impôt sur les plus-values. En droit interne comme en droit international⁵⁵⁰, il n'hésite pas à assimiler les parts sociales de ces sociétés aux immeubles qu'elles possèdent, considérant alors que leur cession s'aligne sur le régime des biens immeubles.

Il en est de la sorte pour les droits d'enregistrement. Plusieurs dispositions du Code général des impôts assimilent les parts sociales de sociétés à prépondérance immobilière à des immeubles. Ainsi, aux termes de l'article 726 du Code général des impôts, la cession de parts sociales dans une société à prépondérance immobilière n'est pas soumise au droit d'enregistrement de 1,10 % applicable aux cessions de droits sociaux. Elle est passible des droits de mutation à titre onéreux relatifs aux immeubles⁵⁵¹.

⁵⁴⁷ COZIAN (M.), « L'art de minimiser l'imposition des plus-values : transformer les immeubles en titres de participation », Les Petites affiches 9 septembre 1999, n° 180, p. 3.

⁵⁴⁸ Le Législateur emploie également une autre notion qui permet un résultat identique à celui de la société à prépondérance immobilière. En matière de TVA, l'article 257-7°-1-b du Code général des impôts assimile à la vente d'un immeuble, les ventes de « parts d'intérêt ou d'actions dont la possession assure en droit ou en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un immeuble ». Il en est de même en matière de droits d'enregistrement, l'article 728 du Code vise les actions et parts conférant la jouissance d'un immeuble, d'un terrain et même d'un poste d'amarrage dans un port de plaisance.

⁵⁴⁹ DEPONDT (A.), « Variations pratiques (et d'actualité) sur la personnalité morale des sociétés de personnes », JCP éd. N 1999, I, 1133.

⁵⁵⁰ Voyez sur ce point : GOUTHIERE (B.), *Les impôts dans les affaires internationales*, 6^{ème} éd., Levallois : Editions Francis Lefebvre, 2004, « Les opérations immobilières », Thème 23, p. 683.

⁵⁵¹ Dans le même ordre d'idées, nous pouvons citer également l'article 750 *ter* 2° du Code général des impôts qui soumet aux droits de mutation à titre gratuit et à l'impôt sur la fortune, les immeubles français détenus par des non résidents. L'alinéa 4 de ce même article y assimile les « actions et parts de société ou de personne morale non cotées en bourse dont le siège social est hors de France et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français »

Par ailleurs, certains auteurs citent également l'article 990 D du Code général des impôts. Cet article (dans sa version en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2008) soumet à une taxe de 3% les entités juridiques qui détiennent directement ou par personne interposée, des immeubles situés en France ou des droits réels s'y rapportant. Cette taxe serait assimilée aux droits d'enregistrement dûs en cas de cession d'immeubles. Voyez en ce sens : GERBINO (E.), « La notion de prépondérance immobilière au regard de l'imposition des plus-values privées en droit interne : faux débat ou vrai problème ? », Dr. fisc. 2000, n° 6, chron. p. 290, n° 1. Toutefois, ainsi que l'observe Monsieur Bruno GOUTHIERE, si cette taxe agit « en pratique comme un substitut forfaitaire » aux droits d'enregistrement et à l'impôt de solidarité sur la fortune, on ne peut pas dire qu'elle est « en droit » un substitut des droits d'enregistrement sur la cession d'immeubles. En effet, le dispositif vise à décourager l'acquisition d'immeubles situés en France sous couvert de personnes morales établies dans des paradis fiscaux. Or, dans ce cas, faute pour l'Administration de connaître les associés français de ces sociétés, elle ne peut les soumettre à l'impôt de solidarité sur la fortune ou aux droits de mutation dûs à raison de la cession des parts sociales, à titre gratuit ou onéreux. La taxe de 3% s'y substitue en quelques sortes : GOUTHIERE (B.), *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit. « Les opérations immobilières », Thème 23, p. 683, n° 2337-2.

De même, en matière de plus-values immobilières, l'ancien article 150 A bis du Code général des impôts⁵⁵² disposait que « les gains nets retirés de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières ou de droits sociaux de sociétés non cotées dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens relèvent exclusivement du régime d'imposition prévu pour les biens immeubles ». Un dispositif similaire existe toujours pour les plus-values réalisées par les personnes physiques non résidentes lors « de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions, de parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué principalement par de tels biens et droits⁵⁵³ ».

105 - Pour la plupart de ces hypothèses, les sociétés sont considérées à prépondérance immobilière lorsque leur actif est constitué, à un moment donné, pour plus de cinquante pour cent de sa valeur par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles⁵⁵⁴. Peu importe la forme de la société. L'article 726 du Code général des impôts vise ainsi les sociétés ou personnes morales « non cotées » sans plus de précision⁵⁵⁵.

⁵⁵² Cet article a été abrogé par la Loi de finances pour 2004, n° 2003-1311, du 30 décembre 2003.

⁵⁵³ Article 244 bis A du Code général des impôts.

⁵⁵⁴ Sous réserve, généralement, que ces immeubles ne soient pas affectés par la société à sa propre exploitation commerciale, industrielle, agricole ou l'exercice d'une profession non commerciale. Tel est le cas pour l'article 150 A bis du Code général des impôts et, en matière de droits d'enregistrement, pour l'article 750 ter, 2°, alinéa 5 du Code général des impôts.

En revanche, les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation sont pris en considération pour l'application de l'article 726 du Code général des impôts : X, « La réforme des droits d'enregistrement sur les cessions d'actions : l'article 39 de la Loi de finances pour 1999 », Rev. fiscalité europ. et droit internat. des aff. 1999, n° 3, p. 17 ; DE MAINTENANT (L.), « Immeubles ou parts de sociétés immobilières : que faut-il préférer depuis la réforme des droits de mutation ? », Dr. et patrimoine juin 1999, p. 43.

⁵⁵⁵ L'article 726 du Code général des impôts, relatif aux droits d'enregistrements, dispose qu'est à prépondérance immobilière « la personne morale non cotée en bourse dont l'actif est, ou a été au cours de l'année précédant la cession des participations en cause, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers ».

A cet égard, certaines dispositions relatives aux plus-values réalisées par les particuliers sont intéressantes. Ainsi, l'ancien article 150 A bis du Code général des impôts⁵⁵⁶ visait les « valeurs mobilières ou droits sociaux de sociétés non cotées ». Selon les travaux préparatoires pour la Loi du 5 juillet 1978, les valeurs mobilières s'entendaient des « titres négociables émis par les collectivités publiques ou privées et susceptibles de cotation en bourse en raison de leurs caractéristiques uniformes dans la même catégorie⁵⁵⁷ ». Etaient donc notamment visées les actions ou les obligations négociables émises par les sociétés de capitaux et les parts sociales de société à responsabilité limitée⁵⁵⁸.

Cette solution n'a pourtant pas toujours prévalu. Avant la Loi du 5 juillet 1978⁵⁵⁹ qui a donné jour à l'article 150 A bis, l'ancien 35 A du Code général des impôts⁵⁶⁰ disposait que le régime des plus-values immobilières était « applicable aux profits réalisés à l'occasion de la cession de droits immobiliers ou mobiliers se rapportant aux immeubles ». Faute de précision légale, la jurisprudence réservait l'application de ce régime aux cessions de parts de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés, à prépondérance immobilière⁵⁶¹. Seules étaient donc visées les cessions d'actions et de parts de sociétés relevant de l'article 1655 *ter* du Code général des impôts et les cessions de parts de sociétés relevant de l'article 8 du Code⁵⁶². Cette disposition s'inscrivait ainsi dans le cadre de la transparence de certaines personnes morales.

Avec l'article 150 A bis, l'analyse allait être modifiée. Cette fois, c'est la société à prépondérance immobilière qui est visée, sans considération pour son éventuelle transparence. La problématique était bien différente. La société à prépondérance immobilière était, selon Monsieur Jean Pierre LE GALL⁵⁶³, présumée interposée. Le législateur cherchait, en réalité, à appréhender les contribuables qui entendaient « ameublir » leurs biens immobiliers. La circonstance que l'actif de la société était principalement constitué d'immeubles était un moyen de les découvrir. C'est donc la composition de l'actif social qui commande le dépassement de la personnalité morale de la

⁵⁵⁶ Cet article a été abrogé par la Loi de finances rectificative pour 2004 (Loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003).

⁵⁵⁷ X, commentaire sur la Loi n° 78.699 du 5 juillet 1978, Dr. fisc. 1978, n° 30, comm. 1207.

⁵⁵⁸ Instruction du 7 décembre 1978, B.O.D.G.I. 8 M-9-78, Dr. fisc. 1979, n° 2-3, I.D. 5941.

⁵⁵⁹ Loi n° 78.699 du 5 juillet 1978, Dr. fisc. 1978, n° 30, comm. 1207.

⁵⁶⁰ Issu de la Loi n° 63-1241 du 19 décembre 1963 (Dr. fisc. 1963, n° 52, comm. 1147), cet article a été abrogé par la Loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982.

⁵⁶¹ CE, 30 septembre 1981, n° 19.523, RJF 11/81, n° 978, Dr. fisc. 1982, n° 5, comm. 179 ; CE Plén., 28 septembre 1983, n° 26.900, Dr. fisc. 1984, n° 10, comm. 480.

⁵⁶² X, Obs. sous CE, 30 septembre 1981, n° 19.523, RJF 11/81, n° 978 ; CE, 5 décembre 2001, n° 77.478, *M. Lecarpentier*, Dr. fisc. 2002, n° 15, comm. 326, Concl. GOULARD (G.). Dans ce dernier cas, application à un groupement d'intérêt économique.

⁵⁶³ LE GALL (J.-P.), « Le traitement de l'interposition de personnes en fiscalité internationale : les articles 155 A et 990 D du CGI », JCP éd. E 1987, II, 14922, n° 25.

société, peu importe la forme de la société. Les dispositions faisant appel à la notion de société à prépondérance immobilière étaient donc mises en œuvre dans un esprit bien différent de la transparence fiscale⁵⁶⁴.

106 - Le dispositif de l'ancien article 150 A bis du Code général des impôts est un cas riche d'enseignements. Une réponse ministérielle à Monsieur d'HARCOURT⁵⁶⁵ apporte une précision particulièrement intéressante. Selon le Ministre, la soumission des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière au régime des plus-values immobilières n'avait pas pour effet de conférer la transparence fiscale aux sociétés immobilières. Ces dernières conservaient, pour l'application des impôts directs et notamment des plus-values, une personnalité juridique distincte de celles de ses membres.

En aucun cas, la société n'était donc déclarée transparente comme le serait une société régie par l'article 1655 ter du Code général des impôts⁵⁶⁶. C'est dire, comme l'observe Monsieur Allard De WAAL, que la qualité de société à prépondérance immobilière n'opère pas de « requalification de portée générale⁵⁶⁷ ». Le régime fiscal de la personne morale reste le même, quelle que soit la composition de son patrimoine social.

La solution qui consiste à assimiler la cession des titres d'une société à une cession des immeubles sous-jacents, vaut uniquement pour l'imposition de la cession ou du transfert réalisé dans les conditions décrites par les articles du Code général des impôts⁵⁶⁸. Ainsi, avant la réforme des plus-values immobilières des particuliers, la cession de titres d'une société à prépondérance immobilière était assimilée à une cession d'immeubles lorsque le

⁵⁶⁴ Notons que cette analyse a été à nouveau modifiée par la Loi de finances pour 2004. Désormais, l'article 150 UB-I du Code général des impôts soumet au régime des plus-values immobilières des particuliers, « les gains nets tirés de la cession à titre onéreux de droits sociaux de sociétés ou groupements qui relèvent de l'article 8 à 8 ter du CGI, dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens ». Le Législateur a donc largement réduit la portée de ce dépassement de la personnalité morale. En limitant la notion de société à prépondérance immobilière aux sociétés relevant des articles 8 et suivants du Code, le Législateur a rattaché ce dispositif aux conséquences de la transparence fiscale. Cette mesure intervient dans le cadre de la réforme des plus-values immobilières des particuliers, intervenue en 2004, qui avait pour but de simplifier les règles alors en vigueur. Elle a également bénéficié aux contribuables et, selon toute vraisemblance, le dépassement de la personnalité morale a pu apparaître comme une mesure trop rigoureuse pour les particuliers résidents.

Le dépassement de la personnalité morale semble devoir être réservé à des situations exceptionnelles. Cette limitation ne joue pas ainsi pour les autres dispositions faisant appel à la notion de société à prépondérance immobilière, et notamment l'article 244 bis A du Code général des impôts. Pour cet article, relatif au prélèvement sur les plus-values immobilières dues par les non résidents, la notion de société à prépondérance immobilière vise toutes les formes de sociétés, à l'exception des sociétés côtées.

⁵⁶⁵ Réponse ministérielle d'HARCOURT, JOAN 15 février 1982, p. 590, n° 358, Dr. fisc. 1982, n° 14, comm. 737.

⁵⁶⁶ LE GALL (J.-P.), « Le traitement de l'interposition de personnes en fiscalité internationale : les articles 155 A et 990 D du CGI », JCP éd. E 1987, II, 14922, n° 25.

⁵⁶⁷ DE WAAL (A.), « La notion de prépondérance immobilière en droit fiscal international français », RD aff. int. 1997, n° 6, p. 754.

⁵⁶⁸ En ce sens également : GERBINO (E.), « La notion de prépondérance immobilière au regard de l'imposition des plus-values privées en droit interne : faux débat ou vrai problème ? », Dr. fisc. 2000, n° 6, chron. p. 290, n° 30.

cédant était une personne physique agissant dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé. Si les parts de la société à prépondérance immobilière étaient inscrites à l'actif d'une entreprise individuelle, la plus-value dégagée était imposée au titre des plus-values professionnelles. Or, dans le régime des plus-values professionnelles, la cession de parts de société à prépondérance immobilière n'est pas assimilée à une cession d'immeubles.

L'ancien article 150 A bis du Code général des impôts nous apprend ainsi que le dépassement de la personnalité morale n'a d'effet que pour une opération et un impôt précis. La réapparition des membres à travers la personne morale a des conséquences strictement limitées par le Législateur, lesquelles restent exceptionnelles.

B. - Le traitement des « cessions de contrôle⁵⁶⁹ »

107 - L'assimilation de la cession de parts sociales à une cession des biens composant le patrimoine social n'est pas le seul fait du droit fiscal. Dans les diverses branches du droit privé, la jurisprudence, parfois accompagnée du Législateur⁵⁷⁰, a admis que la cession de la totalité ou quasi-totalité des droits sociaux était susceptible d'assimilation à une cession des biens détenus par la personne morale⁵⁷¹. Aujourd'hui, de telles solutions apparaissent encore ponctuellement dans les juridictions du fond⁵⁷².

Elles sont aussi toujours consacrées, en droit social, par la Cour de cassation. En effet, selon la Chambre criminelle, la cession de contrôle effectuée au profit d'une autre société constitue en fait, « dans l'ordre économique », une cession d'entreprise. Dès lors, lorsque le dirigeant qui a connaissance d'une telle opération dans sa société n'en informe pas le

⁵⁶⁹ L'expression communément admise, désigne la cession d'un ensemble de parts sociales qui a pour conséquence de conférer le contrôle au cessionnaire.

⁵⁷⁰ D'une certaine manière, on peut considérer qu'en droit comptable, le Législateur traite la cession de contrôle comme une cession des actifs de la société dont les titres sont cédés. L'article L233-16 du Code de commerce dispose en effet d'une obligation pour les sociétés commerciales d'établir des comptes consolidés et un rapport sur la gestion du groupe, dès lors notamment qu'elle contrôle une ou plusieurs autres entreprises. En cas de prise de contrôle, la société cessionnaire doit reprendre dans les comptes consolidés les éléments du patrimoine de la société contrôlée. Les titres de cette dernière n'y figurent pas, s'y substituent les éléments actifs et passifs de cette personne morale. Voy. sur ce point : PAILLUSSEAU (J.), « L'efficacité et la sécurité des opérations de cession de contrôle », Dr. et patrimoine février 1994, p. 32.

⁵⁷¹ Voyez sur ce point : AMEDEV MANESME (G.), « La fiscalité est-elle favorable aux cessions de bloc de contrôle ? », RJ com. 1977, p. 433 ; HANNOUN (C.), « Les conventions portant transfert du contrôle et la transparence des sociétés », D. 1994, 1^{ère} partie, p. 67, n° 5 ; PAILLUSSEAU (J.), « La fiscalité des cessions de contrôle », D. 1984, 1^{ère} partie, p. 208 ; PAILLUSSEAU (J.), « La cession de contrôle », JCP éd. G 1986, I, 3224, n° 35 et s.

⁵⁷² Montpellier, 24 octobre 1991, JCP éd. E 1992, I, 172, § 12, obs. VIANDIER (A.), CAUSSAIN (J.-J.), RTD com. 1992, p. 353, § 4, obs. DERRUPPE (J.) ; Paris, 18 février 1992, Bull. Joly Sociétés 1992, p. 546 ; Aix-en-Provence, 5 octobre 1993, JCP éd. E 1994, IV, 397 ; Paris, 28 mars 1995, RTD com. 1996, p. 65, obs. CHAMPAUD (C.), DANET (D.) ; Paris, 31 janvier 1997, RTD civ. 1997, p. 443, obs. GAUTIER (P.-Y.), Bull. Joly Sociétés 1997, p. 427, note LE CANNU (P.), RJDA 5/97, n° 621.

comité d'entreprise, le dirigeant se rend coupable du délit d'entrave au fonctionnement de cette institution⁵⁷³. Par la suite, la Chambre sociale a également décidé qu'une cession de contrôle, même indirecte⁵⁷⁴, effectuée dans une société exploitant un journal était, en fait, une cession d'entreprise. Un journaliste a, de ce fait, droit à l'indemnité à laquelle il peut prétendre s'il démissionne en raison de la cession du journal pour lequel il travaille⁵⁷⁵.

On retiendra également un arrêt de la Chambre commerciale de la Cour de cassation en date du 14 novembre 2006⁵⁷⁶. La Cour a jugé que la cession de la totalité des actions d'une société anonyme propriétaire d'un immeuble était passible, non des droits d'enregistrement sur les cessions d'actions, mais des droits de mutation immobilière par application de l'article 728 du Code général des impôts. Elle considère que la cession de la totalité des actions confère à l'acquéreur, en fait et en droit, à raison de la parfaite maîtrise juridique qu'il exerce sur les organes de la société, le droit à la jouissance de l'immeuble visé par l'article 728 du Code général des impôts.

Cette décision est surprenante. L'article 728 dispose, en effet, que :

« Sans préjudice des dispositions de l'article 1655 ter, les cessions d'actions ou de parts conférant à leurs possesseurs le droit à la jouissance d'immeubles ou de fractions d'immeubles sont réputées avoir pour objet lesdits immeubles ou fractions d'immeubles pour la perception des droits d'enregistrement ».

Pour appliquer l'article 728, la jurisprudence exige que les actions ou parts cédées confèrent à leurs possesseurs un droit exclusif de jouissance sur un immeuble ou une fraction d'immeuble⁵⁷⁷. Il est fait référence à une utilisation personnelle de l'immeuble par les associés. A défaut, la cession des actions ou parts est soumise au régime fiscal de droit

⁵⁷³ Cass. crim., 2 mars 1978, *Comité d'entreprise des Etablissements Haulotte et autre c. Haulotte*, JCP éd. CI 1978, II, 12868, note SALVAGE (P.) ; RTD com. 1979, p. 261, n° 12, obs. HOUIN (R.) ; Cass. Crim., 4 avril 1979, *Syndicat libre des travailleurs sur métaux CFDT de la région Valenciennes et autre C. Joly et autres*, Rev. sociétés 1980, p. 313, note BOULOC (B.), D. 1980, 2^{ème} partie, p. 125, note BOUSQUET (J.-C.) ; Cass. crim. 29 juin 1982, *Portier et autre*, JCP éd. G 1982, IV, 321 ; Cass. crim., 22 mars 1983, *Fédération française des travailleurs du livre CGT et autre*, Dr. social 1983, p. 640, obs. SAVATIER (J.), D. 1984, 3^{ème} partie, p. 162, obs. REINHARD (Y.).

La Loi 82-915 du 28 octobre 1982 (JCP éd. G 1982, III, 53341) a modifié l'article L432-1 alinéa 3 du Code du travail (nouvel article L2323-21 du Code du travail) qui prévoit que le comité d'entreprise est informé et consulté sur les modifications de l'organisation économique et juridique de l'entreprise et que le chef d'entreprise doit l'informer lorsqu'il a connaissance d'une prise de participation.

⁵⁷⁴ Cass. soc. 12 janvier 1994, *SA Groupe Express c/ Mme Fallot et Baruch et Benech c/ SA La montagne*, Les Petites affiches 29 juillet 1994, n° 90, p. 45, note MASSART (T.) : la cession d'actions d'une société détenant indirectement le contrôle de la société de presse est une prise de contrôle qui constitue « une cession de journal au sens de l'article 761-7 du Code du travail ».

⁵⁷⁵ CAA Lyon, 3 novembre 1981, D. 1982, 2^{ème} partie, p. 345, note JEANTIN (M.) ; Cass. soc., 21 juin 1984, Rev. sociétés 1985, p. 127, note JEANTIN (M.) ; Cass. soc. 12 janvier 1994, *SA Groupe Express c/ Mme Fallot et Baruch et Benech c/ SA La montagne*, Les Petites affiches 29 juillet 1994, n° 90, p. 45, note MASSART (T.).

⁵⁷⁶ Cass. Com. 14 novembre 2006, n° 05-13870, *SARL Promotion 3000*, Bull. Joly Sociétés 2007, n° 87, p. 379, Note SERLOOTEN (P.).

⁵⁷⁷ Cass. Com. 10 décembre 2003, n° 1806, RJF 4/04, n° 428 ; Cass. Com. 15 mars 1994, n° 740 P, *Sté Yachting courtage*, Bull. Joly Sociétés 1994, p. 568, n° 173.

commun des cessions de droits sociaux prévu par l'article 726⁵⁷⁸. Or, en l'espèce, il est difficile de considérer que la détention des actions d'une société anonyme confère à l'associé un droit de jouissance personnel sur l'immeuble. Ceci est particulièrement vrai lorsque l'associé en question est lui-même une société. Cette dernière n'utilise pas « personnellement » l'immeuble. Pour cette raison, Monsieur Patrick SERLOOTEN évoque la jurisprudence relative aux cessions massives de droits sociaux. Cet arrêt pourrait s'y rattacher⁵⁷⁹.

108 - Depuis quelques années, toutefois, la jurisprudence a réduit considérablement les hypothèses d'assimilation⁵⁸⁰. Madame Florence DEBOISSY parle d'une « lutte » menée par :

« Le Conseil d'Etat⁵⁸¹ et la Cour de cassation⁵⁸², sous l'étendard de l'article 5 de la Loi du 24 juillet 1966⁵⁸³ relatif à la personnalité morale de la société régulièrement immatriculée, pour faire admettre au fisc, aux tiers ou aux parties que la cession massive des droits sociaux ne devait pas être assimilée à une cession des actifs sociaux et qu'il n'y avait pas lieu en conséquence d'appliquer à la cession des titres le régime juridique et fiscal applicable à la cession directe des biens, fonds de commerce ou immeubles⁵⁸⁴ ».

⁵⁷⁸ Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 7 D-53, 15 juin 2000, n° 2 à 5.

⁵⁷⁹ SERLOOTEN (P.), note sous Cass. Com. 14 novembre 2006, n° 05-13870, SARL Promotion 3000, Bull. Joly Sociétés 2007, n° 87, p. 379.

⁵⁸⁰ La Cour d'appel de Lyon rappelait ainsi que « la cession de la totalité des parts d'une société ne peut s'analyser en la vente d'un fonds de commerce » : CA Lyon, 18 septembre 2003, n° 2001/06748, Légifrance.

⁵⁸¹ CE, 18 novembre 1985, n° 43321, Dr. fisc. 1986, n° 10, comm. 447, Concl. FOUQUET (O.), JCP éd. E, 1986, II, 14680, Concl. FOUQUET (O.), note DAVID (C); CE, 6 janvier 1986, Bull. Joly Sociétés 1986, p. 402, Dr. fisc. 1986, n° 11, comm. 529.

⁵⁸² Cass. com., 7 mars 1984, n° 245, *Beauvallet*, RJF 6/84, n° 805, Dr. fisc. 1984, n° 26, comm. 1293, JCP éd. E 1984, II, 14354, note DAVID (C.), Rev. sociétés 1984, p. 804, note JEANTIN (M.), Rev. sociétés 1985, p. 406, note SORTAIS (J.-P.); Cass. com., 26 avril 1984, Bull. civ. IV, n° 137, Defrénois 1984, n° 33046, n° 14, note JADAUD (B.), RJF 6/84, p. 396; Cass. com., 4 mars 1986, Bull. Joly Sociétés 1986, p. 400. Notons que cette jurisprudence vaut également pour les sociétés de personnes : Cass. com., 16 octobre 1984, n° 734, RJF 2/85, p. 168.

⁵⁸³ Aujourd'hui article L210-6 du Code de commerce.

⁵⁸⁴ DEBOISSY (F.), note sous CE, 8 juillet 1998, *M. Monvoisin*, RTD com. 1999, p. 231.

109 - Ces mêmes juridictions persistent tout de même à reconnaître que la cession d'un « bloc de contrôle⁵⁸⁵ » garde un caractère particulier qui rappelle les liens étroits entre les droits de l'associé contrôlaire et les biens sociaux⁵⁸⁶. Ceci vaut pour la jurisprudence fiscale alors même que le juge de l'impôt a été le premier à refuser l'assimilation⁵⁸⁷. Le Conseil d'Etat retient ainsi que la cession de contrôle peut entraîner changement d'identité de l'entreprise lorsqu'elle s'accompagne d'un changement de l'objet social ou de l'activité antérieure⁵⁸⁸.

De telles solutions apparaissent également en droit commercial, la jurisprudence considérant que la cession de contrôle a un caractère commercial⁵⁸⁹. De même, en droit boursier, la cession d'un bloc de contrôle peut engendrer un droit de sortie pour les minoritaires⁵⁹⁰.

Par ailleurs, droit fiscal, droit des sociétés et droit boursier admettent que le prix de la totalité ou d'un ensemble de participations conférant le contrôle de la société, est supérieur à la somme des prix provenant de l'achat séparé de chacune de ces même parts⁵⁹¹.

Implicitement, c'est reconnaître qu'en cédant la totalité ou une partie des parts sociales qui confère le contrôle, le cessionnaire cède bien plus que des droits de créances. Ce faisant, il se sépare du pouvoir de déterminer la gestion et la politique de l'entreprise détenue par la société. Cette cession emporte ainsi « transfert du pouvoir sur les actifs sociaux », ce qui revient au « transfert de l'entreprise⁵⁹² » et justifie la majoration du prix de vente des parts sociales. Bref, « prendre en compte la cession de contrôle, c'est délaiss

⁵⁸⁵ L'expression est empruntée au droit boursier.

⁵⁸⁶ Madame Sévane SEROPYAN parle de « l'avènement d'un rapport d'équivalence » : SEROPYAN (S.), *De l'autonomie patrimoniale en droit des sociétés. Autonomie patrimoniale et personnalité morale*, Thèse dactylographiée, Nice, 2002, n° 125, p. 102. Voyez également : HANNOUN (C.), « Les conventions portant transfert du contrôle et la transparence des sociétés », D. 1994, 1^{ère} partie, p. 67 ; JEANTIN (M.), « La cession massive des titres d'une société et la transmission du fonds de commerce dont la société est propriétaire au regard du droit privé », JCP éd. N 1998, I, 608.

⁵⁸⁷ Cass. com., 7 mars 1984, n° 245, *Beauvallet*, Dr. Fisc. 1984, n° 26, comm. 1293, RJF 6/84, n° 805 ; CE, 18 novembre 1985, n° 43321, Dr. fisc. 1986, n° 10, comm. 447, Concl. FOUQUET (O.), JCP éd. E, 1986, II, 14680, Concl. FOUQUET (O.), note DAVID (C).

⁵⁸⁸ CE, 18 novembre 1985, n° 43321, Dr. fisc. 1986, n° 10, comm. 447, RJF 1/86, n° 31.

⁵⁸⁹ Alors qu'en principe, la cession de parts sociales est une opération à caractère civil. Sur le caractère commercial de la cession de contrôle : Cass. com., 29 mai 1978, JCP éd. G 1978, IV, 329 (La Cour retient la validité d'une clause compromissoire insérée dans un contrat de cession, alors que l'article 2061 du Code civil disposait que ces clauses sont nulles sauf pour les litiges à caractère commercial) ; Cass. com., 28 novembre 1978, Bull. civ. IV, n° 284, D. 1980, 2^{ème} partie, p. 316, note BOUSQUET (J.-C.) ; Cass. com. 19 novembre 1985, *Bisutti c. Sté Bruynzeel*, JCP éd. E, 1986, I, 15823, note LE DOLLEY (E.), RICHARD (J.) ; Cass. Com. 28 novembre 2006, n° 05-14827, JurisData 2006-036242. Il en résulte la compétence du tribunal de commerce, la possibilité d'insérer une clause compromissoire, la solidarité de plein droit.

⁵⁹⁰ Sur cette questions, voyez FRISON-ROCHE (M.-A.), « La prise de contrôle et les intérêts des associés minoritaires », RJ com. 1998, n° spécial, p. 94, n° 10 et s.

⁵⁹¹ En ce sens, en droit fiscal : Réponse ministérielle Kerguéris, J.O.A.N. 5 février 1996, p. 625, n° 21982.

⁵⁹² HANNOUN (C.), « Les conventions portant transfert du contrôle et la transparence des sociétés », D. 1994, 1^{ère} partie, p. 67, n° 5

une problématique de personnalité pour adopter une problématique de pouvoir⁵⁹³ ». La solution constitue donc à nouveau un cas de dépassement de la personnalité morale.

Sous un autre angle également, admettre que la cession de contrôle est spécifique revient à tirer des conséquences sur un plan juridique du changement de personnalité de certains des membres de la personne morale, en l'espèce, celle de l'associé majoritaire. Or, une telle analyse suppose, de la part du juge et du Législateur, qu'ils dépassent l'écran de la personnalité morale pour appréhender certains de ceux qui la composent et distinguer selon qu'ils sont minoritaires ou majoritaires.

Un consensus s'est opéré sur cette question. Outre le droit boursier qui a pris acte de ce fait dans les sociétés cotées⁵⁹⁴, le Conseil constitutionnel a considéré, au moment des privatisations, que « le prix d'acquisition d'un ensemble d'actions donnant à un groupe d'acquéreurs le contrôle de la société [doit être] fixé en tenant compte de cet avantage spécifique⁵⁹⁵ ». La Cour de cassation a reconnu, de la même manière, une valeur spécifique au contrôle conféré par la cession des parts⁵⁹⁶ dont la privation constitue pour le cédant, un « préjudice distinct de la valeur des actions⁵⁹⁷ ». La jurisprudence fiscale conçoit enfin qu'en cas de prise de contrôle d'une société, il y a un intérêt particulier à l'opération qui confère à la valeur des titres une valeur supplémentaire dite de « convenance⁵⁹⁸ ».

Cette jurisprudence présente tous les caractères du dépassement de la personnalité morale.

En premier lieu, la prise en compte des liens entre l'associé contrôlaire et l'actif social repose sur une analyse réaliste de la cession et de son contexte particulier⁵⁹⁹. Ainsi, pour juger qu'une valeur « de convenance » devait être prise en compte dans la valeur vénale des titres, le Conseil d'Etat a retenu que :

⁵⁹³ FRISON-ROCHE (M.-A.), « La prise de contrôle et les intérêts des associés minoritaires », op. cit. n° 6.

⁵⁹⁴ C'est notamment le cas dans la procédure dite de « garantie de cours » ou de « maintien de cours ». Elle contraint l'acquéreur de la majorité du capital ou des droits de vote à adresser aux associés minoritaires une offre publique d'achat au prix d'acquisition des actions de contrôle. Voyez BONNEAU (T.), « La réforme des offres publiques d'acquisition », Bull. Joly Sociétés 1992, p. 599 ; DIDIER (P.), « Rapport sur la question « L'égalité des actionnaires : mythe ou réalité ? » », JCP éd. E 1994, Cah. dr. ent., supplément n° 5, p. 23 ; GAVALDA (C.), « La réglementation de la cession des blocs de titres conférant le contrôle de sociétés dont les actions sont cotées ou placées au hors cote : un essai de moralisation du processus concentrationniste français », Rev. sociétés 1977, p. 395.

⁵⁹⁵ Cons. Const. 18 septembre 1986, n° 86-217, Rev. sociétés 1986, p. 607, note GUYON (Y.).

⁵⁹⁶ Il en est ainsi pour la Chambre civile comme pour la Chambre commerciale : Cass. civ. 14 février 1968, D. 1968, 2^{ème} partie, p. 645, note BRETON (A.) et Cass. com. 13 février 1996, Bull. civ. IV, n° 50.

⁵⁹⁷ Cass. com. 13 février 1996, Bull. civ. IV, n° 50.

⁵⁹⁸ CE, 16 mai 1975, n° 92.372, Dr. fisc. 1976, n° 16, comm. 584, Concl. SCHMELTZ ; CE, 21 mai 1979, n° 7512, RJF 1/80, n° 29 ; CE, 28 février 2001, n° 199295, Bull. Joly Sociétés 2001, § 195, p. 903, note NOUEL (C.) ; CAA Paris, 17 octobre 2000, RJF 4/2001, n° 491.

⁵⁹⁹ CE, 3 octobre 1984, n° 48.928 et 50.420, RJF 12/84, n° 1444 ; CAA Paris, 17 octobre 2000, RJF 4/2001, n° 491. En ce sens : LE DOLLEY (E.), « La jurisprudence fiscale reconnaît-elle la prime de contrôle ? », Bull. Joly Sociétés 2002, § 221, p. 995, n° 11 et s.

« Le paiement de ce surcoût répondait à l'intérêt qui s'attachait pour la société anonyme cessionnaire au départ immédiat de l'ancien dirigeant de la SARL cédante, lui permettant de s'assurer sa maîtrise complète et de l'inclure dans les nouveaux jeux stratégiques du groupe⁶⁰⁰ ».

C'est donc en considération des avantages particuliers que confère la cession pour son acquéreur que le juge justifie la « prime de contrôle ». La solution est attachée à l'appréciation par les magistrats de la situation concrète.

En second lieu, liée à une situation de fait, l'existence de cette prime et son montant sont nécessairement spécifiques à chaque affaire. Il va sans dire alors que ce dépassement de la personnalité morale est commandé par les circonstances de l'espèce et ses effets ne valent que pour le litige en cause. En d'autres termes, les conséquences de ce franchissement de la personnalité morale sont eux aussi exceptionnels.

110 - Ce constat peut être dressé pour le Législateur comme pour la jurisprudence. En dehors de quelques branches du droit, en effet, aucune législation française et étrangère n'a consacré en principe la spécificité des cessions de contrôle⁶⁰¹. Celle-ci n'a jamais été retenue qu'au cas par cas, pour l'application de dispositifs précis.

En jurisprudence également, aucune décision n'a jamais requalifié la cession de droits sociaux en cession de l'entreprise ou du fonds de commerce. Loin d'une requalification définitive de l'opération, c'est une équivalence entre les deux opérations qui a été retenue⁶⁰². Les effets du dépassement sont donc limités à une opération particulière et ne valent que pour le litige en cause.

Il en est de même lorsque la jurisprudence reconnaît la spécificité de l'opération. L'examen de la jurisprudence fiscale est à ce titre particulièrement révélateur. On sait qu'en cette matière, la problématique des cessions de contrôle s'est posée aux juridictions judiciaires pour l'application des droits d'enregistrement et aux juridictions administratives intervenant pour les impôts directs⁶⁰³. Or, la Cour de cassation et le Conseil d'Etat n'ont pas une position identique. Tandis que la première refuse catégoriquement de considérer que la cession de contrôle dissimule une cession de l'actif social et un changement de

⁶⁰⁰ CE, 28 février 2001, n° 199295, Bull. Joly 2001, p. 903, § 195, note NOUEL (C.).

⁶⁰¹ OPPETIT (B.), « Les cessions de droits sociaux emportant le transfert du contrôle d'une société : essai de synthèse » Rev. Sociétés 1978, p. 631.

⁶⁰² « Cette transmission équivalait à la cession du journal » : Cass. soc. 21 juin 1984, Rev. sociétés 1985, p. 127, note JEANTIN (M.).

⁶⁰³ En matière d'impôts directs, il s'agissait de régler le sort des reports de déficits et des amortissements différés en cours lors de la cession de contrôle. Voyez sur ce point : CAUSSAIN (J.-J.), « Les conséquences fiscales des cessions massives de droits sociaux », JCP éd. N 1987, I, 58.

personne morale⁶⁰⁴, la seconde réserve le cas d'un changement d'objet social ou d'activité pour retenir le changement d'entreprise⁶⁰⁵. C'est dire que la même opération pourra ne présenter aucune spécificité pour la Cour de cassation et être analysée comme un changement d'entreprise au regard des impôts directs⁶⁰⁶.

Nombre d'auteurs, enfin, ont observé que certaines assimilations paraissaient bien plus liées à la spécificité de la disposition légale en cause dans le litige qu'à la spécificité de la cession de contrôle elle-même⁶⁰⁷. Monsieur Paul LE CANNU⁶⁰⁸ prend ce parti dans le commentaire d'un arrêt de la Cour de cassation relatif à la Loi « Hoguet⁶⁰⁹ ». Cette jurisprudence qui étend le champ d'application de ce dispositif à la « cession de la quasi-totalité des actions d'une société anonyme détenant un fonds de commerce » est, selon l'auteur, tributaire de la Loi applicable et relève « de cas spéciaux dont la portée ne peut être qu'étroitement limitée au domaine qu'ils affectent ».

111 - Selon toute vraisemblance, le Législateur et la jurisprudence tiennent donc à contrôler avec rigueur les hypothèses et les conséquences que pourrait avoir la réapparition des membres à travers la personne morale. Le dépassement de la personnalité morale peut se targuer d'être exceptionnel, tant dans sa mise en œuvre que dans ses effets. Une définition plus précise peut dès lors être proposée :

Le dépassement de la personnalité morale est un phénomène qui consiste, tout en admettant la personne morale comme un sujet de droit entièrement distinct, à écarter exceptionnellement l'autonomie de celle-ci pour prendre en considération, dans des hypothèses déterminées, la personnalité de ses membres.

⁶⁰⁴ Cass. com. 13 février 1990, Bull. civ. IV n° 42 ; Cass. com. 6 juin 1990 : Bull. civ. IV n° 161 ; Cass. com. 22 janvier 1991 : RJDA 5/91 n° 408 ; Cass. com. 19 novembre 1991, n° 1431 D : RJDA 1/92 n° 48.

⁶⁰⁵ Sauf pour l'Administration à établir que l'opération constitue un abus de droit par simulation ou par fraude à la Loi. Cette réserve est admise par la Cour de cassation comme par le Conseil d'Etat. Sur ce point, voyez : DAVID (C.) et al., « La notion d'être moral nouveau ou de cession d'entreprise en matière d'impôts directs ou de droits d'enregistrement » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 4^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2003, Thème 22, p. 359. Pour un exemple : TGI Versailles, 9 juillet 1985, UII c/ DGI, RJF 8-9/85, n° 1585.

⁶⁰⁶ DAVID (C.) et al., « La notion d'être moral nouveau ou de cession d'entreprise en matière d'impôts directs ou de droits d'enregistrement » op. cit. n° 7 ; OPPETIT (B.), « Les cessions de droit sociaux emportant le transfert du contrôle d'une société : essai de synthèse », *Rev. Sociétés* 1978, p. 631, n° 29.

⁶⁰⁷ Dans ce sens : HANNOUN (C.), « Les conventions portant transfert du contrôle et la transparence des sociétés », *D.* 1994, 1^{ère} partie, p. 67, n° 14 et s. ; PAILLUSSEAU (J.), « La cession de contrôle », *JCP* 1986, I, 3224, n° 9.

⁶⁰⁸ LE CANNU (P.), note sous Cass. com. 17 novembre 1987, n° 86-12040, *Société Financière de Crédit et de Gérance c. Guilbert*, *Rev. sociétés* 1988, p. 65.

⁶⁰⁹ Loi n° 70-9 du 2 janvier 1970 réglementant les conditions d'exercice des activités relatives à certaines opérations portant sur des immeubles et fonds de commerce.

Monsieur Paul LE CANNU met toutefois en lumière un second aspect particulier du dépassement de la personnalité morale : son caractère fonctionnel. Le législateur et le juge semblent, en effet, chercher un subtil équilibre. Il y a, d'une part, le principe d'autonomie de la personne morale à l'égard de ses membres dont ils se gardent bien de nier l'existence et, d'autre part, la préoccupation naturelle de protéger les intérêts des tiers, des membres et parfois de la personne morale elle-même.

SECTION II. LE CARACTÈRE FONCTIONNEL DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

112 - Tout l'art du Législateur et de la jurisprudence, dans les hypothèses où ils dépassent l'écran de la personnalité morale, consiste à écarter exceptionnellement l'autonomie de la société ou du groupement sans nier le principe que ces derniers sont dotés d'une personnalité morale pleine et entière. C'est dire qu'ils opèrent un choix entre, d'une part, l'affirmation du principe d'autonomie des personnes morales et, d'autre part, une éventuelle mise entre parenthèses de la société ou du groupement pour le litige en cause. L'étude de ces hypothèses montre que ce choix, bien sûr, n'est pas réalisé en aveugle mais qu'il est dicté par la volonté de protéger les divers intérêts que met en jeu la personne morale.

De manière générale, on sait, en effet, que le droit français, comme le droit européen des sociétés⁶¹⁰, est profondément marqué par cette idée de protection des différents intérêts qui gravitent autour de la personne morale. Ainsi, en matière d'abus de biens sociaux, la Chambre criminelle de la Cour de cassation n'hésite pas à rappeler régulièrement que le but du délit est « de protéger le patrimoine social, dans l'intérêt de la société elle-même et des tiers⁶¹¹ ». Or, intérêts internes et intérêts externes sont précisément les considérations qui dictent le choix du juge et du Législateur dans la mise en œuvre du dépassement de la personnalité morale. Ceci est particulièrement manifeste en droit fiscal. La protection des intérêts externes à la personne morale, notamment ceux du Trésor public, justifie traditionnellement que l'autonomie de la personne morale soit écartée (I). En marge,

⁶¹⁰ Cette préoccupation apparaît, par exemple, dans le Plan d'action sur la modernisation du droit des sociétés de la Commission européenne, publié le 21 mai 2003. Celui-ci vise notamment l'équilibre entre les intérêts des associés, des tiers et des salariés (<http://europa.eu.int/eur-lex/fr/com/cnc/2003>). Voyez aussi GOFFAUX-CALLABAUT (G.), « Le plan d'action de la commission européenne en droit des sociétés : une approche française », Bull. Joly Sociétés 2003, § 213, p. 997.

⁶¹¹ Cass. crim. 8 mars 1967, RTD com. 1967, p. 937 obs. BOUZAT (P.); BOUZAT (P.), obs. sous Cass. crim. 9 mai 1973, RTD com. 1974, p. 593, n° 3.

toutefois, les intérêts internes de la personne morale ont peu à peu été pris en compte. C'est pour protéger la personne morale elle-même, et parfois même favoriser son développement, que les membres réapparaissent à travers l'écran social (II).

I. - L'OBJECTIF DE PROTECTION DES INTÉRÊTS EXTERNES DE LA PERSONNE MORALE

113 - Le Législateur comme le juge ne pouvaient pas rester insensibles aux risques que présente la séparation des patrimoines pour les créanciers de la personne morale.

Ceci est particulièrement évident pour le droit fiscal. Il était difficilement envisageable que les intérêts de l'Etat - et de ses finances - puissent être lésés par le simple fait que la personne morale et ses membres sont en principe distincts. Cette idée apparaît nettement dans le domaine de la lutte contre l'évasion fiscale. De nombreuses solutions permettent, en effet, de dépasser l'écran des personnes morales de façon à préserver les intérêts de l'Etat (A). Bien qu'elle soit moins évidente, cette préoccupation se retrouve de la même manière dans l'ensemble du droit privé. Le juge et le Législateur n'ont pas hésité à dépasser la personnalité morale des sociétés ou autres groupements dans le but de protéger tous les intérêts externes que ces organismes mettent en jeu (B).

A. - La protection des intérêts de l'Etat en matière fiscale.

114 - L'optimisation fiscale fait aujourd'hui partie de la gestion d'un grand nombre d'entreprises. Dans cette perspective, les sociétés multinationales n'hésitent pas à profiter de leur étendue et de leurs structures internes pour alléger leur charge fiscale. Si parfois les entreprises ont recours à des moyens frauduleux, dans la plupart des cas, il ne s'agira toutefois que de procédés d'évasion fiscale internationale qu'un auteur définit comme l'ensemble des procédés « par lesquels les contribuables peuvent échapper en tout ou partie à l'impôt sans manœuvres frauduleuses⁶¹² ». Parmi ces techniques, l'emploi de formes sociétaires, et notamment le recours à des « sociétés-relais⁶¹³ », est d'usage courant. Le législateur est donc intervenu afin de permettre à l'Administration fiscale de passer outre

⁶¹² PENNERA (C.), « Les sociétés-relais et l'évasion fiscale internationale », JCP, éd. C.I., 1974, I, 11315.

⁶¹³ Certains auteurs emploient le terme de « sociétés interposées », il semble pourtant que celui de sociétés-relais soit plus adéquat car les personnes morales dont il est question ne réunissent pas toujours toutes les caractéristiques de l'interposition de personne morale. De manière générale, on entend par société-relais, toute personne morale installée et imposable dans des pays à faible taux d'imposition, contrôlée par une personne imposable dans un autre pays et dont les bénéfices proviennent essentiellement de sources étrangères. PENNERA (C.), « Les sociétés-relais et l'évasion fiscale internationale », op. cit. n°3.

ces personnes morales en aménageant des hypothèses légales de dépassement de la personnalité morale. Parmi elles, les articles 209 B et 123 bis ainsi que l'article 155 A du Code Général des Impôts illustrent combien le dépassement de la personnalité morale est commandé par le problème juridique qu'il doit résoudre. Tous se justifient, en effet, par le souci légitime de lutter contre l'évasion fiscale et de préserver les intérêts de l'Etat.

1. - Les articles 209 B et 123 bis du Code général des impôts

115 - L'article 209 B du Code général des impôts constitue la « copie française » du célèbre « *Sub-part F* » américain. Il permet au Trésor français, une fois les conditions réunies, d'imposer une société française à raison des revenus de sa filiale étrangère soumis à un régime fiscal privilégié.

Par ailleurs depuis 1999, l'article 123 bis permet d'imposer les personnes physiques établies en France au titre des revenus procurés par des « actifs monétaires ou financiers » détenus par l'intermédiaire de sociétés étrangères. Là encore, aux Etats-Unis, depuis longtemps déjà, les revenus perçus par un « *foreign personnel holding* » étaient, en principe, taxés directement et immédiatement au nom des associés résidents américains, comme s'ils les appréhendaient eux-mêmes et que la holding intermédiaire n'existait pas. Sous réserve de remplir les conditions prévues par le texte, l'article 123 bis du Code général des impôts⁶¹⁴ permet donc d'imposer un contribuable directement en France, sur les bénéfices de la structure étrangère au titre de l'impôt sur le revenu, dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'il détient.

116 - Ces dispositions sont dérogoires à plusieurs points de vue.

D'une part, elles dérogent à la règle de l'imposition personnelle des sociétés et groupements dotés d'une personnalité fiscale. En application des articles 123 bis et 209 B du Code général des impôts, le contribuable français est imposé au titre des revenus mobiliers, même en l'absence de toute distribution, sur les bénéfices ou revenus de l'entité étrangère dans la proportion de sa participation financière personnelle, directe ou indirecte.

D'autre part, elles dérogent à la règle de la territorialité de l'impôt. Les articles 123 bis et 209 B du Code général des impôts prévoient, en effet, que les bénéfices ou revenus imposables en France sont déterminés comme si la structure étrangère était imposable à l'impôt sur les sociétés en France.

⁶¹⁴ La mise en œuvre de cet article suppose que la personne physique soit domiciliée en France, qu'elle détienne directement ou indirectement une participation d'au moins dix pour cent dans une structure bénéficiant d'un régime fiscal privilégié et dont le patrimoine est constitué d'actifs monétaires ou financiers.

117 - L'objectif de ces dispositions est clairement de dissuader les contribuables français de localiser leurs revenus dans les Etats ou territoires à fiscalité privilégiée.

L'évasion fiscale à laquelle l'article 209 B entendait faire échec reposait sur le montage bien connu : une entreprise française implantait une filiale dans un « paradis fiscal » afin d'y localiser une partie de ses bénéfices qu'elle récupérait par la suite sous la forme de dividendes exonérés d'impôt sur les sociétés, l'entreprise ayant préalablement opté pour le régime des sociétés mères en France.

L'entreprise française peut échapper à l'application de l'article 209 B du Code général des impôts dans deux cas :

- lorsque l'entreprise étrangère est implantée dans un Etat de la Communauté européenne, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, droits ou parts de l'entité juridique ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel ayant pour but de contourner la législation fiscale française ;
- lorsque l'entreprise étrangère est implantée en dehors de l'Union européenne, si les bénéfices ou revenus positifs de la structure étrangère proviennent d'une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège.

Ces deux exonérations montre bien que le dispositif de l'article 209 B du Code général des impôts a été mis en œuvre dans le seul et unique but de parer aux manœuvres des contribuables qui entendent se servir de sociétés dont la seule raison d'être est d'alléger la charge fiscale de ses membres. En d'autres termes, on cherche à protéger les intérêts du Trésor public français.

2. - L'article 155 A du Code Général des Impôts.

118 - Issu de la loi de finances pour 1973, ce texte répond à une préoccupation très précise, parfaitement expliquée par l'instruction du 5 octobre 1982⁶¹⁵. Selon un procédé qui était devenu courant chez les professionnels du sport et du spectacle, il suffisait à une personne de passer un contrat avec une société étrangère en vertu duquel elle ne percevait pas directement ses cachets, mais les versait à une société établie à l'étranger qui reversait ensuite une rémunération à titre de salaires, commissions ou honoraires. La fonction apparente de ces sociétés consistait à fournir des services aux artistes. Il s'agissait, par exemple, d'organiser des tournées ou des spectacles.

⁶¹⁵ Instruction du 5 octobre 1982, JCP 1982, IV, 7480.

Cette pratique avait pour conséquence de soustraire à l'application de l'impôt français la majeure partie des rémunérations en cause. Dans cette situation, en effet, les sommes destinées à rémunérer les prestations étaient versées en totalité à la société étrangère qui n'en reversait qu'une faible partie, à titre de salaires, au prestataire réel des services. Seuls les salaires étaient alors imposés en France tandis que la majeure partie des rémunérations échappait à l'application de l'impôt français et n'était soumise, dans le pays du siège de la société, qu'à une charge fiscale faible ou modérée.

Afin de mettre un terme à ces pratiques, l'article 18 de la loi de finances pour 1973, codifié à l'article 155 A du Code Général des Impôts, avait prévu qu'en pareil cas, la personne domiciliée en France était réputée avoir réalisé elle-même les bénéfices ou revenus retirés par la société de sa prestation de service. En d'autres termes, le Législateur prévoyait expressément que la société étrangère serait ignorée au profit du fisc français.

Jugé trop restrictif dans ses conditions d'application et ses effets, le texte fut complété par l'article 71 de la loi de finances pour 1980. Désormais, l'article dispose que les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France, en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou non en France, sont imposables au nom de ces dernières.

119 - Pour être mis en œuvre, l'article 155 A implique en fait qu'une personne morale, établie hors de France, rende des services en France par l'intermédiaire d'une personne physique domiciliée en France, dans des conditions telles qu'elles laissent planer un doute sur la réalité de son rôle ou de son intervention. Tout doit laisser présumer qu'elle fait écran entre le prestataire de services français et le client.

C'est la raison pour laquelle la mise en jeu de l'article 155 A du Code général des impôts n'est automatique que lorsque la société est établie dans un Etat ou un territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié. Dans ce cas, on estime que le doute est sérieux. On peut valablement penser qu'il s'agit d'une société écran.

Lorsque l'entité étrangère n'est pas située dans un Etat ou un territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié, si la société est placée sous le contrôle direct ou indirect du prestataire de services français ou si son activité consiste essentiellement dans la prestation de service, le contribuable est autorisé à établir la réalité des services rendus par la société afin d'échapper au dispositif. C'est dire que le dépassement de la personnalité morale de la société intermédiaire ne se justifie que par la volonté de lutter contre un procédé d'évasion fiscale.

Il est intéressant d'observer à ce propos qu'avant la mise en place de l'article 155 A du Code général des impôts, l'Administration a plusieurs fois tenté de combattre les sociétés d'artistes en se fondant sur le caractère abusif du montage. Pour ce faire, il lui fallait alors apporter la preuve de l'abus de droit ; preuve qui est caractérisée lorsque les conventions présentées à l'Administration revêtent un caractère fictif et constituent une dissimulation juridiquement mensongère du véritable caractère de l'opération ou lorsque sans être fictives, elles ont pour unique objet d'éluider la charge fiscale. Or, cette tâche s'avérait délicate et rares sont les décisions à avoir écarté une société d'artiste sur le fondement de l'abus de droit⁶¹⁶. L'article 155 A du Code général des impôts, en dépassant la personnalité morale de la société d'artiste, permettait ainsi à l'Administration d'appréhender cette situation sans recours à la procédure de l'article L64 du Livre des procédures fiscales tout en parvenant à un résultat identique : l'imposition en France des revenus réels de l'artiste.

120 - Cas typiques du dépassement de la personnalité morale, les articles 155 A, 209 B et 123 bis du Code général des impôts mettent en lumière le refus du Législateur d'être totalement tenu par le concept de personnalité morale. L'idée qui transparaît est que le Législateur recherche une sorte de compromis.

D'un côté, il montre sa volonté de maintenir les principes juridiques. Il s'agit ici des principes d'autonomie des personnes morales et de séparation des patrimoines qui, selon le Doyen Georges RIPERT⁶¹⁷, sont des règles essentielles au développement des sociétés de capitaux.

De l'autre côté, le Législateur affiche sa volonté de défendre les intérêts des tiers et des créanciers de la personne morale. En droit fiscal, ce sont les intérêts du Trésor et de l'Etat. Ceux-ci peuvent décider de l'issue de l'affaire, le Législateur considérant que le principe d'autonomie de la personne morale peut être sacrifié lorsque cette règle va à l'encontre des intérêts du Trésor public. C'est dire que le phénomène de dépassement de la personnalité morale a un caractère fonctionnel. C'est dans le but de protéger des intérêts externes qu'il est mis en œuvre.

⁶¹⁶ CE, 4 décembre 1981, n°29. 742, RJF 1/82, n° 73.

⁶¹⁷ RIPERT (G.), *Aspects juridiques du capitalisme moderne*, 2^{ème} éd., Paris : LGDJ, 1951.

B. - La protection des intérêts des tiers en droit privé

121 - Bien évidemment, l'Administration fiscale et l'Etat ne sont pas les seuls intéressés par l'existence de la personne morale. Nombre de personnes extérieures sont également concernées, qu'ils s'agissent des membres qui ont créé ou qui participent à la personne morale, des salariés et investisseurs qui permettent son fonctionnement, des clients et fournisseurs qui sont en rapport d'affaires avec elle. Leur protection est un objectif clairement affiché au niveau national⁶¹⁸ comme au niveau communautaire⁶¹⁹. Incontestablement, elle commande également une majorité des hypothèses de dépassement de la personnalité morale.

La jurisprudence en matière de cession de contrôle fournit un exemple particulièrement éloquent. Chaque fois que le juge admet la spécificité de cette opération et dépasse ainsi l'écran de la personnalité morale, la solution est rendue pour protéger les « intérêts catégoriels⁶²⁰ » en présence. La problématique de la cession de contrôle est topique car elle met en jeu les intérêts les plus divers : ceux des salariés, des créanciers et du cessionnaire.

1. - La protection du « cessionnaire déçu⁶²¹ ».

122 - La cession de droits sociaux fait l'objet, depuis quelques années, d'un abondant contentieux. La majorité des litiges sont à l'initiative des cessionnaires déçus qui, après la vente, s'aperçoivent que le prix des droits sociaux reposait sur des données inexactes ou que la société n'est plus en mesure de poursuivre son activité.

⁶¹⁸ Le rapport Marini affirme par exemple que « la Loi doit mettre à la disposition [des entreprises] des formes sociales aussi souples que possible tout en garantissant la sécurité juridique des salariés, des créanciers et des clients ». Rapport de Monsieur le sénateur Philippe MARINI sur « la modernisation du droit des sociétés commerciales » commenté par PAILLUSSEAU (J.), « La modernisation du droit des sociétés commerciales. « Une reconception du droit des sociétés commerciales » », D. 1996, 1^{ère} partie, p. 287.

⁶¹⁹ La première directive européenne tendant à l'harmonisation du droit des sociétés dans les pays membres visait ainsi de manière expresse la protection des tiers et des créanciers. Directive 68/151/C.E.E. du 9 mars 1968, JCP 1968, III, 34105. Cette préoccupation apparaît encore dans le Plan d'action sur la modernisation du droit des sociétés de la Commission européenne, publié le 21 mai 2003. Celui-ci vise notamment l'équilibre entre les intérêts des associés, des tiers et des salariés (<http://europa.eu.int/eur-lex/fr/com/cnc/2003>). Voyez aussi GOFFAUX-CALLABAUT (G.), « Le plan d'action de la commission européenne en droit des sociétés : une approche française », Bull. Joly Sociétés 2003, §213, p. 997.

⁶²⁰ L'expression est empruntée à Monsieur Jean PAILLUSSEAU.

⁶²¹ BERTREL (J.-P.), « Les recours offerts par la Loi à un « cessionnaire déçu » », Dr. et patrimoine mars 1993, p. 53.

Certains acquéreurs de droits sociaux qui cherchaient à se prévaloir de la protection accordée aux acquéreurs de fonds de commerce, ont prospéré dans leur démarche⁶²². Pour exiger le respect des formalités prévues par la Loi du 2 janvier 1970⁶²³, la Chambre commerciale de la Cour de cassation⁶²⁴ a ainsi admis que la cession de la quasi-totalité des parts d'une société exploitant un fonds de commerce « portait nécessairement sur la transmission du fonds lui-même », de telle façon que « les personnes qui apportaient leur concours à une telle opération étaient soumises aux dispositions de la Loi du 2 janvier 1970 ». De même, la Cour d'appel de Paris⁶²⁵ n'avait pas hésité à faire bénéficier le cessionnaire des dispositions de l'article 12 de la Loi du 29 juin 1935 aujourd'hui codifié à l'article L141-1 du Code de commerce.

Face à ces décisions, il est permis de citer à nouveau Monsieur Paul LE CANNU⁶²⁶. La jurisprudence qui étend le champ d'application de la Loi « HOGUET » à la « cession de la quasi-totalité des actions d'une société anonyme détenant un fonds de commerce » est, selon l'auteur, tributaire de la Loi applicable. Le but de celle-ci est, en effet, la protection de ceux qui recourent à un intermédiaire pour acheter ou louer un immeuble ou un fonds de commerce. La loi de 1970, en prévoyant qu'elle est applicable, d'une part, à « l'achat, la vente ou la location gérance de fonds de commerce » et, d'autre part, à « l'achat, la vente de parts sociales non négociables lorsque l'actif social comprend un immeuble ou un fonds de commerce » témoigne que le Législateur a entendu appréhender les opérations emportant un véritable transfert des fonds de commerce. Or, dans ces conditions, il ne serait pas juste d'en priver les vendeurs qui cèdent la quasi-totalité de leurs actions et donc, finalement, le pouvoir sur le fonds de commerce sous-jacent. Le franchissement de l'écran social apparaît largement lié à la volonté du Législateur de protéger les parties à la vente.

⁶²² GAUTIER (P.-Y.), « Halte aux mirages de la personnalité morale ! (Suite). Le réalisme en matière de cessions de contrôle marque des points », RTD civ. 1997, p. 443, n° 1.

⁶²³ Loi n° 70-9 réglementant « les conditions d'exercice des activités relatives à certaines opérations portant sur les immeubles et les fonds de commerce » du 2 janvier 1970, Rev. sociétés 1970, p. 327.

⁶²⁴ Cass. com., 17 novembre 1987, n° 86-12040, *Société Financière de Crédit et de Gérance c. Guilbert*, Bull. civ., IV, n° 294, p. 211, RTD com. 1988, p. 423, obs. DERRUPPE (J.), RTD com. 1988, p. 454, obs. REINHARD (Y.), Bull. Joly Sociétés 1987, § 389, p. 977, note LEPELTIER (D.), Rev. sociétés 1988, p. 65, note LE CANNU (P.) ; CA Paris, 4 novembre 1987, *Luis Ratao c. Gonsart*, Bull. Joly Sociétés 1987, § 388, p. 975, note LEPELTIER (D.).

⁶²⁵ CA Paris, 4 novembre 1987, *Luis Ratao c. Gonsart*, Bull. Joly Sociétés 1987, § 388, p. 975, note LEPELTIER (D.). Décision qui fut toutefois censurée par la Cour de cassation : Cass. com. 13 février 1990, Bull. civ. IV n° 42, Rev. Sociétés 1990, p. 251, note LE CANNU (P.). Dans le même sens : CA Lyon, 18 septembre 2003, n° 2001/06748, Légifrance.

⁶²⁶ LE CANNU (P.), note sous Cass. com. 17 novembre 1987, n° 86-12040, *Société Financière de Crédit et de Gérance c. Guilbert*, Rev. sociétés 1988, p. 65.

123 - En dépit de mesures spécifiques ou à défaut de garantie conventionnelle⁶²⁷, certains cessionnaires ont fait appel au droit commun. Mais, qu'elle soit fondée sur le droit commun des contrats, avec l'erreur et le dol, ou fondée sur le droit de la vente et spécialement sur la garantie des vices cachés ou la garantie d'éviction, l'action du cessionnaire se heurtait en principe à l'écran de la personnalité morale. *Stricto sensu*, la cession porte sur les titres et non sur l'actif de la société. Dès lors, l'état de ce dernier est, en principe, indifférent. Pourtant, dans la plupart de ces domaines⁶²⁸, la jurisprudence semble avoir mis en place « une politique de protection du cessionnaire déçu⁶²⁹ » qui l'amène à faire fi de l'autonomie de la personne morale.

124 - Cette politique a porté ses fruits pour le cessionnaire invoquant l'erreur sur l'objet du contrat. Aux termes de l'article 1110 du Code civil, seule l'erreur portant sur les qualités substantielles de l'objet du contrat emporte nullité de la convention. La cession de contrôle ne portant que sur les parts sociales, l'erreur ne peut concerner que la substance de ces dernières. La jurisprudence a pourtant aménagé ce principe. Dans un arrêt du

⁶²⁷ Telles les clauses de garantie des éléments d'actif et de passif. Sur cette question : CAUSSAIN (J.-J.), GERMAIN (M.), « Pratique des cessions de contrôle dans les sociétés anonymes non cotées », JCP éd. E 1987, II, 14915, n° 13 et s.

⁶²⁸ A l'exception, peut-on dire, de la garantie des vices cachés. Dans ce domaine, la jurisprudence semble réticente à dépasser l'écran de la personnalité morale. Sur cette question, voyez notamment : MORELLI (N.), *L'exception de personnalité morale ou la personnalité juridique de la société envisagée comme moyen de défense*, Thèse dactylographiée, Aix-Marseille, 2004, n° 566 et s.

Régie par l'article 1641 du Code civil, la garantie des vices cachés ne vise que « l'existence des parts sociales cédées » : Cass. 3^{ème} civ. 15 mai 1970, Bull. civ. III, n° 340 ; Cass. 3^{ème} civ. 6 mars 1973, Bull. civ. III, n° 169 ; Cass. 3^{ème} civ. 21 mai 1973, Bull. civ. III, n° 111.

Dès lors, selon une jurisprudence traditionnelle, la révélation d'un passif social ne peut, en principe, être considérée comme un vice affectant les titres eux-mêmes et leur usage : Cass. com., 23 janvier 1990, *Fievet c/ Jegourel et autres*, Rev. sociétés 1990, p. 248, note GUYON (Y.), Bull. Joly sociétés 1990, § 115, p. 370, note JEANTIN (M.), RTD com. 1990, p. 591, obs. REINHARD (Y.), D. 1991, 2^{ème} partie, p. 333, note VIRASSAMY (G.) ; Cass. com., 4 juin 1996, Bull. civ. IV, n° 154, p. 135, Bull. Joly Sociétés 1996, § 334, note COURET (A.), RTD com. 1996, p. 680, note CHAMPAUD (C.), DANET (D.), RTD com. 1997, p. 111, note PETIT (B.), REINHARD (Y.) ; Cass. 3^{ème} civ. 12 janvier 2000, n° 23 PB, *Epoux Boulard c/ Epoux Buquet et autres*, Bull. Joly Sociétés 2000, § 86, p. 422, note COURET (A.) ; Cass. com. 16 novembre 2004, n° 02-12636, *SARL Sanidis c/ X*, Bull. Joly Sociétés 2005, § 9, p. 68, note COURET (A.).

Seul un arrêt, resté isolé, a admis de dépasser l'écran de la société. Par un arrêt du 12 décembre 1995, la Haute juridiction reconnaissait que « la non-conformité des locaux [dans lesquels la société exploitait un hôtel] aux normes de sécurité ne constituait pas un vice affectant les actions cédées dès lors que la société ... a pu, en engageant des dépenses supplémentaires, continuer à exercer l'activité économique constituant l'objet social ». C'est dire, *a contrario*, qu'il est possible d'agir sur le fondement de la garantie des vices cachés lorsque le vice affectant les actions cédées ne permet plus de poursuivre l'activité économique rentrant dans l'objet social. Cass. com. 12 décembre 1995, n° 2197 P, *SCI Vauban et autre Consorts Amar*, Bull. Joly Sociétés 1996, § 65, p. 200, note COURET (A.), D. 1996, 2^{ème} partie, p. 276, note PAILLUSSEAU (J.), JCP éd. E 1995, II, 798, note GUYON (Y.), RTD com. 1996, p. 294, obs. PETIT (B.), REINHARD (Y.). Voy. également : Cass. com. 23 janvier 1990, *Fievet c/ Jegourel et autres*, D. 1991, 2^{ème} partie, p. 333, note VIRASSAMY (G.) ; Bull. Joly Sociétés 1990, § 115, p. 370, note JEANTIN (M.).

⁶²⁹ Selon l'expression de Monsieur Dominique BUREAU, note sous Cass. com., 17 octobre 1995, *La Champion et autres c/ Novopac*, et 12 décembre 1995, *Soc. Civ. financière Vauban et soc. Hôtel de l'Esplanade c/ Meyer Amar et autres*, Rev. sociétés 1996, p. 55.

1^{er} octobre 1991⁶³⁰, la Chambre commerciale de la Cour de cassation a reconnu la possibilité d'invoquer l'erreur sur les qualités substantielles des titres pour demander l'annulation d'une cession, dans la mesure où le cessionnaire ignorait que la société ne pouvait plus réaliser son objet social et avoir une activité économique. Elle admettait ainsi qu'il y a erreur sur la substance de la chose dès lors que la société « est devenue dans l'impossibilité manifeste de réaliser son objet social⁶³¹ ».

La solution dépasse manifestement le cadre des seuls titres de participations. L'idée affirmée ici est que la cession de la quasi-totalité des parts confère le pouvoir dans la société dont le sort n'est pas indifférent au cessionnaire. C'est dire qu'en prenant en considération la véritable cause du contrat de vente, la personnalité morale n'a pas fait totalement écran entre l'associé et les biens composant le patrimoine social.

Les conditions de la reconnaissance d'une erreur dénotent, toutefois, que la spécificité de la cession de contrôle dépend, à nouveau, de la règle applicable. En effet, le simple fait que le cessionnaire ait été trompé sur la consistance de l'actif de la société ne suffit pas. Les conditions de la reconnaissance d'une erreur sur les qualités substantielles des titres sont drastiques. La société doit avoir été privée, au jour de la cession, de la quasi-totalité des actifs rendant « impossible de poursuivre l'activité économique et de réaliser l'objet social⁶³² ». Il en est ainsi lorsque la société dont les titres ont été cédés, a fait l'objet d'une procédure collective quelques mois après la cession des parts⁶³³. Il en est ainsi également lorsque le cessionnaire, trompé par le vendeur, a acquis des parts d'une société qui se trouvait en état de cessation des paiements et qui avait un passif caché rendant « illusoire toute possibilité de poursuite de l'exploitation du fonds de commerce⁶³⁴ ».

⁶³⁰ Cass. com. 1^{er} octobre 1991, *SNC Quille*, Defrénois 1992, art. 35.256, n°2, obs. LE CANNU (P.), Rev. sociétés 1992, p. 497, note DIDIER (P.), RTD com. 1992, p. 801, note REINHARD (Y.), D. 1992, 2^{ème} partie, p. 190, note VIRASSAMY (G.), JCP éd. G 1992, II, 21860, note VIANDIER (A.).

Confirmé par : Cass. com. 7 février 1995, RTD civ. 1995, p. 878, note MESTRE (J.), Bull. Joly 1995, p. 407, note COURET (A.), D. 1996, 2^{ème} partie, p. 50, note BLASSELLE (R.); Cass. com., 17 octobre 1995, Defrénois 1996, art. 36621, note BONNEAU (T.), RTD com. 1996, p. 286, obs. CHAMPAUD (C.), DANET (D.), Bull. Joly Sociétés 1996, p. 35, note JEANTIN (M.), Defrénois 1996, art. 36264, note LE CANNU (P.); Cass. com. 4 décembre 2001, Bull. Joly Sociétés 2002, p. 911, note p. 102, COURET (A.); Cass. com. 29 octobre 2003, n° 1428 F-D, Bull. Joly Sociétés 2004, § 19, p. 113, note MASSART (T.).

⁶³¹ Cass. com. 21 novembre 2000, n° 1934 F-D, *Epoux Visticot c/ Lorho et autres*, Bull. Joly Sociétés 2001, § 43, p. 166. Dans le même sens : Cass. com. 29 octobre 2003, n° 1428 F-D, Bull. Joly Sociétés 2004, § 19, p. 113, note MASSART (T.).

⁶³² Cass. com., 17 octobre 1995, précité supra note n° 629 ; Cass. com. 21 octobre 1997, Bull. Joly Sociétés 1998, p. 25, note LE CANNU (P.).

⁶³³ Cass. com., 7 février 1995, précité supra note n° 629 ; CA Paris, 7 janvier 2000, n° 1998/26908, *Bitton c/ Sté CFA*, Bull. Joly Sociétés 2000, § 167, p. 715, note COURET (A.).

⁶³⁴ Cass. com. 21 novembre 2000, n° 1934 F-D, *Epoux Visticot c/ Lorho et autres*, Bull. Joly Sociétés 2001, § 43, p. 166.

Le critère déterminant n'est donc pas une "simple" erreur. C'est une erreur sur la « viabilité de la société⁶³⁵ » qui est recherchée. L'importance conférée à cet élément réduit le champ d'application de cette jurisprudence aux situations dans lesquelles les intérêts du cessionnaire sont profondément mis à mal. Cette jurisprudence se justifie donc moins par la spécificité de la cession de contrôle elle-même que par la règle applicable en l'espèce, c'est-à-dire ici, l'article 1110 du Code civil. Or, l'objectif *intrasèque* de cet article est la protection des cocontractants. Le juge cherche à rendre effective cette règle et à respecter son objectif - la protection du cessionnaire - ce qui constitue une considération prépondérante face à la théorie de la personnalité morale.

125 - Le souci de « protection du cessionnaire déçu » marque également la jurisprudence en matière de dol ainsi que celle applicable à la garantie d'éviction du vendeur.

S'agissant du dol, l'admission de ce vice de consentement requiert d'établir que la méprise du cessionnaire a pour origine le comportement dolosif du cédant⁶³⁶. Ce qui importe est le décalage entre la situation réelle et la situation présentée par le cédant⁶³⁷. Or, le juge admet que ce décalage soit relatif au patrimoine social et non aux titres eux-même⁶³⁸. Le dol a ainsi été caractérisé lorsque, suite à la cession, le cessionnaire avait découvert l'existence de dettes importantes contractées par la personne morale et ne figurant pas au bilan au moment de l'échange des consentements⁶³⁹. De la même manière,

⁶³⁵ Note COURET (A.), note sous CA Paris, 7 janvier 2000, n° 1998/26908, *Bitton c/ Sté CFA*, Bull. Joly Sociétés 2000, § 167, p. 715.

⁶³⁶ MOUSSERON (P.), « L'obligation de renseignement dans les cessions de contrôle », JCP éd. E 1994, I, 261.

⁶³⁷ Par exemple : CA Paris, 10 septembre 2004, n° 03/04283, *SARL Sofidal c/ T. et autres*, Bull. Joly Sociétés 2005, § 15, p. 107, note COURET (A.).

⁶³⁸ Par exemple :

-le cédant a dissimulé les difficultés financières de la société et son actif était purement fictif (Cass. com. 21 mars 1983, *Dame SAOUDA LELLOUCHE et autre c. FILLETTE ès-qualités et autre*, Gaz. Pal. 1983, panorama, p. 263) ;

-le cédant n'avait pas comptabilisé une partie importante des factures (Cass. com., 10 juillet 1989, Dr. Sociétés 1989, p. 14) ;

-le cédant n'avait pas avisé le cessionnaire des risques fiscaux encourus en raison du défaut de déclaration obligatoire et n'avait pas communiqué la comptabilité (Cass. com., 5 juillet 1994, n° 1583 D, Bull. Joly Sociétés 1994, § 330, p. 1222, note COURET (A.)) ;

-le cédant avait déclaré que le fonds n'était grevé d'aucune inscription de privilège de vendeur ou de nantissement alors qu'il avait un nantissement consenti pour l'octroi d'un prêt (CA Versailles, 19 janvier 1995, RTD com. 1995, p. 430, obs. CHAMPAUD (C.), DANET (D.)).

⁶³⁹ CA Paris, 3 février 1998, *Souissi*, Rev. sociétés 1998, p. 158 ; CA Paris, 18 novembre 1998, JCP éd. G 1999, I, 134, obs. VIANDIER (A.), CAUSSAIN (J.-J.).

le dol a été retenu alors que le cédant s'était gardé d'indiquer au cessionnaire qu'un redressement fiscal avait été notifié à la société avant la cession⁶⁴⁰.

La personnalité morale ne fait donc pas totalement écran entre les associés et le patrimoine social. Une fois encore, certains indices conduisent à penser que ce franchissement de l'écran social est commandé par la volonté de protéger les cessionnaires trompés. Les tribunaux se montrant, en effet, rigoureux pour admettre le dol⁶⁴¹, c'est bien plus le respect de l'objectif du texte applicable, à savoir la protection du cocontractant trompé, qui est recherché que la spécificité de la cession de contrôle qui est consacrée.

126 - Cette préoccupation explique également que la jurisprudence n'admet le jeu de la garantie légale d'éviction du vendeur que dans les situations les plus graves⁶⁴². En effet, sa mise en œuvre suppose que le rétablissement du cédant soit « de nature à empêcher les acquéreurs des actions de poursuivre l'activité économique de la société et de réaliser l'objet social⁶⁴³ ». L'admission de l'action en garantie d'éviction, mise en œuvre par le cessionnaire déçu, suppose ainsi la réunion de deux éléments : un détournement de clientèle et l'impossibilité de poursuivre l'activité économique de la société et de réaliser l'objet social.

Là encore, les textes régissant la garantie d'éviction⁶⁴⁴ se prêtent à cet aménagement. Si leur objectif est la protection de l'acheteur contre les agissements déloyaux de son vendeur, il n'est pas juste que ce dernier puisse s'affranchir de son obligation du seul fait qu'il a cédé des parts sociales et non le fonds de commerce directement. Le dépassement de la personnalité morale est donc bien plus tributaire du texte en cause que de la spécificité de la cession de contrôle. Celle-ci n'est reconnue que pour servir l'objectif du texte : la protection du cessionnaire déçu.

⁶⁴⁰ Cass. com. 10 juillet 1989, *Ph. Quentin c. Ch. Edery*, Bull. Joly Sociétés 1989, p. 884 ; CA Paris, 12 juillet 1991, Bull. Joly Sociétés 1991, p. 922, note COURET (A.) ; CA Paris, 11 avril 1992, Bull. Joly Sociétés 1992, § 204, p. 624, note CHAPUT (Y.).

⁶⁴¹ La Cour de cassation a pu refuser par exemple, de considérer que le dol était constitué au motif que le cessionnaire était un professionnel aguerri et que le protocole avait été signé sous contrôle d'un mandataire de justice : Cass. com. 22 février 1983, Bull. Joly Sociétés 1983, p. 366. De nombreux autres exemples témoignent également des difficultés des cessionnaires : Cass. com. 25 mars 1991, *Dr. sociétés* 1991, n° 236 ; Cass. com. 3 mars 1992, JCP éd. E 1992, 431 ; Cass. com., 21 novembre 2000, n° 1934 F-D, *Epoux Visticot c/ Lorho et autres*, Bull. Joly Sociétés 2001, § 43, p. 166.

⁶⁴² MORELLI (N.), *L'exception de personnalité morale ou la personnalité juridique de la société envisagée comme moyen de défense*, Thèse dactylographiée, Aix-Marseille, 2004, n° 579 et s.

⁶⁴³ Cass. com., 21 janvier 1997, *Beghin Say c/ Ducros*, JCP éd. E 1997, II, 936, obs. GUYON (Y.), Bull. Joly Sociétés 1997, § 177, p. 421, note PIGASSOU (P.) ; CA Paris, 8 mars 1994, D. 1994, 2^{ème} partie, p. 466, note COURET (A.), DE SENTAMEX (G.-A.) ; Cass. com., 17 décembre 2002, n° 2144 FS-D, *Frattaroli c/ SA SNEF*, Bull. Joly Sociétés 2003, § 63, p. 306, note COURET (A.).

⁶⁴⁴ Articles 1625 à 1640 du Code civil.

Une telle préoccupation apparaît plus clairement encore lorsque les intérêts des salariés de la personne morale sont en jeu.

2. - La protection des salariés.

127 - La Cour de cassation a, à deux reprises, admis de dépasser l'écran de la personnalité morale pour reconnaître que la cession de contrôle équivalait à la cession de l'entreprise exploitée par la personne morale. A chacune de ces occasions, la volonté de protéger les salariés de la société est apparue comme le véritable *leit motiv* de cette jurisprudence.

La Chambre criminelle, dans l'arrêt *Haulotte*, du 2 mars 1978⁶⁴⁵, a considéré que :

« S'il est vrai que la vente, régulièrement conclue entre particuliers, d'actions ou de parts d'une société constitue en règle générale, une opération patrimoniale d'ordre privé..., il en va autrement au cas où la transmission négociée d'une partie du capital social est utilisée comme un moyen de placer la société qui exploite une entreprise sous la dépendance d'une autre société ».

Une « telle opération, qui équivaut dans l'ordre économique à la cession de l'entreprise elle-même » nécessite dès lors que le dirigeant qui en a connaissance soit tenu de consulter le comité d'entreprise. A défaut celui-ci se rend coupable du délit d'entrave au fonctionnement de cette institution.

Quels peuvent être les motifs qui ont poussé les magistrats à faire abstraction de la personnalité morale ? Tout l'enjeu de la question posée aux juridictions résidait dans le bon ou le mauvais fonctionnement de l'institution représentative du personnel. La Cour a pris parti pour ce dernier, décidant que la bonne marche du comité d'entreprise méritait bien le sacrifice de la personnalité morale. Or, au travers de ses représentants, ce sont les intérêts des salariés dans l'entreprise qui sont protégés. Les intérêts des salariés, en définitive,

⁶⁴⁵ Cass. crim., 2 mars 1978, *Comité d'entreprise des Etablissements Haulotte et autre c. Haulotte*, JCP éd. CI 1978, II, 12868, note SALVAGE (P.) ; RTD com. 1979, p. 261, n° 12, obs. HOUIN (R.). Cette jurisprudence fut plusieurs fois consacrée : Cass. Crim., 4 avril 1979, *Syndicat libre des travailleurs sur métaux CFDT de la région Valenciennes et autre C. Joly et autres*, Rev. sociétés 1980, p. 313, note BOULOC (B.), D. 1980, 2^{ème} partie, p. 125, note BOUSQUET (J.-C.) ; Cass. crim. 29 juin 1982, *Portier et autre*, JCP éd. G 1982, IV, 321 ; Cass. crim., 22 mars 1983, *Fédération française des travailleurs du livre CGT et autre*, Dr. social 1983, p. 640, obs. SAVATIER (J.), D. 1984, 3^{ème} partie, p. 162, obs. REINHARD (Y.).

La solution a reçu une consécration légale par la Loi 82-915 du 28 octobre 1982 (JCP éd. G 1982, III, 53341). Modifiant l'article L432-1 alinéa 4 du Code du travail (nouvel article L2323-21) qui prévoit que le comité d'entreprise est informé et consulté sur les modifications de l'organisation économique et juridique de l'entreprise, cet article dispose en outre que le chef d'entreprise doit l'informer lorsqu'il a connaissance d'une prise de participation.

commandent la décision de dépassement de la personnalité morale prise par la Cour de cassation.

Ce souci de protéger les intérêts des salariés justifie également que la jurisprudence ait distingué selon que la cession de contrôle était réalisée au profit d'un particulier ou d'une autre société. Monsieur Jean PAILLUSSEAU⁶⁴⁶ a parfaitement expliqué cette distinction, consacrée par la suite par le Législateur.

La prise de contrôle ne met en péril les intérêts des salariés que lorsqu'elle entraîne immédiatement ou *a posteriori* une restructuration interne ayant des incidences sur l'outil de travail et l'emploi. C'est l'idée qui semble être à la base du raisonnement de la Cour de cassation car cette conséquence n'est que très incertaine lorsque le cessionnaire est un particulier. Celui-ci se contentera généralement de poursuivre l'exploitation sans y apporter de modifications importantes. Les intérêts des salariés ne sont donc pas *a priori* en péril. En revanche, la restructuration est très probable lorsque le cessionnaire est une autre société. Dans cette hypothèse, l'opération se traduisant par l'entrée de la société dans un groupe, elle sera l'occasion de réorganiser le travail dans l'ensemble des sociétés.

La même idée fut partiellement reprise par le Législateur⁶⁴⁷. L'article L432-1 du Code du travail⁶⁴⁸ n'impose, en effet, l'information et la consultation du comité d'entreprise que lorsque la cession de contrôle entraîne des « modifications de l'organisation économique et juridique de l'entreprise ». Dans le cas contraire, lorsque la société dont les titres sont cédés ne subit pas de modification de son organisation, seule l'information du comité est requise⁶⁴⁹. Les exigences sont donc renforcées lorsque la cession de contrôle a des conséquences concrètes pour les salariés, c'est donc bien leur protection qui guide la solution jusqu'à son terme.

128 - Une seconde occasion a permis à la Chambre sociale de la Cour de cassation de considérer qu'une cession de contrôle était, en fait, une cession d'entreprise. La Cour devait se prononcer sur l'interprétation de l'ancien article L761-7 du Code du travail⁶⁵⁰ qui

⁶⁴⁶ En ce sens : PAILLUSSEAU (J.), « La cession de contrôle », JCP 1986, I, 3224, n° 81 et s.

⁶⁴⁷ Sur cette distinction, voyez LAFARGE (P.), « Prise de contrôle et intérêts des salariés », RJ com. 1998, n° spécial p. 71.

⁶⁴⁸ L'article L432-1 alinéa 3 du Code du travail (nouvel article L2323-21) dispose que « le comité est informé et consulté sur les modifications de l'organisation économique et juridique de l'entreprise, notamment ... lors de l'acquisition ou de la cession de filiales » au sens de l'article L233-1 du Code de commerce. La distinction n'est toutefois que partiellement reprise car la consultation est aussi obligatoire en cas de prise de participation dans une autre société, même non accompagnée de modifications de l'entreprise.

⁶⁴⁹ L'article L432-1 alinéa 3 du Code du travail (nouvel article L2323-21) dispose, en effet, que le dirigeant est tenu vis-à-vis du comité d'entreprise « de l'informer lorsqu'il a connaissance d'une prise de participation dont son entreprise est l'objet ».

⁶⁵⁰ Nouvel article L7112-5 du Code du travail.

autorise un journaliste à démissionner en raison de la « cession du journal » pour lequel il travaille, sans perdre son droit à une indemnité.

Par un arrêt du 21 juin 1984⁶⁵¹, la Cour de cassation a retenu que la prise de contrôle d'une société exploitant un journal « équivalait à une cession du journal » de telle sorte que l'article L761-7 du Code de travail se trouvait applicable. Cette décision fut par la suite confirmée par deux arrêts en date du 12 janvier 1994⁶⁵² et même étendue par l'un d'eux. La Cour de cassation a, en effet, estimé que le changement de contrôle d'une société détenant elle-même le contrôle de la société de presse constitue également une cession du journal⁶⁵³. C'est dire que les magistrats dépassent allégrement l'écran de la personnalité morale pour prendre en considération la personnalité de ses contrôleurs même indirects.

Si les auteurs s'accordent à reconnaître que cette jurisprudence procède de la volonté de ne pas ignorer les réalités⁶⁵⁴, il convient d'ajouter qu'elle paraît aussi fortement tributaire de la disposition légale applicable en l'espèce. On sait que la presse écrite est un secteur particulièrement protégé par le Législateur. Depuis la Loi du 29 juillet 1881, la liberté de la presse et le droit à l'information sont considérés comme des préalables essentiels à la démocratie. L'article L761-7 du Code du travail n'échappe pas à cette tendance. Bien au contraire, il a été instauré dans le but de préserver l'indépendance des journalistes et il semble que cet objectif justifie une interprétation extensive. Les arrêts de la Cour de cassation doivent nécessairement être analysés compte tenu de ce contexte idéologique favorable. Le franchissement de l'écran social est largement lié à cette volonté de protéger l'indépendance des journalistes. A l'instar des autres cas de dépassement de la personnalité morale, il se justifie bien moins par la spécificité de la cession de contrôle elle-même que par la règle applicable en l'espèce. Les magistrats s'attachent bien plus à assurer l'effectivité de la règle et la réalisation de son objectif qu'à respecter strictement la théorie de la personnalité morale.

129 - Ces quelques exemples montrent, de manière claire, que le droit se préoccupe des intérêts externes que la personne morale met en jeu et cherche à les protéger aussi efficacement qu'il paraît nécessaire, quitte à déroger à la théorie de la personnalité morale. Ce n'est, d'ailleurs, pas un hasard si les hypothèses de dépassement de la personnalité

⁶⁵¹ Cass. soc. 21 juin 1984, Rev. sociétés 1985, p. 127, note JEANTIN (M.). En ce sens également : CAA Lyon, 3 novembre 1981, D. 1982, 1^{ère} partie, p. 345, note JEANTIN (M.).

⁶⁵² Cass. soc. 12 janvier 1994, *SA Groupe Express c/ Mme Fallot et Baruch et Benech c/ SA La montagne*, Les Petites affiches 29 juillet 1994, n° 90, p. 45, note MASSART (T.).

⁶⁵³ Cass. soc. 12 janvier 1994, *SA Groupe Express c/ Mme Fallot et Baruch et Benech c/ SA La montagne*, Les Petites affiches 29 juillet 1994, n° 90, p. 45, note MASSART (T.).

⁶⁵⁴ PAILLUSSEAU (J.), « La cession de contrôle », JCP 1986, I, 3224, n° 49.

morale les plus radicales interviennent en droit fiscal ou en droit social. On sait que dans ces disciplines, le Législateur, le juge et l'Administration fiscale sont particulièrement sensibles à la protection des intérêts respectifs de l'Etat et des salariés.

Ces exemples établissent également que le dépassement de la personnalité morale est toujours mis en œuvre pour des raisons essentielles. Si jusqu'ici, il s'agissait de protéger les intérêts externes, l'observation du droit fiscal et du droit privé montre également que certains dépassements de la personnalité morale sont commandés par la volonté de protéger les intérêts de la personne morale elle-même.

II. - L'OBJECTIF DE PROMOTION DES INTÉRÊTS INTERNES DE LA PERSONNE MORALE

130 - Bien que l'autonomie de la société ou du groupement soit tenue en échec, le dépassement de la personnalité morale n'est pas nécessairement défavorable à l'organisme qui en est l'objet.

Le droit reconnaît l'intérêt de la personne morale et le croit digne d'être protégé⁶⁵⁵. De nombreux textes et arrêts ont ainsi recours expressément à « l'intérêt de la société » ou de la personne morale⁶⁵⁶.

La notion d'intérêt social apparaît également dans certains cas de dépassement de la personnalité morale. Que la référence ait été explicite ou non, le Législateur et les magistrats ont su faire réapparaître les membres de la personne morale dans le dessein de protéger la personne morale elle-même. Ceci est vrai pour le droit fiscal comme pour le droit privé. Ce dernier, et particulièrement le droit des sociétés, semble attaché à la protection de la personne morale elle-même (A). Le droit fiscal paraît sensible à des préoccupations quelque peu différentes. En cette matière, le but avoué est de favoriser le développement des personnes morales (B).

⁶⁵⁵ Pour des éléments supplémentaires : COZIAN (M.), VIANDIER (A.), DEBOISSY (F.), *Droit des sociétés*, Les Manuels, 20^{ème} éd., Paris : LexisNexis Litec, 2007, n° 369 et s. ; GOFFAUX-CALLEBAUT (G.), « La définition de l'intérêt social. Retour sur la notion après les évolutions législatives récentes », *RTD com.* 2004, p. 35 ; PIROVANO (A.), « La « boussole » de la société. Intérêt commun, intérêt social, intérêt de l'entreprise », *D.* 1997, 1^{ère} partie, p. 189.

⁶⁵⁶ Le Législateur a, par exemple, fait de l'intérêt social l'un des éléments constitutifs du délit d'abus de biens sociaux et du crédit de la société. Voyez sur ce point : DEKEUWER (A.), « Les intérêts protégés en cas d'abus de biens sociaux », *JCP éd. E* 1995, I, 500.

A. - La protection des intérêts de la personne morale

131 - Le dépassement de la personnalité morale est parfois réalisé dans le but de protéger les intérêts de la personne morale elle-même. Deux cas de dépassement peuvent illustrer cette idée.

Il s'agit, en premier lieu, du dispositif des « conventions réglementées ». Pour quelques sociétés⁶⁵⁷, le Législateur a prévu des règles spécifiques lorsqu'une convention est passée entre la personne morale et l'un de ses associés qui détient un pourcentage déterminé du capital social. Ainsi l'article L225-38 du Code de commerce dispose que :

« Toute convention intervenant directement ou par personne interposée entre la société et son directeur général, l'un de ses directeurs généraux délégués, l'un de ses administrateurs, l'un de ses actionnaires disposant d'une fraction des droits de vote supérieure à 10 % ou, s'il s'agit d'une société actionnaire, la société la contrôlant au sens de l'article L. 233-3, doit être soumise à l'autorisation préalable du conseil d'administration ».

Dans ce cas, derrière la personne morale, la Loi redécouvre certains de ses membres ou ceux qui « officieusement » la dirigent et impose, en conséquence, des obligations différentes à la personne morale.

On songe, en second lieu, à la jurisprudence qui sanctionne les abus de majorité, de minorité ou d'égalité. Cette jurisprudence ne semble pas réservée à certaines personnes morales. Ainsi, bien que la plupart des décisions aient été relatives à des sociétés anonymes⁶⁵⁸ ou des sociétés à responsabilité limitée⁶⁵⁹, l'abus de majorité a été reconnu également dans les sociétés de personnes⁶⁶⁰. Cette construction prétorienne constitue une hypothèse de dépassement de la personnalité morale. En effet, le juge recherche certains des associés et détermine s'ils représentent une majorité, une minorité ou une égalité du

⁶⁵⁷ De telles dispositions réglementant les conventions passées entre la société et ses dirigeants ou certains de ses associés existent pour toutes les sociétés anonymes (articles L225-38 à L225-43 et L225-86 à L225-91 du Code de commerce), les sociétés en commandite par actions (article L226-10 du Code de commerce) ainsi que pour les sociétés à responsabilité limitée (article L223-19 du Code de commerce).

⁶⁵⁸ Les premières décisions étaient, en effet, relatives à une société anonyme : Cass. com. 18 avril 1961, *Sté Anciens Ets Piquard c/ Schumann*, D. 1961, 2^{ème} partie, p. 661, JCP éd. G 1961, II, 12163, note BASTIAN (D.), Rev. sociétés 2000, p. 21 ; Cass. com., 29 mai 1972, n° 71-11.739, *SA Etablissements Pernot contre Epoux Kruker, Epoux Guerry, Epoux Peltier*, Bull. civ. IV, n° 164, p. 160, JCP éd. G 1972, II, 17337, note GUYON (Y.).

⁶⁵⁹ Par exemple : Cass. com. 30 mai 1980, n° 78-13.836, *Dame Picard et autres contre Picard et autre*, Bull. civ. IV, n° 223, p. 180 ; Cass. com., 4 octobre 1994, *S.A.I.C.O. c. S.A.R.L. Péronnet*, Defrénois 1995, n° 36017, p. 251, note LE CANNU (P.).

⁶⁶⁰ A propos d'une société civile professionnelle d'huissiers de justice, la Cour de Cassation a relevé que « c'est à bon droit que la Cour d'appel ... a constaté l'opposition abusive » de l'un des associés : Cass. 1^{ère} civ. 16 juillet 1998, Rev. sociétés 1998, p. 778, note BARBIERI (J.-F.).

capital ou des droits de vote. Ceci fait, cette redécouverte des composants à travers le composé peut avoir des conséquences sur la personne morale. Selon la situation, c'est la décision entachée d'abus qui sera annulée⁶⁶¹, c'est un mandataire *ad hoc* qui peut être désigné afin de représenter les associés minoritaires à une nouvelle assemblée générale⁶⁶² et très exceptionnellement, c'est la dissolution anticipée de la société qui peut être prononcée⁶⁶³.

132 - Ces hypothèses de dépassement de la personnalité morale sont traditionnellement présentées comme des dispositifs de protection des associés. C'est une protection qui joue, parfois, pour les minoritaires qui pourront alors se défendre contre le pouvoir des majoritaires, parfois, pour les majoritaires qui pourront se défendre contre un « excès d'égoïsme⁶⁶⁴ » ou « une opposition entêtée⁶⁶⁵ » des minoritaires.

On ne peut occulter, toutefois, que ces mêmes dispositions protègent également la société. La question était posée par Monsieur Philippe BISSARA⁶⁶⁶ : Ne faut-il pas voir, dans ces dispositifs, « la protection de l'intérêt général de la société ... contre son dévoiement au seul profit d'un actionnaire influant ou dominant ? »

133 - Selon Monsieur Dominique VIDAL, on peut considérer que le but du Législateur est la protection de la personne morale lorsqu'il régleme les conventions passées entre la société et certains de ses membres. La finalité de la réglementation est « d'éviter qu'une atteinte ne soit portée à la consistance du patrimoine social au préjudice de la société et des créanciers sociaux⁶⁶⁷ ».

⁶⁶¹ Cass. com. 21 janvier 1997, n° 94-18.883, *SARL Contact sécurité c/ Sté Delattre-Levivier*, Rev. Sociétés 1997, p. 528, note SAINTOURENS (B.), Bull. Joly Sociétés 1997, p. 313, note LE CANNU (P.), D. 1998, 2^{ème} partie, p. 64, note KRIMMER (L.).

⁶⁶² Cass. com., 9 mars 1993, *Flandin c/ Sté Alarme Service Electronique*, Rev. sociétés 1993, p. 403, note MERLE (P.), D. 1993, 2^{ème} partie, p. 363, note GUYON (Y.), Rev. sociétés 2000, p. 36 ; Cass. com. 5 mai 1998, n° 987 P, *SA Arti Moul SAAM c/ Couvaud*, D. aff. 1998, p. 1097, obs. M.B.

⁶⁶³ Cass. com. 6 février 1957, *Bascou et autres c. Tripier et autres*, JCP éd. G 1957, II, 10325, note B. D. ; Cass. com. 18 mai 1982, Rev. Sociétés 1982, p. 804, note LE CANNU (P.).

⁶⁶⁴ L'expression est empruntée à Monsieur Hervé LE NABASQUE, « Le développement du devoir de loyauté en droit des sociétés », RTD com. 1999, p. 273.

⁶⁶⁵ L'expression est empruntée à Messieurs Maurice COZIAN, Alain VIANDIER et Madame Florence DEBOISSY : *Droit des sociétés*, Les Manuels, 20^{ème} éd., Paris : LexisNexis Litec, 2007, n° 382.

⁶⁶⁶ BISSARA (P.), « L'égalité des actionnaires : mythe ou réalité ? », JCP E 1994, Cah. dr. ent. supplément n° 5, p. 18.

⁶⁶⁷ VIDAL (D.), *Droit des sociétés*, Manuel, 4^{ème} éd. Paris : LGDJ, 2003, n° 955.

134 - La volonté de protéger la société est aussi manifeste pour l'abus du droit de vote. Plusieurs éléments permettent de soutenir cette idée.

Ainsi, l'intérêt de la société apparaît dans toutes les définitions de l'abus de droit de vote. L'abus de majorité est constitué lorsque la décision a été prise « contrairement à l'intérêt général de la société et dans l'unique dessein de favoriser les membres de la majorité au détriment de la minorité⁶⁶⁸ ». L'abus d'égalité est conçu, quant à lui, comme le vote dont « l'unique dessein est de favoriser ses intérêts au détriment de l'intérêt général de la société⁶⁶⁹ ». Enfin, l'abus de minorité est défini comme l'attitude d'un associé minoritaire « contraire à l'intérêt général de la société en ce que [l'associé] aurait interdit la réalisation d'une opération essentielle pour celle-ci, et dans l'unique dessein de favoriser ses propres intérêts au détriment de l'ensemble des autres associés⁶⁷⁰ ». Il ressort clairement de ces définitions que la jurisprudence entend sanctionner l'acte ou la décision conclue contrairement à « l'intérêt de la société » et dans l'unique dessein de servir un intérêt personnel.

La non-conformité à l'intérêt de la société, parfois désigné « intérêt général » ou « intérêt social », est un élément absolument nécessaire. Son importance est telle que la Cour de Cassation a pu considérer, dans un arrêt du 22 avril 1976⁶⁷¹, que la contrariété à l'intérêt social était « suffisante pour caractériser l'abus du droit de majorité ». Certes cette jurisprudence n'a jamais été confirmée, mais elle est révélatrice de l'attention que portent les magistrats à la protection de la société elle-même.

Actuellement, la contrariété à l'intérêt social est seulement indispensable⁶⁷² pour considérer que l'acte ou la décision est entaché d'abus. Dès lors, si l'acte litigieux peut se targuer d'être dans l'intérêt de la société, il devrait échapper à la sanction quand bien même serait-il contraire aux intérêts de l'autre groupe d'associés. Vraisemblablement, le juge cherche donc tout autant à protéger la société que ses membres.

⁶⁶⁸ Cass. com., 18 avril 1961, *Sté Anciens Ets Piquard c/ Schumann*, D. 1961, 2^{ème} partie, p. 661, JCP éd. G 1961, II, 12163, note BASTIAN (D.), Rev. sociétés 2000, p. 21 ; Cass. com., 6 juin 1990, Bull. Joly Sociétés 1990, p. 782, Rev. sociétés 1990, p. 606 (Décision relative à une SARL) ; Cass. com. 30 novembre 2004, n° 1720 F-D, JCP éd. E 2005, I, 131, obs. CAUSSAIN (J.-J.), DEBOISSY (F.), WICKER (G.).

⁶⁶⁹ Cass. com. 16 juin 1998, Bull. Joly Sociétés 1998, § 330-331, p. 1083, note LE CANNU (P.).

⁶⁷⁰ Cass. com., 15 juillet 1992, *Six c/ Tapisseries de France SA*, Rev. sociétés 1993, p. 400, note MERLE (P.), JCP éd. E 1992, II, 375, note GUYON (Y.), D. 1993, 2^{ème} partie, p. 279, note LE DIASCOM (H.), Rev. sociétés 2000, p. 34.

⁶⁷¹ Cass. com. 22 avril 1976, Rev. sociétés 1976, p. 479, note SCHMIDT (D.). Cette jurisprudence n'a pas été confirmée par la suite. L'abus du droit de vote suppose la réunion de deux éléments : la contrariété à l'intérêt de la société et la poursuite d'un intérêt personnel.

⁶⁷² Cass. com. 24 février 1975, n° 73-14.141, *Consorts Peyrelongue contre Castillon du Perron et autres*, Bull. civ. IV, n° 58, p. 47 ; Cass. com. 4 octobre 1994, *S.A.I.C.O. c. SARL Péronnet*, Defrénois 1995, art. 36017, p. 251, note LE CANNU (P.).

Par ailleurs, la personne morale et ses auteurs semblent mis sur un pied d'égalité si l'on considère qu'il est reconnu à chacun d'eux le droit d'agir contre un abus du droit de vote. Par un arrêt du 21 janvier 1997⁶⁷³, la Chambre commerciale de la Cour de cassation a en effet admis que :

« Le représentant de la société avait vocation à agir au nom de la société, sur le fondement des pouvoirs légaux qui lui sont conférés, pour faire constater par la juridiction compétente la nullité des conventions litigieuses et l'atteinte portée à l'intérêt social par les agissements de [l'ancienne majorité], constitutifs d'un abus de majorité ».

Ainsi le litige n'est pas « un face à face entre les minoritaires et la société⁶⁷⁴ ». Cette dernière est, au contraire, comme les minoritaires, digne de défendre ses propres intérêts contre ceux de ses membres qui lui portent atteinte.

Cette analyse se confirme avec le détail de la notion d'intérêt social⁶⁷⁵. Si certains auteurs, représentés par Monsieur Dominique SCHMIDT⁶⁷⁶, soutiennent que l'intérêt social doit être entendu comme l'intérêt commun des associés, la jurisprudence, en matière d'abus de droit de vote, semble attachée à l'idée qu'il s'agit de l'intérêt supérieur du groupement. La non-conformité à l'intérêt social est ainsi retenue lorsque la société est atteinte dans son fonctionnement⁶⁷⁷, son patrimoine ou sa pérennité⁶⁷⁸. C'est donc bien la société en tant qu'individualité juridique qui est protégée. De même, il ne s'agit pas de prendre en considération l'intérêt social au sens large⁶⁷⁹, comprenant tous les intérêts qui

⁶⁷³ Cass. com. 21 janvier 1997, n° 94-18.883, *SARL Contact sécurité c/ Sté Delattre-Levivier*, Rev. sociétés 1997, p. 527, note SAINTOURENS (B.), Bull. Joly Sociétés 1997, § 125, p. 312, note LE CANNU (P.), D. 1998, 2^{ème} partie, p. 64, note KRIMMER (I.),

⁶⁷⁴ LE CANNU (P.), note sous Cass. com. 21 janvier 1997, n° 94-18.883, *SARL Contact sécurité c/ Sté Delattre-Levivier*, Bull. Joly Sociétés 1997, § 125, p. 314.

⁶⁷⁵ Sur cette notion : BERTREL (J.-P.), « La position de la doctrine sur l'intérêt social », Dr. et patrimoine avril 1997, p. 42 ; PIROVANO (A.), « La « boussole » de la société. Intérêt commun, intérêt social, intérêt de l'entreprise ? », D. 1997, 1^{ère} partie, p. 189 ; GOFFAUX-CALLEBAUT (G.), « La définition de l'intérêt social. Retour sur la notion après les évolutions législatives récentes », RTD com. 2004, p. 35.

⁶⁷⁶ SCHMIDT (D.), « De l'intérêt commun des associés », JCP éd. G 1994, I, 3793 et rectific. 3800 bis ; SCHMIDT (D.), « De l'intérêt social », JCP éd. E 1995, I, 488 ; SCHMIDT (D.), « Les conflits d'intérêts dans la société anonyme : prolégomènes », Bull. Joly Sociétés 2000, p. 9.

⁶⁷⁷ Par exemple : Cass. com. 24 février 1975, n° 73-14.141, *Consorts Peyrelongue contre Castillon du Perron et autres*, Bull. civ. IV, n° 58, p. 47.

⁶⁷⁸ La jurisprudence relève ainsi que l'opération était nécessaire à la survie de la société : Cass. com. 9 mars 1993, *Flandin c/ Sté Alarme Service Electronique*, Bull. Joly Sociétés 1993, § 152, p. 537, note LE CANNU (P.), Rev. sociétés 1993, p. 403, note MERLE (P.), D. 1993, 2^{ème} partie, p. 363, note GUYON (Y.) ; CAA Lyon, 20 décembre 1984, D. 1986, 2^{ème} partie, p. 506, note REINHARD (Y.).

⁶⁷⁹ Ce qui se rapproche de la notion « d'intérêt de l'entreprise » défendue par Monsieur Jean PAILLUSSEAU : « L'efficacité des entreprises et la légitimité du pouvoir », RID éco. 1993, n° 3, n° 38.

gravitent autour de la société et qui constituent son environnement socio-économique⁶⁸⁰. C'est l'intérêt de la société seule qui est l'objet de la protection.

135 - A coté de l'intérêt des associés, l'intérêt de la société commande donc également certains cas de dépassement de la personnalité morale. En effet, c'est pour protéger la personne morale elle-même que le juge ou le Législateur peut être amené à prendre en considération ceux qui la composent. En ce sens, on rejoint ici les auteurs qui, comme Monsieur Bernard SAINTOURENS⁶⁸¹, conçoivent que le recours à la notion d'intérêt de la société permet d'assouplir le jeu purement mécanique de certaines dispositions essentielles du droit des sociétés.

L'observation ne saurait toutefois s'arrêter là car il apparaît que pour d'autres hypothèses de dépassement de la personnalité morale qui peuvent aussi se recommander de l'intérêt social, le but recherché est sensiblement différent. Bien plus que la protection de la personne morale, le Législateur et les magistrats tiennent parfois en échec la personnalité morale pour en favoriser son développement.

B. - Les mesures en faveur des intérêts de la personne morale

136 - En 1960, Monsieur le Doyen Louis TROTABAS s'exprimait en ces termes :

« La notion d'égalité devant l'impôt, dans laquelle on retrouve la complexité constante de la science des finances, répond tantôt à des préoccupations d'ordre politique et social, tantôt à des préoccupations économiques, tantôt à des préoccupations juridiques. Ce qu'on lui demande, ou ce qu'on attend d'elle, varie avec chacune de ces préoccupations⁶⁸² ».

Sensible à des considérations d'ordre politique, social ou économique, le droit fiscal met parfois en œuvre des dispositifs destinés à favoriser le développement des entreprises et des personnes morales qui les accueillent. Parmi ceux-ci, on trouve, bien évidemment, les quelques régimes de faveur applicables aux groupes de sociétés.

Ces régimes de faveur ont recours au dépassement de la personnalité morale. Le Législateur admet, en effet, de passer outre la personnalité morale des filiales pour prendre en considération le groupe dans lequel chacune s'insère. Ce faisant, il ignore le principe d'autonomie qui vaut pour chaque société appartenant au groupe.

⁶⁸⁰ Nous entendons les intérêts des salariés, des fournisseurs, des clients, des créanciers...

⁶⁸¹ SAINTOURENS (B.), « La flexibilité du droit des sociétés », RTD com. 1987, p. 457, n° 70.

⁶⁸² TROTABAS (L.), *Science et technique fiscale*, Précis, Paris : Dalloz, 1960, n° 252.

137 - Le Législateur a institué le régime dit des sociétés mères⁶⁸³. Initialement, ce régime avait un double objet. Il s'agissait, d'une part, d'exonérer la société mère de l'impôt sur les sociétés pour les dividendes reçus de sa filiale et, d'autre part, de permettre à la société mère, lors de la redistribution de ces dividendes, de transmettre à ses propres associés l'avoir fiscal attaché auxdits dividendes sans avoir à acquitter le précompte mobilier. De cette façon, l'interposition de la société-mère dans la transmission des produits des filiales était quasiment neutralisée du point de vue de l'impôt sur les sociétés. Devenue un simple relais dans la transmission des bénéfices réalisés par ses filiales, la personnalité morale de la société-mère voit ainsi son autonomie mise entre parenthèses. Elle a été, pour reprendre les termes de Madame MEYER-ALAUZEN⁶⁸⁴, « désintégrée ». Les actionnaires de celle-ci sont fiscalement considérés comme les actionnaires immédiats de la filiale.

Le dispositif a été modifié en 2005. L'avoir fiscal et le précompte ayant été supprimés, le deuxième volet du régime a corrélativement disparu. Il reste le premier volet : le régime des sociétés mères exonère la société mère de l'impôt sur les sociétés pour les dividendes reçus de sa filiale. Les liens qui existent entre ces deux sociétés sont pris en compte pour modifier les obligations fiscales des personnes morales.

L'ancien régime et le nouveau régime des sociétés mères mettent en œuvre la technique du dépassement de la personnalité morale. Subordonné à un certain nombre de conditions⁶⁸⁵, le régime est d'application exceptionnelle et ses effets sont strictement limités à l'impôt sur les sociétés. Certes, on pourrait, de prime abord, rétorquer que ce régime est limité aux sociétés opaques, l'article 145-1 du Code général des impôts le réservant aux sociétés mères soumises à l'impôt sur les sociétés. Dans ces conditions, le dispositif ne serait pas indifférent à la transparence ou à l'opacité de la personne morale. Cette contradiction n'est, toutefois, qu'apparente. Elle s'explique par le fait que le régime des sociétés mères n'a aucune raison d'être lorsque cette société est dotée de la transparence fiscale. Dans cette hypothèse, la société ne supporte pas personnellement d'impôt à raison des bénéfices qu'elle réalise, aucun problème de double imposition ne

⁶⁸³ Le régime est prévu par les articles 145 et 216 du Code général des impôts.

⁶⁸⁴ MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit français », Dr. fisc. 1966, n°31-36, doct. et n°37, doct.

⁶⁸⁵ Outre que la société-mère doit être soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal, le régime est soumis à trois autres conditions énumérées par l'article 145 du Code général des impôts :

- la société-mère doit détenir plus de 5% du capital de sa filiale ;
- si les titres qu'elle détient n'ont pas été souscrits à l'émission, la société-mère doit détenir les titres de sa filiale depuis plus de deux ans ou s'engager à les détenir pendant au moins deux ans ;
- enfin, la société doit avoir opté pour le régime.

peut donc se poser. La condition ne serait donc qu'une simple conséquence de l'absence d'imposition des sociétés dotées de la transparence sans découler de la nature particulière des personnes morales visées.

En France, lors de la création de ce régime, l'objectif avoué du Législateur était d'éviter la double imposition des bénéfices des filiales distribués à leur société-mère. L'idée fut reprise ensuite par la Commission européenne qui, en 1969, proposa au Conseil une directive relative aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents⁶⁸⁶. Si à terme, cette réflexion déboucha sur l'adoption d'une directive en date du 23 juillet 1990⁶⁸⁷, il est intéressant de relever les principales motivations de ces travaux. Il s'agissait certes d'éliminer le phénomène de double imposition mais le but était également de favoriser la formation des groupes à l'échelle européenne.

La Législation nationale comme la réglementation communautaire visent donc très clairement à soutenir le développement des groupes de sociétés et donc indirectement, à favoriser les sociétés qui en sont membres. On s'aperçoit ainsi que la promotion des intérêts de la personne morale a dicté les choix opérés par le Législateur, parmi lesquels celui de reconnaître la réalité des groupes de sociétés au détriment d'une application stricte des principes juridiques gouvernant les personnes morales. Cette hypothèse de dépassement de la personnalité morale a donc été mise en œuvre dans le but de favoriser le développement des entités concernées. Le caractère fonctionnel du phénomène apparaît donc de nouveau.

138 - Quelques années après, en 1965 et 1988, le Législateur a respectivement mis en place les régimes du bénéfice consolidé et du bénéfice mondial⁶⁸⁸ puis celui de l'intégration fiscale⁶⁸⁹. Dans tous les cas, sous réserve de respecter les conditions édictées par le Législateur, tenant notamment à la participation de la société dite « tête de groupe » dans ses filiales⁶⁹⁰, ces régimes permettent l'imposition unique de la société mère à raison du résultat d'ensemble du groupe.

En permettant une intégration fiscale des groupes, ces régimes ont créé une exception radicale au principe de la personnalité fiscale des filiales et constituent, sans le moindre doute, des hypothèses de dépassement. Tous les critères sont en effet réunis.

⁶⁸⁶ JOCE, n° C-9 du 22 mars 1969.

⁶⁸⁷ Directive 90/435/CEE, JOCE L 225 du 20 août 1990.

⁶⁸⁸ Article 209 *quinquies* du Code général des impôts.

⁶⁸⁹ Articles 223 A à 223 Q du Code Général des Impôts.

⁶⁹⁰ Dans le cadre du régime de l'intégration fiscale, la société tête de groupe doit détenir 95 % au moins du capital de ses filiales. Dans le cadre des régimes du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé, la société agréée doit détenir le contrôle des sociétés de capitaux, soit 50 % au moins des droits de vote.

Quel que soit le régime en cause, l'autonomie des sociétés qui composent le groupe est tenue en échec à de multiples reprises⁶⁹¹. Outre le fait que le Législateur a officiellement reconnu la réalité des groupes de sociétés, prenant acte ainsi des liens que les personnes morales membres ont entre elles, c'est la personnalité fiscale des filiales qui est largement mise à mal. Dans le régime de l'intégration fiscale, la société tête de groupe est seule redevable de l'impôt sur les sociétés et de l'imposition forfaitaire annuelle pour l'ensemble des résultats du groupe qu'elle forme avec ses filiales incluses dans le périmètre d'intégration. Si ces dernières déterminent individuellement leur résultat fiscal, aucune ne s'acquitte donc des impôts cités. Les résultats de chacune s'additionnent mathématiquement, permettant une compensation entre les bénéfices et les déficits. En outre, diverses rectifications sont réalisées afin d'éliminer les doubles emplois relatifs à des opérations effectuées entre sociétés du groupe, telle que cessions d'immobilisations ou distributions de dividendes.

Par ailleurs, comme pour tout dépassement, cette exception est « d'une portée limitée⁶⁹² ». L'affirmation se vérifie particulièrement pour les régimes du bénéfice consolidé et du bénéfice mondial. Soumis à un agrément discrétionnaire du Ministre de l'économie et des finances, ceux-ci ne concernent, en fait, qu'un nombre restreint de groupes. L'affirmation vaut aussi pour le régime de l'intégration fiscale. Réservé aux filiales détenues directement ou indirectement à quatre vingt quinze pour cent au moins de leur capital, ce régime a un champ d'application qui est en pratique circonscrit.

A l'instar du régime des sociétés mères et filiales, ces dispositifs ont un caractère fonctionnel marqué. L'objectif poursuivi par le Législateur lors de leur création avait été explicitement de favoriser le développement des sociétés françaises appartenant à un groupe. L'article 68 de la Loi de finances pour 1988 a ainsi institué le régime de l'intégration fiscale « en vue de mieux assurer la neutralité fiscale à l'égard des structures économiques et de renforcer la compétitivité des entreprises françaises⁶⁹³ ». De même, le régime du bénéfice mondial ou consolidé est un régime de faveur mis en place par le

⁶⁹¹ Le régime du bénéfice mondial permet de soumettre la société tête du groupe à l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble des résultats de ses exploitations directes situées en France ou à l'étranger. Le régime du bénéfice consolidé permet à la société mère de retenir les résultats de ses exploitations indirectes.

⁶⁹² GOUTHIERE (B.), *Les impôts dans les affaires internationales*, op. cit. « Les groupes internationaux », Thème 10, p. 299, n° 1002.

⁶⁹³ Loi n° 87-1060 du 30 septembre 1987.

Législateur pour faciliter l'implantation des entreprises françaises à l'étranger et encourager l'expansion tant interne qu'externe de celles-ci⁶⁹⁴.

Si ces régimes mettent à mal les principes juridiques qui gouvernent les personnes morales, ces hypothèses de dépassement de la personnalité morale ont donc été admises, une fois de plus, dans un but particulier : la promotion des intérêts de la personne morale.

139 - Dans tous les cas, qu'elles aient été dictées par les intérêts internes de l'entité visée ou par les intérêts externes qui gravitent autour de la personne morale, les différentes hypothèses de dépassement envisagées mettent en lumière une caractéristique fondamentale du phénomène, à savoir son aspect fonctionnel. Il s'avère, en effet, que le dépassement de la personnalité morale est uniquement dicté par des considérations d'opportunité. Lorsqu'ils admettent de passer outre l'écran d'une société ou d'un groupement, Législateur et magistrats poursuivent un objectif particulier qui seul justifie leur décision.

Cet aspect purement fonctionnel est un second critère d'identification qui le distingue de tout autre phénomène. Il constitue notamment une différence fondamentale entre dépassement et transparence. Si cette dernière a pu, parfois, être mise en œuvre avec un objectif particulier, cet objectif n'a jamais, à lui seul, justifié le régime juridique de la personne morale visée. Songeons notamment au cas de la société immobilière de copropriété dont la transparence avait été présentée lors des travaux parlementaires, comme ayant vocation à assurer la neutralité fiscale à l'égard des propriétaires d'immeubles. Si le Législateur poursuivait cet objectif de neutralité fiscale, le régime juridique de ces personnes morales s'explique avant tout par le particularisme de ce groupement qui place ses membres dans une situation très proche de celle du propriétaire direct d'un immeuble. Le souci de neutralité affiché est donc intimement lié à la nature particulière de la personne morale. Celle-ci justifie bien plus la position du Législateur que l'objectif de neutralité qui n'en est que la conséquence. En revanche, de telles conclusions ne peuvent être faites dans les hypothèses de dépassement de la personnalité morale étudiées jusqu'ici. Pour chacune, la nature particulière de la forme ou du type de la personne morale visée est indifférente. Seul compte un objectif étranger à la nature théorique de la personne morale.

⁶⁹⁴ En ce sens : BERGERES (M.-C.), « Des fissures dans le régime du bénéfice mondial consolidé », JCP éd. E 2005, I, 621, n° 5.

CONCLUSION DU CHAPITRE I :

140 - Madame Valérie SIMONART concluait son étude sur la « levée du voile social » en ces termes :

« Il est de l'essence d'une institution de rassembler les normes apparemment dispersées d'un même phénomène juridique, de dégager leur finalité, d'éviter l'arbitraire, de guider l'interprétation de la loi, d'orienter son évolution, bref, de contribuer « à la confection harmonieuse du droit ».

Aux termes de nos développements, la première étape de cette démonstration devrait être réalisée. Nous nous sommes efforcé de rassembler des cas apparemment dispersés autour d'un même phénomène juridique dont les contours précis ont été dessinés. Pour ce faire, une définition a été dégagée et des traits caractéristiques ont été mis en lumière.

La définition dégagée est la suivante : Le dépassement de la personnalité morale est conçu comme le *phénomène qui consiste pour le Législateur ou le juge, tout en admettant la personne morale comme un sujet de droit entièrement distinct, à écarter exceptionnellement l'autonomie de celle-ci pour prendre en considération, dans des hypothèses et dans un but précis, la personnalité de ses membres.*

Les traits caractéristiques mis en lumière sont les suivants : Deux aspects - l'aspect exceptionnel et l'aspect fonctionnel - sont particulièrement caractéristiques de la notion. Cependant le dépassement de la personnalité morale peut être présenté plus classiquement, par son objet, ses auteurs, sa portée et sa finalité.

L'objet de ce phénomène est l'ensemble des personnes morales sans considération de leur transparence, de leur type et de leur forme.

Les auteurs du dépassement apparaissent être indifféremment le Législateur ou la jurisprudence.

Il s'est avéré enfin que le dépassement de la personnalité morale a une portée strictement limitée au litige en cause et une finalité spécifique : la protection des intérêts « catégoriels » mis en jeu par les personnes morales.

L'identification de dépassement de la personnalité morale ayant été faite, il reste, maintenant, à vérifier que le concept juridique dégagé n'est pas simplement la mise en œuvre d'une technique juridique classique.

Chapitre II :

L'ORIGINALITÉ DE LA NOTION DE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ

141 - Les hypothèses de dépassement de la personnalité morale ne sont-elles pas, simplement, le résultat de la mise en œuvre de techniques juridiques traditionnelles? Le droit fiscal et l'ensemble du droit privé français comptent un certain nombre d'actions qui permettent, à l'instar du dépassement de la personnalité morale, de passer outre l'existence d'une société ou d'un groupement personnifié. Or, la thèse de l'existence d'une notion – le dépassement de la personnalité morale – ne peut être soutenue sans vérifier que celle-ci n'est pas simplement le résultat de l'une de ces actions.

La procédure de répression des abus de droit en fiscalité fait partie des actions auxquelles nous songions. Arme redoutable entre les mains de l'Administration, cette action permet de débusquer les associés et membres de groupements lorsque, d'aventure, la personne morale qu'ils ont créée s'avère fictive ou frauduleuse. Dans une telle hypothèse, l'Administration est en droit d'écarter ces entités devenues inopposables à son égard, pour asseoir l'impôt selon la situation réelle. Face à une telle procédure, toute hésitation doit être écartée quant à une éventuelle confusion entre cette action spécifique au droit fiscal et le phénomène de dépassement de la personnalité morale (Section I).

La fiscalité n'est toutefois pas seule à permettre de passer outre la personnalité morale, le droit commun possède des armes tout aussi efficaces. Alors que l'action en déclaration de fraude autorise à appréhender les fraudeurs derrière les personnes morales, l'apparence créée par une société ou un groupement pourra être écartée par l'action en déclaration de simulation ou produire, au contraire, tous ses effets par la théorie de l'apparence. Autant d'actions qui aboutissent à passer outre l'existence de certaines personnes morales mais qui, pour autant, ne sauraient expliquer l'ensemble des hypothèses de dépassement de la personnalité morale. L'originalité de ce phénomène est ainsi établie (Section II).

SECTION I. LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE ET LA THÉORIE DE L'ABUS DE DROIT EN FISCALITÉ.

142 - Sous l'angle du droit fiscal, lecture faite de l'article L64 du Livre des procédures fiscales, intitulé « Procédure de répression des abus de droit », il ne fait aucun doute que cette action permet de passer outre la personnalité morale. Cet article dispose que « *ne peuvent être opposés à l'Administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention* ». Appliqué aux personnes morales, il permet à l'Administration fiscale ainsi qu'aux magistrats d'écarter certaines d'entre elles lorsqu'elles se révèlent n'être qu'apparence ou, selon la jurisprudence, artifice. Une fois l'abus de droit établi, la personne morale est inopposable à l'Administration qui peut alors établir l'impôt sans tenir compte de la société ou du groupement litigieux. Identiques quant à leur résultat, le parallèle entre la répression des abus de droit en fiscalité et le dépassement de la personnalité morale s'arrête toutefois à ce point. La notion d'abus de droit en fiscalité est, en effet, distincte.

143 - En intitulant le paragraphe voué à l'article L64 dans le Livre de procédure fiscale, « procédure de répression des abus de droit », le Législateur a pris quelque peu ses distances avec l'acceptation traditionnelle de ce concept. On pourrait être tenté de considérer, comme le fait le droit civil, que l'usage d'un droit devient abusif dès lors qu'il y a intention de nuire⁶⁹⁵ ou contrariété « au but de l'institution, à son esprit ou à sa finalité⁶⁹⁶ ». Sur la base du droit civil, on pourrait s'attendre également à ce que la sanction de l'abus consiste à réparer le préjudice engendré. Or, l'abus tel qu'il est décrit par le Législateur fiscal semble loin de ces considérations. Le concept est marqué « du sceau d'une spécificité certaine⁶⁹⁷ » tant dans son contenu que dans sa sanction.

Dans sa sanction d'abord. Si la procédure de répression des abus de droit permet à l'Administration d'opérer un redressement conforme à la réalité, cette procédure se caractérise également par une sanction particulièrement sévère. En sus des intérêts de retard, le contribuable se voit infliger une amende dont le taux reste élevé. Fixé à l'origine à 200 % du montant des sommes redressées, il a été ramené à 80 % par la Loi AICARDI

⁶⁹⁵ Selon une conception moraliste ou subjective de l'abus de droit défendue notamment par Georges RIPERT : RIPERT (G.), « Abus ou relativité des droits », Rev. de légis. et jur. 1929, p. 33.

⁶⁹⁶ Selon une conception dite finaliste ou objective de l'abus de droit défendue par Monsieur Louis JOSSERAND : JOSSERAND (L.), *De l'abus des droits*, Paris : Rousseau, 1905 ; JOSSERAND (L.), *De l'esprit des droits et de leur relativité : théorie dite « de l'abus des droits »*, 2^{ème} éd., Paris : Dalloz, 1939.

⁶⁹⁷ DEBOISSY (F.), *La simulation en droit fiscal*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, Tome 276, 1997, n° 710, p. 275.

du 8 juillet 1987⁶⁹⁸. Le particularisme de la procédure de répression des abus de droit réside notamment dans cette amende qui est analysée par la jurisprudence comme une véritable sanction du contribuable⁶⁹⁹.

En contrepartie, ce dernier bénéficie d'un certain nombre de garanties de procédure exclusives, tenant notamment à la consultation d'un comité créé pour l'occasion⁷⁰⁰ ou encore à l'instauration de la procédure dite du rescrit⁷⁰¹.

Cette spécificité dans la sanction de l'abus se double d'une spécificité quant à son contenu. La consécration légale de l'abus de droit fut réalisée par la loi du 13 janvier 1941⁷⁰², actuellement codifiée à l'article L.64 du Livre des Procédures Fiscales. Celui-ci dispose que :

« Ne peuvent être opposés à l'Administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :

- a) qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ;
- b) ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ;
- c) ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention ».

⁶⁹⁸ Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, Dr. fisc. 1987, n°31, comm. 1489.

⁶⁹⁹ De ce fait, la jurisprudence applique les garanties prévues par l'article 6-1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Lorsque la demande lui en est faite, le juge doit apprécier la gravité du comportement fautif du contribuable et moduler en fonction le montant de la sanction : Cass. com. 29 avril 1997, n° 95-20.001, *M. Ferreira contre Directeur général des impôts*, Bull. civ. IV, n° 110.

⁷⁰⁰ Le comité consultatif pour la répression des abus de droit.

⁷⁰¹ Instituée par la Loi AICARDI, cette procédure permet de consulter au préalable l'Administration sur la légalité d'un montage ou d'un acte au regard de la notion d'abus de droit. Sur l'ensemble de cette question, voyez notamment : DIBOUT (P.), « La procédure de répression des abus de droit. Pratique et critique », Dr. fisc. 1992, n° 45, chron. p. 1734.

⁷⁰² Loi du 13 janvier 1942, « portant simplification, coordination et renforcement du Code général des impôts », J.O., 3 février 1941, annexes p. 52a (Art. 156 *quinquies*). Cette loi fut codifiée à l'article 244 du Code général des impôts avant d'être modifiée pour devenir l'actuel article L64 du Livre des procédures fiscales.

L'abus de droit décrit par le Législateur avait toutefois été réprimé par la jurisprudence bien avant sa consécration légale. Il est permis de citer à cet égard un arrêt de la Cour de cassation du 19 avril 1932 : « s'il n'est interdit par aucune loi, pour se rendre propriétaire d'un immeuble constituant le seul actif d'une société, de procéder à des achats successifs de la totalité des actions de cette société, ce qui évite le paiement des droits exigibles sur une vente d'immeuble, c'est à la condition que l'opération ainsi faite n'ait pas un caractère fictif ou frauduleux, l'Administration de l'enregistrement ayant le droit d'établir, par tous moyens de preuve compatibles avec la loi fiscale, la véritable nature d'un contrat sans s'arrêter à la forme extérieure ou à la qualification que lui ont donnée les parties » (Cass. req. 19 avril 1932, D.P. 1932, 1^{ère} partie, p. 125, note E.P., S. 1933, 1^{ère} partie, p. 321, note ESMEIN (P.)). Dans ce sens, voy. COURTOIS (P.), « Des pouvoirs du service des impôts directs vis-à-vis des actes et des situations de droit privé », Gaz. Pal. 1960, doct. p. 84.

Attaché à la lettre du texte, il permet en substance « d'écarter les apparences juridiques pour asseoir l'imposition d'après la réalité des faits⁷⁰³ ». De ce chef, il vise ce que les civilistes appellent la simulation. L'abus dans l'exercice d'un droit consisterait alors à « recouvrir les faits d'un vêtement juridique trompeur⁷⁰⁴ ». Or, un rapide examen de la jurisprudence fiscale montre que, sur le fondement de l'abus de droit, le juge sanctionne des opérations parfaitement conformes à la réalité au motif qu'elles ont une finalité exclusivement fiscale⁷⁰⁵. Il est ainsi visible que la notion d'abus de droit en fiscalité a un sens tout à fait particulier qu'il convient de décrire (I) avant de vérifier que le dépassement de la personnalité morale ne se confond pas avec la répression fiscale des abus de droit (II).

I. - LA THÉORIE DE L'ABUS DE DROIT EN FISCALITÉ

144 - Si, *stricto sensu*, l'article L64 du Livre des procédures fiscales condamne la simulation, la jurisprudence a quelque peu pris ses distances avec la lettre de ce texte. Pour atteindre plus largement les situations de fuite devant l'impôt, l'Administration a tenté et obtenu de la jurisprudence que le concept d'abus de droit soit élargi. Depuis un arrêt du Conseil d'Etat du 10 juin 1981⁷⁰⁶, l'abus de droit permet, en effet, d'appréhender à titre subsidiaire, la fraude à la Loi. En l'absence de simulation, l'abus est ainsi caractérisé lorsqu'un acte réel n'est inspiré par aucun autre motif que d'éluder ou d'atténuer la charge fiscale impliquée par la situation réelle.

L'abus de droit peut donc être constitué soit par une simulation (A), soit par une fraude (B).

A. - L'abus de droit par simulation mettant en scène une personne morale

145 - Visant « les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention », l'abus de droit par simulation suppose, *stricto sensu*, la réunion de deux éléments.

Il faut, d'une part, un ou plusieurs actes juridiques. Bien que la notion comprenne traditionnellement deux éléments, l'*instrumentum* qui est le support matériel de la volonté

⁷⁰³ COURTOIS (P.), « Des pouvoirs du service des impôts directs vis-à-vis des actes et des situations de droit privé », loc. cit.

⁷⁰⁴ NAVATTE (B.), « La fraude et l'habileté en droit fiscal », D. 1951, 1^{ère} partie, p. 87.

⁷⁰⁵ CE Plén., 10 juin 1981, n° 19.079, Dr. fisc. 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. LOBRY, RJF 9/81, n° 787.

⁷⁰⁶ CE Plén., 10 juin 1981, n° 19.079, Dr. fisc. 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. LOBRY, RJF 9/81, n° 787.

et le *negotium*, l'accord d'un point de vue formel, la jurisprudence accepte assez largement la notion d'acte juridique. Il est admis que l'Administration puisse remettre en cause des actes sur le terrain de l'article L64 du Livre des procédures fiscales en l'absence d'*instrumentum*⁷⁰⁷, pourvu que l'acte soit certain.

L'abus par simulation suppose, d'autre part, une dissimulation. Au delà des apparences créées par l'acte régulièrement conclu, celui-ci doit dissimuler une situation réelle différente.

La lettre du texte doit toutefois être dépassée. Pour être « condamnable », la dissimulation doit, en effet, être accompagnée d'un élément psychologique que l'article L64 n'exige pas de façon expresse. Naturellement, pour distinguer l'abus de la simple erreur, la doctrine majoritaire s'accorde à reconnaître que la simulation n'est répréhensible que lorsque son auteur a l'intention de tromper les tiers en créant une apparence⁷⁰⁸. Louis JOSSERAND écrivait ainsi « à la différence de la dissimulation qui est le triomphe de l'inertie, la simulation implique un mensonge positif, des manœuvres plus ou moins savantes, un aménagement d'une situation juridique en vue de farder la réalité : *aliud simulatur, aliud agitur*⁷⁰⁹ ».

Précisons, enfin, que selon le Conseil d'Etat⁷¹⁰, l'abus de droit suppose que la charge fiscale du contribuable ait été réellement modifiée par l'acte ou l'opération ayant un caractère abusif.

146 - Fort de ses éléments, qu'en est-il de la simulation lorsqu'une personne morale est en scène ?

Abus de droit et personnes morales semblent faire bon ménage. La personnalité morale ayant vocation à créer un écran entre les tiers et ses membres, le contribuable qui entend dissimuler certaines de ses opérations a naturellement recours aux techniques sociétaires. Il est donc fréquent de trouver des personnes morales dans des montages déclarés abusifs par la jurisprudence.

⁷⁰⁷ Il est ainsi admis qu'une décision d'augmentation de capital prise collectivement par les associés peut être combattue sur le fondement de l'article L64 du Livre des procédures fiscales : CE, 3 novembre 1986, n°49.462, Dr. fisc. 1987, n°8, comm. 344, Concl. RACINE (P.-F.).

⁷⁰⁸ DEBOISSY (F.), *La simulation en droit fiscal*, Bibliothèque de droit privé, Tome 276, Paris : LGDJ, 1997, n°200 ; NAVATTE (B.), « La fraude et l'habileté en droit fiscal », D. 1951, 1^{ère} partie, p. 87 ; POUILLAIN (B.), « La jurisprudence de la Cour de cassation » in « L'abus de droit en fiscalité », Rev. sociétés 2002, p. 479, n° 6.

⁷⁰⁹ JOSSERAND (L.), « Le mensonge, la simulation et la dissimulation en tant que facteurs de droit » cité par BORRICAND (J.), « La notion de fraude fiscale », JCP éd. E 1982, II, 13856, n° 25.

⁷¹⁰ CE, 5 mars 2007, n° 284 457, SELARL Pharmacie des Chalonges, Rev. fisc. Not. juin 2007, p. 24, note FOUQUET (O.).

Traditionnellement, la simulation peut prendre trois formes : la simulation par acte déguisé, par interposition de personne et enfin par acte fictif⁷¹¹.

La simulation par acte déguisé apparaît difficilement applicable aux personnes morales. Elle consiste à maquiller la nature juridique réelle d'une opération sous les traits d'un acte apparent présenté aux tiers ne correspondant pas à l'acte qui a été conclu par les parties et qui est gardé secret. Appliqué aux personnes morales, l'acte secret devrait être « dissimulé » par un contrat de société ou d'association entre les parties. Or, dans cette hypothèse, la société ou le groupement se trouve nécessairement fictif⁷¹². Les auteurs recensent ainsi traditionnellement deux hypothèses de société fictive parmi lesquelles celle du contrat de société qui *dissimule un autre contrat*⁷¹³. L'abus de droit par acte déguisé sous la forme d'un contrat de société ou d'association n'est donc pas détachable de l'abus de droit par fictivité.

La seconde hypothèse d'abus de droit par simulation est celle de l'interposition de personne. Cette fois, il ne fait aucun doute que l'interposition puisse porter sur une personne morale. L'ancien article 244 du Code général des impôts s'y référait expressément en prévoyant que :

« Toute opération conclue sous la forme d'un contrat ou d'un acte juridique quelconque et dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfices ou de revenus effectués directement ou par personnes ou sociétés interposées n'est pas opposable à l'Administration ».

On connaît toutefois les difficultés éprouvées par l'Administration et la jurisprudence lorsqu'il s'agit d'admettre l'interposition d'une personne morale. En effet, lorsque l'interposition est permanente, que la personne morale n'agit plus que dans l'intérêt de l'auteur de l'interposition, la démonstration de l'interposition de la personne morale revient souvent à établir sa fictivité⁷¹⁴.

Appliqué aux personnes morales, en fiscalité, l'abus de droit a trouvé son terrain de prédilection avec la fictivité. Bien que la notion ait quelque peu varié selon les époques et

⁷¹¹ DEBOISSY (F.), *La simulation en droit fiscal*, op. cit. n° 225 ; COZIAN (M.), « La notion d'abus de droit » in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} éd., Paris : Litec, 1999, Thème 2, p. 19 ; GOUYET (R.), « Quels sont les abus de droit par simulation sanctionnés par l'Administration fiscale ? », JCP éd. N 2001, I, 30 ; POUILLAIN (B.), « La jurisprudence de la Cour de cassation » in « L'abus de droit en fiscalité », op. cit. n° 7.

⁷¹² Sur cette notion, voyez nos développements à suivre sur la notion de personne morale fictive.

⁷¹³ CALAIS-AULOY (J.), « Société fictive », Rép. Civil Dalloz, 1971, n°11 ; ROUAST-BERTIER (P.), « Société fictive et simulation », Rev. sociétés 1993, p. 724.

⁷¹⁴ VIAL-PEDROLETTI (B.), *L'interposition de personnes dans les sociétés commerciales*, Thèse dactylographiée, Aix-Marseille, 1986, p. 86 et s.

les mentalités⁷¹⁵, la personne morale fictive est celle qui existe en apparence mais qui ne correspond à aucune réalité. Elle n'est qu'une façade masquant une absence de fonctionnement régulier de la structure sociale. Traditionnellement, les auteurs recensent deux hypothèses générales⁷¹⁶ : soit la personne morale fictive dissimule l'activité d'une seule personne et la simulation porte sur le contrat créateur lui-même ; soit, elle dissimule une autre convention et la simulation porte, cette fois, sur la nature du contrat⁷¹⁷.

Les préoccupations fiscales constituant l'un des principaux motifs de création des personnes morales fictives, il n'est pas étonnant qu'elles apparaissent en nombre dans la jurisprudence fiscale⁷¹⁸. Il peut paraître surprenant pourtant que certains auteurs aient émis des doutes quant à la fictivité des personnes morales. Ceux-ci ont mis en avant la particularité du concept lorsqu'il s'agit d'une personne morale et notamment d'une société⁷¹⁹. Selon eux, la rédaction des actes constitutifs, les formalités nécessaires à l'immatriculation et l'immatriculation elle-même, donnent naissance à une société qui apparaît réelle aux yeux du public. Cette considération a amené le doyen Henri ROUSSEAU⁷²⁰ à rejeter toute idée de fictivité des sociétés, du moins des sociétés anonymes. Dès lors que les formalités de constitution de la personne morale ont été accomplies, celles-ci ont une existence réelle. La société, une fois officialisée, devient une institution et ne pourrait pas de ce fait, être fictive.

Doctrine majoritaire et jurisprudence ont toutefois rejeté cette idée. De nombreux auteurs⁷²¹, comme de nombreuses décisions jurisprudentielles⁷²², font appel au concept de sociétés ou de personnes morales fictives. La portée des formalités de constitution et l'immatriculation, bien que conférant la personnalité morale, ne suffisent donc pas et sont notamment inaptes à masquer l'absence des autres éléments essentiels de la personnalité morale.

⁷¹⁵ Certaines formes sociétaires et certains groupements étaient tenus hier pour fictifs et ne le sont plus aujourd'hui. C'est notamment le cas des sociétés et groupement unipersonnels.

⁷¹⁶ CALAIS-AULOY (J.), « Société fictive », op. cit. n° 9 et s. ; ROUAST-BERTIER (P.), « Société fictive et simulation », op. cit. n° 4 et s.

⁷¹⁷ Pour un exemple récent : Cass. Com. 15 mai 2007, n° 06-14262, *Saunier*, RJF 8-9/07, n° 994.

⁷¹⁸ DEBOISSY (F.), *La simulation en droit fiscal*, Bibliothèque de droit privé, Tome 276, Paris : LGDJ, 1997, n° 229 ; ROBBEZ MASSON (C.), *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Bibliothèque de science financière, Paris : LGDJ, 1990, Tome 29, n°281 et s.

⁷¹⁹ BREDIN (J.-D.), « Remarques sur la conception jurisprudentielle de l'acte simulé », RTD civ. 1956, p. 261, n° 16 et s. ; ROUSSEAU (H.), note sous Cass. req., 13 mai 1929, *Soc. Des Hôtels de Provence et autres C. Mallet et tranquier*, S. 1929, 1^{ère} partie, p.289.

⁷²⁰ ROUSSEAU (H.), *ibid.*

⁷²¹ Voyez notamment : BORRICAND (J.), « La notion de fraude fiscale », JCP éd. E 1982, II, 13856, n° 19 et s.

⁷²² CE, 17 janvier 1979, n° 5.118 et 5.654, RJF 3/79, n° 157 ; CE, 27 février 1980, n° 13.239, RJF 4/80, n° 347 ; CE, 7 octobre 1988, n° 42.924, Dr. fisc. 1989, n° 8, comm. 325 ; Cass. com. 11 janvier 2000, n° 82 D, *Fressineau*, RJF 4/00, n° 577 ; CE, 29 avril 2002, n° 220759, 220760 et 220761, *MM. Moitié*, Dr. fisc. 2002, n° 39, comm. 737, Concl. SENERS (F.) ; Cass. Com. 15 mai 2007, n° 06-14262, *Saunier*, RJF 8-9/07, n° 994.

B. - L'abus de droit par fraude à la Loi et la société frauduleuse

147 - Nonobstant la lettre de l'article L64 du Livre des procédures fiscales, qui ne vise que les cas de dissimulation juridique, et une jurisprudence, qui fut longtemps attachée à une lecture stricte de cet article⁷²³, l'Administration a progressivement imposé l'extension du concept d'abus de droit à la fraude. Cette extension lui permettait ainsi d'appréhender plus largement qu'elle ne pouvait le faire auparavant, les « montages » des contribuables habiles dans le domaine du droit des personnes morales et du droit fiscal des sociétés. Le revirement de jurisprudence eut lieu à l'occasion d'une décision rendue le 10 juin 1981⁷²⁴. Dans un considérant de principe, le Conseil d'Etat admettait que :

« Lorsque l'Administration use des pouvoirs qu'elle tient de ce texte (l'article L 64 du Livre des Procédures Fiscales), dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle doit, pour pouvoir écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et ses activités réelles »

Le Conseil d'Etat annonçait ainsi une solution nouvelle⁷²⁵. Même s'il ne prononçait pas le terme de fraude, il en décrivait les contours exacts. La notion d'abus de droit permettait désormais de sanctionner des montages auxquels on ne peut reprocher une quelconque simulation mais qui présentent tous les éléments de la fraude. Bien que l'abus par fraude ne fut admis qu'à titre subsidiaire, à défaut de simulation⁷²⁶, un second volet

⁷²³ De nombreuses décisions témoignent de la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'Etat antérieure à 1981 qui n'admettait pas que soient tenus pour inopposables des actes juridiques régulièrement conclus par les contribuables, n'opérant aucune dissimulation juridique. La Cour de cassation s'est d'ailleurs plus longtemps tenue à une lecture stricte de l'article L64 du Livre des procédures fiscales. On peut citer ainsi un arrêt du 16 octobre 1984, dans lequel la Chambre commerciale considérait que si l'Administration invoque l'abus de droit, elle doit établir que l'acte litigieux a un caractère fictif (Cass. com. 16 octobre 1984, n° 734, Sté SEDIF et autres c/ DGI, RJF 2/85, n° 342).

⁷²⁴ CE, 10 juin 1981, n° 19.079, Dr. fisc. 1981, n° 48-49, comm. 2187, concl. LOBRY, RJF 9/81, n° 787.

⁷²⁵ La solution fut critiquée par de nombreux auteurs. Voy. notamment : ROBBEZ MASSON (C.), *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Bibliothèque de science financière, Tome 29, Paris : LGDJ, 1990, n°306 ; TUROT (J.), « Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'Administration des actes juridiques (ou de l'abus de droit rampant) », RJF 8-9/89, chron. p. 458 ; COZIAN (M.), « La notion d'abus de droit en matière fiscale », Gaz. Pal. 1993, doct. p.50.

⁷²⁶ Le caractère subsidiaire de l'abus de droit par fraude à la Loi ressort de l'arrêt du 10 juin 1981 (précité supra note 722). Le Conseil d'Etat considère que l'abus de droit suppose que l'Administration établisse que « ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut » qu'ils ont un but exclusivement fiscal.

On peut douter, toutefois, de la permanence de ce principe. Ainsi, dans un arrêt récent du 15 mai 2007, le Conseil d'Etat n'a pas hésité à faire échec à ce principe en retenant, à la fois, la fictivité d'une société et le but exclusivement fiscal du montage (Cass. Com. 15 mai 2007, n° 06-14262, Saunier, RJF 8-9/07, n° 994. En ce sens également : X, « Abus de droit : la Cour de cassation en use et... en abuse », BIM 8-9/07, chron. p. 294, n° 8).

était adjoint à la notion d'abus de droit fiscal⁷²⁷. Quelques années plus tard, la Cour de Cassation allait rejoindre le Conseil d'Etat⁷²⁸.

148 - D'accord sur le principe, la Cour de cassation et le Conseil d'Etat n'ont pas, cependant, une définition strictement identique de la fraude à la Loi.

Selon le Conseil d'Etat, dans l'arrêt *Janfin* du 27 septembre 2006⁷²⁹, la fraude à la Loi suppose, devant le juge fiscal, la réunion de deux éléments :

- un élément objectif qui est la contrariété entre l'objectif recherché par le contribuable lorsqu'il applique le texte dont il réclame le bénéfice et l'objectif poursuivi par les auteurs de ce texte ;
- un élément intentionnel qui est le but exclusivement fiscal de l'opération.

Par ailleurs, le Conseil d'Etat a précisé, dans un arrêt du 5 mars 2007⁷³⁰, que l'abus de droit suppose que la charge fiscale du contribuable ait été réellement modifiée par l'acte ou l'opération ayant un caractère abusif.

Pour la Cour de cassation, la fraude à la Loi exige un élément supplémentaire : l'acte ne sera écarté que s'il a été accompli pour réaliser un changement apparent de la situation entraînant un allègement de la charge fiscale, sans avoir réellement aucune autre conséquence. C'est du moins la solution qui fut initiée dans l'arrêt *RMC France* du 10 décembre 1996⁷³¹. La Cour avait retenu que la transformation d'une société à responsabilité limitée en société anonyme suivie d'une cession des titres ne pouvait être remise en cause sur le fondement de l'abus de droit par fraude⁷³² au motif que l'opération avait « des effets multiples ». En d'autres termes, une opération n'est abusive au sens de l'article L64 du Livre des procédures fiscales que lorsqu'elle « n'a pas de portée juridique propre, autre que celle recherchée d'éluider (ou d'alléger) l'impôt⁷³³ ».

⁷²⁷ L'abus par fraude à la Loi est tout à fait distinct et subsidiaire à l'abus par simulation : AUSTRY (S.), « La jurisprudence du Conseil d'Etat » in « L'abus de droit en fiscalité », Colloque du 16 mai 2002 organisé par l'Institut de droit économique, fiscal et social de l'Université de Paris Dauphine, Rev. sociétés 2002, p. 471, n° 6.

⁷²⁸ Cass. com. 19 avril 1988, *Dozinel*, Dr. fisc. 1988, n° 32-38, comm. 1733, RJF 2/89, p. 47, JCP éd. E 1989, II, 15550, note GRANDEROUTE (A.).

⁷²⁹ CE, 27 septembre 2006, *Sté janfin*, Dr. Fisc. 2006, n° 47, comm. 744, concl. OLLEON (L.). Voyez également : COLLIN (P.), « Procédures fiscales », Dr. Fisc. 2007, n° 25, chron. 631, p. 82.

⁷³⁰ CE, 5 mars 2007, n° 284 457, *SELARL Pharmacie des Chalonges*, Rev. fisc. Not. juin 2007, p. 24, note FOUQUET (O.).

⁷³¹ Cass. com. 10 décembre 1996, n° 2084 P, *RMC France*, Bull. civ. IV, n° 308, p. 262, RJF 2/97, n° 186.

⁷³² La cession d'actions n'était soumise qu'à un droit de 1% plafonné à 20.000 Francs tandis que la cession des parts de la SARL aurait donné lieu au droit de 4,80 %.

⁷³³ POUILLAIN (B.), « La jurisprudence de la Cour de cassation » in « L'abus de droit en fiscalité », Rev. sociétés 2002, p. 479, n°11.

149 - Appliquée à une personne morale, l'abus de droit par fraude à la Loi est, bien sûr, différent de l'abus de droit par simulation. Alors que la fictivité se traduit par le défaut de substance de la société ou du groupement qui n'est qu'un paravent⁷³⁴, la personne morale frauduleuse, au contraire, est bien réelle, mais sa constitution n'a été motivée que par la seule volonté de porter atteinte à la loi fiscale. Pour écarter une personne morale frauduleuse, l'Administration devra donc apporter la preuve du caractère exclusivement fiscal de sa création. Elle devra établir, sous le contrôle de l'appréciation souveraine des juges du fond, que la réunion de plusieurs indices permet de suspecter le but exclusivement fiscal d'un montage⁷³⁵. Selon de nombreuses juridictions du fond, cela suppose que soit établie l'absence d'intérêt patrimonial⁷³⁶ ou familial⁷³⁷ et plus généralement juridique⁷³⁸ de l'opération. Autant d'éléments caractéristiques de l'abus de droit qui permettent de détacher le phénomène de dépassement de la personnalité morale de la procédure de répression des abus de droit.

II. - LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE NON RÉDUCTIBLE À LA THÉORIE DE L'ABUS DE DROIT

150 - Au travers de l'article L64 du Livre des procédures fiscales, l'Administration peut sanctionner et passer outre les personnes morales qui ont créé « une apparence trompeuse, dans le but de dissimuler la situation réelle qui entraîne des « droits » plus lourds que ceux dus au regard de la situation apparente⁷³⁹ ». L'abus de droit étant défini, il convient de s'interroger sur les liens éventuels entre le dépassement de la personnalité morale et la procédure de répression des abus de droit : le premier correspondrait-il exactement à la définition du second ? Parmi les hypothèses de dépassement de la personnalité morale envisagées jusqu'ici en droit fiscal, certains cas peuvent particulièrement prêter à confusion et méritent que l'on s'attarde. Il en est ainsi des cas où l'interposition de personne morale est visée de façon expresse (A) ou tacite (B).

⁷³⁴ Cass. Com. 15 mai 2007, n° 06-14262, *Saunier*, RJF 8-9/07, n° 994.

⁷³⁵ CE, 11 octobre 1991, n°112.790, Dr. fisc. 1991, n°49, comm.2389 ; CE, 18 février 2004, n° 247729, *SA La Moderne*, Bull. Joly Sociétés 2004, § 159, p. 791, note COLLET (M.).

⁷³⁶ CA Paris, 7 mars 2002, n° 00-19154, *DSF Val de Marne c/ Crts Despouys*, RJF 1/03, n° 116.

⁷³⁷ CA Bourges, 13 mai 2002, n° 01-974, *DSF du Cher c/ Tabourdeau*, RJF 2/03, n° 240.

⁷³⁸ Cass. com. 10 décembre 1996, n° 2084 P, *RMC France*, Bull. civ. IV, n° 308, p. 262, RJF 2/97, n° 186.

⁷³⁹ POUILLAIN (B.), « La jurisprudence de la Cour de cassation » in « L'abus de droit en fiscalité », Rev. sociétés 2002, p. 479, n°6.

A. - L'interposition de personne morale est expressément visée.

151 - Chaque occasion pour le Législateur et la jurisprudence de se référer explicitement à la notion d'interposition de personne, laisse planer le spectre de l'abus de droit. Le doute est d'autant plus important que l'interposition de personne apparaît dans les deux branches de l'abus de droit. Inévitablement, elle apparaît en principe dans l'abus de droit par simulation. Toutefois, l'interposition de personne morale est aussi fréquemment relevée dans les cas d'abus de droit par fraude⁷⁴⁰. Selon une jurisprudence traditionnelle, il y a abus lorsque la société, souvent une société civile immobilière, a été créée dans un but exclusivement fiscal⁷⁴¹. Dans ces conditions, il est légitime de se demander si les textes et décisions de jurisprudence qui visent l'interposition de personne morale ne mettent pas en œuvre, « sans le dire », la procédure de répression des abus de droit.

La réponse est évidente pour toutes les décisions de jurisprudence, lorsque les magistrats en appellent explicitement à l'article L64 du Livre des procédures fiscales. Ces espèces ne présentent aucune originalité par rapport aux techniques juridiques traditionnelles et, de ce fait, ne constituent pas des hypothèses de dépassement de la personnalité morale.

En revanche, lorsque le Législateur se réfère directement à l'interposition de personne, le doute est permis. On l'a compris, en matière d'abus de droit, les "apparences" peuvent parfois être trompeuses et le recours à l'expression « interposition de personne » pourrait bien être de celles-ci.

152 - Le Législateur fiscal a parfois présumé que certaines personnes morales étaient interposées. Deux dispositions lui ont notamment fourni cette occasion : l'article 990 D et l'article 885-O-bis-2° du Code général des impôts. Les deux articles ont un domaine bien différent. Alors que le premier est une mesure de rigueur, le second se présente, au contraire, comme une mesure de faveur pour les contribuables soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune. De ce fait, leur interprétation ne peut être similaire.

En substance, l'article 885-O-bis-2° du Code général des impôts permet au contribuable de bénéficier de l'exonération d'impôt de solidarité sur la fortune, même lorsqu'il détient « par société interposée » le capital de l'entreprise dans laquelle il exerce

⁷⁴⁰ CE, 19 janvier 1983, n° 33831, Dr. fisc. 1983, n° 31, comm. 1621, concl. SCHRICKE (C.).

⁷⁴¹ CAA Nancy, 27 décembre 1990, n° 89-113, Dr. fisc. 1992, n° 10, comm. 492 ; CAA Marseille, 14 juin 1999, n° 96-12418, *Bancarel*, Dr. fisc. 2000, n° 18-19, comm. 390, concl. DUCHON-DORIS (J.-C.), RJF 3/00, n° 323.

son activité professionnelle. Bien que l'expression de personne morale interposée soit employée, cet article suscite le doute quant au fait qu'il s'agit d'un abus de droit au sens du droit fiscal.

L'abus suppose, en effet, la mauvaise foi du contribuable. L'un et l'autre sont incontestablement liés. La Cour de cassation, dans un arrêt du 2 décembre 1997, relevait de la sorte que l'Administration n'ayant « pas mis en cause la bonne foi des parties, un tribunal, qui n'a pas tenu cet acte pour fictif ou mensonger, a pu retenir [qu'elle] n'avait pas agi dans le cadre des dispositions de l'article L64 du Livre des procédures fiscales⁷⁴² ». L'abus suppose donc une manœuvre consciente de la part du contribuable pour induire l'Administration en erreur sur ses charges fiscales⁷⁴³. Or, dans l'hypothèse de l'article 885-O-bis du Code général des impôts, cet élément psychologique manque nécessairement au contribuable. Ce dernier n'a certainement pas voulu induire en erreur l'Administration alors que la mesure lui est favorable. En outre, il semble invraisemblable que le Législateur ait présumé la mauvaise foi d'un individu pour lui accorder dans le même temps, une mesure de faveur.

Une hésitation est également permise pour l'article 990 D du Code général des impôts. Celui-ci permet à l'Administration de soumettre à la taxe de 3 % due sur la valeur des immeubles possédés en France, des personnes morales étrangères qui détiennent ces biens par « personne interposée ». Le texte vise, à ce titre, toutes les personnes morales détenant les biens ou droits visés par l'article dans laquelle le redevable de la taxe a une participation « qu'elle que soit la forme et la quotité ». Il va sans dire que la généralité des termes permet d'appréhender le plus grand nombre de situations et ceci peut paraître en décalage avec la notion d'abus de droit. Celui-ci suppose, en principe, que l'agent interposé n'ait agi que dans l'intérêt de l'auteur de l'interposition ou que son intervention n'ait eu d'autre motif qu'un motif fiscal. Or, le mécanisme de l'article 990 D dépasse largement ces seules hypothèses. La simple détention d'une partie du capital ou des droits de vote dans la structure intermédiaire ne peut permettre de présumer la simulation ou la fraude. En vérité, le critère mis en œuvre par le Législateur est purement objectif. Il ne permet pas de discerner les cas dans lesquels l'élément psychologique de l'abus de droit est présent. Le législateur appréhende la « détention indirecte » plus que l'interposition de personne en tant qu'abus de droit. Cette dernière notion n'est qu'un élément de la définition du redevable de la taxe de 3%.

⁷⁴² Cass. com., 2 décembre 1997, *Questembert*, Bull. IV, n° 319, p. 277.

⁷⁴³ POUILLAIN (B.), « La jurisprudence de la Cour de cassation » in « L'abus de droit en fiscalité », Rev. sociétés 2002, p. 479, n°6.

153 - Parfois, le Législateur s'est aussi contenté de faire une référence à l'interposition de personne tout en laissant le soin à l'Administration de l'établir. Il en est ainsi de l'article 111-a du Code général des impôts qui vise les sommes mises à la disposition des associés par leur société « directement ou par personnes et sociétés interposées ». Pour l'application de cet article, il appartient donc à l'Administration fiscale de prouver l'interposition d'une personne morale. Là encore, les modalités de mise en œuvre de l'article 111-a du Code général des impôts font douter qu'il s'agisse d'un abus de droit.

D'une part, ayant à apporter la preuve d'une interposition de personne, l'Administration aurait, en principe, à se placer sur le terrain de l'abus de droit. Elle devrait, de ce fait, mettre en œuvre la procédure de l'article L64 du Livre des procédures fiscales. Or, la jurisprudence montre qu'il n'en est rien⁷⁴⁴. Un redressement fondé sur l'article 111-a du Code général des impôts n'implique pas la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit. En d'autres termes, la disposition est autonome et suffit comme base légale.

D'autre part, à supposer même que l'article L64 ne soit pas nécessaire pour établir une interposition de personne, il reste que la preuve de cette interposition suppose normalement la réunion de plusieurs indices. Ceux-ci doivent établir que la personne morale intercalée n'a agi que dans l'intérêt de l'auteur de l'interposition ou que son intervention était frauduleuse. Or, dans aucun des arrêts ayant fait application de l'article 111-a du Code général des impôts, on ne trouve l'accumulation des indices propres à l'abus de droit. Ainsi, dans l'arrêt *Lefébure* du 9 octobre 1992, le Conseil d'Etat se contente de relever que l'associé contrôle indirectement la société pour considérer que cette dernière est interposée au sens de l'article 111-a du Code général des impôts⁷⁴⁵. Il est pourtant admis que le contrôle seul n'est pas suffisant pour établir la simulation ou la fraude. Dans ces conditions, une fois de plus, le recours à l'expression de personne interposée n'est pas révélateur de la mise en œuvre de la notion d'abus de droit. L'interposition de personne est ici distincte de cette technique juridique traditionnelle en droit fiscal qu'est l'abus de droit. Nous pouvons donc valablement considérer qu'il s'agit du phénomène de dépassement de la personnalité morale.

⁷⁴⁴ CE, 9 octobre 1992, n° 95210, *Lefébure*, Dr. fisc. 1993, n° 41, comm. 1911, RJF 12/92, n° 1726 ; CAA Paris, 2 février 1993, n° 91-368, *Goulouzelle*, RJF 4/93, n° 538.

⁷⁴⁵ De même : TA Dijon, 5 août 1998, n° 96-5148, *Sté SARC*, RJF 5/99, n° 547.

B. - L'interposition de personne est visée de façon tacite

154 - À côté des cas dans lesquels la jurisprudence et les textes font appel expressément à la notion d'interposition de personne, la doctrine a ajouté quelques autres dispositions. Des auteurs considèrent, en effet, que la notion d'abus de droit permet de rendre compte de plusieurs dispositions légales et particulièrement celles ayant trait à la lutte contre l'évasion fiscale⁷⁴⁶. Pour un certain nombre d'auteurs, ces dispositifs sont traditionnellement présentés, pour reprendre les termes de Monsieur Bernard PLAGNET⁷⁴⁷, comme des mesures permettant de lutter contre « l'abus des traités ». Tous songent notamment à trois dispositions envisagées comme hypothèse de dépassement de la personnalité morale, à savoir les articles 123 bis, 155 A et 209 B du Code général des impôts.

L'analyse la plus catégorique revient à Monsieur Charles ROBBEZ-MASSON. Selon cet auteur, ces dispositifs « renforcent » et parfois « complètent » la procédure de répression des abus de droit. Face à l'évasion fiscale internationale difficile à prouver pour l'Administration, la justification de ces textes particuliers « résidait dans le fait d'accorder des facilités probatoires au Service des impôts⁷⁴⁸ ». Les articles 155 A, 123 bis et 209 B du Code général des impôts ne se situeraient ainsi que sur le terrain de la preuve en posant un certain nombre de présomptions d'abus de droit. Dans ces conditions, ils ne se départiraient pas de la procédure de l'article L64 du Livre des procédures fiscales.

L'interprétation de ces textes semble difficile à admettre. Un certain nombre d'éléments ne permettent pas d'abonder dans le sens de Monsieur Charles ROBBEZ-MASSON. Certes ces dispositions visent à lutter contre l'évasion fiscale mais elles ne mettent pas en œuvre la procédure de répression des abus de droit.

155 - Sur le terrain procédural, d'abord, ces trois dispositions s'avèrent totalement indépendantes de l'article L64 du Livre des procédures fiscales.

D'une part, lorsque l'Administration invoque l'un ou l'autre de ces dispositifs, il est traditionnellement admis qu'elle n'a pas à respecter la procédure spécifique de l'abus de droit ni à réserver au contribuable les garanties prévues dans ce cas. Ainsi, le Conseil

⁷⁴⁶ ROBBEZ-MASSON (C.), *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Bibliothèque de science financière, Tome 29, Paris : LGDJ, 1990, n° 340 et s. ; AMAR (J.), « Un premier aperçu » in « L'abus de droit en fiscalité », Colloque du 16 mai 2002 organisé par l'Institut de droit économique, fiscal et social de l'Université de Paris Dauphine, Rev. Sociétés 2002, p. 457, n° 6.

⁷⁴⁷ PLAGNET (B.), « L'abus des traités », J.-Cl. Fiscal Impôts directs, fasc. 15-A, mai 1987.

⁷⁴⁸ ROBBEZ-MASSON (C.), *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Bibliothèque de science financière, Tome 29, Paris : LGDJ, 1990, n° 340.

d'Etat a eu l'occasion de rappeler que l'Administration était en droit de redresser un contribuable sur le seul fondement de l'article 155 A du Code général des impôts. Ceci sans avoir « à rechercher si pouvaient également être appliquées les dispositions de l'article L64 du LPF réprimant l'abus de droit⁷⁴⁹ ».

D'autre part, dans les situations visées par le Législateur, la procédure de répression des abus de droit n'est pas une alternative. Il suffit de se remémorer la jurisprudence qui a précédé l'entrée en vigueur de l'article 155 A du Code général des impôts. Le Conseil d'Etat avait eu à se prononcer sur les montages impliquant un *rent a star system*. Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 21 avril 1989⁷⁵⁰, une actrice résidant en France avait conclu, avec une société d'artistes suisse, un contrat prévoyant que tous ses cachets seraient directement versés à cette société, laquelle en contrepartie reversait à l'actrice une rémunération fixe, une pension de retraite et prenait en charge ses frais professionnels. A cette occasion, le Conseil d'Etat avait jugé que certes les redressements opérés par l'Administration étaient fondés. Toutefois, la pénalité propre à l'article L64 ne devait pas s'appliquer car l'opération ne constitue pas un abus de droit. En d'autres termes, si le contrat n'était pas opposable à l'Administration pour la détermination de l'impôt sur le revenu de l'actrice, il n'y avait pas, pour autant, d'abus de droit.

Dans le même sens, il ne semble pas que l'Administration ait tenté d'invoquer l'article L64 dans des situations qui, très proches des situations visées par le Législateur, ne répondent pas exactement aux conditions prévues par les textes. L'hypothèse avait été envisagée par Monsieur Allard DE WALL. Celui-ci s'interrogeait sur la possibilité de mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit dans l'hypothèse où un contribuable détiendrait 24,99% du capital d'une filiale bénéficiant d'un régime fiscal privilégié⁷⁵¹. Selon, lui « l'existence d'un seuil objectif déclenchant l'application de l'article 209 B interdit de manière absolue à l'Administration d'utiliser l'arme de l'abus de droit⁷⁵² ». Selon toute vraisemblance, cette analyse n'a pas été démentie.

156 - Sur le terrain de la sanction, ensuite, un autre argument tend à démontrer que les articles 123 bis, 155 A et 209 B du Code général des impôts se distinguent de la procédure

⁷⁴⁹ CE, 18 octobre 2002, n° 224459, *Cambay*, RJF 1/03, n° 10.

⁷⁵⁰ CE, 21 avril 1989, n° 88-983, RJF 6/89, n° 724.

⁷⁵¹ Pour les entreprises créées ou acquises avant le 1^{er} janvier 1992, l'article 209-B-I supposait, avant le 1^{er} janvier, que le contribuable détienne 25% des actions ou parts de la société étrangère.

⁷⁵² DE WALL (A.), « L'article 209 B du C.G.I. : Mythe ou réalité ? », Dr. fisc. 1991, n° 30, chron. p. 1149, n° 5.

de répression des abus de droit. L'abus « à la française⁷⁵³ » implique, en effet, une sanction particulièrement sévère, fixée à 200 % à l'origine mais qui, depuis de la Loi Aicardi⁷⁵⁴, est passée à 80% du montant des redressements. La procédure de répression des abus de droit est donc envisagée comme une véritable condamnation de la simulation ou de la fraude. Or, cet élément ne se retrouve dans aucun des textes précités.

Pour sa part, l'article 155 A du Code ne permet à l'Administration française que la réintégration des sommes versées à l'entité étrangère. Il ne s'agit donc pas d'une sanction mais d'une « pure et simple remise en l'état⁷⁵⁵ ». De même, l'article 209 B du Code général des impôts n'aboutit qu'à « une sorte de transparence de la filiale étrangère⁷⁵⁶ » dont les résultats sont imposés entre les mains du contribuable français à hauteur de sa participation et dès la réalisation des revenus. Dans aucun des textes, il n'est prévu de véritable sanction fiscale alors que celle-ci est l'une des caractéristiques de l'abus de droit envisagé par le droit fiscal.

157 - La conclusion peut ainsi revenir à Monsieur Philippe DURAND⁷⁵⁷. Celui-ci remarquait que le Législateur, dans l'élaboration des textes fiscaux, a une approche plus large que celle de l'abus de droit décrite par l'article L64 du Livre des procédures fiscales. Il ne s'agit pas de sanctionner la simulation ou la fraude, mais « d'éviter que la forme ne permette de bénéficier d'avantages là où la substance s'éloigne beaucoup de l'intention du Législateur ». Les articles 123 bis, 155 A et 209 B du Code général des impôts sont de ceux-ci. On ne peut valablement considérer qu'ils sont la mise en œuvre pure et simple de la procédure de répression des abus de droit prévue par le droit fiscal. Leur fondement se trouve bien être le dépassement de la personnalité morale.

L'originalité de ce phénomène face à la théorie fiscale de l'abus de droit étant établie, il convient maintenant de se tourner vers les actions de droit commun afin de vérifier qu'il n'y a pas de confusion possible entre ces actions et le dépassement de la personnalité morale.

⁷⁵³ DURAND (P.), « L'abus de droit et la création des textes », in « L'abus de droit en fiscalité », Colloque du 16 mai 2002 organisé par l'Institut de droit économique, fiscal et social de l'Université de Paris Dauphine, Rev. Sociétés 2002, p. 467.

⁷⁵⁴ Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, Dr. fisc. 1987, n°31, comm. 1489.

⁷⁵⁵ PENNERA (C.), « Les sociétés-relais et l'évasion fiscale internationale », JCP éd. CI 1974, I, 11315, n° 24.

⁷⁵⁶ DE WALL (A.), « L'article 209 B du C.G.I. : Mythe ou réalité ? », Dr. fisc. 1991, n° 30, chron. p. 1149, n° 1.

⁷⁵⁷ DURAND (P.), « L'abus de droit et la création des textes », loc. cit.

SECTION II. LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE ET LES ACTIONS DE DROIT COMMUN

158 - S'il n'existe pas, en droit privé, de texte réprimant l'abus de droit, les situations appréhendées par la fiscalité au titre de cette notion ne sont pas, pour autant, impunies⁷⁵⁸. Le droit commun a tissé un filet au travers duquel les personnes morales fictives ou interposées comme les personnes morales frauduleuses ne passent pas. Dénommées action en déclaration de simulation et action en déclaration de fraude, elles sont équivalentes à la théorie de l'abus de droit en fiscalité puisqu'elles permettent aux tiers de passer outre l'écran de la personnalité morale (I).

Le Trésor public et l'Administration fiscale sont de ceux qui peuvent agir sur ce fondement. Une distinction est toutefois nécessaire. Suivant qu'il s'agit du Trésor public intervenant pour le recouvrement de l'impôt ou de l'Administration fiscale qui, *stricto sensu*, intervient dans la détermination de l'assiette, leur position ne sera pas identique. Seule la seconde dispose de l'action issue de l'article L64 du Livre des procédures fiscales⁷⁵⁹. La première, en revanche, se trouve dans la position d'un tiers et ne peut donc recourir qu'aux actions de droit commun⁷⁶⁰.

Le droit commun dispose, en outre, de notions sans équivalent en fiscalité. Apparence et société créée de fait permettent, en effet, de faire supporter les dettes sociales à celui qui s'est comporté en maître de l'affaire. Si là encore, le parallèle avec le dépassement de la personnalité morale se dessine, celui-ci ne se vérifie pas (II).

I. - LES ACTIONS DE DROIT COMMUN CORRESPONDANT À L'ABUS DE DROIT EN FISCALITÉ : LES ACTIONS EN DÉCLARATION DE SIMULATION ET DE FRAUDE.

159 - Face aux situations que l'Administration fiscale peut sanctionner en mettant en œuvre la procédure de répression des abus de droit, la position des tiers qui souhaitent dénoncer les apparences ou la fraude, n'est ni plus, ni moins confortable. Ceux-ci

⁷⁵⁸ COZIAN (M.), « La notion d'abus de droit en matière fiscale », Gaz. Pal. 1993, doct. p.50, n° 12.

⁷⁵⁹ L'article L64 du Livre des procédures fiscales ne vise, en effet, que « l'Administration des impôts » dans son travail de détermination de l'impôt.

⁷⁶⁰ Pour un exemple : Cass. 3^{ème} civ. 4 juin 2003, n° 694 FS PB, *Ponnelle et autre c/ Trésorier principal-Paris et autre*, Bull. Joly Sociétés 2003, § 226, note LUCAS (F.-X.).

disposent, en effet, d'actions de droit commun leur permettant de crever l'écran de la personnalité morale qui s'avère simulée ou frauduleuse. Ainsi, s'ils entendent dénoncer les apparences, ils disposent de l'action en déclaration de simulation (A). S'ils entendent déjouer les fraudes, ils n'ont qu'à mettre en œuvre l'action en déclaration de fraude (B).

A. - Dépassement de la personnalité morale et action en déclaration de simulation.

160 - Aux termes de l'article 1321 du Code de civil qui dispose que « les contre-lettres ne peuvent avoir leur effet qu'entre les parties contractantes ; elles n'ont point d'effet contre les tiers », le droit civil réserve à ces derniers la possibilité d'agir en déclaration de simulation. Cette action ouvre, une fois la simulation établie, la possibilité d'écarter les apparences pour se prévaloir de la contre-lettre. La jurisprudence s'est cependant quelque peu détachée de la lettre du texte. Se contentant d'une apparence trompeuse, elle a admis que l'action des tiers est ouverte quand bien même aucune contre-lettre n'existerait matériellement⁷⁶¹. C'est dire que l'action en déclaration de simulation permet à nouveau d'écarter les apparences pour appréhender la réalité.

161 - Ceci ramené aux personnes morales, le droit commun autorise, à l'instar de l'abus de droit en fiscalité, à écarter celles qui s'avéreraient interposées.

Il reconnaît également la possibilité d'agir sur le fondement de l'article 1321 du Code civil contre les personnes morales fictives. Ceci a été admis après une longue série de discussions.

Une partie de la doctrine privatiste⁷⁶², représentée notamment par le Doyen Henri ROUSSEAU⁷⁶³, avait, tout d'abord, douté qu'une société puisse être fictive, particulièrement une société anonyme.

D'autres auteurs avaient, ensuite, avancé que la fictivité ne pouvait être analysée comme une espèce de la simulation⁷⁶⁴. Selon eux, cette dernière suppose l'existence d'une

⁷⁶¹ Cass. 3^{ème} civ. 5 mars 1997, *SCI Bellevue c. Panayotou*, Defrénois 1997, art. 36.591, p. 744, n° 78, note DELEBECQUE (P.).

⁷⁶² MARTIN-SERF (A.), « Consentement des parties. Sociétés fictives et frauduleuses », J.-Cl. Sociétés fasc. 7-40, février 2004, n° 6 et s.

⁷⁶³ Selon cet auteur, les sociétés anonymes sont insusceptibles d'être fictives. La loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales subordonnant l'acquisition de la personnalité morale à l'immatriculation au registre du commerce et des sociétés, ces sociétés auraient une existence réelle dès lors que les formalités de constitution ont été accomplies : Cass. req. 13 mai 1929, *Soc. Des Hôtels de Provence et autres C. Mallet et tranquier*, S. 1929, 1^{ère} partie, p. 289, note ROUSSEAU (H.).

⁷⁶⁴ BAILLY-MASSON (C.), « La fictivité, une épée de Damoclès disparue ? », Les Petites affiches 2000, n° 16, p. 4, note n° 7 ; BREDIN (J.-D.), « Remarques sur la conception jurisprudentielle de l'acte simulé », RTD civ. 1956, p. 261, n° 18 ; MARTIN-SERF (A.), « Consentement des parties. Sociétés fictives et frauduleuses », J.-Cl. Sociétés fasc. 7-40, février 2004, n° 4.

contre-lettre dissimulée par l'acte apparent. C'est du moins ce qu'exige une lecture stricte de l'article 1321 du Code civil. Or, l'acte fictif et particulièrement les personnes morales fictives ne dissimulent généralement aucun acte secret conclu entre les parties. De ce fait, les personnes morales fictives ne se rattacheront pas à la simulation. Il faudrait dès lors en conclure que leur dénonciation ne pourrait pas se faire par l'action en déclaration de simulation.

De telles querelles semblent avoir été dépassées. D'une part, de nombreux auteurs admettent sans difficulté que la fictivité est une forme de simulation⁷⁶⁵. D'autre part, la jurisprudence n'hésite pas à admettre que l'action en déclaration de simulation puisse être dirigée contre un acte fictif et notamment une société fictive⁷⁶⁶. L'action en déclaration de simulation permet donc de dénoncer l'interposition d'une personne morale comme sa fictivité pour faire produire tous ses effets à la situation réelle qu'elle dissimule. On perçoit alors toutes ses conséquences. Cette action permet, selon le cas, aux créanciers de la personne morale fictive d'ignorer cette entité pour s'en prendre directement à ses membres ou aux créanciers de la personne morale interposée de passer outre cet écran pour appréhender l'auteur de l'interposition. Dans l'un et l'autre des cas, l'écran de la personnalité morale sera ainsi écarté pour laisser apparaître, selon la situation, l'auteur de l'interposition ou le maître de l'affaire. Sur ce point de dépassement de la personnalité morale et simulation se rejoignent donc. Là cesse toutefois la correspondance.

1. - Dépassement de la personnalité morale et personne morale fictive.

162 - Traditionnellement, la personne morale est fictive lorsque son « apparence ne correspond à aucune réalité⁷⁶⁷ ». Fort de cette définition, les auteurs recensent deux situations selon que la personne morale fictive dissimule une situation contractuelle différente ou l'activité « exclusive d'un maître de l'affaire⁷⁶⁸ ». Dans ce dernier cas, l'action en déclaration de simulation permettra aux créanciers sociaux de percer l'écran de la personnalité morale pour agir directement contre celui de ses membres qui est, en réalité, le maître de l'affaire. Pareil résultat implique de la part des créanciers sociaux et plus

⁷⁶⁵ Voyez notamment : MALINVAUD (P.), *Droit des obligations*, Les Manuels, 10^{me} éd., Paris : LexisNexis Litec, 2007, n° 281 et s. ; CALAIS-AULOY (J.), « Société fictive », Rép. civ. Dalloz, 1971, n° 1 ; DIENER (P.), « La société en nom collectif dont tous les associés sont des EURL », JCP éd. E 1992, I, 153, n° 25 et s. ; MARTIN-SERF (A.), « Consentement des parties. Sociétés fictives et frauduleuses », J.-Cl. Sociétés, fasc. 7-40, février 2004, n° 3 et s. ; ROUAST-BERTIER (P.), « Société fictive et simulation », Rev. sociétés 1993, p. 724.

⁷⁶⁶ Pour un exemple : Cass. 3^{ème} civ. 4 juin 2003, n° 694 FS PB, *Ponnelle et autre c/ Trésorier principal-Paris et autre*, Bull. Joly Sociétés 2003, § 226, note LUCAS (F.-X.).

⁷⁶⁷ CALAIS-AULOY (J.), « Société fictive », Rép. civ. Dalloz, 1971, n° 1.

⁷⁶⁸ MARTIN-SERF (A.), « Consentement des parties. Sociétés fictives et frauduleuses », J.-Cl. Sociétés fasc. 7-40, février 2004, n° 12.

généralement, des tiers qui y ont intérêt, qu'ils dénoncent l'apparence de personne morale. C'est là un élément essentiel de l'action en déclaration de simulation, elle consiste à critiquer la réalité d'une situation juridique.

163 - Il va sans dire, dans ces conditions, que l'action en déclaration de simulation suppose la démonstration que la personne morale n'est qu'apparente, qu'elle ne correspond pas à la situation réelle de ses membres. Il en sera ainsi lorsqu'il manque à cette personne morale un élément essentiel qu'est l'*affectio societatis*, celui-ci étant entendu comme la volonté des membres de s'unir et de participer à la vie sociale⁷⁶⁹.

Cette démonstration est essentielle à l'action en déclaration de simulation fondée sur la fictivité de la personne morale C'est que l'enjeu est de taille. Il s'agit, en effet, de distinguer concrètement entre les cas où la personnalité morale a été utilisée par ses membres de façon abusive pour masquer les agissements d'un seul d'entre eux et les cas où son utilisation est normale. La tâche est particulièrement difficile pour les personnes morales. Ainsi que l'ont très justement observé des auteurs, « la séparation des risques par l'éclatement du patrimoine » ne peut être, à elle seule, un indice de fictivité des sociétés car « elle est au contraire l'une de leur principale raison d'être⁷⁷⁰ ». La fictivité suppose donc que, sous couvert d'une personne morale, son animateur poursuive « un intérêt distinct de celui de [l'entité morale], sans respecter de ce fait l'autonomie patrimoniale de cette dernière⁷⁷¹ ».

C'est aux juges du fond qu'il revient d'apprécier l'absence d'*affectio societatis*. Pour ce faire, ceux-ci attendent que plusieurs indices concordants établissent la fictivité de la personne morale. La jurisprudence attend donc une démonstration convaincante.

164 - A ce titre, la prépondérance de l'un des membres dans le capital s'avère un élément important. Il est fréquemment retenu par les magistrats. Est-ce à dire, pour autant, que toutes les fois qu'est relevée la prépondérance d'un associé, le juge considère que la société est fictive ? La réponse est assurément négative. Nombre d'hypothèses de dépassement de la personne morale envisagées jusqu'ici étaient fondées sur la prépondérance de l'un des membres de la personne morale, sur le contrôle qu'il exerçait. Il

⁷⁶⁹ Cass. com. 3 février 1998, Bull. Joly Société 1998, p. 654, note DAIGRE (J.-J.) ; Cass. com. 22 juin 1999, n° 1285 P, *Sté Kreditanstalt für Wiederaufbau c/ Sté Interpac holding Ltd*, Bull. Joly Sociétés 1999, § 229, p. 978, note COURET (A.), JCP éd. E 2000, II, 181, note CUTAJAR (C.).

⁷⁷⁰ CHAMPAUD (C.), DANET (D.), obs. sous Cass. com. 19 mars 1996, RTD com. 1996, p. 687.

⁷⁷¹ PORACCHIA (D.), obs. sous Cass. com. 16 janvier 2001, n° E98-15.484, *SA Sider C/ SNC Mistral travaux*, Dr. et patrimoine juin 2001, p. 107.

suffit de songer à la jurisprudence relative aux cessions de contrôle. Or, dans ces hypothèses, il est exclu que le juge et le Législateur aient considéré que la personne morale était fictive.

Ainsi la lecture des décisions relatives aux cessions de contrôle montre que l'élément primordial est le contrôle détenu par l'associé cédant qui justifie bien, à lui seul, le dépassement de la personnalité morale. Aucun autre élément n'est généralement retenu par la jurisprudence pour justifier que la cession de contrôle ait un traitement spécifique⁷⁷², voire qu'elle doive être assimilée à la cession de l'entreprise ou de l'immeuble détenu par la société⁷⁷³.

Dans ces conditions, on ne peut considérer que le juge envisage la fictivité de la société dont le contrôle a été cédé. On sait, en effet, que la Cour de cassation a plusieurs fois jugé que la prépondérance est un élément insuffisant à établir la fictivité d'une société⁷⁷⁴. Cette démonstration⁷⁷⁵ suppose la réunion de plusieurs indices⁷⁷⁵ que ne recherche pas le juge lorsqu'il admet la spécificité d'une cession de contrôle.

Par ailleurs, il apparaît que la jurisprudence ne retient qu'une assimilation entre la cession de contrôle et la cession d'entreprise⁷⁷⁶. En l'état actuel de la jurisprudence, il n'est pas retenu que l'opération « masque » en réalité une cession de l'entreprise et qu'elle doit de ce fait, être requalifiée. Or, l'action en déclaration de simulation, pour sa part, tend à écarter la personne morale fictive de la scène juridique. La solution est admise par l'ensemble de la doctrine. Peu importe que celle-ci soit partagée entre l'inexistence et nullité de la personne morale fictive. Dans les deux cas, tous s'accordent à reconnaître son anéantissement pour l'avenir. La solution est également fermement admise pour la jurisprudence. Elle retient aujourd'hui que la sanction de la fictivité d'une personne morale

⁷⁷² Ainsi, la seule circonstance que la cession porte sur la totalité des parts sociales d'une société confère un caractère commercial à la cession (Cass. Com. 28 novembre 2006, n° 05.14827, JurisData 2006-036242).

⁷⁷³ La seule circonstance que la cession porte sur la totalité des parts sociales d'une société conduit à considérer que la cession a pour objet l'immeuble détenu par cette société. Cass. Com. 14 novembre 2006, n° 05-13870, SARL Promotion 3000, Bull. Joly Sociétés, Mars 2007, n° 87, p. 379.

⁷⁷⁴ Voyez par exemple, pour un associé personne physique : Cass. com. 15 mars 1955, Bull. civ. III, n° 100 ; Cass. 2^{ème} civ. 10 décembre 1965, Bull. civ. II, n° 1018, RTD com. 1966, p. 614, obs. HOUIN (R.) ; CA Caen, 10 janvier 2002, n° 00-2437, *Sté Le Dakota*, RJF 2/03, n° 237. Pour un associé personne morale : Cass.req. 12 mai 1931, S. 1932, 1^{ère} partie, p. 57 ; Cass. com. 5 mai 1982, Bull. civ. IV, n° 156.

⁷⁷⁵ Voyez par exemple la Cour de cassation qui, pour juger qu'une filiale était fictive, a retenu qu'en plus de son capital détenu à hauteur de 99,99 % par la société mère, cette filiale n'avait aucune structure pour fonctionner ni aucune activité : Cass. com. 22 juin 1999, n° 1285 P, *Sté Kreditanstalt für Wiederaufbau c/ Sté Interpac holding Ltd*, Bull. Joly Sociétés 1999, § 229, p. 978. Voy. sur l'ensemble de cette question : MARTIN-SERF (A.), « Consentement des parties. Sociétés fictives et frauduleuses », J.-Cl. Sociétés fasc. 7-40, février 2004, n° 19 et s.

⁷⁷⁶ Cass. crim., 22 mars 1983, *Fédération française des travailleurs du livre CGT et autre*, Dr. social 1983, p. 640, obs. SAVATIER (J.), D. 1984, 3^{ème} partie, p. 162, obs. REINHARD (Y.) ; Cass. soc. 12 janvier 1994, *SA Groupe Express c/ Mme Fallot et Baruch et Benech c/ SA La montagne*, Les Petites affiches 29 juillet 1994, n° 90, p. 45, note MASSART (T.).

est sa nullité. Du moins en est-il des sociétés, la Cour de cassation ayant confirmé qu'une « société fictive est une société nulle et non inexistante⁷⁷⁷ ». En conséquence, la personnalité morale est détruite pour l'avenir. Le masque est tombé et dès lors, il y a lieu à une requalification de la situation. En aucun cas, il ne peut s'agir, comme pour le dépassement de la personnalité morale, d'une simple assimilation.

2. - Dépassement de la personnalité morale et interposition de personne morale.

165 - Les mêmes griefs qu'en droit fiscal peuvent être fait à l'encontre de l'interposition de personne morale en droit privé. Là encore, en effet, sauf quelques exceptions⁷⁷⁸, la notion se détache difficilement de la fictivité. Bien souvent, l'interposition d'une société ou d'un groupement n'est relevée que pour établir que la fictivité de la société ou du groupement en cause. C'est à ce prix que la Cour d'appel de Paris⁷⁷⁹ a, par exemple, retenu le caractère fictif d'une société qui n'avait « d'autre activité que celle de prêter son concours à un montage juridique permettant, par interposition de personne » de libérer du capital. Sans référence légale, les magistrats sont donc peu enclins à admettre l'action en déclaration de simulation sur le fondement d'une interposition de personne morale⁷⁸⁰.

Finalement, la jurisprudence ne recourt de façon expresse à l'interposition de personne morale que lorsque celle-ci est prévue par un texte ou éventuellement, par la convention qui lie les parties⁷⁸¹. Ainsi, sur le fondement de l'article 1596 du Code civil qui interdit à certains de se rendre adjudicataires « ni par eux-mêmes, ni par personnes interposées », la Cour de cassation a-t-elle retenu une interposition de personne morale⁷⁸². Pareillement, la Cour de cassation, dans un arrêt du 23 mars 1999, a admis la résiliation d'un contrat de concession automobile au motif que le cessionnaire vendait « par personne morale interposée » des véhicules de la marque concurrente. Or, pour ce faire, la Chambre

⁷⁷⁷ Cass. com. 22 juin 1999, n° 1285 P, *Sté Kreditanstalt für Wiederaufbau c/ Sté Interpac holding Ltd et a.*, JCP éd. E 2000, II, 181, note CUTAJAR (C.), Bull. Joly Sociétés 1999, § 229, p. 978, note COURET (A.), D. Aff. 1999, n° 174, p. 1336, obs. M.B. Cette décision confirme la décision suivante : Cass. com. 16 juin 1992, *Lumale*, Bull. civ. IV, n° 243, D. 1993, 2^{ème} partie, p. 508, note COLLET (M.), Dr. sociétés 1992, n° 178, note BONNEAU (T.), Bull. Joly Sociétés 1992, p. 960.

⁷⁷⁸ Voyez par exemple : Cass. com. 15 juillet 1965, *Société d'application mécanique d'électricité et de tôlerie SAMÉTO c/ SARL Etablissements Ferrand et Frantz*, Légifrance.

⁷⁷⁹ CA Paris, 7 juillet 1995, cité par VIANDIER (A.), CAUSSAIN (J.-J.), « Droit des sociétés », JCP éd. E 1996, I, 541, n° 1.

⁷⁸⁰ Pour un exemple tout de même : CA Paris, 15 décembre 2005, *Delamare*, JurisData 2005-290580.

⁷⁸¹ Voyez également : CA Montpellier, 23 janvier 2007, JurisData 2007-329892 : En application de l'article 911 du Code civil est illégal le legs, fait par personne morale interposée, à celui qui est dans l'incapacité de recevoir.

⁷⁸² Cass. 1^{ère} civ. 17 juin 1986, n° 84-15.398, *La société « Etude Dab » et autre contre Mme Davy*, Bull. civ. I, n° 170, p. 171.

commerciale n'a fait qu'appliquer une clause du contrat de concession prévoyant la résiliation au cas où le concessionnaire viendrait à vendre « même par personne interposée » une marque concurrente.

Mais là encore, le propos doit être nuancé. Quand bien même un texte ou une convention prévoit-il le cas de l'interposition de personne, la jurisprudence semble avoir bien du mal à reconnaître, en pratique, l'interposition de personne morale. En effet, ces textes ou conventions ne font qu'une référence à l'interposition de personne⁷⁸³ et il appartient à la jurisprudence d'apprécier l'existence de celle-ci. Or, les décisions reconnaissant l'interposition d'une société ou d'un groupement restent rares.

Dans ces rares hypothèses, il convient de déterminer si ces textes et jurisprudences se placent réellement sur le terrain de l'action en déclaration de simulation ou si, au contraire, il ne s'agit pas de la mise en œuvre d'une technique autonome qu'est le dépassement de la personnalité morale. Pour bon nombre de ces hypothèses, l'étude tend vers cette dernière analyse.

166 - Reprenons la décision du 17 juin 1986⁷⁸⁴. Pour retenir l'application de l'article 1596 du Code civil, la Cour de cassation a considéré que « c'est la société mandataire, en la personne de ses associés, qui a acquis par personne morale interposée, le bien qu'elle est chargée de vendre ». En l'espèce, deux des membres de la société anonyme mandataire étaient associés de la société à responsabilité limitée qui a acquis l'immeuble litigieux.

Les hauts magistrats ont relevé que les deux sociétés avaient leur siège à la même adresse et qu'elles étaient dirigées par les mêmes personnes, lesquelles possédaient le capital social. La dissimulation semble effectivement caractérisée. La société à responsabilité limitée acquéreuse apparaissait bien, dans ces conditions, comme un agent intervenu pour servir les intérêts d'une autre personne. En ceci, on peut considérer que la notion d'interposition de personne morale est mise en œuvre.

Toutefois, la décision révèle une originalité. Aux termes de cet arrêt, la société anonyme mandataire a acquis « en la personne de ses associés, ..., par personne morale interposée ». Une telle affirmation tient en échec le principe de séparation de la personne morale et de ses membres. Le pourvoi en fait d'ailleurs un argument. Deux des associés de la société anonyme mandataire ne peuvent agir pour le compte de cette dernière. Il y a ici

⁷⁸³ Il ne s'agit pas d'une présomption. On l'a dit précédemment, le Législateur en droit privé ne semble pas avoir prévu de présomption d'interposition de personne morale. Seules des présomptions d'interposition de personne physique émaillent le Code civil ou le Code de commerce et porte généralement sur les membres du cercle familial.

⁷⁸⁴ Cass. 1^{ère} civ. 17 juin 1986, n° 84-15.398, *La société « Etude Dab » et autre contre Mme Davy*, Bull. civ. I, n° 170, p. 171.

une atteinte à l'autonomie de la société mandataire qui n'est pas commandée par le seul concept de simulation par interposition de personne.

167 - La jurisprudence relative aux engagements de non-concurrence peut également être reprise⁷⁸⁵. Les arrêts ayant recours de façon expresse au concept d'interposition de personne morale sont peu fréquents.

Certains font véritablement appel à la théorie de la simulation par interposition de personne morale. Un arrêt de la Cour de cassation en date du 15 juillet 1965⁷⁸⁶ peut être cité. La Chambre commerciale retenait « l'existence d'une concurrence déloyale par personne interposée », le maître de l'affaire se dissimulant derrière une « véritable société de paille ». Ces décisions ne présentent donc pas d'originalité face aux techniques juridiques traditionnelles.

En dehors de ces hypothèses, la jurisprudence, lorsqu'elle emploie l'expression d'interposition de personne, ne semble pas, en revanche, mettre en œuvre la théorie de la simulation. Cette jurisprudence intervient notamment dans le domaine des concessions automobiles. Aux termes de la clause de non-concurrence prévue généralement dans les contrats, les concessionnaires s'engagent à ne pas s'intéresser soit eux-mêmes, soit par personne interposée, soit par prise d'intérêt, placement ou constitution d'établissement ou de société, à la distribution de véhicules concurrents.

En application de cette clause, la jurisprudence ne fait pas application de la notion d'interposition de personne en tant que simulation. Pour apprécier le non respect de son obligation par le concessionnaire, les magistrats s'en tiennent à des éléments purement objectifs. Il s'agit de déterminer si le concessionnaire s'est intéressé « soit lui-même, soit par personne interposée, à la distribution d'une marque concurrente⁷⁸⁷ ». Ils ne cherchent pas à qualifier une quelconque simulation et, de ce fait, cette jurisprudence ne peut vraisemblablement être rattachée à la théorie de la simulation par interposition de personne.

⁷⁸⁵ Il est à noter, en effet, que la jurisprudence en matière de concurrence déloyale n'a pas recours au concept d'interposition de personne. Elle se fonde sur les éléments de fait de l'espèce pour en déduire que la personne tenue d'une obligation de non-concurrence ne l'a pas respectée en exerçant son activité dans une société qu'elle a créée ou à laquelle elle s'est associée : Cass. com. 19 juillet 1971, n° 70-13.990, *Leturgie contre Comte*, Bull. civ. IV, n° 216, p. 200 ; Cass. com. 3 novembre 1972, n° 71-12.948, *Epoux Dubouchet, Sté Sup-Eco contre Dame Michel*, Bull. civ. IV, n° 269, p. 255. Cette attitude est partagée par la Chambre sociale de la Cour de cassation : Cass. soc. 3 octobre 1995, n° 93-44132, *Légifrance*.

⁷⁸⁶ Cass. com. 15 juillet 1965, *Société d'application mécanique d'électricité et de tôlerie SAMETO c/ SARL Etablissements Ferrand et Frantz*, *Légifrance*.

⁷⁸⁷ Cass. com. 23 mars 1999, n° 97-15091, *Sté Groupe Volkswagen France c/ Sté Euro Car*, RJDA 6/99, n° 659 ; CA Paris, 18 février 2000, *Sté Groupe Volkswagen France c/ Sté Euro Car*, D. 2000, 2^{ème} partie, p. 195.

168 - S'agissant des textes faisant appel à la notion de personne interposée, des difficultés peuvent également être dégagées.

En premier lieu, « le recours à la théorie de la simulation a pour but exclusif de restituer leur vérité aux actes⁷⁸⁸ ». Aussi l'action en déclaration de simulation implique-t-elle la dénonciation de l'apparence et tend à lever le voile créé par celle-ci. Envisagée de cette façon, elle est une sanction à la création d'une apparence trompeuse qui aboutit à détruire cette apparence. S'agissant d'une interposition de personne, l'action sanctionne, en principe, le fait d'avoir recours à un prête-nom. L'action suppose nécessairement une interposition qui permet seule de la déclencher et de la faire aboutir.

Or, Madame Béatrice VIAL-PEDROLETTI⁷⁸⁹ observait, très justement, que nombre de dispositifs légaux et jurisprudentiels faisant appel à l'interposition de personne ne sanctionnent pas celle-ci. Elles y sont au contraire indifférentes dans la mesure où ce n'est pas le fait d'avoir eu recours à un prête-nom qui explique le résultat. Celui-ci s'applique, que l'acte ait été conclu directement ou par personne interposée. L'auteur cite à ce propos, l'article L225-206 du Code de commerce⁷⁹⁰ qui interdit la souscription par la société de ses propres actions « soit directement, soit par une personne agissant en son propre nom, mais pour le compte de la société ». Dans cette hypothèse, l'interposition ne fait que renforcer l'efficacité de l'interdiction pour une société de détenir ses propres actions. Il n'est donc pas d'action visant à détruire la simulation.

En second lieu, les conséquences attachées à l'interposition de personne morale dans les dispositifs légaux faisant appel à cette notion, ne correspondent pas aux conséquences traditionnelles de l'action en déclaration de simulation. Celle-ci permet normalement aux tiers d'agir contre l'auteur de l'interposition et de se prévaloir de la convention de prête-nom. Elle aboutit donc à faire du maître de l'affaire le « seul responsable des obligations contractées par la personne interposée⁷⁹¹ ». L'acte conclu entre le tiers contractant et l'agent interposé est privé de ses effets, seule la « contre-lettre » est efficace. Ce résultat n'est pas celui des textes et décisions qui font appel à l'interposition de personne morale.

A nouveau, l'article L225-206 du Code de commerce est topique. Il ne tend pas à écarter le prête-nom pour faire porter les effets de la souscription sur la tête de l'auteur de l'interposition. Les parts sociales ne sont pas attribuées à la société qui est le maître de

⁷⁸⁸ LIBCHABER (R.), note sous Cass. 1^{ère} civ. 28 novembre 2000, Defrénois 2001, art. 37309, p. 237, n° 71.

⁷⁸⁹ VIAL-PEDROLETTI (B.), *L'interposition de personnes dans les sociétés commerciales*, Thèse dactylographiée, Aix-Marseille, 1986, p. 464 et s.

⁷⁹⁰ Ancien article 217 de la Loi du 24 juillet 1966.

⁷⁹¹ D'AMBRA (D.), « Interposition de personne », Rép. civil Dalloz, janvier 2007, n° 177.

l'affaire. L'article L225-206 alinéa 3 prévoit autrement que le prête-nom ayant acquis les actions est simplement tenu de les libérer. Mieux encore, le prête-nom est « réputé avoir souscrit ces actions pour son propre compte ». En d'autres termes, les apparences triomphent au détriment de la réalité.

Le scepticisme est permis également pour la réglementation interdisant, dans les sociétés anonymes et les SARL, certaines conventions conclues entre la société et ses dirigeants⁷⁹². Dans cette hypothèse, c'est la convention conclue entre la société et la personne interposée qui est annulée. C'est donc l'ensemble du montage qui est inefficace et pas seulement, l'acte apparente. Ces dispositifs font donc produire à l'interposition de personne des effets plus importants que ceux qui résulteraient de l'action en déclaration de simulation.

Dans ces conditions, ces quelques hypothèses où le Législateur et le juge recourent à la notion d'interposition de personne ne peuvent valablement se recommander de l'action en déclaration en simulation. La technique mise en œuvre n'est pas cette dernière mais bien une technique distincte, celle du dépassement de la personnalité morale.

B. - Dépassement de la personnalité morale et action en déclaration de fraude

169 - La fraude est de ces notions dont on peut bien dire "qu'il y a fraude et fraude". Certaines supposent la tromperie et la ruse. La fraude fiscale *stricto sensu*, conçue comme « la soustraction illégale à la Loi fiscale de tout ou partie de la matière imposable qu'elle devrait frapper⁷⁹³ », est de celle-ci. D'autres fraudes sont bien plus subtiles et c'est d'elles dont il est question ici. La fraude que tend à dévoiler l'action en déclaration de fraude est celle qui s'exprime au travers de la maxime *fraus omnia corrumpit*. Cette fois, il n'est pas de tromperie, ni de fictivité, mais seulement de la ruse.

Elle « consiste à créer les conditions d'application d'une règle de droit dont les effets neutralisent les conséquences juridiques défavorables de la situation initiale de l'individu⁷⁹⁴ ».

Ainsi définie, le rôle de la personnalité morale dans la fraude apparaît tout naturellement. Avec l'indépendance juridique qu'elle confère aux groupements et entités

⁷⁹² Articles L223-21, L225-43, L225-91 et L226-10 du Code de commerce.

⁷⁹³ *Lexique des termes juridiques*, 14^{ème} éd., Paris : Dalloz ; Voyez également : FERNOUX (P.), « Fraude fiscale et contrôle fiscal », J.-Cl. Procédures fiscales, fasc. n° 320, février 1994, n° 10.

⁷⁹⁴ GHESTIN (J.), GOUBEAUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, 4^{ème} éd., Paris : LGDJ, 1994, n° 813.

personnifiés, elle est un moyen redoutable de fraude permettant de créer, selon son bon vouloir, et en toute légalité, « les conditions d'application » d'une règle de droit plus favorable. Or, selon une solution traditionnelle, la fraude fait « exception à toute règle⁷⁹⁵ ». A l'égard de celui qui l'intente, l'action en déclaration de fraude aura « pour résultat de remettre les choses en l'état où elles se trouvaient avant l'accomplissement de l'acte préjudiciable à la victime⁷⁹⁶ ». Elle aboutit soit à la nullité⁷⁹⁷, soit à l'inopposabilité de l'acte frauduleux⁷⁹⁸. En d'autres termes, appliquée aux personnes morales, la fraude permet de gommer l'existence ou l'intervention d'entités quand elles participent à un montage frauduleux. La victime pourra alors faire “comme si” la personne morale impliquée n'existait pas et à nouveau le parallèle avec le dépassement de la personnalité morale se dessine. Pourtant, l'action en déclaration de fraude ne rend pas compte du phénomène de dépassement de la personnalité morale. Il manque à ce dernier un élément essentiel de la fraude.

170 - La fraude exprimée par l'adage *fraus omnia corrumpit*, comprend traditionnellement deux volets. Alors que la fraude de l'homme ou *fraus alterius*, suppose que le fraudeur entende nuire à un tiers ou du moins, qu'il ait conscience de lui causer un dommage, la fraude à la loi ou encore *fraus legis*, est celle par laquelle le fraudeur cherche à échapper à l'application d'un texte impératif⁷⁹⁹.

Au-delà de cette distinction traditionnelle, la fraude exprimée par l'adage *fraus omnia corrumpit* est conçue d'une façon unitaire par la doctrine française. C'est la définition proposée par Monsieur VIDAL⁸⁰⁰ qui semble avoir rallié une majorité des suffrages. Il y fraude, écrit-il, « chaque fois que le sujet de droit parvient à se soustraire à l'exécution d'une règle obligatoire par l'emploi à dessein d'un moyen efficace, qui rend ce résultat inattaquable sur le terrain du droit positif⁸⁰¹ ».

⁷⁹⁵ Cass. req. 3 juillet 1817, *Gosset et consorts*, S. 1818, 1^{ère} partie, 342.

⁷⁹⁶ MARTIN-SERF (A.), « Consentement des parties. Sociétés fictives et frauduleuses », J.-Cl. Sociétés, fasc. 7-40, février 2004, n° 141.

⁷⁹⁷ En cas de fraude à la Loi.

⁷⁹⁸ En cas de fraude aux intérêts des tiers ou paulienne.

⁷⁹⁹ GHESTIN (J.), GOUBEAUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, op. cit. n° 814 ; MALINVAUD (P.), *Droit des obligations*, Les Manuels, 10^{ème} éd., Paris : LexisNexis Litec, 2007, n° 273 ; ROLAND (H.), BOYER (L.), *Adages du droit français*, 4^{ème} éd., Paris : LexisNexis Litec, 1999, n°141.

⁸⁰⁰ VIDAL (J.), note sous CA Colmar, 16 mars 1962, *Etabl. Moreau c. Cie française des chocolats et des thés*, D. 1963, 2^{ème} partie, p. 149.

⁸⁰¹ VIDAL (J.), *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, 1957, cité par GHESTIN (J.), GOUBEAUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, op. cit. n° 816, mais également par FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, n° 53, p. 53.

Dans l'une ou l'autre de ses composantes, la fraude présente donc des caractéristiques communes. Elle est, en premier lieu, dirigée vers une règle obligatoire prenant source soit dans la Loi, soit dans le contrat. Elle suppose, en second lieu, que le fraudeur n'ait employé ni procédés fictifs ni procédés illégaux tout en parvenant à une situation juridique plus favorable mais inattaquable sur le plan du droit. Enfin et surtout, la fraude suppose une intention frauduleuse. L'aspect psychologique, bien qu'il ne soit pas admis de tous⁸⁰², s'avère être un élément déterminant⁸⁰³. La fraude qui « fait exception à toute règle » est celle qui est animée par la volonté de tourner une règle obligatoire.

171 - L'enjeu est de taille une fois encore, car il s'agit de distinguer entre les cas où l'utilisation d'une personne morale se doit d'être sanctionnée et les cas où son utilisation n'a rien de répréhensible. Doit-on rappeler que l'un des intérêts de la personnalité morale est lié à son autonomie juridique et patrimoniale ? La création d'une entité dotée d'un patrimoine autonome est précisément l'un des motifs de ses fondateurs et de ses membres, or à quel moment peut-on considérer que sa création relève de la fraude ?

La différence se fait précisément au travers de l'élément psychologique. L'utilisation d'une société ou d'un groupement sera frauduleuse dès lors que son auteur est animé par la volonté d'échapper à une obligation légale ou contractuelle parfois aussi, par l'intention de nuire à ses créanciers. Par définition, l'apport de certains biens de son patrimoine à une société modifie la situation de son auteur et a pour conséquence d'isoler ces biens du droit de gage général de ses créanciers⁸⁰⁴. Malgré ce résultat, cette opération n'est pas en soi répréhensible sauf si elle a été effectuée pour faire échec aux droits de ses créanciers⁸⁰⁵. L'élément psychologique est donc déterminant.

La fraude rendant inefficaces les règles du jeu normal de la personnalisation⁸⁰⁶, il paraît essentiel de limiter celle-ci aux seuls cas où il y a intention frauduleuse. A défaut, un

⁸⁰² Des auteurs soutiennent, en effet, une conception objective de la fraude considérant que celle-ci est caractérisée par la seule violation de la Loi. Voy. pour résumer : GHESTIN (J.), GOUBEUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, op. cit. n° 818.

⁸⁰³ GHESTIN (J.), GOUBEUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, op. cit. n° 818 ; MALINVAUD (P.), *Droit des obligations*, op. cit. n° 276

⁸⁰⁴ Et ce, même si les droits sociaux viennent prendre la place de ces biens dans le patrimoine de l'apporteur. Sauf hypothèse où les droits acquis sont librement négociables, l'opération a pour conséquence de diminuer le droit de gage des créanciers. Lorsque les droits sociaux ne sont pas librement négociables et qu'ils sont attachés à la personne, la vente forcée de ces titres aura bien souvent un résultat largement inférieur à celui qu'auraient obtenu les créanciers de la vente des biens apportés.

⁸⁰⁵ Cass. com. 19 avril 1972, n° 70-11.243, *SAPAL*, Bull. civ. IV, n° 113 ; Cass. 1^{ère} civ. 21 juillet 1987, Bull. Joly Sociétés 1987, p. 632, note LE CANNU (P.), JCP éd. E 1987, I, 16959, n° 4, obs. VIANDIER (A.), CAUSSAIN (J.-J.) ; Cass. 1^{ère} civ. 14 février 1995, *Mukendi Wa Maloji*, RTD com. 1995, p. 421, obs. CHAMPAUD (C.), DANET (D.).

⁸⁰⁶ Cass. com. 2 juin 1987, n° 85-18.865, *Consorts Bouvier et autre c. DGI*, Bull. civ. IV, n° 132.

trop grand nombre de situations impliquant des personnes morales pourraient être remises en cause.

172 - La fraude suppose ainsi la démonstration « d'un élément purement psychologique et moral, un état d'esprit, une pensée qui fait agir⁸⁰⁷ ». La jurisprudence exige de cette manière que celui qui agit en déclaration de fraude apporte la preuve de l'intention frauduleuse de l'auteur de la manœuvre. Dans le cadre de l'action paulienne, le créancier est aussi tenu d'établir l'intention frauduleuse du cocontractant. En matière de sociétés, le demandeur devra donc démontrer que tous les associés connaissaient l'insolvabilité du fondateur ou de l'apporteur, bref qu'ils connaissaient le caractère frauduleux de l'opération⁸⁰⁸. Or, un tel travail n'est pas réalisé à l'occasion d'un dépassement de la personnalité morale.

C'est le cas lorsque le dépassement est fondé sur le contrôle de la personne morale par l'un de ses membres. Il suffit pour s'en convaincre d'examiner la jurisprudence relative aux cessions de contrôle. La reconnaissance d'une spécificité de ces opérations est fondée sur un élément purement objectif qu'est la cession de la quasi-totalité des parts sociales ou d'une partie suffisante de celles-ci. Cette observation permet aux magistrats de considérer que la cession du contrôle correspond, dans les faits, à la cession de l'entreprise sous-jacente⁸⁰⁹. Ces constatations sont donc purement matérielles, tout juste est-il parfois relevé que les parties avaient, en réalité, l'intention de céder l'entreprise. Cette référence à l'intention des parties est loin, cependant, de celle qui est nécessaire pour caractériser la fraude, à savoir l'intention d'éluder l'application d'une règle obligatoire ou l'intention de nuire. Aussi l'originalité du dépassement de la personnalité morale repose-t-elle notamment sur le fait que l'intention de l'auteur n'est pas déterminante. Celle-ci n'est pas un élément constitutif du phénomène.

Citons par ailleurs, les propos de Messieurs Jacques GHESTIN et Gilles GOUBEAUX⁸¹⁰. Ceux-ci avancent très justement que la fraude « marque un véritable mépris » pour la règle qui est contournée. C'est ce qui distingue fondamentalement la fraude condamnable de la simple habileté qui ne peut être réprimée. Ils observent qu'il ne

⁸⁰⁷ NAST (M.), note sous CA Montpellier, 7 juillet 1932, *Demoiselle Rousse et Adolphe Delfour C Soc. Anonyme de la librairie Hachette*, D.P. 1933, 2^{ème} partie, p. 97.

⁸⁰⁸ MARTIN-SERF (A.), « Consentement des parties. Sociétés fictives et frauduleuses », op. cit. n° 126 et s.

⁸⁰⁹ Cass. Com. 14 novembre 2006, n° 05-13870, SARL Promotion 3000, Bull. Joly Sociétés mars 2007, n° 87, p. 379.

⁸¹⁰ GHESTIN (J.), GOUBEAUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, op. cit. n° 824.

faudrait pas perdre de vue le fondement de la maxime *fraus omnia corrumpit* : « Ce qui justifie qu'il soit apporté « exception à toutes les règles » est le trouble social que causerait le succès de la manœuvre ». La fraude n'est finalement sanctionnée que lorsque son auteur a porté atteinte à l'autorité de la Loi, qu'il a « bafoué » celle-ci.

Vraisemblablement, cette idée ne se dégage pas de la jurisprudence relative aux cessions de contrôle. On ne peut que très difficilement admettre que la cession des parts d'une société constituée de longue date, par l'un de ses associés membre de la société depuis plusieurs années également, traduit un quelconque mépris pour l'ordre juridique. Or, ceci n'a pas empêché la jurisprudence sociale de considérer que la cession de contrôle pouvait être assimilée à une cession d'entreprise pour l'application de la Loi sur la presse⁸¹¹. De fait, cette jurisprudence ne peut être réduite à une simple adaptation de la théorie de la fraude. Là encore, le dépassement de la personnalité morale marque son originalité.

II. - LES AUTRES ACTIONS DE DROIT COMMUN : LES THÉORIES DE L'APPARENCE, DE LA SOCIÉTÉ CRÉÉE DE FAIT ET DE LA RESPONSABILITÉ.

173 - Loin de se limiter aux seules hypothèses de simulation et de fraude, le droit commun connaît d'autres techniques juridiques qui permettent de passer outre l'existence d'une personne morale. Au gré des décisions jurisprudentielles, trois théories se dégagent. Pour mettre une dette sociale à la charge d'un associé ou d'un membre les magistrats ont recours, lorsque les faits le permettent, au mécanisme de la responsabilité (A). D'autres fois, c'est en reconnaissant l'existence d'une société créée de fait, que les dettes contractées par la personne morale pourront être mises à la charge des associés de fait (B). Parfois encore, c'est la théorie de l'apparence qui conduira à ce résultat (C). Toutes trois peuvent être qualifiées de « techniques civiles d'extension des sanctions⁸¹² ».

⁸¹¹ Cass. soc. 12 janvier 1994, *SA Groupe Express c/ Mme Fallot et Baruch et Benech c/ SA La montagne*, Les Petites affiches 29 juillet 1994, n° 90, p. 45, note MASSART (T.)

⁸¹² AZAVANT (M.), « La sanction civile en droit des sociétés ou l'apport du droit commun au droit spécial », Rev. sociétés 2003, p. 442 et s., n° 12

A. - Dépassement de la personnalité morale et responsabilité civile

174 - Entre autres effets, la responsabilité civile peut aboutir à faire supporter par l'un des membres de la personne morale les engagements contractés par celle-ci. C'est là une technique fréquemment mise en œuvre par la jurisprudence, particulièrement lorsqu'il est question d'un groupe de sociétés⁸¹³. Dans ces situations, en effet, la responsabilité civile constitue pour les créanciers des filiales un moyen commode d'appréhender la société mère.

Il en est ainsi de la responsabilité contractuelle en vertu de laquelle le débiteur qui a manqué à ses obligations nées d'un contrat doit réparation à son créancier⁸¹⁴. Cette responsabilité a permis, de façon traditionnelle, de dépasser la société contractante pour appréhender certains de ses associés. Lorsque l'une des sociétés du groupe s'est immiscée dans le contrat passé par une autre et s'est comportée en partie à cette convention, sa responsabilité pourra être engagée si elle vient à ne pas exécuter ses obligations⁸¹⁵.

Indépendamment de toute obligation contractuelle liant l'associé au créancier de la personne morale qu'il compose, c'est la responsabilité délictuelle ou quasi-délictuelle qui a été largement mise en œuvre. Ainsi, en considérant que la société mère avait soutenu de manière abusive sa filiale et retardé de façon artificielle la cessation des paiements, la société mère a pu être condamnée. Toujours dans le cadre des groupes de sociétés, l'article 1382 du Code civil fut invoqué en cas « d'absence d'autonomie » de la filiale et d'immixtion de la société mère dans sa gestion⁸¹⁶. A chaque occasion, la faute de cette dernière a permis d'engager sa responsabilité à côté de celle de sa filiale.

⁸¹³ SCHIMDT (D.), « Les responsabilités civiles dans les groupes de sociétés » in LERADP (Lille II), *Groupes de sociétés : contrats et responsabilités, Etude comparative*, Paris : LGDJ, 1994, Actes de la journée d'études du 19 novembre 1993, Partie II – Les responsabilités, p. 73 et s.

⁸¹⁴ Quand bien même le concept de responsabilité contractuelle donnerait-il lieu à discussion. Sur ce point, voyez notamment : FLOUR (J.) et al. *Droit civil. Les obligations*. Tome 3 : *Le rapport d'obligation*, 4^{ème} éd. Paris : Sirey, 2006, n° 171 et s.

⁸¹⁵ Cass. com. 5 février 1991, *Chevannes-Merceron-Ballery et AGF c. SARL Armement Claude Lancien et autres*, Bull. Joly Sociétés 1991, p. 391, note DELEBECQUE (P.).

⁸¹⁶ Cass. com. 4 mars 1997, n° 95-10756, *Econocom Location et autres c/ GIE Gestion Croissance*, Rev. Sociétés 1997, p. 554, note DIDIER (P.) ; Cass. 2^{ème} civ. 3 mai 1999, Bull. civ. II, n° 132.

175 - Il apparaît de même que la technique peut expliquer certaines dispositions légales⁸¹⁷. Il en est ainsi de l'action en responsabilité pour insuffisance d'actif prévue par l'article L651-2 du Code de commerce. Celui-ci permet au tribunal, « lorsque le redressement judiciaire ou la liquidation judiciaire d'une personne morale fait apparaître une insuffisance d'actif » et qu'une « faute de gestion ayant contribué à cette insuffisance d'actif » a été commise, de mettre à la charge des dirigeants de droit ou de fait, ou de certains d'entre eux, tout ou partie des dettes de la personne morale. Doctrine⁸¹⁸ et jurisprudence⁸¹⁹ s'accordent à considérer qu'il s'agit d'une action en responsabilité de droit commun, même s'ils avouent qu'elle est dotée d'un régime particulier.

Une faute, un dommage et un lien de causalité, autant d'éléments qui apparaissent également dans la responsabilité fiscale des dirigeants mise en oeuvre par les articles L266 et L267 du Livre des procédures fiscales⁸²⁰. Si le premier concerne les gérants majoritaires de sociétés à responsabilité limitée et le second, les autres dirigeants de sociétés, tous deux ont un contenu presque identique. Ceux-ci prévoient que lorsqu'un dirigeant de droit ou de fait est responsable de manœuvres frauduleuses ou de « l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales » ayant rendu impossible le recouvrement des impositions dues par une personne morale, il peut « être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions ». Bien que les effets de cette

⁸¹⁷ Bien sûr il convient de citer l'article 1850 du Code civil qui régit toute société et dispose que « chaque gérant est responsable individuellement envers la société et envers les tiers, soit des infractions aux Lois et règlements, soit de la violation des statuts, soit des fautes commises dans sa gestion ». On peut citer également deux dispositions mises en œuvre par la Loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, codifiées aux articles L223-22 et L225-251 du Code de commerce. Ceux-ci prévoient la responsabilité pour faute de gestion des gérants de SARL et des dirigeants de sociétés anonymes.

⁸¹⁸ LE TOURNEAU (P.), « Responsabilité (en général) », Rép. civ. Dalloz, novembre 2001, n° 46 ; VAUVILLE (F.), « Le nouveau titre V des responsabilités et des sanctions », Rev. proc. Coll ; 2006, n° 4, p. 345.

D'autres auteurs considèrent cependant que l'action en comblement de passif ne peut être assimilée à une action en responsabilité. Monsieur Maxence LAUGIER avance ainsi trois éléments :

-la notion de causalité se réduit à une « simple contribution » du dirigeant à l'insuffisance d'actif ;

-le résultat de l'action n'est pas nécessairement proportionnel à la faute ;

-la notion de faute de gestion est plus étroite en droit des procédures collectives. Voyez : LAUGIER (M.), « L'introuvable responsabilité du dirigeant social envers les tiers pour faute de gestion ? », Bull. Joly Sociétés 2003, § 261, p. 1231, n° 20.

⁸¹⁹ Cass. com. 28 février 1995, *Van Hove c/ SARL Lehoucq*, D. 1995, 2^{ème} partie, p. 390, note DERRIDA (F.) ; Cass. com. 11 avril 1995, n° 808 D, *SARL Eriau et Fils c/ Girard-Blanc*, Bull. Joly Sociétés 1995, § 238, p. 684, note DAIGRE (J.-J.).

⁸²⁰ DAVID (C.) et al., « Le régime fiscal des dirigeants de sociétés » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, op. cit. Thème 38, p. 531, n° 7 et s. ; DAVOUST (D.), « L'engagement de la responsabilité pécuniaire des associés et des dirigeants d'entreprises par l'Administration fiscale », Les Petites affiches 1995, n° 19, p. 4.

responsabilité soient particuliers⁸²¹, il s'agit bien du mécanisme de la responsabilité civile⁸²². L'Administration, pour engager la responsabilité du dirigeant sur le fondement de ces dispositions, est tenue d'établir trois éléments. Elle doit prouver un dommage qui résulte de l'impossibilité de recouvrer les impositions auprès de la personne morale, une faute du dirigeant qui prend la forme soit de manœuvres frauduleuses soit de l'inobservation répétée des obligations fiscales et enfin, le lien de causalité entre ces agissements et l'absence de recouvrement. Monsieur Emmanuel KORNPROBST n'hésite pas ainsi à parler de la « responsabilité civile des articles L266 et L267⁸²³ ».

176 - Fondés sur le mécanisme de la responsabilité, ces quelques décisions de jurisprudence et textes de Loi ne présentent aucune originalité face aux techniques juridiques traditionnelles et ne sauraient, de ce fait, être inclus dans le phénomène de dépassement de la personnalité morale. Mais là encore, si le mécanisme de la responsabilité civile permet dans certains cas d'appréhender les membres de la personne morale, il ne saurait expliquer l'ensemble des hypothèses de dépassement.

⁸²¹ La solidarité qui résulte de la mise en œuvre de ces dispositions est particulière. Alors que traditionnellement, les débiteurs solidaires sont tenus d'une dette commune ayant le même objet et la même cause, la solidarité fiscale est différente. Si le dirigeant est tenu de la dette d'impôt comme la société, la cause de son engagement n'est pas la même que celle de la société. L'engagement de la société a sa source dans l'activité sociale tandis que l'engagement du dirigeant naît à raison des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation des obligations fiscales dont il est coupable.

⁸²² LE GALL (J.-P.), BLANLUET (G.), « La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprises », Rev. sociétés 1992, p. 669, n° 12.

⁸²³ KORNPROBST (E.), « La responsabilité professionnelle quasi-répressive : l'exemple du droit fiscal », Les Petites affiches 11 juillet 2001, n° 137, p. 41, note n° 3.

En premier lieu, la responsabilité civile se définit, en partie, par la dette de réparation qu'elle met à la charge du responsable au profit de sa victime⁸²⁴. Dans ces conditions, un rapprochement entre la responsabilité civile et les hypothèses de dépassement, qui consiste à mettre à la charge d'un membre une dette sociale, peut éventuellement être fait. En revanche, il n'est aucun point commun entre la responsabilité et les cas de dépassement dans lesquels les droits et obligations de la personne morale sont déterminés en fonction des qualités et attributs de ses membres. Le mécanisme de la responsabilité est, de cette façon, totalement inapte à expliquer, dans les groupes de sociétés, la jurisprudence fiscale relative aux actes anormaux de gestion⁸²⁵.

En second lieu, pour conclure que le dépassement de la personnalité morale se réduit, en réalité, à la mise en œuvre de la technique de la responsabilité civile, il est nécessaire que les éléments caractéristiques de cette technique se dégagent. Or, qu'il s'agisse de responsabilité contractuelle ou délictuelle, ce constat ne peut être fait.

La responsabilité contractuelle peut être facilement écartée si l'on considère qu'elle n'intervient que dans les rapports entre deux contractants. En réalité, elle n'est pas une source initiale d'obligations mais se situe dans le prolongement d'une obligation issue d'un contrat. Le dépassement, au contraire, est généralement créateur d'obligation pour les membres de la personne morale. Il s'agit bien, en effet, pour ces derniers de supporter une obligation contractée par la société ou le groupement avec un tiers.

Pareille observation peut être formulée pour la responsabilité délictuelle. Comme l'observent justement Messieurs Jacques FLOUR, Jean-Luc AUBERT et Eric SAVAUX, il est permis de retenir qu'il y a responsabilité lorsque le débiteur d'une indemnité ou d'une obligation destinée à réparer un dommage, est désigné soit en considération d'une faute qu'il a commise, soit en considération d'un lien de causalité prouvé ou présumé entre son activité et le dommage. La mise en œuvre de l'article 1382 du Code civil est ainsi soumise

⁸²⁴ FLOUR (J.) et al. *Droit civil. Les obligations*. Tome 3 : *Le rapport d'obligation*, 4^{ème} éd., Paris : Sirey, 2006, n° 61 et s.

⁸²⁵ La théorie de l'acte anormal de gestion permet à l'Administration de contester les actes d'une entreprise qui ne relèvent pas d'une gestion normale, c'est-à-dire qui sont contraires à l'intérêt de celle-ci. En la matière, le principe reste celui de l'indépendance des personnes morales. La normalité ou l'anormalité des actes de gestion ne s'apprécie qu'au niveau de la seule société. Il importe peu en principe, qu'elle soit contrôlée par l'un de ses associés ou qu'elle soit membre d'un groupe. Cette analyse doit toutefois être nuancée. Sous réserve des circonstances de fait de l'espèce, la jurisprudence retient fréquemment que les avantages consentis par une société mère à sa filiale relèvent d'une gestion normale de l'entreprise. Voyez en ce sens : LOUIT (C.), « Bénéfices industriels et commerciaux – Acte anormal de gestion » J.-Cl. Fiscal Impôts directs, Traité, fasc. 226-20, août 2006, n° 69. Quelques exemples : CE, 10 mars 2006, n° 263183, *Sté Sept*, RJF 6/06, n° 678 ; CAA Paris 21 janvier 2005 n° 01-873, 2^e ch. B, *Sté Sias France*, RJF 5/05, n° 433.

à un « triple filtre⁸²⁶ » qui consiste à prouver la faute, le préjudice et le lien de causalité. Éléments caractéristiques de la responsabilité, ceux-ci font défaut aux hypothèses de dépassement de la personnalité morale.

Dans bien des cas, aucune faute ne peut être relevée. On songe bien sûr aux hypothèses de dépassement favorables aux personnes morales et à ses membres, tel les régimes fiscaux des groupes de sociétés. Mais une remarque similaire peut être faite pour d'autres cas. En droit des entreprises en difficulté d'abord. Pour l'extension de procédure fondée sur la confusion des patrimoines, Monsieur Charley HANNOUN observait que « la seule notion de faute ne rend pas compte des multiples indices relevés par les juges pour qualifier l'état de confusion des patrimoines⁸²⁷ ». En d'autres termes, la jurisprudence permettant d'étendre la procédure collective ouverte à l'encontre d'une personne morale sur le fondement de la confusion des patrimoines, ne pourrait pas non plus s'expliquer par la technique de la responsabilité.

De même en droit fiscal, l'article 1763 A du Code général des impôts ne peut être rapproché du mécanisme de la responsabilité. Celui-ci prévoit que lorsqu'une société a versé ou distribué des revenus à des personnes dont elle ne révèle pas l'identité, les dirigeants de droit ou de fait sont solidairement tenus au paiement de la pénalité due par la société dans cette hypothèse. L'engagement du dirigeant vis-à-vis de cette dette sociale est quasi-automatique. Il résulte uniquement de l'existence de la pénalité relative aux distributions occultes⁸²⁸. Là encore, l'hypothèse ne peut donc être réduite à une simple mise en œuvre de la technique de la responsabilité. Il ne s'agit pas de sanctionner une éventuelle faute commise par le dirigeant. Cette disposition s'explique bien différemment, selon Monsieur Dominique DAVOUST, par la volonté de s'assurer du paiement de la pénalité⁸²⁹.

La théorie de la responsabilité civile se révèle ainsi inapte à saisir l'ensemble des hypothèses dans lesquelles la personnalité morale ne fait plus écran vis-à-vis de ses

⁸²⁶ DELEBECQUE (P.), « Groupes de sociétés et procédures collectives : confusion des patrimoines et responsabilité des membres du groupe », Rev. proc. coll. 1998, p. 129, n° 14.

⁸²⁷ HANNOUN (C.), « Redressement et liquidation judiciaires », J.-Cl. Commercial, fasc. 3190, juin 2000, n° 112.

⁸²⁸ DAVOUST (D.), « L'engagement de la responsabilité pécuniaire des associés et des dirigeants d'entreprises par l'Administration fiscale », Les Petites affiches 1995, n° 19, p. 11.

⁸²⁹ DAVOUST (D.), « L'engagement de la responsabilité pécuniaire des associés et des dirigeants d'entreprises par l'Administration fiscale », Les Petites affiches 1995, n° 19, p. 11.

membres. L'originalité du phénomène de dépassement peut donc être considérée comme établie face à cette technique juridique traditionnelle. Ceci vérifié, c'est vers une autre technique qu'il convient de se tourner. Sous certains aspects, le dépassement de la personnalité morale peut, en effet, se rapprocher de la théorie des sociétés créées de fait.

B. - Dépassement de la personnalité morale et société créée de fait

177 - Un bref aperçu de la jurisprudence relative aux groupes de sociétés permet de faire le lien entre dépassement de la personnalité morale et société créée de fait. Cette dernière notion⁸³⁰, parfois improprement dénommée société de fait⁸³¹, fut très tôt employée comme un procédé permettant d'étendre les dettes sociales d'une société à une autre appartenant au groupe. C'est que la qualification de société créée de fait présente un intérêt fondamental. L'article 1873 du Code civil les soumet effectivement au régime des sociétés en participation. Sur cette base, il est alors permis pour la personne ayant développé une activité commune avec d'autres, d'exiger le partage des bénéfices ou la contribution aux dettes qui en résultent. Mais surtout, cette qualification autorise le créancier dont le débiteur exerce son activité avec d'autres, à agir contre ces derniers en invoquant leur qualité d'associés de fait responsables, selon l'hypothèse, de façon solidaire ou conjointe⁸³².

⁸³⁰ Définie comme « la situation dans laquelle une ou plusieurs personnes se sont comportées en fait comme des associés sans avoir exprimé la volonté de former une société » : JADAUD (B.), « Sociétés en participation et sociétés créées de fait », J.-Cl. Sociétés, fasc. 44-F, juin 1999, n° 7.

⁸³¹ La confusion entre les deux expressions est relativement fréquente, notamment en jurisprudence. La distinction est pourtant importante. Alors que la société de fait est « celle qui a été voulue régulière et se trouve atteinte d'un vice qui en fait prononcer la nullité », la société créée de fait est « celle qui a existé sans jamais avoir eu la prétention à la régularité » (TOUJAS (G.), obs. sous Cass. com. 4 octobre 1966, *Mazieu c. U.R.S.S.A.F. de la Somme et autres*, JCP éd. G 1967, II, 15208).

⁸³² Soumise au régime juridique de la société en participation, la société créée de fait est, en conséquence, soumise à l'article 1872-1 du Code civil. Ce dernier dispose que lorsque les associés de fait agissent en qualité d'associés vis-à-vis des tiers, « chacun d'eux est tenu à l'égard de ceux-ci des obligations nées des actes accomplis en cette qualité par l'un des autres, avec solidarité, si la société est commerciale, sans solidarité dans les autres cas ». Traités comme des associés en nom, les associés de fait sont donc responsables indéfiniment des dettes sociales.

Dans les groupes, la théorie des sociétés créées de fait a ainsi permis aux magistrats d'appréhender plusieurs personnes morales au titre d'une dette contractée par l'une d'elles uniquement. Considérant les différentes sociétés comme associés de fait⁸³³ ou retenant qu'une société créée de fait s'était dégagée entre elles, de la collaboration au sein du groupe⁸³⁴, cela a permis d'étendre la faillite déclarée contre une filiale aux autres entités du groupe.

En d'autres termes, cette technique juridique permet à la jurisprudence de faire supporter par l'un des associés d'une personne morale, les dettes qui ont été contractées par celle-ci. Dans ces conditions, la question peut être posée : le phénomène de dépassement de la personnalité morale peut-il s'expliquer par la théorie des sociétés créées de fait ? Il s'agirait alors de considérer qu'une telle société existe entre la personne morale et certains de ses membres. A de nombreux égards, cette solution paraît contestable.

178 - Argument traditionnel, tout d'abord, la théorie des sociétés créées de fait ne peut élucider à elle seule l'ensemble des hypothèses comprises dans le phénomène de dépassement de la personnalité morale. En effet, l'intérêt de la théorie réside dans l'engagement solidaire ou conjoint des associés de fait vis-à-vis des dettes contractées par l'un d'eux. Elle ne peut donc être valablement invoquée que dans les cas où les membres d'une personne morale sont tenus des engagements sociaux. Or, le dépassement de la personnalité morale ne se limite pas à ces seules hypothèses. Il est des cas où les droits et obligations de la personne morale sont déterminés en fonction des qualités et attributs de ses membres. Ces cas ne peuvent bien sûr pas s'expliquer par la notion de sociétés créées de fait.

179 - L'argument majeur tendant à exclure un rapprochement entre dépassement de la personnalité morale et théorie des sociétés créées de fait se situe toutefois sur un autre terrain. La qualification de société créée de fait est exigeante. Elle ne peut, en réalité, être retenue que dans des situations particulières qui se limitent, semble-t-il, aux cas de certains groupes de sociétés. En jurisprudence, il n'est pas de décision reconnaissant, par exemple, l'existence d'une société créée de fait entre une personne morale et l'un de ses membres, personne physique.

⁸³³ Cass. com. 13 juillet 1948, *Sté Deshayes Frères et Courtois c/ Sté Le Décollage automatique Bouverat et autres*, JCP éd. G 1949, II, 4938, note BASTIAN (D.) ; Cass. com. 23 février 1954, Bull. civ. III, n° 70.

⁸³⁴ CA Paris 10 juin 1966, RTD com. 1967, p. 570, obs. HOUIN (R.). GISSEROT (F.), « La confusion des patrimoines est-elle une source autonome d'extension de faillite ? », RTD com. 1979, p. 49, n° 28.

Même au sein des groupes de sociétés, doctrine et jurisprudence ont relevé les difficultés d'une telle qualification. S'agissant des personnes morales, les magistrats semblent plus enclins à reconnaître qu'il y a société créée de fait entre des entreprises indépendantes⁸³⁵. Lorsqu'il s'agit de personnes morales liées entre elles par le capital, certaines décisions témoignent des incertitudes de la jurisprudence⁸³⁶. Une partie de la doctrine, représentée notamment par Monsieur Charley HANNOUN⁸³⁷ puis Madame Sabine VACRATE⁸³⁸, en a fait écho.

Selon une solution traditionnelle, l'existence effective d'une société créée de fait suppose la réunion des trois éléments constitutifs de la société : la vocation des parties à participer aux bénéfices et à contribuer aux pertes, la mise en commun d'apports et l'intention des parties de s'associer⁸³⁹.

Certes, la condition de la vocation à participer aux bénéfices et aux pertes est peu exigeante. L'article 1832 du Code civil prévoyant que le but de la société consiste à « partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter », cette dernière peut être caractérisée par les seuls avantages matériels qui découlent de l'association. Quant à la contribution aux pertes, la Cour de cassation admet que l'associé en industrie contribue aux pertes « en ce sens que l'absence de bénéfice le privera du fruit de son travail, ce qui lui fera perdre en réalité sa mise⁸⁴⁰ ».

En revanche, les premières difficultés apparaissent avec la condition relative à l'apport. Certes l'apport peut être en industrie. On peut sans doute considérer que les sociétés du groupe font un apport en industrie. Il pourrait consister dans l'exercice d'une activité commune. Cependant, l'article 1832 du Code civil exige une véritable « mise en commun » d'un travail. A cet égard, la jurisprudence considère que la mise en commun d'une activité doit avoir un caractère substantiel et ne doit pas provenir d'un simple usage⁸⁴¹. En d'autres termes, la jurisprudence exige que les activités des différentes

⁸³⁵ Voyez : GÉGOUT concl. sur Cass. com. 24 octobre 1966, 1^{ère} espèce, *Augier et autres c. Sté Entreprise Cochery et autres* et 2^{ème} espèce : *Sté Voyer et Cie c. Sté Lantrua et Olivier* et R.D.M., obs. sous les mêmes décisions, JCP éd. G 1967, II, 15099. Pour un exemple plus récent : Cass. com. 11 février 2004, n° 01-01642, Bull. civ. IV, n° 31, p. 29.

⁸³⁶ Pour un exemple toutefois : CA Paris, 21 mars 1989, *Société David's c. Société Hoffman Aparel International Corporation*, Bull. Joly Sociétés 1989, p. 886.

⁸³⁷ HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, op. cit. n° 90 et s.

⁸³⁸ VACRATE (S.), *La société créée de fait, essai de théorisation*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 2003, Tome 405, n° 348 et s., p. 150.

⁸³⁹ Cass. com. 24 octobre 1966, *Augier et autres c. Sté Entreprise Cochery et autres* (1^{ère} espèce) et *Sté Voyer et Cie c. Sté Lantrua et Olivier* (2nd espèce), JCP 1967, II, 15099, concl. GÉGOUT, obs. R.D.M ; Cass. com. 3 novembre 2004, n° 02-21637, Légifrance.

⁸⁴⁰ HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, Tome 216, n° 91, p. 62.

⁸⁴¹ VACRATE (S.), *La société créée de fait, essai de théorisation*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 2003, Tome 405, n° 359.

sociétés membres du groupe soient complémentaires et indissociables. Or, selon Monsieur Charley HANNOUN, cette situation n'existe que dans des groupes fortement intégrés, ce qui n'est pas chose commune.

La qualification de société créée de fait entre les membres d'un groupe se heurte également à *l'affectio societatis*. « Élément constitutif, d'ordre psychologique, de toute société, traduisant la volonté de chaque associé de contribuer à l'objet social⁸⁴² », celui-ci est, par définition, difficile à caractériser pour les personnes morales. Ces dernières étant elles mêmes dénuées de tout sentiment, la volonté de s'associer doit être caractérisée chez tous les associés de chaque société membre du groupe. Or, observe Monsieur Charley HANNOUN, dans les groupes formés de sociétés de capitaux souvent importantes en taille, ce sentiment de contribuer à l'objet social du groupe existe chez les dirigeants. Pour les associés, la chose est peu probable encore moins si l'on exige que ce sentiment soit partagé par tous.

En outre, la jurisprudence consacre l'idée que *l'affectio societatis* suppose que les associés de fait aient « une volonté de collaborer sur un pied d'égalité » à un but commun⁸⁴³. Il paraît bien difficile alors de l'envisager lorsque les associés de fait sont une société mère et sa filiale. Le lien de subordination économique et directionnel qui existe entre elles peut rendre inégalitaire leur relation. Aussi *l'affectio societatis* ne peut-il être caractérisé lorsque les tribunaux relèvent le contrôle exercé par l'un de ses membres sur la personne morale. La Cour de cassation a, de cette manière, censuré une Cour d'appel en considérant que les rapports qu'entretenaient deux sociétés étaient ceux d'une société mère et de sa filiale, non ceux de deux associés de fait⁸⁴⁴.

Exigeant la réunion des trois éléments constitutifs de la société, la notion de société créée de fait ne s'applique finalement qu'à quelques situations particulières dans les groupes de sociétés. Il semble même, écrit Madame Sabine VACRATE, que son « application pratique ne soit pas envisageable⁸⁴⁵ ». En tout état de cause, les éléments constitutifs de cette notion sont loin d'être réunis dans la majorité des hypothèses de dépassement de la personnalité morale. La théorie est ainsi largement insuffisante, voire même totalement inapte, à expliquer ce phénomène.

⁸⁴² Sous la direction de CABRILLAC (R.), *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, voy. *Affectio societatis*.

⁸⁴³ Cass. 1^{ère} civ. 23 juin 1987, *Moge*, JCP éd. G 1987, IV, 305.

⁸⁴⁴ Cass. com. 13 juillet 1948, *Sté Deshayes Frères et Courtois c/ Sté Le Décollage automatique Bouverat et autres*, JCP éd. G 1949, II, 4938, note BASTIAN (D.).

⁸⁴⁵ VACRATE (S.), *La société créée de fait, essai de théorisation*, op. cit., n° 353.

On ne peut perdre de vue également que, quand bien même les éléments de la société créée de fait seraient présents, il existe une autre difficulté pour le créancier qui souhaiterait étendre son droit de poursuite sur ce fondement. Il s'agit de difficultés relatives à la preuve. Dans cette situation, toutefois, un "privilège" est en quelque sorte réservé aux tiers⁸⁴⁶. A défaut d'établir l'existence d'une société créée de fait, ces derniers peuvent envisager une voie toute proche se fondant sur la théorie de l'apparence. Ils pourraient invoquer l'apparence de société créée de fait dont ils auraient été les victimes.

C. - Dépassement de la personnalité morale et théorie de l'apparence

180 - Invoquer la théorie de l'apparence, c'est à nouveau, envisager la simulation. Une fois encore, il est donc question d'une contradiction entre la situation apparente présentée par les parties et la réalité cachée. La solution est alors classique. Dans cette circonstance, les tiers ont, sur le fondement de l'article 1321 du Code civil, la possibilité de se prévaloir au choix de la contre-lettre ou de l'apparence. Autrement dit, l'option leur est ouverte entre l'action en déclaration de simulation et la théorie de l'apparence.

Toutes deux actions de droit commun offertes à tous les tiers, parmi lesquels se trouve l'Administration fiscale⁸⁴⁷, elles peuvent amener à un résultat similaire. Alors que l'action en déclaration de simulation permet de redécouvrir les membres d'une personne morale fictive ou interposée pour mettre à leur charge les obligations sociales, la théorie de l'apparence permet également d'engager une personne à une obligation qui a été contractée par une autre. Pour ce faire, trois possibilités se dégagent de la jurisprudence. Parfois, c'est en retenant « l'apparence de société créée de fait » que les dettes sociales pourront être imputées à l'associé de fait apparent⁸⁴⁸. Plus souvent, c'est en considérant qu'une filiale s'est présentée comme le mandataire apparent de sa société mère, que cette dernière sera

⁸⁴⁶ Seuls les tiers sont admis à invoquer l'apparence de société créée de fait. Les participants à une société créée de fait ne peuvent invoquer l'apparence qu'ils ont contribué à créer. La Cour de cassation a ainsi rappelé « que la preuve entre prétendus associés de l'existence d'une société de fait ne peut résulter de l'apparence, mais exige la réunion des éléments constitutifs de toute société » : Cass. com. 21 novembre 1995, n° 93-21324, Légifrance. Voy. également : BOUDOT (M.), « Apparence », Rép. civ. Dalloz, janvier 2003, n° 18 ; VIANDIER (A.), CAUSSAIN (J.-J.), « Chronique Droit des sociétés », JCP 1989, II, 15415, n° 1.

⁸⁴⁷ Le principe fut admis, en effet, par le Conseil d'Etat, dans l'arrêt *Lemarchand* : l'Administration est en droit d'opposer au contribuable la situation dont il s'est prévalu dans ses déclarations quand bien même celle-ci n'est-elle qu'apparente : CE, 20 février 1974, n° 83-270, *Lemarchand*, Dr. fisc. 1974, n° 30, comm. 958, concl. MANDELKERN (P.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 4^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2003, Thème 9 « Le « réalisme » du droit fiscal : apparence, illicéité et abus de droit », p. 164. Sur cette question : OLLÉON (L.), « L'être, le paraître et l'abus de droit », RJF 4/03, chron. p. 303 et s.

⁸⁴⁸ Mais cette notion semble plus réservée aux personnes physiques. On trouve toutefois une décision relative à une personne morale : Cass. com. 11 juillet 1988, n° 86-13759, *Mallet c. Société nouvelle imprimerie générale charentaise*, Bull. civ. IV, n° 247, p. 170, JCP 1989, II, 15415, n° 1, chron. VIANDIER (A.), CAUSSAIN (J.-J.).

engagée pour une obligation contractée par la première⁸⁴⁹. Fréquemment enfin, c'est en se fondant sur « l'unité apparente » de plusieurs sociétés ou d'un groupe que les magistrats autorisent au tiers contractant à agir contre les autres sociétés⁸⁵⁰.

Dans la théorie de l'apparence, cependant, il n'est plus question d'exiger du demandeur qu'il établisse la réunion des trois éléments constitutifs de la société⁸⁵¹ ou, éventuellement ceux du mandat. La théorie de l'apparence est tout autre. Madame Anne DANIS-FATÔME⁸⁵² la résume ainsi :

« Pour qu'une Loi puisse être considérée comme faisant application de la théorie de l'apparence, pour qu'une décision de justice puisse être analysée comme fondée sur le mécanisme de l'apparence, il est nécessaire et suffisant qu'ayant qualifié de légitime la croyance de celui qui se prévaut d'une erreur, elle donne force obligatoire à l'objet de cette croyance ».

Décrite par Monsieur Jean CALAIS-AULOY, cette théorie suppose trois éléments que sont « une réalité cachée, une apparence contraire et une erreur commise sur la foi de cette apparence⁸⁵³ ». L'apparence suppose, en d'autres termes, la réunion d'un élément matériel et d'un élément psychologique.

Il n'est guère besoin d'insister sur le premier. C'est une situation de faits visible et contraire à la réalité juridique « que l'observateur considérera comme révélatrice de la situation de droit⁸⁵⁴ ». L'élément psychologique est, en revanche, tout à fait original. Cette fois, en effet, il s'apprécie au niveau de la personne qui invoque cette apparence et non, comme pour l'action en déclaration de simulation, au niveau de l'auteur de la simulation. Le demandeur doit ainsi avoir été victime d'une erreur commune ou légitime. Tandis que

⁸⁴⁹ Cass. com. 5 décembre 1989, n° 88-14193, Bull. civ. IV, n° 309, p. 208 ; Cass. com. 6 mai 2003, n° 00-13927, Légifrance.

⁸⁵⁰ Cass. 1^{ère} civ. 13 décembre 1967, *Sté civ. immobilière La Cerisaie, Sté civ. immobilière Lambert et autres c. Dlle Barbier et autres*, JCP 1968, II, 15676 ; Cass. com. 9 avril 2002, n° 00-10364, Légifrance. CA Versailles, 21 avril 2000, n° 98/04243, *SA Delmas et autre c/ Vivier*, Bull. Joly Sociétés 2000, § 234, p. 914, note PARIENTE (M.).

⁸⁵¹ Face à la notion de sociétés créées de fait, on peut dire que l'apparence de société créée de fait permet un allègement de la charge de la preuve. Alors que la première suppose que le demandeur établisse l'existence de chacun des trois éléments constitutifs de la société, l'apparence d'une société créée de fait peut être caractérisée « indépendamment de la révélation des divers éléments » de la société. Elle s'apprécie de façon globale (Cass. 1^{ère} civ. 13 novembre 1980, n° 79-13895, Bull. civ. I, n° 293, D. 1981, 1^{ère} partie, p. 541, note CALAIS-AULOY (J.) ; Cass. com. 3 novembre 1988, Rev. sociétés 1989, p. 242, note PRIEUR (J.)). Pour une étude de cette notion, voy. en particulier : De GAUDEMARIS (M.), « Théorie de l'apparence et sociétés », Rev. sociétés 1991, p. 465, n° 25 et s.

⁸⁵² DANIS-FATÔME (A.), *Apparence et contrat*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 2004, Tome 414, n° 22, p. 21.

⁸⁵³ CALAIS-AULOY (J.), note sous Cass. plén. 13 décembre 1962, *Banque Canadienne nationale C. DGI*, D. 1963, 2^{ème} partie, p. 277.

⁸⁵⁴ GHESTIN (J.), GOUBEAUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, op. cit. n° 862.

la première correspond à « l'erreur qu'un homme normalement raisonnable n'aurait pas pu surmonter, compte tenu d'investigations et de vérifications normales auxquelles il convient de procéder⁸⁵⁵ », la seconde⁸⁵⁶, moins exigeante, suppose que les circonstances aient autorisé le tiers à ne pas vérifier les pouvoirs du titulaire apparent⁸⁵⁷.

181 - L'élément psychologique est primordial pour écarter un certain nombre d'hypothèses de dépassement de la personnalité morale de la théorie de l'apparence.

En premier lieu, en exigeant que le demandeur ait commis, de bonne foi, une erreur commune ou qu'il ait été victime d'une croyance légitime, la théorie de l'apparence ne peut pas, par définition, être invoquée par les parties à l'acte⁸⁵⁸. Ayant contribué à sa création, ces derniers ne peuvent, en effet, raisonnablement se targuer d'avoir été trompés. L'apparence ne peut donc être invoquée que par les tiers. Dès lors, la théorie est inapte à expliquer les hypothèses de dépassement de la personnalité morale chaque fois que celui-ci profite à l'un des membres de la société ou du groupement qui l'a demandé. On songe bien sûr à la fiscalité. Dans les régimes de faveur accordés aux groupes de sociétés, les demandeurs sont évidemment les membres du groupe, autrement dit ceux qui participent à ce que l'on aurait qualifié, « l'unité des sociétés », bref à l'image de groupe. Mais le même constat peut être fait lorsqu'il est question, en droit pénal, d'apprécier un abus de biens sociaux au sein d'un groupe ou en droit fiscal, d'apprécier l'anormalité d'un acte de gestion. Cette fois encore, il n'est nullement question d'un tiers victime de l'apparence créée par le groupe, le problème à résoudre étant strictement interne.

En second lieu, il n'est guère contestable que dans nombre d'hypothèses de dépassement de la personnalité morale, l'état d'esprit du tiers qui en bénéficie est totalement indifférent. Le dépassement est un phénomène purement objectif. Il suffit pour s'en convaincre d'envisager les cas où il fait référence à la détention indirecte par personne morale ou par « personne morale interposée ». Quand ces dépassements sont opérés au

⁸⁵⁵ LARROUMET (C.), cité par BOUDOT (M.), « L'apparence », Rép. civil Dalloz, janvier 2003, n° 133. L'erreur commune est, d'une part, une « erreur commise par la masse » et notamment par la personne qui invoque l'apparence et, d'autre part, une « erreur invincible à laquelle nul ne peut normalement échapper » : GHESTIN (J.), GOUBEAUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, op. cit. n° 851.

⁸⁵⁶ L'erreur légitime est une erreur individuelle commise par une personne qui « aurait peut-être pu, au prix de certaines recherches, découvrir la vérité. Mais ces investigations dépassaient la diligence normale en pareil cas » : GHESTIN (J.), GOUBEAUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, op. cit. n° 851.

⁸⁵⁷ Cass. com. 15 janvier 1973, n° 72-10558, Bull. civ. IV, n° 22, p. 17 ; Cass. com. 6 mai 2003, n° 00-13927, Légifrance.

⁸⁵⁸ BOUDOT (M.), « Apparence », Rép. civ. Dalloz, janvier 2003, n° 18 ; VIANDIER (A.), CAUSSAIN (J.-J.), « Chronique Droit des sociétés », JCP 1989, II, 15415, n° 1.

profit de l'Administration fiscale ou des tiers à une convention passée entre un dirigeant et la société qu'il dirige par exemple, il n'est fait aucune référence à l'erreur ou une croyance fondée sur l'apparence. Certains pourraient avancer que le contrôle sur la personne morale intercalée, exigé par les textes ou la jurisprudence, établit une apparence trompeuse de détention. Mais comme l'a très justement observé Monsieur Charley HANNOUN, à propos de la confusion des patrimoines, les seuls liens financiers sont insuffisants à créer une apparence trompeuse vis-à-vis des tiers. Cette dernière suppose raisonnablement des éléments « extérieurs » qui puissent conduire les tiers à une erreur ou une croyance erronée, telle qu'une confusion des noms ou des sièges sociaux. Dans ces hypothèses, il ne peut dès lors être question d'une apparence trompeuse créée dans l'esprit des tiers. A l'instar des autres techniques envisagées plus avant, la théorie de l'apparence paraît donc insuffisante à expliquer un certain nombre d'hypothèses de dépassement de la personnalité morale.

182 - Aussi, bien que parfois la simulation, la fraude, la responsabilité, la société créée de fait et maintenant l'apparence aient abouti à passer outre l'existence d'une personne morale, aucune de ces techniques traditionnelles du droit privé n'a permis d'appréhender dans son intégralité, le phénomène de dépassement de la personnalité morale. L'hypothèse de départ se trouve dès lors confirmée. Le dépassement apparaît comme un phénomène original qui ne peut être réduit à des notions déjà connues.

CONCLUSION DU CHAPITRE II :

183 - La confrontation était nécessaire. Pour se convaincre de l'existence du dépassement de la personnalité morale, il était indispensable de vérifier que les hypothèses formant ce phénomène ne pouvaient s'expliquer par les techniques traditionnelles que chacun connaît déjà. Certaines d'entre elles aboutissent, en effet, à passer outre l'existence d'une personne morale et le doute pouvait être permis.

Ce doute ne s'est pourtant pas confirmé. Certes, quelques cas d'atteinte à l'autonomie des personnes morales se sont avérés n'être que le résultat de l'une de ces techniques. Par exemple, en droit des entreprises en difficulté, il a fallu admettre que la responsabilité des dirigeants pour insuffisance d'actif fondée sur l'article L651-2 du Code de commerce n'avait rien d'original et ne participait pas, de ce fait, du phénomène de dépassement. Il est apparu, toutefois, qu'une large majorité des atteintes à l'autonomie des personnes morales se rattachant *a priori*, au dépassement de la personnalité morale, ne peuvent être

expliquées par aucune technique juridique traditionnelle. Ceci vaut pour le droit fiscal comme pour le droit privé. Ni la théorie de l'abus de droit en fiscalité, ni les notions de droit commun que sont la simulation, la fraude, l'apparence, la responsabilité et la société créée de fait ne permettent d'appréhender l'ensemble des hypothèses recensées. La conclusion s'impose alors : ces hypothèses ne peuvent s'expliquer autrement que par un concept différent et original qu'est le dépassement de la personnalité morale.

CONCLUSION DU TITRE II :

184 - KANT affirmait que pour appréhender de façon sensée les « données brutes » de la nature, les hommes ont nécessairement formé dans leur esprit, au préalable, des « catégories mentales » qui organisent déjà leurs représentations de la réalité. Comme le philosophe, face aux « données brutes » du droit - les différentes atteintes à l'autonomie des personnes morales - il nous semblait, *a priori*, qu'un ensemble d'atteintes se distinguaient de celles relevant de la transparence des personnes morales et formaient une catégorie à part : le dépassement de la personnalité morale. Il restait à vérifier cet *a priori*, ce qui a été fait sans difficulté.

D'abord, c'est bien une *catégorie*, entendue comme « un ensemble de choses d'une même nature⁸⁵⁹ », qui s'est révélée. Un certain nombre d'atteintes à l'autonomie des personnes morales présentent, en effet, des caractéristiques communes qui permettent de considérer qu'elles participent d'un même phénomène. Toutes ont un caractère exceptionnel puisqu'elles sont réalisées en considération des faits de chaque espèce et ne valent que pour celles-ci. Toutes ont également un caractère fonctionnel puisqu'elles ont pour but de protéger ou promouvoir les intérêts de ceux qui gravitent autour de la personne morale.

Ensuite, c'est bien une *catégorie à part* qui s'est dégagée. Les atteintes à l'autonomie des personnes morales relevant du phénomène de dépassement de la personnalité morale ne peuvent, en effet, se confondre avec d'autres notions déjà connues du droit fiscal et du droit privé. Dans ces différentes disciplines, la notion de dépassement de la personnalité morale a ainsi été identifiée et vérifiée.

⁸⁵⁹ Dictionnaire LAROUSSE, voyez « Catégorie ».

CONCLUSION DE LA PARTIE I :

185 - Le Comte de BUFFON, dans *Histoire naturelle*, décrivait ainsi sa méthode d'étude : *Il s'agit de rassembler des faits pour se donner des idées*⁸⁶⁰. L'observation du droit des personnes morales avait révélé que, dans la pratique, le droit admet, dans des occasions diverses et variées, de faire échec à l'autonomie des personnes morales pour redécouvrir les personnes qui la composent. Cette observation invitait à l'étude. Suivant les préceptes du Comte de BUFFON, la première étape de ce travail devait être consacrée à rassembler les différentes hypothèses d'atteinte à l'autonomie des personnes morales.

Ce travail a permis d'établir que, parmi les hypothèses apparemment éparses d'atteinte à l'autonomie des personnes morales, certaines se détachent en raison tant de leur fondement particulier que de leur caractère. Il est apparu, en effet, qu'un nombre important de dérogations au principe de séparation de la personne morale et de ses membres ont notamment pour spécificité d'être inhérentes à la personne morale. Elles sont, pour reprendre une expression de Monsieur Charley HANNOUN, « une manière d'être de la personne morale⁸⁶¹ ». Ces hypothèses participent de la « transparence des personnes morales » définie comme *le phénomène par lequel il est naturellement dérogé au principe de séparation de la personne morale et de ses membres en considération des particularités de l'entité visée, illustrées par sa forme éventuellement combinée à son objet ou la qualité de ses membres*.

Or, notre étude a laissé apparaître que de nombreuses personnes morales ne sont pas concernées par ce phénomène de transparence. Pour autant, ces entités personnifiées voient, elles aussi, parfois, leur autonomie tenue en échec. Il fallait donc admettre qu'à côté des atteintes à l'autonomie des personnes morales relevant de la transparence, il existait d'autres atteintes à l'autonomie des personnes morales.

En cherchant toujours, comme le Comte de BUFFON, à rassembler des faits, il est apparu que ces atteintes à l'autonomie des personnes morales présentaient deux traits caractéristiques communs : elles sont exceptionnelles et fonctionnelles. Dans ces conditions, il fallait admettre que ces atteintes participent d'un second concept. Un concept qui devait être identifié et vérifié. C'est maintenant chose faite. Parmi les hypothèses

⁸⁶⁰ LECLERC (G.-L.), Comte de BUFFON, *Histoire naturelle*, publié entre 1749 et 1788.

⁸⁶¹ HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, Tome 216, n° 502.

apparemment éparses d'atteinte à l'autonomie des personnes morales, certaines relèvent du dépassement de la personnalité morale conçu comme le *phénomène qui consiste pour le Législateur ou le juge, tout en admettant la personne morale comme un sujet de droit entièrement distinct, à écarter exceptionnellement l'autonomie de celle-ci pour prendre en considération, dans des hypothèses et dans un but précis, la personnalité de ses membres.*

En redéfinissant la transparence des personnes morales et en introduisant la notion de dépassement de la personnalité morale, les faits bruts dégagés de la pratique sont ainsi rassemblés, il reste maintenant « à se donner des idées ».

SECONDE PARTIE :
LES CONSIDÉRATIONS THÉORIQUES
SUSCITÉES PAR LA NOTION DE
DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ
MORALE

186 - Législateur et magistrats semblent autorisés, tout en admettant la personne morale comme un sujet de droit entièrement distinct, à écarter exceptionnellement l'autonomie de celle-ci pour prendre en considération, dans des hypothèses déterminées, la personnalité de ses membres. Ainsi présenté, le dépassement de la personnalité morale paraît bien énigmatique. Pourquoi et comment ces autorités peuvent-elles, au gré des circonstances, parfois respecter le principe d'autonomie des personnes morales et, d'autrefois, y faire échec ?

Selon une partie de la doctrine contemporaine⁸⁶², cela n'est pas surprenant. Le dépassement de la personnalité morale serait inhérent au concept même de la personnalité morale. De nombreux auteurs considèrent en effet que cette dernière n'est qu'un « ingénieux procédé conçu par la sagesse juridique soucieuse de ménager une place au phénomène collectif au sein d'un ordonnancement conçu à l'origine pour les seules personnes physiques⁸⁶³ ». Dans ces conditions, la personnalité morale ne serait alors rien d'autre qu'une « technique ordonnée à des fins essentiellement pratiques et limitée par ces fins⁸⁶⁴ ». Le dépassement de la personnalité morale constituerait l'une de ces limites.

Cette explication ne reçoit pas, cependant, l'assentiment de tous. Si de prime abord, cette conception de la personnalité morale, que l'on peut qualifier de conception « instrumentale », est rassurante, des auteurs ont dénoncé certaines de ses failles. Messieurs MARTY et RAYNAUD l'accusent ainsi « d'éluder le problème ». En se bornant à constater les avantages techniques de la notion, cette thèse ne recherche pas « s'il existe un critère permettant de dégager les caractéristiques des intérêts collectifs ayant vocation et même droit à la personnification⁸⁶⁵ ». Poussant plus loin, il nous faut ajouter qu'elle ne permet pas non plus d'expliquer quand et comment le Législateur et le juge décident de ne pas donner effet à la personnalité morale. Bref, cette conception de la personnalité morale ne résout pas une problématique fondamentale du dépassement, celle de sa compréhension.

⁸⁶² HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, Tome 216, n° 206 et s., p. 166 ; DAVID (R.), « Rapport général », in *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 3 et s. ; HAMEL (J.), « La personnalité morale et ses limites », D. 1961, 1^{ère} partie, p. 31.

⁸⁶³ LINDITCH (F.), *Recherche sur la personnalité morale en droit administratif*, Bibliothèque de droit public, Paris : LGDJ, 1997, Tome 176, p.1.

⁸⁶⁴ FOYER (J.), « Sens et portée de la personnalité morale des sociétés en droit français », in *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 131.

⁸⁶⁵ MARTY (G.), RAYNAUD (P.), *Droit civil, Les personnes*, 3^{ème} éd., Paris : Sirey, 1976, p. 915.

187 - Or, face à ce phénomène qui est, de prime abord, si curieux tant la contradiction avec les principes consacrés de la personnalité morale est évidente, une question est lancinante : comment et pourquoi, à certaines occasions, Législateur et magistrats admettent-ils de mettre entre parenthèses l'autonomie de la personne morale ? En d'autres termes, c'est un travail d'analyse du dépassement de la personnalité morale qui s'impose tout naturellement.

L'enjeu premier est de dégager de ce phénomène fluide et insaisissable, qui évolue au gré des circonstances, un mécanisme général qui le sous-tend et l'explique au regard de la notion de personnalité morale. Alors que dans la première partie, il était apparu que ce phénomène est commun au droit fiscal et au droit privé, une analyse commune devrait aussi se dégager.

Un second enjeu apparaît alors. Cette démonstration de l'unité de la notion en droit fiscal et en droit privé fait ressurgir inévitablement une problématique propre aux études menées dans ces deux branches du droit. Alors qu'il est dit traditionnellement de la fiscalité qu'elle a une approche différente de la personnalité morale, cette étude apporte un nouvel éclairage au concept de personnalité morale en droit fiscal et droit privé. Les divergences entre ces branches du droit semblent s'atténuer, si bien qu'il pourrait n'exister qu'une conception unique de la personnalité morale.

Ainsi, l'analyse commune du dépassement de la personnalité morale en droit fiscal et droit privé (Titre I) atténue les divergences de ces disciplines dans le domaine de la personnalité morale (Titre II).

TITRE I - DROIT FISCAL ET DROIT PRIVÉ : UNE ANALYSE

COMMUNE DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

188 - Limitant parfois son analyse à la seule personne morale ou dépassant, d'autres fois, l'écran constitué par celle-ci pour prendre en considération ses membres, l'attitude toute nuancée du Législateur et du juge conduit à se poser une question : par quel raisonnement le Législateur et le juge admettent-ils de faire échec au principe d'autonomie des personnes morales à l'égard de leurs membres ?

Cette question est d'importance car le dépassement de la personnalité morale pose une sérieuse difficulté de prévisibilité. Force est de constater que le recensement réalisé jusqu'à présent laisse songeur. Pour la fiscalité, chacun peut juger de son caractère éclectique lorsque l'on cite pêle-mêle, la détention indirecte par personne morale interposée, les sociétés à prépondérance immobilière, la méthode de reconstitution des bénéfices sociaux par l'enrichissement de son dirigeant ou encore les régimes de faveur accordés aux groupes de sociétés. Et le scepticisme est également de mise en droit privé face à un inventaire non exhaustif. Dispositions réglementant ou interdisant les conventions passées entre une société et certains de ses membres ou dirigeants, nationalité des associations et sociétés, cessions de contrôle sont autant d'exemples que rien ne relie *a priori* si ce n'est qu'ils ne sont que le résultat d'un phénomène spécifique : le dépassement de la personnalité morale. Jusqu'ici lié à des circonstances de fait particulières, aucun élément d'ordre général ne s'est donc réellement dégagé permettant de savoir quand les membres de la personne morale réapparaissent à travers l'écran social.

Pour répondre à cette question, à nouveau, une démarche paraît autorisée. Partant de l'observation des résultats du dépassement de la personnalité morale, il conviendra de remonter aux causes de ce phénomène et de dégager ensuite les idées qui le sous-tendent.

Le point de départ de cet essai d'analyse du dépassement de la personnalité morale sera ainsi, pour une large part, issu de notre première partie. Consacrée à l'observation des atteintes à l'autonomie des personnes morales, celle-ci avait été l'occasion de révéler plusieurs des éléments qui composent le dépassement. De cette façon, sont apparus successivement les **effets** du dépassement et ses auteurs. Une caractéristique est pourtant restée dans l'ombre, celle relative aux conditions de sa mise œuvre. La détermination de celles-ci paraît pourtant être le premier pas indispensable à la compréhension et à la

prévisibilité du phénomène. Le travail d'observation sera donc prolongé, un temps encore, dans des développements préliminaires consacrés aux conditions de mise en œuvre du dépassement de la personnalité morale. C'est une fois ces conditions mises en lumière que l'analyse du dépassement pourra débuter.

SECTION PRÉLIMINAIRE. LES CONDITIONS DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

189 - Certes, il faut bien admettre que l'inventaire, pêle-mêle, des hypothèses de dépassement de la personnalité morale, même cantonné au droit fiscal ou au droit privé, laisse l'observateur perplexe quant à d'éventuelles conditions communes. Le travail réalisé en première partie, qui tendait à démontrer les caractéristiques communes aux cas de dépassement, ouvre toutefois un autre horizon. A la fois fonctionnel, car il permet de protéger ou promouvoir certains intérêts particuliers mis en jeu par la personne morale, et à la fois exceptionnel, car il ne joue que dans certaines situations, ces deux caractères du dépassement de la personnalité morale, sont source d'informations. De cette observation, l'idée se dégage que la mise en œuvre du dépassement de la personnalité morale repose sur deux conditions (I), conditions qui sont cumulatives (II)

I. - LES CONDITIONS DE MISE EN ŒUVRE DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

190 - Notre première partie avait été l'occasion d'établir que le dépassement avait une finalité propre : la protection ou la promotion d'un intérêt particulier mis en jeu par l'existence de la personne morale. Or, considérée comme un objectif commun aux différentes hypothèses de dépassement, l'existence d'un intérêt particulier à protéger ou à promouvoir n'en est pas moins une première condition de ce phénomène (A).

Toutefois, celle-ci n'est pas suffisante à elle seule. L'observation des différentes hypothèses de dépassement laisse apparaître qu'il existe une seconde condition. Et là encore, implicitement, notre première partie le révèle. Ayant un caractère exceptionnel, le dépassement n'est réalisé qu'au détriment de certains des membres de la personne morale qui ont un pouvoir sur elle. L'existence d'un pouvoir sur la personne morale peut, dès lors,

être considérée comme une seconde condition indispensable au dépassement de la personnalité morale (B).

A. - L'existence d'un intérêt particulier à protéger ou promouvoir.

191 - Si l'observation a révélé que chaque hypothèse de dépassement était destinée à protéger ou promouvoir un intérêt particulier, il faut en déduire que sans intérêt particulier à protéger ou à promouvoir, il n'y aurait pas de dépassement. Selon toute vraisemblance, ce dernier est donc subordonné à la nécessité de protéger un intérêt particulier au détriment du respect de l'autonomie de l'entité personnifiée.

C'est qu'en effet, de par sa seule existence sur la scène du droit, la personne morale est en contact avec d'autres êtres juridiques. Développant son activité, elle noue nécessairement des liens avec d'autres. Ainsi en est-il lorsqu'elle emploie des salariés ou qu'elle contracte avec des fournisseurs. Chacun de ces protagonistes a des intérêts propres qui, pour la plupart, sont différents de ceux de son voisin. Rentrant en contact avec la personne morale, il se peut que certains de ces intérêts soient affectés par l'existence de la société ou du groupement. Les salariés voient ainsi quelques-uns de leurs intérêts satisfaits par le travail et la rémunération que leur accorde la personne morale.

Aussi est-il permis de retenir que la personne morale a une influence sur la satisfaction des intérêts des tiers qui gravitent autour d'elle. Et ceux-ci sont multiples : Etat, salariés, créanciers, cessionnaires, associés ou sociétaires et d'autres encore. Toutefois, si elle peut satisfaire certains intérêts, elle peut également causer un dommage ou, du moins, ne pas répondre aux intérêts qu'elle a suscités chez les tiers. C'est alors l'existence de la personne morale ou sa condition qui peut porter préjudice aux tiers. En d'autres termes, la personne morale met en jeu plusieurs intérêts qu'il convient parfois de protéger, parfois aussi de promouvoir.

En outre, la personne morale a elle-même des intérêts qui lui sont propres. Si ces intérêts sont généralement différents de ceux des tiers qui gravitent autour d'elle, ils se distinguent également des intérêts de ses membres et dirigeants. Du moins faut-il admettre que les intérêts de l'entité personnifiée ne se confondent pas nécessairement avec ceux de ses membres. Certes ces derniers, particulièrement lorsqu'il est question d'une société ou d'un groupement à but lucratif, ont des intérêts en commun avec la personne morale. Il suffit de songer au fait que dans la société, la satisfaction des intérêts financiers de l'être social satisfait également ceux de ses membres qui percevront une part de ses bénéfices.

Pour autant, chaque membre a d'autres intérêts qui sont totalement étrangers à la personne morale. Les intérêts familiaux des associés sont de ceux-ci.

De la même manière que la personne morale est susceptible de satisfaire ou de porter préjudice aux intérêts de ceux qui gravitent autour d'elle, la réalisation de ses propres intérêts peut réciproquement être influencée par les tiers. L'affirmation est particulièrement vraie s'agissant de ses membres. La jurisprudence relative à l'abus de vote est topique. Qu'il s'agisse de l'abus de majorité, de minorité ou d'égalité, la décision de certains de ses membres est susceptible de porter préjudice aux intérêts de la personne morale. C'est là un élément constitutif de l'abus du droit de vote⁸⁶⁶.

192 - L'idée paraît avoir une grande portée au regard du phénomène de dépassement de la personnalité morale. L'existence d'un intérêt particulier à protéger, qu'il s'agisse de celui de la personne morale ou de l'intérêt d'un tiers, subordonne sa réalisation. Le juge ou le Législateur n'accepte de dépasser l'écran de la personnalité morale que lorsqu'un intérêt est en jeu. Et c'est sans doute pour cette raison que la fiscalité est propice à la découverte d'hypothèses de dépassement. Omniprésent, l'intérêt de l'Etat peut conduire, à tout moment, à faire échec à l'autonomie des personnes morales. Un exemple particulièrement topique à cet égard reste celui de la détermination de la nationalité des sociétés et associations. Le critère du contrôle n'a été dégagé que lorsque les intérêts de l'Etat, en tant que dépositaire de la souveraineté nationale, et l'intérêt général étaient menacés. C'est la nécessité de protéger l'ordre public en temps de guerre qui autorisa à mettre en œuvre le critère du contrôle pour déterminer la nationalité de la personne morale.

Cette condition n'est pourtant pas, à elle seule, suffisante le dépassement suppose l'existence d'une seconde condition.

B. - L'existence d'un pouvoir sur la personne morale.

193 - Si, au sein des atteintes à l'autonomie des personnes morales, une distinction est à faire entre transparence et dépassement, c'est notamment parce que le dépassement a un caractère exceptionnel que n'a pas la transparence. Alors que la transparence des personnes morales a pour effet de faire réapparaître, de façon automatique, l'ensemble des membres de l'entité personnifiée, le dépassement n'appréhende que certains des associés ou

⁸⁶⁶ Voyez sur ce point nos développements n° 134 et s.

sociétaires. La sélection n'est pourtant pas laissée au hasard. En effet, qu'il s'agisse du droit fiscal ou du droit privé, le dépassement de la personnalité morale n'est réalisé qu'au détriment de deux catégories de membres.

La première est constituée des membres dirigeants de la personne morale. Dans bien des hypothèses, ce sont eux qui sont appréhendés par le juge ou le Législateur. Le droit des procédures collectives illustre ces propos. L'article L652-1 du Code de commerce qui prévoit l'action en obligation aux dettes sociales vise ainsi « les dirigeants de droit ou de fait ».

Toutefois, il est fréquent également que le dépassement de la personnalité morale soit réalisé en direction des membres qui détiennent une certaine quotité du capital social ou des droits de vote. De cette façon, la procédure de contrôle des conventions réglementées vise, dans les sociétés anonymes, outre les conventions passées entre la société et l'un de ses dirigeants, les conventions passées entre la société et « l'un de ses actionnaires disposant d'une fraction des droits de vote supérieure à 10 % ou, s'il s'agit d'une société actionnaire, la société la contrôlant⁸⁶⁷ ».

Certains cas de dépassement sont même, parfois, réservés aux membres de la personne morale qui remplissent les deux conditions. Ainsi, en droit fiscal, l'article 885 O bis du Code général des impôts qui considère que les parts et actions de sociétés opaques sont, pour leur propriétaire, des biens professionnels, exige la réunion des deux éléments. Le bénéfice de cet article est, en effet, subordonné à l'exercice de certaines fonctions de direction dans la société et à la possession de 25 % au moins des droits financiers ou des droits de vote.

194 - En toute hypothèse, un élément commun se dégage. Que le dépassement soit réalisé vers le dirigeant ou vers un membre détenant une certaine quotité des droits financiers ou politiques, le droit appréhende celui qui exerce un certain pouvoir sur la personne morale ou, du moins, qui est susceptible d'exercer un certain pouvoir sur elle.

S'agissant des dirigeants, la chose est entendue. Par les décisions qu'ils peuvent prendre et les fonctions d'organe qu'ils ont dans la personne morale, ceux-ci exercent de fait un certain pouvoir sur la destinée de l'être moral.

En revanche, lorsqu'il est question des membres, le pouvoir est, de prime abord, plus difficile à saisir. Selon les hypothèses, les exigences sont très différentes. Parfois, le juge et le Législateur prennent en considération celui qui a le contrôle. D'autres fois, en revanche, ils se contenteront d'une participation au capital social minoritaire ou, du moins,

⁸⁶⁷ Article L225-38 du Code de commerce.

relativement faible. L'une et l'autre rendent pourtant possible l'exercice d'un pouvoir dans certaines circonstances. Et c'est précisément dans ces circonstances, lorsque le pouvoir est effectif, que le dépassement est réalisé.

L'idée s'illustre avec la jurisprudence relative à l'abus de minorité. Quand bien même sont-ils minoritaires, les membres sont susceptibles d'avoir une influence sur la destinée de la personne morale. Ce pouvoir ne s'exprime, cependant, qu'à certains moments de l'existence de la société. Il s'exprime, en effet, au cours du processus décisionnel, en ce sens que les minoritaires ont la possibilité de bloquer la prise d'une décision. Il suffit pour ce faire de s'abstenir de participer à l'assemblée générale⁸⁶⁸ ou de refuser de voter une proposition. Les minoritaires bloquent alors une décision qui doit être prise à la majorité renforcée des trois quarts du capital dans une société à responsabilité limitée ou des deux tiers des voix des actionnaires dans une société anonyme. Dans le processus décisionnel, ils peuvent donc avoir un pouvoir et c'est à cette occasion que le dépassement est réalisé.

En termes de dépassement de la personnalité morale, le pouvoir ne doit pas être appréhendé comme un contrôle absolu sur l'entité personnifiée, contrôle qui passe, traditionnellement, par la détention majoritaire du capital social ou des droits de vote. Monsieur Claude CHAMPAUD avait mis en évidence que le contrôle ou le pouvoir sur la personne morale pouvait se manifester de manière beaucoup plus discrète, par des procédés divers. Il distinguait cinq degrés de contrôle⁸⁶⁹ et admettait que le premier était issu d'une participation peu importante au capital. L'auteur observait qu'il n'y a alors aucune domination mais pour autant :

« Toute idée de contrôle n'est pas exclue car si [le membre] désire vraiment participer à la gestion, il utilisera à plein les prérogatives données par la Loi et les protections accordées aux minoritaires. Par ces moyens... sa surveillance peut avoir des conséquences non négligeables ».

Le dépassement semble, pour sa part, subordonné à l'existence d'un pouvoir, tel que le décrit Monsieur Claude CHAMPAUD. C'est le pouvoir qu'exercent effectivement certains membres de la personne morale à un moment donné.

⁸⁶⁸ Cass. com. 9 mars 1993, *Flandin c/ Sté Alarme Service Electronique*, D. 1993, 2^{ème} partie, p. 363, note GUYON (Y.).

⁸⁶⁹ CHAMPAUD (C.), « Les méthodes de groupement des sociétés », RTD com. 1967, p. 1003, n° 12.

II. - LE CARACTÈRE CUMULATIF DES CONDITIONS DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE

195 - Deux conditions s'avèrent nécessaires au dépassement de la personnalité morale : l'existence d'un intérêt particulier à protéger ou promouvoir et la circonstance qu'un membre ou représentant de la personne morale soit pourvu d'un pouvoir sur elle. L'observation révèle, par ailleurs, que ces deux conditions sont cumulatives.

Il va sans dire que le seul exercice d'un pouvoir sur la personne morale ne permet pas d'aller outre l'écran social. Quand bien même une personne morale serait-elle dominée par l'un de ses membres, cette seule situation peut rester sans conséquence durant toute la vie sociale. Cette solution n'est rien d'autre que celle que la jurisprudence rappelle fréquemment dans le cadre des groupes de sociétés. En toute branche du droit, le principe reste que le contrôle exercé par la société mère sur sa filiale n'a pas pour conséquence d'engager l'une aux obligations de l'autre⁸⁷⁰. Il ne permet pas non plus d'apprécier les obligations de chacune en tenant compte de la situation du groupe ou de la société mère⁸⁷¹.

De la même manière, la considération que les agissements de la personne morale ont mis à mal l'intérêt d'un tiers n'est pas suffisante à elle seule pour appréhender ses membres, par le mécanisme du dépassement. C'est là le propre de la personnalité morale. En tant que personne juridique, elle assume seule ses actes. Il n'en est autrement que dans les groupements non personnifiés.

En d'autres termes, aucun doute n'est permis sur le fait que le dépassement de la personnalité morale suppose la réunion de ces conditions. Celles-ci apparaissent, en effet, invariablement dans les différentes hypothèses envisagées. Toutefois, si la chose est établie, l'observation apprend que la réunion de ces deux conditions n'entraîne pas automatiquement dépassement. C'est donc que le Législateur ou le magistrat apprécie, compte tenu des éléments qui lui sont présentés, la nécessité d'un dépassement de la personnalité morale. Ils ont donc un raisonnement supplémentaire qui sous-tend le dépassement et combine ces deux conditions.

⁸⁷⁰ Par exemple : Cass. com. 13 mars 2001, Dr. et patrimoine octobre 2001, p. 105, obs. PORRACHIA (D.).

⁸⁷¹ Pour le droit fiscal, la jurisprudence affirme régulièrement que « c'est au regard du seul intérêt propre de l'entreprise qu'il doit être apprécié si des charges assumées par une société en vue d'assurer certains avantages à d'autres sociétés [du même groupe] correspondent à des actes de gestion commerciale anormale » : CE, 1^{er} mars 2004, n° 237013, *Sté AS Représentation*, Dr. fisc. 2004, n° 37, comm. 669, concl. GOULARD (G.).

Prenant en considération la circonstance qu'un membre exerce un pouvoir sur la personne morale et que l'un des intérêts particuliers qui gravitent autour de l'entité est en danger, un élément central semble se dégager du raisonnement tenu par le Législateur et la jurisprudence. Le dépassement est, pour ces derniers, un instrument de pondération. Pour protéger les intérêts divers, et souvent divergents, mis en jeu par la personne morale, le dépassement permet de pondérer les uns en faveur des autres (Chapitre I). Il reflète alors la volonté d'adapter le régime de la personne morale à son environnement juridique fluctuant (Chapitre II).

Chapitre I :

LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE, UN INSTRUMENT DE PONDÉRATION

196 - Bien que les conditions du dépassement de la personnalité morale ont été mises en lumière, le phénomène n'a pas encore livré tous ses secrets. Prenant en considération, et le pouvoir exercé par un ou plusieurs des membres de la personne morale, et la nécessité de protéger ou de promouvoir un intérêt particulier, il reste à déterminer comment le juge ou le Législateur en vient, compte tenu de ces éléments, à s'affranchir du principe d'autonomie de la personne morale à l'égard de ses membres. En d'autres termes, il convient de saisir leur raisonnement.

Or, à cet égard, le dépassement de la personnalité morale est à l'image de *Janus*, divinité latine que les artistes représentaient avec deux visages, l'un tourné vers le ciel, l'autre vers la terre. Supposant l'existence d'un pouvoir et d'un intérêt particulier à protéger, le dépassement prend aussi deux visages. Un seul raisonnement ne peut, semble-t-il, être dégagé. L'idée ressort que, dans certaines hypothèses, il est essentiellement tourné vers le pouvoir exercé sur la personne morale tandis qu'à d'autres occasions, il est axé presque exclusivement sur l'intérêt particulier à protéger.

En effet, dans certaines hypothèses, Législateur et magistrats semblent affectés par les conséquences fâcheuses que le pouvoir d'un membre sur la personne morale est susceptible d'avoir. Lorsque les dérives possibles du pouvoir mettent à mal l'un des intérêts qui gravitent autour de la personne morale, le dépassement pourra alors être mis en œuvre afin de pondérer ces conséquences (Section I).

Mais le dépassement s'avère, à d'autres occasions, bien moins tourné vers le pouvoir. L'intention première n'est plus d'appréhender celui qui exerce le pouvoir pour en limiter les agissements. Il est, au contraire, axé sur l'existence d'un intérêt particulier mis en jeu par la personne morale et qu'il convient de protéger. Pour ce faire, le dépassement va alors consister à pondérer les effets des principes qui gouvernent la personnalité morale (Section II).

SECTION I. UN INSTRUMENT DE PONDÉRATION DES DÉRIVES DU POUVOIR

197 - Quelle que soit l'hypothèse, la mise en œuvre du dépassement de la personnalité morale témoigne de l'intérêt que le juge ou le Législateur porte à l'existence d'un pouvoir sur la personne morale. Cependant, dans certains cas, le pouvoir apparaît comme l'élément majeur du raisonnement, la ligne directrice du dépassement. En effet, la réflexion du juge ou du Législateur s'articule en deux temps.

Le premier temps consiste à prendre acte du fait que celui qui a le pouvoir sur l'entité personnifiée en use, ou peut en user, à mauvais escient et le dépassement vise, avant toute chose, à pondérer l'exercice de ce pouvoir sur la personne morale (I).

Une fois cette situation appréhendée, le second temps du raisonnement consiste à vérifier qu'un intérêt particulier est mis à mal, ce qui autorisera concrètement à passer outre l'écran de la personnalité morale pour appréhender celui qui use de son pouvoir à mauvais escient. Le dépassement permet alors de pondérer ce pouvoir de façon à retrouver un équilibre satisfaisant entre les intérêts mis en jeu par la personne morale (II).

I. - LE FONDEMENT DU DÉPASSEMENT : LA PONDÉRATION DES DÉRIVES DU POUVOIR SUR LA PERSONNE MORALE

198 - « C'est une expérience éternelle que tout homme qui a du pouvoir est porté à en abuser ». Certes MONTESQUIEU⁸⁷² était bien loin d'envisager les personnes morales, du moins celles de droit privé, lorsqu'il formula cette idée. Elle paraît pourtant toute adéquate pour décrire le fonctionnement d'une partie des hypothèses de dépassement de la personnalité morale. Dans ces situations, le dépassement repose sur le constat qu'un membre ou représentant de la personne morale s'est approprié un pouvoir qu'il a utilisé ou qu'il est susceptible d'utiliser à mauvais escient, au détriment des intérêts des tiers, des membres et de la personne morale elle-même (A). Le dépassement est alors prioritairement un moyen de pondérer les excès de ce pouvoir (B.)

⁸⁷² MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, Paris : GF-Flammarion, 1979.

A. - Le constat : les dérives du pouvoir au sein de la personne morale

199 - En cas de dépassement de la personnalité morale, le constat réalisé par le Législateur ou le juge est que, si quelques personnes peuvent être amenées à détenir un certain pouvoir sur la personne morale (1), cette situation peut donner lieu à des excès (2).

1. - Les différents pouvoirs sur la personne morale

200 - Dans l'association comme dans la société, la personnalité morale postule que le pouvoir appartient à l'ensemble des membres. L'idée est inhérente à la personnalité morale. Selon Monsieur Philippe DIDIER :

« Lorsque des personnes s'associent, elles se proposent de mener une entreprise commune. Par nature cette entreprise va durer un certain temps et elle va nécessiter la prise de décisions qui dépendront de l'évolution des circonstances... Il en résulte que pour respecter la liberté individuelle, il faudrait que chacun des associés donne son consentement chaque fois qu'une décision devra être prise⁸⁷³ ».

Si pour des raisons pratiques évidentes, l'idée du consentement unanime et systématique a été aménagée en déléguant la décision aux représentants de la personne morale, le principe reste que le pouvoir appartient à l'ensemble des membres.

202 - Dans ces conditions, chaque membre est égalitaire. Du moins est-ce là le principe. Or, nombreux sont les auteurs à avoir dénoncé la part de mythe de cette conception⁸⁷⁴. Il faut admettre que, quel que soit le type ou la forme de la personne morale, bien souvent, l'égalité des membres n'est pas effective.

Monsieur Philippe BISSARA le constatait ainsi dans les sociétés par actions. « Le cadre juridique de [ces sociétés] apparaît fondamentalement inégalitaire ». Inévitablement, chaque actionnaire a des objectifs, un investissement et un attachement à la société qui sont très variables. Dans les grandes sociétés, nombre d'actionnaires n'ont aucune intention d'exercer leur fonction, l'acquisition de leurs titres n'étant qu'un placement. Par ailleurs, « plus un actionnaire a d'actions et plus il a de droits⁸⁷⁵ ». Il en résulte que ces sociétés sont

⁸⁷³ DIDIER (P.), « Les fonctions de la responsabilité civile des dirigeants sociaux », Rev. sociétés 2003, p. 238.

⁸⁷⁴ BISSARA (P.), « L'égalité des actionnaires : Mythe ou réalité ? », JCP éd. E 1994, Cah. dr. entr. supplément n° 5, p. 18 ; MARTIN (R.), « Personne et sujet de droit », RTD civ. 1981, p. 785, n° 22 et s.

⁸⁷⁵ BISSARA (P.), « L'égalité des actionnaires : Mythe ou réalité ? », loc. cit.

dirigées par une minorité. Le pouvoir n'appartenant pas à l'ensemble des associés mais à un sous-groupe.

Le phénomène est identique dans les petites sociétés et dans les associations. Dans les premières, les initiatives sont bien souvent prises par un chef, une personne physique qui, au quotidien, la contrôle. Et pour les secondes, là encore, même constat. Elles fonctionnent essentiellement sous l'impulsion de quelques sociétaires. En dehors des grandes manifestations de l'association qui fédèrent ses membres, ce sont souvent les membres du bureau, président, secrétaire ou trésorier, qui animent la personne morale.

203 - Toutefois, les membres ne sont pas les seuls susceptibles de détenir un pouvoir sur la personne morale. A celui-ci s'ajoute un autre pouvoir qui est celui exercé par les représentants de l'entité. Ces derniers sont effectivement dotés d'un véritable pouvoir sur la personne morale qui découle naturellement des règles de fonctionnement de tous les groupements. Pour éviter que chaque membre ait à donner son consentement chaque fois qu'une décision est prise, la volonté des personnes morales s'extériorise au quotidien, par l'intermédiaire de ses représentants. « Le propre de l'organe dirigeant est qu'il est là pour prendre les décisions à la place des associés⁸⁷⁶ ». De ce fait, il a également un certain pouvoir sur la personne morale en ce sens qu'il l'engage et peut imposer des décisions dont l'entité personnifiée doit supporter les conséquences. Or, qu'il s'agisse du pouvoir de certains membres ou du pouvoir des dirigeants, nombreux sont les auteurs à avoir mis en évidence les risques que recèle une telle situation⁸⁷⁷.

2. - Les risques inhérents au pouvoir

204 - La circonstance que certains de ses membres ont un pouvoir sur la personne morale n'est pas sans conséquence. Elle présente le risque que l'individu, ou le groupe d'individus, qui détient ce pouvoir ne l'utilise à mauvais escient, plus pour servir ses propres intérêts que ceux de la personne morale. Car si, en principe, les membres et représentants sont censés agir dans l'intérêt de l'entité personnifiée qu'ils représentent ou composent, tous ne respectent pas cet objectif. « Tout homme qui a du pouvoir est porté à en abuser⁸⁷⁸ ». Il est à craindre que le pouvoir ne soit utilisé par celui qui le détient pour servir son intérêt propre ou, du moins, un intérêt autre que celui de la personne morale.

⁸⁷⁶ DIDIER (P.), « Les fonctions de la responsabilité civile des dirigeants sociaux », loc. cit.

⁸⁷⁷ DIDIER (P.), « Les fonctions de la responsabilité civile des dirigeants sociaux », loc. cit.

⁸⁷⁸ MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, loc. cit.

205 - Quelques hypothèses de dépassement de la personnalité morale fournissent un exemple des risques inhérents au fait que certaines personnes sont investies d'un pouvoir sur la personne morale dont elles sont membres ou qu'elles représentent.

Le risque premier est que celui qui exerce un pouvoir sur la société ou l'association à laquelle il appartient, utilise ce pouvoir pour satisfaire un intérêt personnel au détriment de ceux de l'entité, des autres membres et, parfois, des tiers. Un exemple topique est la jurisprudence fiscale relative à l'article 39-1-1^o, alinéa 2 du Code général des impôts. Cet article prévoit que la fraction des rémunérations du personnel jugée excessive n'est pas admise en déduction pour la détermination du bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des Bénéfices Industriels et Commerciaux⁸⁷⁹. Cette jurisprudence concerne, dans une très large majorité des cas, les rémunérations versées aux dirigeants de la société⁸⁸⁰. Selon l'Administration, en effet, la réintégration des salaires ou rémunérations versés aux personnels non dirigeants doit être limitée à des situations exceptionnelles⁸⁸¹. Bien sûr, l'idée qui préside cette jurisprudence est que le dirigeant, par le pouvoir dont il est investi, peut influencer en sa faveur la détermination de sa rémunération. Ce n'est pas un hasard, d'ailleurs, si pour apprécier le caractère excessif, la jurisprudence prend en compte le fait que le bénéficiaire dirigeant de l'entreprise soit aussi un associé majoritaire⁸⁸². Là encore, l'idée est celle que le dirigeant, surtout quand il est associé majoritaire, est susceptible d'user de son pouvoir à son profit et au détriment des intérêts de la personne morale qu'il dirige. Le fait, en revanche, que le dirigeant ne possède qu'une faible part du capital peut faire « présumer – sous réserve des particularités de chaque espèce – que les autres associés s'opposeraient à ce que le dirigeant s'approprie, de manière injustifiée, une partie des bénéfices à distribuer⁸⁸³ ».

La circonstance qu'un membre ou un représentant de la personne morale ait un pouvoir sur elle présente un autre risque. Le risque n'est pas forcément que le pouvoir soit utilisé pour servir des intérêts personnels. Il se peut que celui qui en est investi, l'utilise pour servir d'autres intérêts que celui de la personne morale sans que cela soit nécessairement l'intérêt personnel du dirigeant ou membre. L'article 1763 A du Code

⁸⁷⁹ L'article 39-1-1^o du Code général des impôts prévoit que le bénéfice net imposable à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, est établi sous déduction notamment des dépenses de personnel. « Toutefois, les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu ».

⁸⁸⁰ Voyez SERLOOTEN (P.), « Rémunération du dirigeant, liberté et impôt », JCP éd. N 2001, I, 7.

⁸⁸¹ Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 4-C-44, 30 octobre 1997, n° 13.

⁸⁸² CE, 1^{er} février 1984, n° 36 509, RJF 4/84, n° 219 ; Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 4-C-44, 30 octobre 1997, n° 14.

⁸⁸³ « Le régime fiscal des dirigeants de sociétés » in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 4^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2003, Thème 38, p. 533.

général des impôts, qui prévoit la solidarité du dirigeant pour le paiement des pénalités dues en cas de non révélation des bénéficiaires de distributions occultes, illustre cet autre aspect. Il sanctionne celui qui a le pouvoir sur la personne morale⁸⁸⁴ et qui a influencé la décision de ne pas révéler le nom des bénéficiaires. Or, cette fois, on ne peut pas considérer que le dirigeant a nécessairement agi dans son intérêt propre mais il a certainement agi, au moins, dans l'intérêt de ceux qui ont perçu ces distributions⁸⁸⁵.

Plus globalement, il faut donc retenir que les dérives du pouvoir peuvent se manifester par une utilisation de ce pouvoir pour satisfaire des intérêts autres que ceux de la personne morale.

206 - En toutes hypothèses, les dérives de ceux qui ont le pouvoir dans les personnes morales sont au cœur des préoccupations. En droit français, ceci apparaît dans les textes comme dans la jurisprudence. Il suffit de songer à la réglementation des sociétés cotées qui, par des réformes successives, a élargi les moyens d'action des minoritaires de telle sorte qu'ils puissent pondérer le pouvoir des dirigeants⁸⁸⁶. Depuis longtemps, le Législateur a pris conscience qu'il était nécessaire d'équilibrer les différents pouvoirs qui existent au sein de ces sociétés afin qu'ils se contrôlent et se limitent réciproquement. Mais cette préoccupation apparaît également en droit communautaire. Ainsi, la protection et le renforcement des pouvoirs de contrôle des minoritaires et des salariés sont des objectifs clairement affichés dans le Plan d'action en droit des sociétés de la Commission européenne publié le 21 mai 2003⁸⁸⁷. De même, en doctrine, ces dernières années ont « été caractérisées par une réflexion en profondeur sur l'exercice du pouvoir notamment dans les sociétés cotées en bourse et ce dans le cadre du phénomène dit de *corporate governance*⁸⁸⁸ ».

Ceci n'a pas échappé au domaine qui nous occupe, cette préoccupation est aussi au cœur d'un certain nombre d'hypothèses de dépassement de la personnalité morale.

⁸⁸⁴ La jurisprudence exige que l'Administration fiscale démontre la réalité du pouvoir, notamment lorsqu'il s'agit d'un dirigeant de fait : CE, 29 octobre 2001, n° 179746, *Vega* et n° 221713, *Trachel*, RJF 1/02, n° 113.

⁸⁸⁵ Par exemple, pour le dirigeant d'une association : CE, 16 février 2001, n° 217890, *Carrasco*, RJF 5/01, n° 705.

⁸⁸⁶ Pour une réflexion sur ce sujet : BEZARD (P.), « Le droit des sociétés françaises face aux défis de la mondialisation », *Rev. sociétés* 2000, p. 55.

⁸⁸⁷ Plan d'action intitulé « Modernisation du droit des sociétés et renforcement du gouvernement d'entreprise dans l'Union européenne », <http://europa.eu.int/eur-lex/fr/com/cnc/2003/com2003-0284fr01.pdf>.

⁸⁸⁸ COURET (A.), « Le statut juridique du pouvoir dans les groupes de sociétés », in *Pouvoir et liberté, Etudes offertes à Jacques MOURGEON*, Bruxelles : Bruylant, 1998, p. 567.

B. - Un moyen de pondérer les dérives du pouvoir au sein de la personne morale

207 - Pour bon nombre d'hypothèses de dépassement de la personnalité morale, le Législateur comme le juge cherche à appréhender ceux qui exercent leur pouvoir à leur profit sans se soucier des intérêts de la personne morale qu'ils devraient servir. Le dépassement vise alors à limiter les conséquences fâcheuses du pouvoir. C'est l'objectif premier qui est affiché tant par le Législateur que par le juge.

En droit fiscal, cette idée se dégage clairement de plusieurs dispositifs parmi lesquels le dispositif de solidarité des dirigeants prévue par l'article 1763 A du Code général des impôts, la méthode de reconstitution des bénéfices sociaux par l'enrichissement de son dirigeant ou encore l'ancien dispositif de limitation de la déductibilité des intérêts de comptes d'associés.

Ce dernier dispositif était prévu par l'article 212 du Code général des impôts⁸⁸⁹. L'article visait les intérêts versés aux associés « possédant, en droit ou en fait, la direction de l'entreprise ou détenant plus de 50 % des droits financiers ou des droits de vote ». Pour ces associés, les risques liés au fait qu'ils ont un pouvoir sur la personne morale sont facilement identifiables. Il est à craindre que leur charge de direction ou la quantité de leurs droits de vote ou droits financiers, leurs permette d'influencer les décisions de la société en leur faveur. Concrètement, cela leurs permet de fixer un taux d'intérêt élevé pour les sommes qu'ils mettent à la disposition de la société par l'intermédiaire de leur compte d'associé. C'est surtout un moyen efficace de percevoir les bénéfices sociaux sans que ceux-ci n'aient préalablement supporté l'impôt sur les sociétés⁸⁹⁰. Ce phénomène, nommé « sous-capitalisation », était la cible de l'article 212 du Code général des impôts. Lors des débats parlementaires portant sur l'article 22 de la Loi de finances rectificative pour 1990, article qui a étendu l'application de l'article 212 aux associés majoritaires, le Ministre délégué chargé du budget avait clairement indiqué ce but. Le dispositif avait pour objet de limiter la sous-capitalisation, laquelle paraît choquante notamment car elle « permet à des sociétés d'éluder l'impôt en prélevant sur leurs filiales des intérêts déductibles plutôt que des dividendes imposables⁸⁹¹ ».

⁸⁸⁹ Ce dispositif a été modifié à compter du 1^{er} janvier 2007. Désormais, l'article 212 du Code général des impôts exclut la déduction de la fraction des intérêts servis par une entreprise à une autre entreprise avec laquelle elle est liée directement ou indirectement.

⁸⁹⁰ Du fait que les intérêts versés en rémunération des sommes laissées en compte d'associé sont normalement déductibles du résultat imposable de la société.

⁸⁹¹ Cité par BACHELLIER (G.), « Compatibilité de l'article 212 du CGI avec le principe de non discrimination posé par les conventions fiscales », Concl. sur CE, 30 décembre 2003, n° 233894, *SA Andritz*, RJF 3/04, p. 166.

Prenant en considération la qualité de certains membres pour modifier le régime fiscal de la personne morale, l'ancien dispositif de limitation de la déductibilité des intérêts de compte courant était assurément un cas de dépassement de la personnalité morale. En considération de la qualité de certains de ses membres, la société n'était pas autorisée à déduire de son résultat l'intégralité des intérêts qu'elle avait versés pour rémunérer les sommes laissées à sa disposition en compte courant. Or, ce dépassement avait pour objectif de limiter les dérives possibles de ceux qui ont un pouvoir sur la personne morale. Le Code général des impôts avait, en effet, prévu une limitation de déduction spécifique pour les associés dirigeants ou majoritaires. Limitation qui complétait celle prévue par l'article 39-1-3° du Code⁸⁹² et qui concerne, cette fois, l'ensemble des intérêts versés, quels que soient leurs bénéficiaires. Aux termes de l'article 212 du Code général des impôts, les intérêts versés n'étaient déductibles qu'à hauteur de ceux qui rémunéraient la part des sommes laissées en compte courant inférieure ou égale à une fois et demie le montant du capital social. Au-delà, les intérêts versés pour la part qui excédait cette limite n'étaient pas déductibles du résultat imposable.

208 - Dans les autres branches du droit privé, la jurisprudence qui sanctionne les abus de majorité, de minorité ou d'égalité, comme le Législateur qui met à la charge du dirigeant tout ou partie des dettes sociales⁸⁹³, sont également dans cette optique. Il s'agit avant tout d'appréhender ceux qui exercent leur pouvoir « en vue de favoriser un intérêt égoïste et contraire à l'intérêt social⁸⁹⁴ ». C'est là ce que vise expressément la jurisprudence lorsqu'elle sanctionne un abus de majorité comme un abus d'égalité ou de minorité⁸⁹⁵. Le dépassement de la personnalité morale sert alors dans toutes ces

⁸⁹² Cet article prévoit, en effet, que les intérêts servis aux associés en rémunération des sommes qu'ils laissent en compte courant, ne sont déductibles qu'à hauteur du taux effectif global pratiqué par les établissements de crédits pour des prêts à taux variables aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans. Cette limite, contrairement à celle fixée par l'article 212 du Code général des impôts, s'applique à tous les associés. Elle se cumule donc avec celle de l'article 212.

Concrètement, la déductibilité des intérêts versés aux associés dirigeants ou majoritaires connaît donc une double limite :

-en premier lieu, tous les intérêts versés pour les sommes supérieures à une fois et demie le montant du capital social sont exclus du droit à déduction ;

-en second lieu, pour les intérêts déductibles restant (qui sont versés pour les sommes inférieures à une fois et demie le montant du capital social), ceux-ci ne sont déductibles qu'à hauteur du taux plafond.

Pour une application pratique, voyez Groupe Revue Fiduciaire, *Dictionnaire RF Fiscal*, « Comptes d'associés », n° 1290 et s.

⁸⁹³ Article L652-1 du Code de commerce.

⁸⁹⁴ La formule est employée pour définir l'abus d'égalité : Cass. com. 16 juin 1998, Bull. Joly 1998, p. 331, obs. LE CANNU (P.).

⁸⁹⁵ Voyez en ce sens : LAMOUR (M.-P.), « La responsabilité personnelle des associés », D. 2003, Cah. dr. des aff. n° 1, p. 51, n° 6 et s.

hypothèses, à parer les dérives de ceux qui ont le pouvoir. Ainsi, par l'abus de droit de vote, le juge pourra annuler la décision contestée.

209 - Dans toutes ces hypothèses, le dépassement tend manifestement à limiter les risques spécifiques liés au pouvoir. Il appréhende en réalité les membres de la personne morale qui, forts du pouvoir qu'ils détiennent, exercent celui-ci dans leur intérêt personnel ou, du moins, dans un intérêt autre que celui de la personne morale. Bref, celui qui exerce son contrôle en n'agissant plus pour la personne morale.

Cette seule situation n'est toutefois pas suffisante à autoriser le juge ou le Législateur à passer outre l'écran de la personnalité morale. Quand bien même la personne morale serait-elle dévoyée au seul profit d'un membre influent ou dominant, cette circonstance peut rester sans incidence. Un deuxième temps est nécessaire pour franchir le pas. Il faut, en effet, que celui qui a le pouvoir ait contribué à créer un dommage mettant à mal l'un des intérêts particuliers qui gravitent autour de la personne morale, pour que cette dernière soit mise entre parenthèses et que celui qui a le pouvoir réapparaisse.

II. - LE DÉCLENCHEMENT EFFECTIF DU DÉPASSEMENT : LA PONDÉRATION DU POUVOIR RENDUE NÉCESSAIRE PAR L'EXISTENCE D'UN INTÉRÊT PARTICULIER À PROTÉGER

210 - La seule existence d'un pouvoir sur la personne morale n'est pas suffisante à autoriser le juge ou le Législateur à passer outre l'écran social. Cette situation peut rester longtemps sans conséquence. Elle n'entraînera dépassement que lorsqu'une « difficulté » survient. C'est la réflexion que Monsieur Raymond MARTIN faisait à propos du droit des entreprises en difficulté. L'ancien dispositif qui permettait d'étendre au dirigeant de droit ou de fait la procédure collective ouverte à l'encontre de la personne morale⁸⁹⁶ était topique.

« La personne morale ne fonctionne [sous l'influence d'un ou plusieurs de ses membres] que si tout va bien, si elle fait des bénéfices ou tout au moins si elle n'essuie pas de pertes. Adviennent la cessation des paiements, un surplus de passif sur l'actif, et la personne morale s'efface. La règle de droit va retrouver la personne physique (ou les personnes physiques) qui a prêté sa volonté au groupement⁸⁹⁷ ».

⁸⁹⁶ Prévus par l'article L624-5 du Code de commerce.

⁸⁹⁷ MARTIN (R.), « Personne et sujet de droit », RTD civ. 1981, p. 785, n° 24.

Réagissant contre le fait que celui qui a le pouvoir sur la personne morale n'a plus agi dans l'intérêt de la personne morale mais pour servir ses intérêts personnels, le dépassement n'est réalisé que lorsque ces dérives créent un dommage pour les tiers, les autres membres ou la personne morale elle-même. Plus précisément, le dépassement est opéré lorsqu'un intérêt a été mis à mal (A) ou est susceptible d'être mis à mal (B).

A. - La protection *a posteriori* d'un intérêt catégoriel.

211 - Dans tous les cas, le dépassement de la personnalité morale prend en compte les intérêts divers, et souvent divergents, de ceux qui gravitent autour de la personne morale. Toutefois, dans une partie des hypothèses de dépassement, cette prise en compte n'est que secondaire. L'objectif premier est de limiter les dérives de ceux qui ont le pouvoir sur la personne morale. Généralement, cette limitation ne se fait *qu'a posteriori*, c'est-à-dire lorsque celui qui est investi d'un pouvoir l'a effectivement détourné à son profit. Mais constatant la réalisation de ces dérives, le juge ou le Législateur ne va intervenir que lorsque ceci a créé un dommage à un tiers.

A cet égard, l'exemple du droit des entreprises en difficulté est révélateur. Deux cas de dépassement ont été recensés : l'action en obligation aux dettes sociales prévue par l'article L652-1 du Code de commerce et l'extension de procédure pour confusion des patrimoines prévue par les articles L621-2, L631-7 et L641-1 du Code de commerce. Dans les deux cas, tant qu'aucune des personnes ou entreprises que côtoie la personne morale n'a subi de préjudice du fait de la personne morale, celui ou ceux qui la contrôlent sont à l'abri. Peu importe leurs agissements, ces derniers peuvent contrôler la personne morale comme bon leur semble. Ce n'est que lorsque les intérêts des créanciers ne sont plus satisfaits, que la personne morale a vis-à-vis d'eux des dettes, que le droit redécouvre ceux qui ont contrôlé la société ou l'association pour les sanctionner au cas où ils auraient agi contrairement aux intérêts de la personne morale. En droit des procédures collectives, les deux cas de dépassement de la personnalité morale limitent donc les conséquences des actes de ceux qui ont le pouvoir, à condition que ces actes aient porté préjudice aux créanciers de la personne morale.

212 - Destiné à pondérer les conséquences des actes de ceux qui ont usé de leur pouvoir sur la personne morale à des fins égoïstes, le dépassement est parfois réalisé lorsque c'est l'intérêt de la personne morale, elle-même, qui a été lésé. En effet, logiquement, dès l'instant qu'un dirigeant ou un membre de la personne morale l'a

influencé pour servir un intérêt autre que celui de l'entité personnifiée, cette circonstance porte normalement préjudice à la société ou au groupement lui-même. L'action de celui qui est investi d'un pouvoir se fait au détriment des intérêts de la personne morale. C'est cette idée que l'on retrouve dans la jurisprudence relative à l'abus de majorité, de minorité ou d'égalité.

Cependant, en dehors de l'intérêt de la personne morale, ceux qui agissent au détriment de cette dernière mettent en danger les intérêts de ceux qui ont des droits sur le patrimoine social. En d'autres termes, ils risquent de porter atteinte aux intérêts des autres membres, des salariés et des créanciers parmi lesquels le Trésor public. La plupart des cas de dépassement qui tendent avant tout à limiter les dérives du pouvoir de certains, sont déclenchés pour protéger les intérêts de ces tiers. Il suffit de songer au cas de dépassement en droit fiscal qui consiste à reconstituer les bénéfices sociaux en tenant compte de l'enrichissement du dirigeant. En vertu de cette méthode, l'Administration a la faculté de reconstituer le chiffre d'affaires ou les résultats d'une société en se fondant sur l'enrichissement personnel de celui ou ceux qui la contrôlent⁸⁹⁸. Dans ce cas, parce que les intérêts du Trésor public ont été floués par la dissimulation d'une partie des bénéfices sociaux imposables, c'est sans hésitation que l'Administration s'autorise à appréhender le dirigeant.

213 - En toutes ces hypothèses, face à un pouvoir qui a été utilisé à des fins personnelles, d'une part, et des tiers ou la personne morale elle-même qui ont vu leurs intérêts floués, d'autre part, le dépassement doit rééquilibrer la situation en donnant à ceux

⁸⁹⁸ Portant atteinte au principe de séparation des personnes morales et de ses membres, la jurisprudence a admis que, sous certaines conditions, la méthode de reconstitution des bénéfices d'après l'enrichissement de son dirigeant pouvait être appliquée aux sociétés. L'admission de cette méthode dans les sociétés est toutefois subordonnée à des conditions strictes.

En premier lieu, la comptabilité de la société doit être dépourvue de valeur probante. Ceci suppose que l'Administration démontre la présence d'irrégularités de forme dans la comptabilité, de vices ou d'invéraisemblances graves ou encore le défaut de pièces justificatives.

En second lieu, la détermination des résultats de la société d'après l'enrichissement de son dirigeant est subordonnée à la condition que l'intéressé se comporte en maître de l'affaire. Pour la jurisprudence, il s'agit de limiter la mise en œuvre de la méthode aux hypothèses dans lesquelles des circonstances précises permettent d'estimer que le « dirigeant » pouvait sans difficulté et à l'insu de tous, s'approprier les bénéfices sociaux. Cette idée avait conduit la jurisprudence, du moins dans un premier temps, à exiger deux éléments.

D'une part, le dirigeant devait détenir une part prépondérante du capital social de telle sorte qu'on puisse présumer qu'il était « seul maître à bord » et qu'il pouvait agir sans contrainte ni limite.

D'autre part, l'Administration devait dégager « des circonstances précises et concordantes tirées du fonctionnement même de la société pouvant laisser à penser que la société avait effectivement réalisé des bénéfices occultes ». Tel était le cas, par exemple, lorsque la société avait réalisé des ventes sans factures. Les exigences de la jurisprudence se sont toutefois renforcées à partir d'une décision du 6 février 1985 (CE, 6 février 1985, n° 43328 et 43330, RJF 4/85, n° 538). Désormais, la jurisprudence exige que l'Administration fasse état « de circonstances précises et concordantes ressortant du fonctionnement de l'entreprise » et démontrant l'existence d'une confusion des patrimoines privé et social. Cette dernière est donc un élément supplémentaire qui vient s'ajouter à ceux que l'Administration était déjà tenue d'apporter.

qui ont été lésés ce qu'ils étaient en droit d'attendre de la personne morale. Ainsi, lorsque l'Administration est en droit d'imposer la société pour la totalité des bénéfices qu'elle a réalisés, le dépassement va permettre de reconstituer les bénéfices dont une partie avait été dissimulée. De même, en droit des procédures collectives, si les créanciers sociaux étaient en droit d'attendre le paiement de leurs créances, le dépassement autorise l'extension de leurs poursuites au patrimoine du dirigeant.

Il s'avère toutefois que le dépassement n'est pas seulement réalisé pour réparer *a posteriori* les conséquences néfastes des dérives de ceux qui sont investis d'un pouvoir sur la personne morale, il est également utilisé pour prévenir ces risques, en amont de leur réalisation.

B. - La protection *a priori* d'un intérêt particulier.

214 - Il faut bien admettre que, souvent, l'exercice du pouvoir à mauvais escient lèse les droits de ceux qui gravitent autour de la personne morale. Fort de ce constat, le Législateur et la jurisprudence ont, pour les cas les plus fréquents et les plus graves, tenté de prévenir les dérives de ceux qui ont un pouvoir sur la personne morale. Cette prévention a été réalisée notamment par le dépassement de la personnalité morale.

Ces cas de dépassement visant à prévenir les excès du pouvoir sur la personne morale, sont particulièrement nombreux dans les groupes de sociétés et les grandes sociétés, notamment les sociétés cotées. Et ceci n'est pas un hasard. Pour elles, les risques de dérives de ceux qui ont le pouvoir se sont imposés au Législateur ou à la jurisprudence. Des propositions de Loi sur les groupes avaient été déposées dès les années soixante dix⁸⁹⁹. Elles soulignaient que les sociétés membres du groupe obéissaient à des directives émanant de leur associé majoritaire et que, de ce fait, il y avait des risques pour les créanciers des filiales et pour leurs associés minoritaires. Sur le même constat, la Commission Européenne avait réuni un groupe de travail pour préparer un projet de directive sur les groupes, projet qui n'a toutefois pas encore abouti. Deux raisons expliquent ce phénomène.

⁸⁹⁹ Il s'agit de la proposition de Loi dite « Cousté ». Sur ce point, voyez PAILLUSSEAU (J.), « Faut-il en France un droit des groupes de sociétés ? (à propos de la proposition de loi Cousté) », JCP éd. G 1971, I, 2401 bis.

Plus tard, en 1996, le rapport « Marini » fit également quelques propositions relatives aux groupes de sociétés. Sur ces questions : BARBIERI (J.-F.), « Comment rénover le droit français des groupes de sociétés ? », Les Petites affiches 1997, n° 133, p. 6 ; COURET (A.), « Vers un nouveau droit des groupes ? », Les Petites affiches 1997, n° 47, p. 4

Tout d'abord, les risques de dérives sont importants. Dans les sociétés dont les actions sont cotées, celui ou ceux qui disposent du pouvoir peuvent facilement en user à leur profit ou, du moins, au détriment des sociétés qu'ils contrôlent. Cette facilité provient de ce que les actions sont réparties entre les mains de nombreux porteurs qui se désintéressent souvent de la vie sociale et dont le seul souci est la rentabilité de leur investissement. Elle a été permise aussi sans doute, selon Monsieur Pierre BEZARD⁹⁰⁰, par le fait, qu'en France, l'émergence des grands groupes s'est réalisée sous l'impulsion de quelques grands dirigeants. Le désintérêt des actionnaires et leur confiance dans les dirigeants ont permis à ceux-ci d'avoir un pouvoir très important sur les sociétés qu'ils dirigent. Ils leur était alors permis de nommer au conseil d'administration les personnes de leur choix, d'obtenir l'adoption de leurs propositions par l'assemblée et ainsi de diriger à leur guise.

Il existe une seconde raison qui a amené le Législateur et la jurisprudence à prendre en compte les risques de dérive du pouvoir dans les groupes et les grandes sociétés. Il s'agit de l'importance des dommages qui en résultent. Les quelques retentissants scandales concernant des grands groupes mondiaux, qui ont été découverts ces dernières années, n'ont fait que confirmer cette idée⁹⁰¹. Dans ces affaires, sont bien sûr en jeu les intérêts des actionnaires et épargnants, des créanciers parmi lesquels le fisc, des salariés mais il y a plus. Par leur puissance économique, ces sociétés mettent en jeu des intérêts publics relatifs à l'ordre public économique et parfois la souveraineté nationale⁹⁰².

215 - Visant à limiter *a priori* les dérives du pouvoir dans les sociétés cotées et les groupes, les cas de dépassement sont ordonnés pour protéger les divers intérêts mis en jeu. Ainsi, pour prévenir les dommages que pourraient subir les minoritaires, il a été admis que les associés d'une filiale avaient la possibilité de poser des questions aux dirigeants et, le cas échéant, d'obtenir une expertise, sur une ou plusieurs opérations de gestion de la société et de sa société mère⁹⁰³.

C'est dans une optique similaire que se situent également les articles L233-16 et suivants du Code de commerce qui, pour une part importante, transposent la septième directive du 13 juin 1983 relative aux comptes consolidés⁹⁰⁴. Aux termes de ces dispositions, chaque année, les dirigeants doivent établir des comptes consolidés et un

⁹⁰⁰ BEZARD (P.), « Le droit des sociétés françaises face aux défis de la mondialisation », Rev. Sociétés 2000, p.55.

⁹⁰¹ On songe à l'affaire *Enron*.

⁹⁰² CHAMPAUD (C.), « Les méthodes de groupement des sociétés », RTD com. 1967, p. 1003, n° 17.

⁹⁰³ Article L225-231 du Code de commerce.

⁹⁰⁴ Directive 83/349 du 13 juin 1983 relative aux comptes consolidés, JOCE, L 193, 18 juillet 1983.

rapport sur la gestion du groupe qui expose la situation de toutes les sociétés comprises dans le périmètre de consolidation et son évolution prévisible. Or, l'objectif⁹⁰⁵ était de donner une information financière aux tiers, et notamment aux actionnaires et aux salariés⁹⁰⁶, de telle sorte qu'ils puissent se protéger en cas de dérives visibles.

216 - Toutefois, les cas de dépassement destinés à limiter *a priori* les dérives du pouvoir dans les personnes morales ne sont pas réservés aux groupes ou aux sociétés cotées. Le dispositif, mis en œuvre par le droit des sociétés, relatif aux conventions réglementées est un exemple. Le dépassement tend à prévenir le risque que les dirigeants ou les associés qui détiennent au moins 10 % des droits de vote, utilisent leur pouvoir pour conclure avec la société des conventions qui leur sont profitables. Or, là encore, ce mécanisme a été créé pour protéger les intérêts de la personne morale, des autres associés et indirectement des tiers.

217 - Dans un certain nombre d'hypothèses, le dépassement de la personnalité morale est une réaction au fait que l'un des membres de la personne morale s'est approprié un pouvoir sur l'entité personnifiée dont il use au détriment des intérêts des tiers, des autres membres et parfois de la personne morale elle-même. La technique permettra alors de pondérer les dérives de ce pouvoir afin de retrouver un équilibre satisfaisant entre les intérêts mis en jeu.

Le dépassement de la personnalité morale devient alors prévisible pour les créateurs, fondateurs et membres de l'entité. Quelle que soit la forme de cette dernière, dès lors que l'un de ses membres est doté d'un pouvoir sur la personne morale et qu'il l'exerce à mauvais escient, créant un dommage pour les autres, sa personnalité est susceptible de réapparaître. Le dépassement est alors envisagé comme un moyen de pondérer les dérives néfastes de celui qui a le pouvoir. Pondération qui consiste à appréhender celui qui a le pouvoir, soit directement pour lui faire supporter des obligations incombant normalement à la personne morale, soit indirectement en redéfinissant les obligations de la société ou du groupement compte tenu de caractères propres au membre qui est visé.

⁹⁰⁵ COURET (A.), « Vers un nouveau droit des groupes ? » Les Petites affiches 1997, n° 47, p. 4 ; PAILLUSSEAU (J.), « La notion de groupe de sociétés et d'entreprises en droit des activités économiques », D. 2003, Cah. dr. des aff. n° 2, p. 2418, n° 25 et s.

⁹⁰⁶ Pour les salariés, c'est dans le même esprit qu'ont été instaurés les comités de groupe. « Il ne fait aucun doute que l'exigence d'une réponse à un fort besoin de protection sociale a été un stimulant considérable en ce domaine » (COURET (A.), « Vers un nouveau droit des groupes ? » loc. cit.).

Cependant, toutes les hypothèses de dépassement ne répondent pas à ce mécanisme. Pour d'autres, le dépassement sera avant tout réalisé pour protéger ou promouvoir un intérêt particulier. Il ne s'agit plus alors de pondérer les dérives de celui qui s'est attribué un pouvoir sur la personne morale. L'idée se dégage que le dépassement est mis en œuvre pour pondérer les effets des principes qui gouvernent la personnalité morale.

SECTION II. UNE PONDÉRATION DES EFFETS DES PRINCIPES DE LA PERSONNALITÉ MORALE

218 - Tel le dieu *Janus*, le dépassement de la personnalité morale offre un autre visage. Il suppose toujours l'existence d'un pouvoir sur la personne morale et d'un intérêt particulier à protéger. Cette fois, cependant, il est essentiellement tourné vers le second de ces éléments. Dans un grand nombre d'hypothèses, avant toute chose, le Législateur et le juge cherchent à protéger ou promouvoir un intérêt particulier. C'est là la finalité du dépassement de la personnalité morale. La circonstance qu'un membre ou représentant de la personne morale exerce sur elle un pouvoir n'est plus, semble-t-il, une considération prioritaire. Elle n'est pas indifférente mais elle n'apparaît que dans un second temps du raisonnement. C'est avant tout pour protéger l'un des intérêts qui gravitent autour de l'entité personnifiée que le dépassement de la personnalité morale est réalisé.

C'est le droit fiscal qui conduit à cette analyse. Considérant le dispositif mis en œuvre par l'article 885 O bis du Code général des impôts, il fallait reconnaître que le dépassement de la personnalité morale n'était pas destiné à limiter les dérives de ceux qui sont investis d'un pouvoir sur l'entité personnifiée. En admettant que les parts sociales détenues par un contribuable sont exonérées d'impôt de solidarité sur la fortune au motif que leur détenteur a des fonctions rémunérées de dirigeant dans la société⁹⁰⁷ et qu'il possède au moins 25 % du capital social⁹⁰⁸, la mesure est bien en faveur des intérêts particuliers de ce contribuable. Elle ne peut, en revanche, être considérée comme un moyen de pondérer les éventuelles dérives de ce dernier.

⁹⁰⁷ L'article 885 O bis du Code général des impôts énumère les fonctions que peuvent avoir le contribuable dans la société. Il exige en outre que ces fonctions donnent lieu à une rémunération normale représentant plus de la moitié des revenus à raison desquelles l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu. Pour une application : Cass. com. 9 mars 1999, n° 576 P, Les Petites affiches 1999, n° 68, p. 9, note B.V. ; Cass. com. 29 juin 1999, n° 1333 P, *De la Motte Bouloumié*, et n° 1332 D, *Abihssira*, RJF 10/99, n° 1300 ; Cass. com. 21 janvier 2004, n° 166 F-D, *Perolo*, RJF 5/04, n° 555.

⁹⁰⁸ Sur les difficultés posées par cette condition : Cass. com. 8 juillet 1997, n° 1787 D, *Bedrossian*, RJF 12/97, n° 1196 ; CA Paris, 11 septembre 2003, n° 02-7450, *Gros*, RJF 03/04, n° 327.

Bien sûr, cet élément dégagé ne lève pas totalement le mystère. Si une partie des hypothèses de dépassement de la personnalité morale sont destinées essentiellement à satisfaire un intérêt particulier, il reste que le juge et le Législateur apparaissent investis d'un pouvoir d'appréciation pour décider, compte tenu de ces éléments, de la nécessité de faire échec au principe d'autonomie de la personne morale à l'égard de ses membres. En effet, toutes les situations présentant un intérêt particulier à protéger et un membre ou représentant investi d'un pouvoir sur la personne morale ne donnent pas lieu à dépassement. C'est bien qu'un choix est opéré afin de déterminer dans quelles hypothèses la protection d'un intérêt mérite que l'on passe outre l'écran de la personnalité morale.

Ainsi appréhendé, le raisonnement tenu par le juge et le Législateur semble donc comprendre deux temps.

Dans un premier temps, il consiste à prendre acte du fait que l'un des intérêts qui gravitent autour de la société ou du groupement est mis à mal ; circonstance qui amène le juge et le Législateur à limiter l'application des principes de la personnalité morale et notamment à occulter le principe d'autonomie de celle-ci vis-à-vis de ses membres. Toutefois, cette opération est subordonnée au fait que la personne morale ait connu des modifications suffisamment importantes, notamment dans la répartition du pouvoir entre ses membres. Nous verrons que cette exigence leur permet de faire échec aux principes de la personnalité morale. Dans ce cas, il faut admettre, en effet, que les faits sur lesquels ont été construits les principes gouvernant la personne morale ne correspondent plus à la situation concrète de celle-ci. Dès lors, l'application des principes peut être limitée (I).

Toutefois, cette limitation n'est effectivement réalisée que dans un second temps. Si le juge ou le Législateur a des raisons de limiter la mise en œuvre des principes, encore faut-il déterminer si cette opération est vraiment nécessaire compte tenu des intérêts en jeu et des conséquences que pourrait avoir le dépassement de la personnalité morale (II).

I. - LE FONDEMENT DU DÉPASSEMENT : UNE APPLICATION PONDÉRÉE DES PRINCIPES GOUVERNANT LA PERSONNE MORALE DESTINÉE À PROTÉGER LES INTÉRÊTS MIS EN JEU.

219 - Un certain nombre d'hypothèses de dépassement de la personnalité morale sont indiscutablement réalisées afin de protéger l'un des intérêts qui gravitent autour de l'entité personnifiée. Il suffit de songer à la réglementation favorable aux groupes de sociétés. En droit fiscal, lorsque le Législateur a admis de prendre en considération la réalité du groupe

derrière la personnalité morale de la filiale, ce dépassement fut effectué, en partie du moins, pour protéger les intérêts du groupe et permettre son essor économique.

Si la chose est entendue, le raisonnement qui sous tend ces hypothèses de dépassement de la personnalité morale est pourtant loin d'avoir livré tous ses secrets. Une question notamment attire l'attention. On peut s'interroger sur le fait que le dépassement est strictement limité aux cas où un membre exerce un pouvoir sur la personne morale. Lorsque aucun pouvoir spécifique ne s'est dégagé, aucun dépassement ne semble autorisé, quand bien même un intérêt, aussi important soit-il, est à protéger. Là encore, il suffit de songer à la fiscalité des groupes de sociétés. Les régimes de faveur ne sont accordés qu'en cas de contrôle de la société mère. Ainsi, le régime de l'intégration fiscale est-il subordonné à une détention de 95 % du capital des filiales⁹⁰⁹.

220 - Une explication peut, semble-t-il, être avancée. Si pour protéger un intérêt particulier, le juge et le Législateur envisagent de limiter l'application de certains principes gouvernant la personne morale et, notamment, le principe de son autonomie à l'égard de ses membres, cette opération doit être justifiée. L'un comme l'autre ne peut écarter les principes au seul motif que cela servirait les intérêts d'un tiers. La justification est donnée lorsque l'un membre de la personne morale exerce un pouvoir sur elle et que l'un des intérêts mis en jeu par cette entité est en danger. Dans cette hypothèse, les principes régissant la personne morale ne sont plus en adéquation avec les faits qu'ils entendent régir.

C'est qu'en effet les principes qui gouvernent les personnes morales sont pour partie « artificiels⁹¹⁰ ». Ils sont établis sur la base d'une situation de principe de l'entité personnifiée et proposent des règles de fonctionnement de la personne morale permettant son insertion dans l'environnement juridique compte tenu des faits tels qu'ils étaient au moment de sa création. Or, lorsqu'il arrive qu'un pouvoir se développe au sein de la personne morale et que l'un des intérêts qui gravitent autour d'elle n'est plus protégé, la situation de la société ou du groupement ne correspond plus à la situation pour laquelle les principes avaient été élaborés. Dans ce cas, le juge et le Législateur peuvent légitimement être autorisés à infléchir ces principes.

⁹⁰⁹ Articles 223-A et suivants du Code général des impôts.

⁹¹⁰ HAURIUO (M.), « De la personnalité comme élément de la réalité sociale », Rev. gén. dr. légis. juris. 1898, p. 5, n° 11.

Le raisonnement qui sous-tend le dépassement de la personnalité morale repose donc sur l'idée que les règles qui gouvernent les personnes morales ont été construites compte tenu d'une situation de principe (A). Or lorsque la situation effective de la personne morale se modifie, avec le temps et avec les individus, de telle sorte qu'elle ne correspond plus à la situation pour laquelle les règles ont été élaborées, ceci autorise le juge ou le Législateur à infléchir les principes (B).

A. - L'élaboration des principes régissant la personne morale fondée sur une situation de principe de celle-ci

221 - « Le droit a toujours eu une fonction d'organisation⁹¹¹ ». Ne prenant nullement parti entre une vision sociologique⁹¹² ou une vision volontariste⁹¹³ du droit, cette conception peut difficilement être attaquée. Le droit est « plutôt un ordre convenable à établir, de nature à régir le plus correctement possible les relations entre les hommes⁹¹⁴ ». Dans ces conditions, ayant admis l'existence de personnes morales à côté des personnes physiques, le système juridique est chargé d'organiser la coexistence paisible de ces êtres. S'agissant des personnes morales, cette organisation est réalisée par le régime juridique propre à chacune (1). Une conclusion s'impose alors. Le régime de l'entité personnifiée étant déterminé par son acte créateur, ce régime est nécessairement fondé sur des faits figés, c'est-à-dire sur la situation de la personne morale telle qu'elle était à la date de sa création (2).

1. - Le régime juridique de la personne morale, une organisation de ses rapports avec l'extérieur et ses membres.

222 - Cette vision du droit à qui il appartient d'organiser les rapports des personnes juridiques entre elles et avec la société en général, est reconnue de tous. Il revient,

⁹¹¹ Voyez notamment : PAILLUSSEAU (J.), « Le droit moderne de la personnalité morale », RTD civ. 1993, p. 705, n° 17 et 18 ; PAILLUSSEAU (J.) « Le droit des activités économiques à l'aube du XXI^e siècle », D. 2003, 1^{ère} partie, p. 260, n° 29.

⁹¹² Selon une conception sociologique, le droit doit s'incliner devant la pratique, les mœurs, l'opinion publique. L'idée est que c'est dans le milieu social que se découvrent les règles de droit, ou du moins qu'il faut y puiser l'inspiration. Voyez sur ce point : ATIAS (C.), LINOTTE (D.), « Le mythe de l'adaptation du droit au fait », D. 1977, 1^{ère} partie, p. 251.

⁹¹³ Selon cette conception, le droit a au contraire une mission, celle de diriger la vie sociale vers des fins propres à assurer. Voyez sur ce point : ATIAS (C.), LINOTTE (D.), « Le mythe de l'adaptation du droit au fait », loc. cit.

⁹¹⁴ OPPETIT (B.), *Philosophie du droit*, Précis Droit privé, Paris : Dalloz, 1999, n° 134, p. 142.

toutefois, plus particulièrement à Monsieur Jean PAILLUSSEAU⁹¹⁵ d'avoir mis en évidence ce caractère dans le domaine des sociétés et plus généralement des personnes morales. Cet auteur⁹¹⁶ observait ainsi, très justement, que la reconnaissance de la personnalité morale ayant pour conséquence l'apparition d'un nouvel être juridique, « il est évident que les personnes morales ne peuvent pas naître spontanément, sous n'importe quelle forme, avec n'importe quelle organisation, et s'imposer ainsi aux tiers et à la société⁹¹⁷ ». Leur insertion dans la vie économique, sociale et juridique appelle une organisation prenant en compte les intérêts des personnes avec qui elle est en contact, c'est-à-dire ses membres, les tiers et la société en général.

Le droit de la personnalité morale a donc, avant tout, pour mission d'organiser les personnes morales dans leurs rapports internes avec leurs membres et dans leurs rapports extérieurs avec les tiers et la société en général.

223 - Comme l'observe Monsieur Jean PAILLUSSEAU, cette mission est, pour une large part, dévolue au Législateur et, pour le reste, à celui ou ceux qui constituent la personne morale.

C'est en premier lieu le Législateur qui organise les rapports des personnes morales en proposant un certain nombre de structures d'accueil. Ainsi, pour chaque type de personnes morales, il propose différentes formes sociales. Chacune d'elles n'est autre qu'une organisation spécifique à chaque personne morale. Elle est construite compte tenu de deux séries d'éléments.

Il s'agit, d'une part, de la nature de l'activité, du but, du nombre de membres de la personne morale et « du degré de dilution de l'*intuitus personae*⁹¹⁸ », chaque cadre étant fonction « des objectifs et caractères des personnes désireuses de constituer une organisation collective⁹¹⁹ ».

L'organisation est construite, d'autre part, en se basant sur les intérêts divers et divergents que la personne morale va susciter dans le monde juridique. C'est à partir de ces considérations, que le Législateur va élaborer, pour chaque type et forme de personne morale, une organisation permettant des relations convenables entre l'entité personnifiée et les tiers, la société en général et ses membres.

⁹¹⁵ PAILLUSSEAU (J.), « Le droit des activités économiques à l'aube du XXI^e siècle », op. cit. n° 86 et s.

⁹¹⁶ PAILLUSSEAU (J.), « Le droit moderne de la personnalité morale », op. cit. n° 47 et s.

⁹¹⁷ PAILLUSSEAU (J.), « Le droit des activités économiques à l'aube du XXI^e siècle », op. cit. n° 93.

⁹¹⁸ LAPEYRE (C.), « La nature de la société depuis la loi sur les nouvelles régulations économiques », Bull. Joly Sociétés 2004, § 2, p. 32.

⁹¹⁹ SAINTOURENS (B.), « La flexibilité du droit des sociétés », RTD com. 1987, p. 457, n° 13.

C'est, en second lieu, aux créateurs et membres de la personne morale qu'il revient de compléter l'organisation de l'entité qu'ils composent. Après avoir opté pour l'une des structures d'accueil mise à disposition par le Législateur, ceux-ci doivent l'adapter à leurs besoins spécifiques dans la limite de ce que la Loi leur permet⁹²⁰. En effet, leur mission d'organisation est plus ou moins importante selon la forme et le type envisagés de la personne morale⁹²¹. Si dans le cadre de la société anonyme, peu de liberté est laissée à ses créateurs, au contraire, pour la société par actions simplifiée, chacun sait que les associés ont une grande liberté dans l'organisation de cette personne morale.

224 - En toutes hypothèses, que l'organisation de la personne morale soit laissée aux soins du Législateur ou à ceux de ses membres, un but commun les anime. L'organisation particulière de la personne morale doit régler les rapports de l'entité personnifiée avec l'extérieur et avec ses membres de telle sorte que les intérêts de chacun soient protégés au mieux. En droit communautaire⁹²², c'est ainsi un objectif du droit des sociétés expressément affiché par le Traité de Rome qui, à l'article 54-3 g, impose que les garanties exigées de certaines sociétés dans les Etats membres soient coordonnées « pour protéger les intérêts tant des associés que des tiers ».

Dans cet objectif, les règles mises en place par le Législateur et les membres tiennent compte des divers intérêts mis en jeu par la personne morale et sont construites pour y répondre au mieux. Plus qu'une simple organisation des rapports de l'entité personnifiée avec les tiers et ses membres, le régime de chaque personne morale coordonne les intérêts des membres, des créanciers, des salariés, de la personne morale elle-même, de telle sorte que la protection de chacun soit assurée au mieux. C'est en quelque sorte un équilibre qui est établi compte tenu de la situation de la personne morale au jour de sa création.

2. - Une situation figée à la base du régime des personnes morales.

225 - Le régime de la personne morale, qui n'est autre que l'organisation de ses rapports avec l'extérieur et avec ses membres, est déterminé selon une situation de faits figée. En effet, l'organisation de la personne morale est nécessairement déterminée au moment de sa création et les règles qui la composent sont contenues dans l'acte créateur de

⁹²⁰ SAINTOURENS (B.), « La flexibilité du droit des sociétés », op. cit. n° 16 et s.

⁹²¹ LAPEYRE (C.), « La nature de la société depuis la loi sur les nouvelles régulations économiques », loc. cit.

⁹²² Sur cette question, voyez : BLANQUET (F.), « Droit communautaire des sociétés de capitaux : quelles tendances générales prévisibles à l'aube du 3^{ème} millénaire ? », Rev. sociétés 2000, p. 73.

l'entité personnifiée. En d'autres termes, tout se joue dans les statuts de la société ou du groupement.

Dans ces conditions, le régime de la personne morale est nécessairement construit sur la base des faits tels qu'ils étaient au moment de sa création. Il ne peut en être autrement pour les règles établies par les créateurs de la personne morale. Ces derniers ne peuvent raisonnablement prévoir l'avenir de la société ou du groupement qu'ils créent. Tout juste peuvent-ils songer à certains événements susceptibles de se produire.

La chose est plus évidente encore pour les règles d'organisation prédéterminées par le Législateur. Du fait que son travail est destiné au plus grand nombre et que les règles qu'il édicte se doivent d'être assez générales, celles-ci sont nécessairement élaborées compte tenu de situations de principe. C'est, selon Maurice HAURIOU, une nécessité pour le droit. Celui-ci « opère par voie d'abstraction en mettant en relief certains phénomènes qui sont réels...il suffit que la chose existe et le droit va s'en emparer pour en faire la base d'une institution juridique⁹²³ ». En d'autres termes, le Législateur est obligé de sélectionner certains faits sur la base desquels il détermine les règles. Ainsi, on peut valablement considérer que les principes légaux gouvernant les personnes morales ont été élaborés en partant du fait que l'entité personnifiée est indépendante de ses membres, qu'elle ne subit pas le pouvoir de l'un d'entre eux. Certes pour celles qui sont transparentes, le particularisme des relations entre associés et société a été pris en compte. Toutefois, les règles qui les gouvernent ont été élaborées compte tenu du fait qu'elles ont, avec l'ensemble de leurs membres, des rapports particuliers. En revanche, elles n'ont pas été construites en prenant en considération le fait que l'un de ses membres pouvait s'approprier un pouvoir sur elle.

226 - Deux éléments ont donc été mis en évidence.

D'une part, le régime de chaque personne morale n'est autre qu'une organisation de ses rapports avec l'extérieur et avec ses membres ; organisation qui tend à protéger au mieux les intérêts de chacun compte tenu de la situation de la personne morale.

D'autre part, ce régime est déterminé sur la base de faits figés, d'une situation de principe de la personne morale.

Du rapprochement de ces deux idées, une conclusion s'impose. Si la situation de la société ou du groupement vient à être modifiée, les principes qui gouvernent cette entité ne

⁹²³ Propos sur la théorie de Monsieur Maurice HAURIOU : MICHOUUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application au droit français*, 3^{ème} éd., par TROTABAS (L.), Paris : LGDJ, 1932, n° 39, p. 76.

peuvent plus être considérés comme valables. Il existe notamment un danger que la protection des intérêts qui gravitent autour des personnes morales, objectifs de ces principes, ne soit plus réalisée.

B. - L'inadéquation entre situation de principe et situation concrète de la personne morale : une circonstance autorisant à limiter l'application des principes

227 - Les règles qui gouvernent les personnes morales encourent naturellement un risque puisqu'elles ont été élaborées compte tenu d'une situation de principe. En effet, la situation effectivement régie ne correspond pas toujours à la situation pour laquelle les règles ont été adoptées (1). Dans cette circonstance, ces dernières peuvent légitimement être écartées et, ainsi, le dépassement de la personnalité morale est justifié (2).

1. - Une possible inadéquation entre situation de principe et situation effective

228 - Ce phénomène fut très justement mis en évidence par Maurice HAURIOU⁹²⁴. Le droit, considérait-il, pour construire nos institutions, est contraint de mettre en relief certains phénomènes qui, bien que réels, sont beaucoup plus complexes et intermittents que ce qu'ils sont d'un point de vue juridique. Un tel constat vaut particulièrement pour la théorie de la personnalité morale.

Aux termes de nos précédents développements, il est apparu que les règles applicables à chaque personne morale étaient élaborées compte tenu, d'une part, des caractéristiques propres de l'entité supra individuelle telles que sa composition, son activité et, d'autre part, des différents intérêts qui gravitent autour d'elle. Finalement, les principes régissant les personnes morales sont déterminés en fonction de caractéristiques internes et externes de l'entité. Or, les unes comme les autres sont des données complexes car susceptibles de fluctuer, de varier avec « le temps et les passions ». Cette complexité n'est toutefois pas prise en considération par les principes gouvernant les personnes morales.

229 - Maurice HAURIOU dressait ainsi ce constat s'agissant des éléments internes de la personne morale. Considérant que la personnalité morale repose sur l'existence d'une volonté, il reconnaissait que le droit, pour admettre que cette volonté est une volonté

⁹²⁴ HAURIOU (M.), « De la personnalité comme élément de la réalité sociale », Rev. gén. dr. légis. juris. 1898, p. 5.

unique et persistante, a été contraint de donner à ce phénomène une continuité et une importance qu'il n'a pas dans la réalité.

Sans pour autant adhérer à cette théorie qui fait de la volonté l'élément essentiel de la personnalité juridique, l'idée de la complexité et de l'intermittence des éléments composant les personnes morales ne fait aucun doute. Celles-ci sont, en effet, sujettes à des modifications internes que le droit a été contraint d'occulter pour bâtir leur régime. Ce qu'il a notamment occulté c'est la complexité du pouvoir et ses fluctuations. Le droit a admis, en principe, que le pouvoir appartenait à l'ensemble des membres. Or, dans les faits, il est bien sûr possible qu'un membre ou un représentant de la société ou du groupement se soit attribué un pouvoir. Quand bien même celui-ci n'exercerait-il pas son pouvoir au détriment des intérêts de l'entité, cette circonstance pose une difficulté, les règles qui ont été édictées à l'origine n'étant pas élaborées pour régir cette situation.

230 - A l'égard de l'environnement de la personne morale, le droit est également contraint de faire comme si les choses n'allaient pas changer alors que dans la réalité elles changent et fluctuent nécessairement. Les intérêts en présence, sur la base desquels le régime de la personne morale a été déterminé, peuvent varier au gré des circonstances politiques, économiques et juridiques.

Il se peut que les personnes qui gravitent autour de la société ou du groupement n'aient plus d'intérêt à l'application des principes régissant la personne morale. Dans certains cas, la mise en œuvre de ces principes crée un dommage pour les tiers alors que ces règles étaient, en principe, censées protéger leurs intérêts. Différents exemples éclairent ces propos.

Il suffit de reprendre l'article 885 O bis du Code général des impôts. Sous l'effet des règles relatives à l'impôt de solidarité sur la fortune, un associé peut, en raison de son environnement juridique, ne plus avoir intérêt à l'application des règles de la personnalité morale. Celles-ci lui interdisent, en effet, de considérer que les parts de la société dans laquelle il exerce son activité, sont des biens professionnels exonérés.

De même, c'est en raison des événements politiques que l'Etat, dépositaire de la souveraineté nationale, peut ne plus avoir intérêt à la mise en œuvre stricte des principes de la personnalité morale pour déterminer la nationalité des sociétés et associations.

La conjoncture et la politique économiques sont également susceptibles de modifier ces intérêts. Ainsi, pour soutenir le développement des entreprises, les règles régissant les

personnes morales peuvent paraître inappropriées lorsqu'elles sont membres d'un groupe de sociétés.

231 - Les modifications dans la répartition du pouvoir au sein de la personne morale et les modifications des intérêts en présence sont autant de caractéristiques pour lesquelles les principes régissant les personnes morales n'étaient pas prévus. Du fait de ces fluctuations, les circonstances sur la base desquelles avaient été construits les principes et rédigé l'acte créateur de la personne morale, ne sont plus en adéquation avec les faits qu'ils entendent régir. Cette circonstance est une justification au dépassement de la personnalité morale.

2. - Une justification au dépassement de la personnalité morale

232 - Prenant en considération le fait qu'un membre de la personne morale a un pouvoir sur elle et qu'un intérêt particulier est à protéger, ces circonstances autorisent le juge ou le Législateur à limiter l'application du principe d'autonomie de la personnalité morale. Dans cette hypothèse, en effet, la situation effective de la personne morale ne correspondant plus à celle pour laquelle les principes avaient été adoptés, les règles qui gouvernent la personne morale peuvent légitimement être écartées.

Ainsi, historiquement, c'est en considérant que les intérêts de l'Etat, dépositaire de la souveraineté nationale, avaient été modifiés du fait de la première guerre mondiale et en prenant en compte le fait que la société ou l'association se trouvait sous le contrôle de personnes étrangères, que le Législateur a pu justifier l'infléchissement des principes de la personnalité morale pour déterminer leur nationalité.

Dans cette hypothèse, aucune sanction n'est infligée à ceux qui ont abusé de leur pouvoir, le but est de protéger la souveraineté nationale. Aucune dérive ne peut être reprochée à ceux qui ont le contrôle de la personne morale, dérives qui pourraient justifier le dépassement. En revanche, la justification est issue, d'une part, de l'émergence d'un intérêt particulier et, d'autre part, du fait que la personne morale est contrôlée par des personnes étrangères. En relevant ces deux éléments, le Législateur pouvait légitimement considérer que la situation de la personne morale a changé dans son environnement et dans sa composition. De ce fait, les principes la gouvernant ne peuvent plus être strictement maintenus faute pour eux d'avoir été établis pour cette situation nouvelle.

Le Législateur et le juge ayant une justification pour infléchir les principes régissant les personnes morales, l'un comme l'autre sont autorisés à pondérer la mise en œuvre du

principe d'autonomie de façon à ce que le but initial du droit de la personnalité morale soit atteint, à savoir la protection des intérêts mis en jeu par la société ou le groupement. C'est bien là, en effet, la finalité de bon nombre d'hypothèses de dépassement.

233 - Toutefois, si le dépassement suppose l'émergence d'un intérêt particulier à protéger et l'existence imprévue d'un pouvoir au sein de la personne morale qui justifient une application pondérée des principes qui la gouvernent, ceci n'explique pas entièrement le mécanisme mis en œuvre. Il faut constater, en effet, que la seule réunion de ces deux éléments n'entraîne pas automatiquement cette opération. Pour s'en convaincre, il suffit de songer au fait qu'il existe des situations dans lesquelles ces deux éléments existent sans que cela ait la moindre conséquence.

Ainsi en est-il de l'ancienne version de l'article 212 du Code général des impôts qui limitait la déductibilité des intérêts versés aux associés dirigeants et/ou majoritaires en rémunération des sommes laissées en compte courant. Cet article ne s'appliquait pas dans les groupes de sociétés. L'article prévoyait, en effet, qu'il ne s'appliquait pas « aux intérêts afférents aux avances consenties par une société à une autre société lorsque la première possède au regard de la seconde la qualité de société mère au sens de l'article 145 du Code général des impôts⁹²⁵ ». Or, que l'associé majoritaire soit une personne physique ou une société mère, dans les deux cas, la condition de pouvoir est bien remplie. Par ailleurs, dans les deux cas, l'Administration fiscale a toujours intérêt à éviter la sous-capitalisation. Pourtant, le dépassement de la personnalité morale n'est mis en œuvre que dans un cas et pas dans l'autre.

De manière plus générale, dans les groupes de sociétés, malgré la domination exercée par la société mère sur ses filiales, la jurisprudence rappelle régulièrement que le principe reste « qu'une filiale constitue une entité juridique, une personne morale distincte par rapport à la société⁹²⁶ ». Quand bien même le créancier de l'une des entités du groupe serait-il lésé, ses intérêts étant mis à mal par une créance non payée, ce principe lui interdit d'obtenir son paiement auprès d'un autre membre du groupe. En d'autres termes,

⁹²⁵ Selon cet article, le régime des sociétés mères est applicable aux sociétés et autres organismes qui détiennent des participations satisfaisant aux conditions prévues par le texte qui tiennent notamment à la quantité de parts détenues dans le capital de la filiale.

⁹²⁶ BURST (J.-J.), note sous Cass. com., 4 janvier 1982, *Compagnie oranaise de transit et d'affrètement Cerres et Pilaire c. Société des Etablissements Walon*, Rev. sociétés 1983, p. 95. Dans ce sens également : Cass. com. 14 décembre 1993, *Compagnie de navigation mixte CNM c/ Allianz Via Holding France*, Rev. sociétés 1994, p. 494 note GAVALDA (C.) ; Cass. com. 15 novembre 1994, RTD civ. 1995, p. 357, note MESTRE (J.) ; Cass. com. 30 mai 1995, Rev. sociétés 1995, p. 772, note GUYON (Y.).

l'existence d'un pouvoir sur la personne morale et d'un intérêt particulier à protéger n'entraîne pas automatiquement le dépassement de la personnalité morale.

Dans ces conditions, il semble qu'existe un élément supplémentaire restant à dégager. Toutes modifications dans les intérêts en présence n'entraînant pas automatiquement dépassement de la personnalité morale, cela implique de la part du juge ou du Législateur qu'il départage ces situations, certaines nécessitant un dépassement, d'autres ne l'exigeant pas. C'est dire que le juge ou le Législateur sélectionne les situations dans lesquelles il faut pondérer l'application des règles normalement applicables à la personne morale, ce qui suppose qu'il apprécie le caractère nécessaire du dépassement de la personnalité morale.

II. - LE DÉCLENCHEMENT EFFECTIF DU DÉPASSEMENT : L'APPRÉCIATION DU CARACTÈRE NÉCESSAIRE DE LA PROTECTION DE L'INTÉRÊT PARTICULIER EN JEU.

234 - La jurisprudence relative aux groupes de sociétés fut l'occasion de mettre en lumière la condition de nécessité du dépassement de la personnalité morale. A une situation de groupe similaire, la jurisprudence peut admettre la réalité du groupe pour en tirer des conséquences sur le plan du droit. Elle peut aussi n'avoir aucune considération pour cette réalité. L'option entre l'une ou l'autre de ces solutions est dictée, selon nous, par le caractère nécessaire de la protection de l'intérêt particulier mis en jeu. Fort de ce constat, il reste bien sûr à comprendre comment le juge détermine si cette protection est, ou n'est pas, nécessaire.

Pour ce faire, l'étude des travaux de Monsieur Charley HANNOUN⁹²⁷ s'avère très instructive. D'ailleurs, la jurisprudence qui, parfois, reçoit le groupe et, d'autres fois, l'ignore, comme l'ensemble des dispositifs relatifs aux groupes de sociétés a été appréhendée sous une forme quelque peu différente par cet auteur. Il a abordé le groupe au travers de la « condition de légitimité ». A cette occasion, Monsieur Charley HANNOUN a proposé une méthode de détermination de la condition de légitimité inspirée de la méthode de la balance des intérêts mise au point aux Etats-Unis (A). Or, un point de cette méthode s'avère très intéressant pour déterminer les modalités d'appréciation du caractère nécessaire du dépassement de la personnalité morale en droit français (B).

⁹²⁷ HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, Tome 216, n° 312 et s. p. 216 et n° 318 et s. p. 219.

A. - La méthode de la balance des intérêts

235 - Au travers de sa théorie de la transparence, Monsieur Charley HANNOUN a dégagé du droit des groupes de sociétés un mécanisme explicatif comprenant deux temps.

Le premier temps est la réception de la réalité du groupe⁹²⁸. Le groupe est une situation de fait constituée par une unité économique qui est contraire au principe d'autonomie des personnes morales. Il est un « fait matériel rattachable imparfaitement à une norme existante⁹²⁹ ». Seulement l'auteur observe que cette réalité économique n'est pas suffisante elle-même à justifier une solution juridique.

C'est pourquoi, dans un second temps, une fois réception de cette situation de fait par l'ordre juridique, le droit doit admettre le « refoulement du principe juridique d'autonomie ». Or, cette opération n'est pas automatique et dépend, selon Monsieur Charley HANNOUN, d'une « condition de légitimité ». La situation de fait ne justifie l'éviction du principe d'autonomie que lorsque celle-ci présente un intérêt légitime. En d'autres termes, cette éviction est subordonnée à la légitimité de la réalité que constitue l'unité du groupe⁹³⁰.

236 - C'est dans la méthode suivie pour déterminer si la réalité du groupe est ou n'est pas légitime, que la théorie construite par Monsieur Charley HANNOUN présente un grand intérêt. Celle-ci est elle-même inspirée de la méthode de la balance des intérêts élaborée par la doctrine en droit international privé. Le recours à cette méthode est justifié, selon l'auteur, par le fait que, à l'instar du droit international privé, le problème posé par les groupes de sociétés est appréhendé comme un conflit de normes⁹³¹.

Deux théories sont relevées par Monsieur Charley HANNOUN.

La première est la théorie proposée par le professeur CAVERS selon laquelle la résolution des conflits de lois serait guidée par « des principes de préférence ». Ceux-ci devraient être inspirés des objectifs législatifs particuliers, mais aussi des objectifs généraux du droit international privé et de certaines valeurs comme la sécurité juridique, le traitement équitable des parties.

⁹²⁸ HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, op. cit. n° 188 et s., p. 157.

⁹²⁹ HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, op. cit. n° 264 et s., p. 193.

⁹³⁰ Et non, comme il nous semble dans le dépassement de la personnalité morale, à la nécessité d'un rééquilibrage des intérêts en présence.

⁹³¹ HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, Tome 216, n° 358, p. 240.

La seconde thèse ayant reçu l'attention de l'auteur est celle du professeur LEFLAR. Il existerait un ensemble de « considérations » qui doivent guider les magistrats telles, par exemple, la prévisibilité du résultat, la promotion des intérêts du for. Pour chaque conflit de normes à résoudre, le juge devrait « rechercher au cas par cas dans quelle mesure les considérations doivent peser pour concilier au mieux les intérêts et les objectifs mis en cause dans le litige⁹³² ».

237 - Influencé par ces théories, Monsieur Charley HANNOUN proposa une méthode propre aux groupes de sociétés⁹³³. L'idée de départ est que le groupe pose un problème de conflit de normes : conflit entre le principe d'autonomie des personnes morales et « la règle qui trouve à s'appliquer matériellement à la situation de fait sous-jacente ». Or, selon l'auteur, pour résoudre ce conflit de normes, il faut voir que chacune des normes invoquées présente des intérêts et que le conflit de normes est résolu en sacrifiant la règle dont le respect présente le moins d'intérêt. Finalement, ce conflit de normes est un conflit d'intérêts. La méthode de la balance des intérêts peut donc être transposée.

Entre principe d'autonomie et « règle matériellement applicable à la situation de groupe », le juge ayant à déterminer laquelle des deux règles doit s'appliquer, celui-ci doit le faire en prenant en considération des « principes de préférence » et lorsque le droit positif ne comporte aucune indication, un ensemble de facteurs plus généraux.

Ainsi en matière de groupe de sociétés, les principes de préférence sont l'ordre public de la règle contraire au principe d'autonomie, la fraude et l'abus de droit. Lorsqu'une règle d'ordre public, par exemple, vient en conflit avec le principe d'autonomie des personnes morales, le juge doit mettre en œuvre cette règle au détriment du principe.

A défaut de tels principes, le juge doit se référer à des principes plus généraux : le caractère d'ordre public de la règle contraire au principe d'autonomie, la recherche des objectifs du Législateur, la sécurité juridique, l'efficacité économique et l'attitude des parties.

238 - C'est donc en fixant des « buts » généraux au juge que Monsieur Charley HANNOUN détermine la légitimité de la réalité constituée par l'unité économique du groupe. L'idée est séduisante. En matière de dépassement de la personnalité morale, il semble également possible de considérer que le Législateur et le juge suivent implicitement des principes de préférence pour déterminer si le dépassement est, ou n'est pas, nécessaire.

⁹³² HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, op. cit. n° 360, p. 241.

⁹³³ HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, op. cit. n° 362, p. 242.

B. - L'émergence de « principes de préférence ».

239 - Dans un certain nombre d'hypothèses, le dépassement de la personnalité morale intervient lorsque, par suite d'une modification, l'un des intérêts mis en jeu par la société ou le groupement est mis à mal du fait de l'application stricte des principes qui la régissent. Seulement, toute modification des intérêts en présence n'entraîne pas une réaction du Législateur ou du juge. Il faut bien admettre que ceux-ci ont un pouvoir d'appréciation pour déterminer si l'intérêt menacé mérite que l'écran de la personnalité morale soit dépassé. Ce sont précisément les modalités de cette appréciation qui doivent être cernées afin de comprendre et de prévoir le mécanisme du dépassement de la personnalité morale.

Quel peut donc être le raisonnement du Législateur ou du juge, lorsque, face à une situation de la personne morale qui l'autorise à limiter l'application des règles qui la gouvernent, il décide ou non de dépasser l'écran social ? La problématique qui se pose à lui est, en réalité, plus complexe que celle de savoir si l'un des intérêts qui gravitent autour de la personne morale mérite ou non protection.

En effet, la situation pose une problématique particulière. Le Législateur ou le magistrat a constaté, dans un premier temps, que la situation effective de la personne morale permettait d'infléchir les principes qui la gouvernent et il a constaté, dans un second temps, que l'un des intérêts mis en jeu par l'entité personnifiée a subi un dommage du fait de l'application stricte des principes régissant la personnalité morale. Dans cette circonstance, le Législateur comme le juge pourrait décider de dépasser la personnalité morale de la société ou du groupement dès lors que cela peut satisfaire celui dont l'intérêt a été mis à mal. Or, cette solution, bien qu'elle ait pour elle la simplicité, n'est pas celle admise. La décision de satisfaire directement l'intérêt menacé présente un risque auquel le juge et le Législateur doivent songer avant de prendre une décision. En effet, la décision de ne pas appliquer l'une des règles de la personnalité morale peut se répercuter sur les autres intérêts qui gravitent autour de l'entité personnifiée et ce risque doit être pris en considération.

En d'autres termes, lorsque le juge ou le Législateur constate qu'un tiers, un membre ou l'entité personnifiée elle-même subit un dommage du fait de l'application stricte des principes régissant la personne morale, celui-ci se trouve face à un dilemme.

Il peut décider de ne pas dépasser l'écran de la personnalité morale. Dans ce cas, certes la personne qui a subi un dommage ne voit pas son sort modifié, toutefois, le fonctionnement de la personne morale restant inchangé, les règles la régissant continuent à

faire leur œuvre. Elles protègent toujours les autres intérêts qui gravitent autour de la société ou du groupement.

Il peut aussi décider de pondérer la mise en œuvre du principe d'autonomie de la personne morale. Dans cette hypothèse, celui qui subissait un dommage du fait de l'application des principes de la personnalité morale est protégé. En revanche, le dépassement de la personnalité morale peut se répercuter sur les autres intérêts en présence.

240 - Ainsi, lorsqu'en droit fiscal, l'exonération d'impôt de solidarité sur la fortune au titre des biens professionnels, est étendue, par l'Administration, aux parts sociales détenues par un contribuable dans « les sociétés animatrices de leur groupe⁹³⁴ », cette hypothèse de dépassement de la personnalité morale met en jeu deux intérêts contradictoires. Il y a, d'un côté, l'intérêt budgétaire de l'Etat et, de l'autre, l'intérêt du contribuable. Si l'Administration fiscale décidait de ne pas exonérer les parts sociales, c'est-à-dire de respecter strictement les principes de la personnalité morale, l'intérêt budgétaire de l'Etat était satisfait au détriment de ceux du contribuable. En revanche, en décidant de faire échec au principe d'autonomie de la personne morale à l'égard de ses membres, la disposition se répercutait nécessairement et de façon négative sur l'intérêt de l'Etat. L'exonération se traduisait par une perte de recette fiscale.

241 - La décision de dépasser la personnalité morale conduit donc le Législateur et le juge à dégager, au préalable, les conséquences de ce dépassement sur les différents intérêts en présence. Il y a alors deux hypothèses possibles. Si le dépassement de la personnalité morale n'a aucune répercussion négative sur les autres intérêts qui gravitent autour de l'entité personnifiée, la solution s'impose naturellement. Pour protéger l'intérêt mis à mal, il suffit de limiter l'application du principe d'autonomie de la personne morale. Ainsi, on peut estimer que lorsque le Législateur contraint les dirigeants des groupes de sociétés à établir des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la situation du groupe, cette solution est commandée par la nécessaire protection des minoritaires, des salariés et des tiers en

⁹³⁴ Lorsqu'un contribuable assujéti à l'impôt de solidarité sur la fortune exerce dans une société des fonctions de dirigeant rémunérées et détient plus de 25 % du capital de cette société, les parts qu'il possède sont, en principe, exonérées au titre de l'article 885 O bis du Code général des impôts.

Toutefois, lorsque la société en question détient elle-même un portefeuille de titres sans rapport avec les nécessités de son activité, l'article 885 0 ter du Code général des impôts prévoit que seule la fraction des parts correspondant auxdites nécessités peut être considérée comme un bien professionnel exonéré. Par exception, toutefois, l'Administration a prévu que cette règle ne vaut pas lorsque la société exerce une fonction de holding animatrice du groupe qu'elle forme avec ses filiales : Documentation de base de la Direction Générale des Impôts 7 S-3323, 1^{er} octobre 1999, n° 16 et s.

Voyez sur cette question : Cass. com. 8 juillet 1997, n° 1787 D, *Bedrossian*, RJF 12/97, n° 1196 ; CA Paris, 11 septembre 2003, n° 02-7450, *Gros*, RJF 03/04, n° 327.

général. Or, cette limite à l'application du principe d'autonomie de la personnalité morale ne met pas en danger d'autres intérêts. La décision peut donc être facilement prise.

En revanche, dans une large majorité des cas, le dépassement aura des conséquences négatives sur la satisfaction des autres intérêts en jeu. Ainsi, en permettant au créancier d'une filiale de poursuivre le paiement de sa créance sur les biens de la société mère, c'est le patrimoine de cette dernière qui en pâtit au détriment des intérêts de ses membres, des salariés et des autres créanciers⁹³⁵. Dans ce cas, le juge ou le Législateur doit résoudre un conflit entre plusieurs intérêts divergents. Soit c'est l'intérêt qui a subi un dommage du fait de l'application stricte des règles régissant la personne morale qui sera privilégié, soit c'est la protection des autres intérêts mis en jeu qui l'emportera. A cet égard, il semble que pour choisir entre l'une ou l'autre de ces options, la jurisprudence et le Législateur suivent certains principes de préférence.

242 - Un bref rappel historique permet de dégager le premier de ces principes de préférence. Le premier intérêt qui a pu être mis en danger par l'existence des personnes morales fut, sans aucun doute, celui de la puissance publique, de l'Etat pris en tant que dépositaire de la souveraineté nationale. Or, il s'est avéré que, dans cette hypothèse, c'est l'ordre public qui a été privilégié au détriment des autres intérêts.

On songe, bien sûr, à l'application de la théorie du contrôle dans la détermination de la nationalité des sociétés et associations. « Il s'agit d'une mesure de protection de la souveraineté nationale à l'égard, notamment, des filiales de sociétés étrangères⁹³⁶ ». Vis-à-vis de ces dernières, il existe souvent un conflit d'intérêts. D'un côté, ces sociétés peuvent faire courir un danger à la souveraineté nationale lorsque, par exemple, elles interviennent dans des domaines sensibles comme la défense nationale. Elles peuvent aussi faire courir un risque à l'économie nationale lorsqu'une trop grande proportion d'entreprises sont contrôlées par des étrangers. De l'autre, ces sociétés apportent des capitaux, des emplois et un dynamisme des affaires. Pour autant, lorsque l'ordre public est en jeu, cette dernière considération ne l'emporte pas. La sauvegarde de l'ordre public est un principe de préférence.

⁹³⁵ C'est en substance la réflexion de Messieurs Henri HOVASSE et Raphaël CONTIN. Ils observaient que « le principe d'autonomie... apporte la solution la plus efficace aux problèmes de la protection des intérêts privés » : « L'autonomie patrimoniale des sociétés. Réflexions sur les finalités d'une organisation juridique des groupes », D. 1971, 1^{ère} partie, p. 38, n° 24.

⁹³⁶ CHAMPAUD (C.), « Les méthodes de groupement des sociétés », RTD com. 1967, p. 1003, n° 23.

243 - Lorsque le principe de préférence de l'ordre public n'est d'aucun secours, que l'ordre public n'est pas en danger, il semble que le Législateur et la jurisprudence ont tendance à considérer que l'intérêt du plus grand nombre prime sur l'intérêt d'un seul. En cas de conflit, c'est le premier qui l'emporte.

Ainsi, en droit fiscal, l'intérêt budgétaire de l'Etat et des collectivités territoriales qui participe lui-même à la réalisation de l'intérêt général permet, à de nombreuses reprises, de pondérer l'application du principe d'autonomie de la personne morale lorsque face à cet intérêt, se trouve l'intérêt particulier d'un contribuable. Il suffit de songer aux dispositions de lutte contre l'évasion fiscale telles que l'article 155 A du Code général des impôts. En considération du dommage que subissent les finances publiques, la personnalité morale est dépassée au détriment des intérêts des contribuables.

244 - Toutefois, l'intérêt « national » ne l'emporte plus automatiquement dès lors qu'est en jeu l'intérêt « communautaire ». Depuis quelques années, on note, en effet, en droit fiscal, un recul des hypothèses de dépassement de la personnalité morale qui permettaient aux Législateur ainsi qu'à la jurisprudence de distinguer selon la nationalité des associés pour déterminer le régime d'une société. La jurisprudence fiscale de la Cour de justice des communautés européennes déclare incompatible avec le droit communautaire toute discrimination fondée sur la nationalité ou le lieu de résidence⁹³⁷. Plus précisément, toute restriction à la liberté d'établissement⁹³⁸ est en principe prohibée⁹³⁹. Ainsi, plusieurs fois, la jurisprudence de la Cour de justice a déclaré que les dispositions réservant un traitement fiscal moins favorable aux opérations réalisées entre sociétés et associés de même nationalité sont contraires au droit communautaire⁹⁴⁰. Tel a

⁹³⁷ Voyez « Enjeux fiscaux de demain : l'avenir de la territorialité de l'impôt sur les sociétés. Compte-rendu partiel de la conférence annuelle organisée le 11 décembre par l'Alliance Fiscale et Les Echos Conférences », Dr. fisc. 2004, n° 24, p. 981.

⁹³⁸ Principe énoncé par l'article 52 du Traité instituant la Communauté européenne, devenu après modification, l'article 43 CE.

⁹³⁹ CJCE, 28 janvier 1986, aff. 270/83, *Commission c/ France*, point 21, RJF 11/86, n° 1020, concl. MANCINI (F.), Dr. fisc. 1986, n° 18, comm. 903 ; CJCE, 15 février 2000, aff. 34/98, *Commission c/ France*, point 49, RJF 3/00, n° 436.

⁹⁴⁰ Voyez par exemple : CJCE 8 mars 2001, aff. 397/98 et 410/98, *Metallgesellschaft et Hoechst*, RJF 5/01, n° 734. Dans cette affaire, la Cour de justice a condamné la législation britannique qui réserve aux sociétés dont la société mère réside au Royaume-Uni la faculté de verser des dividendes à leur société mère sans être assujetties au paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés.

Voyez également un autre exemple : CJCE 19 septembre 2000, aff. 156/98, *Allemagne c/ Commission*, RJF 2/01, n° 273. Dans cette affaire, la Cour a jugé contraire au droit communautaire la législation allemande réservant aux sociétés allemandes le bénéfice d'un avantage fiscal accordé en cas de prise de participation dans une société située dans un nouveaux Länder.

été le cas des dispositions réservant l'octroi de l'avoir fiscal aux distributions de bénéfices réalisées par une filiale au profit de sa société mère de même nationalité⁹⁴¹.

En droit français, le Conseil d'Etat s'est également prononcé en ce sens à propos de l'ancien article 212 du Code général des impôts. La situation présentée à la justice française était la suivante. L'article en question excluait la limitation de déduction des intérêts de compte d'associé lorsque le bénéficiaire de ces intérêts possédait, à l'égard de la société qui les a versés, la qualité de société mère au sens de l'article 145 du même Code. Or, aux termes de cette disposition, le régime des sociétés mères est réservé aux sociétés « soumises à l'impôt sur les sociétés au taux normal ». L'articulation des articles 212 (ancienne version) et 145 du Code général des impôts aboutit, ainsi, à distinguer selon la nationalité de la société bénéficiaire. Lorsqu'elle était établie en France ou qu'elle possédait, en France, un établissement stable par lequel elle était soumise à l'impôt sur les sociétés en France, elle pouvait bénéficier du régime des sociétés mères et, donc, l'article 212 n'était pas applicable à sa filiale. En revanche, lorsque la société mère était établie dans un autre Etat et qu'elle n'était pas soumise à l'impôt sur les sociétés en France, sa filiale était contrainte d'appliquer l'ancien article 212 du Code général des impôts et la déduction des intérêts versés à sa société mère était limitée.

Le Conseil d'Etat, dans l'arrêt *SARL Coréal Gestion*, du 30 décembre 2003⁹⁴², a considéré qu'un « traitement moins favorable en vue de la détermination des bases de l'impôt sur les sociétés » ne peut être appliqué à une société au seul motif que sa société mère est de nationalité étrangère. Pour parvenir à cette solution, le Conseil d'Etat a dû résoudre un conflit d'intérêts. Deux possibilités s'offraient à lui.

Il pouvait décider de dépasser la personnalité morale de la filiale française pour prendre en compte la nationalité de sa société mère. Dans cette hypothèse, il protégeait l'intérêt de l'Etat français en évitant une forme d'évasion fiscale internationale. La sous-capitalisation permet, en effet, aux sociétés étrangères de transférer hors de France les bénéfices de leurs filiales en franchise d'impôt français.

La seconde solution consistait pour le Conseil d'Etat à privilégier l'intérêt communautaire en considérant que l'application combinée des articles 212 (ancienne version) et 145 du Code général des impôts portait atteinte à la liberté d'établissement

⁹⁴¹ CJCE, 7 septembre 2004, aff. 319/02, *Petri Manninen*, RJF 11/04, n° 1211.

⁹⁴² CE, 30 décembre 2003, n° 249047, *SARL Coréal Gestion*, RJF 03/04, n° 233, Concl. GOULARD (G.), p. 175. Voyez également pour la validité de l'article 212 à l'égard des conventions fiscales : CE, 30 décembre 2003, n° 233894, *SA Andritz*, RJF 3/04, n° 238, concl. BACHELIER (G.), p. 166.

consacrée par l'article 43 CE. Or, c'est ce dernier qui l'a emporté. La protection de l'intérêt financier de l'Etat trouve ici une limite.

L'intérêt « communautaire » prime donc sur l'intérêt budgétaire de chaque Etat. A cet égard, il est intéressant de relever que la Cour de justice des communautés européennes admet des entraves à la liberté d'établissement lorsqu'elles sont justifiées par des « raisons impérieuses d'intérêt général ». Or, celles-ci ne sont admises qu'avec parcimonie et, selon la Cour, la réduction des recettes fiscales des Etats membres n'est pas une raison impérieuse d'intérêt général pouvant justifier une mesure contraire à une liberté garantie par le Traité⁹⁴³.

245 - On peut considérer également que l'efficacité économique s'est imposée comme un principe de préférence, du moins lorsque l'ordre public n'est pas en jeu. L'idée se dégage du droit des groupes de sociétés et l'ancien article 212 du Code général des impôts peut à nouveau illustrer ce propos. S'il n'était pas applicable aux groupes bénéficiant du régime des sociétés mères, cette exclusion était justifiée, selon le Président de la République, par le fait que, entre une société mère et sa filiale, les aides sont fréquentes notamment pendant les premières années d'existence de la filiale qui débute son activité. Si la sous-capitalisation interdite en général, « est légalement autorisée par la Loi française pour les groupes⁹⁴⁴ », c'est bien pour servir les intérêts de l'économie en favorisant l'action des entreprises⁹⁴⁵.

246 - Il semble également que l'intérêt social, entendu comme l'intérêt des salariés, est aujourd'hui un principe de préférence. Si l'on en juge par les dispositions sociales relatives aux groupes de sociétés, on s'aperçoit, en effet, que l'intérêt des salariés prime sur l'intérêt des personnes morales et de ses membres. De cette façon, le salarié d'un groupe, qui a été employé par plusieurs des sociétés du groupe, est autorisé à demander que son ancienneté soit déterminée par addition du temps passé au service de chacune d'elles. C'est donc

⁹⁴³ CJCE, 28 janvier 1986, aff. 270/83, *Commission c/ France*, point 21, RJF 11/86, n° 1020, concl. MANCINI (F.), Dr. fisc. 1986, n° 18, comm. 903 ; CJCE, 16 juillet 1998, aff. 264/96, *ICI*, point 28, RJF 11/98, n° 1382, concl. TESAURO (G.) ; CJCE, 6 juin 2000, aff. 35/98, *Verkooijen*, point 59, RJF 9-10/00, n° 1185 ; CJCE, 8 mars 2001, aff. 397/98 et 410/98, *Metallgesellschaft et Hoechst.*, point 59, RJF 5/01, n° 734 ; CJCE, 18 septembre 2003, aff. 168/01, *Bosal Holding BV*, point 42, RJF 12/03, n° 1466.

⁹⁴⁴ BACHELIER (G.), « Comptabilité de l'article 212 du CGI avec le principe de non-discrimination posé par les conventions fiscales », Concl. sur CE, 30 décembre 2003, n° 233894, *SA Andritz*, RJF 3/04, p. 166.

⁹⁴⁵ Sur ce caractère de la fiscalité : SERLOOTEN (P.), « La modernisation progressive du droit fiscal des affaires. Le desserrement des entraves aux restructurations d'entreprises », Dr. fisc. 1998, n° 14, chron. p. 454, n° 1.

qu'ayant à choisir entre l'intérêt des sociétés du groupe et de ses associés, d'une part, et l'intérêt du salarié, d'autre part, c'est ce dernier qui l'emporte souvent.

247 - Enfin, un dernier principe de préférence semble devoir être dégagé. En cas de conflit entre plusieurs intérêts, le Législateur et la jurisprudence tendent à faire primer la réalité économique des opérations. Ce principe de préférence résulte de certaines hypothèses de dépassement de la personnalité morale en droit fiscal comme en droit privé. Il en est ainsi lorsque le Législateur exonère de l'impôt de solidarité sur la fortune, les parts sociales considérées comme des biens professionnels. L'idée n'est autre que, par l'intermédiaire de ses parts sociales, le contribuable détient les biens affectés à sa profession et la réalité économique commande de limiter l'application du principe d'autonomie des personnes morales.

La même idée commande la jurisprudence relative aux cessions de contrôle. La Chambre commerciale de la Cour de cassation, qui tient compte de la spécificité de cette opération pour considérer qu'elle a un caractère commercial⁹⁴⁶ et pour apprécier les vices du consentement invoqués par le cessionnaire⁹⁴⁷, fait primer la « réalité socio-économique de l'opération⁹⁴⁸ ».

248 - Dans un certain nombre d'hypothèses, lorsque le Législateur et la jurisprudence admettent de passer outre l'écran de la personnalité morale, cette décision est le résultat d'une réflexion sur la situation de la personne morale et de son entourage.

Le raisonnement qui sous-tend le phénomène repose sur une idée majeure. Dans certains cas, sous l'effet des données juridiques, politiques ou économiques, l'application stricte des règles régissant les personnes morales heurte les intérêts de ceux qui gravitent autour de l'entité personnifiée. Une application pondérée de ces règles serait donc

⁹⁴⁶ Cass. com. 28 novembre 1978, *Soc. R.B.B. Transports et autres c/ Richard*, D. 1980, 2^{ème} partie, p. 316, note BOUSQUET (J.-C.) ; Cass. com. 19 novembre 1985, Bull. Joly Sociétés 1986, p. 86, note BOUSQUET (J.-C.) ; Cass. com. 28 avril 1987, Bull. Joly Sociétés 1987, p. 391, note BOUSQUET (J.-C.) ; Cass. com. 17 septembre 1998, *Consorts Durand c/ SARL Cecoteau et autres*, Bull. Joly Sociétés 1998, § 380, p. 1266, note ETAIN (P.).

⁹⁴⁷ C'est notamment le cas pour l'erreur : Cass. com. 1^{er} octobre 1991, *SNC Quille*, Defrénois 1991, art. 35256, note LE CANNU (P.), JCP éd. G 1992, II, 21860, note VIANDIER (A.), RTD com. 1992, p. 183, obs. CHAMPAUD (C.), DANET (D.), Rev. sociétés 1992, p. 497, note DIDIER (P.) ; Cass. com. 7 février 1995, RTD civ. 1995, p. 878, obs. MESTRE (J.), Bull. Joly Sociétés 1995, § 138, note COURET (A.) ; Cass. com. 17 octobre 1995, Rev. sociétés 1996, p. 55, note BUREAU (D.), RTD com. 1996, p. 286, note CHAMPAUD (C.), DANET (D.), Defrénois 1996, art. 36264, note LE CANNU (P.), RTD civ. 1996, p. 148, obs. MESTRE (J.) ; Cass. com. 4 décembre 2001, Bull. Joly 2002, § 11, obs. COURET (A.)

⁹⁴⁸ MORELLI (N.), *L'exception de personnalité morale ou la personnalité juridique de la société envisagée comme moyen de défense*, Thèse dactylographiée Aix-Marseille, 2004, n° 528 et s. p. 426.

souhaitable. Mais le Législateur et la jurisprudence restant attachés aux principes, cette application pondérée n'est réalisée que lorsqu'elle est justifiée et réfléchie.

L'analyse de ces hypothèses de dépassement de la personnalité morale montre qu'en imposant leurs conditions au dépassement, le Législateur et le juge s'attachent, en réalité, à justifier l'application pondérée du principe d'autonomie des personnes morales à l'égard de leurs membres. En effet, ces conditions mettent en évidence que la situation concrète de l'entité personnifiée et des tiers qui gravitent autour d'elle ne correspond plus à la situation pour laquelle les principes qui la gouvernent ont été élaborés. Elles laissent apparaître aussi que, de ce fait, ces principes ne permettent plus de remplir leur fonction initiale qui consiste à protéger les intérêts mis en jeu par la personne morale.

Dans cette situation, le Législateur et la jurisprudence sont alors autorisés à limiter l'application des principes régissant la personne morale. Du moins peuvent-ils l'envisager car le dépassement n'aura effectivement lieu que lorsque toutes ses conséquences ont été mesurées. Au final, il s'avère que le dépassement de la personnalité morale sert des principes de préférence, des valeurs communes. La première d'entre elles est, sans le moindre doute, l'ordre public. A sa suite, certains principes semblent se dégager. Il en va ainsi de l'intérêt du plus grand nombre qui va de l'intérêt général à l'intérêt d'un groupe constitué, par exemple, par les salariés. Enfin, il semble que l'analyse tend à démontrer l'existence d'un dernier principe de préférence qui est celui de la réalité économique des opérations.

En toutes hypothèses, quel que soit le principe de préférence qui se dégage, le dépassement de la personnalité morale apparaît toujours profondément marqué par la volonté de protéger les intérêts de ceux qui gravitent autour de la personne morale. D'un bout à l'autre du raisonnement, c'est là une volonté toujours décelable qui permet de pondérer l'application des principes gouvernant les personnes morales.

CONCLUSION DU CHAPITRE I :

249 - Bien qu'il soit toujours subordonné à deux conditions identiques, le dépassement de la personnalité morale ne peut pas, semble-t-il, être analysé de façon unitaire. Tel *Janus*, il présente deux visages. Deux raisonnements différents se dégagent selon les hypothèses.

Dans une première série de cas, le dépassement tend à pondérer les dérives des membres ou représentants de la personne morale qui se sont appropriés un pouvoir sur elle. Lorsque ces dérives ont créé un dommage aux tiers, aux autres membres ou à l'entité personnifiée elle-même, le dépassement, en appréhendant celui qui a usé de son pouvoir dans un intérêt égoïste, permet de neutraliser les conséquences néfastes de ces actes. Mais toutes les hypothèses de dépassement ne reflètent pas cette idée.

Dans une seconde série d'hypothèses, le raisonnement mis en œuvre est hermétique à toute idée de sanction. L'idée est, cette fois, que les règles gouvernant la personne morale, élaborées en principe pour servir les intérêts que l'entité suscite chez les tiers et ses auteurs, peuvent porter préjudice à certains. Le dépassement est alors à l'issue d'une réflexion sur la situation de la personne morale et de son entourage, un moyen de mettre fin à ce préjudice en pondérant l'application du principe d'autonomie de la personne morale à l'égard de ses membres.

Si, vraisemblablement, le dépassement de la personnalité morale s'analyse sous l'un ou l'autre de ces aspects, il faut avouer que, prenant en considération les divers intérêts que mettent en jeu les personnes morales, le dépassement reste encore, en partie, imprévisible. Quelle que soit la technique d'analyse employée, la notion d'intérêt reste subjective et son appréciation circonstanciée. Ceci est toutefois révélateur. L'imprévisibilité est consubstantielle à tout mécanisme d'adaptation du droit. Elle révèle donc, en partie, que le dépassement de la personnalité morale est une technique d'adaptation du droit de la personnalité morale.

Chapitre II :

LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE, UN PROCÉDÉ NÉCESSAIRE D'ADAPTATION DU DROIT AU FAIT

250 - Alors qu'en 1954⁹⁴⁹, la Cour de cassation tranchait enfin la délicate question des conditions de reconnaissance de la personnalité morale, consacrant la théorie de la réalité technique proposée un demi siècle auparavant par Léon MICHOU, la doctrine, pour sa part, avait déjà tourné son attention vers d'autres problématiques. Un certain nombre d'auteurs s'interrogeaient, en particulier, sur les atteintes portées à l'autonomie des personnes morales. Ce phénomène était apparu dans différentes branches du droit à la même époque. En effet, c'est avec la première guerre mondiale que le Législateur et la jurisprudence avaient été amenés à systématiser les mesures à l'encontre de certaines sociétés compte tenu de la nationalité de leurs contrôleurs⁹⁵⁰. Pour l'application des mesures de séquestre, les premières décisions faisant appel au critère du contrôle dataient ainsi des années dix neuf cent dix⁹⁵¹. C'est à cette même époque qu'en droit fiscal, le juge des impôts avait admis, dans le domaine de la taxe sur les valeurs mobilières, de traiter les filiales contrôlées par des sociétés étrangères comme de simples succursales⁹⁵².

⁹⁴⁹ Cass. 2^{ème} civ. 28 janvier 1954, *Comité d'établissement de Saint-Chamond c. Ray*, D. 1954, 2^{ème} partie, p. 19, note LEVASSEUR (G.).

⁹⁵⁰ Dans ce sens : ROUSSEAU (H.), note sous Cass. req. 20 novembre 1922, *Soc. Lamborn et Cie C. Varounis*, S. 1926, 1^{ère} partie, 305, § 2.

⁹⁵¹ Monsieur Yvon LOUSSOUARN rappelle ainsi qu'une circulaire du garde des sceaux du 29 février 1916 incitait les tribunaux à placer sous séquestre les biens d'une société « dès que, notoirement sa direction ou ses capitaux sont en totalité ou en majeure partie entre les mains de sujets ennemis » (LOUSSOUARN (Y.), TROCHU (M.), « Nationalité des sociétés », J.-Cl. Sociétés, fasc. 28-60, janvier 2006, n° 121). Le critère du contrôle fut donc mis en œuvre pendant la première guerre mondiale et après : Cass. req. 27 mai 1921, *Royer, Pastor, Lebon*, Gaz. Pal. 1921, 2^{ème} semestre, p. 206 ; Trib. arbitral mixte franco-allemand, 27 octobre 1923, *Mercier et Cie c. Etat allemand*, S. 1924, 2^{ème} partie, p. 25, note HAMEL (J.).

⁹⁵² Cass. req. 29 juillet 1913, *Société anonyme suisse de tissage de soie Stünzi*, S. 1917, 1^{ère} partie, p. 142 ; Trib. civ. Marseille, 28 juin 1927, *Enregistrement c. Sooc. Pour l'Industrie de l'Aluminium*, S. 1928, 2^{ème} partie, p. 60, obs. MESTRE (A.) ; Cass. civ. 29 juin 1937, *Soc. Américaine Boston Blacking and C° c. Enregistrement*, J. enreg. 35.335.

Dans l'un et l'autre cas, ces hypothèses avaient suscité l'intérêt de la doctrine. Toutefois, les analyses qui en avaient été faites par les fiscalistes et par les privatistes, étaient très différentes. Alors que les premiers invoquaient le réalisme du droit fiscal, voire son autonomie, pour expliquer ces jurisprudences⁹⁵³, les seconds proposaient des explications fondées sur le droit commun. En droit privé, les auteurs interprétèrent ce phénomène par la notion d'abus⁹⁵⁴, puis avancèrent qu'il s'agissait là des limites de la personnalité morale⁹⁵⁵.

251 - Que peut-on penser de ces analyses aujourd'hui ? A la lumière de notre étude du dépassement de la personnalité morale, l'interprétation donnée par la doctrine fiscaliste n'est pas vérifiée. L'étude ayant mis en évidence que ce phénomène est commun au droit fiscal et au droit privé, l'autonomie ou, plus modestement, le particularisme de la fiscalité ne peut être invoqué pour expliquer le dépassement de la personnalité morale qui existe bien au-delà des frontières de cette matière.

En revanche, les analyses avancées en droit privé, qui interprètent le phénomène par des mécanismes de droit commun, ne peuvent aussi facilement être écartées. Considérant que le dépassement constituait soit un « abus de la notion de personnalité morale⁹⁵⁶ », soit une manifestation des « limites de la personnalité morale », ces analyses peuvent valablement être confrontées aux conclusions tirées de notre propre étude même si, finalement, elles n'y résistent pas (Section I). C'est que l'une et l'autre ont trouvé l'explication du dépassement au sein même de la notion de personnalité morale. Or, notre étude n'incite pas à cette conclusion puisque le dépassement paraît fondé sur des éléments extérieurs à la notion de personnalité morale. L'étude ayant démontré que le dépassement se manifeste en cas de dissociation des faits et du droit, il s'avère d'avantage être un procédé d'adaptation du droit des personnes morales. Procédé qui participe au mouvement général du droit qui « crée les moyens de contrôler sa propre application⁹⁵⁷ » (Section II).

⁹⁵³ TROTABAS (L.), « Les rapports du droit fiscal et du droit privé », D.H. 1926, 1^{ère} partie, p. 29. Dans ce sens également : GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés* Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, Tome 149, n° 76, p. 109.

⁹⁵⁴ CHAUVEAU (P.), « Des abus de la notion de personnalité morale des sociétés », *Rev. gén. dr. com.* 1938, p. 397.

⁹⁵⁵ HAMEL (J.), « La personnalité morale et ses limites », D. 1949, 1^{ère} partie, p. 141 ; BASTID (S.) et al. *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960.

⁹⁵⁶ CHAUVEAU (P.), « Des abus de la notion de personnalité morale des sociétés », loc. cit.

⁹⁵⁷ GHESTIN (J.), GOUBEAUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, 4^{ème} éd., Paris : LGDJ, 1994, n° 760, p. 746.

SECTION I. « ABUS » OU « LIMITES » DE LA PERSONNALITÉ MORALE, LES EXPLICATIONS TRADITIONNELLES DU DÉPASSEMENT.

252 - Les hypothèses de dépassement de la personnalité morale apparurent en droit privé au début du XX^e siècle. Outre la détermination de la nationalité des sociétés par le critère du contrôle, la jurisprudence commençait également à dépasser la personnalité morale pour étendre la faillite déclarée contre une société anonyme au maître de l'affaire⁹⁵⁸.

Ces deux hypothèses suscitèrent l'intérêt de la doctrine privatiste. Face à elles, le premier réflexe fut de considérer qu'il s'agissait là d'une sanction aux « abus de la notion de personnalité morale ». C'est ainsi, qu'en 1938, Paul CHAUVEAU⁹⁵⁹ analysait le phénomène de dépassement (I). Cette analyse fut, toutefois, assez rapidement contestée et laissa place à une seconde explication. Des auteurs, parmi lesquels Joseph HAMEL⁹⁶⁰ et Monsieur Jean FOYER⁹⁶¹, ont avancé que ces hypothèses de dépassement manifestaient « les limites de la personnalité morale ». Or, là encore cette théorie peut être contestée (II).

I. - L'INADAPTATION DE LA THÉORIE DE « L'ABUS DE LA PERSONNALITÉ MORALE ».

253 - En droit privé, la première explication du dépassement de la personnalité morale présentait ce phénomène comme la nécessaire sanction aux « abus de la notion de personnalité morale ». L'analyse fut toutefois rapidement contestée et rejetée.

Pour le fiscaliste, cette analyse ne pouvait être retenue. L'expression « abus de la personnalité morale » renvoie, de prime abord, à la notion d'abus de droit. En droit fiscal, celui-ci est réprimé par l'article L64 du Livre des procédures fiscales. La notion est donc bien définie, d'une part, par le Législateur et, d'autre part, par la jurisprudence qui, bien qu'ayant ajouté à la définition légale, a su donné à l'abus de droit des contours assez strictes. En fiscalité, il y a ainsi abus de la personnalité morale lorsque cette dernière est fictive, interposée ou frauduleuse. Or, il a été démontré précédemment que la procédure de

⁹⁵⁸ Cass. req. 29 juin 1908, *Mary-Raynaud C. Maillard ès qualités*, D. 1910, 1^{ère} partie, p. 233, note PERCEROU (J.) ; Cass. req. 9 février 1932, *Vidal C. Benoit et autres*, S. 1932, 1^{ère} partie, p. 177, note ROUSSEAU (H.).

⁹⁵⁹ CHAUVEAU (P.), « Des abus de la notion de personnalité morale des sociétés », *Rev. gén. dr. com.* 1938, p. 397.

⁹⁶⁰ HAMEL (J.), « La personnalité morale et ses limites », D. 1949, 1^{ère} partie, p. 141.

⁹⁶¹ FOYER (J.), « Sens et portée de la personnalité morale des sociétés en droit français », in *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 113.

répression des abus de droit en fiscalité ne pouvait s'appliquer dans les cas de dépassement. C'est dire que pour les fiscalistes, le dépassement de la personnalité morale ne saurait s'analyser en un abus de la personnalité morale.

254 - En droit privé, cependant, les choses ne sont pas si clairement établies. L'expression « abus de la personnalité morale » ne renvoie pas de façon automatique à la théorie de l'abus de droit. Monsieur Nabil FADEL RAAD observait ainsi qu'elle avait eu deux significations bien distinctes⁹⁶². L'abus fut d'abord envisagé comme une conséquence de la nature fictive de la personnalité morale ; l'abus étant constitué chaque fois que la fiction de la personnalité morale arrête « le cours normal et le jeu régulier des dispositions législatives⁹⁶³ ». Après qu'il ait été analysé en ces termes, des auteurs ont toutefois démontré que l'abus de la personnalité morale devait s'entendre d'un usage volontaire et mauvais de la personnalité morale⁹⁶⁴. Or, lorsque la doctrine du début du XX^e siècle expliquait le dépassement par la notion d'abus, celle-ci se rattachait à la première des conceptions proposées. La doctrine ayant démontré par la suite que l'abus de personnalité morale devait être défini autrement, il en résultait que la thèse de l'abus devenait obsolète.

En d'autres termes, la thèse selon laquelle le dépassement de la personnalité morale traduit un abus de celle-ci (A) doit être écartée car elle se fonde sur une définition de l'abus de personnalité morale démentie par la doctrine et la jurisprudence contemporaines. Avec sa nouvelle signification, cette notion est devenue totalement impropre à appréhender le phénomène de dépassement (B).

A. - Le dépassement, sanction d'un « abus de la notion de personnalité morale ».

255 - Au début du XX^e siècle, Paul CHAUVEAU⁹⁶⁵ et d'autres auteurs⁹⁶⁶, commentant les décisions et textes qui dépassaient l'écran de la personnalité morale pour appréhender ses membres, interprétaient ces hypothèses comme la nécessaire sanction aux

⁹⁶² FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité en droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, n° 7 et 8, p. 5.

⁹⁶³ CHAUVEAU (P.), « Des abus de la notion de personnalité morale des sociétés », *Rev. gén. dr. com.* 1938, p. 409.

⁹⁶⁴ En ce sens : FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité en droit privé*, op. cit. n° 7 et 8, p. 5 ; GUYON (Y.), Article refondu par MARTINEAU-BOURGNINAUD (V.), « Personnalité morale des sociétés. Reconnaissance », *J.-Cl. Sociétés*, fasc. 28-10, janvier 1992, n° 22 et s.

⁹⁶⁵ CHAUVEAU (P.), « Des abus de la notion de personnalité morale des sociétés », loc. cit.

⁹⁶⁶ PERCEROU (J.), note sous Cass. req. 29 juin 1908, *Mary-Raynaud C. Maillard ès qualités*, D. 1910, 1^{ère} partie, p. 233 ; PLAISANT (R.), note sous Cass. soc. 14 décembre 1944, *Service d'exploitation industrielle des tabacs et allumettes C. Anciens établissements Cardot*, S. 1946, 1^{ère} partie, p. 105.

« abus de la notion de personnalité morale ». L'expression cependant ne doit pas méprendre. Son exacte compréhension suppose qu'elle soit décrite à la lumière du contexte doctrinal de l'époque. C'est qu'en effet la célèbre controverse sur la nature juridique de la personnalité morale, qui opposa les partisans de la fictivité à ceux de la réalité, est encore très présente. A l'époque, la préférence va à la première de ces théories. Du moins en est-il ainsi pour la jurisprudence et, surtout, pour les auteurs qui, comme Paul CHAUVEAU, soutinrent la thèse des abus de la personnalité morale. Le sens donné à cette expression se situe, en effet, dans le sillage de la théorie de la fictivité. La thèse de l'abus de personnalité morale (2) ne peut donc être comprise sans avoir au préalable rappelé les grandes lignes de la thèse de la fictivité (1).

1. - La théorie de la fictivité des personnes morales.

256 - En invoquant la théorie de la fiction, il revient à l'esprit la cinglante observation de Gaston JEZE⁹⁶⁷ qui, dans son cours oral, enseignait que jamais il n'avait « déjeuné avec une personne morale ». Les partisans de cette théorie considéraient que seul l'Homme, « être de chair et d'os⁹⁶⁸ », peut être sujet de droit, avoir une capacité juridique. La personnalité « véritable » supposant une existence corporelle ou encore biologique, la personnification des groupements et autres entités ne pouvait être qu'une création arbitraire et artificielle de la Loi. Bref, les personnes morales ne pouvaient être que des fictions juridiques⁹⁶⁹.

Cette théorie, classique au XIX^e siècle, reposait sur les idées prônées à l'époque par une société individualiste mais aussi étatiste. Si l'on considérait que la personnalité morale n'était qu'une fiction, elle apparaissait comme une faveur du Législateur qui étend la qualité de sujet de droit à ces êtres créés artificiellement à partir d'un groupement d'individus ou de biens. Il en résultait la toute puissance du Législateur dans le domaine des personnes morales. Celui-ci était en droit d'attribuer ou de refuser la personnalité juridique aux groupements selon son bon vouloir. Et, en la concédant, il pouvait en limiter le contenu.

⁹⁶⁷ JEZE (G.), cité par MALAURIE (P.), « Nature de la personnalité morale », Rép. Defrénois 1990, art. 34848, p. 1068, n° 5.

⁹⁶⁸ L'expression est empruntée à Madame Simone de BEAUVOIR.

⁹⁶⁹ La théorie fut exposée par VON SAVIGNY (R.), *Traité de droit romain*, Ouvrage traduit par GUENOUX (C), 2^{ème} éd., Paris : Firmin-Didot, 1860, p. 223 et s. Pour un autre exposé : MICHOUX (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 1^{ère} éd., Paris : LGDJ, 1906, p. 18.

257 - Durant le XIX^e siècle, la jurisprudence a traduit fidèlement les idées formulées par les tenants de la fictivité. Conformément à cette théorie, elle interprétait le silence du Législateur comme un refus de conférer la personnalité morale. Ainsi, au motif qu'elle ne leur avait été attribuée par aucun texte, les magistrats jugèrent que les sociétés civiles n'étaient pas dotées de la personnalité juridique⁹⁷⁰, tout comme la communauté conjugale⁹⁷¹.

Le caractère fictif de la personnalité morale fut même admis de façon expresse dans une décision du Tribunal correctionnel de Montbrison⁹⁷². Dans cette affaire, une société de chasse avait constitué en réserve de chasse, un terrain lui appartenant. De ce fait, elle avait interdit à ses membres d'y chasser mais l'un d'eux brava l'interdit. La société assigna alors son associé pour délit de chasse sur le terrain d'autrui. L'argument fut rejeté par le Tribunal. Les juges affirmèrent à cette occasion que « cette thèse donne à la fiction de la personnalité morale une portée qu'elle n'a pas ». En effet, « les droits appartenant à la prétendue personnalité morale ne sont autres que les droits appartenant collectivement à ses membres et réunis en main commune en vue d'en assurer plus efficacement la protection ».

Cette décision est révélatrice. La théorie de la fictivité permettait de porter atteinte à l'autonomie de la société vis-à-vis de ses membres. Dans ces conditions, il n'était pas surprenant que le dépassement soit analysé dans le sillage de cette thèse.

2. - La notion d'abus de la personnalité morale

258 - Paul CHAUVEAU, considérant que la personnalité morale n'est qu'une fiction juridique, analysait les hypothèses de dépassement de la personnalité morale en ces termes :

« Cette fiction de la personnalité morale des sociétés, qui à la faveur de l'oubli de ses origines, voulait passer à l'ancienneté au rang d'une réalité, est brusquement rappelée à la modération par une jurisprudence appliquée à freiner les abus auxquels entraîne le mot de « personne » une fois lancée dans la circulation ; elle voit assigner à son domaine d'influence des limites de plus en plus précises et restreintes, conformes à ce pourquoi elle a été inventée, mais tellement incompatibles avec la thèse de sa

⁹⁷⁰ CA Nancy, 18 mai 1872, S. 1872, 2^{ème} partie, p. 197 ; CA Douai, 11 juillet 1882, S. 1883, 2^{ème} partie, p. 49.

⁹⁷¹ Cass. civ. *Barcon c. Demoiselle Bourgon et cons.*, 18 avril 1860, D.P. 1860, 1^{ère} partie, p. 185.

⁹⁷² Trib. corr. De Montbrison, 28 mars 1934, S. 1934, 2^{ème} partie, p. 152, note ROUSSEAU (H.).

correspondance réelle à ce qu'exprime le terme de personne, que les arrêts ont finalement proclamé ouvertement son caractère fictif⁹⁷³ ».

En outre, « la jurisprudence ne dénie pas toute influence à la notion de personnalité morale ; constatant qu'il s'agit d'une simple fiction elle veut seulement en cantonner l'application dans le domaine pour lequel elle a été inventée et où elle peut être utile, mais en évitant qu'on puisse en faire par voie d'extension abusive, un usage frauduleux ou nuisible à une saine application de l'esprit des lois⁹⁷⁴ ».

Dans le même esprit, dans le commentaire d'une décision de la Cour de cassation qui déclarait en état de faillite le directeur d'une société anonyme, Jean PERCEROU considérait qu'il s'agissait de simulation. A cet égard, il observait que :

« C'est une vérité qu'obscurcit trop souvent la fiction de personnalité morale, faussant ainsi le jeu des responsabilités vraies, une société n'a pas, comme une personne physique, de vie réelle propre⁹⁷⁵ ».

259 - Pour l'un et l'autre de ces auteurs, le dépassement de la personnalité morale est ainsi une conséquence de sa nature fictive. La personnalité morale n'étant qu'une création du Législateur et, en aucun cas, une réalité qui s'impose à lui et au juge, elle peut être écartée chaque fois que son existence « arrête le cours normal et le jeu régulier d'une disposition législative ». Le contraire « eut été faire un singulier abus de la notion de personnalité morale⁹⁷⁶ ». L'analyse était donc faite. Le dépassement permet d'éviter les « abus » de la personnalité morale.

Cette thèse repose toutefois sur une définition de la notion d'abus de la personnalité morale qui mérite des précisions. Il y a abus chaque fois que l'application des règles de la personnalité morale donne une solution inéquitable ou « nuisible à la saine application de l'esprit des lois ». L'abus se situe, en d'autres termes, dans les conséquences que le Législateur ou le juge peut tirer de la personnification. Il est constitué lorsque ces conséquences sont nuisibles aux tiers, à la société en général mais également, à ceux qui ont voulu la personne morale, c'est-à-dire à ses propres membres. Paul CHAUVEAU

⁹⁷³ CHAUVEAU (P.), « Des abus de la notion de personnalité morale des sociétés », Rev. gén. dr. com. 1938, p. 399.

⁹⁷⁴ CHAUVEAU (P.), « Des abus de la notion de personnalité morale des sociétés », Rev. gén. dr. com. 1938, p. 410.

⁹⁷⁵ PERCEROU (J.), note sous Cass. req. 29 juin 1908, *Mary-Raynaud C. Maillard ès qualités*, D. 1910, 1^{ère} partie, p. 233.

⁹⁷⁶ FREJAVILLE (M.), note sous CA Nîmes, 1^{er} juillet 1933, *Liaulaud c. Siaud*, D. 1934, 2^{ème} partie, p. 49.

distinguaient de cette manière deux hypothèses. Il y a abus de la notion de personnalité morale, lorsque celle-ci permet à ses membres d'échapper à des responsabilités ou à des obligations qui auraient été les leurs, si la personne morale n'existait pas. Mais inversement, il y a aussi abus de la personnalité morale lorsque « pour s'être réunies sous une raison sociale des personnes ne peuvent plus accomplir des actes ou jouir de droits qu'elles pourraient accomplir ou dont elles devraient jouir individuellement⁹⁷⁷ ».

Face à de telles situations, le juge serait donc autorisé à ne pas tenir compte de la personnalité morale et à appréhender ses membres. Il n'y aurait là rien d'anormal. La personnalité morale n'étant qu'une fiction, elle peut être écartée par le droit quand cela paraît nécessaire au bon fonctionnement du système juridique. Selon l'analyse de Paul CHAUVEAU, le phénomène de dépassement participerait donc de la nature fictive des personnes morales et serait un moyen d'éviter les conséquences abusives de celle-ci. L'analyse fut très vite démentie.

B. - Le rejet de la thèse de l'abus de la notion de personnalité morale.

260 - La doctrine qui, au début du XX^e siècle, avait analysé le dépassement de la personnalité morale comme une sanction aux abus qu'elle peut générer, reposait finalement sur deux éléments majeurs. D'une part, elle tenait pour acquis que la personnalité morale n'est qu'une fiction juridique. D'autre part, elle considérait qu'il y a abus de la personnalité morale lorsque cette dernière perturbe le jeu normal des règles et aboutit à des solutions contraires « à l'esprit des lois ».

Or, piliers de cette analyse, chacun de ces deux éléments connaîtra rapidement un démenti. La théorie de la fictivité de la personnalité morale sera, quelques années plus tard, évincée par la Cour de cassation au profit de la théorie de la réalité technique (1). Mais surtout, la notion d'abus de la personnalité morale sera redéfinie à la lumière du concept d'abus de droit. La notion devenant alors totalement inadaptée pour expliquer le phénomène de dépassement de la personnalité morale (2).

⁹⁷⁷ CHAUVEAU (P.), « Des abus de la notion de personnalité morale des sociétés », Rev. gén. dr. com. 1938, p. 413.

1. - La consécration de la théorie de la réalité technique.

261 - Parmi les théories doctrinales qui furent avancées au début du XX^e siècle⁹⁷⁸, Léon MICHOUUD démontra que la personnalité morale est une réalité technique⁹⁷⁹. Cet auteur débuta son analyse avec une observation :

« Le mot *personne*, dans le langage juridique, désigne un sujet de droit, c'est-à-dire un être capable d'avoir des droits lui appartenant en propre et des obligations lui incombant⁹⁸⁰ ».

Dans ces conditions, « ce qui fait la personnalité⁹⁸¹ » n'est pas le corps mais l'aptitude à être titulaire de droits. En d'autres termes, la personnalité juridique n'est autre qu'un « faisceau de droits subjectifs⁹⁸² ».

Ainsi entendu, la compréhension du concept de personnalité juridique supposait de résoudre deux questions. Il s'agissait, d'une part, de définir le droit « au sens subjectif du mot⁹⁸³ » et, d'autre part, de déterminer quels sont les êtres capables d'être titulaires de ces droits. Or, selon l'auteur, la définition jusqu'alors admise du droit subjectif, conçu comme « une puissance attribuée à la volonté par le Droit objectif, une faculté de vouloir reconnue par le Droit⁹⁸⁴ », est incomplète. La volonté n'est pas le fondement du droit car ce n'est pas elle que le droit protège mais « l'intérêt que cette volonté représente⁹⁸⁵ ». Les droits subjectifs se définissent donc, avant tout, comme des intérêts juridiquement protégés. La volonté, quant à elle, n'est pas inopérante car il faut une volonté qui va réaliser ou non le droit, le représenter, le défendre si on l'attaque. Toutefois, cet élément n'est que « secondaire⁹⁸⁶ ».

⁹⁷⁸ C'est dans la première moitié du XIX^e siècle qu'en Allemagne, Monsieur Von SAVIGNY affirma que la personnalité morale n'était qu'une fiction. Voyez MALAURIE (P.), « Nature de la personnalité morale », Rép. Defrénois 1990, art. 34848, p. 1068, n° 5.

⁹⁷⁹ MICHOUUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 1^{ère} éd., Paris : LGDJ, 1906.

⁹⁸⁰ MICHOUUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, id. n° 1, p. 3.

⁹⁸¹ MALAURIE (P.), « Nature de la personnalité morale », op. cit. n° 11.

⁹⁸² CARBONNIER (J.), *Droit Civil I/ Les personnes. Personnalité, Incapacités, Personnes morales*, Thémis Droit privé, 21^{ème} éd., Paris : Puf, 2000, , n° 202, p. 415.

⁹⁸³ MICHOUUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application au droit français*, 3^{ème} éd., par TROTABAS (L.), Paris : LGDJ, 1932, n° 2, p. 8.

⁹⁸⁴ MICHOUUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 3^{ème} éd., op. cit. n° 32, p. 70.

⁹⁸⁵ MICHOUUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 3^{ème} éd. op. cit. n° 47, p. 105.

⁹⁸⁶ MICHOUUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 3^{ème} éd. op. cit. n° 48, p. 106.

Dans ces conditions, l'élément fondamental du droit étant l'intérêt, il faut admettre que cet intérêt peut être individuel ou collectif. Il peut s'agir des intérêts d'un Homme isolé ou d'un groupe d'Hommes⁹⁸⁷. Léon MICHOUUD démontrait ainsi que :

« La réalité impose de reconnaître, à côté des droits des personnes physiques, l'existence de droits d'essence collective qui, techniquement, ne peuvent reposer que sur une personne morale⁹⁸⁸ ».

En outre, l'intérêt juridiquement protégé qui est la base de la reconnaissance d'une personnalité juridique, est un intérêt protégé par le droit objectif. L'Etat n'est donc que « l'interprète et non le créateur de ce droit⁹⁸⁹ ». Dans ces conditions, la personnalité morale doit être reconnue chaque fois que les deux éléments de la personnalité sont réunis : un intérêt distinct digne d'être juridiquement protégé et une possibilité d'expression collective.

262 - Cette thèse sera consacrée par la jurisprudence. En effet, celle-ci s'est ralliée peu à peu, dès la fin du XIX^e siècle, à la théorie de la réalité technique.

Alors que certaines décisions relevaient encore expressément que la personnalité morale n'est qu'une fiction⁹⁹⁰, la première décision allant dans le sens de la théorie de la réalité technique date du 23 février 1891⁹⁹¹. Interrogée sur le point de savoir si, dans le silence des textes, certains groupements pouvaient prétendre à la personnalité morale, la Cour de cassation constatait que :

« Il est de l'essence des sociétés civiles, comme des sociétés commerciales, de créer au profit de l'individualité des intérêts et des droits propres et distincts des intérêts et droits propres de chacun de ses membres ».

La consécration sans équivoque de la théorie de la réalité technique fut toutefois le fait d'un arrêt de principe du 28 janvier 1954⁹⁹². Pour reconnaître aux comités d'établissement la personnalité morale, la deuxième chambre civile de la Cour de cassation considéra que :

⁹⁸⁷ MICHOUUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 3^{ème} ed. op. cit. n° 48, p. 105.

⁹⁸⁸ WICKER (G.), « Personne morale », Rép. civ. Dalloz, juin 1998, n° 11.

⁹⁸⁹ MICHOUUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 3^{ème} éd. op. cit. n° 50, p. 112.

⁹⁹⁰ Trib. corr. De Montbrison, 28 mars 1934, S. 1934, 2^{ème} partie, p. 152, note ROUSSEAU (H.).

⁹⁹¹ Cass. req. 23 février 1891, *Banque générale des Alpes-Maritimes c. Duc de Rivoli*, D.P. 1891, 1^{ère} partie, p. 337. Cette décision n'est pas considérée comme la reconnaissance sans équivoque de la théorie de la réalité technique. En effet, si la Cour de cassation reconnaissait la personnalité morale des sociétés civiles, sa solution se fondait sur une interprétation extensive des articles 1850 et suivants du Code civil.

⁹⁹² Cass. 2^{ème} civ., 28 janvier 1954, *Comité d'établissement de Saint-Chamond c. Ray*, D. 1954, 1^{ère} partie, p. 217, note LEVASSEUR (G.).

« La personnalité civile n'est pas une création de la Loi ; elle appartient, en principe, à tout groupement pourvu d'une possibilité d'expression collective pour la défense d'intérêts licites dignes, par suite, d'être juridiquement protégés ».

Depuis cette date, la jurisprudence n'a jamais réellement infirmé cette solution. Au contraire, elle fut confirmée pour la masse des créanciers de la faillite⁹⁹³ et plus récemment, pour le comité de groupe et le comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail⁹⁹⁴. Pour ce dernier, d'ailleurs, les hauts magistrats reprirent à l'identique la formule consacrée par la décision de principe du 28 janvier 1954. La théorie de la fictivité des personnes morales semble donc bien avoir été rejetée et n'a plus, aujourd'hui, les faveurs ni de la jurisprudence, ni de la doctrine. Le premier élément sur lequel reposait la thèse de Paul CHAUCHEAU est donc démenti. Il en est de même du second élément relatif à la notion d'abus de la personnalité morale.

2. - La notion contemporaine d'abus de la personnalité morale.

263 - Bien que l'expression n'ait été clairement définie par aucun texte ou jurisprudence, un consensus semble s'être dégagé en doctrine sur la notion d'abus de la personnalité morale⁹⁹⁵. Désormais, lorsque l'expression est employée, elle renvoie à la notion d'abus de droit. L'abus de la personnalité morale doit donc être interprété à la lumière de cette dernière théorie.

D'un point de vue juridique, l'abus⁹⁹⁶ peut être défini comme « une utilisation excessive, et comme telle sanctionnée, d'une prérogative ou d'une situation en elle-même licite⁹⁹⁷ ». Le concept « d'abus de la personnalité morale » apparaît alors comme une « condition d'usage d'une technique juridique en l'occurrence, la personnalité morale⁹⁹⁸ ».

⁹⁹³ Cass. com. 17 janvier 1956, *Bernard et autres C. Legendre et autres*, D. 1956, 1^{ère} partie, p. 265, note HOUIN (R.), JCP éd. G 1956, II, 9601, note GRANGER (R.).

⁹⁹⁴ Cass. soc. 23 janvier 1990, *Société Bendix Electronics*, Rev. sociétés 1990, p. 444, note VATINET (R.), pour les comités de groupe et Cass. soc. 17 avril 1991, *Syndicat CFDT Métaux Fos c. Sté Solmer, devenue Soolac*, JCP éd. G 1992, II, 21856, note BLAISE (H.), pour les comités d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail.

⁹⁹⁵ Voyez dans ce sens : FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991 ; GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif, Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 84 et s. p. 117.

⁹⁹⁶ Sur l'ensemble de cette question : GHESTIN (J.), GOUBEAUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, 4^{ème} éd., Paris : LGDJ, 1994, n° 761 et s. p. 747 ; CADIET (L.), LE TOURNEAU (P.), « Abus de droit », Rép. civ. Dalloz, mai 2002.

⁴¹ CABRILLAC (R.) et al., *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, 2^{ème} éd., Objectif Droit, Paris : Litec Editions du Juris-classeur, 2004, Voyez Abus.

⁹⁹⁸ FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, op. cit. n° 12, p. 9.

Cette première approche du concept révèle déjà qu'il est profondément différent de celui qu'avait envisagé Paul CHAUVEAU. En effet, les auteurs de l'abus ne sont plus les mêmes. Alors que l'abus résultait des conséquences excessives que le Législateur ou le juge attachait à la personnalité morale, l'abus ne provient plus, aujourd'hui, des créateurs du droit mais de ses usagers. « Par les abus de la personnalité morale, le Législateur sanctionne, des comportements immoraux des usagers du droit⁹⁹⁹ ».

264 - Mais, la définition peut encore être précisée. Selon Monsieur Nabil FADEL RAAD, l'abus de la personnalité morale est conçu comme un usage mauvais, excessif et volontaire de cette technique juridique¹⁰⁰⁰. Il comporte ainsi un élément intentionnel qu'il n'avait pas dans la théorie de Paul CHAUVEAU. A vrai dire, il ne pouvait en être autrement compte tenu des conceptions, retenues par le droit français, de l'abus de droit, d'une part, et de la personnalité morale, d'autre part.

S'agissant, en effet, de l'abus de droit, celui-ci ne peut être appréhendé sans faire référence à l'intention de celui qui en est l'auteur. Un rapide aperçu des travaux relatifs à cette notion, le démontre. Pour définir ce concept, deux thèses sont traditionnellement présentées par la doctrine et, chaque fois, l'élément intentionnel apparaît. Il a ainsi un rôle déterminant dans la première thèse qualifiée de thèse subjective : l'abus y est conçu comme l'exercice d'un droit avec l'intention de nuire¹⁰⁰¹. Il a aussi une place dans la seconde thèse, dite théorie finaliste ou téléologique de l'abus de droit, élaborée par Louis JOSSERAND¹⁰⁰². Celui-ci définit l'abus de droit comme un « acte contraire au but de l'institution, à son esprit et à sa finalité ». Or, ce critère finaliste de l'abus étant difficile à appréhender, Louis JOSSERAND a précisé qu'il « peut être heureusement concrétisé grâce à l'utilisation du motif légitime qui en constitue l'expression sensible¹⁰⁰³ ». Un acte sera donc abusif lorsqu'il ne s'explique par aucun motif légitime, c'est dire que les mobiles de son auteur sont pris en considération¹⁰⁰⁴. En toute hypothèse, l'abus de droit suppose donc la volonté de ses auteurs.

⁹⁹⁹ FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, op. cit. n° 301, p. 285.

¹⁰⁰⁰ FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, op. cit. n° 301, p. 285.

¹⁰⁰¹ RIPERT (G.), *La règle morale dans les obligations civiles*, Paris : LGDJ, 1994, n° 94 ; RIPERT (G.), « Abus ou relativité des droits », *Rev. crit.* 1929, p. 33.

¹⁰⁰² JOSSERAND (L.), *De l'esprit des droits et de leur relativité : théorie dite de « l'abus des droits »*, 2^{ème} éd., Paris : Dalloz, 1939, n° 292.

¹⁰⁰³ RIPERT (G.), *La règle morale dans les obligations civiles*, op. cit. n° 296.

¹⁰⁰⁴ Voyez en ce sens : CADIET (L.), LE TOURNEAU (P.), « Abus de droit », « Abus de droit », *Rép. civ.* Dalloz, mai 2002, n° 26.

Par ailleurs, la personnalité morale n'est pas, elle aussi, hermétique à la volonté. « Les personnes morales ne peuvent se départir ni de l'acte juridique qui, initialement, leur a infligé la vie, ni encore de la notion de collectivité¹⁰⁰⁵ ». Elles sont donc, elles aussi, au moins en partie, l'objet d'une volonté de ses membres. Dans ces conditions, la définition de l'abus de la personnalité morale ne pouvait exclure l'élément intentionnel. Au contraire, elle repose en partie sur lui.

En effet, « l'abus de la personnalité morale de droit commun relève du mécanisme de la simulation¹⁰⁰⁶ ». Il apparaît lorsque la société ou le groupement se présente comme un écran¹⁰⁰⁷, lorsque l'entité personnifiée est dénuée de toute réalité sociale. Il y a ainsi abus en cas de création d'une apparence trompeuse, ce qui suppose que la volonté de ses auteurs soit aiguillée vers la création d'une telle apparence¹⁰⁰⁸.

La doctrine considère de la sorte que, concrètement, il y a abus de la personnalité morale « soit lorsque la création n'a d'autre but que de constituer une [personne morale] destinée à masquer certaines activités illicites, soit par l'usage abusif qui peut être fait de la personne morale¹⁰⁰⁹ ». Il existe, en d'autres termes, deux hypothèses distinctes¹⁰¹⁰. Il se peut, d'une part, qu'il y ait abus de création de la personne morale lorsque ses membres ont créé une société ou un groupement fictif ou frauduleux¹⁰¹¹. Il se peut, d'autre part, que l'abus de la personnalité morale apparaisse en cours de vie sociale. Monsieur Jean-Pierre GASTAUD décrit cette hypothèse en ces termes :

« La société recouvre bien à l'origine un centre d'intérêt distinct mais un associé s'en est emparé au cours de la vie sociale et l'a détourné de sa trajectoire initiale ».

¹⁰⁰⁵ FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, op. cit. n° 12, p. 10.

¹⁰⁰⁶ FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, op. cit. n° 20 et s., p. 19.

¹⁰⁰⁷ CUTAJAR-RIVIERE (C.), *La société écran. Essai sur sa notion et son régime juridique*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1998, Tome 272, n° 2.

¹⁰⁰⁸ FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, n° 138 et s. p. 134.

¹⁰⁰⁹ GUYON (Y.), « Personnalité morale des sociétés », Article refondu par MARTINEAU-BOURGNINAUD (V.), J.-Cl. Sociétés, fasc. 28-10, janvier 1992, n° 22.

¹⁰¹⁰ En ce sens également : FOYER (J.), « Sens et portée de la personnalité morale des sociétés en droit français », in *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public, Travaux et recherches de l'institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 114 ; GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif, Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 84 et s. p. 117.

¹⁰¹¹ BARUCHEL (N.), *La personnalité morale en droit privé. Eléments pour une théorie*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 2004, Tome 410, n° 428 : « L'abus de la personnalité morale repose toujours sur les mêmes techniques : la fictivité, la fraude, l'apparence ou la responsabilité ». COULOMBEL (P.), *Le particularisme de la condition juridique des personnes morales de droit privé*, Langres : Imprimerie Moderne, 1949, p. 55 ; GUYON (Y.), « Personnalité morale des sociétés », Article refondu par MARTINEAU-BOURGNINAUD (V.), op. cit. n° 23.

Dans ce cas, la personne morale perd toute réalité alors qu'elle avait une existence réelle à l'origine. Elle perd, en cours de vie sociale, toute autonomie vis-à-vis de l'un de ses membres par la confusion des activités et des patrimoines que celui-ci entretient¹⁰¹².

265 - Finalement, la définition de l'abus de la personnalité morale en droit privé conduit aux mêmes conclusions qu'en droit fiscal. Il y a abus de la personnalité morale lorsqu'elle est ou, qu'elle devient, fictive ou frauduleuse. Dans ces conditions, les arguments qui, en droit fiscal, avaient permis d'écarter l'abus de la personnalité morale comme fondement au dépassement, sont également déterminant en droit privé.

Il convient ainsi de relever que l'un des traits marquants de la notion, dégagé par Monsieur Nabil FADEL RAAD, est que « l'abus de droit commun implique que la personnalité morale n'existe, en principe, ni en droit ni en fait¹⁰¹³ ». Or, dans la plupart des cas de dépassement, le Législateur comme les magistrats ne laissent pas entendre que la société ou le groupement n'existe pas en réalité¹⁰¹⁴. Ceci vaut notamment lorsque le dépassement profite aux membres de la personne morale.

En outre, dès lors qu'il y a démonstration d'un abus de la personnalité morale, celle-ci devrait conduire à une solution radicale qui consiste à « nier en bloc la totalité des implications de la personnalité morale¹⁰¹⁵ ». Or, là encore, telle n'est pas la conséquence des hypothèses de dépassement de la personnalité morale qui consistent à déterminer les droits et obligations de l'entité personnifiée en considération des qualités et attributs de ses membres.

Enfin, il faut admettre que le dépassement de la personnalité morale est une technique objective en ce sens qu'il n'a que faire de l'intention des parties. L'abus de la personnalité

¹⁰¹² Voyez en ce sens Madame Pascale ROUAST-BERTIER qui relève que « la jurisprudence et la doctrine semblent tantôt considérer la confusion d'activités et de patrimoines comme un indice déterminant de fictivité, tantôt la présenter comme une notion autonome de celle de fictivité et réservée au domaine des procédures collectives » : ROUAST-BERTIER (P.), « Société fictive et simulation », Rev. sociétés 1993, p. 724, n° 26.

¹⁰¹³ FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, n° 179, p. 170. Cette affirmation vaut pour ce que l'auteur nomme « l'abus contractuel de la personnalité morale » ou encore « l'abus de droit commun ». L'auteur envisage toutefois un second type d'abus de la personnalité morale, nommé « l'abus légal de la personnalité morale », qui n'est autre que l'extension de procédure collective prévue par l'ancien article L624-5 du Code de commerce. Dans ce cas en revanche, cet abus légal de la personnalité morale « postule l'existence de la personnalité morale en droit et en fait » (Voyez n° 179 et s. de la thèse).

Dans le même sens : GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif*, op. cit. n° 84, p. 118.

¹⁰¹⁴ Voyez en ce sens : COULOMBEL (P.), *Le particularisme de la condition juridique des personnes morales en droit privé*, Thèse dactylographiée, Nancy, 1950, n° 55 et s.

¹⁰¹⁵ GASTAUD (J.-P.), note sous Cass. 3^{ème} civ. 20 janvier 1976, *Busk c/ Syndicat Le Soleil et autres*, Rev. sociétés 1976, p. 671

morale, tel qu'il est conçu dans la doctrine contemporaine, ne peut donc expliquer ce phénomène. Cette impossibilité n'avait d'ailleurs pas échappé à la doctrine qui, très rapidement, proposa une autre explication au phénomène, considérant qu'il s'agissait là des « limites de la personnalité morale ».

II. - LES DIFFICULTÉS POSÉES PAR LA THÈSE DES « LIMITES DE LA PERSONNALITÉ MORALE ».

266 - Au gré des lectures sur la personnalité morale, il n'est pas rare de découvrir l'expression « limite de la personnalité morale ». Les hypothèses de dépassement traduiraient les limites de la personnalité morale. Cette analyse fait-elle l'objet d'un consensus ? La réponse semble négative.

L'expression « limite de la personnalité morale » a des significations bien différentes selon les auteurs.

Pour certains, le terme « limite » désigne les attributs de la personnalité que les personnes morales ne peuvent avoir. Certes, il est permis de considérer qu'elles sont des sujets de droit comme les personnes physiques. Toutefois, par nature, les sociétés et groupements ne peuvent avoir tous les attributs de ces dernières. Il est exclu que les personnes morales aient, par exemple, un domicile ou une filiation.

Il est remarquable que cette définition s'inspire d'une vision anthropomorphique de la personnalité morale. L'Homme a créé les personnes morales à son image et la personnalité juridique dont elles sont dotées ne peut être que celle des personnes physiques qui leur est transposée. La personne morale est conçue comme une « personne dérivée¹⁰¹⁶ ».

Cette analyse a été maintes fois dénoncée en doctrine. La principale critique adressée à son encontre fut qu'elle déplaçait la théorie de la personnalité morale dans des domaines philosophiques, sociologiques ou historiques ; approche qui était inapte à appréhender ce concept¹⁰¹⁷. La plupart des auteurs contemporains s'accordent sur le fait que la personnalité morale est un concept de droit. Il convient de la sorte de rompre avec la personnalité des êtres humains, pour adopter une démarche strictement juridique¹⁰¹⁸. Cette analyse permettrait, en tout cas, de parer à une critique que l'on peut facilement adresser à ceux qui considèrent que la personnalité morale est limitée, faute pour elle de ne pas

¹⁰¹⁶ MARTIN (R.), « Personne et sujet de droit », RTD civ. 1981, p. 785, n° 1.

¹⁰¹⁷ Sur ce point, voyez BARUCHEL (N.), *La personnalité morale en droit privé. Eléments pour une théorie*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 2004, Tome 410, n° 351 et s. p. 203.

¹⁰¹⁸ BARUCHEL (N.), *La personnalité morale en droit privé. Eléments pour une théorie*, loc. cit.

pouvoir posséder tous les attributs des personnes physiques. Si cette proposition est vraie - les personnes morales ne peuvent jouir de tous les attributs des personnes physiques - l'inverse est également soutenable. Les personnes physiques ne peuvent pas, par exemple, avoir un siège social et, pourtant, il n'est jamais dit que la personnalité physique est plus limitée que la personnalité morale.

267 - A côté de cette première signification de l'expression « limite de la personnalité morale », Joseph HAMEL et Léon MICHOUUD ont une toute autre définition. Lorsque ce dernier traite des « limites d'application du concept de personne morale¹⁰¹⁹ », l'idée est que ce concept ne peut s'appliquer à tous les groupements et l'étude de ses limites permet de déterminer quels sont les groupements qui peuvent avoir la personnalité morale et quels sont ceux qui sont en dehors de ces limites.

Joseph HAMEL adhère en partie à cette analyse. Ayant consacré une chronique à « la personnalité morale et ses limites¹⁰²⁰ », l'auteur avait recensé celles-ci et considérait que l'une d'elles a trait au « domaine de la personnalité morale ». Dans cette hypothèse, l'expression « limite » était envisagée telle que Léon MICHOUUD l'avait fait quelques années auparavant. La personnalité morale, selon Joseph HAMEL, ne pouvait être accordée qu'au groupement de personnes.

Toutefois, poursuivant son recensement, l'auteur attribua à l'expression une autre signification désignant cette fois le phénomène de dépassement de la personnalité morale. C'est à cette analyse, qui voit dans le dépassement la traduction des limites de la personnalité morale, qu'il convient de consacrer quelques développements (A) avant de la confronter aux résultats de notre étude (B).

A. - Le dépassement, traduction des limites de la personnalité morale.

268 - Les « aménagements » légaux et jurisprudentiels de l'autonomie des personnes morales organisent « ce qu'il convient d'appeler les limites de la personnalité¹⁰²¹ ». Ces propos empruntés à Madame Sévane SEROPYAN traduisent l'analyse de quelques auteurs. Ceux-ci considèrent que les hypothèses de dépassement de la personnalité morale reflètent les limites de celle-ci ou, plus tard, la variabilité de ses effets (1). Outre cet apport,

¹⁰¹⁹ MICHOUUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 3^{ème} éd., par TROTABAS (L.), Paris : LGDJ, 1932, n° 65, p. 153.

¹⁰²⁰ HAMEL (J.), « La personnalité morale et ses limites », D. 1961, chron. p. 141.

¹⁰²¹ SEROPYAN (S.), *De l'autonomie patrimoniale en droit des sociétés. Autonomie patrimoniale et personnalité morale*, Thèse dactylographiée, Nice, 2002, n° 27, p. 19.

ces thèses reposent sur une conception de personnalité morale, qualifiée de conception « instrumentale¹⁰²² » ou « utilitariste¹⁰²³ » (2).

1. - Les thèses des limites de la personnalité morale et celles de la variabilité ou de la relativité de la personnalité morale

269 - En 1960, un ouvrage recueillait les études d'auteurs français et étrangers sur le thème de « la personnalité morale et ses limites¹⁰²⁴ ». Pour le droit français, Monsieur Jean FOYER¹⁰²⁵ concluait que les différentes hypothèses de dépassement de la personnalité morale, et notamment celle relative à la détermination de la nationalité des sociétés par le critère du contrôle, sont la transcription des conceptions du droit français des sociétés. Les hypothèses de dépassement sont :

« Le corollaire ultime et logique de la personnalité morale conçue non point comme imposée par la nature des choses, mais comme la technique ordonnée à des fins essentiellement pratiques et limitée par ses fins ».

Joseph HAMEL¹⁰²⁶ développa cette idée. Selon l'auteur :

« Considérer certains groupements de personnes comme constituant eux-mêmes des personnes, c'est fort bien, à condition que la logique rigide ne conduise pas à des solutions contraires aux réalités ».

L'existence de la personnalité morale n'est ainsi prise en considération et ne produit effet que lorsqu'il est utile de le faire. En revanche, chaque fois que cela n'est pas « opportun », les effets de la personnalité morale peuvent être limités. Il s'agira, pour l'occasion, de ne pas prendre en compte l'existence de la personnalité morale. En d'autres termes, il s'agira de dépasser la personnalité morale pour faire réapparaître ses membres.

¹⁰²² LINDITCH (F.), *La personnalité morale en droit administratif*, Bibliothèque de droit administratif, Paris : LGDJ, Tome 176, p. 22.

¹⁰²³ BARUCHEL (N.), *La personnalité morale en droit privé. Eléments pour une théorie*, op. cit. n° 345 et s. p. 201.

¹⁰²⁴ BASTID (S.) et al., *La personnalité morale et ses limites, Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960.

¹⁰²⁵ FOYER (J.), « Sens et portée de la personnalité morale des sociétés en droit français », in *La personnalité morale et ses limites, Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 113.

¹⁰²⁶ HAMEL (J.), « La personnalité morale et ses limites », D. 1961, chron. p. 141.

A nouveau, c'est l'exemple de la détermination de la nationalité des sociétés qui est avancé. S'il est utile que les personnes morales aient une nationalité propre et qu'elles soient rattachées à une Loi comme toute personne, cette solution peut parfois s'avérer inopportune. L'auteur considérait que :

« Il n'est pas admissible qu'une société formée d'étrangers réclame les droits civils des français sous prétexte que, constituée et fonctionnant en France, elle est régie par la Loi française, alors qu'elle est sous contrôle étranger ».

Dans ce cas, il convient alors de ne pas prendre en considération la personne morale mais les individus qui la composent. La « réalité » impose que les effets de la personnalité morale soient limités.

270 - Cette thèse des limites de la personnalité morale n'est pas sans lien avec les théories de la variabilité ou de la relativité des personnes morales développées par quelques auteurs. D'ailleurs, certains n'hésitent pas à employer indistinctement les termes de limites, de relativité et de variabilité de la personnalité morale¹⁰²⁷. Pour les auteurs contemporains, ces deux dernières expressions semblent toutefois avoir supplanté celle de « limites » de la personnalité morale.

C'est sans doute à Monsieur Jean-Pierre GASTAUD¹⁰²⁸ que l'on doit ce changement. Cet auteur a mis en évidence que l'emploi du terme « limite » de la personnalité morale convient à condition d'avoir une conception traditionnelle de la personnalité morale. Il faut, en effet, considérer que la personnalité juridique des sociétés et groupements est comme celle des personnes physiques. Et notamment, il faut considérer qu'elle est une et que ses effets sont invariables. Or, selon l'auteur, cette conception a été démentie. D'une part, il existe de plus en plus de formes de personnes morales différentes et, d'autre part, leurs effets sont variables.

¹⁰²⁷ SEROPYAN (S.), *De l'autonomie patrimoniale en droit des sociétés. Autonomie patrimoniale et personnalité morale*, Thèse dactylographiée, Nice, 2002, n° 27, p.19. ; FOYER (J.), « Sens et portée de la personnalité morale des sociétés en droit français », op. cit. n° 2, p. 118.

¹⁰²⁸ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149.

Il est vrai que Joseph HAMEL, dans sa chronique consacrée aux limites de la personnalité morale, a conservé quelques réflexes issus d'une vision anthropomorphique de la personnalité morale¹⁰²⁹. Celle-ci est calquée sur la personnalité juridique des personnes physiques mais elle est limitée par rapport à elle. L'auteur écrivait ainsi que les « personnes morales ne doivent avoir les attributs des personnes physiques que dans la mesure où il est opportun de leur conférer ces attributs ». Or, quelle que soit la théorie de la personnalité morale adoptée, la doctrine dénonce aujourd'hui cette vision anthropomorphique. Les effets de la personnalité morale sont distincts de ceux de la personnalité physique.

271 - Passé cette distinction terminologique, variabilité et relativité de la personnalité morale désignent, pour quelques auteurs, le phénomène de dépassement¹⁰³⁰ et force est de constater que leurs propos sont assez proches de l'analyse de Joseph HAMEL. Il en est ainsi de Monsieur Jean-Pierre GASTAUD¹⁰³¹ qui considère que :

« La personnification des groupements emporte des suites logiques qui ne sont pas toujours conformes à l'utilité recherchée. L'avantage devient alors inconvénient. On y remédie en assouplissant et en altérant les conséquences de principe normalement attachées à la personnalité morale¹⁰³² », si bien qu'il y a variabilité des effets de celle-ci.

Cette analyse est reportée par Madame Valérie SIMONART qui la présente toutefois comme la conséquence de la « relativité du concept de personnalité morale¹⁰³³ ». Cet auteur a en effet décelé, dans le droit comparé, une distinction entre la variabilité et la relativité de la personnalité morale. La première expression désignant, selon elle, ce qui

¹⁰²⁹ Cependant, l'idée dominante de l'auteur est que les juristes contemporains se soucient « peu de savoir si les personnes morales ont une existence métaphysique ; il leur suffit de constater que la personnalité morale est une construction qui, comme procédé de technique, rend des services en expliquant certains phénomènes de la vie du Droit ». L'auteur paraît en ce sens adhérer à la conception instrumentale ou utilitariste de la personnalité morale, conception qui se veut détachée de la personnalité des êtres humains.

¹⁰³⁰ D'autres auteurs emploient cependant la notion pour désigner le phénomène de transparence des personnes morales. Telle est la pensée de Monsieur Jean-Pierre VERSCHAVE. La relativité de la personnalité morale signifie que le Législateur ne tient compte de ce concept que dans la mesure qui lui plaît. Selon la forme et le type de celle-ci, ses effets seront plus ou moins étendus : VERSCHAVE (J.-P.), *Essai sur le principe de l'unité du patrimoine*, Thèse dactylographiée, Lille, 1985, n° 407, p. 513.

¹⁰³¹ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 71 et s., p. 101.

¹⁰³² GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, op. cit. n° 72, p. 102.

¹⁰³³ SIMONART (V.), *La personnalité morale en droit privé comparé. L'unité du concept et ses applications pratiques. Allemagne, Angleterre, Belgique, Etats-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*, Collection de la Faculté de droit-Université Libre de Bruxelles, Bruxelles : Bruylant, 1995, p. 457.

correspond à la transparence des personnes morales et la seconde, ce qui correspond plus au phénomène de dépassement.

Madame Valérie SIMONART écrit ainsi que « les levées de voile sociale », expression désignant en droit comparé un phénomène très proche du dépassement¹⁰³⁴, « tendent à démontrer la relativité de la personnalité morale¹⁰³⁵ ». Ces propos révèlent un élément important des théories des limites, de la variabilité ou de la relativité des personnes morales. Ils montrent, en effet, que le dépassement, selon ces auteurs, s'explique par la nature même de la personnalité morale qui est conçue comme une simple « technique juridique ».

2. - La conception « instrumentale » ou « utilitariste » de la personnalité morale.

272 - Les propos empruntés à Madame Valérie SIMONART sont révélateurs. Le dépassement proviendrait du concept même de personnalité morale. Les thèses invoquant les limites, la relativité ou la variabilité de la personnalité morale ont en commun cette idée. Se détachant totalement de la personnalité juridique des êtres humains¹⁰³⁶, leurs partisans considèrent que la personnalité morale n'est qu'un « procédé de technique¹⁰³⁷ », « un instrument¹⁰³⁸ » ou encore « une construction juridique¹⁰³⁹ », destiné à répondre aux nécessités de la vie juridique.

A l'origine de cette théorie¹⁰⁴⁰, se trouverait René DEMOGUE¹⁰⁴¹. L'auteur considérerait que la qualité de sujet de droit « appartient aux intérêts que les hommes vivant en société reconnaissent suffisamment importants pour les protéger par le procédé

¹⁰³⁴ Les expressions « levée de voile social » et « dépassement de la personnalité morale » ne sont cependant pas synonymes. Madame Valérie SIMONART limite, en effet, les cas de levée de social aux cas où l'autonomie de la personne morale est écartée par la jurisprudence. Selon elle, toutes les atteintes à l'autonomie des personnes morales réalisées par le Législateur relèvent au contraire de la variabilité.

¹⁰³⁵ SIMONART (V.), *La personnalité morale en droit privé comparé. L'unité du concept et ses applications pratiques. Allemagne, Angleterre, Belgique, Etats-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*, loc. cit.

¹⁰³⁶ DAVID (R.), « Rapport général » in *La personnalité morale et ses limites*, in *La personnalité morale et ses limites, Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 21 : « les effets de la personnalité morale ne doivent pas être calqués sur ceux de la personnalité humaine ».

¹⁰³⁷ HAMEL (J.), « La personnalité morale et ses limites », D. 1961, chron. p. 141 : « la personnalité morale est une construction qui, comme procédé de technique, rend des services en expliquant certains phénomènes de la vie du droit ».

¹⁰³⁸ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, op. cit. n° 72, p. 102.

¹⁰³⁹ PAILLUSSEAU (J.), « Le droit moderne de la personnalité morale », RTD civ. 1993, p. 705, n° 12.

¹⁰⁴⁰ En ce sens : BARUCHEL (N.), *La personnalité morale en droit privé. Eléments pour une théorie*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 2004, Tome 410, n° 345, p. 201.

¹⁰⁴¹ DEMOGUE (R.), « La notion de sujet de droit », RTD civ. 1906, p. 611

technique de la personnalité ». Il en résulte que celle-ci apparaît comme « une construction technique, c'est-à-dire un instrument de concentration des solutions jugées bonnes ». La thèse avancée par René DEMOGUE mettait en évidence un point essentiel qui deviendra l'un des piliers de la conception instrumentale de la personnalité morale, à savoir l'utilité du droit.

273 - Aujourd'hui largement répandue¹⁰⁴², la conception « instrumentale¹⁰⁴³ » ou « utilitariste¹⁰⁴⁴ » repose sur l'idée que la personnalité morale n'est qu'un ensemble de règles utiles et élaborées pour répondre aux « besoins pratiques et juridiques¹⁰⁴⁵ » des acteurs du droit. Les partisans de cette théorie ont constaté qu'il était nécessaire de se détacher complètement de la personnalité juridique des êtres humains. Cette démarche n'ayant pas permis aux auteurs classiques d'édifier une théorie de la personnalité morale cohérente et conforme au droit positif. La seule démarche possible consiste à « ne prêter attention qu'à l'état des choses, à leur consistance ou constitution, de façon à en tirer le meilleur parti¹⁰⁴⁶ ». La personnalité morale est donc appréhendée par l'inventaire de ses avantages¹⁰⁴⁷, qui doivent coïncider avec les besoins juridiques qu'elle est censée servir.

274 - Ainsi définie, il faut admettre que le Législateur fixe les règles constituant la personnalité morale en fonction de l'utilité qu'en attendent les personnes. Pour Monsieur Jean-Pierre GASTAUD, deux phénomènes en résultent.

D'une part, cette conception explique le phénomène de multiplication et de diversification des personnes morales. Pour répondre aux attentes spécifiques de chaque entité, le Législateur a créé de plus en plus de formes de sociétés différentes.

D'autre part, cette conception explique le phénomène de dépassement de la personnalité morale. Les règles constituant la personnalité morale sont, selon Monsieur Jean FOYER,

¹⁰⁴² LAGARDE (G.), «Propos de commercialiste sur la personnalité morale. Réalité ou réalisme ? » in *Mélanges offerts à Alfred JAUFFRET*, 1974, p. 430 ; GRIDEL (J.-P.), « La personnalité morale en droit français », RIDC 1990, p. 495 ; PAILLUSSEAU (J.), « Le droit moderne de la personnalité morale », RTD civ. 1993, p. 705.

¹⁰⁴³ LINDITCH (F.), *Recherches sur la personnalité morale en droit administratif*, Bibliothèque de droit public, Paris : LGDJ, 1997, Tome 176, p. 22.

¹⁰⁴⁴ BARUCHEL (N.), *La personnalité morale en droit privé. Eléments pour une théorie*, op. cit. n° 345 et s. p. 201.

¹⁰⁴⁵ PAILLUSSEAU (J.), « Le droit moderne de la personnalité morale », op. cit. n° 12.

¹⁰⁴⁶ AMSELEK (P.), cité par BARUCHEL (N.), *La personnalité morale en droit privé. Eléments pour une théorie*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 2004, Tome 410, n° 356, p. 206.

¹⁰⁴⁷ LINDITCH (F.), *Recherches sur la personnalité morale en droit administratif*, Bibliothèque de droit public, Paris : LGDJ, 1997, Tome 176, p. 22.

limitées par les fins qu'elles servent¹⁰⁴⁸. Lorsqu'elles ne répondent plus aux besoins des individus, elles peuvent être assouplies ou écartées.

C'est donc « à l'intérieur même du concept [de personnalité morale] que se trouvent les causes de sa variabilité¹⁰⁴⁹ ». En d'autres termes, c'est la nature de la personnalité morale, simple procédé technique et destiné à servir les intérêts juridiques, qui explique le phénomène de son dépassement. Or, à la lumière de notre étude, cette analyse pose certaines difficultés qu'il convient d'exposer.

B. - La difficulté soulevée par la théorie des limites de la personnalité morale

275 - Quel que soit l'auteur qui ait analysé les hypothèses de dépassement de la personnalité morale comme la traduction de ses limites, de sa variabilité ou de sa relativité, un point ressort avec une particulière netteté. Il est remarquable que, pour ces auteurs, le phénomène a son origine dans la nature même de la personnalité morale. C'est parce que celle-ci n'est qu'un procédé technique destiné à répondre aux nécessités de la vie juridique, que la personnalité morale peut être dépassée chaque fois que les besoins des acteurs du droit l'exigent.

Pourtant, force est de constater que cette interprétation du phénomène de dépassement de la personnalité morale peut laisser sceptique au regard de l'évolution connue par certaines hypothèses de dépassement. C'est que, en effet, alors qu'elles étaient exclusivement réservées aux personnes morales, certaines d'entre elles ont été, dès la fin des années soixante dix, étendues aux personnes physiques (1). Dans ces conditions, il paraît malaisé de soutenir que le dépassement a sa cause dans le concept même de personnalité morale. Au contraire, tout tend à démontrer que le fondement de ce phénomène se trouve dans des facteurs extérieurs à celle-ci (2).

¹⁰⁴⁸ FOYER (J.), « Sens et portée de la personnalité morale des sociétés en droit français », in *La personnalité morale et ses limites*, in *La personnalité morale et ses limites, Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 131.

¹⁰⁴⁹ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 75, p. 105.

1. - L'extension de certaines hypothèses de dépassement aux personnes physiques.

276 - Selon toute vraisemblance, c'est le droit fiscal qui, le premier, admit de dépasser les personnes physiques. Il suffit de songer à la technique de la détention indirecte qui, initialement, permettait de passer outre les personnes morales pour appréhender ses membres. Celle-ci fut, sous l'impulsion de l'Administration fiscale, étendue aux personnes physiques. Ce sont les dispositions relatives au régime des entreprises nouvelles¹⁰⁵⁰ et celles relatives aux transferts de bénéfices¹⁰⁵¹ qui ont donné à l'Administration et au Législateur, l'occasion de développer cette technique.

Dans le cadre de l'ancien article 44 bis du Code général des impôts qui, initialement, prévoyait le régime de faveur pour les entreprises nouvelles, le Législateur avait prévu que ce dispositif ne pouvait s'appliquer lorsque le capital de la société créée était détenu directement ou indirectement par une société préexistante. La notion de détention indirecte n'ayant pas été clairement définie, une instruction du 18 avril 1979¹⁰⁵² précisait qu'il en était ainsi lorsque les personnes physiques créant l'entité nouvelle, étaient par ailleurs liées à une société préexistante. Cette approche ne sera jamais plus abandonnée. Aujourd'hui, l'article 44 *sexies* II du Code prévoit que :

« Le capital d'une société nouvellement créée est détenu indirectement par d'autres sociétés lorsque l'une au moins de ces conditions est remplie :

- a) un associé exerce en droit ou en fait une fonction de direction ou d'encadrement dans une autre entreprise, lorsque l'activité de celle-ci est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire ;
- b) un associé détient avec les membres de son foyer fiscal 25 % au moins des droits sociaux dans une autre entreprise dont l'activité est similaire à celle de l'entreprise nouvellement créée ou lui est complémentaire »

277 - Cette extension de la détention indirecte aux personnes physiques fut également le fait de l'article 209 B du Code général des impôts. Dans son ancienne rédaction, l'Administration avait interprété la détention indirecte en y incluant les personnes

¹⁰⁵⁰ A l'origine, le dispositif d'incitation fiscale à la création d'entreprises était prévu par l'article 44 *bis* du Code général des impôts. Il a été complété par deux régimes issus des Lois de finances pour 1979 et 1984, codifiés aux articles 44 *ter* et 44 *quater* du Code général des impôts. Actuellement, il est prévu par l'article 44 *sexies*. En outre, l'article 208 *sexies* met en oeuvre un dispositif particulier pour les entreprises créées en Corse.

¹⁰⁵¹ Article 209 B du Code général de impôts.

¹⁰⁵² Instruction 18 avril 1979, Dr. fisc. 1979, n° 20, I.D. 6103.

physiques¹⁰⁵³. Elle considérait qu'une société avait un contrôle indirect sur une autre lorsqu'un associé majoritaire de la première ou les membres de sa famille détenaient des droits sociaux dans la seconde. La même solution prévalait pour les droits détenus par un salarié¹⁰⁵⁴. Certes, cette approche, particulièrement extensive, a été critiquée par les auteurs et condamnée par le Conseil d'Etat, s'agissant du régime des entreprises nouvelles¹⁰⁵⁵. Il reste tout de même, qu'aujourd'hui, l'article 209 B-2 du Code général prévoit, dans son alinéa 2¹⁰⁵⁶, que :

« La détention indirecte s'entend également des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus directement ou indirectement :

- a. Par les salariés ou les dirigeants de droit ou de fait de la personne morale ;
- b. Par une personne physique, son conjoint, ou leurs ascendants ou descendants lorsque l'une ou moins de ces personnes est directement ou indirectement actionnaire, porteuse de parts, titulaire de droits financiers ou de droits de vote dans cette personne morale ».

278 - Aussi contestable soit-elle¹⁰⁵⁷, cette extension du domaine de la détention indirecte aux personnes physiques n'est pas sans conséquence sur l'analyse du dépassement de la personnalité morale. On pourrait vraisemblablement considérer que ce phénomène s'explique par la nature de la personnalité morale si celui-ci était strictement réservé aux sociétés et groupements. Or, tel n'étant pas le cas, cette extension invite à envisager d'autres explications. Et, parmi elles, ce n'est pas celle de l'autonomie du droit fiscal qui peut être avancée. En droit privé aussi certaines hypothèses de dépassement de la personnalité morale ont été, par la suite, appliquées aux personnes physiques.

¹⁰⁵³ Décret n° 81-1173 du 30 décembre 1981 codifié à l'ancien article 102 de l'annexe II du Code général des impôts.

¹⁰⁵⁴ Instruction 15 février 1983, Dr. fisc. 1983, n° 12, I.D. 7643.

¹⁰⁵⁵ Jusqu'à l'adoption de l'article 44 *sexies* du Code général des impôts, la notion de détention indirecte n'était pas définie par le texte. Les Hauts magistrats considéraient donc que la détention indirecte par personne physique devait être limitée aux cas où cette personne apparaît comme le simple mandataire de la société : CE, 1^{er} juin 1990, n° 70.680, *Foggini-France*, RJF 8-9/90, n° 976, concl. MARTIN (P.), p. 540, Dr. fisc. 1991, n° 8, comm. 301. La solution sera confirmée. Par exemple : CE, 15 février 2002, n° 220279, *SARL Prorata*, RJF 5/02, n° 484. Voyez sur ce point : LOUIT (C.), « Le bénéficiaire du régime fiscal de faveur prévu pour les entreprises nouvelles : la notion de contrôle d'une société nouvelle par une autre société », Rev. fr. de compt. 1991, p. 58.

¹⁰⁵⁶ Cette rédaction n'a pas été modifiée par l'article 104-I de la Loi de finances pour 2005 (Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004, JO 31 décembre 2004).

¹⁰⁵⁷ Monsieur Marc COTTINI observe, en effet, que « dans la mesure où elle fait référence à des modalités financières de contrôle, la technique de la détention indirecte semble, *a priori*, inadaptée aux personnes physiques ». COTTINI (M.), *La communauté d'intérêts en droit fiscal français. Contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, Thèse dactylographiée, Aix-en-Provence, 1998, n° 411 et s., p. 283.

279 - On ne saurait oublier, en effet, que la jurisprudence commerciale admet l'extension de la procédure collective d'une personne physique à une autre personne physique sur le fondement de la confusion de patrimoines. Certes, cette solution a été consacrée de façon relativement tardive par la jurisprudence. Alors que la confusion des patrimoines entre personnes morales ou entre une personne morale et une personne physique, avait été admise dès le début du XX^e siècle, il a fallu attendre un arrêt du 8 janvier 1985, pour que la Cour de cassation fasse de même pour deux personnes physiques¹⁰⁵⁸. Elle reste tout de même révélatrice à de nombreux égards. Cette solution, plusieurs fois confirmée¹⁰⁵⁹, a permis à de nombreux auteurs de démontrer que la confusion des patrimoines et la fictivité ou l'inexistence sont des notions autonomes. Admettre la première ne revient pas à dire que la personne morale est fictive ou inexistante¹⁰⁶⁰. Mais cette solution met également en lumière que l'extension de procédure collective pour confusion des patrimoines ne saurait avoir pour origine la notion même de personnalité morale. Cette hypothèse incite à envisager que le dépassement s'explique par des facteurs extérieurs à celle-ci.

280 - En toute hypothèse, il faut admettre certes que l'extension des cas de dépassement aux personnes physiques ne s'est pas faite sans hésitation de la part des tribunaux et du Législateur. L'admission de la détention indirecte par personne physique a posé des difficultés en doctrine, tout comme la jurisprudence relative à la confusion des patrimoines entre personnes physiques. En outre, il faut reconnaître que les hypothèses de dépassement des personnes physiques restent encore marginales par rapport aux hypothèses de dépassement de la personnalité morale. Toutefois, ces cas ne peuvent être occultés et incitent à explorer d'autres pistes de réflexions. Les thèses selon lesquelles le dépassement traduit les limites de la personnalité morale, celle-ci étant limitée par les fins qu'elle est censée servir, peuvent donc être envisagées avec recul. Analyse qui, somme toute, se vérifie à l'examen des conditions de mise en œuvre de ce phénomène.

¹⁰⁵⁸ Cass. com. 8 janvier 1985, *Derancourt c. U.R.S.S.A.F. de Douai*, JCP éd. G 1985, IV, 113.

¹⁰⁵⁹ Pour des applications : Cass. com. 3 décembre 2003, n° 01-00354, *Légifrance* ; Cass. com., 17 juillet 2001, n° 00-12396, *Légifrance*.

¹⁰⁶⁰ BARBIÈRI (J.-F.), « Confusion des patrimoines et fictivité des sociétés », *Les Petites affiches* 1996, n° 129, p. 9 ; HANNOUN (C.), « Redressement et liquidation judiciaires. Groupes de sociétés et procédures collectives », *J.Cl. Commercial*, fasc. 3190, juin 2000, n° 110 ; SOINNE (B.), « Identité ou diversité des notions de fictivité et de confusion des patrimoines. A propos de l'arrêt de la cour d'appel de Douai du 6 octobre 1994 », *Les Petites affiches* 1995, n° 146, p. 12, n° 7. En ce sens également : ROLLAND (B.), « Metaleurop : l'extension de procédure entre fictivité et confusion des patrimoines. Commentaires de CA Douai, 16 décembre 2004 et de Cass. com. 19 avril 2005 », JCP éd. E, I, 721.

2. - Des fondements extérieurs à la personnalité morale.

281 - Eu égard aux conditions de mise en œuvre du dépassement de la personnalité morale, le doute est largement permis sur le fait que ce phénomène a son origine dans le concept même de personnalité morale. Il convient, en effet, d'examiner les conditions de mise en œuvre du dépassement.

Celui-ci suppose que l'un des intérêts qui gravitent autour de la société ou du groupement soit en danger du fait de la personne morale. Or, il est tout à fait contradictoire de considérer que le dépassement a sa cause à l'intérieur même de la personnalité morale, alors qu'il a pour fonction de protéger des intérêts qui lui sont, bien souvent, extérieurs. S'agit-il des intérêts de l'Etat, des salariés, des fournisseurs, des clients ou de la société en général, la proposition est vérifiée. Envisagé sous cet aspect, on ne peut considérer que le dépassement provienne de la personnalité morale elle-même¹⁰⁶¹. Monsieur Jean-Pierre GASTAUD¹⁰⁶² ne s'y était d'ailleurs pas trompé mais ses propos étaient limités « exclusivement » à la question de la nationalité des sociétés. Il reconnaissait que l'application du critère du contrôle était la conséquence « d'impératifs externes particuliers ». Elle n'avait donc aucune signification à l'égard de la personnalité morale.

282 - Cette proposition peut-être vérifiée avec la seconde condition du dépassement de la personnalité morale. Celui-ci suppose que l'un des membres de la personne morale, ou un groupe d'entre eux, se soit octroyé un pouvoir sur l'entité personnifiée. Ne doit-on pas considérer que cette circonstance résulte d'un mouvement extérieur à la personne morale ? Cette analyse peut être soutenue.

D'une part, ce pouvoir n'est pas détenu par l'ensemble des membres mais il appartient à certains d'entre eux. Or, individuellement, les membres sont considérés comme des tiers à l'égard de la personne morale. Il est remarquable, d'ailleurs, qu'en pratique, la notion de contrôle se développe plus particulièrement dans les grandes sociétés, notamment dans les sociétés faisant publiquement appel à l'épargne et dans les sociétés de capitaux. Dans ces sociétés, les membres sont bien plus des épargnants que des associés, ils sont bien plus détachés de la personne morale que les membres d'autres groupements.

D'autre part, la circonstance que certains aient pris un pouvoir sur l'entité personnifiée n'est pas dans la nature de la personnalité morale. Cette prise de pouvoir par certains

¹⁰⁶¹ En ce sens, voyez FADEL RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, n° 144, p. 141.

¹⁰⁶² GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif, Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 73 et 74, p. 103.

membres ne se fait pas dans le cadre des règles qui gouvernent la personne morale, c'est un fait qui se développe hors cadre légal. Elle n'affecte donc pas l'essence de la personnalité morale, mais traduit la prise en considération des données extérieures réelles.

Ainsi, chacune des conditions du dépassement de la personnalité morale tend à soumettre la personne morale aux réalités de son environnement. Il s'agit bien plus de l'adapter à son milieu que de tirer des conséquences de sa nature. En d'autres termes, tout tend à démontrer que le dépassement n'a pas sa cause dans le concept même de personnalité morale comme l'ont soutenu les tenants de la thèse des limites de la personnalité morale.

283 - Finalement, ni la théorie de l'abus, ni celle des limites de la personnalité morale, ne sont exemptes de toute critique.

Pour la première, les auteurs, qui avaient été à son origine, avaient admis une définition de l'abus qui a été démentie par la suite. Alors qu'ils considéraient que l'abus résulte des conséquences excessives que le Législateur ou le juge tire de la personnalité morale, la doctrine a consacré une toute autre définition. L'abus, désormais, consiste en un usage mauvais et volontaire de la personnalité morale qui n'est qu'un écran masquant une absence de réalité sociale. Or, ainsi défini, le dépassement ne peut s'analyser en un abus. D'une part, il ne prend pas en compte l'intention des parties et, d'autre part, il n'implique pas que la personne morale soit fictive.

La doctrine, parfaitement consciente des faiblesses de la thèse de l'abus, s'est alors orientée vers la thèse des limites de la personnalité morale. Seulement, là encore, des critiques ont pu être formulées à son égard. Considérant que le dépassement s'explique par la nature de la personnalité morale, qui n'est qu'un instrument utile limité par les fins qu'elle sert, cette thèse omettait un élément. Certaines hypothèses de dépassement ont été étendues aux personnes physiques. Un doute est dès lors permis. N'étant pas réservées aux personnes morales, l'explication du dépassement est sans doute étrangère au concept de la personnalité morale. C'est pourquoi, une autre piste doit être envisagée.

SECTION II. LE DÉPASSEMENT, UN PROCÉDÉ D'ADAPTATION DU DROIT APPLICABLE AUX PERSONNES MORALES.

284 - A la lumière de notre exposé, les explications avancées jusqu'alors par la doctrine n'ont pas paru entièrement satisfaisantes. Prenant racine dans le concept même de la personnalité morale, celles-ci ne permettent pas de rendre compte des hypothèses de dépassement étendues aux personnes physiques. Par ailleurs, ses conditions de mise en œuvre laissent bien plus penser que le phénomène naît de considérations extérieures à la personne morale. Force est donc d'envisager une autre piste pour découvrir en quoi consiste le dépassement de la personnalité morale.

Etudiant ce phénomène, une expression est apparue trop souvent pour passer inaperçue. Bien connu des fiscalistes, le concept de réalisme n'a cessé de surgir. Cette notion, invoquée au départ par la doctrine fiscale pour expliquer certaines hypothèses de dépassement, apparaît également sous la plume de certains privatistes lorsqu'il est question des groupes de sociétés¹⁰⁶³. Elle est aussi avancée par la doctrine étrangère qui, à l'instar de Monsieur Joseph SWEENEY, en fait l'un des fondements de la « réduction des effets de la personnalité morale » en droit américain¹⁰⁶⁴.

Le réalisme est défini par Monsieur Bernard SAINTOURENS¹⁰⁶⁵. Négativement, il s'oppose à la notion de l'idéalisme « pour qui rien n'existe en dehors de la pensée ». Positivement, le réalisme confère au droit un caractère ouvert qui « saisit les situations observées dans la pratique même si elles ne coïncident pas avec les schémas légaux ». Bref, le réalisme, c'est la coopération du droit et du fait : le droit prend en considération le fait et le fait produit des effets de droit.

285 - Ainsi défini, le dépassement de la personnalité morale ne devrait-il pas être envisagé à la lumière de ce concept de réalisme ? De prime abord, la réponse est sans aucun doute positive. En effet, il est maintenant permis de considérer que le dépassement de la personnalité morale est réalisé lorsque deux éléments sont réunis.

¹⁰⁶³ SAINTOURENS (B.), « La flexibilité du droit des groupes de sociétés », RTD com. 1987, p. 457, n° 51.

¹⁰⁶⁴ SWEENEY (J.), « Droit des Etats-Unis », in *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 97.

¹⁰⁶⁵ SAINTOURENS (B.), « La flexibilité du droit des groupes de sociétés », op. cit. n° 35.

Il faut, d'une part, que l'un des membres de la personne morale exerce, à un moment déterminé, un pouvoir sur la personne morale, si bien qu'il influence le sort de la société ou du groupement.

On sait, d'autre part, que le dépassement est réalisé lorsque l'un des intérêts mis en jeu par la personne morale subit, ou risque de subir, un dommage.

Le dépassement affecte finalement l'économie d'une situation qui est censée reposer sur l'autonomie des personnes juridiques et sur la préservation des intérêts de chacune. Il suppose la constatation que ni l'un ni l'autre de ces éléments n'est présent. En d'autres termes, le dépassement repose sur l'appréhension de la situation de fait de la personne morale (I). Situation qui va produire des effets de droit. C'est qu'après avoir constaté les faits, ceux-ci vont permettre un assouplissement de la règle de l'autonomie des personnes morales. Envisagé de la sorte, le dépassement n'est qu'un procédé qui permet l'adaptation du droit des personnes morales aux faits. Procédé qui s'insère dans un mouvement général du droit qui tend à s'adapter aux faits et aux relations entre les Hommes qu'il doit régir, afin d'assurer le bon fonctionnement du système (II).

I. - L'APPRÉHENSION DE LA SITUATION DE FAIT DE LA PERSONNE

MORALE

286 - PLATON ne concevait pas le monde des idées sans le monde des faits. Le dépassement de la personnalité morale n'est pas d'une inspiration bien différente. Les faits et le droit s'y côtoient et, d'une certaine manière, coopèrent. Le dépassement se manifeste, en effet, lorsque le Législateur ou le juge constate que la situation effective de la personne morale n'est plus totalement identique à la situation pour laquelle le droit de la personne morale a été élaboré. En d'autres termes, le dépassement de la personnalité morale repose sur l'appréhension de la « situation de fait » de la société ou du groupement. Il convient toutefois de bien prendre la mesure de cette expression.

En droit, la notion de « situation de fait » a, une signification bien particulière. Traditionnellement, elle suggère deux acceptations¹⁰⁶⁶. Alors qu'elle décrit, parfois, l'ensemble des événements bruts qui ont donné lieu au procès, elle désigne aussi « la prise en considération par le juge ou le Législateur de situations qui ne sont pas reconnues par le

¹⁰⁶⁶ LEVENEUR (L.), *Situations de fait et droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1990, Tome 212, n° 2 et s. p. 2 ; VACRATE (S.), *La société créée de fait, essai de théorisation*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 2003, Tome 405, n° 3, p. 1.

droit¹⁰⁶⁷ ». C'est à cette seconde acceptation qu'il convient de s'attacher dans l'explication du dépassement. En effet, ainsi définie, la situation de fait reflète deux idées qui correspondent parfaitement. Elle suggère, d'abord, une distorsion entre la situation effective de la personne morale et la situation de droit de celle-ci (A). Elle donne l'idée, ensuite, que cette distorsion est susceptible d'influencer le droit (B).

A. - L'appréhension d'une situation effective différente de la situation de droit

287 - Le dépassement de la personnalité morale met en œuvre un mécanisme qui se déclenche lorsque la situation réelle de la personne morale n'est plus tout à fait conforme à la situation régie par le droit. On sait, en effet, que le régime de chaque société ou groupement est spécifique et qu'il est élaboré compte tenu de deux séries d'éléments :

Il s'agit, d'une part, de la nature de l'activité, du but, du nombre de ses membres et « du degré de dilution de l'*intuitus personae*¹⁰⁶⁸ ».

Le régime est construit, d'autre part, en se basant sur les intérêts divers et divergents que la personne morale va susciter dans le monde juridique.

Prenant ces éléments en considération, chaque régime tend à établir un équilibre entre les intérêts en présence.

Or, envisagé sous cet aspect, le régime de la personne morale est nécessairement déterminé au moment de sa création. Les règles qui le composent, contenues dans l'acte créateur de l'entité personnifiée, sont définies en considération d'une situation arrêtée au moment de sa création. Ce n'est là, pour Maurice HAURIOU, que pure nécessité pour le droit :

Celui-ci « opère par voie d'abstraction en mettant en relief certains phénomènes qui sont réels...il suffit que la chose existe et le droit va s'en emparer pour en faire la base d'une institution juridique¹⁰⁶⁹ ».

Les principes régissant les personnes morales sont ainsi déterminés en fonction de caractéristiques internes et externes de l'entité, arrêtées au moment de sa création. Or, les unes comme les autres sont des données complexes car susceptibles de fluctuer, de varier avec « le temps et les passions ». Si cette complexité échappe, par nécessité, aux principes

¹⁰⁶⁷ VACRATE (S.), *La société créée de fait, essai de théorisation*, loc. cit.

¹⁰⁶⁸ LAPEYRE (C.), « La nature de la société depuis la loi sur les nouvelles régulations économiques », Bull. Joly Sociétés 2004, § 2, p. 32.

¹⁰⁶⁹ Propos sur la théorie de Monsieur Maurice HAURIOU : MICHOU (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application au droit français*, 3^{ème} éd., par TROTABAS (L.), Paris : LGDJ, 1932, n° 39, p. 76.

gouvernant les personnes morales, elle est prise en considération dans le phénomène du dépassement. Celui-ci prend en compte les modifications dans la répartition du pouvoir au sein de la personne morale et les modifications des intérêts en présence. Il est aussi déclenché par elles.

288 - Admettre une telle analyse revient à dire que le dépassement de la personnalité morale repose sur la constatation de la situation de fait de la société ou du groupement. La notion de situation de fait implique, en effet, que la situation effective ne soit pas conforme aux règles de droit. Tel est bien le cas dans les hypothèses de dépassement. Lorsque le Législateur ou le juge dépasse la personnalité morale, l'un et l'autre constatent successivement deux éléments.

En premier lieu, ils observent que l'un des membres de la société ou du groupement s'est approprié un pouvoir sur la personne morale et que l'un des intérêts qui gravitent autour d'elle subit ou risque de subir un dommage. Il s'agit bien de constater des faits. Quand bien même le pouvoir serait-il issu de moyens juridiques, telle que la détention de droits sociaux ou de parts du capital, le pouvoir est un fait attaché à cette détention¹⁰⁷⁰. La chose vaut également lorsque le Législateur ou le juge prend en compte les intérêts des tiers et de la société en général. Ceci relève des faits et non, à proprement parlé, du droit.

En second lieu, dans le dépassement de la personnalité morale, le juge et le Législateur constatent que la situation concrète de la personne morale et des personnes qui l'entourent, n'est plus identique à celle pour laquelle avaient été construits les principes et rédigé l'acte créateur de la personne morale. En principe, il est admis, dans les sociétés et groupements, que le pouvoir appartient à l'ensemble des membres qui l'exercent dans l'intérêt de la personne morale et au-delà dans l'intérêt commun de ses composants. Les règles qui la gouvernent sont établies sur cette base. Or, le dépassement intervient lorsque la situation effective de la personne morale est différente, l'un des membres exerçant un pouvoir sur elle. Il y a distorsion entre les faits et le droit.

Le dépassement repose donc, d'un point de vue juridique, sur le constat d'une situation de fait : un membre de la personne morale s'est approprié un pouvoir sur celle-ci alors qu'elle est censée être indépendante et les intérêts qui gravitent autour de l'entité ont été modifiés. Cette distorsion entre situation effective et situation de droit n'est toutefois

¹⁰⁷⁰ Cette approche est généralement faite pour les groupes de sociétés : le pouvoir exercé par la société mère et la dépendance des filiales sont appréhendés comme un fait contraire au principe d'autonomie des personnes morales. En ce sens, voyez notamment : ATIAS (C.), LINOTTE (D.), « Le mythe de l'adaptation du droit au fait », D. 1977, 1^{ère} partie, p. 251.

que la première caractéristique de la situation de fait. Pour être complet, celle-ci doit avoir une influence sur le droit¹⁰⁷¹.

B. - L'influence possible de la situation effective sur le droit de la personne morale

289 - Le propre de la situation de fait est qu'elle est « dans une certaine mesure, prise en considération par le droit¹⁰⁷² ». Alors que des auteurs limitent le domaine des situations de fait aux cas où elles produisent « certains des effets que la Loi attache d'habitude à la situation régulière¹⁰⁷³ », Monsieur Laurent LEVENEUR observe que certaines situations de fait permettent également un « assouplissement des règles de droit¹⁰⁷⁴ ». Or, c'est bien le cas du dépassement de la personnalité morale. Bien que la situation effective de la personne morale ne soit pas identique à celle régie par le droit, ce dernier prend en considération les faits pour leur faire produire des effets de droit. En l'espèce, le pouvoir et la nécessité de protéger les intérêts de certains permettent d'assouplir la règle de l'autonomie des personnes morales. Les deux éléments de la situation de fait sont ainsi réunis. Il y a, en premier lieu, une situation effective de la personne morale qui n'est pas conforme à la situation de droit de celle-ci. Il y a, en second lieu, une influence du fait sur le droit.

290 - Cet aspect fut particulièrement mis en évidence dans les groupes de sociétés. Très tôt, les auteurs ont observé que les textes appelés à régir les groupes ne pouvaient avoir qu'une inspiration, celle de l'adaptation du droit aux faits¹⁰⁷⁵. Ils doivent « évidemment chercher à supprimer l'actuelle distorsion entre le droit qui raisonne sur la pluralité des personnes morales et l'économie qui traite le groupe comme une entreprise unique¹⁰⁷⁶ ». Combinant l'indépendance juridique avec la dépendance économique, il en résulte une altération sensible de « l'application de règles aussi fondamentales que le

¹⁰⁷¹ Monsieur Laurent LEVENEUR considère, en effet, que les situations de fait se définissent par un double critère. Elles sont des situations irrégulières auxquelles sont attachés certains effets de droit. LEVENEUR (L.), *Situations de fait et droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1990, Tome 212, n° 2 et s. p. 2.

¹⁰⁷² LEVENEUR (L.), *Situations de fait et droit privé*, loc. cit.

¹⁰⁷³ HOUIN (R.), « Rapport général sur les situations de fait » in *Travaux de l'association Henri Capitant*, Tome XI, 1957, p. 322.

¹⁰⁷⁴ LEVENEUR (L.), *Situations de fait et droit privé*, op. cit. n° 81 et s. p. 99.

¹⁰⁷⁵ ATIAS (C.), LINOTTE (D.), « Le mythe de l'adaptation du droit au fait », D. 1977, 1^{ère} partie, p. 251 ; HOVASSE (H.), « L'autonomie patrimoniale des sociétés. Réflexions sur les finalités d'une organisation juridique des groupes », D. 1971, 1^{ère} partie, p. 197.

¹⁰⁷⁶ ATIAS (C.), LINOTTE (D.), « Le mythe de l'adaptation du droit au fait », loc. cit.

principe d'autonomie patrimoniale¹⁰⁷⁷ ». Un certain nombre de textes et de décisions jurisprudentielles, applicables en ce domaine, témoignent ainsi que la prise en considération de la situation de fait du groupe permet un assouplissement du principe d'indépendance des personnes morales.

Cette démarche est réalisée tant par le Législateur que par la jurisprudence. Cette dernière a, dans de nombreux domaines, assoupli les règles à l'occasion de leur application dans les groupes de sociétés. On songe, bien sûr, à la jurisprudence fiscale relative à l'appréciation du caractère normal des aides inter-entreprises¹⁰⁷⁸, comme à la jurisprudence pénale relative à l'abus de biens sociaux¹⁰⁷⁹. Mais l'appréhension de la situation de fait des sociétés du groupe est aussi réalisée par le Législateur. Il en est ainsi lorsque celui-ci infléchit le principe d'autonomie du fait de la référence, dans de nombreuses dispositions légales, aux liens pouvant unir certaines sociétés.

Dans chaque hypothèse, les solutions adoptées comportent deux éléments.

En premier lieu, le constat est dressé que la situation effective des sociétés du groupe n'est pas conforme au principe juridique de l'autonomie des personnes morales. La situation de fait n'est donc pas conforme à la situation de droit.

En second lieu, des conséquences sont déduites de cette contradiction sur le plan juridique. Malgré la circonstance que la situation effective de la personne morale ne rentre pas dans le cadre légal, cette situation produit des effets de droit. Incontestablement, donc, le droit des groupes de sociétés est basé sur l'appréhension de la situation de fait, au sens juridique du terme, des sociétés.

Cette analyse, qui a généralement été réalisée dans les groupes de sociétés, peut être étendue à l'ensemble du phénomène de dépassement de la personnalité morale. La situation de fait, qui suppose une situation effective différente de la situation de droit et une

¹⁰⁷⁷ HOVASSE (H.), « L'autonomie patrimoniale des sociétés. Réflexions sur les finalités d'une organisation juridique des groupes », op. cit. n° 4.

¹⁰⁷⁸ Pour déterminer si une aide accordée entre une société mère et sa filiale relève d'une gestion normale de l'entreprise, la jurisprudence a, en effet, une application plus souple des critères de l'acte anormal de gestion. Elle distingue selon la finalité de l'aide. Alors que les aides à caractère commercial sont intégralement déductibles des résultats de l'entreprise versante, les aides à caractère financier sont déductibles mais partiellement seulement. Dans ce dernier cas, l'aide est déductible à hauteur de la situation nette négative de la filiale bénéficiaire puis, et à hauteur de sa situation nette devenue positive dans le rapport de la part du capital détenue par les associés que la société versante. Voyez sur ce point : CE, plén. 30 avril 1980, n° 16253, Dr. fisc. 1980, n° 30, comm. 1642 ; CE, plén. 27 novembre 1981, n° 16814, Dr. fisc. 1982, n° 31, comm. 1630 ; CE, 11 février 1994, n° 119726, *SA Les Editions Jean-Claude Lattès*, Dr. fisc. 1994, n° 21-22, comm. 1046, concl. BACHELIER (G.).

¹⁰⁷⁹ Jurisprudence *Rozenblum* suivie de nombreux arrêts dans ce sens : Cass. crim. 4 février 1985, JCP éd. E 1985, II, 14614, note JEANDIDIER (W.), Rev. sociétés 1995, p. 648, note BOULOC (B.) ; Cass. crim. 13 février 1989, *V. Duval*, Rev. sociétés 1989, p. 692, note BOULOC (B.).

influence de la première sur la seconde, est, sans le moindre doute, à la base du dépassement de la personnalité morale. L'analyse ne saurait toutefois s'arrêter à ce stade. Si le droit appréhende le fait, cette appréhension ne se fait pas sans discernement. Elle est loin d'être automatique. Dès lors, il convient maintenant de s'attacher au raisonnement qui amène le Législateur et le juge à dépasser l'écran de la personnalité morale. Peu à peu, l'explication du phénomène se dévoile.

II. - LE DÉPASSEMENT, UN PROCÉDÉ D'ADAPTATION DU DROIT DE LA PERSONNE MORALE

291 - Le droit n'épouse pas les faits sans réflexion. Il opère, au contraire, une sélection parmi les faits et ne retient que ceux auxquels il entend conférer des effets juridiques (A). Mais alors, une question se fait lancinante : selon quel critère le droit choisit-il les faits qu'il accueille ? Pour le savoir, il faudrait sonder les consciences de ceux qui font le droit ou, plus simplement, examiner à nouveau l'ensemble des faits auxquels il a donné effet juridique. Cet examen révèle le critère : la sélection est opérée pour assurer la bonne organisation du système juridique.

Or, le dépassement de la personnalité morale s'avère être le reflet de la volonté du Législateur et du juge d'adapter le droit des personnes morales dans un but de bon fonctionnement du système juridique. En ce sens, on peut considérer qu'il participe de ce mouvement général du droit qui tend à « créer les moyens de contrôler sa propre application¹⁰⁸⁰ » (B).

A. - Une appréhension sélective des faits par le droit

292 - Le simple constat de la distorsion entre la situation effective de la personne morale et la situation pour laquelle le droit applicable à l'entité personnifiée a été élaboré, n'emporte pas de façon automatique dépassement de la personnalité morale. Il est déjà apparu, en effet, que le juge et le Législateur sont investis du pouvoir d'apprécier la nécessité de l'opération. Face à une telle distorsion, l'un et l'autre ont encore un choix à effectuer. Deux possibilités s'offrent à eux. Ils peuvent décider de tenir compte de la situation de fait, de telle sorte que l'application de la règle de l'autonomie des personnes

¹⁰⁸⁰ GHESTIN (J.), GOUBEUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, 4^{ème} éd., Paris : LGDJ, 1994, n° 760, p. 746.

morales doit être assouplie. Ils peuvent décider, au contraire, du maintien du principe d'indépendance, occultant de la sorte la situation de fait de l'entité personnifiée.

Entre ces deux possibilités, le Législateur et le juge ont bien sûr un penchant naturel. A la vue des textes et de la jurisprudence, on sait que l'un et l'autre restent profondément attachés au principe de l'autonomie de la personne morale. Dans les groupes de sociétés, cette règle est ainsi fréquemment mise en exergue¹⁰⁸¹. La situation de fait, quant à elle, n'emporte des effets juridiques que dans des circonstances « exceptionnelles ». C'est qu'une sélection est opérée dans les faits qui sont susceptibles d'être pris en considération par le droit. Cette sélection des faits susceptibles de perturber la mise en œuvre des règles de droit s'avère rigoureuse. Les faits ne sont retenus que lorsque la distorsion entre le fait et le droit perturbe l'équilibre établi par les principes juridiques. On l'a vu précédemment, la seule circonstance qu'un membre de la personne morale ait un pouvoir sur elle, est sans conséquence. Elle n'aura effet que lorsque l'un des intérêts qui gravitent autour de l'entité personnifiée subit, ou risque de subir, un dommage. L'inverse est également vrai. La seule difficulté rencontrée par l'un de ceux qui côtoient la personne morale ne sera pas prise en considération si aucun membre de la personne morale ne s'est octroyé un pouvoir sur elle. Il est donc valable de considérer que les faits l'emportent sur le droit lorsque la situation de fait devient trop différente de celle pour laquelle les principes gouvernant la personne morale ont été établis et que cette distorsion anéantit la protection des intérêts que sont censés assurer ces principes.

293 - Ainsi, Législateur et magistrats restent attachés aux principes gouvernant la personnalité morale qui sont censés servir les intérêts en présence et ce, quels que soient les faits. Toutefois, lorsque la distorsion entre le droit et le fait est telle qu'elle perturbe l'équilibre entre les intérêts des individus en présence, le droit est modifié pour tenir compte des faits. Envisagé sous cet aspect, ces derniers ont un rôle « correcteur » des principes juridiques. Ils sont appelés à apparaître sur la scène du droit lorsque la mise en jeu des principes devient par trop détachée du réel.

Cette analyse n'a rien d'originale lorsqu'il est question des rapports du fait et du droit. Cette idée que les faits ont un rôle de « correcteur » avait été mise en évidence par la doctrine. Dans une chronique¹⁰⁸², Messieurs Christian ATIAS et Didier LINOTTE avaient

¹⁰⁸¹ Voyez par exemple : TGI Nancy, 12 janvier 2007, JurisData 2007-337166 ; Cass. com., 4 janvier 1982, *Compagnie oranaise de transit et d'affrètement Cerres et Pilaire c. Société des Etablissements Walon*, Revue des sociétés 1983, p. 95, note BURST (J.-J.).

¹⁰⁸² ATIAS (C.), LINOTTE (D.), « Le mythe de l'adaptation du droit au fait », D. 1977, 1^{ère} partie, p. 251.

dénoncé cette idée propagée par certains que, face aux faits, le juge et le Législateur n'ont aucune liberté. Le verbe adapter, écrivaient-ils, comporte une notable ambiguïté. Il suggère que « ceux qui ont à décider du maintien ou du changement du droit doivent seulement constater la situation sociale et en enregistrer les exigences ». Or, tel ne saurait être le cas. Ceux qui font le droit sont amenés à écarter certains faits jugés indifférents et à ne retenir que certains d'eux. Pour ces derniers, il est ensuite établi une véritable « hiérarchie » entre les diverses données recueillies. Certaines constituent des « données directives » alors que d'autres, montrant les exceptions ou les tempéraments, constituent les « données correctives ».

Seulement, qui parle d'instaurer une hiérarchie, sous-entend qu'un jugement de valeur est réalisé. L'appréhension sélective des faits par le droit poserait donc des questions qui dépassent largement la simple technique juridique. C'est ainsi que Messieurs Christian ATIAS et Didier LINOTTE furent amenés à considérer que l'appréhension des faits par le droit met en jeu une question de « politique juridique ». C'est dire que, incluant un jugement de valeur, l'enjeu de ce phénomène réside dans des éléments beaucoup généraux du droit.

B. - Un procédé d'adaptation aux faits dans un but de bon fonctionnement du système juridique

294 - S'il y a sélection des faits susceptibles d'assouplir le principe de l'autonomie des personnes morales, l'explication totale du dépassement de la personnalité morale par le Législateur et les magistrats se dévoilera lorsque la finalité de cette sélection aura été appréhendée. L'idée peut être exposée en quelques mots. Certes le dépassement traduit la volonté d'adapter le droit des personnes morales à leur situation réelle. Toutefois, cette adaptation n'étant pas automatique, c'est bien que le but du dépassement est au-delà de la seule volonté d'adaptation. Reste donc à découvrir cette ultime finalité (1) pour comprendre enfin ce qu'est le dépassement (2).

1. - La finalité supérieure du dépassement de la personnalité morale

295 - La finalité ultime du dépassement de la personnalité morale n'est sans doute pas étrangère à son but immédiat, celui que l'on découvre, sans peine, à la simple observation du phénomène. Très vite, il était apparu que les différentes hypothèses de dépassement de

la personnalité morale étaient réalisées pour satisfaire les intérêts de ceux qui gravitent autour de l'entité personnifiée et qui sont menacés par son existence ou par l'un de ses actes.

Tendu vers la satisfaction de ces intérêts, le dépassement n'a-t-il pas, au fond, pour finalité d'organiser au mieux les rapports des êtres humains entre eux ? Organiser les rapports des individus entre eux, ce n'est qu'établir un système permettant de répondre au mieux aux besoins de chacun en les accordant les uns aux autres. Comme les principes qui gouvernent les personnes morales, établis dans le but d'organiser les rapports de l'entité personnifiée avec les tiers qu'elle va côtoyer, le dépassement tend également à organiser ces relations compte tenu de la situation de la société ou du groupement. Au-delà de la seule satisfaction immédiate des intérêts de ceux qui côtoient la personne morale, le dépassement aurait donc pour but la bonne organisation des rapports des individus entre eux.

La réflexion peut alors encore être poursuivie car cette finalité n'est autre que celle du droit dans son ensemble. Monsieur Jean PAILLUSSEAU l'avait très justement mis en lumière, le droit a « un caractère organisationnel¹⁰⁸³ ». Il est « un type d'organisation de la société et de ses multiples aspects¹⁰⁸⁴ ». « La règle de droit n'est plus seulement un mécanisme de régulation des disfonctionnements sociaux, elle sert à l'organisation des relations économiques, financières et culturelles¹⁰⁸⁵ ». Le dépassement de la personnalité morale aurait ainsi pour ultime finalité le bon fonctionnement du système juridique entendu comme un système d'organisation des rapports entre les individus.

296 - Pareille conclusion peut également être exprimée avec l'analyse faite du mécanisme du dépassement de la personnalité morale. Ne résultant pas d'un mécanisme unique, le dépassement est le fruit, soit d'un raisonnement essentiellement basé sur le pouvoir, soit d'un raisonnement essentiellement fondé sur la satisfaction des intérêts en présence. Dans ce dernier cas, un élément majeur était mis en lumière. Mettant en balance des intérêts souvent antagonistes, il est apparu que la décision de privilégier tel ou tel intérêt était prise compte tenu de principe de préférence. Le premier d'entre eux étant l'ordre et l'intérêt public. Deux idées étaient ainsi dégagées.

¹⁰⁸³ PAILLUSSEAU (J.), « Les apports du droit de l'entreprise au concept de droit », D. 1997, 1^{ère} partie, p. 97. En ce sens également : OPPETIT (B.), *Philosophie du droit*, Précis Droit privé, Paris : Dalloz, 1999, n° 134, p. 142.

¹⁰⁸⁴ PAILLUSSEAU (J.), « Les apports du droit de l'entreprise au concept de droit », op. cit. n° 24.

¹⁰⁸⁵ VATIER (B.) cité par PAILLUSSEAU (J.), « Les apports du droit de l'entreprise au concept de droit », op. cit. n° 28.

Il fallait admettre, en premier lieu, que le dépassement de la personnalité morale peut répondre à un objectif allant bien au-delà de la simple technique juridique.

Il fallait admettre, en second lieu, que le sacrifice du principe d'autonomie est susceptible de servir l'intérêt général.

En d'autres termes, le dépassement de la personnalité morale sert l'intérêt de ceux qui gravitent autour de l'entité personnifiée mais aussi l'intérêt général. Et en réfléchissant encore, on peut aussi considérer que cette atténuation de leur autonomie sert les personnes morales elles-mêmes. Si le Législateur et le juge restaient indifférents aux difficultés rencontrées par ceux avec qui elles traitent, nul ne voudrait plus rentrer en rapport avec elles. Pour éviter leur discrédit total, il est nécessaire d'admettre quelques exceptions au principe.

Or, servant les intérêts de ceux qui gravitent autour de l'entité personnifiée, l'intérêt général et l'intérêt des personnes morales dans leur ensemble, on retrouve dans le dépassement, ce que le système juridique cherche à protéger. Indirectement donc, le dépassement œuvre dans le même sens que le droit dans son ensemble et ce faisant, il contribue ainsi au bon fonctionnement du système juridique. Sa finalité supérieure est alors, au moins en partie, d'assurer la mise en œuvre de ce système de droit.

297 - Certains auteurs ne s'y étaient d'ailleurs pas trompés. On peut, ainsi, rapporter les propos de Monsieur Bernard DELIGNIÈRES¹⁰⁸⁶ relatifs aux dispositions de lutte contre les transferts de bénéfices adoptées par un grand nombre d'Etats. L'auteur observe très justement que :

« Ces dispositions qui se présentent comme des dérogations aux règles de territorialité applicables pour la détermination du bénéfice imposable sont, paradoxalement, un moyen d'assurer une plus rigoureuse application desdites règles dans la mesure où elles ont pour résultat de fixer les bénéfices dans le lieu où ils naissent et où il est naturel qu'ils soient imposés¹⁰⁸⁷ ».

Et encore, lorsque d'autres auteurs envisagent les hypothèses légales de dépassement de la personnalité morale comme des dispositions permettant de contourner les « sociétés écrans », l'idée est que la personnalité morale et les principes qui la gouvernent sont susceptibles de masquer une situation qui, considérée dans son ensemble, exige une autre

¹⁰⁸⁶ DELIGNIÈRES (B.), « Impôt sur les sociétés. Détermination des bénéfices taxables en France. Prévention de l'évasion fiscale. Travaux de l'OCDE sur les prix de transfert. Transferts indirects de bénéfices entre entreprises dépendantes (CGI, art. 57) », J.-Cl. Impôts directs, fasc. 14-140, novembre 1998.

¹⁰⁸⁷ DELIGNIÈRES (B.), « Impôt sur les sociétés. Détermination des bénéfices taxables en France. Prévention de l'évasion fiscale. Travaux de l'OCDE sur les prix de transfert. Transferts indirects de bénéfices entre entreprises dépendantes (CGI, art. 57) », op. cit. n° 2

solution que celle qui lui est appliquée. En d'autres termes, le dépassement évite qu'un fait unique - la personnalité morale - n'empêche la mise en œuvre d'une solution que les faits, considérés dans leur ensemble, appellent naturellement. En ce sens, il est encore une fois tourné vers le bon fonctionnement du système juridique.

Force est de constater, dans ces conditions, que la finalité du dépassement est bien au-delà du simple cadre de la personnalité morale. Permettant, en effet, d'assurer le bon fonctionnement du système juridique, il s'insère en réalité dans un mouvement général du droit, qui tend à « créer les moyens de contrôler sa propre application¹⁰⁸⁸ ».

2. - Un procédé participant d'un mouvement général du droit.

298 - Le dépassement de la personnalité morale serait une prise en considération des faits entraînant un assouplissement des règles de droit, destinée à assurer le bon fonctionnement de l'ordre juridique. Ainsi entendu, le dépassement de la personnalité morale s'insère dans un mouvement bien plus général du droit que la doctrine n'a eu de cesse de mettre en lumière.

299 - Le dépassement de la personnalité morale prend place, en premier lieu, dans le phénomène de l'appréhension des situations de fait par le droit. Bien connu de la doctrine, elle admet, dans sa majorité, qu'il s'agit là d'un phénomène répandu dans l'ensemble du droit¹⁰⁸⁹.

« Lorsqu'une situation de fait suffisamment caractérisée s'est établie en marge des normes juridiques existantes et surtout si elle correspond aux intérêts d'un groupe social assez puissant, elle ne tarde guère à être prise en considération par la Loi ou la jurisprudence¹⁰⁹⁰ ».

Et les auteurs, qui ont étudié les situations de fait dans leur globalité, avaient déjà conclu que leur appréhension par le droit répond, du moins en partie, à un souci de bonne organisation du système juridique¹⁰⁹¹. Cette analyse était celle qu'avait avancée Monsieur

¹⁰⁸⁸ GHESTIN (J.), GOUBEAUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, 4^{ème} éd., Paris : LGDJ, 1994, n° 760, p. 746.

¹⁰⁸⁹ LEVENEUR (L.), *Situations de fait et droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1990, Tome 212 ; ATIAS (C.), LINOTTE (D.), « Le mythe de l'adaptation du droit au fait », D. 1977, 1^{ère} partie, p. 251 ; SAVATIER (R.), « Réalisme et idéalisme en droit civil d'aujourd'hui. Structures matérielles et structures juridiques », in *Le droit privé français au milieu du XX^e siècle. Etudes offertes à Georges RIPERT*, Paris : LGDJ, 1950, Tome I, p. 75.

¹⁰⁹⁰ GHESTIN (J.), GOUBEAUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, 4^{ème} éd., Paris : LGDJ, 1994, n° 838.

¹⁰⁹¹ LEVENEUR (L.), *Situations de fait et droit privé*, op. cit. n° 161, p. 182 ; ATIAS (C.), LINOTTE (D.), « Le mythe de l'adaptation du droit au fait », loc.cit.

Laurent LEVENEUR, s'agissant de l'une des manifestations de la prise en considération des situations de fait par le droit : la théorie de l'apparence. L'auteur écrivait alors que le véritable rôle de cette théorie est « de réaliser un simple assouplissement des règles dans des cas exceptionnels pour favoriser, dans l'immensité des autres cas, le bon fonctionnement de l'ordre juridique¹⁰⁹² ». Pareille conclusion pourrait, semble-t-il, être écrite pour le dépassement de la personnalité morale qui prend place dans ce phénomène.

Mais l'auteur ajoutait encore, à propos de la théorie de l'apparence, « qu'exception d'ordre général à la règle de droit, on pourrait même y voir en quelque sorte un principe général du droit qui impose de déroger aux règles normales chaque fois que sa justification se retrouve et que ses conditions sont réunies¹⁰⁹³ ». L'idée mérite d'être approfondie car elle apporte un autre éclairage au dépassement de la personnalité morale.

300 - Messieurs Loïc CADIET et Philippe Le TOURNEAU considéraient en effet qu'il existe « un courant contemporain d'extension du contrôle judiciaire par le biais de notions cadres, à l'imprécision voulue, car gage de souplesse et d'adaptation aux espèces inédites mais facteur d'une certaine incertitude¹⁰⁹⁴ ». Le dépassement de la personnalité morale participe, sans le moindre doute, de ce courant qui traverse le droit. Loin de constituer un abus ou une limite de la notion de personnalité morale, le dépassement permet un assouplissement des règles qui, pour beaucoup, est salvateur au système juridique. Louis JOSSERAND n'écrivait-il pas que « l'organisme juridique a besoin, pour son bon fonctionnement, de quelques soupapes de sécurité, en l'absence desquelles il serait brisé¹⁰⁹⁵ » ? En permettant, dans certains cas exceptionnels, d'aller au-delà de la personnalité morale, le dépassement évite que les règles de droit ne fassent écran à une saine justice, il évite que les règles ne soient geôlières alors qu'elles doivent être servantes.

301 - Envisagé sous cet aspect, un certain nombre de points s'éclaircissent en droit fiscal comme en droit privé. Ainsi, si le dépassement de la personnalité morale est en partie le fait du Législateur, il n'est pas surprenant qu'il soit aussi mis en œuvre par la jurisprudence. Au contact direct des difficultés suscitées par l'application des règles, les magistrats sont les premiers à recevoir les faits et sont tenus, avec ces données, de trouver la solution la plus à même d'assurer le bon fonctionnement du système juridique. Il n'est pas étonnant, non plus, que l'Administration fiscale ait fortement influencé le

¹⁰⁹² LEVENEUR (L.), *Situations de fait et droit privé*, op. cit. n° 161, p. 182.

¹⁰⁹³ LEVENEUR (L.), *Situations de fait et droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1990, Tome 212, n° 161, p. 182.

¹⁰⁹⁴ CADIET (L.), Le TOURNEAU (P.), « Abus de droit », *Rép. civ.* Dalloz, mai 2002, n° 6.

¹⁰⁹⁵ JOSSERAND (L.), *Cours de droit civil positif français*, 1932, Tome I, n° 1550.

développement de certaines techniques en fiscalité. Là encore, l'Administration est bien plus au contact des réalités que ne l'est le Législateur.

Par ailleurs, ce rôle de « soupape de sécurité » explique pourquoi Législateur et magistrats se montrent à tel point attachés au principe de l'autonomie des personnes morales. Le dépassement doit rester l'exception. C'est là une condition nécessaire à défaut de laquelle il ne jouerait plus son rôle. Certes, on pourrait lui reprocher de reposer sur des principes vagues et incertains. Mais là encore, la souplesse de ces principes est le gage de son efficacité. C'est là aussi une condition nécessaire pour que le dépassement assure son rôle.

302 - Cette section avait débuté avec une « intuition ». Intuition que l'apparition si fréquente de la notion de réalisme ne pouvait être anodine pour l'analyse du dépassement de la personnalité morale. Cette analyse terminée, l'intuition fut-elle vérifiée ? Pour partie, la réponse est positive. Le droit prenant en considération les circonstances concrètes et les intérêts qui gravitent autour de la personne morale, le dépassement de la personnalité morale se pare effectivement d'un certain réalisme. Cependant, le réalisme n'explique pas l'intégralité du phénomène. On ne saurait trop insister sur un fait : c'est la volonté d'assurer un bon fonctionnement du système juridique qui est le fondement du dépassement de la personnalité morale. Invoquer la seule prise en considération des faits par le droit n'est pas suffisante. A lui seul, le réalisme est décevant si l'on ne précise pas dans quel sens il s'exerce. Il paraît donc bien plus juste de considérer que le dépassement s'explique certes par le réalisme, mais un réalisme exercé pour les besoins du bon fonctionnement du système juridique. Ainsi défini, le dépassement participe alors d'un mouvement général du droit qui, pour assurer sa sauvegarde, s'est créé des « soupapes de sécurité ». Dans des cas exceptionnels, il admet d'écarter ou d'assouplir la mise en œuvre de ses propres principes dès lors que cela s'avère nécessaire au bon fonctionnement de l'ensemble.

CONCLUSION DU CHAPITRE II :

303 - Aux termes de ces développements, l'idée selon laquelle le dépassement aurait sa source dans la notion même de personnalité morale, semble bien éloignée. L'idée n'a pas résisté aux affres du temps et des évolutions.

C'est le cas de l'analyse selon laquelle le dépassement traduirait un abus de la notion de personnalité morale. Elle n'a pas résisté à la définition actuelle que la doctrine s'accorde à donner à la notion d'abus. L'abus s'entend aujourd'hui de l'usage mauvais et volontaire d'une technique juridique, ce qui ne peut correspondre au dépassement. Deux arguments principaux militent en ce sens. D'une part, le dépassement ne prend pas en compte l'intention des parties et, d'autre part, il n'implique pas que la personne morale soit fictive.

Le temps et les évolutions ont aussi démenti l'autre analyse selon laquelle le dépassement traduirait les limites, la variabilité ou la relativité de la personnalité morale. Expliquant le phénomène par la notion même de personnalité morale, cette analyse fut contredite par la jurisprudence qui a étendu certains cas de dépassement aux personnes physiques. C'est que, fondamentalement, le dépassement est réalisé en considération de facteurs extérieurs à la personnalité morale. Il traduit la volonté d'adapter le droit des personnes morales à leur situation effective lorsque, d'une part, celle-ci est différente de la situation pour laquelle les principes gouvernant la personne morale avaient été élaborés et que, d'autre part, cette adaptation est nécessaire au bon fonctionnement du système juridique.

Le droit a besoin, écrivait Louis JOSSERAND, de « soupapes de sécurité ». Le dépassement de la personnalité morale est de celles-ci. Le Législateur et la jurisprudence ne s'y sont d'ailleurs pas laissés tromper. En admettant d'appliquer certaines techniques de dépassement aux personnes physiques, ils témoignaient clairement de ce rôle du dépassement de la personnalité morale, simple technique d'adaptation du droit aux faits ; adaptation nécessaire dans la recherche antique « d'une règle malléable, règle lesbienne, règle de plomb qui épouse les contours de la chose mesurée¹⁰⁹⁶ » permettant de mettre en œuvre la saine et vraie justice.

¹⁰⁹⁶ VILLEY (M.), cité par SAINTOURENS (B.), « La flexibilité du droit des sociétés », RTD com 1987, p. 457, n° 1.

CONCLUSION DU TITRE PREMIER :

304 - Evoluant au gré des circonstances et des intérêts, le dépassement de la personnalité morale apparaissait comme un phénomène bien imprévisible dans le paysage juridique français. Face à celui-ci, la curiosité et le souci d'assurer une certaine sécurité juridique amenaient inévitablement à rechercher une explication.

Naturellement, il convenait d'appréhender le raisonnement qui mène le Législateur et le juge à passer outre la personnalité morale pour redécouvrir ses membres. Le dépassement devient plus prévisible lorsque l'on considère qu'il est réalisé dans deux hypothèses. Il est déclenché lorsque d'aventure, l'un des membres de la personne morale s'est approprié un pouvoir sur celle-ci et que, en exerçant ce pouvoir à mauvais escient, il a créé ou risque de créer un dommage à l'un des tiers qui gravitent autour de la personne morale ou à la personne morale elle-même. Mais, le dépassement peut aussi être opéré lorsque les règles gouvernant la personne morale, en principe élaborées pour servir les intérêts que l'entité personnifiée suscite chez les tiers et ses auteurs, ne jouent plus ce rôle et sont, au contraire, préjudiciables à ces derniers.

C'est tout naturellement aussi qu'il convenait de rechercher les fondements du dépassement de la personnalité morale. Deux hypothèses étaient envisageables. Les causes du dépassement pouvaient se trouver dans le concept même de la personnalité morale ou être totalement extérieures à celui-ci. Selon toute vraisemblance, c'est cette seconde hypothèse qui doit être privilégiée. Le dépassement s'avère bien plus un procédé permettant d'adapter le droit des personnes morales à la situation effective de chacune.

Pour tout ceci, aucune distinction entre le droit fiscal et le droit privé ne semble devoir être faite. Le phénomène de dépassement de la personnalité morale était commun à ces deux branches du droit, son analyse l'est aussi. Or cette circonstance n'est pas sans susciter de nouvelles interrogations. La conclusion peut surprendre, en effet, si on considère, avec la doctrine scientifique fiscale, que le droit fiscal a une approche spécifique de la personnalité morale différente de celle du droit privé. Dès lors, la curiosité avait conduit à rechercher une explication au dépassement de la personnalité morale, elle conduit maintenant à s'interroger sur les prétendues divergences entre le droit fiscal et le droit privé à l'égard du concept de personnalité morale.

TITRE II - DROIT FISCAL ET DROIT PRIVÉ : UNE APPROCHE SEMBLABLE DE LA PERSONNALITÉ MORALE

305 - Il est parfois des mots, des images et des saveurs qui, comme par enchantement, font ressurgir des histoires oubliées. L'idée que le dépassement de la personnalité morale fasse fi de l'autonomie dont jouit, en principe, chaque entité personnifiée quand cela s'avère nécessaire, n'est-elle pas l'une de ces images ? Sa seule évocation ne ferait-elle pas ressurgir une discussion qui, en son temps, avait ému bien des juristes ? On songe, bien sûr, aux célèbres controverses qui débutèrent au XIX^e siècle sur la nature de la personnalité morale. Naturellement, la théorie de la fiction ressurgit. Il revient à l'esprit la cinglante observation de Gaston JEZE¹⁰⁹⁷ qui, dans son cours oral, enseignait que jamais il n'avait « déjeuné avec une personne morale ». Considérant, en effet, que seul l'homme, « être de chair et d'os¹⁰⁹⁸ », peut être sujet de droit, les partisans de cette théorie avaient mis en lumière le caractère fictif des personnes morales en tant que sujet de droit. C'est par une fiction que le Législateur étend la qualité de sujet de droit à ces êtres créés artificiellement à partir d'un groupement d'individus ou de biens ; la personnalité morale ne serait, en d'autres termes, qu'une faveur de la Loi. Le dépassement de la personnalité morale ne serait qu'un argument supplémentaire au soutien cette théorie. Dans sa création comme dans ses effets, la personnalité morale dépendrait de la toute-puissance du Législateur.

N'est-il pas, toutefois, imprudent de s'arrêter à une analyse purement instinctive ? A n'en pas douter, la réponse est positive. Ce bref aperçu de la théorie de la fiction nous conduit, d'ores et déjà, à un premier doute. Alors que cette théorie postule la toute puissance du Législateur, l'étude du dépassement a mis en lumière qu'en cette matière, les magistrats étaient aussi investis d'un pouvoir. En cela, la théorie de la fiction ne se trouve donc pas confirmée.

Au delà, l'étude du dépassement de la personnalité morale en droit fiscal et droit privé n'a-t-elle pas un autre intérêt que celui de raviver cette controverse, quelque peu « désuète », sur la nature de la personnalité morale ? Ne serait-elle pas l'occasion d'envisager cette dernière sous un angle quelque peu différent ? La réponse, une fois

¹⁰⁹⁷ JEZE (G.), cité par MALAURIE (P.), « Nature de la personnalité morale », Defrénois 1990, art. 34848, p. 1068, n° 5.

¹⁰⁹⁸ Expression empruntée à Simone DE BEAUVOIR.

encore, est positive. La recherche ayant été menée en droit fiscal et droit privé, elle apporte réciproquement à ces deux matières.

Au droit fiscal d'abord. Alors que beaucoup dénoncent encore aujourd'hui l'approche « spécifique » de la notion de personnalité morale par cette branche du droit, la circonstance que le dépassement existe aussi en droit privé milite contre cette thèse. En démontrant que le droit privé n'hésite pas non plus à appréhender les composants à travers le composé, ce phénomène, qui était traditionnellement considéré comme une spécificité de la fiscalité, ne l'est plus. La prétendue approche fiscale de la personnalité morale ne résiste pas ainsi à cette recherche (Chapitre I).

Cette dernière apporte ensuite au droit privé. En effet, l'analyse de la personnalité morale peut être enrichie par les caractères du dépassement que le droit fiscal a particulièrement mis en évidence : réalisme et volontarisme. La notion de personnalité morale peut ainsi être envisagée à la lumière de l'étude du dépassement (Chapitre II).

Chapitre I :

LA PRÉTENDUE APPROCHE FISCALE DE LA PERSONNALITÉ MORALE À L'ÉPREUVE DE L'ÉTUDE DU DÉPASSEMENT

306 - En abordant la personnalité morale par les rivages de la fiscalité, très rapidement l'idée apparaît : le droit fiscal aurait une approche spécifique de la personnalité morale. Du moins aurait-il une approche différente des autres branches du droit privé. Alors que « concernant la personnalité juridique des sociétés, le droit privé a une position extrêmement claire » écrit Monsieur Patrick SERLOOTEN¹⁰⁹⁹, les solutions du droit fiscal sont plus ambiguës. En droit privé, toutes les sociétés, à l'exception des sociétés en participation, jouissent de la personnalité morale. En fiscalité, en revanche, si cette dernière nie la personnalité juridique de certaines sociétés, elle l'accorde parfois à des entités non personnifiées dans le reste du droit. Tel est en substance le discours de nombreux auteurs.

Apparue au XIX^e siècle sous la plume des fiscalistes qui s'interrogeaient alors sur la théorie de la mutation conditionnelle des apports, cette analyse s'est peu à peu imposée. Or, il faut l'avouer, le succès de cette thèse n'est pas sans lien avec celui, bien plus grand encore, des théories de l'autonomie et du particularisme du droit fiscal. La première alimentant les secondes, l'idée d'une approche fiscale de la personnalité morale a été maintes fois reprise pour étayer les thèses de l'autonomie et du particularisme de la fiscalité et c'est ainsi que l'idée s'est imposée facilement. Seulement, revers de la médaille, dans cette profusion d'études, l'idée a perdu de sa clarté. Il paraît utile alors de préciser les termes de cette thèse (Section I) avant de l'analyser à la lumière de notre étude du dépassement de la personnalité morale en droit fiscal et droit privé (Section II).

¹⁰⁹⁹ SERLOOTEN (P.), « Brèves réflexions sur l'utilité actuelle du régime de transparence fiscale des sociétés de personnes », JCP éd. E 1999, I, 1477.

SECTION I. L'APPROCHE « SPÉCIFIQUE » DE LA PERSONNALITÉ MORALE PAR LE DROIT FISCAL.

307 - Le droit fiscal a-t-on coutume de dire, aurait son approche de la personnalité morale ne se souciant guère de celle qui est proposée et adoptée par les autres branches du droit privé. Chacun peut à sa guise répertorier les « audaces » que le droit fiscal se permet en la matière. Ainsi en est-il lorsqu'il soumet à l'impôt sur les sociétés les sociétés en participation et les sociétés de fait alors qu'en droit privé, ces entités sont dénuées de la personnalité morale¹¹⁰⁰. Tel est en substance, le discours communément tenu par les auteurs.

Ceci n'est toutefois qu'une base commune. Au-delà, il semble que de subtiles différences séparent la doctrine. Les études soutenant que le droit fiscal a une approche spécifique de la personnalité morale se scindent en deux groupes.

Il apparaît en effet que ces idées se sont en grande partie développées dans le sillage de la théorie de l'autonomie du droit fiscal puis de celle de son particularisme. Le lien avec ces théories est évident. Ayant mis en lumière que la fiscalité accordait la personnalité fiscale et ses effets selon ses propres critères, ceci contribuait bien sûr à démontrer l'indépendance ou le particularisme de cette branche du droit à l'égard du droit privé. Or, intimement liée à ces théories, la thèse de l'approche fiscale de la personnalité morale a subi les mêmes évolutions. A l'origine catégorique voire un brin "provocante" comme la théorie de l'autonomie¹¹⁰¹, cette thèse défendait l'idée que le droit fiscal avait sa propre notion de la personnalité morale totalement indépendante de celle du droit privé. Puis vint le temps où les auteurs ont dénoncé la thèse de l'autonomie, considérant que le droit fiscal faisait juste preuve d'un certain particularisme à l'égard des notions du droit privé. Dans cette perspective, la doctrine a alors nuancé son analyse, estimant que la fiscalité reconnaissait le principe de la personnalité morale tout en écartant celle-ci chaque fois qu'elle ne répond pas à la logique ou aux objectifs du droit fiscal.

¹¹⁰⁰ En ce sens, pour la société de fait : COZIAN (M.), « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. n° 1, p. 3, n° 15.

¹¹⁰¹ « Provocante », c'est un peu l'idée que dévoile Monsieur Louis TROTABAS lui-même dans une lettre adressée à Monsieur Maurice COZIAN. « L'apôtre de l'autonomie du droit fiscal » confessait : « je reconnais avoir joué un rôle dans la formation de l'autonomie du droit fiscal, mais bien malgré moi. Quand la barrière de l'agrégation franchie, je suis devenu professeur à Nancy, ce sont les thèses de Gény et de Pilon, qui m'ont incité, ou obligé, à prêcher l'autonomie du droit fiscal ». COZIAN (M.), « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », op. cit. n° 35, p. 14. Voyez aussi : OLLÉON (L.), « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », RJF 5/02, chron. p. 355.

Il est ainsi deux thèses à exposer : la thèse de la notion fiscale de la personnalité morale (I) et celle de la conception particulière de la personnalité morale (II).

I. - LA NOTION FISCALE DE PERSONNALITÉ MORALE

308 - Catégorique, un soupçon provocante, la thèse de la notion fiscale de personnalité morale est comme la théorie de l'autonomie. Quand cette dernière soutient que « la science financière est constituée sur une base de principes indépendants de ceux des autres branches du droit public et du droit privé¹¹⁰² », les partisans de la notion fiscale de personnalité morale avancent que la fiscalité a ses propres critères de reconnaissance de la personnalité fiscale aux entités supra-individuelles.

C'est dans ces grands traits que peut être présentée la thèse de la notion fiscale de personnalité morale. Au début du XX^e siècle, en se basant sur une étude de la fiscalité des personnes morales, certains auteurs décelèrent des incohérences à l'égard du droit privé. Forts de ces observations, ils déduirent que la fiscalité avait véritablement sa propre notion de la personnalité morale (A). Or, cette thèse n'est pas sans lien avec la théorie de l'autonomie du droit fiscal. D'une part, elle en constituait un exemple concret et d'autre part, elle s'inspirait comme la théorie de l'autonomie, d'un esprit d'indépendance (B).

A. - La thèse de la notion fiscale de personnalité morale

309 - L'idée que le droit fiscal a sa propre notion de la personnalité morale fut émise au début du XX^e siècle¹¹⁰³. Certains auteurs mirent en évidence un paradoxe. Alors que la fiscalité ne reconnaît pas la personnalité morale de toutes les entités personnifiées en droit privé, elle l'accorde à d'autres organismes qui en sont dépourvus dans les autres branches du droit. C'était mettre en évidence que la fiscalité a ses propres critères de reconnaissance de la personnalité juridique, totalement indépendants de ceux du droit privé. Elle a sa propre notion de la personnalité morale.

Cette thèse reposait ainsi sur deux séries d'arguments. Le droit fiscal, d'une part, ne reconnaît pas toutes les personnes morales reconnues par le droit privé (2) et, d'autre part,

¹¹⁰² PUJOL (J.), *L'application du droit privé en matière fiscale. Recherches sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, Bibliothèque de sciences financières, Paris : LGDJ, 1987, Tome 25, n° 1, p. 9.

¹¹⁰³ Elle est clairement exposée par Monsieur Denis KETCHEDJIAN : KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 2 et s.

il accorde une personnalité fiscale à des entités non personnifiées dans les autres branches du droit (1).

1. - La reconnaissance d'une personnalité fiscale aux sociétés non personnifiées en droit privé.

310 - Aux termes de l'article 1842 du Code civil, « les sociétés autres que les sociétés en participation... jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation ». En droit privé, les sociétés en participation ainsi que les sociétés de fait et les sociétés créées de fait sont en principe dénuées de la personnalité juridique. Quelques auteurs n'ont pas hésité à dénoncer la solution bien différente adoptée par le droit fiscal¹¹⁰⁴.

S'agissant, en effet, des sociétés en participation, dès 1887, la Cour de cassation décidait que ceux de leurs associés ayant une responsabilité limitée étaient passibles de l'impôt sur les valeurs mobilières alors que les autres en étaient exonérés, à l'instar des associés en nom des sociétés de commandite simple¹¹⁰⁵. Cette distinction sera consacrée en matière d'impôt sur les sociétés¹¹⁰⁶. Or, dans la mesure où elle est soumise à cet impôt, les auteurs considéraient que la société en participation était, du point de vue du droit fiscal, dotée de la personnalité morale. Et il en serait de même des sociétés créées de fait, l'article 238 bis L du Code général des impôts disposant que leurs bénéfices sont imposables dans les mêmes conditions que celles des sociétés en participation.

Le sort réservé aux sociétés de fait permettait la même conclusion. Pour ces sociétés apparemment régulières mais nulles en droit, il est traditionnellement admis que l'Administration dispose d'une option. Elle peut invoquer la nullité de la société et la traiter comme une simple indivision ou se prévaloir de l'existence apparente de la société et l'imposer en tant que telle à l'impôt sur les sociétés et aux droits d'enregistrement¹¹⁰⁷. Dans cette dernière hypothèse, une fois encore la soumission à l'impôt sur les personnes morales était analysée comme une preuve de la reconnaissance par le droit fiscal de la personnalité morale de ces sociétés. Solution contraire au droit privé pour qui la société de

¹¹⁰⁴ JABAUD (B.), *L'impôt et les groupes de sociétés*, Paris : L'administration nouvelle, 1970, n° 81, p. 86.

¹¹⁰⁵ Cass. req. 9 février 1887, D.P. 1887, 1^{ère} partie, p. 149.

¹¹⁰⁶ L'article 206-4 du Code général des impôts dispose que « même à défaut d'option, l'impôt sur les sociétés s'applique... dans les sociétés en participation... à la part de bénéfices correspondant aux droits ... des associés autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'Administration ».

¹¹⁰⁷ CE, 18 juin 1980, n° 15.186, RJF 10/80, n° 805 ; CE, 29 mai 1991, n° 70570, RJF 7/91, n° 972 ; CAA Lyon, 18 mai 1998, n° 96-21197, *Gloaguen*, RJF 10/98, n° 1143.

fait serait « une société qui n'en est pas une au regard du droit (spécialement le droit civil et le droit commercial), qui est extra juridique¹¹⁰⁸ ».

2. - La non reconnaissance par le droit fiscal des personnes morales de droit privé

311 - Dans la seconde branche de leur argumentation, c'est bien sûr le sort réservé en droit fiscal aux sociétés de personnes qui fut présenté comme l'expression d'une notion fiscale de la personnalité morale.

Dans le domaine des sociétés, l'incohérence entre le droit privé et le droit fiscal peut être ainsi résumée. Le droit privé, écrit Monsieur Patrick SERLOOTEN, « a une position extrêmement claire. A l'exception des sociétés en participation¹¹⁰⁹, toutes les sociétés jouissent de la personnalité morale¹¹¹⁰ ». Si le droit fiscal admettait cette conception sans faire preuve d'autonomie, d'une part, tout apport des associés à la société donnerait lieu à un transfert de propriété taxable et, d'autre part, le droit fiscal ayant institué un impôt sur les revenus des sociétés et personnes morales, toutes les sociétés devraient y être soumises. Or, tel n'est pas le cas.

312 - A l'égard des droits d'enregistrement, la doctrine a rapidement dénoncé l'originalité de la théorie de la mutation conditionnelle¹¹¹¹ ; preuve "incontestable" que le droit fiscal ne reconnaît pas la personnalité morale de toutes les sociétés. La démonstration est classique.

Applicable aux apports à titre pur et simple¹¹¹², la théorie de la mutation conditionnelle joue en deux temps. La première étape est celle de la constitution de la société ou d'une augmentation de capital par apport nouveau. En vertu de cette théorie, les apports réalisés par les associés ne sont pas considérés comme transférant la propriété des biens à la société

¹¹⁰⁸ RICCI (J.-C.), *Le pouvoir discrétionnaire de l'Administration fiscale*, p. 115, cité par COZIAN (M.), « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. n° 1, p. 3, n° 15.

¹¹⁰⁹ Article 1842 du Code civil.

¹¹¹⁰ SERLOOTEN (P.), « Brèves réflexions sur l'utilité actuelle du régime de transparence fiscale des sociétés de personnes », JCP éd. E 1999, I, 1477.

¹¹¹¹ BINET (E.), note sous C. Cass., ch. réunies, 22 décembre 1904, D. 1905, 1^{ère} partie, p. 209 ; FREYRIA (C.), « De la pensée de Pothier à la transparence fiscale... La théorie défunte de la mutation conditionnelle de l'apport en société », in *Etudes à la mémoire du professeur Emile GIRAUD*. Lille : Annales de la faculté de droit et de sciences économiques de Lille, 1966, p. 171 ; WAHL (A.), note sous Cass. req. 28 janvier 1895, *Vve Mabille*, S. 1896, 1^{ère} partie, p. 417 et note sous Cass. réun. 22 décembre 1904, *Enregistrement c. Cons. Ternynck*, S. 1906, 1^{ère} partie, p. 97.

¹¹¹² Seuls sont visés les apports à titre pur et simple, c'est-à-dire les apports en contrepartie desquels l'apporteur reçoit des droits sociaux. Les apports à titre onéreux, en contrepartie desquels l'apporteur reçoit un équivalent ferme et définitif, ne sont pas concernés. Ils sont, dès la réalisation de l'apport, considérés comme translatif de propriété et taxés comme tel.

et ne sont donc pas taxables. Il faut attendre la seconde étape qui est la dissolution de la société ou la reprise de l'apport. Deux hypothèses sont à ce moment envisageables. Il se peut que le bien soit repris par l'associé qui l'a apporté. Dans ce cas, le bien est considéré comme n'ayant jamais quitté le patrimoine de l'associé et aucun droit ou taxe n'est exigible. Il se peut en revanche que le bien soit repris par un autre associé que celui qui l'a apporté. Dans ce cas seulement, il y a transfert de propriété et taxation, le bien passant du patrimoine de l'associé apporteur à celui de l'associé reprenneur.

En toute hypothèse, la société est totalement occultée. L'apport ne fait pas sortir le bien du patrimoine de son auteur. Il n'y aura mutation que si, en fin de société, le bien est repris par un associé autre que son apporteur initial. Le droit fiscal fait comme si la société n'existait pas ou du moins, fait-il comme si la société n'avait pas de personnalité morale et donc pas de patrimoine propre dans lequel le bien ait pu être transféré. C'est cette seconde interprétation qui était généralement privilégiée.

Initialement, la théorie de la mutation conditionnelle s'appliquait à toutes les sociétés, sans distinction de forme¹¹¹³. La doctrine en déduisait que le droit fiscal méconnaissait la personnalité morale des sociétés dans leur ensemble. C'est ainsi qu'au tout début du XX^e siècle, Emile BINET¹¹¹⁴ envisageait que la théorie de la mutation conditionnelle ait été inspirée au moins en partie, des idées de POTHIER¹¹¹⁵. Pour celui-ci, « la société ne constituait jamais une personnalité juridique, un être distinct de la personne des associés, à qui la propriété de l'apport ait été transmise¹¹¹⁶ ».

Plus tard, lorsque la Loi du 12 juillet 1965¹¹¹⁷ allait limiter le champ d'application de la théorie de la mutation conditionnelle aux seules sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés, l'analyse était modifiée. Selon les auteurs, il fallait déduire de l'article 13-1 de la Loi¹¹¹⁸ assimilant à des apports à titre onéreux, les apports à titre pur et simple¹¹¹⁹ faits à « une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne non soumise à

¹¹¹³ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 19 et s. ; BINET (E.), note sous C. Cass., ch. réunies, 22 décembre 1904, D. 1905, 1^{ère} partie, p. 209.

¹¹¹⁴ BINET (E.), note sous C. Cass., ch. réunies, 22 décembre 1904, loc. cit.

¹¹¹⁵ Et ceci car l'Administration fiscale avait fait appel à POTHIER pour justifier le bien fondé de la théorie de la mutation conditionnelle. Dans ce sens également : FREYRIA (C.), « De la pensée de Pothier à la transparence fiscale... La théorie défunte de la mutation conditionnelle de l'apport en société », in *Etudes à la mémoire du Professeur Emile GIRAUD*, Annales de la Faculté de droit et de sciences économiques de Lille, 1976, p. 171, n° 3.

¹¹¹⁶ BINET (E.), note sous C. Cass., ch. réunies, 22 décembre 1904, loc. cit.

¹¹¹⁷ Loi n° 65-566 du 12 juillet 1965.

¹¹¹⁸ Codifié à l'actuel article 809-I-3° du Code général des impôts.

¹¹¹⁹ Apport à titre pur et simple d'un immeuble ou de droits immobiliers, d'un fonds de commerce, d'une clientèle, d'un droit au bail ou d'une promesse de bail.

cet impôt », que le droit fiscal consacrait la personnalité morale des sociétés de capitaux et méconnaissait celle des sociétés de personnes. Monsieur Charles FREYRIA écrit ainsi que « l'immunité du droit de mutation au cas de restitution d'apport s'explique en toute simplicité par l'absence de personnalité morale de certains types de sociétés en droit fiscal¹¹²⁰ ». La solution était donc bien éloignée de celle du droit privé et certains auteurs en déduisaient que la fiscalité a ses propres critères de reconnaissance de la personnalité morale, distincts de ceux des autres branches du droit.

313 - Pareille conclusion était faite également à propos des impôts sur le revenu. Le système français méconnaissait la personnalité morale de certaines sociétés qui en sont pourtant dotées au regard du droit privé. C'est en ce sens qu'allait être interprété le régime d'imposition des sociétés de personnes qui, rappelons-le, se caractérise notamment par une imposition directe de leur bénéfice chez leurs membres, et non au niveau de la personne morale.

Cette distinction s'est progressivement mise en place dès l'institution des impôts sur le revenu. Avec l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, une Loi du 1^{er} décembre 1875 exonérait déjà les sociétés commerciales en nom collectif et les associés en nom des sociétés en commandite simple alors que les associés commanditaires de ces dernières y étaient assujettis¹¹²¹. La distinction fut systématisée toutefois avec les impôts sur le revenu institués par les Lois de 1914 et 1917¹¹²² avant d'être définitivement consacrée par le décret du 9 décembre 1948 instituant l'impôt sur les sociétés et personnes morales¹¹²³. Très rapidement des auteurs dénoncèrent la méconnaissance par le droit fiscal de la personnalité morale des sociétés de personnes. C'est ainsi l'analyse de Lionel DEHEM face à

¹¹²⁰ FREYRIA (C.), « De la pensée de Pothier à la transparence fiscale... La théorie défunte de la mutation conditionnelle de l'apport en société », op. cit. n° 17 et 18.

¹¹²¹ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, D. 1905, 1^{ère} partie, p. 209 ; p. 4.

¹¹²² Les réformes de 1914 et 1917 ont mis en place un système d'imposition direct qui comprenait :
-en premier lieu, un impôt général, personnel et progressif portant sur l'ensemble des revenus ;
-en second lieu, divers impôts cédulaires frappant séparément chaque catégorie de revenus.

Pour l'impôt général comme pour l'impôt cédulaire, la distinction entre sociétés de personnes et sociétés de capitaux était réalisée. La loi du 30 juin 1923 prévoyait ainsi que dans les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple, chaque associé indéfiniment responsable était imposé pour sa fraction de bénéfices à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

Pour l'impôt général, dès 1918, il était admis que dans les sociétés de personnes, l'impôt frappait la totalité des bénéfices sociaux distribués ou non.

Sur ce point, voyez : DEHEM (L.), *Le Conseil d'Etat en face des nouveaux impôts sur le revenu*, Lille : Imprimerie DOURIEZ-BATAILLE, 1927, p. 39 et s., p. 49 et s. KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, op. cit. p. 5 et 6 ; LECERCLE (M.), *L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux*, Thèse dactylographiée, Paris, 1922, p. 153 et s.

¹¹²³ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, op. cit. p. 9 et s. ; PLAISANT (R.), « La réforme fiscale : l'impôt sur le revenu des personnes morales », D. 1949, 1^{ère} partie, p. 149.

l'Administration et à la jurisprudence qui décidaient d'imposer les associés en nom collectif à raison des bénéfices réalisés par la société distribués ou mis en réserves¹¹²⁴. A cette occasion, il est révélateur de reprendre la conclusion de cet auteur. Celui-ci achevait ainsi ses propos en écrivant :

« Il (le Conseil d'Etat) se place délibérément en marge du droit civil et commercial ; c'est en vain que l'on démontrerait que la constitution des réserves est le fait, non de l'associé, mais de la société ; que dès lors, elle ne devrait pas influencer sur le calcul du revenu net de l'associé, c'est en vain que l'on tenterait de lui opposer les traditions de droit privé au détriment duquel il tend précisément à acquérir son autonomie¹¹²⁵ ».

« Autonomie »... l'idée était exprimée. Les considérations des auteurs du début du XX^e siècle n'étaient pas sans lien avec la théorie de l'autonomie du droit fiscal qui s'est construite à la même époque. Louis TROTABAS, « apôtre de l'autonomie du droit fiscal », en introduisant sa théorie, ne citait-il pas la distinction fiscale entre sociétés transparentes et sociétés opaques pour justifier sa démarche ?

B. - Le contexte général : la théorie de l'autonomie du droit fiscal

314 - C'est à la fin des années vingt que Louis TROTABAS jetait les bases d'une théorie désormais célèbre, celle de l'autonomie du droit fiscal. Monsieur Maurice COZIAN¹¹²⁶ rapportait ainsi l'un de ses propos :

« Au regard des autres branches du droit public comme au regard du droit privé, la loi fiscale possède une indépendance qui lui permet d'établir ses propres règles ; le droit fiscal, comme "Charbonnier", est maître chez lui¹¹²⁷ ».

La théorie était déconcertante. A l'époque, la fiscalité est traditionnellement dans le champ de recherche des privatistes¹¹²⁸. Eustache PILON n'écrivait-il pas au début du XX^e

¹¹²⁴ DEHEM (L.), *Le Conseil d'Etat en face des nouveaux impôts sur le revenu*, Lille : Imprimerie DOURIEZ-BATAILLE, 1927, p. 39 et s., p. 49.

¹¹²⁵ DEHEM (L.), *Le Conseil d'Etat en face des nouveaux impôts sur le revenu*, op. cit. p. 44.

¹¹²⁶ COZIAN (M.), « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. n° 1, p. 3, n° 35.

¹¹²⁷ TROTABAS (L.), « Essai sur le droit fiscal », *Rev. sc. légis. fin.* 1928, p. 201, n° 6.

¹¹²⁸ Monsieur Laurent OLLÉON rapporte ainsi des propos du Professeur WAHL dans son *Traité de droit fiscal* paru en 1902 : « Le droit civil est formé, il constitue une science qui domine le droit fiscal et n'est pas dominé par lui » : OLLÉON (L.), « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », *RJF* 5/02, *Chron.* p. 355.

Sur ce point, voyez : DEBOISSY (F.), *La simulation en droit fiscal*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1997, Tome 276, n° 40 ; RIPERT (G.), ROBLLOT (R.), *Traité de droit commercial, Droit fiscal des affaires*, 5^{ème} éd. par SERLOOTEN (P.), Paris : LGDJ, 1997, Tome 3, n° 30, p. 45.

siècle, que « c'est le droit civil qui domine et doit dominer le droit fiscal¹¹²⁹ » ? C'est que jusqu'alors l'étude de la fiscalité portait essentiellement sur les droits d'enregistrement¹¹³⁰. Ces derniers étant étroitement liés au droit de propriété, elle ne pouvait donc se départir du droit privé. C'est lorsque les juristes commencèrent à s'intéresser aux autres impôts et tout particulièrement aux impôts sur le revenu, qu'une évolution allait avoir lieu.

A cette occasion, Louis TROTABAS constatait que la Loi, comme la jurisprudence fiscale, se trouvait fréquemment en porte à faux avec les règles du droit privé¹¹³¹. Il cite notamment un exemple du droit des sociétés. « Il suffit de rappeler [les jurisprudences] qui ont considéré comme des revenus soumis à l'impôt non seulement les réserves distribuées par les sociétés anonymes mais même la constitution des réserves dans les sociétés en nom collectif¹¹³² ». C'est là une évidente discordance entre le droit fiscal et le droit privé. Pour ce dernier, la personnalité morale de la société en nom collectif interdit de considérer que les revenus détenus par la société et non distribués, sont en possession de quelque façon que ce soit, de ses membres.

Fort de ce constat¹¹³³, il fallait admettre selon l'auteur, que le droit fiscal jouit d'une indépendance « matérielle¹¹³⁴ » à l'égard du droit privé. La loi et la jurisprudence fiscales ont leurs propres conceptions juridiques éloignées de celles du droit privé. C'est cette autonomie qui justifie qu'une « même situation peut être juridiquement analysée d'une certaine manière en droit fiscal et de manière différente¹¹³⁵ » en droit privé ou en droit administratif. Bref, le Législateur n'est pas lié par les qualifications du droit privé. Le juge et l'Administration ne le sont pas davantage¹¹³⁶. Même lorsque la loi est muette sur le sens

¹¹²⁹ PILON (E.), note sous Cass. req., 11 février 1925 et 10 février 1925, D.P. 1927, 1^{ère} partie, p. 17.

¹¹³⁰ GOUYET (R.), « Chronique d'une polémique annoncée : l'autonomie du droit fiscal », Les Petites affiches, 14 juin 2000, p. 4 ; OLLÉON (L.), « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », RJF 5/02, Chron. p. 355.

¹¹³¹ Voyez TROTABAS (L.), « Essai sur le droit fiscal », Rev. sc. légis. fin. 1928, p. 201, n° 2 : l'auteur observe que la jurisprudence qualifie de « revenu » ce que le droit privé qualifie de « capital », qu'elle considère que certaines personnes, qui ne sont pas commerçantes au regard du droit privé, réalisent en droit fiscal des bénéfices industriels et commerciaux.

¹¹³² TROTABAS (L.), « Les rapports du droit fiscal et du droit privé », D.H. 1926, 1^{ère} partie, p. 29.

¹¹³³ La démonstration ne repose pas sur ce seul constat. Monsieur Louis TROTABAS avança bien d'autres arguments : le droit fiscal est autonome parce qu'il est une branche du droit public, parce qu'il a sa propre juridiction, parce qu'il est déterminé par des règles spécifiques.

¹¹³⁴ TROTABAS (L.), « Essai sur le droit fiscal », op. cit. n° 3, p. 208 et 209.

¹¹³⁵ TROTABAS (L.), « Essai sur le droit fiscal », op. cit. n° 6, p. 221 et 222.

¹¹³⁶ BERGERÈS (M.-C.), « Propos digestifs sur une « tarte à la crème ». Les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale », Dr. fisc. 2000, n° 40, chron. p. 1285, n° 2.

d'un concept défini par le droit privé, ces derniers ne sont pas tenus d'appliquer les solutions du droit privé¹¹³⁷.

315 - Ainsi définie, le lien entre la thèse de la notion fiscale de la personnalité morale et la théorie de l'autonomie est aisé à imaginer. L'indépendance conceptuelle du droit fiscal se manifesterait bien sûr lorsqu'il admet l'existence de certaines personnes morales que le droit privé ne connaît pas et qu'il écarte la personnalité juridique d'autres groupements personnifiés en droit civil et droit commercial. Réciproquement, le mouvement doctrinal qui tendait à démontrer l'existence d'une notion fiscale de la personnalité morale a certainement été influencé par le succès de la théorie de l'autonomie. Cette dernière confirmait en effet la démarche entreprise.

Aujourd'hui encore, alors que la controverse entre autonomie et particularisme était dite « largement dépassée¹¹³⁸ », lorsque des auteurs « ressuscitent » la théorie de l'autonomie, il est fréquent que la problématique de la personnalité morale apparaisse¹¹³⁹. Et, inversement, lorsqu'une étude porte sur la personnalité morale en fiscalité, elle aboutit bien souvent à l'invocation de la théorie de l'autonomie¹¹⁴⁰. En d'autres termes, l'une et l'autre semblent inséparables. L'idée était au fond semblable : indépendant, le droit fiscal a sa propre conception de la personnalité morale.

Seulement, étroitement lié à la théorie de l'autonomie, la thèse de la notion fiscale va subir les mêmes assauts qu'elle. Considérant que le droit fiscal ne faisait pas preuve d'indépendance mais juste d'un certain particularisme à l'égard des notions du droit privé, la doctrine a nuancé son analyse s'agissant de la personnalité morale. A la thèse de la notion fiscale de personnalité morale, a succédé celle d'une conception particulière de la notion par la fiscalité.

¹¹³⁷ TROTABAS (L.), « Essai sur le droit fiscal », Rev. sc. légis. fin. 1928, p. 201, n° 4, p. 216. Ce point est, selon Madame Florence DEBOISSY, le point sur lequel se cristallise le débat : DEBOISSY (F.), *La simulation en droit fiscal*, Bibliothèque de droit privé, Tome 276, Paris : LGDJ, 1997, n° 44 et s. p. 19.

¹¹³⁸ COZIAN (M.), « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. n° 1, p. 3, n° 8.

¹¹³⁹ PUJOL (J.), *L'application du droit privé en matière fiscale. Recherches sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, Bibliothèque de sciences financières, Paris : LGDJ, 1987, Tome 25, n°140, p. 145 ; OLLÉON (L.), « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », RJF 5/02, Chron. p. 355 ; SERLOOTEN (P.), « Droit fiscal des sociétés : perspectives pour le XXI^e siècle », Rev. Des Sociétés 2000, p. 141.

¹¹⁴⁰ MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit français », Dr. fisc. 1966, n° 31-36, doctr. et n° 37, doctr. ; SERLOOTEN (P.), « Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal) », RF fin. publ. 1986, n° 15, p. 167.

II. - LA CONCEPTION PARTICULIÈRE DE LA PERSONNALITÉ MORALE

316 - La « déclaration d'indépendance » du droit fiscal orchestrée par Louis TROTABAS suscita sans attendre de vives réactions de la part de la doctrine. Le caractère excessif de cette théorie fut dénoncé et une analyse plus « nuancée » fut réalisée. Les auteurs s'accordèrent à reconnaître que si le droit fiscal ne pouvait être tenu pour autonome à l'égard du droit privé, il présentait tout de même quelques particularités (A). Cette nouvelle analyse ne sera pas sans conséquence sur celle de la personnalité morale en droit fiscal. Désormais, la doctrine majoritaire ne songe plus à une notion autonome de la personnalité morale en droit fiscal. Elle admet en revanche que si la fiscalité reconnaît le principe de la personnalité morale, c'est avec quelques particularités tout de même (B).

A. - L'atténuation de l'autonomie : la théorie du particularisme du droit fiscal

317 - La théorie de l'autonomie a permis de sortir le droit fiscal du giron du droit privé dans lequel il était enfermé. Cette rupture fut toutefois particulièrement brutale et elle suscita rapidement les critiques. C'est à François GENY¹¹⁴¹ qu'il revient d'avoir démontré combien la théorie de Louis TROTABAS était « exagérée », le droit fiscal n'ayant en réalité que quelques « particularités » à l'égard du droit privé.

L'analyse était d'abord exagérée car si le droit fiscal mérite d'être traité comme un droit autonome en raison des quelques « spécificités » qu'il renferme, alors toutes les branches du droit méritent le même traitement. François GENY observait à juste titre, que dès lors qu'une discipline juridique est séparée des autres pour être désignée par un nom correspondant à son objet, elle présente des « spécificités » propres à celui-ci et peut aussi être qualifiée d'autonome. L'expression n'est donc pas adéquate.

Toutefois, sans être autonome, François GENY devait admettre que le droit fiscal présente un certain « particularisme » à l'égard des autres branches du droit. Certes chaque discipline juridique a ses spécificités mais le droit fiscal a quelque chose de plus.

En effet, la raison d'être de la fiscalité est de « régenter » les individus dans le but exclusif de procurer à l'Etat les ressources qui lui sont nécessaires pour remplir son rôle. Il a de ce fait un caractère « particulier » à l'égard des autres disciplines dont l'objet est de

¹¹⁴¹ GENY (F.), « Le particularisme du droit fiscal », RTD civ. 1931, p. 707.

régler soit les rapports privés des hommes, soit les rapports de ceux-ci avec l'Etat exerçant son rôle de régulateur ou d'arbitre.

Or, cet objet si particulier du droit fiscal justifie qu'il puisse écarter des notions qui ne rentrent pas dans sa logique ou dans la mise en œuvre de ses objectifs propres¹¹⁴². C'est là qu'est le caractère particulier de la fiscalité. Pour autant, il ne s'agit pas d'autonomie car cette démarche reste strictement limitée. Le Législateur et le juge fiscal n'écartent les concepts juridiques définis par les autres droits que lorsque la finalité de l'impôt les contraigne à le faire. En dehors de ces hypothèses, il est lié par le droit commun. C'est là une nécessité pour lui car le droit fiscal est un « droit de superposition¹¹⁴³ ». Par essence, il taxe soit des situations de fait¹¹⁴⁴, soit des situations proprement juridiques. Or, dans cette dernière hypothèse, la fiscalité ne peut ignorer le droit commun qui a déterminé la situation appréhendée. Ainsi, lorsque les droits d'enregistrement frappent le transfert de propriété d'un immeuble, « il n'y a pas lieu d'en avoir une définition fiscale¹¹⁴⁵ ». Le droit fiscal emprunte la définition du droit civil du transfert de propriété.

318 - A l'heure actuelle, la thèse du particularisme du droit fiscal semble avoir rallié une majorité d'auteurs¹¹⁴⁶. Bien que le concept d'autonomie fasse encore de fréquentes apparitions¹¹⁴⁷, c'est bien souvent pour aboutir au même constat. Si l'autonomie ne peut être totalement niée, elle se résume toutefois à très peu de chose¹¹⁴⁸.

¹¹⁴² GENY (F.), « Le particularisme du droit fiscal », op. cit. n° 12 ; BERGERES (M.-C.), « Propos digestifs sur une « tarte à la crème ». Les prérogatives de droit privé de l'Administration fiscale », Dr. fisc. 2000, n° 40, chron. p. 1285, n° 3.

¹¹⁴³ BERGERES (M.-C.), « Propos digestifs sur une « tarte à la crème ». Les prérogatives de droit privé de l'Administration fiscale », op. cit. n° 2.

¹¹⁴⁴ Monsieur Joseph HAMEL citait cet exemple : les droits de douane frappent l'entrée en France de certaines matières. Si les droits diffèrent selon qu'il s'agit de soie ou de coton, le droit fiscal n'a pas une définition autonome de la soie ou du coton. L'Administration taxe d'après les définitions de la soie et du coton données par la technique. HAMEL (J.) cité par PUJOL (J.), *L'application du droit privé en matière fiscale ; Recherches sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, Bibliothèque de sciences financières, Paris : LGDJ, 1987, Tome 25, n° 21, p. 34.

¹¹⁴⁵ HAMEL (J.) cité par PUJOL (J.), *L'application du droit privé en matière fiscale ; Recherches sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, op. cit. n° 21, p. 34.

¹¹⁴⁶ En ce sens : DEBOISSY (F.), *La simulation en droit fiscal*, Bibliothèque de droit privé, Tome 276, Paris : LGDJ, 1997, n° 49 et s. p. 20 ; RIPERT (G.), ROBLOT (R.), *Traité de droit commercial, Droit fiscal des affaires*, 5^{ème} éd. par SERLOOTEN (P.), Paris : LGDJ, 1997, Tome 3, n° 50, p. 68.

¹¹⁴⁷ Pour des exemples récents : DURAND (P.), « Autonomie et contradictions du droit fiscal », Rev. adm. 1994, p. 252 ; OLLÉON (L.), « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », RJF 5/02, Chron. p. 355.

¹¹⁴⁸ PUJOL (J.), *L'application du droit privé en matière fiscale ; Recherches sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, Bibliothèque de sciences financières, Paris : LGDJ, 1987, Tome 25, n° 145, p. 149 ; OLLÉON (L.), « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », RJF 5/02, Chron. p. 359.

Un certain consensus¹¹⁴⁹ s'est établi sur l'idée que le droit fiscal s'attache dans la mesure du possible, aux concepts du droit commun. « Droit de superposition », il ne pouvait en être autrement. Cette attitude est de surcroît nécessaire pour assurer la sécurité juridique qui serait mise à mal si le droit fiscal pouvait modeler à sa guise les situations juridiques qu'il appréhende. Cependant, chaque fois que les concepts du droit privé ne rentrent pas dans la logique et les impératifs propres à la matière, le Législateur fiscal comme le juge fiscal peuvent les écarter ou adopter un raisonnement différent du droit privé.

Ainsi, si autonomie il y a, celle-ci n'est pas « motivée par un principe fondamental du droit mais par la simple spécificité de l'objet fiscal¹¹⁵⁰ ». Ces idées auront bien sûr une influence sur l'analyse de la personnalité morale en droit fiscal.

B. - Le particularisme du droit fiscal dans le domaine de la personnalité morale.

319 - Avec la thèse du particularisme, l'analyse de la personnalité morale en droit fiscal allait être sensiblement modifiée. Si le droit fiscal en général se fie aux constructions du droit commun tout en les écartant exceptionnellement lorsque cela s'avère nécessaire, il n'en va pas autrement pour la personnalité morale. Pour nombre d'auteurs, le droit fiscal reconnaît en principe la personnalité morale (1) mais dans des hypothèses particulières, il l'écartera lorsque cela s'avère nécessaire (2).

1. - La reconnaissance par le droit fiscal du principe de la personnalité morale

320 - Au fond, écrivait Madame MEYER-ALAUZEN, « la construction juridique adoptée par le [droit fiscal] est identique à celle admise en général¹¹⁵¹ ». Constituée d'une ou plusieurs personne(s) ou d'un groupement de biens, la personne morale est considérée comme une entité « fiscale » distincte de ses membres et dotée d'un patrimoine propre. A titre d'exemple, l'auteur rappelait que le droit fiscal admet le rachat, par une société, de ses

¹¹⁴⁹ Consensus de la doctrine : PUJOL (J.), *L'application du droit privé en matière fiscale ; Recherches sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, op. cit. n° 145, p. 149 et s. ; DURAND (P.), « Autonomie et contradictions du droit fiscal », loc.cit. ; MARTIN-LAPRADE (B.), concl. sur CE, plén. 31 mars 1978, n° 1683, RJF 5/78, p. 150 ; OLLÉON (L.), « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », loc. cit.

Consensus confirmé par la jurisprudence également : CE, plén. 31 mars 1978, n° 1683, RJF 5/78, n° 356, p. 164, Concl. MARTIN-LAPRADE (B.), p. 150 ; CE, 4 mars 1991, n° 97.597 à 97.601, Dr. fisc. 1991, n° 48, comm. 2285, Concl. CHAHID-NOURAÏ (N.), RJF 4/91, p. 265.

¹¹⁵⁰ DURAND (P.), « Autonomie et contradictions du droit fiscal », Rev. adm. 1994, p. 255.

¹¹⁵¹ MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit français », Dr. fisc. 1966, n° 31, doct. et n° 37, doctr.

propres actions. C'est bien admettre que le patrimoine social a une existence totalement autonome des patrimoines de ses associés¹¹⁵².

321 - Ce premier point acquis, d'autres auteurs ont poussé plus loin encore l'analyse démontrant qu'il n'y a pas d'antinomie de principe entre le droit fiscal et le droit commun. Sur les principes gouvernant la personnalité morale, le droit fiscal est strictement conforme au droit civil.

Il en est de la sorte, en premier lieu, à l'égard des sociétés de personnes. Il faut admettre, en effet, que le droit fiscal ne nie pas la personnalité juridique de ces sociétés¹¹⁵³. Ainsi en matière de droits d'enregistrement, leur personnalité morale est largement reconnue et la théorie de la mutation conditionnelle a un champ d'application bien trop limité pour en tirer un quelconque enseignement. En dehors des apports à titre pur et simple d'immeubles et de fonds de commerce, tous les apports réalisés au profit des sociétés de personnes donnent lieu à transfert de propriété et droit de mutation¹¹⁵⁴. En outre, au regard des autres impôts, aucune distinction n'est faite entre les différents apports. Il suffit de songer notamment aux plus-values¹¹⁵⁵.

Il en est de même dans le domaine des impôts sur le revenu. Il a été démontré précédemment¹¹⁵⁶ que le droit fiscal ne niait pas la personnalité juridique des sociétés et groupements qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés. A de nombreux égards, l'entité est prise en considération par le droit fiscal, si bien que l'imposition des bénéficiaires sociaux entre les mains des membres s'avère être une simple règle de recouvrement de l'impôt. Pour les sociétés de personnes donc, droit fiscal et droit commun admettent le même principe : ces sociétés sont dotées de la personnalité morale.

322 - En second lieu, le droit fiscal ne s'est pas d'avantage distingué du droit commun s'agissant des sociétés de fait, des sociétés créées de fait et des sociétés en participation. Là encore, une étude plus précise laisse apparaître des principes identiques.

¹¹⁵² MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit français », *Dr. fisc.* 1966, n° 31, doct. et n° 37, doct., première partie.

¹¹⁵³ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 33 et s. ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit français », *Dr. fisc.* 1966, n° 31, doct. et n° 37, doct., deuxième partie.

¹¹⁵⁴ En ce sens : FREYRIA (C.), « De la pensée de Pothier à la transparence fiscale... La théorie défunte de la mutation conditionnelle de l'apport en société », *in Etudes à la mémoire du Professeur Emile GIRAUD*, Annales de la Faculté de droit et de sciences économiques de Lille, 1976, p. 171, n° 15 ; RIPERT (G.), ROBLOT (R.), *Traité de droit commercial, Droit fiscal des affaires*, 5^{ème} éd. Par SERLOOTEN (P.), Paris : LGDJ, 1997, Tome 3, n° 36, p. 51.

¹¹⁵⁵ RIPERT (G.), ROBLOT (R.), *Traité de droit commercial, Droit fiscal des affaires*, op. cit. n° 36, p. 51.

¹¹⁵⁶ Voyez nos développements n° 6 et s.

En effet, comme le droit fiscal, le droit privé n'ignore pas les sociétés en participation et les sociétés créées de fait. Pour s'en convaincre, il suffit de se reporter aux articles 1871 et suivants du Code civil. L'essentiel cependant, est d'apercevoir que les solutions admises en fiscalité sont identiques à celles en droit privé. Il en est ainsi pour le fonctionnement de ces sociétés comme pour leur définition.

Dans leur fonctionnement¹¹⁵⁷ d'abord, la fiscalité suit la logique du droit privé en soumettant à l'impôt sur les sociétés la part des bénéfices revenant aux associés ayant une responsabilité limitée¹¹⁵⁸. Il n'y a là rien de surprenant. Conformément au droit civil, le principe reste la responsabilité illimitée¹¹⁵⁹ et donc l'imposition des bénéfices sociaux entre les mains des associés à l'impôt sur le revenu¹¹⁶⁰.

Fiscalité et droit privé ont également la même définition de la société créée de fait et de la société en participation. En droit privé, leur existence est subordonnée à la réunion de trois éléments : la réalisation d'apports par les associés, leur participation aux bénéfices et aux pertes et *l'affectio societatis*¹¹⁶¹. Ces trois éléments se retrouvent dans la jurisprudence du Conseil d'Etat. Ainsi, la société en participation se caractérise par une « mise en commun des profits et des pertes en vue de leur répartition ultérieure¹¹⁶² ». De même, pour la société créée de fait, après une période d'incertitude¹¹⁶³, le Conseil d'Etat admettait qu'elle résulte « tant d'apports en capital ou en industrie à cette entreprise par deux ou plusieurs personnes que de la disposition par ces dernières des pouvoirs de contrôle reconnus aux membres de toute société sur la marche de l'entreprise et de leur participation aux bénéfices et aux pertes¹¹⁶⁴ ».

Pour la société créée de fait comme pour la société en participation, les solutions fiscales et civiles semblent donc en harmonie. Aucune antinomie de principe ne peut être relevée.

¹¹⁵⁷ En ce sens : RIPERT (G.), ROBLOT (R.), *Traité de droit commercial, Droit fiscal des affaires*, op. cit. n° 36, p. 51.

¹¹⁵⁸ Article 206-4 du Code général des impôts.

¹¹⁵⁹ Article 1872-1 du Code civil.

¹¹⁶⁰ Article 8-2° du Code général des impôts.

¹¹⁶¹ Cass. com. 8 juillet 2003, n° 02-12.035, Légifrance ; Cass. com. 3 novembre 2004, n° 02-21.637, Légifrance.

¹¹⁶² CE, 21 février 1966, n° 62.123, *SARL Gallus Films*, Dr. fisc. 1966, n° 14, comm. 370 ; CE, 26 octobre 1966, n° 63.536, *Sté Maisons Henri Devred*, Dr. fisc. 1966, n° 48, comm. 1126.

¹¹⁶³ Selon le Conseil d'Etat, la réunion des trois éléments constitutifs a toujours été nécessaire à la reconnaissance d'une société créée de fait. Toutefois, sa définition était plus restrictive que celle admise en droit privé. En effet, à l'origine, le Conseil d'Etat exigeait, d'une part, des apports matériels excluant ainsi les apports en industrie et, d'autre part, la participation des associés non seulement au contrôle mais aussi à la direction de la société (CE, 24 avril 1963, n° 56.864, Concl. MARTIN (M.), Dr. fisc. 1964, n° 48 bis, comm. 98 ; CE, 28 octobre 1964, n° 55.665, Concl. MARTIN (M.), Dr. fisc. 1965, n° 7, doct. ; Concl. DELMAS-MARSALET (M.), sur CE, 18 mars 1970, n° 77.618, Dr. fisc. 1970, n° 28, comm. 802). Ces deux exigences ont été abandonnées : CE, 18 mars 1970, n° 77.618, Dr. fisc. 1970, n° 28, comm. 802.

¹¹⁶⁴ CE, 18 mars 1970, n° 77.618, Dr. fisc. 1970, n° 28, comm. 802.

De même, pour la société de fait, la solution fiscale n'est pas fondamentalement différente de celle du droit privé. En ce domaine, il convient de distinguer la période qui précède le prononcé judiciaire de la nullité de la société, de celle qui le suit. Jusqu'au jugement, la personnalité morale et la forme juridique de la société s'imposent à l'Administration fiscale. Or, il n'en est pas autrement en droit privé¹¹⁶⁵ : les associés ne sauraient opposer aux tiers la nullité de la société qu'ils composent. Lorsque le jugement a été rendu, l'annulation ou la constatation de la nullité emporte dissolution pour l'avenir de la société. En revanche, les engagements de la société pris avant ce jugement sont maintenus à l'égard des tiers si ceux-ci le souhaitent. Une fois encore, le droit fiscal n'est pas différent, les impositions antérieures n'étant pas remises en cause lorsqu'il est question des impôts sur le revenu¹¹⁶⁶.

Ainsi, pour les partisans de la conception particulière de la personnalité morale, le droit fiscal ne nie pas le principe de la personnalité morale. En restant attaché à ces principes, les solutions qu'il adopte sont conformes au droit privé. Toutefois, comme le droit fiscal en général, les solutions adoptées en la matière font preuve d'un certain particularisme. La fiscalité peut dans certains cas, écarter la personnalité morale lorsqu'elle devient un obstacle à la réalisation de ses objectifs propres.

2. - L'adoption par le droit fiscal de quelques solutions particulières

323 - Si la fiscalité reconnaît le principe de la personnalité morale, les auteurs¹¹⁶⁷ ne pouvaient manquer de souligner une originalité du droit fiscal. Dans certains cas, ont-ils observé, « l'analyse fiscale des rapports sociaux est marquée par la prise en considération du substrat humain qui sous-tend toute personne morale et empêche d'y voir un être juridique entièrement distinct de ses composants¹¹⁶⁸ ».

Chacun songeait bien sûr au statut des sociétés de personnes¹¹⁶⁹. En droit fiscal, le sort de ces sociétés est étroitement lié à leurs membres qui ne disparaissent pas totalement

¹¹⁶⁵ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 61 et s.

¹¹⁶⁶ CE, 1^{er} juin 1964, n° 59.591, Dr. fisc. 1967, n° 18, comm. 107 ; CE, 2 juillet 1969, n° 73.658, Dr. fisc. 1969, n° 31-37, comm. 1000.

¹¹⁶⁷ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, op. cit. p. 94 et s. ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit français », Dr. fisc. 1966, n°31-36, doct. et n° 37, doct. deuxième partie.

¹¹⁶⁸ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, op. cit. 1972, p. 95.

¹¹⁶⁹ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, op. cit. p. 94 ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit français », Dr. fisc. 1966, n°31-36, doct. et n° 37, doct. En ce sens également : GENY (F.), « Le particularisme du droit fiscal », RTD civ. 1931, P. 707, n° 12.

derrière l'écran de la personnalité morale. A de nombreuses occasions, le droit fiscal prend en considération les associés. Il suffit de songer au fait que les bénéfices sociaux sont imposés directement et dès leur réalisation, entre les mains des associés. Autre exemple encore, l'imposition des rémunérations versées aux associés en nom ne s'effectue pas dans la catégorie des traitements et salaires mais dans celle des revenus correspondant à l'activité de la société.

Le statut des sociétés de personnes évoqué, les auteurs relevaient bien d'autres hypothèses dans lesquelles le « soubassement humain » est pris en considération par le droit fiscal. Les hypothèses sont variables d'un auteur à l'autre. Monsieur Denis KETCHEDJIAN¹¹⁷⁰ estimait ainsi que la notion de bénéfices distribués dans les sociétés traduisait cette prise en considération des composants à travers le composé¹¹⁷¹. L'auteur cite d'une part, l'article 109-1-1° du Code général des impôts qui définit les revenus distribués comme étant notamment les bénéfices non mis en réserve ou non incorporés au capital. Il cite d'autre part, l'article 111-a qui prévoit que les avances faites au profit des associés sont aussi considérées comme des bénéfices distribués. Dans les deux cas, il y a bien imbrication de la personne morale et de ses membres puisque la détermination du revenu distribué et taxable entre les mains des associés, ne se fait pas par référence à leur patrimoine individuel mais par référence à celui de la société.

Madame MEYER-ALAUZEN¹¹⁷² relevait quant à elle la jurisprudence relative à la notion de gérant majoritaire de société à responsabilité limitée. En admettant que les parts détenues par une personne morale intermédiaire soient retenues dans le total des parts détenus par le gérant, il y a selon elle, prise en considération du fait social à travers la personnalité morale¹¹⁷³.

324 - Autant de solutions qui traduisent une conception particulière de la personnalité morale. L'idée des partisans de cette thèse est que le droit fiscal admet le principe de la personnalité morale indépendante de ses membres mais dans certains cas, il prend en compte le fait social. C'est dire qu'à l'instar de la fiscalité en général, le droit fiscal adopte

¹¹⁷⁰ L'auteur relève de nombreuses autres hypothèses : les présomptions d'appropriation des bénéfices par les dirigeants de droit ou de fait, les présomptions de transfert de bénéfices, etc. KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972, p. 96 et s.

¹¹⁷¹ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, op. cit. p. 96 et s.

¹¹⁷² L'auteur cite d'autres hypothèses : le régime des sociétés mères et le régime expérimental du bénéfice mondial. MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit français », op. cit. deuxième partie.

¹¹⁷³ MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit français », Dr. fisc. 1966, n°31-36, doct. et n° 37, doct. deuxième partie.

le concept de la personnalité morale tel qu'il est en droit commun, toutefois il l'écarte chaque fois que les objectifs ou la logique de la discipline le contraignent à le faire.

Or, cette situation serait propre au droit fiscal. En effet, les auteurs¹¹⁷⁴ s'accordent sur le fondement de ces solutions particulières. C'est le réalisme du droit fiscal qui justifie les solutions admises. Le statut des sociétés de personnes comme les autres hypothèses de prise en considération du fait social, s'expliquent par l'attachement du droit fiscal aux réalités juridiques, techniques et économiques. Au contraire du droit privé, celui-ci ne tient pas compte de la conception abstraite de la personnalité morale, celle qui est le fruit « d'une certaine manière de raisonner qui conduit à céder à un juridisme outrancier et revient à conférer à la notion de personnalité morale un rôle excessif¹¹⁷⁵ ».

C'est pour cette raison, estime Monsieur Patrick SERLOOTEN¹¹⁷⁶, que le droit fiscal traite les membres d'une société en nom collectif comme des entrepreneurs individuels. Son réalisme lui permet de tenir compte du fait que l'associé en nom collectif est comme l'entrepreneur individuel, commerçant et responsable personnellement de ses dettes professionnelles.

C'est pour cette raison aussi, écrit Madame MEYER-ALAUZEN, que le droit fiscal peut avoir sa propre définition de la gérance majoritaire des sociétés à responsabilité limitée et du bénéficiaire des groupes de sociétés. Son attachement à la réalité économique l'autorise, lorsque la construction juridique de la personnalité morale gêne son action ou l'économie nationale, de ne pas se préoccuper des « conséquences d'une construction juridique existante¹¹⁷⁷ ».

La thèse de la conception particulière de la personnalité morale se résume ainsi en quelques mots. Par principe, le droit fiscal applique comme toutes les autres branches du droit privé, la notion de personnalité morale de droit commun. Toutefois, en raison de son réalisme, il est le seul à s'en séparer chaque fois que sa logique ou ses objectifs le contraignent à le faire.

¹¹⁷⁴ KETCHEDJIAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, op. cit. p. 289 et s. ; RIPERT (G.), ROBLOT (R.), *Traité de droit commercial, Droit fiscal des affaires*, op. cit. n° 46, p. 65 ; MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit français », op. cit. conclusion.

¹¹⁷⁵ VASSEUR (M.), « Le problème des sociétés entre époux après l'ordonnance du 19 décembre 1958 », RTD com. 1959, p. 842.

¹¹⁷⁶ SERLOOTEN (P.), « Brèves réflexions sur l'utilité actuelle du régime de transparence fiscale des sociétés de personnes », JCP éd. E 1999, I, 1479.

¹¹⁷⁷ MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit français », Dr. fisc. 1966, n°31-36, doct. et n° 37, doct. conclusion.

325 - En toute hypothèse, qu'il s'agisse de la thèse de la notion fiscale ou de celle de la conception fiscale de la personnalité morale, chacune repose sur l'idée d'une séparation plus ou moins ténue entre la fiscalité et les autres branches du droit privé. Pour la première, la séparation est nette. C'est le principe même de la personnalité morale admis en droit privé qui est rejeté par le droit fiscal, celui-ci ayant sa propre notion. Pour la seconde en revanche, les propos sont plus nuancés. Le principe de la personnalité morale est reconnu par le droit fiscal sauf cas exceptionnels dans lesquels il est écarté pour assurer le bon fonctionnement du système.

Mais quel que soit le degré « d'indépendance » ou de « particularisme » du droit fiscal par rapport au droit commun, l'idée admise par tous est bien que la fiscalité a une approche spécifique de la personnalité morale ; approche que n'aurait nulle autre branche du droit privé. Or, à la lumière de notre étude du dépassement de la personnalité morale, c'est idée n'est-elle pas contestable ?

SECTION II. LES APPORTS DE L'ÉTUDE DU DÉPASSEMENT EN DROIT FISCAL ET DROIT PRIVÉ À LA QUESTION DE L'APPROCHE FISCALE DE LA PERSONNALITÉ MORALE.

326 - A une étude consacrée à l'autonomie du droit fiscal, Monsieur Maurice COZIAN concluait ainsi :

« Le jour où les juristes auront la curiosité de mieux suivre la fiscalité et où les fiscalistes auront la même curiosité à l'égard des autres branches du droit, on s'apercevra que le droit fiscal est moins particulariste, moins autonome, moins réaliste qu'on le prétend¹¹⁷⁸ ».

Gardons à l'esprit ces quelques mots...

L'idée qui s'est à présent dégagée de notre étude est qu'en toute branche du droit privé comme en droit fiscal, les textes et la jurisprudence sont émaillés d'hypothèses dans lesquelles les membres d'une entité personnifiée réapparaissent de façon exceptionnelle à travers l'écran de sa personnalité morale. Cette constatation n'est bien sûr pas sans conséquence à l'égard des thèses traditionnelles qui dénoncent l'approche spécifique de la personnalité morale par le droit fiscal.

¹¹⁷⁸ COZIAN (M.), « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. n° 1, p. 3, n°34.

Sous certains aspects en effet, elle confirme une part non négligeable de la thèse de la conception particulière de la personnalité morale. En admettant que le droit prend en considération ceux qui composent la personne morale tout en réservant cette démarche à des hypothèses exceptionnelles, une idée se trouve confortée. Ce n'est qu'à titre d'exception, que le droit fiscal peut tenir compte des liens existant entre l'entité personnifiée et ses membres. C'est dire que le principe de la personnalité morale n'est effectivement pas mis en cause. Sur les principes donc, le droit fiscal reconnaît comme le droit privé, la personnalité morale (I).

Sous un autre aspect en revanche, l'étude apporte un démenti à l'un des éléments clé de l'approche spécifique de la personnalité morale. On s'en doute, en découvrant que le phénomène de dépassement est commun au droit fiscal et au droit privé, c'est l'idée d'une spécificité du droit fiscal qui vole en éclat. Alors que la prise en considération du « substrat » était présentée comme la particularité de l'approche fiscale de la personnalité morale, un peu de curiosité à l'égard du droit privé comme le suggérait Monsieur Maurice COZIAN, aura créé le doute. Dans le domaine de la personnalité morale, le droit fiscal est finalement bien moins autonome, bien moins particulier qu'on ne le prétend (II).

I. - UNE CONFIRMATION PARTIELLE DE LA THÈSE DE LA CONCEPTION FISCALE DE LA PERSONNALITÉ MORALE

327 - En accordant ses faveurs à la thèse de la conception fiscale de la personnalité morale, la doctrine contemporaine ne sera pas démentie par l'étude du dépassement, du moins en partie. Infirmité la thèse de la « notion » fiscale, les partisans de la « conception » fiscale considèrent que la fiscalité reconnaît, comme en droit privé, le principe de la personnalité morale. Cette idée essentielle dans leur raisonnement se trouve ici confortée.

Elle l'avait déjà été par l'étude de la transparence fiscale. En établissant que les sociétés et groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés ont, comme en droit privé, une personnalité juridique pleine et entière, la conformité du droit fiscal au droit privé sur le plan des principes était partiellement acquise.

Il restait à envisager les hypothèses de dépassement de la personnalité morale. Que se passe-t-il lorsque le droit fiscal prend en considération les membres de l'entité personnifiée : conteste-t-il le principe de la personnalité morale ? Etant d'application exceptionnelle, la première idée qui vient à l'esprit est que ces hypothèses ne portent pas atteinte au principe même de la personnalité morale indépendante de ses membres. Cette

intuition doit toutefois être confirmée. Pour ce faire, l'étude de quelques hypothèses fiscales de dépassement s'avère indispensable.

Il apparaît alors assez rapidement que lorsque le droit fiscal dépasse la personnalité morale des sociétés et groupements, il ne s'agit pas pour le Législateur et le juge de nier leur existence et encore moins de nier le principe de la personnalité morale. En effet, le dépassement est réalisé en considération des faits sociaux. Le Législateur et le juge se livrent à une analyse de ces faits et c'est lorsque celle-ci établit par exemple, que l'un des associés a une emprise de fait sur la personne morale, que le dépassement est autorisé. Leur démarche se limite à ceci. Elle n'aboutit jamais à nier l'existence de la personne morale en tant que patrimoine autonome (A) ou en tant que sujet de droit indépendant (B). Dans tous les cas, le principe de la personnalité morale n'est pas mis en cause.

A. - L'indépendance patrimoniale de la personne morale incontestée

328 - Le dépassement, en permettant à titre exceptionnel d'aller outre l'écran de la personnalité morale pour appréhender ses membres, est susceptible de deux explications différentes. Il pourrait être réalisé au motif qu'il y a un doute sur l'existence de la personne morale, du moins sur la réalité de son patrimoine autonome. Le dépassement serait effectué dans les cas où le Législateur et les magistrats considèrent que le patrimoine de la société ou du groupement n'est pas distinct de celui de ses membres. Il y aurait alors effectivement, une négation de l'existence de la personne morale. Toutefois, il se peut également que le dépassement soit motivé par d'autres considérations qui n'impliquent pas la personne morale elle-même. Le principe de la personnalité morale ne serait pas mis en cause.

C'est, semble-t-il, cette dernière explication qui doit être privilégiée pour le droit fiscal. Considérant l'ensemble des faits, le Législateur et le juge ne paraissent pas contester l'existence du patrimoine autonome de l'entité personnifiée. Leur idée est au contraire que la séparation des patrimoines est utilisée par certains associés ou membres pour gérer leurs biens. Circonstance qui les autorise à avoir une approche différente. La jurisprudence relative à la location d'immeuble nu à usage professionnel, accordée par un propriétaire à la société dans laquelle il détient une participation, est sur ce point particulièrement révélatrice.

329 - La circonstance qu'un propriétaire, personne physique ou associé d'une société civile immobilière, donne en location un immeuble nu à usage professionnel à une société

dans laquelle il détient des participations, a des conséquences quelque peu originales en droit fiscal.

En principe, la location d'un immeuble nu à usage professionnel est de nature civile. De ce fait, elle n'est pas soumise à la taxe sur la valeur ajoutée et relève normalement de la catégorie des revenus fonciers. Toutefois, dans certains cas, lorsque le bailleur est membre de la société preneuse, cette opération peut perdre sa nature civile au regard du droit fiscal. Les produits qui en sont issus sont alors soumis à la taxe sur la valeur ajoutée et relèvent désormais des bénéfices industriels et commerciaux.

On dénombre en effet trois hypothèses dans lesquelles la location d'un immeuble présente un caractère commercial. Il en est ainsi en premier lieu, lorsque la location porte sur des immeubles aménagés¹¹⁷⁹. Le Conseil d'Etat considère traditionnellement que cette condition est remplie lorsque l'essentiel du matériel nécessaire à l'exercice de l'activité professionnelle est mis à disposition du preneur par le bailleur¹¹⁸⁰.

En deuxième lieu, la location est commerciale lorsqu'elle est consentie par le même acte que celui qui réalise l'apport ou donne en location le fonds de commerce à la société locataire des murs¹¹⁸¹.

Enfin, la location est commerciale lorsque le bailleur est associé « à la gestion ou aux résultats du preneur¹¹⁸² ». La jurisprudence se montre toutefois assez exigeante. Il y a participation aux résultats du preneur lorsque deux éléments sont réunis. Elle exige en toute hypothèse, que les loyers soient indexés sur le chiffre d'affaires du preneur¹¹⁸³. A

¹¹⁷⁹ Article 35-I-5° du Code général des impôts.

¹¹⁸⁰ CE, 23 avril 1958, n° 32.791, *Dame B.*, Rec. CE p. 889 ; CE, 6 avril 1959, n° 39.601, *Société des T*, Rec. CE p. 208 ; CE, 31 mai 1972, n° 81.668, *Société X.*, Rec. CE p. 400 ; CE, 27 février 1985, n° 43.158, RJF 4/85, n° 546 ; CE, 1^{er} octobre 1986, n° 22.846, RJF 11/86, n° 960 ; CE, 9 octobre 1992, n° 79.986, *Hubert*, RJF 12/92, n° 1621 ; CAA Lyon, 24 février 2005, n° 99-3023, *Tribel*, RJF -/05, n° 529.

¹¹⁸¹ CE, 9 novembre 1966, n° 63.840, *Consorts Lefèvre-Derombise*, Rec. CE p. 599 ; CE, 19 décembre 1966, n° 64.833, *Verjat*, Rec. CE, p. 966 ; CE, 17 juin 1981, n° 8563, *Lévy*, Dr. fisc. 1982, n° 2, comm. 160, Concl. LOBRY.

L'Administration avait adopté, quant à elle, une solution différente. Selon elle, l'opération consistant pour l'ancien exploitant à faire apport de son fonds de commerce à une société et à lui louer les locaux nus servant à l'exploitation, présentait globalement un caractère commercial. Peu importe que les contrats aient été distincts : Réponse ministérielle NAVEAU, JO déb. Sénat 19 octobre 1966, p. 1303, n° 6170.

¹¹⁸² Bien que l'expression soit encore utilisée par la jurisprudence (Voyez, pour un exemple : CAA Lyon, 24 février 2005, n° 99-3023, *Tribel*, RJF 6/05, n° 529), le critère de la participation à la gestion du locataire a été abandonné par un arrêt de principe du Conseil d'Etat (CE, 13 février 1980, n° 12.711 et 12.712, RJF 4/80, n° 319, chron. VERNY (J.-F.), p. 143, Dr. fisc. 1980, n° 42, comm. 2036, Concl. MARTIN-LAPRADE (B.). Cet arrêt confirme d'autres décisions antérieures : CE, 3 mars 1971, n° 75.437, Dr. fisc. 1972, n° 4-5, comm. 118, Concl. DELMAS-MARSALET ; CE, 18 juillet 1973, n° 82.577, Rec. CE p. 509). Seul le critère de la participation aux résultats du preneur est encore aujourd'hui employé.

¹¹⁸³ Ou sur d'autres éléments qui peuvent avoir une influence sur les résultats du preneur. Par exemple, le Conseil d'Etat a retenu une indexation des loyers sur les quantités de produits stockés par le locataire : CE, 29 décembre 1995, n° 137.244, *Sté immobilière de stockage*, RJF 2/96, n° 179. Sur cette question, voyez : MAUBLANC (J.-P.), « La location à une société d'un immeuble à usage professionnel par son associé ou son dirigeant », AJDI 2002, n° 3, p. 193.

ceci, doit s'ajouter selon la jurisprudence soit un engagement de caution pris par le bailleur au profit du preneur¹¹⁸⁴, soit l'attribution gratuite, en fin de bail, des constructions réalisées par le preneur¹¹⁸⁵, soit enfin, une communauté d'intérêts entre le bailleur et le preneur. Ce dernier cas mérite bien sûr attention.

330 - Il y a communauté d'intérêts lorsque le bailleur ou un membre de la société civile immobilière bailleresse, est associé de la société preneuse. Dans cette circonstance, si le bailleur participe aux chiffres d'affaires du preneur par une indexation des loyers, la jurisprudence considère qu'il y a participation indirecte à l'exploitation de l'actif commercial¹¹⁸⁶. Ceci justifie alors le caractère commercial du bail et l'imposition des loyers dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

En considérant qu'il y a participation indirecte à l'exploitation de l'actif commercial, cette jurisprudence illustre à nouveau le phénomène de dépassement de la personnalité morale. La société locataire, sans distinction de forme et de régime fiscal, ne fait plus écran entre son associé et l'exploitation commerciale. Y a-t-il pour autant négation de la personnalité morale de la société locataire ? La réponse est assurément négative.

L'existence de la personne morale en tant que patrimoine distinct n'est pas mise en cause ici. En effet, l'élément déterminant ce dépassement n'est pas l'existence des liens de capital et plus généralement de la communauté d'intérêts¹¹⁸⁷. La jurisprudence sur ce point est fermement établie. La communauté d'intérêts ne saurait à elle seule justifier le caractère commercial du bail¹¹⁸⁸. Ainsi, selon le Conseil d'Etat, si le loyer est fixe, la circonstance que le principal actionnaire de la société locataire soit aussi l'un des associés majoritaires de la société civile immobilière bailleresse, ne suffit pas à conférer au bail un caractère commercial¹¹⁸⁹.

¹¹⁸⁴ CE, 28 novembre 1984, n° 42.499, RJF 2/85, n° 212.

¹¹⁸⁵ CE, 7 décembre 1962, n° 53.680, *Consorts Kuhn*, Dr. fisc. 1962, n° spécial, p. 158, Concl. POUSSIERE ; CE, 11 juin 1982, n° 22.880 et 22.881, RJF 8-9/82, n° 778 ; CE, 9 décembre 1991, n° 65.556, *SCI Route de Brinay*, Dr. fisc. 1992, n° 13, comm. 666, JCP éd. E 1993, II, 398, note DESLANDES (M.).

¹¹⁸⁶ CE, 11 janvier 1937, n° 26.193 et n° 42.171, *Société des filatures de coton de Rambervillers*, Rec. CE p. 43. Dans le même sens : CE, 15 juillet 1960, n° 37.664, *Société immobilière du Palais Vénitien*, Rec. CE p. 487.

¹¹⁸⁷ En ce sens : MAUBLANC (J.-P.), « La location à une société d'un immeuble à usage professionnel par son associé ou son dirigeant », loc. cit. : « La qualification du bail et celle des revenus locatifs procèdent de critères objectifs, étrangers à la communauté d'intérêts ».

¹¹⁸⁸ CE, 3 mars 1971, n° 75.437, Dr. fisc. 1972, n° 4-5, comm. 172.

¹¹⁸⁹ CE, 2 décembre 1988, n° 43.745, *SCI Rungis Morangis*, RJF 2/89, n° 159. En ce sens également : CE, 29 décembre 1995, n° 137.244, *SCI de stockage*, Dr. fisc. 1996, n° 10, comm. 274.

La communauté d'intérêts doit compléter la participation du bailleur aux résultats du locataire. Cette participation s'avère être l'élément déterminant de la qualification des loyers en acte de nature commerciale. Deux éléments en témoignent. D'une part, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, le juge de l'impôt se réfère à un faisceau d'indices pour considérer qu'il y a une participation aux résultats du preneur. Outre l'indexation des loyers sur le chiffre d'affaires, il prend en considération les clauses du bail ou le comportement du bailleur pour s'assurer de cette participation. En d'autres termes, le juge exige que le bailleur participe véritablement et indépendamment de sa qualité d'associé, aux résultats de la société locataire. D'autre part, certaines décisions n'ont pas hésité à retenir que la seule indexation du loyer sur le chiffre d'affaires disqualifiait la location civile et ce compte tenu du montant particulièrement élevé du loyer¹¹⁹⁰. En outre, on ne peut ignorer que la participation du bailleur aux résultats du locataire est la condition *sine qua non* de la requalification. Celle-ci n'ayant lieu que si elle est complétée par l'un des trois autres critères.

La jurisprudence cherche donc, en vérité, à appréhender le bailleur qui a une activité spéculative¹¹⁹¹. Les liens qu'il aurait avec la société locataire ne font que corroborer cet état. Il n'est donc nullement question pour la jurisprudence de considérer que la société n'existe pas en réalité. La requalification des loyers n'est pas fondée sur l'idée d'une exploitation directe de l'immeuble. Le fondement de cette requalification est différent. Il s'agit de considérer que la location constitue « un mode d'exploitation de l'actif commercial¹¹⁹² ». Or, ceci ne met pas en cause la personnalité morale de la société locataire. Au contraire, l'autonomie patrimoniale de la société locataire se trouve même confirmée. En admettant l'exploitation indirecte de l'actif commercial, la jurisprudence reconnaît que la séparation des patrimoines peut être valablement utilisée par l'associé propriétaire pour gérer ses biens.

331 - Ainsi, la requalification de la location à une société d'un immeuble nu à usage professionnel par son associé n'est pas effectuée en considération de l'inexistence de la

¹¹⁹⁰ CE, 28 mai 1984, n° 36.308, Dr. fisc. 1984, n° 41, comm. 1718, Concl. RACINE. Voyez aussi : CE, 15 juillet 1960, n° 37.664, *Société immobilière du Palais Vénitien*, Rec. CE p. 487.

¹¹⁹¹ En ce sens, MAÏA (J.), « BNC : la distinction entre patrimoines privé et professionnel à l'épreuve de l'utilisation professionnelle d'un immeuble », RJF 8-9/01, chron. p. 703 ; MAUBLANC (J.-P.), « La location à une société d'un immeuble à usage professionnel par son associé ou son dirigeant », loc. cit. ; VERNY (J.-F.), RJF 4/80, Chron. p. 143.

¹¹⁹² CE, 11 janvier 1937, n° 26.193 et n° 42.171, *Société des filatures de coton de Rambervillers*, Rec. CE p. 34. On trouve également une expression voisine : la location constituait « un mode particulier de gestion d'exploitation du commerce installé dans les bâtiments loués » : CE, 15 juillet 1960, n° 37.664, *Société immobilière du Palais Vénitien*, Rec. CE p. 487.

personne morale. Il n'est pas question d'une quelconque confusion patrimoniale entre l'associé bailleur et la société locataire.

La même analyse peut être réitérée sur le plan personnel. Le dépassement de la personnalité morale ne consiste pas à nier l'existence de la personne morale en tant que sujet de droit. Quand bien même les liens entre l'entité personnifiée et ses composants seraient-ils pris en compte, la personne morale reste un être juridique distinct de ses membres.

B. - L'existence de la personne morale en tant que sujet de droit autonome incontestée

332 - Si le dépassement en droit fiscal ne repose pas sur une négation de l'indépendance patrimoniale de la personne morale, il ne repose pas d'avantage sur une négation de l'existence de celle-ci. Ce n'est pas parce que le droit fiscal prend en considération un ou plusieurs membres de la société ou du groupement, qu'il considère que la personne morale se confond en réalité avec ceux-ci. Pour s'en convaincre, la notion de gérance majoritaire dans les sociétés à responsabilité limitée peut être examinée¹¹⁹³.

Selon une jurisprudence constante, le caractère majoritaire de la gérance d'une société à responsabilité limitée doit être apprécié en tenant compte, non seulement des parts détenues personnellement par le gérant, mais aussi des parts sociales possédées par une autre personne morale qu'il contrôle¹¹⁹⁴. En totalisant les parts que le gérant détient directement avec celles qu'il possède par l'intermédiaire de sociétés contrôlées, cette opération permet d'appréhender les « faux gérants minoritaires¹¹⁹⁵ ».

¹¹⁹³ La notion, bien qu'elle ait perdu progressivement de son intérêt, est toujours employée par les articles 62 et 211 du Code général des impôts. Dans les sociétés à responsabilité limitée soumises à l'impôt sur les sociétés, les gérants majoritaires et minoritaires continuent de relever de deux catégories d'imposition différentes. Alors que les gérants minoritaires sont imposés au titre des traitements et salaires, les gérants majoritaires relèvent de l'article 62 du Code général des impôts. Depuis la Loi n° 88-15 du 5 janvier 1988 (J.O., 6 janvier 1988, p. 220), ce dernier article prévoit toutefois l'application des règles prévues en matière de traitements et salaires.

¹¹⁹⁴ CE, 9 novembre 1962, n° 55.018, Dr. fisc. 1962, n° 48, comm. 118 ; CE, 9 décembre 1964, n° 57.634, 57.635 et 57.545, Dr. fisc. 1965, n° 7, comm. 218 ; CE, 15 janvier 1965, n° 63.227, Dr. fisc. 1965, n° 25, doctr., Concl. MARTIN (M.) ; CE, 4 février 1970, n° 78.487, Dr. fisc. 1970, n° 13, comm. 360 ; CE, 28 septembre 1983, n° 30.734, RJF 11/83, n° 1307.

Sur cette question, voyez notamment : VIAL-PEDROLETTI (B.), *L'interposition de personne dans les sociétés commerciales*, Thèse dactylographiée, Aix-en-Provence, 1986, p. 334 et s. ; COZIAN (M.), « Les mille et une tricheries des faux gérants minoritaires de SARL », Gaz. Pal. 1986, doctr., p. 140 ; VIBERT (F.), « Les faux gérants minoritaires de SARL en droit fiscal », Dr. fisc. 1977, n° 45-46, p. 1032 et s. ; TUROT (J.), « Véritables gérants de fait et faux gérants minoritaires », RJF 2/90, p. 74 et s.

¹¹⁹⁵ COZIAN (M.), « Les mille et une tricheries des faux gérants minoritaires de SARL », loc. cit. ; VIBERT (F.), « Les faux gérants minoritaires de SARL en droit fiscal », loc. cit. ; TUROT (J.), « Véritables gérants de fait et faux gérants minoritaires », loc. cit.

Cette jurisprudence participe évidemment du phénomène de dépassement de la personnalité morale. Quelle que soit la forme et le régime fiscal de la société intermédiaire, les parts détenues par celle-ci sont rattachées à l'un de ses associés sans que le principe d'autonomie de la personne morale n'y fasse obstacle.

Ce calcul élargi des parts possédées par le gérant ne se fait pas toutefois sans condition. Pour l'admettre, la jurisprudence exige que la société intermédiaire soit contrôlée par le contribuable et sur ce point, elle se montre particulièrement rigoureuse en exigeant une double condition. Le contrôle de la société intermédiaire suppose en effet que le gérant ait une participation majoritaire au capital et l'exercice de fonctions dirigeantes dans la société¹¹⁹⁶. En d'autres termes, il exige la réunion du contrôle capitaliste et du contrôle directionnel.

333 - C'est à l'égard de cette condition de contrôle qu'il y a lieu de s'interroger. La question peut être posée de savoir si la reconnaissance du contrôle implique une négation de l'existence de la personne morale intermédiaire. Cette reconnaissance par le juge peut en effet être interprétée de deux façons. Il peut s'agir pour le juge de considérer que le gérant ne fait qu'exercer les pouvoirs attachés aux droits sociaux détenus par la société intermédiaire. Dans cette hypothèse, l'existence de la personne morale n'est pas mise en cause. Toutefois, le juge peut aussi considérer qu'en vérité, la personne morale n'a aucune consistance et que les parts sociales sont possédées par son associé contrôlaire.

A l'analyse, la première hypothèse doit être privilégiée. Le calcul élargi des parts sociales détenues par le gérant apparemment minoritaire est réalisé en considération du pouvoir qu'il détient dans la société intermédiaire. Plus précisément, il est réalisé en considération du pouvoir qu'a le gérant d'exercer les droits attachés aux parts sociales détenues indirectement.

En effet, selon le Conseil d'Etat, la condition de contrôle est remplie en cas de réunion du contrôle capitaliste et du contrôle directionnel entre les mains du gérant. Ainsi la prise en considération des parts détenues par la société intermédiaire a été refusée au motif que

¹¹⁹⁶ CE, 9 décembre 1964, n° 57.634, 57.635 et 57.545, Dr. fisc. 1965, n° 7, comm. 218 ; CE, 15 janvier 1965, n° 63.227, Dr. fisc. 1965, n° 25, doct., Concl. MARTIN (M.) ; CE, Plén. 4 février 1977, n° 83.219, 83.823 et 87.994, Rec. CE p. 63, RJF 4/77, n° 212.

le gérant ne détient que la majorité des parts sans exercer de fonctions dirigeantes¹¹⁹⁷. Réciproquement, l'exercice de fonctions dirigeantes est à lui seul insuffisant¹¹⁹⁸.

L'explication de cette double exigence tient dans le fait que le seul contrôle en capital ou le seul exercice des fonctions dirigeantes ne permet pas de maîtriser la société et de disposer des droits attachés aux parts détenues par celle-ci. C'est que le pouvoir de disposer des droits attachés aux parts sociales détenues par la société appartient normalement aux dirigeants investis des pouvoirs de représentation de la société¹¹⁹⁹. Toutefois, cette seule qualité ne permet pas de maîtriser librement les droits. Si ce dirigeant est minoritaire, il est soumis au contrôle de l'assemblée générale de la société, soit au contrôle des associés majoritaires. En d'autres termes, le seul moyen pour exercer librement les droits attachés aux parts sociales détenues par la société intermédiaire est de posséder en plus du pouvoir de représentation de la société, la majorité dans l'assemblée générale. En exigeant un contrôle majoritaire et l'exercice de fonctions dirigeantes, la jurisprudence s'assure ainsi que le faux gérant minoritaire a la « disposition effective¹²⁰⁰ » des droits attachés aux parts sociales détenues indirectement.

Or, il convient de relever que c'est d'une « libre disposition des droits » que s'assure le juge. Il ne s'agit pas de la propriété des parts. Bien sûr, cette distinction est lourde de conséquences. En relevant la « disposition » des droits, le juge ne considère pas que la société intermédiaire n'existe pas et que le gérant apparemment minoritaire est en réalité le propriétaire des parts qu'elle détient.

Ceci s'explique parfaitement par le but poursuivi par la jurisprudence. Lorsqu'elle cherche à débusquer les faux gérants minoritaires, elle entend appréhender ceux qui ont une réelle emprise sur la société à responsabilité limitée, quelle que soit la forme de cette emprise. Pour s'en convaincre, il est utile de revenir sur l'origine de la distinction entre gérants majoritaire et minoritaire. C'est l'article 4 de la Loi du 30 décembre 1928¹²⁰¹ qui opéra cette distinction en prévoyant que les rémunérations fixes des gérants majoritaires n'étaient pas déductibles des bénéfices sociaux. Parallèlement, la rémunération perçue par le gérant majoritaire était imposée dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux

¹¹⁹⁷ CE, 9 décembre 1964, n° 57.634, 57.635 et 57.545, Dr. fisc. 1965, n° 7, comm. 218 et Dr. fisc. 1965, n° 17-18, doctr., Concl. POUSSIERE (M.).

¹¹⁹⁸ CE, 4 février 1977, n° 83.219, Dr. fisc. 1977, n° 26, comm. 1022, Concl. MARTIN-LAPRADE ; CE, 7 février 1979, n° 3.547, Rev. Sociétés 1979, p. 368, note COZIAN (M.).

¹¹⁹⁹ CE, 28 avril 1965, n° 51.316, Rec. CE p. 245, Dr. fisc. 1965, n° 23, comm. 647.

¹²⁰⁰ FOUQUET, Concl. sur CE, 28 juin 1989, n° 59.306, Dr. fisc. 1990, n° 16, comm. 795.

¹²⁰¹ J.O. 31 décembre 1928, p. 13654.

alors que celle des gérants minoritaires était imposée entre ses mains, au titre des traitements et salaires¹²⁰².

Confrontée à cette nouvelle disposition, la doctrine s'interrogea rapidement sur ses fondements. Dans sa majorité, elle admit qu'elle était fondée sur les risques de fraude particulièrement élevés dans les sociétés à responsabilité limitée¹²⁰³. Les gérants étaient tentés de s'attribuer des rémunérations largement fictives qui, déductibles des bénéfices sociaux, absorbaient ceux-ci. Le texte était donc adopté « pour empêcher qu'une personne s'alloue, sans véritable contrôle, une rémunération qui n'aurait pas correspondu au travail réellement effectué¹²⁰⁴ ». Or, cette situation était d'autant plus probable que le gérant était majoritaire dans la société à responsabilité limitée. Dans cette situation, aucun contre-pouvoir ne pouvait le limiter dans la fixation de son revenu.

L'important alors pour la jurisprudence, était d'appréhender les gérants qui ont une réelle emprise sur la société à responsabilité limitée et ce, quelle que soit la forme de cette emprise, par la possession directe ou indirecte de parts sociales¹²⁰⁵. Dans ces conditions, il n'est pas dans l'intention du juge de débusquer les fausses sociétés intermédiaires. Le Commissaire du gouvernement Marcel MARTIN considère ainsi « qu'il n'y a aucune contestation de la part de l'Administration d'une situation juridique ou d'un acte juridique quelconque. Elle tire simplement les conséquences d'une constatation de fait, à savoir la maîtrise absolue » du gérant sur la société à responsabilité limitée¹²⁰⁶. C'est dire que le rattachement des parts sociales détenues par la société intermédiaire n'implique nullement une mise en cause de l'existence de celle-ci. La reconnaissance de la possession indirecte

¹²⁰² Cette distinction ne valait que pour les impôts cédulaires. Pour l'impôt général sur le revenu, les rémunérations des gérants majoritaires et minoritaires étaient imposées au titre des traitements et salaires (X., Commentaires de l'article 4 de la Loi du 30 décembre 1928, D.P. 1928, 4^{ème} partie, p. 281).

¹²⁰³ Dans ce sens, voyez : DUMONT (C.), « Rapport au nom de la commission des finances du Sénat », J.O., Doc. parl. Sén., séance du 14 décembre 1928, p. 824 ; P. de F.R. note sous CE, 19 février 1932, S. 1933, 3^{ème} partie, p. 36. Ceci était illustré par les propos du Ministre des finances qui proposait l'adoption du projet de Loi en raison des nombreux abus relevés depuis l'instauration des sociétés à responsabilité limitée en 1925 (Rapports CHAPPEDELAINE, J.O., Doc. parl. Ch. Dép., séance du 9 juillet 1928, p. 1454 ; DUMONT (C.), « Rapport au nom de la commission des finances du Sénat », J.O., Doc. parl. Sén., séance du 14 décembre 1928, p. 824. Celle-ci comportait toutefois quelques ambiguïtés, voyez sur ce point : COTTINI (M.), *La communauté d'intérêts en droit fiscal français. Contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, Thèse dactylographiée, Aix-en-Provence, 1998, n° 716.

¹²⁰⁴ COTTINI (M.), *La communauté d'intérêts en droit fiscal français. Contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, op. cit. n° 718.

¹²⁰⁵ Voyez en ce sens ARRIGHI DE CASANOVA (J.), Concl. sur CE, 23 octobre 1998, n° 180246, *Epx Meneau*, JCP éd. E 1999, II, 1020 : Le commissaire du gouvernement résume, sans vraiment les contester les propos du Ministre, selon lesquels, « la possibilité de remettre en cause le caractère de salaire d'une partie de la rémunération des gérants majoritaires de SARL correspond à des préoccupations spécifiques : il s'agit de tenir compte de ce que les dirigeants de société détenant une certaine partie du capital disposent ainsi d'un pouvoir de décision et de contrôle qui les met en mesure de faire échec à la transparence fiscale reconnue pour les salaires et autres revenus déclarés par les tiers ».

¹²⁰⁶ Voyez en ce sens : MARTIN (M.), Concl. sur CE, 15 janvier 1965, n° 63.227, Dr. fisc. 1965, n° 25, doctr.

des parts relève d'une analyse des faits et ne détruit pas l'existence de la personne morale. Il y a toujours deux personnes : l'associé gérant et la personne morale intermédiaire.

334 - En définitive, l'étude de deux hypothèses de dépassement de la personnalité morale démontre qu'en allant outre l'écran formé par celle-ci, le droit fiscal ne conteste ni l'indépendance patrimoniale, ni l'existence en tant que sujet de droit de la société ou du groupement. Il n'est nullement question d'une quelconque confusion patrimoniale ou personnelle, entre l'associé appréhendé par le dépassement et la personne morale dépassée. La personnalité morale de cette dernière n'est donc pas mise en cause.

Ce faisant, le dépassement ne touche pas d'avantage au principe de la personnalité morale lui même. Il est vrai que le Commissaire du gouvernement Marcel MARTIN en faisait implicitement la remarque lorsqu'il observait que la jurisprudence « tire simplement les conséquences d'une constatation de fait ». En admettant que le dépassement se situe sur le terrain des faits, il ne pouvait impliquer les principes de la personnalité morale eux même.

Sur ce point donc, la thèse de la conception fiscale de la personnalité morale se trouve confirmée par notre étude du dépassement. Comme le droit privé, le droit fiscal reconnaît le principe de la personnalité morale. La confirmation s'arrête toutefois à ce point. Un sérieux doute peut être émis quant au particularisme du droit fiscal dans le domaine de la personnalité morale.

II. - LE PARTICULARISME DU DROIT FISCAL EN MATIÈRE DE PERSONNALITÉ MORALE MIS EN DOUTE

335 - Le droit fiscal reconnaît, comme le droit privé, le principe de la personnalité morale. Cela étant admis, les partisans de la conception fiscale ont toutefois reconnu qu'en dehors des principes, le droit fiscal n'avait pas une position strictement identique au droit privé. Selon eux, il aurait une conception particulière de la personnalité morale car, contrairement aux autres branches du droit, il n'appréhende pas l'entité personnifiée comme un être juridique entièrement autonome de ses composants. Au regard du droit fiscal, la personne morale serait naturellement liée à ses membres si bien que le sort de la première ne peut être déterminé sans considération pour le sort des seconds.

Les arguments développés pour établir le caractère particulier de la conception fiscale de la personnalité morale sont nombreux. Il y a bien sûr le statut des sociétés de personnes. Mais les auteurs avancent également pêle-mêle, le cas des régimes de faveur accordés aux

groupes de sociétés, la jurisprudence relative à la gérance majoritaire de société à responsabilité limitée, la définition des bénéficiaires distribués dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, etc. Or, à y regarder de plus près, il ne s'agit que d'hypothèses qui selon nous, relèvent de la transparence et du dépassement de la personnalité morale.

La thèse de la conception particulière de la personnalité morale serait donc fondée sur deux propositions. Le droit fiscal prendrait en considération les membres de la personne morale à travers l'écran de sa personnalité juridique ce qui, selon nous, constitue la transparence et le dépassement. Mais surtout, cette démarche lui serait toute spécifique. Les autres branches du droit ne connaissant pas ce phénomène.

Or, à la lumière de notre étude, la première proposition est certes vérifiée. En revanche, la seconde est démentie. En ayant dégagé que le phénomène de dépassement de la personnalité morale existait également en droit privé, la thèse de la conception fiscale de la personnalité morale paraît partiellement erronée. Le droit fiscal ne présente aucune originalité lorsque, exceptionnellement, il prend en considération les membres de la société ou du groupement. L'étude de la transparence fiscale des personnes morales avait également permis de démontrer qu'elle n'était que le reflet de l'analyse privatiste de certaines entités personnifiées. Dans le domaine de la personnalité morale, ni sur le dépassement, ni sur la transparence, le droit fiscal ne présente donc de particularité à l'égard du droit privé.

336 - A la réflexion, cependant, cette analyse de la doctrine fiscale n'était pas totalement sans fondement. Du moins, elle peut facilement être expliquée.

Il est incontestable que le droit fiscal a des finalités spécifiques. Certaines sont en germe dans la définition même de l'impôt conçu comme « le procédé de répartition des charges budgétaires entre les individus d'après leurs facultés contributives¹²⁰⁷ ». Le droit fiscal en effet, est tendu vers la réalisation de son objectif budgétaire et c'est là un but essentiel pour lui¹²⁰⁸.

Il a également un impératif d'égalité fiscale qui l'amène à prendre toute mesure nécessaire à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale¹²⁰⁹.

¹²⁰⁷ TROTABAS (L.), COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, Précis Droit public Science politique, 8^{ème} éd., Paris : Dalloz, 1997, n° 8, p. 9.

¹²⁰⁸ En ce sens : PUJOL (J.), *L'application du droit privé en matière fiscale ; Recherches sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, Bibliothèque de sciences financières, Paris : LGDJ, 1987, Tome 25, n° 32 et s. p. 45.

¹²⁰⁹ En ce sens : PUJOL (J.), *L'application du droit privé en matière fiscale ; Recherches sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, op. cit. n° 37 et s. p. 49.

Sous l'influence des idées politiques et économiques, il est traditionnel aussi d'ajouter que l'impôt a une finalité économique. L'impôt a des effets stimulateurs ou restrictifs et il est de ce fait, un instrument de gestion économique incontournable. Enfin, les auteurs lui reconnaissent une finalité politique car l'impôt a toujours entretenu des liens intimes avec le régime politique. Selon le régime en place, le droit fiscal aura des objectifs et des raisonnements différents¹²¹⁰.

Il est incontestable également que ces finalités sont d'appréhension plus immédiate. En assurant le budget de l'Etat, l'impôt sert l'intérêt général. Le juge et le Législateur fiscal n'ont jamais pu ignorer cette finalité qui justifie qu'ils adoptent une démarche intellectuelle différente et appropriée. Ceci explique sans doute le développement particulièrement important des hypothèses de dépassement de la personnalité morale dans cette discipline juridique. Très conscients des objectifs du droit fiscal, le Législateur et le juge n'auraient pas hésité à écarter les principes et institutions qui gênent son action.

Le « particularisme » du droit fiscal subsiste donc sous cette forme et pour le dépassement de la personnalité morale, il a certainement joué le rôle d'un « accélérateur¹²¹¹ ». On peut penser alors que se trouvaient créées les conditions propices à l'émergence de la thèse de la conception fiscale de la personnalité morale. La prise en considération des membres à travers l'écran de la personnalité juridique des sociétés et groupements est apparue plus nettement à la doctrine fiscale qu'à la doctrine privatiste et elle a pu considérer qu'il s'agissait là d'une originalité de la fiscalité.

Mais chaque discipline du droit privé a aussi ses objectifs propres. C'est tout particulièrement le cas pour certaines disciplines comme le droit social ou le droit des entreprises en difficulté qui affichent expressément leurs objectifs. La protection de l'entreprise est ainsi l'une des finalités du droit des entreprises en difficulté reconnue tant par la doctrine¹²¹² que par le Législateur lui-même. L'article 1^{er} de la Loi du 25 janvier 1985, codifié à l'article L620-1 du Code de commerce, ne prévoit-il pas que la procédure de redressement judiciaire « doit permettre la sauvegarde de l'entreprise, le maintien de l'activité et de l'emploi et l'apurement du passif » ? Comme en droit fiscal, le

¹²¹⁰ En ce sens : TROTABAS (L.), COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, op. cit. n° 3 et s. p. 5.

¹²¹¹ Dans ce sens : GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif, Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnalisés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149, n° 76, p. 110.

¹²¹² JEANTIN (M.), LE CANNU (P.), *Droit commercial. Instruments de paiement et de crédit. Entreprises en difficulté*, 6^{ème} éd., Précis Droit privé, Paris : Dalloz, 2003, n° 437, p. 291 ; PAILLUSSEAU (J.), « Du droit des faillites au droit des entreprises en difficulté » in *Mélanges à Robert HOUIN*, Paris : Dalloz, 1985, p. 113.

Législateur et le juge ne peuvent donc pas ignorer les finalités de ces disciplines qui justifient tout autant d'écarter certains principes dès lors qu'ils sont contraires aux objectifs de la branche du droit considérée. Certains auteurs ont pu écrire que « la direction que suit le droit commun est identique désormais à celle empruntée par le droit fiscal¹²¹³ ». Or, dans ces conditions, il était naturel que le dépassement de la personnalité morale soit aussi connu dans le droit privé.

337 - Ainsi, si la thèse de la conception fiscale de la personnalité morale est confirmée sur certains points, il n'est, en revanche, pas possible de considérer que le droit fiscal fait preuve d'un quelconque particularisme à l'égard des autres branches du droit privé.

L'idée des partisans de cette thèse était que le droit fiscal reconnaît comme le droit privé, la notion de personnalité morale tout en ayant une conception particulière de celle-ci. Se démarquant des autres disciplines juridiques, il serait le seul à prendre en considération les membres de la société ou du groupement par transparence et dépassement de sa personnalité juridique. Or, en établissant que ces deux phénomènes existaient en droit fiscal comme en droit privé, notre étude a confirmé la première de leur proposition mais démenti la seconde.

Il faut admettre, en effet, que le droit privé et le droit fiscal ont la même notion de la personnalité morale car ni la transparence, ni le dépassement n'aboutissent à une négation de la personnalité juridique autonome de la société ou du groupement. En revanche, il est plus difficile d'admettre que le droit fiscal a une représentation différente de la personnalité morale. Dès lors qu'en toutes branches du droit, le Législateur et le juge appréhendent les associés et les membres sans se soucier du principe de séparation, le droit fiscal n'a plus de spécificité à l'égard du droit privé.

¹²¹³ GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif, Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, op. cit. n° 76, p. 109.

CONCLUSION DU CHAPITRE I :

338 - Aucun domaine n'a été épargné par les théories de l'autonomie et du particularisme du droit fiscal. La personnalité morale n'aura pas dérogé à cette règle. Qu'il s'agisse des partisans de la cause autonomiste ou particulariste, chacun a eu son analyse de la personnalité morale en droit fiscal.

Pour les premiers, dans la droite ligne de leur théorie, la fiscalité avait modelé sa propre notion de la personnalité morale sans se soucier de celle construite par le droit privé.

Pour les seconds, les propos étaient plus nuancés. Il y a harmonie entre le droit fiscal et le droit privé à propos des principes gouvernant la personnalité morale. Seulement il faut admettre que le droit fiscal, pour réaliser ses objectifs particuliers, peut s'affranchir occasionnellement des solutions admises en droit privé pour adopter des solutions spécifiques.

Entre ces deux thèses, un point commun peut toutefois être dégagé. Dans les deux cas, il existe la même idée selon laquelle le droit fiscal aurait sa propre approche de la personnalité morale, différente de celle adoptée par les autres branches du droit privé. Aujourd'hui encore, cette idée semble admise par une large majorité d'auteurs.

Cependant, à l'égard des théories de l'autonomie et du particularisme, Monsieur Maurice COZIAN suggérait un peu plus de curiosité pour le droit privé avant de se prononcer. C'est ce qui fut tenté pour le dépassement de la personnalité morale et la conclusion aboutit, bien sûr, à remettre en cause le caractère particulier de l'approche fiscale de la personnalité morale. En admettant, en effet, que le dépassement est un phénomène répandu dans toutes les disciplines du droit privé et du droit fiscal, il n'est plus possible de soutenir que ce dernier est le seul à tenir compte des liens entre l'entité personnifiée et ses membres.

Ainsi, les partisans de la conception fiscale de la personnalité morale avaient déjà démontré que sur le terrain des principes, fiscalité et droit privé étaient conformes. Il faut ajouter que dans leur manière d'envisager la personnalité morale, il y a aussi harmonie. Le droit fiscal ne présente pas de réelle originalité lorsqu'il considère que la personne morale n'est jamais totalement étrangère à ses membres.

Dans ces conditions alors, si le droit fiscal n'a pas de conception particulière de la personnalité morale, cela laisse envisager que droit fiscal et droit privé ont une même analyse. Analyse qu'il faut maintenant aborder.

Chapitre II :

LE CONCEPT DES PERSONNALITÉS MORALES À LA LUMIÈRE DE L'ÉTUDE DU DÉPASSEMENT

339 - Chacun sait qu'au début du XIX^e siècle, une controverse sur la nature de la personnalité morale débuta, controverse qui gagna rapidement en intensité¹²¹⁴. Les partisans de la théorie de la fiction et les partisans de la théorie de la réalité s'affrontèrent. Ce sont finalement ces derniers qui l'emportèrent. On considère traditionnellement que la théorie de la réalité technique, développée par Léon MICHOU, fut consacrée.

Cet auteur débuta son analyse avec une observation. « Le mot *personne*, dans le langage juridique, désigne un sujet de droit, c'est-à-dire un être capable d'avoir des droits lui appartenant en propre et des obligations lui incombant¹²¹⁵ ». Dans ces conditions, « ce qui fait la personnalité¹²¹⁶ » n'est pas le corps mais l'aptitude à être titulaire de droits. En d'autres termes, la personnalité juridique n'est autre qu'un « faisceau de droits subjectifs¹²¹⁷ ». Ainsi entendue, la compréhension du concept de personnalité juridique supposait de résoudre deux questions. Il s'agissait, d'une part, de définir le droit « au sens subjectif du mot¹²¹⁸ » et, d'autre part, de déterminer quels sont les êtres capables d'être titulaires de ces droits. Or, selon l'auteur, la définition jusqu'alors admise du droit subjectif, conçu comme « une puissance attribuée à la volonté par le Droit objectif, une faculté de vouloir reconnue par le Droit¹²¹⁹ », est incomplète. La volonté n'est pas le fondement du droit car ce n'est pas elle que le droit protège mais « l'intérêt que cette volonté représente¹²²⁰ ». Les droits subjectifs se définissent donc, avant tout, comme des intérêts juridiquement protégés. La volonté, quant à elle, n'est pas inopérante car il faut

¹²¹⁴ C'est dans la première moitié du XIX^e siècle qu'en Allemagne, Monsieur Von SAVIGNY affirma que la personnalité morale n'était qu'une fiction. Voy. MALAURIE (Ph.), « Nature de la personnalité morale », Rép. Defrénois 1990, art. 34848, p. 1068, n° 5.

¹²¹⁵ MICHOU (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 1^{ère} éd., Paris : LGDJ, 1906, n° 1, p. 3.

¹²¹⁶ MALAURIE (Ph.), « Nature de la personnalité morale », Rép. Defrénois 1990, art. 34848, p. 1068, n° 11.

¹²¹⁷ CARBONNIER (J.), *Droit Civil 1/ Les personnes. Personnalité, Incapacités, Personnes morales*, Thémis Droit privé, 21^{ème} édition, Paris : Presses Universitaires de France, 2000, n° 202, p. 415.

¹²¹⁸ MICHOU (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 3^{ème} édition par TROTABAS (L.), Paris : LGDJ, 1932, n° 2, p. 8.

¹²¹⁹ MICHOU (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 3^{ème} éd., op. cit. n° 32, p. 70.

¹²²⁰ MICHOU (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 3^{ème} éd., op. cit. n° 47, p. 105.

une volonté qui va réaliser ou non le droit, qui va le défendre si on l'attaque et qui va le représenter. Toutefois, cet élément n'est que « secondaire¹²²¹ ». Dans ces conditions, l'élément fondamental du droit étant l'intérêt, il faut admettre que cet intérêt peut être individuel ou collectif. Il peut s'agir des intérêts d'un homme isolé ou d'un groupe d'hommes¹²²². Dès lors, le premier enseignement de Léon MICHOUUD fut que « la réalité impose de reconnaître, à côté des droits des personnes physiques, l'existence de droits d'essence collective qui, techniquement, ne peuvent reposer que sur une personne morale¹²²³ ».

Ayant déterminé que le droit subjectif pouvait reposer tant sur l'intérêt d'un homme que sur l'intérêt d'un groupe d'hommes, l'auteur poursuivit sa définition des droits subjectifs. Il ajouta qu'un intérêt juridiquement protégé est, selon lui, un intérêt protégé par le droit objectif et l'Etat n'est que « l'interprète et non le créateur du droit¹²²⁴ ». Ce droit existe en tant qu'idée force mais il n'arrive à sa complète réalisation que lorsqu'il est reconnu par l'Etat. C'est lui seul qui peut donc mettre à la disposition du sujet le moyen juridique de protéger ce droit. L'Etat va reconnaître, en priorité, les intérêts de l'individu, de la personne humaine, car le droit est fait pour l'homme. L'homme est le premier des centres d'intérêts auquel la personnalité doit être reconnue. Mais, si le droit veut correspondre aux besoins de l'humanité, il doit garantir aussi les intérêts collectifs et permanents des groupements humains, ce qui passe par l'attribution de la personnalité morale. Cette dernière, toutefois, est subordonnée à deux conditions qui correspondent aux deux composants du droit subjectif.

Il doit exister, en premier lieu, un intérêt collectif et permanent distinct des intérêts individuels.

Par ailleurs, tout droit supposant une volonté qui puisse le réaliser et au besoin, le défendre, il faut, en second lieu, une organisation capable de dégager une volonté collective qui le représentera dans les rapports juridiques.

Ces deux conditions d'attribution de la personnalité morale à un groupement seront rapidement consacrées. La jurisprudence se rallia, dès la fin du XIX^e siècle, à la théorie de la réalité technique. Interrogée sur le point de savoir si, dans le silence des textes, certains

¹²²¹ MICHOUUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 3^{ème} éd., op. cit. n° 48, p. 106.

¹²²² MICHOUUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 3^{ème} éd., op. cit. n° 48, p. 105.

¹²²³ WICKER (G.), « Personne morale », Rép. civ. Dalloz, juin 1998, n° 11.

¹²²⁴ MICHOUUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application en droit français*, 3^{ème} éd., op. cit. n° 50, p. 112.

groupements pouvaient prétendre à la personnalité morale, la Cour de cassation constata, dans un arrêt du 23 février 1891¹²²⁵, « qu'il est de l'essence des sociétés civiles, comme des sociétés commerciales, de créer au profit de l'individualité des intérêts et des droits propres et distincts des intérêts et droits propres de chacun de ses membres ». Ce fut toutefois, par la suite, dans un arrêt de principe du 28 janvier 1954¹²²⁶, que la Haute juridiction mit fin à tout équivoque. Pour reconnaître aux comités d'établissement la personnalité morale, la deuxième chambre civile de la Cour de cassation considéra que « la personnalité civile n'est pas une création de la Loi ; elle appartient, en principe, à tout groupement pourvu d'une possibilité d'expression collective pour la défense d'intérêts licites dignes, par suite, d'être juridiquement protégés ». Cette adhésion à la théorie de la réalité technique fut plusieurs fois confirmée à propos de la masse des créanciers de la faillite¹²²⁷, des comités de groupe¹²²⁸, des comités d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail¹²²⁹ et enfin de la copropriété quirataire¹²³⁰.

340 - Construite au début du XX^e siècle, la théorie classique de la réalité technique est parfois contestée par la doctrine contemporaine.

Certains auteurs ont dénoncé le fait que le droit de la personnalité morale avait connu des évolutions qui contredisent les propos de Léon MICHOU. Ainsi, l'admission des sociétés unipersonnelles remettrait en cause le fait que la personnalité morale suppose l'existence d'un intérêt collectif¹²³¹.

Par ailleurs, la doctrine contemporaine a développé de nouvelles thèses sur la personnalité morale qui semblent se substituer aux « anciennes » théories¹²³². De nos jours, une partie importante de la doctrine considère que la personnalité morale n'est rien d'autre qu'une « technique juridique finalisée dont les effets peuvent être gérés¹²³³ ». Or, cette

¹²²⁵ Cass. req. 23 février 1891, DP 1891, 1, 337. Cette décision n'est pas considérée comme la reconnaissance sans équivoque de la théorie de la réalité technique car si la Cour reconnaissait la personnalité morale des sociétés civiles, sa solution se fondait sur une interprétation extensive des articles 1850 et suivants du Code civil.

¹²²⁶ Cass. 2^{ème} Civ. 28 janvier 1954, *Comité d'établissement de Saint-Chamond c. Ray*, JCP éd. G 1954, II, 7958, Concl. LEMOINE, D. 1954, 2^{ème} partie, p. 19, note LEVASSEUR.

¹²²⁷ Cass. com. 17 janvier 1956, *Bernard et autres C. Legendre et autres*, D. 1956, 1^{ère} partie, p. 265, note HOUIN (R.).

¹²²⁸ Cass. soc. 23 janvier 1990, *Société Bendix Electronics*, Rev. sociétés 1990, p. 444, note VATINET (R.).

¹²²⁹ Cass. soc. 17 avril 1991, *Syndicat CFDT Métaux Fos c. Sté Solmer, devenue Soolac*, JCP éd. G 1992, II, 21856, note BLAISE (H.).

¹²³⁰ CA BASSE-TERRE, 6 novembre 1995, Les Petites affiches 1997, n° 79, p. 16, note SOINNE (B.).

¹²³¹ WICKER (G.), « Personne morale », Rép. civ. Dalloz, juin 1998, n° 11.

¹²³² Voyez par exemple : BENARD (C.-M.), *Les limites de la personnalité morale en droit privé*, Thèse dactylographiée, Université de sciences sociales de Toulouse, 2003 ; LINDITCH (F.), *Recherche sur la personnalité morale en droit administratif*, Bibliothèque de droit public, Paris : LGDJ, 1997, Tome 176, p. 12 et s.

¹²³³ HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, Tome 216, n° 206, p. 166.

analyse paraît, de prime abord, éloignée de celle de Léon MICHOU. Il n'est plus question de savoir si la personnalité morale est une réalité ou une fiction, elle n'est plus qu'une technique juridique utile. Cette thèse contemporaine aurait « fait table rase du débat classique¹²³⁴ ».

341 - L'étude du dépassement de la personnalité morale permet-elle d'abonder dans un sens ou un autre ? Nous ne le pensons pas. Il convient, en effet, d'observer que la notion de personnalité morale pose deux questions qui, généralement, étaient confondues par la doctrine¹²³⁵.

Il y a, d'une part, la question de la reconnaissance de la personnalité morale. Il s'agit de déterminer quels sont les critères d'attribution de la personnalité morale, quelles sont les conditions dans lesquelles une entité supra-individuelle peut prétendre bénéficier de la personnalité morale.

Il y a, d'autre part, une seconde problématique, tout aussi riche, qui est celle de la consistance de la personne morale. Cette fois, il s'agit de déterminer ce que représente, concrètement, l'attribution de la personnalité morale pour l'entité qui en est dotée, ce qu'elle lui apporte.

Les débats doctrinaux du début du XIX^e siècle sur la nature de la personne morale se sont principalement orientés sur la problématique de sa reconnaissance. Les auteurs ont cherché, avant toute chose, à dégager les critères d'attribution de la personnalité morale. Sur ce point, un consensus s'est dégagé entre la doctrine et la jurisprudence, sur le fait que la reconnaissance de la personnalité morale découle, d'un point de vue technique, d'une réalité. Parmi les différentes théories doctrinales, c'est donc la théorie de la réalité technique, développée initialement par Léon MICHOU, qui a triomphé.

Le dépassement de la personnalité morale se situe, semble-t-il, à un niveau différent, postérieur à la reconnaissance de la personnalité morale à l'entité. Dans les hypothèses de dépassement de la personnalité morale, l'entité qui fait l'objet du dépassement est, en principe, dotée de la personnalité juridique mais son autonomie est, de manière exceptionnelle, tenue en échec. Le dépassement de la personnalité morale ne pose donc pas le problème de la reconnaissance de la personnalité morale à l'entité. Cette question est acquise. Le dépassement de la personnalité morale pose d'avantage la question des effets

¹²³⁴ LINDITCH (F.), *Recherche sur la personnalité morale en droit administratif*, Thèse précitée, p. 27.

¹²³⁵ WICKER (G.), *Les fictions juridiques. Contribution à l'analyse de l'acte juridique*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1997, Tome 253, p. 198, n° 203 ; « Personne morale », Rép. civ. Dalloz, juin 1998, n° 2 ; PELLERIN (J.), « La personnalité morale et la forme des groupements volontaires de droit privé », RTD com. 1981, p. 471 et s., n° 81.

que la personnalité morale induit dans l'ordre juridique. Or, la théorie de la réalité technique développée par Léon MICHOUUD ne répond pas à cette question. L'étude du dépassement de la personnalité morale n'est donc pas l'occasion de raviver les controverses sur la nature de la personnalité morale.

L'étude du dépassement de la personnalité morale est, en revanche, l'occasion de tirer des conséquences sur la consistance de la personnalité morale. Déterminer la consistance de la personnalité morale, c'est répondre aux questions suivantes : quels effets la personnalité morale induit-elle dans l'ordre juridique ? comment sont fixés les effets de la personnalité morale ?

L'étude du dépassement de la personnalité morale amène des éléments de réponse intéressants à ces questions. En effet, démontrer que le droit peut faire abstraction, de façon exceptionnelle, de la personnalité morale pour appréhender ses membres, revient à démontrer que la personnalité morale ne peut se départir du substrat humain qu'est le sien mais qu'au deçà, il y a tout un domaine où elle est souveraine et légitime. En d'autres termes, la personnalité morale produit, sans conteste, des effets dans l'ordre juridique (Section I) mais ces effets sont largement fonction de son origine humaine (Section II).

SECTION I. LES EFFETS INCONTESTABLES DE LA PERSONNALITÉ MORALE DANS L'ORDRE JURIDIQUE

342 - Alors que les personnes morales sont, aujourd'hui, particulièrement nombreuses, que le droit de la personnalité morale est largement plus important, aujourd'hui, que le droit des personnes physiques, un mouvement critique à l'égard des personnes morales a toujours cours. Certains auteurs se montrent, parfois, sceptiques quant à l'utilité même de la personnalité morale. Ainsi, Monsieur Jean CARBONNIER¹²³⁶ observe que des groupements très actifs et très efficaces se passent fort bien de la personnification. D'autres auteurs contestent la valeur reconnue au principe d'autonomie des personnes morales. Pour ce faire, ces derniers font notamment le constat qu'il est régulièrement fait échec au principe de séparation de la personne morale à l'égard de ses membres.

Les hypothèses de dépassement de la personnalité morale sont l'une des causes de ce mouvement de scepticisme à l'égard de la théorie de la personnalité morale. Or, la question peut être posée : notre étude du dépassement amène-t-elle à cette conclusion ? Compte tenu

¹²³⁶ CARBONNIER (J.), Droit civil 1/Les personnes, Personnalité, Incapacités, Personnes morales, Thémis Droit privé, Paris, Puf, 2000, p. 420, n° 206.

de notre analyse du dépassement, doit-on considérer que la théorie de la personnalité morale doit être révisée ? Nous ne le pensons pas. Notre étude a démontré que le dépassement de la personnalité morale présentait notamment deux caractéristiques : il est exceptionnel et réalisé lorsque cela s'avère nécessaire au bon fonctionnement de notre société. Or, ces deux caractéristiques établissent, au contraire, la souveraineté et la légitimité des personnes morales.

D'une part, en considérant que la personnalité morale peut être tenue en échec lorsque cela s'avère nécessaire au bon fonctionnement de la société, on confirme l'idée, déjà développée par la doctrine, que les personnes morales ont, dans notre société, une suprématie de fait que le droit est tenu de contenir parfois (I).

D'autre part, et c'est là l'élément essentiel, en considérant que le dépassement de la personnalité morale est exceptionnel, on admet que la personne morale est, par principe, autonome à l'égard de ses membres. L'étude du dépassement de la personnalité morale confirme ainsi que la personnalité morale a incontestablement pour effet de faire apparaître sur la scène du droit un sujet de droit autonome (II).

I. - UNE CONFIRMATION DE LA SUPRÉMATIE DE FAIT DES PERSONNES MORALES NÉCESSAIREMENT LIMITÉE PAR LE DROIT.

343 - Si le droit trouve qu'il est parfois nécessaire de faire échec à la personnalité morale pour assurer le bon fonctionnement de la Société, c'est que les personnes morales posent une difficulté que ne présentent pas, généralement, les personnes physiques. Cet aspect des personnes morales a été mis en lumière par un certain nombre d'auteurs¹²³⁷. Les personnes morales ont, en effet, une suprématie de fait sur les personnes physiques et il est nécessaire d'empêcher qu'elles ne se retournent contre les hommes qui les ont créées.

344 - A l'origine, les personnes morales ont été créées pour répondre à une nécessité exprimée par certains qui estimaient que certaines entreprises dépassent les possibilités d'un seul Homme et supposent la réunion de plusieurs pour être réalisées. L'union de plusieurs individus fait leur force. La personnalité morale du groupement d'individus permettait d'accroître les possibilités d'action des individus, d'amplifier leurs voix.

¹²³⁷ DAVID (R.), *Rapport général, in La personnalité morale et ses limites, Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 23.

345 - Très vite, bien sûr, la supériorité des personnes morales, qui est, en partie, leur raison d'être, a conduit les auteurs à qualifier les sociétés de « monstre juridique ».

A la différence des personnes physiques, les personnes morales naissent riches et en pleine possession de leur capacité. Elles ne connaissent ni passion, ni scrupule, ni maladie qui soit susceptible de les détourner de leur but. Loin de diminuer leur force, la vieillesse leur donne d'avantage de charisme et leur réputation ne fait que grandir.

Par ailleurs, les personnes morales peuvent réunir d'avantage de capitaux, ce qui leur donne un rôle essentiel dans l'économie.

Enfin, l'autonomie dont bénéficient les personnes morales à l'égard de leurs membres confère aux entités personnifiées une stabilité que n'ont pas les personnes physiques. Elles libèrent les individus de la pression du temps. Le maintien de la personnalité morale, quels que soient les événements, assure la pérennité de la société et permet de s'adapter au mieux à l'évolution économique.

346 - Le législateur a, lui aussi, aperçu cet aspect de la personnalité morale. Même après avoir reconnu la personnalité morale, il a refusé, temporairement d'ailleurs, d'admettre certains effets juridiques. Ainsi en est-il des hésitations à reconnaître la responsabilité pénale des personnes morales. Or, ces hésitations témoignent de la méfiance qu'inspiraient les sociétés au Législateur.

347 - Le dépassement de la personnalité morale traduit parfaitement cette idée de la suprématie des personnes morales. Ce n'est d'ailleurs pas un hasard s'il concerne essentiellement des groupements d'individus d'origine volontaire. L'idée est que l'on ne peut admettre que les personnes morales écrasent ceux qui les ont composées.

II. - UNE CONFIRMATION DU PRINCIPE D'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES.

348 - En droit français, l'autonomie semble avoir toujours été considérée comme un élément substantiel de la personnalité morale. Le lien indissoluble entre personnalité morale et patrimoine autonome est à l'origine même de la reconnaissance de la personnalité morale en droit français. Le Code civil de 1804 ne faisait, en effet, aucune référence directe à la personnalité morale. Le Livre 1^{er} du Code civil intitulé, comme aujourd'hui, « Des personnes », ne régissait que les individus. Cependant, au titre « De la distinction des biens », l'article 529 du Code civil réputait meubles par détermination de la

Loi, « les actions ou intérêts dans les compagnies de finance, de commerce ou d'industrie, encore que des immeubles dépendant de ces entreprises appartiennent aux compagnies ». Selon les commentateurs, cet article établissait l'autonomie du patrimoine social. Or, la doctrine du début du XIX^{ème} siècle, dont AUBRY et RAU ont, sur ce point, systématisé les idées, ne concevait pas de patrimoine sans un support personnel. Elle ne concevait pas d'avantage une personne sans patrimoine. Aidée par la tradition qui personnalisait les sociétés de capitaux, elle a induit de l'autonomie des sociétés, leur personnalité. Le principe selon lequel les personnes morales sont nécessairement autonomes à l'égard de leurs membres était dès lors posé. Pendant longtemps, ce principe n'a pas été contesté.

349 - Constatant qu'à de nombreuses occasions, le droit méconnaissait la personnalité morale de certaines entités, qui en étaient pourtant dotées, certains auteurs ont été tentés de contester le principe même de l'autonomie des personnes morales.

Ainsi, en se fondant sur les manifestations de la transparence et sur les hypothèses de dépassement de la personnalité morale, Monsieur Jean FOYER écrivait, en 1960, que « l'autonomie de la personne morale a pu trouver quelque justification, s'agissant de personnes morales de droit public. Elle n'est pas admissible concernant les personnes morales de droit privé et spécialement les sociétés¹²³⁸ ».

350 - Le dépassement de la personnalité morale ne semble pourtant pas permettre de conclure à un abandon nécessaire du principe d'autonomie des personnes morales. Au contraire, en démontrant que le dépassement de la personnalité morale a un caractère exceptionnel, notre étude confirme que l'autonomie de la personne morale reste le principe. Le législateur et les magistrats ne s'y sont d'ailleurs pas trompés. Si un certain nombre de décisions et de textes admettent de passer outre l'écran de la personnalité morale, cela ne les empêche pas de considérer la personne morale comme une entité distincte de ses composants et reconnue par tous. La jurisprudence n'hésite pas ainsi à rappeler le principe selon lequel la personne morale est autonome¹²³⁹.

351 - Le principe d'autonomie des personnes morales ne peut être remis en cause dès lors que l'on admet que la personnalité morale n'est autre que l'aptitude à être titulaire de droits et d'obligations. Notre étude de la transparence des personnes morales avait été, en

¹²³⁸ FOYER (J.), « Sens et portée de la personnalité morale des sociétés en droit français », in *La personnalité morale et ses limites, Etudes en droit comparé et droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 117.

¹²³⁹ Voyez par exemple : Cass. Civ. 12 juin 2002, n° 00-19207, Légifrance.

effet, l'occasion de distinguer entre la personnalité morale, elle-même, et le régime de la personne morale.

La première n'est, selon nous, que l'aptitude à être titulaire de droits et d'obligations conférée à l'entité personnifiée, sans considération pour le type, la forme ou l'objet de la personne morale. Toute personne morale est apte à être titulaire de droits et d'obligations.

Le régime de la personne morale est, en revanche, fonction du type, de la forme ou de l'objet de la personne morale, lesquels éléments sont, eux même fonction des liens qui unissent les membres de l'entité personnifiée à l'entité personnifiée, elle-même.

Dès lors que l'on considère que la personnalité morale n'est que l'aptitude à être titulaire de ses propres droits et obligations, l'attribution de la personnalité morale a nécessairement pour conséquence l'autonomie de l'entité qui en est dotée à l'égard de ses membres. Il faut considérer, en effet, que la personnalité morale, aptitude à être titulaire de droits et d'obligations, fait de l'entité à qui elle est attribuée un centre autonome auquel vont éventuellement être reconnus un certain nombre de droits et d'obligations.

L'étude de la transparence avait permis cette conclusion car il était apparu que la transparence n'affecte pas la personnalité morale elle-même. Elle n'affecte que le régime juridique de la personne morale qui comporte des droits et des obligations différents selon que la personne morale est plus ou moins transparente ou opaque. Plus les liens entre la personne morale et ses membres sont étroits, plus les droits et obligations sont déterminés en fonction, voire mis à la charge, des membres.

Cette conclusion se trouve confirmée par l'étude du dépassement de la personnalité morale. Celle-ci a démontré que la personne morale est, par principe, indépendante à l'égard de ses membres. Or, pour admettre ce principe, la distinction entre la personnalité morale et le régime de la personne morale est nécessaire. Ce principe ne peut être maintenu que si l'on considère que la personnalité morale est l'aptitude à être titulaire de droits et d'obligations. Si, en revanche, on confond personnalité morale et régime juridique, on est contraint de constater que dans le régime juridique de chaque personne morale, qui détermine les droits et obligations de chaque personne morale en particulier, des connexions sont établies entre les membres de l'entité personnifiée et l'entité personnifiée elle-même. C'est alors que l'on peut être tenté de nier le principe d'autonomie attaché à la personnalité morale. L'étude du dépassement de la personnalité morale démontrant que le droit français reste attaché au principe de l'autonomie de la personne morale à l'égard de ses membres, il est nécessaire de retenir la distinction, qui s'est dégagée de l'étude de la transparence, entre la personnalité morale et son régime juridique.

352 - Aux termes de notre étude sur la « transparence des personnes morales », il était apparu que l'attribution de la personnalité morale apportait deux éléments à l'entité supra individuelle qui en est dotée :

L'attribution de la personnalité morale apporte, d'une part, une aptitude à être titulaire de droits et d'obligations. Ceci peu importe le type, la forme ou l'objet de la personne morale. Toute personne morale est apte à être titulaire de droits et d'obligations.

L'attribution de la personnalité morale emporte, d'autre part, attribution d'un régime juridique composé d'un certain nombre de droits et d'obligations. Cette fois, ce régime varie en fonction de la forme et du type, éventuellement combiné avec l'objet et la qualité des membres de la personne morale. Ces éléments étant eux même fonction des liens plus ou moins étroits entre la personne morale et ses membres, il avait été démontré que les droits et obligations de la personne morale étaient déterminés en considération des liens entre composants et composé. Plus ces liens sont étroits, plus les droits et obligations de la personne morale sont liés à ceux des membres de la personne morale.

L'étude du dépassement de la personnalité morale confirme le premier apport de notre étude de la transparence des personnes morales. Le caractère exceptionnel du dépassement de la personnalité morale, qui fait échec à l'autonomie des personnes morales à l'égard de leurs membres, confirme que les entités personnifiées sont, par principe, considérées comme des sujets de droits autonomes. Or, pour admettre que les personnes morales sont, par principe, autonomes, il faut admettre que la personnalité morale n'est que l'aptitude, conférée à l'entité personnifiée, à être titulaire de ses propres droits et obligations. La détermination d'un régime juridique est la conséquence de l'attribution de la personnalité morale mais doit être distingué. Seule cette distinction permet d'expliquer le principe d'autonomie reconnue à toutes les personnes morales. L'un des effets incontestables de la personnalité morale dans l'ordre juridique est donc l'apparition, sur la scène du droit, d'un sujet de droits autonomes à l'égard des autres sujets de droits, peu importe que ces sujets de droits composent la personne morale.

L'étude du dépassement de la personnalité reprend également une idée maîtresse, développée dans le second apport de notre étude de la transparence des personnes morales, selon laquelle les personnes qui composent la personne morale et les rapports de ces divers individus entre eux sont une considération déterminante dans le droit de la personnalité morale. Les effets de la personnalité morale dans l'ordre juridique paraissent largement gouvernés par cette idée.

SECTION II. LES EFFETS DE LA PERSONNALITÉ MORALE MARQUÉS PAR SON SUBSTRAT HUMAIN.

353 - Une idée se dégage de l'étude du dépassement de la personnalité morale : *Le régime juridique de la personne morale ne peut se départir du substrat humain qui est le sien.* L'homme détermine les effets de la personnalité morale dans l'ordre juridique et ceci parce qu'il se situe à deux niveaux.

Il est, en premier lieu, à l'origine de la personne morale. C'est lui qui en est l'initiateur, le créateur. Le droit de la personnalité morale semble profondément marqué par l'origine humaine de la personne morale puisque, pour déterminer les effets de la personne morale dans l'ordre juridique, il fait réapparaître l'homme à travers l'écran social lorsque cela lui semble nécessaire (I).

L'homme s'avère, en second lieu, une finalité pour le droit de la personnalité morale. L'être humain est le présupposé de l'organisation juridique et toutes les normes ont pour fin, médiate ou immédiate, le bien des hommes. Le droit de la personnalité morale n'échappe pas à cette règle puisqu'il permet de faire abstraction de la personnalité morale chaque fois que cela s'avère nécessaire pour assurer d'harmonieuses et profitables relations entre les hommes (II).

I. - LES EFFETS DE LA PERSONNALITÉ MORALE MARQUÉS PAR SON ORIGINE HUMAINE.

354 - Par une vision anthropomorphique de la personnalité morale, la doctrine a cru, à l'origine, que la personne morale pouvait être comme l'être humain, un être entièrement distinct des autres. Très vite, cependant, des auteurs ont dénoncé cet aspect des théories de la personnalité morale¹²⁴⁰ (A). L'étude du dépassement de la personnalité confirme la spécificité de la personne morale. Cette dernière n'est pas détachable des êtres humains qui la composent. Leur régime juridique traduit fidèlement cette idée. Les effets de l'apparition d'une personne morale dans l'ordre juridiques sont déterminés en considération de ses membres et des liens qui unissent ces derniers à l'entité personnifiée (B).

A. - Le nécessaire rejet de la vision anthropomorphique de la personnalité morale

355 - Aux premières heures de la théorie de la personnalité morale, les auteurs du XIX^e siècle avaient cru à une assimilation, aussi complète que possible, des personnes morales aux personnes physiques¹²⁴¹. Juridiquement, le groupe personnifié était considéré comme une unité, une entité dont l'existence était totalement distincte de ses composantes. Dès lors que cette idée était admise, l'entité personnifiée était assimilée à un sujet de droit, c'est-à-dire à un individu. Le régime des personnes morales devait alors être calqué sur celui des personnes physiques. Les personnes morales devaient ainsi, dans la mesure du possible, avoir un nom, un domicile, un patrimoine propre. Cette assimilation relève de la thèse de l'anthropomorphisme¹²⁴².

356 - Rapidement, cette analyse de la personnalité morale fut cependant contestée. Unanimement, les auteurs ont reconnu que les personnes morales n'étaient pas des personnes dans le sens traditionnel du terme qui vise les personnes physiques. Parmi les spécificités des personnes morales, de nombreux auteurs ont notamment insisté sur le fait que l'entité personnifiée ne masque jamais totalement les individus qui l'ont créée. Les individus errent toujours à proximité de la personne morale.

¹²⁴⁰ Voyez notamment : CARBONNIER (J.), *Droit Civil/Les personnes. Personnalité, incapacités, personnes morales*, Thémis Droit privé, Paris : Puf, 2000, p. 176.

¹²⁴¹ DAVID (R.), *Rapport général, in La personnalité morale et ses limites, Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 21.

¹²⁴² CARBONNIER (J.), *Droit Civil/Les personnes. Personnalité, incapacités, personnes morales*, Thémis Droit privé, Paris : Puf, 2000, p. 176.

En droit public, Maurice HAURIUO, dès 1906, s'est refusé à écarter le « collectif » des associés et membres de l'analyse de la personnalité morale. Il distinguait entre le consentement à un acte juridique, qui est la base du contrat, et l'adhésion à un fait, qui fonde le collectif institutionnel. Cette distinction permettait l'appréhension d'une réalité sociale qui est le groupe. Elle permettait également d'échapper à l'idée que la personne morale est complètement détachée de la réalité objective qu'est le groupe.

Dès 1906, Maurice HAURIUO considère que la personnalité morale se joue en deux temps. Une première phase est celle de la constitution objective de la personne morale par la réunion d'un ensemble de données matérielles, politiques, sociales, idéologiques, morales qui s'agencent dans une forme sociale organisée. Cette première phase est suivie d'une seconde caractérisée par l'apparition du sujet de droit. L'unité vient se superposer au pluralisme qu'elle contient, sans faire disparaître ce pluralisme. La personnalité juridique, c'est le pluralisme et l'unité, la réalité sociale et la flamme subjective, le corpus et la persona.

Maurice Hauriou enrichira cette réflexion. Dès 1929, il distingue la personnalité morale et la personnalité juridique. La personnalité morale est une réalité économique et morale. La seconde - la personnalité juridique - est un moyen technique permettant l'établissement des relations juridiques. Les deux concepts sont complémentaires, la personnalité juridique est le masque posé sur la personnalité morale. C'est un construit juridique sur une réalité sociale. Ainsi la personnalité juridique est construite sur une réalité sociale et ne l'occulte pas.

357 - En droit privé, plusieurs auteurs n'ont eu de cesse, également, de dénoncer l'inexactitude des thèses anthropomorphique¹²⁴³.

François GENY considérait ainsi que la personnalité humaine est en grande partie du domaine du donné, tandis que la personnalité morale est du domaine du construit. Cette idée fut largement reprise¹²⁴⁴. Monsieur Gilles GOUBEAUX¹²⁴⁵ considérait que si les personnes morales, comme les personnes physiques, sont des sujets de droits, là s'arrête la similitude. L'analyse de la personnalité juridique des personnes physiques ne peut être étendue aux personnes morales. Pour ces dernières, en effet, le droit doit construire

¹²⁴³ DAVID (R.), *Rapport général, in La personnalité morale et ses limites, Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960.

¹²⁴⁴ Voyez également : DAVID (R.), *Rapport général, in La personnalité morale et ses limites, Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960.

¹²⁴⁵ GOUBEAUX (G.), *Personnalité morale, Droit des personnes et droit des biens*, in « Aspects actuels du droit commercial français », Etudes dédiées à René ROBLOT, LGDJ, 1984, p. 205, n° 9.

juridiquement le sujet de droit lui-même. Alors que, pour les personnes physiques, la structure de l'être humain est reçue comme une donnée. Les éléments de l'être humain sont analysés par l'anatomie, la biologie, etc mais, dans tous les cas, ils échappent aux droits. La chose est, en revanche, très différente pour les personnes morales.

Plus récemment, Monsieur Guillaume WICKER¹²⁴⁶ se refuse également à écarter le groupement de l'analyse de la personnalité morale. Cet auteur part du constat que les personnes morales ont vocation à réaliser leurs effets dans deux directions : dans l'ordre interne, comme tout groupement, et dans l'ordre externe vis-à-vis des tiers, en qualité de sujet de droit autonome. L'attribution de la personnalité exige l'existence d'un groupement et des mesures de publicité. Cela met en évidence la distinction entre les effets internes et les effets externes, ce qui n'est rien d'autre que la distinction entre l'effet relatif et l'opposabilité du groupement. Là encore, cette analyse de la personnalité morale ne nie pas le groupement.

358 - Monsieur Jean-Arnaud MAZERES¹²⁴⁷ expliquait ce phénomène. Selon lui, dans notre droit, il existe une véritable volonté de nier le collectif et de le ramener à l'unité d'un individu, seul intelligible pour le système juridique. L'ensemble social est une juxtaposition d'individus que rien ne lie et que seul l'Etat, érigé au dessus d'eux, peut contenir. En ayant recours à la personnalité morale, tout est ramené à la forme figée de l'individu. On écarte ainsi le pluralisme social tissé d'une multitude de relations vivantes, changeantes, jeu de forces inégalitaires car c'est bien là le problème : qui dit groupe, dit combat entre des forces, des inégalités et des pouvoirs. En considérant que les groupes forment une personne morale unique, on occulte ce problème de lutte des inégalités et des pouvoirs.

Or, « banni récalcitrant », le collectif résiste. L'étude du dépassement de la personnalité morale confirme cette analyse.

¹²⁴⁶ WICKER (G.), *Les fictions juridiques ; contributions à l'analyse de l'acte juridique*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1997, Tome 253 ; « Personne morale », Rép. Civ. Dalloz, juin 1998.

¹²⁴⁷ MAZERES (J.-A.), Préface de LINDITCH (F.), « Recherche sur la personnalité morale en droit administratif », Bibliothèque de droit public, Tome 176, Paris : LGDJ, 1997, p. XVI.

B. - Les effets de la personnalité morale nécessairement déterminés en fonction des rapports entre la personne morale et ses membres.

359 - Aux termes de notre étude de la transparence des personnes morales, il est apparu que la personnalité morale est une aptitude à être titulaire de droits et d'obligations. Elle permet à une entité supra individuelle d'être partie dans un rapport juridique, d'être bénéficiaire de prérogatives, de pouvoirs, bref d'être titulaire de droits et d'obligations. Entendue de cette manière, toute entité personnifiée est dotée d'une personnalité morale qui est la même pour toutes. Celle-ci ne varie pas en fonction de l'entité à qui elle est accordée.

L'attribution de la personnalité morale s'accompagne de la détermination d'un régime juridique composé d'un certain nombre de droits et d'obligations. L'attribution d'un régime juridique est également l'un des effets de la personnalité morale puisqu'elle est le corollaire nécessaire à l'attribution de la personnalité morale, entendue comme l'aptitude à être titulaire de droits et d'obligations.

Or, s'agissant du régime de la personne morale, à la différence de la personnalité morale, le régime juridique accordé à chaque personne morale varie en fonction de l'entité à qui il est accordé. L'idée s'est dégagée que ce régime varie en fonction de la forme et du type, éventuellement combiné avec l'objet et la qualité des membres de la personne morale. Ces éléments étant eux même fonction des liens plus ou moins étroits entre la personne morale et ses membres, il fallait admettre que le régime juridique de chaque personne morale dépend des liens qui unissent l'entité personnifiée à ses membres. Aux termes de notre étude de la transparence, les composants de la personne morale et les liens qui unissent les premiers avec la seconde apparaissent donc déterminants pour les effets de la personnalité morale dans l'ordre juridique.

L'étude du dépassement de la personnalité morale ne contredit pas cette analyse. Au contraire, elle met tout particulièrement en lumière la considération qui est accordée aux membres de la personne morale et aux liens qui les unissent à l'entité personnifiée dans le droit de la personne morale.

Nous avons démontré que le dépassement de la personnalité morale suppose la réunion de deux éléments : un intérêt à protéger et un pouvoir exercé par l'un des membres de la personne morale sur cette dernière. Attardons-nous sur cette seconde condition. Lorsque l'un des membres de la personne morale ou plusieurs d'entre eux exercent un pouvoir sur la personne morale, cette dernière est nécessairement moins indépendante à l'égard de ces

membres. Alors que, en principe, le composé et ses composants sont autonomes l'un envers l'autre, dans les cas de dépassement de la personnalité morale, la séparation n'est plus effectivement. C'est finalement la séparation, moins importante, entre l'un ou plusieurs des membres de l'entité personnifiée et l'entité personnifiée, elle-même, qui est l'une des conditions du dépassement de la personnalité morale. Or, en affirmant cette idée, on rejoint la conclusion faite à l'étude de la transparence. La considération des liens qui unissent la personne morale à ses membres est déterminante. Elle détermine le régime juridique de la personne morale. Elle détermine également les atteintes à l'autonomie des personnes morales portée dans les cas exceptionnels de dépassement de la personnalité morale.

360 - Cette interprétation rejoint, en partie, les analyses faites par certains auteurs qui considèrent que la personnalité morale doit être analysée de façon substantielle. Les partisans de cette thèse considèrent, comme Monsieur René DAVID¹²⁴⁸, que la personnalité physique des membres de l'entité personnifiée ne disparaît jamais derrière cette dernière. Les personnes physiques sont, au contraire, « ce qui est le plus substantiel dans la personne morale¹²⁴⁹ ». Monsieur COUTINHO DE ABREU¹²⁵⁰ écrivait, dans le même sens, que la séparation qui prévaut, en principe, entre la personne morale et ses membres ne doit pas obnubiler. La personne morale ne vit pas par et pour elle-même. Elle existe avant tout de par et pour ses membres. Il s'agit, pour cet auteur, d'une substantielle considération de la personnalité morale.

Selon nous, seule une substantielle considération de la personnalité morale permet d'expliquer le droit de la personnalité morale. En considérant le contraire, c'est-à-dire en considérant que la personne morale est entièrement différente et distincte du ou des individus qui la composent, les partisans de la thèse anthropomorphique font une erreur. C'est une erreur qui ne peut qu'entraîner inévitablement le discrédit de la théorie de la personnalité morale car chaque hypothèse de transparence ou de dépassement de la personnalité morale porte un coup aux fondements même de la personnalité morale et finit par ébranler la théorie.

¹²⁴⁸ DAVID (R.), *Rapport général, in La personnalité morale et ses limites, Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 9.

¹²⁴⁹ DAVID (R.), *Rapport général, in La personnalité morale et ses limites, Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 9.

¹²⁵⁰ COUTINHO DE ABREU (J.-M.), « Personnalité morale, subjectivité juridique et entreprises », RID éco. 1996, n° 2, p. 171.

361 - Notre étude ajoute toutefois aux propos développés par les tenants de l'analyse substantielle de la personnalité morale. Ceux-ci considèrent que la personnalité physique des membres de la personne morale ne disparaît pas derrière l'entité personnifiée. Cette affirmation se trouve parfaitement confirmée par notre étude. Il ne paraît pas possible, en effet, d'envisager la personne morale sans accorder de considération à ses membres. Cependant, à elle seule, la personnalité des associés n'influe pas sur le régime juridique de la personne morale. Ce dernier est influencé par le lien entre la personne morale et ses membres. C'est la séparation plus ou moins grande entre l'entité personnifiée et ses membres qui est une considération déterminante des règles qui gouvernent la personne morale. Elle détermine, en partie du moins, les effets de la personnalité morale dans l'ordre juridique.

Un autre élément joue également dans la détermination des effets de la personnalité morale dans l'ordre juridique. Il s'agit de la finalité humaine de la personnalité morale.

II. - LES EFFETS DE LA PERSONNALITÉ MORALE MARQUÉS PAR SA FINALITÉ HUMAINE.

362 - La personne morale ne vit pas par elle et pour elle-même. Cette idée semble profondément marquer le droit de la personnalité morale. Notre étude du dépassement de la personnalité morale a démontré en quoi l'idée que la personne morale vit « de par ses membres » est une considération déterminante dans le régime juridique de la personne morale. L'idée selon laquelle la personne morale vit pour les individus qui la composent et qui l'entourent apparaît également une considération déterminante lorsqu'il s'agit de fixer les droits et obligations de chaque personne morale. Le dépassement de la personnalité morale a, en effet, pour but la bonne organisation des rapports des individus entre eux. Il a donc une finalité humaine (A). Or, le dépassement participe à la détermination des effets de la personnalité morale. Il faut donc admettre que les effets de la personnalité morale sont, eux même, déterminés dans le but d'assurer de justes et harmonieuses relations entre les Hommes. Ils ont donc, également, une finalité humaine (B).

A. - La finalité humaine du dépassement de la personnalité morale.

363 - Le dépassement de la personnalité morale a un caractère fonctionnel. Il est réalisé pour sauvegarder ou promouvoir les intérêts particuliers : ceux des créanciers, ceux des salariés, ceux des membres et parfois ceux de la personne morale. L'intérêt des

diverses personnes qui gravitent autour de la personne morale constitue une finalité du dépassement de la personnalité morale.

364 - Ce constat suscite une question : tendu vers la satisfaction des intérêts de ceux qui gravitent autour de l'entité personnifiée, le dépassement n'a-t-il pas, au fond, pour finalité d'organiser au mieux les rapports des êtres humains entre eux ? Si l'on considère qu'organiser les rapports des individus entre eux, ce n'est qu'établir un système permettant de répondre au mieux aux besoins de chacun en les accordant les uns aux autres, le dépassement de la personnalité morale tend, sans aucun doute, à organiser les relations des individus entre eux compte tenu de la situation de la société ou du groupement. Au-delà de la seule satisfaction immédiate des intérêts de ceux qui côtoient la personne morale, le dépassement aurait ainsi pour but la bonne organisation des rapports des individus entre eux.

365 - Nous savons, également, que le dépassement est le fruit, soit d'un raisonnement essentiellement basé sur le pouvoir, soit d'un raisonnement essentiellement fondé sur la satisfaction des intérêts en présence. Dans ce dernier cas, le raisonnement est le suivant : en présence de plusieurs intérêts souvent antagonistes, la décision de privilégier tel ou tel intérêt est prise compte tenu de principes de préférence. Le premier d'entre eux étant l'ordre et l'intérêt public. Le sacrifice du principe d'autonomie est donc susceptible de servir l'intérêt général. En d'autres termes, le dépassement de la personnalité morale sert l'intérêt de ceux qui gravitent autour de l'entité personnifiée mais aussi l'intérêt général.

On peut également considérer que l'atténuation de l'autonomie des personnes morales sert les personnes morales elles-mêmes. Si le Législateur et le juge restaient indifférents aux difficultés rencontrées par ceux avec qui elles traitent, nul ne voudrait plus rentrer en rapport avec elles. Pour éviter leur discrédit total, il est nécessaire d'admettre quelques exceptions au principe.

Or, servant les intérêts de ceux qui gravitent autour de l'entité personnifiée, l'intérêt général et l'intérêt des personnes morales dans leur ensemble, on retrouve dans le dépassement, ce que le système juridique cherche à protéger, à savoir les individus. Le dépassement de la personnalité morale aurait ainsi une finalité humaine.

B. - La finalité humaine gouvernant la détermination des effets de la personnalité morale.

366 - Intérêt des membres, intérêt des tiers qui gravitent autour de l'entité personnifiée et intérêt de la personne morale, ces notions n'apparaissent pas simplement dans le dépassement de la personnalité morale, elles apparaissent également dans l'ensemble du droit des personnes morales.

La notion d'intérêt est ainsi déjà attachée à l'idée de la personne morale en droit romain. Si comme chacun sait, les juristes romains n'avaient pas développé de théorie générale de la personnalité morale, certaines collectivités les *universitates* pouvaient agir comme des personnes. Or, on trouve, dans le Digeste, une rubrique¹²⁵¹ qui souligne que c'est notamment un intérêt pratique qui a conduit à l'idée de personne morale, à savoir accorder au groupement la capacité d'ester en justice.

Plus tard « l'intérêt » prendra une place déterminante. Selon la théorie de la réalité technique qui fut consacrée par la jurisprudence, la reconnaissance de la personnalité morale suppose qu'existe « un intérêt collectif et permanent distinct des intérêts individuels ». Puis, lors de la vie du groupement, notre étude de la transparence a permis de mettre l'accent sur le fait que le régime de chaque personne morale est déterminé par le Législateur et par les membres de l'entité personnifiée de façon à concilier l'arrivée de cette entité sur la scène juridique avec les intérêts des autres.

Le droit des personnes morales et les effets qu'ont ces dernières dans l'ordre juridique sont ainsi déterminés pour servir les intérêts de ceux qui gravitent autour de la personne morale. Le droit n'admet pas, par ailleurs, que la personne morale puisse desservir ces mêmes intérêts, c'est là la raison du dépassement de la personnalité morale. Par le dépassement de la personnalité morale, le droit fait prévaloir également l'ordre public et l'intérêt général. Il se dégage donc l'idée que les effets de la personnalité morale sont, de manière générale, déterminés dans le but d'organiser au mieux les rapports des êtres humains entre eux. Il s'agit d'assurer des relations les plus harmonieuses possibles entre les individus. Le droit des personnes morales a ainsi une finalité humaine et cette

¹²⁵¹ Dig. 4, 4 (*quod cujuscumque universitatis nomine vel contra eam agatur*) cité par CARBONNIER (J.), *Droit Civil 1/ Les Personnes. Personnalité, incapacités, personnes morales*, Thémis droit privé, Paris : Puf, 2000, p. 383.

considération paraît déterminante pour fixer les effets des personnes morales dans l'ordre juridique.

CONCLUSION DU CHAPITRE II :

367 - La théorie de la personnalité morale comporte deux problématiques : celle des conditions d'attribution de la personnalité morale et celle des effets de la personnalité morale dans l'ordre juridique. L'étude du dépassement de la personnalité morale était l'occasion de voir, sous un éclairage différent, cette seconde problématique. Deux enseignements ont été tirés.

Il en est ressorti, d'une part, que le principe d'autonomie des personnes morales devait être consacré. En effet, dès lors que nous considérons que le dépassement de la personnalité morale était l'exception, la règle selon laquelle la personne morale est, en principe, autonome à l'égard de ses membres se trouvait confirmée. Il apparaît ainsi que la personnalité morale a pour effet essentiel de conférer l'autonomie à l'entité supra individuelle qui en est dotée et ceci pour toutes les personnes morales. Sans autonomie, pas de personnalité morale.

Il en est ressorti, d'autre part, que bien qu'autonome, la personne morale ne saurait se départir du substrat humain qu'est le sien. Les effets de la personnalité morale sont largement déterminés en fonction des Hommes qui sont, à la fois, à l'origine des personnes morales et une finalité pour elle.

Du fait que l'homme est à l'origine de la personne morale, le droit des personnes morales n'est pas déterminé comme si l'entité personnifiée était, dans la pratique, un être totalement autonome. Du fait qu'il y a des individus à son origine, ces individus et les liens, plus ou moins étroits, qu'ils ont avec la personne morale sont pris en considération pour déterminer les effets de la personne morale dans l'ordre juridique.

L'Homme s'avère également être une finalité pour le droit des personnes morales. En effet, ces dernières sont créées pour servir les intérêts des individus et leurs effets sont déterminés en fonction d'un but qui est d'assurer d'harmonieuses et profitables relations entre les Hommes.

CONCLUSION DU TITRE II :

368 - L'étude du dépassement de la personnalité morale fut l'occasion de démontrer que ce phénomène existait et s'analysait de façon identique en droit fiscal et en droit privé. Il y avait là une invitation à réfléchir sur les rapports entretenus entre ces deux branches du droit.

Un premier enseignement a été tiré : en matière de personnalité morale, le droit fiscal emprunte au droit privé les notions que ce dernier exploite. Alors que traditionnellement, on considère que la fiscalité fait preuve de particularisme, voire d'autonomie, à l'égard des définitions dégagées par le droit privé, bref que le droit fiscal a sa propre approche de la personnalité morale différente de celle adoptée par le droit privé, notre étude du dépassement de la personnalité morale tend à une conclusion opposée. En admettant, en effet, que le dépassement est un phénomène répandu dans toutes les disciplines du droit privé et du droit fiscal, il n'était plus possible de soutenir que ce dernier est le seul à tenir compte des liens entre l'entité personnifiée et ses membres. Le droit fiscal ne présente ainsi aucune originalité lorsqu'il considère que la personne morale n'est jamais totalement étrangère à ses membres.

Un second enseignement a été tiré : en matière de personnalité morale, le droit privé emprunte deux des caractères du droit fiscal qui sont le réalisme et le volontarisme. L'étude du dépassement de la personnalité morale a montré, en effet, que le droit fiscal et le droit privé ont une même conception des effets de la personnalité morale. Or, cette conception traduit un certain réalisme du droit de la personnalité morale puisque celui-ci n'oublie pas l'origine humaine de l'entité personnifiée pour fixer les effets de la personnalité morale dans l'ordre juridique. Cette conception traduit également un certain volontarisme du droit de la personnalité morale puisque celui-ci est avant tout déterminé dans le but d'assurer d'harmonieuses relations entre les individus.

CONCLUSION DE LA PARTIE II :

369 - Suivant la méthode de travail du Comte de BUFFON, la seconde partie de notre étude devait consister à « se donner des idées ». En d'autres termes, il s'agissait de proposer une analyse du phénomène que nous avons observé dans la pratique et dénommé le dépassement de la personnalité morale.

Cette démarche a conduit à dégager le sens du dépassement de la personnalité morale. Il est alors apparu que le dépassement est réalisé dans deux hypothèses.

Il est déclenché lorsque d'aventure, l'un des membres de la personne morale s'est approprié un pouvoir sur celle-ci et que, en exerçant ce pouvoir à mauvais escient, il a créé ou risque de créer un dommage à l'un des tiers qui gravitent autour de l'entité personnifiée ou à l'entité personnifiée elle-même.

Mais, le dépassement peut aussi être réalisé lorsque les règles gouvernant la personne morale, en principe élaborées pour servir les intérêts que l'entité personnifiée suscite chez les tiers et ses auteurs, ne jouent plus ce rôle et sont, au contraire, préjudiciables à ces derniers.

Ainsi entendus, le dépassement de la personnalité morale apparaît comme un procédé permettant d'adapter le droit des personnes morales à la situation effective de chacune.

Cette démarche a ensuite conduit à dégager la portée du dépassement de la personnalité morale. Au fil de l'étude de ce nouveau concept, aucune distinction ne s'est dégagée entre le droit fiscal et le droit privé. Au contraire, ce phénomène est commun à ces deux branches du droit, tout comme son analyse. Or, cette circonstance invite naturellement à s'interroger sur la réalité de l'autonomie ou du particularisme du droit fiscal dans le domaine des personnes morales. La fiscalité a-t-elle réellement une conception de la personnalité morale particulière par rapport au concept du droit privé ? La réponse paraît, désormais, négative. En matière de personnalité morale, le particularisme n'est pas à imputer au droit fiscal mais à la personnalité morale elle-même. Les personnes morales sont, en droit privé comme en droit fiscal, des sujets de droit « différents » des sujets de droit que sont les personnes physiques. Pour appréhender leur particularité, il convient de distinguer personnalité morale et régime de la personne morale.

L'attribution de la personnalité morale à une entité supra-individuelle fait de celle-ci un sujet de droit autonome à l'égard de ses membres qui est lui-même titulaire de droits et

obligations. En ce sens, la règle de l'autonomie des personnes morales apparaît incontestable.

L'attribution d'un régime juridique à l'entité personnifiée confère à celle-ci des droits et des obligations qui, cette fois, sont déterminés en considération du particularisme de la personnalité morale, particularisme qui tient au fait que la personne morale est nécessairement l'émanation d'individus, personnes physiques.

CONCLUSION GÉNÉRALE

370 – Groupe de sociétés, détention indirecte, cession de contrôle, société à prépondérance immobilière, autant d'hypothèses qualifiées, en introduction de ce travail, « d'invitation à la réflexion ». Cette invitation a donné lieu à un parcours...

Ce parcours a commencé par la découverte que les atteintes à l'autonomie des personnes morales connues et acceptées en droit privé et droit fiscal français, forment un diptyque : tandis que certaines hypothèses sont le résultat de la transparence de quelques personnes morales, les autres sont le résultat d'un dépassement de la personnalité morale opéré par le juge ou le Législateur.

Cette analyse était surprenante au regard de l'analyse traditionnelle des atteintes à l'autonomie des personnes morales qui tendait à considérer que toutes les atteintes relevaient de la seule transparence. Cette analyse n'est pourtant pas acceptable si l'on souhaite saisir l'intégralité des hypothèses d'atteinte à l'autonomie des personnes morales car toutes les atteintes ne sont pas le résultat du même mécanisme.

Certaines atteintes sont le résultat de la transparence de la personne morale conçue comme le phénomène par lequel il est naturellement dérogé au principe de séparation de la personne morale et de ses membres en considération des particularités de l'entité visée, illustrées par sa forme éventuellement combinée à son objet ou la qualité de ses membres.

D'autres atteintes n'ont que faire de la transparence de la personne morale. Elles relèvent du dépassement de la personnalité morale conçu comme le phénomène qui consiste pour le Législateur ou le juge, tout en admettant la personne morale comme un sujet de droit entièrement distinct, à écarter exceptionnellement l'autonomie de celle-ci pour prendre en considération, dans des hypothèses et dans un but précis, la personnalité de ses membres.

Le dépassement de la personnalité morale était un concept nouveau d'où la tentation de continuer notre parcours sur les traces de cette nouvelle notion.

Cette démarche a conduit à poser une première question. La démonstration de l'existence du dépassement de la personnalité morale suscitait naturellement une interrogation : pourquoi le dépassement est-il opéré ? En réponse à cette question, il est apparu que le dépassement de la personnalité morale était opéré dans deux hypothèses.

Il est parfois opéré lorsque l'un des membres de la personne morale s'est approprié un pouvoir sur celle-ci et que, en exerçant ce pouvoir à mauvais escient, il a créé ou risque de créer un dommage à l'un des tiers qui gravitent autour de l'entité personnifiée ou à l'entité personnifiée elle-même.

Mais, le dépassement peut aussi être opéré lorsque les règles gouvernant la personne morale, en principe élaborées pour servir les intérêts que l'entité personnifiée suscite chez les tiers et ses auteurs, ne jouent plus ce rôle et sont, au contraire, préjudiciables à ces derniers.

Droit privé et en droit fiscal semblent partager cette analyse. Dans ces deux branches du droit, le dépassement de la personnalité morale existe et apparaît comme un procédé permettant d'adapter le droit des personnes morales à la situation effective de chacune.

Ainsi entendu, le concept de dépassement de la personnalité morale suscitait alors une nouvelle réflexion. Si le dépassement de la personnalité morale est connu et appréhendé de façon identique en droit fiscal et en droit privé, peut-on encore considérer que le droit fiscal fait preuve de particularisme, voire d'autonomie, sur les questions relatives aux personnes morales ? C'est une réponse négative qui ressort de notre étude. Le droit privé comme le droit fiscal ont une vision identique des personnes morales. Dans ces deux branches du droit, les personnes morales se définissent par deux éléments : leur personnalité morale et leur régime.

L'attribution de la personnalité morale à une entité supra-individuelle fait de celle-ci un sujet de droit autonome à l'égard de ses membres qui est lui-même titulaire de droits et obligations.

L'attribution d'un régime juridique à l'entité personnifiée confère à celle-ci des droits et des obligations qui sont déterminés en considération du particularisme de la personnalité

morale, particularisme qui tient au fait que la personne morale est nécessairement l'émanation d'individus, personnes physiques.

BIBLIOGRAPHIE

I. - OUVRAGES GÉNÉRAUX, TRAITÉS ET MANUELS

AUBRY (C.), RAU (C.), *Droit civil français*, Tome 9, 6^{ème} éd. par ESMEIN (P.), Paris : Librairie technique, 1961.

BATIFOL (H.), *Traité élémentaire de droit international privé*, 3^{ème} éd., Paris : LGDJ.

BENABENT (A.), *Droit civil, Les obligations*, Précis Domat, 11^{ème} éd., Paris : Montchrestien, 2007.

BLARY-CLEMENT (E.), DEKEUWER-DEFOSSEZ (F.), *Droit commercial : Activités commerciales, commerçants, fonds de commerce, concurrence, consommation*, 9^{ème} éd. Précis Domat Droit privé, Paris : Montchrestien, 2007.

CABRILLAC (R.) et al., *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, 2^{ème} éd., Objectif Droit, Paris : Litec Editions du Juris-classeur, 2004.

CARBONNIER (J.), *Droit civil, 1/ Les personnes. Personnalité, incapacités, personnes morales*, Thémis Droit privé, 21^{ème} édition, Paris : Presses Universitaires de France, 2000.

CORNU (G.), *Droit civil. Introduction. Les personnes. Les biens*, Précis Domat, Droit privé, 11^{ème} édition, Paris : Montchrestien, 2003.

CORNU (G.), *Droit civil. Les personnes*, Précis Domat, 13^{ème} édition, Paris : Montchrestien, 2007.

COZIAN (M.), *Précis de fiscalité des entreprises*, 31^{ème} éd., Paris : LexisNexis Litec, 2007.

COZIAN (M.), VIANDIER (A.), DEBOISSY (F.), *Droit des sociétés*, Les Manuels, 20^{ème} éd., Paris : LexisNexis Litec, 2007.

DAVID (C.), FOUQUET (O.), PLAGNET (B.), RACINE (P.-F.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 4^{ème} éd., Paris : Dalloz, 2003.

Editions Francis LEFEBVRE, *Associations, Fondations, congrégations*, Mémento Pratique, Levallois : Editions Francis LEFEBVRE, 2006/2007.

Editions Francis LEFEBVRE, *Fiscal*, Mémento Pratique, Levallois : Editions Francis LEFEBVRE, 2007.

Editions Francis LEFEBVRE, *Groupes de sociétés*, Mémento Pratique, Levallois : Editions Francis LEFEBVRE, 2007/2008.

Editions Francis LEFEBVRE, *Social*, Mémento Pratique, Levallois : Editions Francis LEFEBVRE, 2007.

FLOUR (J.) et al. *Droit civil. Les obligations*. Tome 1 : *L'acte juridique*, 11^{ème} éd. Paris : Sirey, 2005.

FLOUR (J.) et al. *Droit civil. Les obligations*. Tome 2 : *Le fait juridique*, 11^{ème} éd. Paris : Sirey, 2005.

FLOUR (J.) et al., *Droit civil. Les obligations*. Tome 3 : *Le rapport d'obligation*, 4^{ème} éd., Paris : Sirey, 2006.

GHESTIN (J.), GOUBEAUX (G.), FABRE-MAGNAN (M.), *Traité de droit civil. Introduction générale*, 4^{ème} éd., Paris : LGDJ, 1994.

GOUBEAUX (G.), *Les personnes*. *Traité de droit civil*, Paris : LGDJ, 1989.

GOUTHIÈRE (B.), *Les impôts dans les affaires internationales*, 6^{ème} éd., Levallois : Editions Francis Lefebvre, 2004.

GROSCLAUDE (J.), *La doctrine fiscale en France (1987-1999)*, 1^{ère} éd., Paris : Litec, 2000.

HAMEL (J.), LAGARDE (G.), *Traité de droit commercial*, Tome 1, Paris : Dalloz, 1954.

ISAMBERT (F.A.), *Recueil général des anciennes lois françaises depuis l'an 420 jusqu'à la révolution de 1789*, 1822.

JEANTIN (M.), LE CANNU (P.), *Droit commercial : Entreprises en difficulté*, *Précis Droit privé*, 7^{ème} éd. Paris : Dalloz, 2006.

JEANTIN (M.), LE CANNU (P.), GRANIER (T.), *Droit commercial – Instruments de paiement et de crédit, Titrisation*, *Précis Droit privé*, 7^{ème} éd. Paris : Dalloz, 2005.

JOSSERAND (L.), *Cours de droit civil positif français*, Paris : Librairie du Recueil Sirey, 1932, 3 volumes.

JULLIOT DE LA MORANDIÈRE (L.), *Droit commercial et droit fiscal des affaires*, Tome II, 3^{ème} éd., *Précis*, Paris : Dalloz, 1965.

MALINVAUD (P.), *Droit des obligations*, *Les Manuels*, 10^{ème} éd., Paris : LexisNexis Litec, 2007.

MARTY (G.), RAYNAUD (P.), *Droit civil, Les personnes*, 3^{ème} éd., Paris : Sirey, 1976.

MERCIER (J.-Y.), PLAGNET (B.), *Les impôts en France, Traité de fiscalité*, Levallois : Editions Francis Lefebvre, 2007.

OPPETIT (B.), *Philosophie du droit*, Précis Droit privé, Paris : Dalloz, 1999.

OUDENOT (P.), *Fiscalité approfondie des sociétés*, 2^{ème} éd., Paris : LexisNexis Litec, 2001.

POTHIER (R.-J.), *Les traités de droit français : traité du contrat des sociétés*, Paris : Edition Béchet, 1835.

RIPERT (G.), *Traité élémentaire de droit commercial*, 6^{ème} édition par ROBLOT (R.), Paris : LGDJ, 1968.

RIPERT (G.), *Traité élémentaire de droit commercial*, 11^{ème} édition par ROBLOT (R.), Paris : LGDJ, 1984.

RIPERT (G.), *La règle morale dans les obligations civiles*, Paris : LGDJ, 1994.

RIPERT (G.), **ROBLOT (R.)**, *Traité de droit commercial, Les sociétés commerciales*, 18^{ème} éd. par GERMAIN (M.), Paris : LGDJ, 2002, Tome 1.

RIPERT (G.), **ROBLOT (R.)**, *Traité de droit commercial, Droit fiscal des affaires*, 5^{ème} éd. Par SERLOOTEN (P.), Paris : LGDJ, 1997, Tome 3.

ROLAND (H.), **BOYER (L.)**, *Adages du droit français*, 4^{ème} éd., Paris : LexisNexis Litec, 1999.

SALEILLES (R.), *De la personnalité juridique. Histoire et théories. Vingt cinq leçons d'introduction à un cours de droit civil comparé sur les personnes juridiques*, Paris : Librairie nouvelle de droit et de jurisprudence Arthur ROUSSEAU, 1910.

SALEILLES (R.), *De la personnalité juridique, Histoire et théories. Vingt cinq leçons d'introduction à un cours de droit civil comparé sur les personnes juridiques*, 2^{ème} édition, Paris : Rousseau et Cie, 1922.

SCHMIDT (J.), **KORNPROBST (E.)**, *Fiscalité immobilière*, 9^{ème} éd., Paris : LexisNexis Litec, 2006.

SERLOOTEN (P.), *Droit fiscal des affaires*, Précis, 6^{ème} édition, Paris : Dalloz, 2007.

TERRE (F.), **FENOUILLET (D.)**, *Droit civil. Les personnes. La famille. Les incapacités*. Précis, 7^{ème} édition, Paris : Dalloz, 2005.

TROPER (M.), *La philosophie du droit, Que sais-je ?*, 2^{ème} éd., Paris : Presses Universitaires de France, 2005.

TROTABAS (L.), *Science et technique fiscale*, Précis, Paris : Dalloz, 1960.

TROTABAS (L.), **COTTERET (J.-M.)**, *Droit fiscal*, 8^{ème} éd., Précis, Paris : Dalloz, 1997.

VEDEL (G.), *Droit administratif*, Thémis, 4^{ème} édition, Paris : Presses Universitaires de France, 1968.

II. - OUVRAGES SPÉCIALISÉS, THÈSES, MÉMOIRES ET MONOGRAPHIES

BARUCHEL (N.), *La personnalité morale en droit privé. Eléments pour une théorie,* Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 2004, Tome 410.

BASTID (S.), et al., *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public,* Travaux et recherches de l'institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960.

BENARD (C.-M.), *Les limites de la personnalité morale en droit privé,* Thèse dactylographiée, Université de sciences sociales de Toulouse, 2003

BOUVARD (F.), *L'écran de la personnalité morale à l'épreuve du droit des procédures collectives,* Thèse dactylographiée, Paris XIII, 2000.

BOUVIER (F.), *Les limites à la personnalité morale des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés : la notion de transparence généralisée,* Thèse dactylographiée, Paris, 1985.

CHAMPAUD (C.), *Le pouvoir de concentration de la société par actions,* Bibliothèque de droit commercial, Paris : Librairie Sirey, 1962.

COTTINI (M.), *La communauté d'intérêts en droit fiscal français, Contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale,* Thèse dactylographiée, Aix-Marseille, 1998.

COULOMBEL (P.), *Le particularisme de la condition juridique des personnes morales de droit privé,* Thèse dactylographiée, Nancy, 1950.

COZIAN (M.), *Les grands principes de la fiscalité des entreprises,* 4^{ème} éd., Paris : Litec, 2000.

CUTAJAR-RIVIERE (C.), *La société écran, essai sur la notion et son régime juridique,* Bibliothèque de droit privé, Tome 272, Paris : LGDJ, 1998.

DANIS-FATÔME (A.), *Apparence et contrat,* Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 2004, Tome 414.

DEBOISSY (F.), *La simulation en droit fiscal,* Bibliothèque de droit privé, Tome 276, Paris : LGDJ, 1997.

DEHEM (L.), *Le conseil d'Etat en face des nouveaux impôts sur le revenu,* Thèse dactylographiée, Lille, 1927.

DESPAX (M.), *L'entreprise et le droit,* Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1957, Tome 1.

FADEL-RAAD (N.), *L'abus de la personnalité morale en droit privé,* Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991.

GASTAUD (J.-P.), *Personnalité morale et droit subjectif. Essai sur l'influence du principe de la personnalité morale sur la nature et le contenu des droits des membres des groupements personnifiés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1977, tome 149.

HANNOUN (C.), *Le droit et les groupes de sociétés*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1991, Tome 216.

JABAUD (B.), *L'impôt et les groupes de sociétés*, Collection L'administration nouvelle, Paris : Editions Berger-Levrault, 1970.

JOSSERAND (L.), *De l'abus des droits*, Paris : Rousseau, 1905.

JOSSERAND (L.), *De l'esprit des droits et de leur relativité : théorie dite « de l'abus des droits »*, 2^{ème} éd., Paris : Dalloz, 1939.

KETCHEDJAN (D.), *La personnalité morale au regard du droit fiscal*, Thèse dactylographiée, Paris II, 1972.

LECERCLE (M.), *L'impôt cédulaire sur les Bénéfices Industriels et Commerciaux*, Thèse dactylographiée, Paris, 1922.

LEVENEUR (L.), *Situations de fait et droit privé*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1990, Tome 212.

LINDITCH (F.), *Recherche sur la personnalité morale en droit administratif*, Bibliothèque de droit public, Paris : LGDJ, 1997, Tome 176.

MICHOUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application au droit français*, 1^{er} édition, Paris : LGDJ, 1906, 2 tomes.

MICHOUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application au droit français*, 3^{ème} édition par TROTABAS (L.), Paris : LGDJ, 1932.

MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, Paris : GF-Flammarion, 1979.

MORELLI (N.), *L'exception de personnalité morale Ou la personnalité juridique de la société envisagée comme moyen de défense*, Thèse dactylographiée, Aix-Marseille, 2004.

OPPETIT (B.), *Les rapports des personnes morales et de leurs membres*, Thèse dactylographiée, Paris, 1963.

PERCEROU (R.), *La personne morale de droit privé, patrimoine d'affectation*, Thèse dactylographiée, Paris, 1951.

PUJOL (J.), *L'application du droit privé en matière fiscale. Recherches sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, Bibliothèque de sciences financières, Paris : LGDJ, 1987, Tome 25.

PUYRAVEAU (P.), *La fiscalité des sociétés de personnes, Pratique et solutions nouvelles*, Levallois : Nouvelles Editions Fiduciaires, 1986.

- REILLE (F.)**, *La notion de confusion des patrimoines*, Thèse dactylographiée, Montpellier I, 2005.
- RIPERT (G.)**, *Aspects juridiques du capitalisme moderne*, 2^{ème} éd., Paris : LGDJ, 1951.
- ROBBEZ MASSON (C.)**, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Bibliothèque de science financière, Tome 29, Paris : LGDJ, 1990.
- SCHMIDT (J.)**, **KORNPROBST (E.)**, *Fiscalité immobilière*, 9^{ème} édition, Paris : lexisNexis Litec, 2006.
- SEROPYAN (S.)**, *De l'autonomie patrimoniale en droit des sociétés. Autonomie patrimoniale et personnalité morale*, Thèse dactylographiée, Nice, 2002.
- SIMONART (V.)**, *La personnalité morale en droit privé comparé. L'unité du concept et ses applications pratiques, Allemagne, Angleterre, Belgique, Etats-Unis, France, Italie, Pays-Bas et Suisse*. Collection de la Faculté de droit-Université libre de Bruxelles, Bruxelles : Bruylant, 1995.
- VACRATE (S.)**, *La société créée de fait, essai de théorisation*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 2003, Tome 405.
- VERSCHAVE (J.-P.)**, *Essai sur le principe de l'unité du patrimoine*, Thèse dactylographiée, Lille, 1985.
- VIAL-PEDROLETTI (B.)**, *L'interposition de personnes dans les sociétés commerciales*, Thèse dactylographiée, Aix-Marseille, 1986.
- WICKER (G.)**, *Les fictions juridiques ; contributions à l'analyse de l'acte juridique*, Bibliothèque de droit privé, Paris : LGDJ, 1997, Tome 253.

III. - ETUDES DOCTRINALES ET ARTICLES

- ALFANDARI (E.)**, « Associations et sociétés : points de rencontre », Les Petites affiches, 24 avril 1996, n° 50, p.47.
- AMAR (J.)**, « Un premier aperçu » in *L'abus de droit en fiscalité*, Colloque du 16 mai 2002 organisé par l'Institut de droit économique, fiscal et social de l'Université de Paris Dauphine, Rev. Sociétés 2002, p. 457.
- AMEDEE-MANESME (G.)**, « Quelques problèmes relatifs à la négociation de bloc de contrôle », RJ com. 1976, p. 393.
- AMEDEE-MANESME (G.)**, « La fiscalité est-elle favorable aux cessions de bloc de contrôle », RJ com. 1977, p. 433.
- AMIEL-DONAT (J.)**, « Clause de non-concurrence et cession de droits sociaux », Dr. soc. 1989, n°1, p. 1.

ARCELIN (L.), « Interposition de personne et prête-nom : deux cas de simulation ? », Les Petites affiches 2002, n° 141, p. 20.

ARMAND (C.), VIANDIER (A.), « Réflexions sur l'exercice de l'action sociale dans le groupe de sociétés : transparence des personnalités et opacité des responsabilités ? », Rev. sociétés 1986, p. 557.

ATIAS (C.), LINOTTE (D.), « Le mythe de l'adaptation du droit au fait », D. 1977, 1^{ère} partie, p. 251.

AUSTRY (S.), « La jurisprudence du Conseil d'Etat » in « L'abus de droit en fiscalité », Colloque du 16 mai 2002 organisé par l'Institut de droit économique, fiscal et social de l'Université de Paris Dauphine, Rev. sociétés 2002, p. 471.

AZAVANT (M.), « La sanction civile en droit des sociétés ou l'apport du droit commun au droit spécial », Rev. sociétés 2003, p. 442.

BAILLY-MASSON (C.), « La fictivité, une épée de Damoclès disparue ? », Les Petites affiches 2000, n°16, p.4.

BARBIERI (J.-F.), « Comment rénover le droit français des groupes de sociétés ? », Les Petites affiches 1997, n° 133, p.6.

BARBIERI (J.-F.), « Obligation des associés civils au passif, vaines poursuites contre la société et saisie conservatoire à l'encontre d'un associé : un trio infernal », note sous Cass. Com. 9 octobre 2001, *Crédit Mutuel de Hyères c/ E. Ballet et autres*, Rev. Sociétés 2002, p. 70.

BEAUBRUN (M.), « La confusion des patrimoines au regard des procédures collectives de liquidation de passif », RJ com. 1980, p. 41 et p. 81.

BENAC-SCHMIDT (F.), « Essai sur la notion d'être moral nouveau. Réflexions sur son aspect fiscal », D. 1992, 1^{ère} partie, p. 37

BERGERÈS (M.-C.), « Propos digestifs sur une « tarte à la crème ». Les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale », Dr. fisc. 2000, n° 40, chron. p. 1285.

BERGERES (M.-C.), « Des fissures dans le régime du bénéfice mondial consolidé », JCP éd. E 2005, I, 621, n° 5.

BERMOND DE VAULX (J.-M.), « L'empire des faits et l'émergence de la notion de société », D. 1996, chron. p. 185.

BERTREL (J.-P.), « La garantie de passif social dans les acquisitions de contrôle », RJDA 1991, p. 243.

BERTREL (J.-P.), « Les recours offerts par la Loi à un « cessionnaire déçu », Dr. Et patrimoine mars 1993, p. 53.

BERTREL (J.-P.), « Faut-il en France un droit des groupes de sociétés ? », Dr. Et patrimoine octobre 1996, p. 14.

BERTREL (J.-P.), « La position de la doctrine sur l'intérêt social », Dr. Et patrimoine avril 1997, p. 42.

BEZARD (P.), « Le droit des sociétés françaises face aux défis de la mondialisation », Rev. Sociétés 2000, p. 55.

BISSARA (P.), « L'égalité des actionnaires : Mythe ou réalité ? Propos introductifs », JCP éd. E 1994, Cah. dr. entr. supplément n° 5, p. 18.

BISSARA (P.), « Au seuil d'un nouveau millénaire : quelles perspectives d'évolution pour le droit des sociétés ? », Rev. sociétés 2000, p. 69.

BLANLUET (G.), LE GALL (J.-P.), « La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprises », Rev. sociétés 1992, p. 669.

BLANQUET (F.), « Droit communautaire des sociétés de capitaux : quelles tendances générales prévisibles à l'aube du 3^{ème} millénaire ? », Rev. Sociétés 2000, p. 73.

BONNEAU (T.), « La réforme des offres publiques d'acquisition », Bull. Joly Sociétés 1992, p. 599.

BONNEAU (T.), HOVASSE (H.), VIDAL (D.), « La modernisation du droit des sociétés : le rapport Marini », Dr. sociétés 1996, chron. p. 15.

BORRICAND (J.), « La notion de fraude fiscale », JCP éd. E 1982, II, 13856.

BRAMAT (E.), « Les effets de la dissolution des sociétés unipersonnelles après la modification de l'article 1844-5 du Code civil par la loi NRE », Bull. Joly Sociétés 2002, n° 41, p. 181.

BRAULT (J.-C.), « La société civile écran de fumée fiscal ? », Defrénois 1985, art.33.578.

BREDIN (J.-D.), « Remarques sur la conception jurisprudentielle de l'acte simulé », RTD civ. 1956, p. 261.

BRUNET (A.), « De la distinction de l'homme et de l'entreprise », *in Aspects actuels du droit commercial français, Etudes dédiées à René ROBLOT*, Paris : LGDJ, 1984, p. 471.

BURST (J.-J.), « Une personnalité morale ambiguë : la personnalité morale du groupement d'intérêt économique », JCP éd. G 1976, I, 2783.

CAMPELS (C.), « Limiter sa responsabilité au travers de la création d'une société : réalité, rêve ou utopie ? », JCP éd. N 1995, I, 1387.

CAMPREDON (C.), « L'action collective ordinale », JCP éd. G 1979, I, 2943.

CASIMIR (J.-P.), « La reconstitution du résultat fiscal d'une société de capitaux au moyen de l'enrichissement de ses dirigeants », Rev. sociétés 1979, p. 803.

CASIMIR (J.-P.), « L'imposition du résultat des sociétés : Être ou ne pas être soumis à l'impôt sur les sociétés ? Telle est la question » in *Mélanges à Claude CHAMPAUD*, Paris : Dalloz, 1997, p. 151.

CASTAGNEDE (B.), « Nature et caractères du droit fiscal », Dr. Fisc. 2006, n° 25, supplément, comm. 623.

CAUSSAIN (J.-J.), « Les conséquences fiscales des cessions massives de droits sociaux », JCP éd. N 1987, I, 58.

CAUSSAIN (J.-J.), **GERMAIN (M.)**, « Pratique des cessions de contrôle dans les sociétés anonymes non cotées », JCP éd. E 1987, II, 14915.

CHAMPAUD (C.), « Les méthodes de groupement des sociétés », RTD com. 1967, p. 1003.

CHAPPERT (A.), « La notion de personnalité morale en droit fiscal », Defrénois 2000, art. 37.248, p.1201.

CHARTIER (Y.), « L'évolution de l'engagement des associés », Rev. sociétés 1980, p. 1.

CHARVERIAT (A.), « Garantie par une société mère des engagements de ses filiales » RJDA 6/91, p. 411.

CHAULIN (V.), « Retour sur la transparence fiscale des sociétés de personnes françaises », Dr. fisc. 2004, n° 4, chron. p. 192.

CHAUVEAU (P.), « Des abus de la notion de personnalité morale des sociétés », Rev. gén. dr. com. 1938, p. 397.

COLLIN (P.), « Procédures fiscales », Dr. Fisc. 2007, n° 25, chron. 631, p. 82.

CONTIN (R.), **HOVASSE (H.)**, « L'autonomie patrimoniale des sociétés, Réflexions sur les finalités d'une organisation juridique des groupes », D. 1971, doct. p. 197.

COURET (A.), « Vers un nouveau droit des groupes ? », Les Petites affiches 1997, n° 47, p.4.

COURET (A.), « Le statut juridique du pouvoir dans les groupes de sociétés », in *Pouvoir et liberté, Etudes offertes à Jacques MOURGEON*, Bruxelles : Bruylant, 1998, p. 567.

COURET (A.), « Retour sur la notion de contrôle », RJDA 4/98, p. 279.

COURTOIS (P.), « Des pouvoirs du service des impôts directs vis-à-vis des actes et des situations de droit privé », Gaz. Pal. 1960, doct. p. 84.

COUTINHO DE ABREU (J.-M.), « Personnalité morale, subjectivité juridique et entreprises », RID éco. 1996, n° 2, p. 171.

COZIAN (M.), « La transformation en associations des sociétés affectant leurs immeubles à une œuvre désintéressée », JCP éd. G 1970, I, 2298.

- COZIAN (M.)**, « Une disposition fiscale « Attrape-nigaud » : la soumission à l'impôt sur les sociétés des sociétés civiles à objet commercial », JCP éd. G 1979, I, 2961.
- COZIAN (M.)**, « Les milles et une tricherie des faux gérants minoritaires des SARL », Gaz. Pal. 1986, doct. p. 140.
- COZIAN (M.)**, « La notion d'abus de droit en matière fiscale », Gaz. Pal. 1993, doct. p.50.
- COZIAN (M.)**, « De l'amour du bon vin...au contrat de société », Les Petites affiches 1999, n° 54, p. 5.
- COZIAN (M.)**, « L'art de minimiser l'imposition des plus-values : transformer les immeubles en titres de participation », Les Petites affiches 9 septembre 1999, n° 180, p. 3.
- COZIAN (M.)**, « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 1, p. 3.
- COZIAN (M.)**, « La notion d'abus de droit » in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 2, p. 19.
- COZIAN (M.)**, « Images fiscales : Transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 20, p. 271.
- COZIAN (M.)**, « Un « traquenard » : les sociétés civiles à objet commercial », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 21, p. 278.
- COZIAN (M.)**, « Un « sac d'embrouilles » : le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} édition, Paris : Litec, 2000, Doc. 22, p. 289.
- CUTAJAR (C.)**, « Le montage société civile immobilière/société d'exploitation à l'épreuve de l'extension jurisprudentielle de la procédure collective », Bull. Joly Sociétés 1999, § 247, p. 1057.
- D.F.**, « L'exonération fiscale des entreprises nouvelles », Dr. et patrimoine janvier 1996, p. 19.
- DAVID (R.)**, « Rapport général » in *La personnalité morale et ses limites, Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960.
- DAVOUST (D.)**, « L'engagement de la responsabilité pécuniaire des associés et des dirigeants d'entreprises par l'Administration fiscale », Les Petites affiches 1995, n° 19, p. 4.

DE GAUDEMARIS (M.), « Théorie de l'apparence et sociétés », Rev. sociétés 1991, p. 465.

DE MAINTENANT (L.), « Immeubles ou parts de sociétés immobilières : que faut-il préférer depuis la réforme des droits de mutation ? », Dr. et patrimoine juin 1999, p. 43.

DE WALL (A.), « L'article 209 B du C.G.I. : Mythe ou réalité ? », Dr. fisc. 1991, n° 30, chron. p. 1149.

DE WAAL (A.), « Transparence, translucidité, théorie de la dette d'impôt. Les différents visages de la société de personnes et leurs conséquences dans l'ordre international », Dr. fisc. 1994, n° 45-46, chron. p. 1624.

DE WAAL (A.), « La notion de prépondérance immobilière en droit fiscal international français », RD aff. int. 1997, n° 6, p. 754.

DEKEUWER (A.), « Les intérêts protégés en cas d'abus de biens sociaux », JCP éd. E 1995, I, 500.

DELEBECQUE (P.), « Groupes de sociétés et procédures collectives : confusion des patrimoines et responsabilité des membres du groupe », Rev. proc. coll. 1998, p. 129.

DELEBECQUE (P.), *De l'indépendance des personnes*, note sous CA Versailles, 29 janvier 1998, n° 96/00006532, *SA Sofal c/ SCP Lacourte et autres*, Bull. Joly Sociétés 1998, p. 788.

DELEBECQUE (P.), « L'administrateur de fait par personne interposée : une notion à définir », JCP éd. E 2005, I, 234.

DEMOGUE (R.), « La notion de sujet de droit. Caractères et conséquences », RTD civ. 1909, p. 610.

DEPONDY (A.), « Variations pratiques (et d'actualité) sur la personnalité morale des sociétés de personnes », JCP éd. N 1999, I, 1133.

DEROUIN (P.), « La transparence fiscale des sociétés de personnes ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ? », Dr. fisc. 1997, n° 50, chron. p. 1443 et chron. p. 1484.

DESPAX (M.), « Groupe de sociétés et institutions représentatives du personnel », JCP éd. G 1972, I, 2465.

DIBOUT (P.), « La procédure de répression des abus de droit. Pratique et critique », Dr. fisc. 1992, n° 45, chron. p. 1734.

DIDIER (P.), Rapport sur la question « L'égalité des actionnaires : mythe ou réalité ? », JCP éd. E 1994, Cah. dr. ent., supplément. n° 5, p. 23.

DIDIER (P.), « Les fonctions de la responsabilité civile des dirigeants sociaux », Rev. Sociétés 2003, p. 238.

DIENER (P.), « La société en nom collectif dont tous les associés sont des EURL », JCP éd. E 1992, I, 153.

DOUET (F.), « L'autonomie du droit fiscal ou les qualifications fiscales perfides », Les Petites affiches, 29 août 2007, n° 173.

DOUVIER (J.-P.), « L'article 209 B du CGI et ses limites d'application », Bull. Francis Lefebvre 10/91, chron. p. 622.

DROBNIG (U.), « Nature et limites de la personnalité morale en droit allemand » *in La personnalité morale et ses limites, Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 27.

DURAND (P.), « L'évolution de la condition juridique des personnes morales de droit privé » *in Le droit privé français au milieu du XX^e siècle, Etudes offertes à Georges RIPERT*, Paris : LGDJ, 1950, p. 138.

DURAND (P.), « Autonomie et contradictions du droit fiscal », Rev. adm. 1994, p. 252

DURAND (P.), « L'abus de droit et la création des textes », *in* « L'abus de droit en fiscalité », Colloque du 16 mai 2002 organisé par l'Institut de droit économique, fiscal et social de l'Université de Paris Dauphine, Rev. Sociétés 2002, p. 467.

FISCHEL (J.), « L'absence d'être moral nouveau dans les transformations de sociétés », Gaz. Pal. 1986, doctrine, p. 724.

FOYER (J.), « Sens et portée de la personnalité morale des sociétés en droit français » *in La personnalité morale et ses limites, Etudes en droit comparé et droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 113.

FOYER (J.), « Faut-il un droit des groupes de sociétés ? », RJ com. 1996, p. 165 ou 1995, p. 166

FREYRIA (C.), « De la pensée de Pothier à la transparence fiscale...La théorie défunte de la mutation conditionnelle de l'apport en société » *in Etudes à la mémoire du Professeur Emile GIRAUD*, Annales de la Faculté de droit et de sciences économiques de Lille, 1976, p. 171.

FREYRIA (C.), « La personnalité morale à la dérive » *in Mélanges en hommage à André BRETON et Fernand DERRIDA*, Paris : Dalloz, 1991, p. 121.

FRISON-ROCHE (M.-A.), « La prise de contrôle et les intérêts des associés minoritaires » *in* 23^{ème} Colloque de l'association Droit et commerce « La prise de contrôle des sociétés », RJ com. 1998, n° spécial p. 94.

GAUTIER (P.-Y.), « Halte aux mirages de la personnalité morale ! (Suite). Le réalisme en matière de cessions de contrôle marque des points », RTD civ. 1997, p. 443.

GAVALDA (C.), « La réglementation de la cession des blocs de titres donnant le contrôle de sociétés dont les actions sont cotées ou placées au hors cote : un essai de moralisation du processus concentrationniste français », Rev. sociétés 1977, p. 395.

GENY (F.), « Le particularisme du droit fiscal, » RTD civ. 1931, p. 707.

GERBINO (E.), « La notion de prépondérance immobilière au regard de l'imposition des plus-values privées en droit interne : faux débat ou vrai problème ? », Dr. fisc. 2000, n° 6, chron. p. 290.

GEST (G.), « La fiscalité internationale des sociétés de personnes françaises. Entre personnalité fiscale et transparence », RF compt. septembre 1995, p. 52.

GIBIRILA (D.), « L'obligation aux dettes sociales dans les sociétés civiles », Defrénois 1998, art. 36.808, p. 625.

GISSEROT (F.), « La confusion des patrimoines est-elle une source autonome d'extension de faillite ? », RTD com. 1979, p. 49.

GLAIS (M.), « L'unité économique et sociale entre les personnes morales juridiquement distinctes. Le point de vue de l'économiste », Gaz. Pal. 1987, 1, doct. p. 309.

GODON (L.), « La protection des actionnaires minoritaires dans la loi relative aux nouvelles régulations économiques », Bull. Joly Sociétés 2001, n° 7, p. 728.

GOFFAUX-CALLABAUT (G.), « Le plan d'action de la commission européenne en droit des sociétés : une approche française », Bull. Joly Sociétés 2003, § 213, p. 997.

GOFFAUX-CALLEBAUT (G.), « La définition de l'intérêt social. Retour sur la notion après les évolutions législatives récentes », RTD com. 2004, p. 35.

GOLDSMITCH (J.-C.), « A propos du projet de Loi sur les sociétés civiles professionnelles », D. 1966, 1^{ère} partie, p. 37.

GOSSEREZ (C.), « La fin d'une notion empirique de transparence fiscale ? L'imposition des sociétés commerciales exerçant des activités non commerciales », Rev. sc. législ. fin. 1975, p. 599.

GOUBEAUX (G.), « Personnalité morale, droit des personnes et droit des biens » *in Aspects actuels du droit commercial français, Etudes dédiées à René ROBLOT*, Paris : LGDJ, 1984, p. 199.

GOUYET (R.), « Chronique d'une polémique annoncée : l'autonomie du droit fiscal », Les Petites affiches, 14 juin 2000, p. 4

GOUYET (R.), « Quels sont les abus de droit par simulation sanctionnés par l'Administration fiscale ? », JCP éd. N 2001, I, 30.

GRIDEL (J.-P.), « La personne morale en droit français », RID comp. 1990, p. 495.

GRIDEL (J.-P.), « La transparence », RJ com. 1993, n° spécial.

GROSSEN (J.-M.), « La personnalité morale et ses limites en droit suisse », *in La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 150.

GUERIN (M.L.), « La société en nom collectif est-elle une personne morale ? », Rev. crit. de législation et de jurisprudence 1902, p. 245 et p. 308.

GUYON (Y.), « Les droits des actionnaires minoritaires », RD bancaire et bourse 1990, p. 38.

HAMEL (J.), « La personnalité morale et ses limites », D. 1961, chron. p. 141.

HAMIAUT (M.), « La transparence fiscale et juridique des sociétés est-elle une amorce du déclin de l'idée de personnalité morale », S. 1946, 1^{ère} partie, p. 4.

HAMIAUT (M.), « Transparence fiscale et transparence juridique en matière de sociétés », S. 1964, 1^{ère} partie, p. 4.

HANNOUN (C.), « Les conventions portant transfert du contrôle et la transparence des sociétés », D. 1994, 1^{ère} partie, p. 67.

HASSLER (T.), « L'intérêt commun », RTD com. 1984, p. 581.

HAURIOU (M.), « De la personnalité comme élément de la réalité sociale », Rev. Gén. Dr. Légis. Juris. 1898, p. 5, n° 11.

HEBRAUD (P.), RTD civ. 1950, p. 216.

HOVASSE (H.), « L'autonomie patrimoniale des sociétés. Réflexions sur les finalités d'une organisation juridique des groupes », D. 1971, 1^{ère} partie, p. 197.

HOVASSE (H.), CONTIN (R.), « L'autonomie patrimoniale des sociétés. Réflexions sur les finalités d'une organisation juridique des groupes », D. 1971, 1^{ère} partie, p. 38, n° 24.

JAUFFRET (C.), « La transparence civile et la protection des associés d'une société de construction », JCP éd. G 1967, I, 2065.

JEANTIN (M.), « La cession massive des titres d'une société et la transmission du fonds de commerce dont la société est propriétaire au regard du droit privé », JCP éd. N 1998, I, 608.

KORNPROBST (E.), « La responsabilité professionnelle quasi-répressive : l'exemple du droit fiscal », Les Petites affiches 11 juillet 2001, n° 137, p. 41.

LACROUX (L.), « La conception fiscale du contrat de société », Rev. sociétés 1951, p.17.

LAFARGE (P.), « Prise de contrôle et intérêts des salariés », RJ com. 1998, n° spécial p. 71.

LAGARDE (G.), « Propos de commercialiste sur la personne morale. Réalité ou réalisme ? » in *Etudes offertes à Alfred JAUFFREY*, Aix-en-Provence : Faculté de droit et de science politique d'Aix-Marseille, 1974, p. 439.

LAMBERT-FAIVRE (Y.), « L'entreprise et ses formes juridiques », *RTD com.* 1968, p. 907.

LAMOUR (M.-P.), « La responsabilité personnelle des associés », *D.* 2003, Cah. Dr. Des aff. n° 1, p. 51.

LANGLOIS (P.), « L'originalité de la prise en considération des groupes de sociétés en droit du travail » *TPS* 1999, Hors série mars, L'année du droit social, p.7.

LAPEYRE (C.), « La nature de la société depuis la loi sur les nouvelles régulations économiques » *Bull. Joly Sociétés* 2004, § 2, p. 32.

LAUGIER (M.), « L'introuvable responsabilité du dirigeant social envers les tiers pour faute de gestion ? », *Bull. Joly Sociétés* 2003, § 261, p. 1231.

LARHAUDE (P.), « La théorie de la personnalité morale », *RD publ.* 1906, p. 576.

LE CALVEZ (J.), « Les incertains contours du patrimoine de l'entrepreneur individuel », *D.* 2000, doct. p. 151.

LE CANNU (P.), « Cession de la quasi-totalité des actions d'une société anonyme et transmission du fonds de commerce de cette société » note sous *Cass. Com.* 17 novembre 1987, *Société Financière de Crédit et de Gérance c. Guilbert*, *Rev. sociétés* 1988, p. 65.

LE CANNU (P.), « Coup d'arrêt à l'assimilation des cessions de droits sociaux aux cessions de fonds de commerce » note sous *Cass. Com.* 13 février 1990, *Ratao c. Gonsart*, *Rev. sociétés* 1990, p. 251.

LE CANNU (P.), « Convention réglementée : personne indirectement intéressée, convention normale, point de départ de la prescription » note sous *CA Paris*, 20 novembre 1998, n° 1996/20138, *SCI Eljo c/ SA AG Plus*, *Bull. Joly Sociétés* 1999, p. 476.

LE DOLLEY (E.), « La jurisprudence fiscal reconnaît-elle la prime de contrôle ? », *Bull. Joly Sociétés* 2002, § 221, p. 995.

LE GALL (J.-P.), « *Le traitement de l'interposition de personnes en fiscalité internationale : les articles 155 A et 990 D du Code Général des Impôts* », *JCP éd. E* 1987, II, 14922,

LE GALL (J.-P.), BLANLUET (G.), « La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprises », *Rev. sociétés* 1992, p. 669.

LE NABASQUE (H.), « Le développement du devoir de loyauté en droit des sociétés », *RTD com.* 1999, p. 273.

LE NABASQUE (H.), « *Groupe de sociétés : étendue des engagements d'une société-mère au profit de sa filiale* », note sous CA Paris, 9 novembre 2001, n° 1999/17237, *Sté Koptur c/ SA Marmara et autre*, Bull. Joly Sociétés 2002, p. 218.

LEDUC (F.), « Réflexions sur la convention de prête-nom. Contribution à l'étude de la représentation imparfaite », RTD civ. 1999, p. 283.

LESOURD (N.), « L'annulation pour abus de droit des délibérations d'assemblées générales », R.D.C. 1962, p. 1.

LIEBERT-CHAMPAGNE (M.), « Transparence fiscale des sociétés de personnes et imposition personnelle des associés », RJF 4/87, chron. p. 207.

LIORENS (F.), « L'administration fiscale est-elle un tiers ? Remarques sur quelques aspects de l'autonomie du droit fiscal », Les Petites affiches 19 février 1982, p. 8 et 22 février 1982, p. 6.

LOUIT (C.), « Le bénéfice du régime fiscal de faveur prévu pour les entreprises nouvelles : la notion de contrôle d'une société nouvelle par une autre société », Rev. fr. de compt. 1991, p. 58.

LUCHAIRE (F.), « *La nationalité des associations* » in *Mélanges offerts à Monsieur le professeur Pierre VOIRIN*, Paris : LGDJ, 1967, p. 558

MAÏA (J.), « Le passage au régime fiscal des sociétés de personnes : Du risque d'entrer dans un « sac d'embrouilles » », RJF 11/00, p. 766.

MAÏA (J.), « BNC : la distinction entre patrimoines privé et professionnel à l'épreuve de l'utilisation professionnelle d'un immeuble », RJF 8-9/01, chron. p. 703

MALAUURIE (P.), « Nature juridique de la personnalité morale », Defrénois 1990, art. 34.848, p. 1068.

MARTIN (M.), « Quelques aspects de la réforme de la fiscalité immobilière », Dr. soc. 1964, p. 397 et Dr. soc. 1965, p. 224.

MARTIN (R.), « Personne et sujet de droit », RTD civ. 1981, p. 785.

MAUBLANC (J.-P.), « La location à une société d'un immeuble à usage professionnel par son associé ou son dirigeant », AJDI 2003, n° 3, p. 193.

MEYER-ALAUZEN, « La notion fiscale de personnalité morale en droit français », Dr. fisc. 1966, n°31-36, doct. et n° 37, doct.

MIGNON (E.), « Entreprises nouvelles : Un dispositif qui persiste à se chercher », RJF 10/99, chron. p. 703.

MIGNON (E.), « Fiscalité internationale des sociétés de personnes : la transparence n'est pas le vide », RJF 12/99, chron. p. 931.

MIGNON (E.), « Que reste-t-il du principe de transparence fiscale des GAEC ? », RJF 4/00, chron. p. 295.

MONDANGE (C.), « La transparence de la personnalité morale dans le droit anglais des sociétés anonymes », RID comp. 1980, p. 573.

MOUSSERON (P.), « L'obligation de renseignement dans les cessions de contrôle », JCP éd. E 1994, I, 261.

NAVATTE (B.), « La fraude et l'habileté en droit fiscal », D. 1951, 1^{ère} partie, p. 87.

NIBOYET (J.-P.), « Existe-t-il vraiment une nationalité des sociétés ? », Rev. crit. DIP 1927, p. 404.

OLLÉON (L.), « Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », RJF 5/02, Chron. p. 355.

OLLÉON (L.), « L'être, le paraître et l'abus de droit », RJF 4/03, chron. p. 303 et s.

OPPETIT (B.), « Groupe de sociétés et droit du travail », Rev. sociétés 1973, p. 69.

OPPETIT (B.), « Les cessions de droits sociaux emportant le transfert du contrôle d'une société : essai de synthèse », Rev. Sociétés 1978, p. 631.

OPPETIT (B.), SAYAG (A.), « Méthodologie d'un droit des groupes de sociétés », Rev. sociétés 1973, p. 577.

PAILLUSSEAU (J.), « Faut-il en France un droit des groupes de sociétés ? (à propos de la proposition de loi Cousté) », JCP éd. G 1971, I, 2401 bis.

PAILLUSSEAU (J.), « La fiscalité de la cession de contrôle », D. 1984, chron. p. 207.

PAILLUSSEAU (J.), « Les fondements du droit moderne des sociétés », JCP éd. E 1984, II, 14193.

PAILLUSSEAU (J.), « Du droit des faillites au droit des entreprises en difficulté » *in Mélanges à Robert HOUIN*, Paris : Dalloz, 1985, p. 113.

PAILLUSSEAU (J.), « La cession de contrôle », JCP 1986, I, 3224.

PAILLUSSEAU (J.), « Le bing-bang du droit des affaires à la fin du XX^e siècle (ou les nouveaux fondements et notions du droit des affaires) », RJC 1987, p. 377.

PAILLUSSEAU (J.), « Le droit est aussi une science de l'organisation », RTD com. 1989, p. 1.

PAILLUSSEAU (J.), « La cession de contrôle et la situation financière de la société cédée », JCP 1992, I, 3578.

PAILLUSSEAU (J.), « L'efficacité des entreprises et la légitimité du pouvoir », RID éco. 1993, n° 3, n° 38.

PAILLUSSEAU (J.), « Le droit moderne de la personnalité morale », RTD civ. 1993, p. 705.

PAILLUSSEAU (J.), « L'efficacité et la sécurité des opérations de cession de contrôle », Dr. et patrimoine 1994, p. 32.

PAILLUSSEAU (J.), « La modernisation du droit des sociétés « une reconception du droit des sociétés commerciales », D. 1996, chron. p. 287.

PAILLUSSEAU (J.), « Entreprise, société, actionnaires, salariés, quels rapports ? », D. 1999, chron. p. 157.

PAILLUSSEAU (J.), « Le droit des activités économiques à l'aube du XXI^e siècle », D. 2003, 1^{ère} partie, p. 260, n^o 29.

PAILLUSSEAU (J.), « La notion de groupe de sociétés et d'entreprises en droit des activités économiques », D. 2003, Cah. dr. des aff. n^o 32, p. 2346 et n^o 35, p. 2418.

PELLERIN (J.), « La personnalité morale et la forme juridique des groupements volontaires de droit privé », RTD com. 1981, p. 471.

PENNERA (C.), « Les sociétés-relais et l'évasion fiscale internationale », JCP, éd. C.I., 1974, I, 11315.

PIEDELIEVRE (A.), « Remarques sur l'infléchissement de la notion de personnalité morale par le cautionnement », Gaz. Pal. 1982, doct. p. 85.

PIGASSOU (P.), « Garantie d'éviction, obligation de non-concurrence et atteinte à l'objet social » note sous Cass. Com. 21 janvier 1997, n^o 154 PF, *SA Eridania Beghin-Say c/ Consorts Ducros*, Bull. Joly 1997, p. 421.

PIROVANO (A.), « La « boussole » de la société. Intérêt commun, intérêt social, intérêt de l'entreprise », D. 1997, 1^{ère} partie, p. 189.

PLAISANT (R.), « La réforme fiscale : l'impôt sur le revenu des personnes morales », D. 1949, chron. p. 149.

POULLAIN (B.), « La jurisprudence de la Cour de cassation » in « L'abus de droit en fiscalité », Rev. sociétés 2002, p. 479.

RANDOUX (D.), « Une société très spécifique, l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée », JCP éd. N 1985, I, 355.

RIPERT (G.), « Abus ou relativité des droits », Rev. De légis. et de jur. 1929, p. 33.

ROLLAND (B.), « Metaleurop : l'extension de procédure entre fictivité et confusion des patrimoines ». Commentaires de CA Douai, 16 décembre 2004 et de Cass. com. 19 avril 2005 », JCP éd. E, I, 721.

ROUAST-BERTIER (P.), « Société fictive et simulation », Rev. sociétés 1993, p. 724.

SAINTOURENS (B.), « La flexibilité du droit des sociétés », RTD com 1987, p. 457.

SAVAUX (E.), « La personnalité morale en procédure civile », RTD civ. 1995, p. 1.

SCHMIDT (D.), « De l'intérêt commun des associés », JCP éd. G 1994, I, 3793 et rectific. 3800 bis.

SCHMIDT (D.), « De l'intérêt social », JCP éd. E 1995, I, 488.

SCHMIDT (D.), « Les conflits d'intérêts dans la société anonyme : prolégomènes », Bull. Joly Sociétés 2000, p. 9.

SCHMIDT (J.), « L'influence du droit fiscal sur le droit des sociétés », RTD com. 1957, p. 559.

SEGUIN (M.), « La transparence juridique. Copropriété et société de construction », Gaz. Pal. 1966, 2, doct. p. 104.

SEGUIN (M.), « Aspects nouveaux du droit de la copropriété », Gaz. Pal. 1966, doctrine p. 142.

SERLOOTEN (P.), « De la prétendue personnalité fiscale de l'entreprise individuelle », D. 1984, chron. p. 175.

SERLOOTEN (P.), « Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal) », RF fin. publ. 1986, p. 167.

SERLOOTEN (P.), « *Brèves réflexions sur l'utilité actuelle du régime de transparence fiscale des sociétés de personnes* », JCP éd. E 1999, I, 1477.

SERLOOTEN (P.), « *La modernisation progressive du droit fiscal des affaires. Le desserrement des entraves aux restructurations d'entreprises* », Dr. Fisc. 1998, n° 14, chron. p. 454.

SERLOOTEN (P.), « Droit fiscal des sociétés : perspectives pour le XXI^e siècle », Rev. sociétés 2000, n°1 ; p. 147.

SERLOOTEN (P.), « Rémunération du dirigeant, liberté et impôt », JCP éd. N 2001, I, 7.

SERLOOTEN (P.), « Faut-il sauver le régime fiscal de « semi-transparence » des sociétés de personnes ? », JCP éd. N 2007, n° 29, 1220.

SOINNE (B.), « Identité ou diversité des notions de fictivité et de confusion des patrimoines. A propos de l'arrêt de la Cour d'appel de Douai du 6 octobre 1994 », Les Petites affiches 1995, n° 146, p. 12.

SORTAIS (J.-P.), « A propos de certaines questions de responsabilité suscitées par les groupes de sociétés », RJ com. 1977, p. 121.

SWEENEY (J.), « *Droit des Etats-Unis* » in *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 97.

TAORMINA (G.), « *Réflexions sur l'aggravation des engagements de l'associé* », Rev. Sociétés 2002, p.267.

- TROTABAS (L.)**, « Les rapports du droit fiscal et du droit privé », D.H. 1926, 1^{ère} partie, p. 29.
- TROTABAS (L.)**, « Essais sur le droit fiscal » Rev. Sc. Légis. Fm. 1928, p. 201.
- TROTABAS (L.)**, « Les activités désintéressées devant les impôts sur le revenu », D.H. 1933, 1^{ère} partie, p. 29.
- TUROT (J.)**, « Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'Administration des actes juridiques (ou de l'abus de droit rempant) », RJF 8-9/89, chron. p. 458
- TUROT (J.)**, « Véritables gérants de fait et faux gérants minoritaires », RJF 2/90, p. 71.
- URBAN (Q.)**, « Le juge et le parcours professionnel du salarié dans le groupe », Les Petites affiches 21 avril 2005, p. 13.
- VACARIE (I.)**, « Groupes de sociétés et relations individuelles du travail », Dr. soc. 1975, p. 23.
- VASSEUR (M.)**, « Le problème des sociétés entre époux après l'ordonnance du 19 décembre 1958 », RTD com. 1959, p. 842.
- VAUVILLE (F.)**, « Le nouveau titre V des responsabilités et des sanctions », Rev. Proc. Coll. 2006, n° 4, p. 349.
- VIALA (Y.)**, « La société civile à objet commercial », Bull. Joly Sociétés 2002, p. 1018.
- VIBERT (F.)**, « Les faux gérants minoritaires de SARL en droit fiscal », Dr. fisc. 1977, n° 45-46, p. 1032 et s
- WORTLEY (Ben A.)**, « Droit anglais » in *La personnalité morale et ses limites. Etudes de droit comparé et de droit international public*, Travaux et recherches de l'Institut de droit comparé de l'Université de Paris, Paris : LGDJ, 1960, p. 53.
- X.**, Commentaires de l'article 4 de la Loi du 30 décembre 1928, D.P. 1928, 4^{ème} partie, p. 281.
- X**, commentaire sur la Loi n° 78.699 du 5 juillet 1978, Dr. fisc. 1978, n° 30, comm. 1207.
- X**, « L'utilisation abusive de la qualité d'entreprise nouvelle », Quot. jur. 1990, n° 37, p. 2 et n° 39, p. 2.
- X**, « Abus de droit : la Cour de cassation en use et... en abuse », BIM 8-9/07, chron. p. 294.

IV. - DICTIONNAIRES ET ENCYCLOPÉDIES

- BOUDOT (M.)**, « Apparence », Rép. civ. Dalloz, janvier 2003.
- CADIET (L.), LE TOURNEAU (P.)**, « Abus de droit », Rép. civ. Dalloz, mai 2002.
- CALAIS-AULOY (J.)**, « Société fictive », Rép. Civil Dalloz, 1971.

D'AMBRA (D.), « *Interposition de personne* », Rép. Civ. Dalloz, janvier 2007.

DELIGNIÈRES (B.), « Impôt sur les sociétés. Détermination des bénéfices taxables en France. Prévention de l'évasion fiscale. Travaux de l'OCDE sur les prix de transfert. Transferts indirects de bénéfices entre entreprises dépendantes (CGI, art. 57) », J.-Cl. Impôts directs, fasc. 14-140, novembre 1998.

DEREU (Y.), « Sociétés en nom collectif. Responsabilité des associés », J.-Cl. Sociétés, fasc. 57-10, 1997.

FERNOUX (P.), « Fraude fiscale et contrôle fiscal », J.-Cl. Procédures fiscales, fasc. n° 320, février 1994.

GUYON (Y.), « Groupement d'intérêt économique », Rép. Sociétés Dalloz.

GUYON (Y.), « Sociétés civiles professionnelles », Rép. Civ. Dalloz, janvier 1994.

GUYON (Y.), refondu par **DION (N.)**, « Personnalité morale des sociétés », J.-Cl. Sociétés, fasc. 28-15, novembre 1997.

HANNOUN (C.), « Redressement et liquidation judiciaires, Groupes de sociétés et procédures collectives », J.-Cl. Commercial, fasc. 3190, juin 2000.

LE TOURNEAU (P.), « Responsabilité (en général) », Rép. Civ. Dalloz, novembre 2001

DURANTON (G.), « Nationalité (généralités) », Rép. Sociétés Dalloz, janvier 2004.

LOUSSOUARN (Y.), **TROCHU (M.)**, « Nationalité des sociétés », J.-Cl. Sociétés, fasc. 28-60, janvier 2006.

LOUIT (C.), « Bénéfices industriels et commerciaux – Acte anormal de gestion » J.-Cl. Fiscal Impôts directs, Traité, fasc. 226-20, août 2006

MARTIN-SERF (A.), « Consentement des parties. Sociétés fictives et frauduleuses », J.-Cl. Sociétés fasc. 7-40, février 2004,

PLAGNET (B.), « L'abus des traités », J.-Cl. Fiscal Impôts directs, fasc. 15-A, mai 1987.

WALLET (P.), « Société de construction-attribution », Rép. Sociétés Dalloz, janvier 1991.

WICKER (G.), « Personne morale », Rép. Civ. Dalloz, juin 1998.

V. - NOTES ET COMMENTAIRES DE JURISPRUDENCE

ALFANDRI (E.), **JEANTIN (M.)**, note sous CA Paris, 22 septembre 1987, RTD com. 1988, p. 78.

ALFANDRI (E.), **JEANTIN (M.)**, obs. sous Cass. Civ., 23 avril 1992, *Société Nouvelle Schwartz-Haumont (SNSH) c. Société Atya et autres*, RTD com. 1993, p. 332.

B.V., note sous Cass. com., 9 mars 1999, n° 576 P, Les petites affiches 1999, n°68 p. 9.

BARBIERI (J.-F.), note sous Cass. 3^{ème} civ., 22 mars 1995, *Immeuble Val-Romeu c/SA Vendôme et autres*, Rev. Sociétés 1995, p. 559.

BASTIAN (D.), note sous Cass. req. 12 janvier 1942, JCP éd. G 1942, II, 1913.

BASTIAN (D.), note sous Cass. com. 13 juillet 1948, *Sté Deshayes Frères et Courtois c/ Sté Le Décollage automatique Bouverat et autres*, JCP éd. G 1949, II, 4938.

BASTIAN (D.), obs. sous Cass. Com., 1^{er} février 1954, *Consorts Philippe Bonamy c. Dehennin et Magez*, JCP éd. G 1954, II, 8084.

BERNARD (N.), note sous Cass. Com., 16 décembre 1969, *dame Robert et autre c. sté Union Hôtelière parisienne*, JCP éd. G 1970, II, 16367.

BINET (E.), note sous C. Cass., ch. Réun., 22 décembre 1904, *Admin. De l'enregistr. C. Ternynck*, D. 1905, 1^{ère} partie, p.209.

BLAISE (H.), note sous Cass. soc. 17 avril 1991, *Syndicat CFDT Métaux Fos c. Sté Solmer, devenue Soolac*, JCP éd. G 1992, II, 21856.

BLASSELLE (R.), note sous Cass. com. 7 février 1995, D. 1996, 2^{ème} partie, p. 50.

BONNEAU (T.), note sous Cass. com., 17 octobre 1995, Defrénois 1996, art. 36.621.

BOULOC (B.), note sous Cass. Crim., 4 avril 1979, *Syndicat libre des travailleurs sur métaux CFDT de la région Valenciennes et autre C. Joly et autres*, Rev. sociétés 1980, p. 313.

BOULOC (B.), note sous Cass. Crim., 4 février 1985, Rev. Sociétés. 1985, p. 648.

BOULOC (B.), note sous Cass. crim. 13 février 1989, *V. Duval*, Rev. sociétés 1989, p. 692.

BOUSQUET (J.-C.), note sous Cass. com., 28 novembre 1978, *Soc. R.B.B. Transports et autres c/ Richard*, D. 1980, 2^{ème} partie, p. 316.

BOUSQUET (J.-C.), note sous Cass. Crim., 4 avril 1979, *Syndicat libre des travailleurs sur métaux CFDT de la région Valenciennes et autre C. Joly et autres*, D. 1980, 2^{ème} partie, p. 125.

BOUSQUET (J.-C.), note sous Cass. 3^{ème} civ., 22 janvier 1980, *Epoux Gabiot et autre C. Epoux Mianet*, D. 1980, 2^{ème} partie, p. 389.

BOUSQUET (J.-C.), note sous Cass. com., 19 novembre 1985, Bull. Joly Sociétés 1986, p. 86.

BOUSQUET (J.-C.), note sous Cass. com. 28 avril 1987, Bull. Joly Sociétés 1987, p. 391.

BOUZAT (P.), obs. sous Cass. crim. 8 mars 1967, RTD com. 1967, p. 937.

BOUZAT (P.), obs. sous Cass. crim. 9 mai 1973, RTD com. 1974, p. 593.

BRAULT (P.-H.), note Cass. 3^{ème} civ., 18 février 1975, *G.I.E. Flora Dispatching c. Société Cora*, Gaz. Pal. 1975, 1, 435.

BRETON (A.), note sous Cass. civ. 14 février 1968, D. 1968, 2^{ème} partie, p. 645.

BUREAU (D.), note sous Cass. com., 17 octobre 1995, *La Campion et autres c/ Novopac*, et 12 décembre 1995, *Soc. Civ. financière Vauban et soc. Hôtel de l'Esplanade c/ Meyer Amar et autres*, Rev. sociétés 1996, p. 55.

BURST (J.-J.), note sous Cass. com., 4 janvier 1982, *Compagnie oranaise de transit et d'affrètement Cerres et Pilaire c. Société des Etablissements Walon*, Rev. sociétés 1983, p. 95.

CALAIS-AULOY (J.), note sous Cass. plén. 13 décembre 1962, *Banque Canadienne nationale C. DGI*, D. 1963, 2^{ème} partie, p. 277.

CAUSSAIN (J.-J.), **DEBOISSY (F.)**, **WICKER (G.)**, obs. sous Cass. com. 30 novembre 2004, n° 1720 F-D, JCP éd. E 2005, I, 131.

CHAMPAUD (C.), **DANET (D.)**, obs. sous Cass. com., 1^{er} octobre 1991, *SNC Quille*, RTD com. 1992, p. 183.

CHAMPAUD (C.), **DANET (D.)**, obs. sous CA Versailles, 19 janvier 1995, RTD com. 1995, p. 430.

CHAMPAUD (C.), **DANET (D.)**, obs. sous Cass. 1^{ère} civ. 14 février 1995, *Mukendi Wa Maloji*, RTD com. 1995, p. 421.

CHAMPAUD (C.), **DANET (D.)**, obs. sous Paris, 28 mars 1995, RTD com. 1996, p. 65.

CHAMPAUD (C.), **DANET (D.)**, obs. sous Cass. com., 17 octobre 1995, RTD com. 1996, p. 286.

CHAMPAUD (C.), **DANET (D.)**, obs. sous Cass. com. 19 mars 1996, RTD com. 1996, p. 687.

CHAMPAUD (C.), **DANET (D.)**, note sous Cass. com., 4 juin 1996, RTD com. 1996, p. 680.

CHAPPERT (A.), note sous CE, 8 juillet 1998, *Monvoisin*, Defrénois 1999, n° 36390, p.102.

CHARTIER (Y.), note sous Cass. Com., 6 juin 1990, *Sté Huber et Cie c. cts Lamps*, Rev. Sociétés 1990, p. 606.

CHAUVEAU (P.), note sous Tribunal de commerce d'Alger, 3 décembre 1925, *Cons. Eschenauer C. Lung*, D.P. 1927, juris. p. 143.

CHAUVEAU (P.), note sous Alger, 5 mai 1926, D.P. 1927, 2^{ème} partie, p. 143.

CHAUVEAU (P.), note sous CA Rennes, 16 juin 1930, D.1931, 2^{ème} partie, p. 9.

COLLET (M.), note sous CE, 18 février 2004, n° 247729, *SA La Moderne*, Bull. Joly Sociétés 2004, § 159, p. 791.

COURET (A.), note sous Cass. com., 5 juillet 1994, n° 1583 D, Bull. Joly Sociétés 1994, § 330, p. 1222.

COURET (A.), note sous Cass. com., 7 février 1995, Bull. Joly Sociétés 1995, § 138.

COURET (A.), note sous Cass. com. 12 décembre 1995, n° 2197 P, *SCI Vauban et autre Consorts Amar*, Bull. Joly Sociétés 1996, § 65, p. 200.

COURET (A.), note sous Cass. com., 4 juin 1996, Bull. Joly Sociétés 1996, § 334.

COURET (A.), note sous Cass. com. 22 juin 1999, n° 1285 P, *Sté Kreditanstalt für Wiederaufbau c/ Sté Interpac holding Ltd*, Bull. Joly Sociétés 1999, § 229, p. 978.

COURET (A.), note sous CA Paris, 7 janvier 2000, n° 1998/26908, *Bitton c/ Sté CFA*, Bull. Joly Sociétés 2000, § 167, p. 715.

COURET (A.), note sous Cass. 3^{ème} civ. 12 janvier 2000, n° 23 PB, *Epoux Boulard c/ Epoux Buquet et autres*, Bull. Joly Sociétés 2000, § 86, p. 422.

COURET (A.), obs. sous Cass. com., 4 décembre 2001, Bull. Joly Sociétés 2002, § 11, p. 55.

COURET (A.), note sous Cass. com., 17 décembre 2002, n° 2144 FS-D, *Frattaroli c/ SA SNEF*, Bull. Joly Sociétés 2003, § 63, p. 302.

COURET (A.), note sous Cass. com. 16 novembre 2004, n° 02-12636, *SARL Sanidis c/ X*, Bull. Joly Sociétés 2005, § 9, p. 68.

COZIAN (M.), note sous CE, 7 février 1979, n° 3.547, Rev. Sociétés 1979, p. 368 et s.

DAIGRE (J.-J.), note sous Cass. com. 11 avril 1995, n° 808 D, *SARL Eriau et Fils c/ Girard-Blanc*, Bull. Joly Sociétés 1995, § 238, p. 684.

DAIGRE (J.-J.), note sous Cass. com. 3 février 1998, Bull. Joly Société 1998, p. 654.

DAVID (C.), note sous Cass. com., 7 mars 1984, n° 245, *Beauvallet*, JCP éd. E 1984, II, 14354.

DELEBECQUE (P.), note sous Cass. com. 5 février 1991, *Chevannes-Merceron-Ballery et AGF c. SARL Armement Claude Lancien et autres*, Bull. Joly Sociétés 1991, p. 391.

DELEBECQUE (P.), note sous Cass. 3^{ème} civ. 5 mars 1997, *SCI Bellevue c. Panayotou*, Defrénois 1997, art. 36.591, p. 744.

DEROUIN (P.), note sous CE, 29 décembre 2000, n° 179647, *Roesch*, Bull. Joly Sociétés 2001, p. 274.

DERRIDA (F.), note sous Cass. com. 28 février 1995, *Van Hove c/ SARL Lehoucq*, D. 1995, 2^{ème} partie, p. 390.

DERRUPPE (J.), obs. sous Cass. com., 17 novembre 1987, n° 86-12040, *Société Financière de Crédit et de Gérance c. Guilbert*, RTD com. 1988, p. 423.

DERRUPPE (J.), obs. sous Montpellier, 24 octobre 1991, RTD com. 1992, p. 353.

D'HERAIL DE BRISIS (M.), note sous Cass. Com., 7 décembre 1983, *Consorts Duquesne et autres c. M. Delepine et autres*, Rev. Sociétés 1985, p. 427.

DIDIER (P.), note sous Cass. com., 1^{er} octobre 1991, *SNC Quille*, Rev. Sociétés 1992, p. 497.

DIDIER (P.), note sous Cass. com. 4 mars 1997, n° 95-10756, *Econocom Location et autres c/ GIE Gestion Croissance*, Rev. Sociétés 1997, p. 554.

DOM (J.-P.), note sous Cass. Com., 25 mars 2003, n° 574 FSP, *Sté CDR Créances c/ Rambour et autre*, Bull. Joly Sociétés 2003, p. 765.

E.P., note sous Cass. Req. 19 avril 1932, D.P. 1932, 1^{ère} partie, p. 125.

ESMEIN (P.), note sous Cass. req. 19 avril 1932, S. 1933, 1^{ère} partie, p. 321.

ETAIN (P.), note sous Cass. com., 17 septembre 1998, *Consorts Durand c/ SARL Cecoteau et autres*, Bull. Joly Sociétés 1998, § 380, p. 1266.

FIORINA (D.), note sous CA Paris, 8 octobre 1999, n° 1997/06.377, *Sanchez Turon et autres c/ SA Caisse centrale des banques populaires et autres*, D. 2000, 2^{ème} partie, p. 583.

FOUQUET (O.), note sous CE, 29 décembre 2000, n° 179647, *Roesch*, Rev. Sociétés 2001, p. 109.

FOUQUET (O.), note sous CE, 5 mars 2007, n° 284 457, *SELARL Pharmacie des Chalonges*, Rev. fisc. Not. juin 2007, p. 24.

FREJAVILLE (M.), note sous CA Nîmes, 1^{er} juillet 1933, *Liataud C. Siaud*, D.H. 1934, 2^{ème} partie, p. 49.

GASTAUD (J.-P.), note sous Cass. 3^{ème} Civ., 20 janvier 1976, *Busk c/ Syndicat La soleil et autres*, Rev. sociétés 1976, p. 671, 8 p

GAUTIER (P.-Y.), obs. sous Paris, 31 janvier 1997, RTD civ. 1997, p. 443.

GAVALDA (C.), note sous Cass. com., 14 décembre 1993, *Compagnie de navigation mixte CNM c/ Allianz Via Holding France*, Rev. Sociétés 1994, p. 494.

GIBIRILA (D.), note sous Cass. Com., 20 février 2001, *Di Maggio et autre c/ CRCAM Charente-Périgord*, RJ com. 2002, n° 1588, p. 44.

GRANDEROUTE (A.), note sous Cass. com. 19 avril 1988, *Dozinel*, JCP éd. E 1989, II, 15550.

GRANGER (R.), note sous Cass. com. 17 janvier 1956, *Bernard et autres C. Legendre et autres*, JCP éd. G 1956, II, 9601.

GUYON (Y.), note sous Cass. 3^{ème} civ., 18 février 1975, *G.I.E. Flora Dispatching c. Société Cora*, D. 1975, 2^{ème} partie, p.336.

GUYON (Y.), note sous TGI Orléans, 8 janvier 1980, *Dame veuve Bocquet C. Centre immob. Orléanais*, D. 1980, 1^{ère} partie, p. 176.

GUYON (Y.), note sous Cons. Const. 18 septembre 1986, n° 86-217, Rev. sociétés 1986, p. 607.

GUYON (Y.), note sous Cass. com., 23 janvier 1990, *Fievet c/ Jegourel et autres*, Rev. sociétés 1990, p. 248.

GUYON (Y.), note sous CA Paris, 19 mars 1991, *SNVB c Mahé et autres*, Rev. Sociétés 1991, p. 606.

GUYON (Y.), note sous Cass. com., 30 mai 1995, Rev. Sociétés 1995, p. 772.

GUYON (Y.), note sous Cass. com. 12 décembre 1995, n° 2197 P, *SCI Vauban et autre Consorts Amar*, JCP éd. E 1995, II, 798.

GUYON (Y.), obs. sous Cass. com., 21 janvier 1997, n° 154 PF, *SA Eridania Beghin-Say c/ Consorts Ducros*, JCP éd. G 1997, IV, 566.

GUYON (Y.), note sous Cass. com., 10 décembre 2002, *SCI Résidence de la Vallée c/ Souchon*, Rev. sociétés 2003, p. 151.

GUYON (Y.), **COQUEREAU (G.)**, note sous CA PARIS, 12 mars 1986, JCP éd. E 1986, I, 15594, n° 8

HAMEL (J.), note sous Trib. Arbitral mixte franco-allemand, 27 octobre 1923, *Mercier et Cie c. Etat allemand*, S. 1924, 2^{ème} partie, p. 25.

HONORAT (J.), note sous Cass. Com., 24 janvier 1995, *Marret c/ SA Champagne Giesler et autres*, Defrénois 1995, p. 690.

HOUIN (R.), note sous Cass. com. 17 janvier 1956, *Bernard et autres C. Legendre et autres*, D. 1956, 1^{ère} partie, p. 265.

HOUIN (R.), obs. sous Cass. Com., 22 décembre 1959, *David c/ Garnier*, RTD com. 1960, p. 632.

HOUIN (R.), obs. sous Cass. 2^{ème} civ. 10 décembre 1965, RTD com. 1966, p. 614.

HOUIN (R.), obs. sous Cass. crim., 2 mars 1978, *Comité d'entreprise des Etablissements Haulotte et autre c. Haulotte*, RTD com. 1979, p. 261.

J.G., note sous Cass. 3^{ème} civ., 18 février 1975, *G.I.E. Flora Dispatching c. Société Cora*, Rev. Sociétés 1975, p. 315.

J.G., note sous Cass. Soc., 4 juin 1975, *Verne Jacques c. Barouh Jacques*, Rev. Sociétés 1975, p. 699.

J.G., note sous CA Paris, 18 novembre 1976, *Epoux Mianet c. GIE Fermastore et autres*, Rev. Sociétés 1977, p. 136.

JADAUD (B.), note sous Cass. com., 26 avril 1984, Defrénois 1984, n° 33.046.

JEANDIDIER (W.), note sous Cass. Crim., 4 février 1985, JCP éd. CI 1985, II, 14614.

JEANTIN (M.), note sous CAA Lyon, 3 novembre 1981, D. 1982, 2^{ème} partie, p. 345.

JEANTIN (M.), note sous Cass. com., 7 mars 1984, n° 245, *Beauvallet*, Rev. Sociétés 1984, p. 804.

JEANTIN (M.), note sous Cass. soc., 21 juin 1984, Rev. sociétés 1985, p. 127.

JEANTIN (M.), note sous Cass. com., 23 janvier 1990, *Fievet c/ Jegourel et autres*, Bull. Joly sociétés 1990, § 115, p. 370.

JEANTIN (M.), note sous Cass. Com., 24 janvier 1995, *Marret c/ SA Champagne Giesler et autres*, Rev. Sociétés 1995, p.46.

JEANTIN (M.), note sous Cass. 3^{ème} civ., 22 mars 1995, n° 654 PF, *Immeuble Val-Romeu c/SA Vendôme et autres*, Bull. Joly 1995, p. 551.

JEANTIN (M.), note sous Cass. com., 17 octobre 1995, Bull. Joly Sociétés 1996, p. 35.

LE CANNU (P.), note sous Cass. Com., 6 juillet 1982, *Madame Vallée c. Société anonyme Entreprise générale Marcel Vallée*, Rev. Sociétés 1983, p. 356.

LE CANNU (P.), note sous Cass. 1^{ère} civ. 21 juillet 1987, Bull. Joly Sociétés 1987, p. 632.

LE CANNU (P.), note sous Cass. com. 17 novembre 1987, n° 86-12040, *Société Financière de Crédit et de Gérance c. Guilbert*, Rev. sociétés 1988, p. 65.

LE CANNU (P.), note sous Cass. Com., 22 janvier 1991, *Société Ricard c. Chapuzet*, Defrénois 1991, art. 35.083, p. 876.

LE CANNU (P.), note sous Cass. com., 1^{er} octobre 1991, *SNC Quille*, Defrénois 1991, art. 35.256.

LE CANNU (P.), note sous Cass. com., 17 octobre 1995, Defrénois 1996, art. 36.264.

LE CANNU (P.), note sous Paris, 31 janvier 1997, Bull. Joly Sociétés 1997, p. 427.

LE CANNU (P.), note sous Cass. com. 21 octobre 1997, Bull. Joly Sociétés 1998, p. 25.

LE CANNU (P.), obs. sous Cass. com., 16 juin 1998, Bull. Joly Sociétés 1998, p. 331.

LE CANNU (P.), note sous CA Paris, 8 octobre 1999, n° 1997/06.377, *Sanchez Turon et autres c/ SA Caisse centrale des banques populaires et autres*, Bull. Joly Sociétés 2000, p. 93.

LE CANNU (P.), note sous CA Versailles, 23 octobre 2002, n° 02/05235, *SA Elva c/ Rotcajg et autre*, Bull. Joly Sociétés 2003, n° 45, p. 204.

LE CORRE (P.-M.) obs. sous Cass. com., 7 janvier 2003, n° 38 FSP, *Sté de la Source c/ Guérin-Diesbecq ès qual*, AJDI 2003, n° 4, p. 264.

LE DOLLEY (E.), RICHARD (J.), note sous Cass. com. 19 novembre 1985, *Bisutti c. Sté Bruynzeel* », JCP éd. E 1986, I, 15823.

LE NABASQUE (H.), note sous Cass. Com., 20 février 2001, n° 369 FS-P, *Di Maggio et autre c/ CRCAM Charente-Périgord*, Bull. Joly Sociétés 2001, p. 844.

LEPELTIER (D.), note sous CA Paris, 4 novembre 1987, *Luis Ratao c. Gonsart*, Bull. Joly Sociétés 1987, § 388, p. 975.

LEPELTIER (D.), note sous Cass. com., 17 novembre 1987, n° 86-12040, *Société Financière de Crédit et de Gérance c. Guilbert*, Bull. Joly Sociétés 1987, § 389, p. 977.

LEVASSEUR (G.), note sous Cass. 2^{ème} civ. 28 janvier 1954, *Comité d'établissement de Saint-Chamond c. Ray*, D. 1954, 2^{ème} partie, p. 19.

LOUSSOUARN (Y.), note sous Cass. Civ., 21 novembre 1959, Rev. Crit. DIP 1957, p.38.

LUCAS (F.-X.), note sous 7 janvier 2003, n° 34 FSP, *M° Avezou ès-qual. c/ SA Fontenay Industrie et autres*, Bull. Joly sociétés 2003, § 78, p. 402.

LUCAS (F.-X.), note sous Cass. com., 7 janvier 2003, n° 38 FSP, *Sté de la Source c/ Guérin-Diesbecq ès qual*, Bull. Joly Sociétés 2003, § 79, p. 405.

LUCAS (F.-X.), note sous Cass. 3^{ème} civ. 4 juin 2003, n° 694 FS PB, *Ponnelle et autre c/ Trésorier principal-Paris et autre*, Bull. Joly Sociétés 2003, § 226.

MASSART (T.), note sous Cass. soc. 12 janvier 1994, *SA Groupe Express c/ Mme Fallot et Baruch et Benech c/ SA La montagne*, Les Petites affiches 29 juillet 1994, n° 90, p. 45.

MASSART (T.), note sous Cass. com. 29 octobre 2003, n° 1428 F-D, Bull. Joly Sociétés 2004, § 19, p. 113.

MENJUCQ (M.), Cass. Com., 10 février 1998, n° 431 P, *SA SAE et autres c/ Sa Promo Real*, Bull. Joly 1998, p. 468.

MENJUCQ (M.), note sous CA Versailles, 14 janvier 1999, Bull. Joly Sociétés 1999, p. 466.

MESTRE (A.), obs. sous Trib. Civ. Marseille, 28 juin 1927, *Enregistrement c. Sooc Pour l'Industrie de l'Aluminium*, S. 1928, 2^{ème} partie, p. 60.

MESTRE (J.), note sous Cass. com., 15 novembre 1994, RTD civ. 1995, p. 357.

MESTRE (J.), obs. sous Cass. com., 7 février 1995, RTD civ. 1995, p. 878.

MEYNIAL (E.), note sous Cass. Req. 23 février 1891, Banque générale des Alpes-Maritimes c/ Duc de Rivoli, S. 1892, 1^{ère} partie, p. 73.

NIBOYET (J.-P.), note sous Cass. Req. 12 mai 1931, *Remington Typewriter*, S. 1932, 1^{ère} partie, p. 57.

NOUEL (C.), note sous CE, 28 février 2001, n° 199295, Bull. Joly Sociétés 2001, § 195, p. 903.

OPPÉTIT (B.), note sous Cass. Com. 21 janvier 1970, *Sté Cassegrain c. Garnier*, JCP éd. G 1970, II, 16541.

OPPETIT (B.), note sous Cass. com. 12 décembre 1972, *André Coralle, Germaine Trévis c/ Xavier Plaisance et Masana Mars*, Rev. sociétés 1973, p. 306.

P. de F.R. note sous CE, 19 février 1932, S. 1933, 3^{ème} partie, p. 36.

PARIENTE (M.), note sous CA Versailles, 21 avril 2000, n° 98/04243, *SA Delmas et autre c/ Vivier*, Bull. Joly Sociétés 2000, § 234, p. 914.

PERCEROU (R.), note sous Cass. Req., 29 juin 1908, *Mary-Raynaud C. Maillard ès qualités*, D. 1910, 1^{ère} partie, p. 233.

PETEL (P.) note sous Cass. com., 17 février 1998, *M° Libert ès-qual c/ Min. public près TGI Evry*, Bull. Joly Sociétés 1998, § 221, p. 658.

PETIT (B.), REINHARD (Y.), note sous Cass. com. 12 décembre 1995, n° 2197 P, *SCI Vauban et autre Consorts Amar*, RTD com. 1996, p. 294.

PETIT (B.), REINHARD (Y.), note sous Cass. com., 4 juin 1996, RTD com. 1997, p. 111.

PIGASSOU (P.), note sous Cass. com., 21 janvier 1997, n° 154 PF, *SA Eridania Beghin-Say c/ Consorts Ducros*, JBull. Joly Sociétés 1997, § 177, p. 421.

PILON (E.), note sous Cass. req., 11 février 1925 et 10 février 1925, D.P. 1927, 1^{ère} partie, p. 17.

PLAISANT (R.), note sous Cass. soc. 14 décembre 1944, *Service d'exploitation industrielle des tabacs et allumettes C. Anciens établissements Cardot*, S. 1946, 1^{ère} partie, p. 105.

PORACCHIA (D.), obs. sous Cass. com. 16 janvier 2001, n° E98-15.484, *SA Sider C/ SNC Mistral travaux*, Dr. et patrimoine juin 2001, p. 107.

PORACCHIA (D.), obs. sous Cass. com. 13 mars 2001, Dr. et patrimoine octobre 2001, p. 105.

REIGNE (P.), note sous Cass. Com., 22 janvier 1991, *Société Ricard c. Chapuzet*, RF compt. Avril 1991, p. 57.

REINHARD (Y.), obs. sous Cass. crim., 22 mars 1983, *Fédération française des travailleurs du livre CGT et autre*, D. 1984, 3^{ème} partie, p. 162.

REINHARD (Y.), obs. sous Cass. com., 17 novembre 1987, n° 86-12040, *Société Financière de Crédit et de Gérance c. Guilbert*, RTD com. 1988, p. 454.

REINHARD (Y.), obs. sous Cass. com., 23 janvier 1990, *Fievet c/ Jegourel et autres*, RTD com. 1990, p. 591.

ROUSSEAU (H.), note sous Cass. req. 20 novembre 1922, *Soc. Lamborn et Cie C. Varounis*, S. 1926, 1^{ère} partie, 305, § 2.

ROUSSEAU (H.), note sous Cass. req., 13 mai 1929, *Soc. Des Hôtels de Provence et autres C. Mallet et tranquier*, S. 1929, 1^{ère} partie, p.289.

ROUSSEAU (H.), note sous Cass. Req., 9 février 1932, Vidal C. Benoist et autres, S. 1932, 1^{ère} partie, p. 177.

SAINTOURENS (B.), note sous Cass. Civ., 23 avril 1992, *Société Nouvelle Schwartz-Haumont (SNSH) c. Société Atya et autres*, Rev. Sociétés 1992, p. 763.

SAINTOURENS (B.), note sous Cass. com., 12 octobre 1993, Rev. sociétés 1994, p. 326.

SALVAGE (P.), note sous Cass. crim., 2 mars 1978, *Comité d'entreprise des Etablissements Haulotte et autre c. Haulotte*, JCP éd. CI 1978, II, 12868.

SAVATIER (J.), obs. sous Cass. crim., 22 mars 1983, *Fédération française des travailleurs du livre CGT et autre*, Dr. social 1983, p. 640.

SERLOOTEN (P.), note sous Cass. Com. 14 novembre 2006, n° 05-13870, *SARL Promotion 3000*, Bull. Joly Sociétés 2007, n° 87, p. 379.

SOINNE (B.), note sous CA BASSE-TERRE, 6 novembre 1995, Les Petites affiches 1997, n° 79, p. 16.

SORTAIS (J.-P.), note sous Cass. Com., 7 mars 1972, *SA Banco Espanol en Paris c/ dame Pigeon, Astier, SCI « 92, cours Julien », et autres*, Rev. Sociétés 1973, p. 339.

SORTAIS (J.-P.), note sous Cass. com., 7 mars 1984, n° 245, *Beauvallet*, Rev. Sociétés 1985, p. 406.

STOUFFLET (J.), note sous Cass. Com., 20 février 2001, *Di Maggio et autre c/ CRCAM Charente-Périgord*, Rev. Sociétés 2001, p. 843.

TOUJAS (G.), obs. sous Cass. com. 4 octobre 1966, *Mazieu c. U.R.S.S.A.F. de la Somme et autres*, JCP éd. G 1967, II, 15208

VATINET (R.), note sous Cass. soc. 23 janvier 1990, *Société Bendix Electronics*, Rev. sociétés 1990, p. 444.

VERNY (J.-F.), chron. sur CE, 13 février 1980, n° 12.712, RJF 4/80, p. 143.

VIANDIER (A.), note sous Cass. com., 1^{er} octobre 1991, *SNC Quille*, JCP éd. G 1992, II, 21860.

VIANDIER (A.), **CAUSSAIN (J.-J.)**, obs. sous Montpellier, 24 octobre 1991, JCP éd. E 1992, I, 172.

VIANDIER (A.), **CAUSSAIN (J.-J.)**, obs. sous Cass. 3^{ème} civ., 14 juin 2000, n° 965 D-F, JCP éd. G 2000, I, 282, n° 9.

VIRASSAMY (G.), note sous Cass. com. 23 janvier 1990, *Fievet c/ Jegourel et autres*, D. 1991, 2ème partie, p. 333.

VIRASSAMY (G.), note sous Cass. com. 1^{er} octobre 1991, *SNC Quille*, D. 1992, 2^{ème} partie, p. 190.

WAHL (A.), note sous Cass. req. 28 janvier 1895, *Vve Mabilie*, S. 1896, 1^{ère} partie, p. 417.

WAHL (A.), note sous Cass. réun. 22 décembre 1904, *Enregistrement c. Cons. Ternynck*, S. 1906, 1^{ère} partie, p. 97.

VI. CONCLUSIONS

ARRIGHI DE CASANOVA (J.), concl. sur CE, 23 octobre 1998, n° 180246, JCP éd. E 1999, II, 1020.

BACHELIER (G.), concl. sur CE, 11 février 1994, n° 119726, *SA Les Editions Jean-Claude Lattès*, Dr. fisc. 1994, n° 21-22, comm. 1046.

BACHELIER (G.), concl. sur CE, 8 juillet 1998, n° 165.227, *Monvoisin*, Dr. fisc. 1998, n° 7, comm. 882.

BACHELIER (G.), concl. sur CE, 30 décembre 2003, n° 233894, *SA Andritz*, RJF 3/04, p. 166.

CHAHID-NOURAIÏ (N.), concl. sur CE, 4 mars 1991, n° 97.597 à 97.601, RJF 4/91, p. 265.

DELMAS-MARSALET (M.), concl. sur CE, 18 mars 1970, n° 77.618, Dr. fisc. 1970, n° 28, comm. 802

DELMAS-MARSALET (M.), concl. sur CE, 3 mars 1971, n° 75.437, Dr. fisc. 1972, n° 4-5, comm. 118.

DUCAMIN (B.), concl. sur CE, 14 juin 1963, n° 57457, Dr. fisc. 1964, n° 48 bis, p. 161.

DUCHON-DORIS (J.-C.), concl. sur CAA Marseille, 14 juin 1999, n° 96-12418 et 97-10390, *Bancarel*, Dr. fisc. 2000, n° 18-19, comm. 390.

DUFOUR (M.), concl. sur CE, 1^{er} juillet 1964, n° 53.465, *Sieur Dupire Marcel*, Dr. fisc. 1964, n° 47, doct.

DUFOUR, concl. sur CE, 21 octobre 1970, n° 77-674, Dr. fisc. 1971, n° 11, comm. 376.

FOUQUET (O.), concl. sur CE, 18 novembre 1985, n° 43321, Dr. fisc. 1986, n° 10, comm. 447.

FOUQUET (O.), concl. sur CE, 28 juin 1989, n° 59.306, Dr. fisc. 1990, n° 16, comm. 795.

GÉGOUT concl. sur Cass. com. 24 octobre 1966, 1^{ère} espèce, *Augier et autres c. Sté Entreprise Cochery et autres* et 2^{ème} espèce : *Sté Voyer et Cie c. Sté Lantrua et Olivier*, JCP éd. G 1967, II, 15099.

GOULARD (G.), concl. sur CE, 18 septembre 1998, n° 161322, *ministre c/ Beuré*, RJF 11/98, p. 844.

GOULARD (G.), concl. sur CE, 5 décembre 2001, n° 77.478, *M. Lecarpentier*, Dr. fisc. 2002, n° 15, comm. 326.

GOULARD (G.), concl. sur CE, 30 décembre 2003, n° 249047, *SARL Coréal Gestion*, RJF 3/04, p. 175.

GOULARD (G.), concl. sur CE, 1^{er} mars 2004, n° 237013, *Sté AS Représentation*, Dr. fisc. 2004, n° 37, comm. 669.

LAPRADE (M.), concl. sur CE, 13 juillet 1979, n° 13.374, *S.A.R.L. Société Hôtelière Castel-Cap*, Dr. fisc. 1980, n° 4, comm. 191.

LEMOINE, concl. sur Cass. 2^{ème} Civ. 28 janvier 1954, *Comité d'établissement de Saint-Chamond c. Ray*, JCP éd. G 1954, II, 7958.

LOBRY (P.), concl. sur CE, 11 juillet 1979, n° 2087, Dr. fisc. 1980, n° 1, comm. 4.

LOBRY (P.), concl. sur CE Plén., 10 juin 1981, n° 19.079, Dr. fisc. 1981, n° 48-49, comm. 2187.

LOLOUM (F.), concl. sur CE, 8 avril 1994, n° 60405-65876, *Touchais*, RJF 5/94, n° 579, p. 299.

MANCINI (F.), concl. sur CJCE, 28 janvier 1986, aff. 270/83, *Commission c/ France*, point 21, RJF 11/86, n° 1020.

MANDELKERN (P.), concl. sur CE, 20 février 1974, n° 83-270, *Lemarchand*, Dr. fisc. 1974, n° 30, comm. 958.

MARTEL (M.), concl. sur CAA Paris, 30 décembre 1997, n° 94-686, *Sté Marshall Cavendish International*, RJF 3/98, p. 155.

MARTIN (M.), concl. sur CE, 9 novembre 1962, n° 50.739, Dr. fisc. 1962, n° 51, doct.

MARTIN (M.), concl. sur CE, 24 avril 1963, n° 56.864, Dr. fisc. 1964, n° 48 bis, comm. 98.

MARTIN (M.), concl. sur CE, 28 octobre 1964, n° 55.665, Dr. fisc. 1965, n° 7, doct.

MARTIN (M.), concl. sur CE, 15 janvier 1965, n° 63.227, Dr. fisc. 1965, n° 25, doct.

MARTIN (P.), concl. sur CE, 1^{er} juin 1990, n° 70.680, *Foggini-France*, RJF 8-9/90, p. 540

MARTIN-LAPRADE (B.), concl. sur CE, 4 février 1977, n° 83.219, Dr. fisc. 1977, n° 26, comm. 1022.

MARTIN-LAPRADE (B.), concl. sur CE, 22 février 1978, n° 3-153, Dr. fisc. 1978, n° 42, comm. 1601.

MARTIN-LAPRADE (B.), concl. sur CE, plén. 31 mars 1978, n° 1683, RJF 5/78, p. 150

MARTIN-LAPRADE (B.), concl. sur CE, 13 février 1980, n° 12.711 et 12.712, Dr. fisc. 1980, n° 42, comm. 2036.

OLLEON (L.), concl. sur CE, 27 septembre 2006, *Sté janfin*, Dr. fisc. 2006, n° 47, comm. 744.

POUSSIÈRE, concl. sur CE, 9 décembre 1964, n° 57.634, 57.635 et 57.545, Dr. fisc. 1965, n° 7, comm. 218 et Dr. fisc. 1965, n° 17-18, doct.

RACINE (P.-F.), concl. sur CE, 28 mai 1984, n° 36.308, Dr. fisc. 1984, n° 41, comm. 1718.

RACINE (P.-F.), concl. sur CE, 3 novembre 1986, n°49.462, Dr. fisc. 1987, n° 8, comm. 344.

RIVIERE (P.), concl. sur CE, sect. 24 février 1978, n° 97.347, Dr. fisc. 1978, n° 41, comm. 1558.

RIVIERE (P.), concl. sur CE, 24 avril 1981, n° 9.657, Dr. fisc. 1981, n° 44, comm. 1927.

RIVIERE (P.), concl. sur CE, 26 juillet 1982, n° 28-231, Dr. fisc. 1982, n° 46-47, comm. 2187.

SCHMELTZ, Concl. sur CE, 16 mai 1975, n° 92.372, Dr. fisc. 1976, n° 16, comm. 584.

SCHRICKE (C.), concl. sur CE, 19 janvier 1983, n° 33831, Dr. fisc. 1983, n° 31, comm. 1621.

SENERIS (F.), concl. sur CE, 29 avril 2002, n° 220759, 220760 et 220761, *MM. Moitié*, Dr. fisc. 2002, n° 39, comm. 737.

TESAURO (G.), concl. sur CJCE, 16 juillet 1998, aff. 264/96, *ICI*, point 28, RJF 11/98, n° 1382.

VII. - INSTRUCTIONS, RÉPONSES MINISTÉRIELLES ET RESCRIT.

Instruction 7 décembre 1978, B.O.D.G.I. 8 M-9-78.

Instruction 18 avril 1979, Dr. fisc. 1979, n° 20, I.D. 6103.

Instruction 15 février 1983, Dr. fisc. 1983, n° 12, I.D. 7643.

Instruction 13 avril 1983, B.O.D.G.I. 7 Q-1-73 ; JCP éd. G 1983, IV, 7718.

Instruction 16 mars 1995, B.O.I. 4 H-4-95,

Instruction 26 avril 1999, B.O.I. 14 B-3-99.

Instruction 18 février 2000, B.O.I. 5 I-1-00

Instruction 5 novembre 2001, B.O.I. 4 A-6-01.

Instruction 14 janvier 2004, B.O.I. 8 M-1-04

Instruction 16 janvier 2007, B.O.I. 4 H-1-07

Réponse ministérielle RENAUDOT, JO Sén. 13 novembre 1931, Déb. p. 1403

Réponse ministérielle NAVEAU, n° 6170, JO déb. Sénat 19 octobre 1966, p. 1303.

Réponse ministérielle BERGER, n° 33593, J.O.A.N. 11 mai 1981, p. 2009.

Réponse ministérielle d'HARCOURT, n° 358, JOAN 15 février 1982, p. 590.

Réponse Ministérielle MAUGER, n° 49476, J.O.A.N. 14 janvier 1985, p. 149.

Réponse ministérielle CLEMENT, n° 30327, J.O.A.N. 2 novembre 1987, p. 6090 ;
JCP éd. G 1998, IV, p. 18.

Réponse ministérielle VALLEIX, n° 14582, J.O.A.N. 15 août 1994, p. 4150.

Réponse ministérielle KERGUERIS, n° 21982, J.O.A.N. 5 février 1996, p. 625.

Rescrit 2007/22 du 5 juin 2007

INDEX ANALYTIQUE

Les chiffres renvoient aux numéros des paragraphes

{ A }

Abus de biens sociaux : 45

Abus de droit fiscal

 But exclusivement fiscal : 147 et s.

 Définition : 142 et s.

 Fictivité : 144 et s.

 Procédure de répression des ... : 142

 Simulation : 144 et s.

Abus de droit de vote : 134

Abus de personnalité morale : 253

Apparence : 160 et s.

Apport : 23

 Théorie de la mutation conditionnelle : 23

Association : 89

Associés

 Contribution à la dette : 40

 Conventions réglementées :

 Obligation à la dette : 40

 Responsabilité : 40, 59

Associés minoritaires : 43

Atteinte à l'autonomie des personnes morales : 6, 7

Autonomie des personnes morales : 4, 59, 328, 348

Autonomie du droit fiscal : 314

{ B }

Balance des intérêt : 235

Bénéfices consolidés et bénéfice mondial : 27, 138

Bénéfices distribués (présomption) : 153

Brevets : 99

{ C }

Cession majoritaire de droits sociaux : 107

Caractères : 107, 127

Obligation de non concurrence : 96 et s.

Prix : 109

Protection du cessionnaire : 122 et s.

Compte courant (ou compte d'associé) : 207

Confusion des intérêts : 64

Confusion des patrimoines : 62, 90, 279

{ D }

Dépassement de la personnalité morale

Définition : 10, 56

Droit comparé : 94

Détention indirecte : 101, 276 et s.

Dirigeants

Conventions réglementées : 131

Responsabilité : 42, 90

Droits sociaux : 103

{ E }

EURL : 63

Evasion fiscale : 56, 88, 115 et s. 154 et s. 277

Expertise de gestion : 43

{ F - G- H }

GAEC

GEIE et GIE : 31, 39

Gérance de SARL : 28

Groupe de sociétés : 45

{ I-J-K }

Imposition des bénéfices sociaux : 20, 23, 28

Impôt de solidarité sur la fortune : 152

Incitation à la création d'entreprise : 101, 276

Intégration fiscale : 27

Intérêt social : 131 et s.

Interposition de personne : 151 et s. 165 et s.

{ L }

Location immobilière : 99, 329

{ M-N }

Nationalité des sociétés et associations : 44, 91

{ O-P-Q }

Particularisme du droit fiscal : 317 et s.

Parts sociales : 20, 24, 28, 103

Personnalité morale

 Attribution : 359

 Conception « fiscale » : 5, 308, 320

 Conception instrumentale : 272, 340

 Définition : 2, 3

 Limites : 266, 269

 Réalité : 261, 339

 Sujet de droit : 4

 Variabilité : 269

Principe de préférence : 239

{ R }

Reconstitution des bénéfices par l'enrichissement de son dirigeant

Responsabilité civile : 174 et s.

{ S }

Simulation : 159 et s.

Sociétés à prépondérance immobilière : 105

Sociétés civiles : 38, 67.

Sociétés créées de fait : 177

Sociétés d'artistes : 118, 155

Sociétés de personnes : 35, 72

Sociétés en nom collectif : 35, 75

Société fictive : 161 et s.

Sociétés immobilières de copropriété : 20 et s. 69, 74

Société-mère (régime des sociétés mères) : 27, 137

Sociétés transparentes : 17 et s.

Sociétés semi-transparentes : 18, 51 et s.

{ T }

Taxe de 3 % sur les immeubles : 152

Théorie de l'apparence : 180

Transfert de bénéfices : 115 et s.

Transformation de société : 77 et s.

Transparence fiscale : 16 et s.

Transparence des personnes morales : 30, 31, 58, 61 et s. 72, 76

{ U-V }

Variabilité des personnes morales : 30

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	1
--------------------------	----------

PREMIÈRE PARTIE :

LES ENSEIGNEMENTS CONCEPTUELS TIRÉS DE L'ÉTUDE DES ATTEINTES À L'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES.....	27
--	-----------

TITRE I - UN CONSTAT : L'INSUFFISANCE DE L'APPROCHE TRADITIONNELLE DES ATTEINTES À L'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES.	31
---	-----------

CHAPITRE I : L'ANALYSE TRADITIONNELLEMENT UNITAIRE DES ATTEINTES À L'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES : LA THÉORIE DE LA TRANSPARENCE.....	33
--	-----------

SECTION I. LA NOTION DE TRANSPARENCE FISCALE DE LA PERSONNALITÉ MORALE	34
---	-----------

I. - LES « PERSONNES MORALES DOTÉES DE LA TRANSPARENCE FISCALE »	35
---	-----------

A. - La transparence des sociétés immobilières de copropriété.....	39
---	-----------

B. - La transparence ou « semi transparence » des personnes morales soumises au régime fiscal des sociétés de personnes	41
--	-----------

II. - LES « CAS DE TRANSPARENCE FISCALE ».....	47
---	-----------

SECTION II. - LA NOTION DE TRANSPARENCE DE LA PERSONNALITÉ MORALE EN DROIT PRIVÉ	53
I. - LES PERSONNES MORALES DOTÉES DE LA « TRANSPARENCE ».....	54
A. - Les sociétés de personnes et autres groupements rattachés.....	57
1. - Les sociétés de personnes.....	58
2. - Les autres groupements.....	60
B. - Les personnes morales à « risque illimité ».....	61
II. - LES HYPOTHÈSES DE TRANSPARENCE	63
CONCLUSION DU CHAPITRE I :	70
CHAPITRE II : L'INSUFFISANCE DE L'ANALYSE UNITAIRE DES ATTEINTES À LA PERSONNALITÉ MORALE : LA DÉCOUVERTE DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE	71
SECTION I. UNE DISTINCTION NÉCESSAIRE AU SEIN DES ATTEINTES À L'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES.	71
I. - UNE DISTINCTION FONDÉE SUR LE CARACTÈRE AUTOMATIQUE OU EXCEPTIONNEL DES ATTEINTES À L'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES.....	72
A. - La distinction en droit fiscal.....	72
B. - La distinction en droit privé.....	77
II. - UNE DISTINCTION FONDÉE SUR LA NATURE PARTICULIÈRE DE LA PERSONNE MORALE.....	82
A. - Le particularisme du lien unissant la personne morale à ses membres..	83
B. - Le particularisme de l'objet de certaines personnes morales.	88
1. - Les sociétés civiles à objet commercial.....	88
2. Les sociétés immobilières de copropriété	92

SECTION II. LES LIMITES NÉCESSAIRES À LA NOTION DE TRANSPARENCE DES PERSONNES MORALES	93
I. - LA TRANSPARENCE, RÉGIME FISCAL ET JURIDIQUE DE CERTAINES PERSONNES MORALES	94
II. - L'AUTONOMIE DE LA NOTION DE PERSONNALITÉ MORALE À L'ÉGARD DE LA TRANSPARENCE.....	100
CONCLUSION DU CHAPITRE II :.....	106
CONCLUSION DU TITRE PREMIER :	107
TITRE II - UNE SOLUTION : L'INTRODUCTION DE LA NOTION DE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE	109
CHAPITRE I : L'IDENTIFICATION DE LA NOTION DE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE	111
SECTION I. LE CARACTÈRE EXCEPTIONNEL DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE	112
I. - LE CARACTÈRE EXCEPTIONNEL DE LA MISE EN ŒUVRE DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE.....	112
A. - Les situations particulières déclenchant le dépassement de la personnalité morale.....	113
1. - L'absence de considération pour le particularisme de la personne morale.....	113
2. - Des circonstances particulières à l'origine du dépassement de la personnalité morale.....	116
B. - Les auteurs du dépassement de la personnalité morale.....	121

1. - Les dépassements de la personnalité morale réalisés par la jurisprudence.....	122
2. - Les dépassements de la personnalité morale prévus par le Législateur.	127
II. - LE CARACTÈRE EXCEPTIONNEL DES EFFETS DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE.....	132
A. - Le traitement fiscal des sociétés à prépondérance immobilière	133
B. - Le traitement des « cessions de contrôle »	137
SECTION II. LE CARACTÈRE FONCTIONNEL DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE.....	144
I. - L’OBJECTIF DE PROTECTION DES INTÉRÊTS EXTERNES DE LA PERSONNE MORALE.....	145
A. - La protection des intérêts de l’Etat en matière fiscale.	145
1. - Les articles 209 B et 123 <i>bis</i> du Code général des impôts.....	146
2. - L’article 155 A du Code Général des Impôts.	147
B. - La protection des intérêts des tiers en droit privé.....	150
1. - La protection du « cessionnaire déçu ».	150
2. - La protection des salariés.....	156
II. - L’OBJECTIF DE PROMOTION DES INTÉRÊTS INTERNES DE LA PERSONNE MORALE.....	159
A. - La protection des intérêts de la personne morale	160
B. - Les mesures en faveur des intérêts de la personne morale.....	164
CONCLUSION DU CHAPITRE I :.....	169

CHAPITRE II : L'ORIGINALITÉ DE LA NOTION DE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ 171

SECTION I. LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE ET LA THÉORIE DE L'ABUS DE DROIT EN FISCALITÉ.172

I. - LA THÉORIE DE L'ABUS DE DROIT EN FISCALITÉ..... 174

A. - L'abus de droit par simulation mettant en scène une personne morale174

B. - L'abus de droit par fraude à la Loi et la société frauduleuse 178

II. - LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE NON RÉDUCTIBLE À LA THÉORIE DE L'ABUS DE DROIT 180

A. - L'interposition de personne morale est expressément visée. 181

B. - L'interposition de personne est visée de façon tacite 184

SECTION II. LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE ET LES ACTIONS DE DROIT COMMUN187

I. - LES ACTIONS DE DROIT COMMUN CORRESPONDANT À L'ABUS DE DROIT EN FISCALITÉ : LES ACTIONS EN DÉCLARATION DE SIMULATION ET DE FRAUDE..... 187

A. - Dépassement de la personnalité morale et action en déclaration de simulation..... 188

1. - Dépassement de la personnalité morale et personne morale fictive... 189

2. - Dépassement de la personnalité morale et interposition de personne morale..... 192

B. - Dépassement de la personnalité morale et action en déclaration de fraude 196

II. - LES AUTRES ACTIONS DE DROIT COMMUN : LES THÉORIES DE L'APPARENCE, DE LA SOCIÉTÉ CRÉÉE DE FAIT ET DE LA RESPONSABILITÉ. 200

A. - Dépassement de la personnalité morale et responsabilité civile 201

B. - Dépassement de la personnalité morale et société créée de fait	206
C. - Dépassement de la personnalité morale et théorie de l'apparence.....	210
CONCLUSION DU CHAPITRE II :.....	213
CONCLUSION DU TITRE II :	214
CONCLUSION DE LA PARTIE I :	215
SECONDE PARTIE :	
LES CONSIDÉRATIONS THÉORIQUES SUSCITÉES PAR LA NOTION DE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE.....	
	217
TITRE I - DROIT FISCAL ET DROIT PRIVÉ : UNE ANALYSE COMMUNE DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE	
	221
SECTION PRÉLIMINAIRE. LES CONDITIONS DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE	
	222
I. - LES CONDITIONS DE MISE EN ŒUVRE DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE.....	
	222
A. - L'existence d'un intérêt particulier à protéger ou promouvoir.	223
B. - L'existence d'un pouvoir sur la personne morale.....	224
II. - LE CARACTÈRE CUMULATIF DES CONDITIONS DU DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE.....	
	227
CHAPITRE I : LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE, UN INSTRUMENT DE PONDÉRATION.....	
	229
SECTION I. UN INSTRUMENT DE PONDÉRATION DES DÉRIVES DU POUVOIR .230	
I. - LE FONDEMENT DU DÉPASSEMENT : LA PONDÉRATION DES DÉRIVES DU POUVOIR SUR LA PERSONNE MORALE	
	230

A. - Le constat : les dérives du pouvoir au sein de la personne morale.....	231
1. - Les différents pouvoirs sur la personne morale	231
2. - Les risques inhérents au pouvoir.....	232
B. - Un moyen de pondérer les dérives du pouvoir au sein de la personne morale.....	235
II. - LE DÉCLENCHEMENT EFFECTIF DU DÉPASSEMENT : LA PONDÉRATION DU POUVOIR RENDUE NÉCESSAIRE PAR L'EXISTENCE D'UN INTÉRÊT PARTICULIER À PROTÉGER	237
A. - La protection <i>a posteriori</i> d'un intérêt catégoriel.....	238
B. - La protection <i>a priori</i> d'un intérêt particulier.....	240
SECTION II. UNE PONDÉRATION DES EFFETS DES PRINCIPES DE LA PERSONNALITÉ MORALE	243
I. - LE FONDEMENT DU DÉPASSEMENT : UNE APPLICATION PONDÉRÉE DES PRINCIPES GOUVERNANT LA PERSONNE MORALE DESTINÉE À PROTÉGER LES INTÉRÊTS MIS EN JEU.	244
A. - L'élaboration des principes régissant la personne morale fondée sur une situation de principe de celle-ci.....	246
1. - Le régime juridique de la personne morale, une organisation de ses rapports avec l'extérieur et ses membres.....	246
2. - Une situation figée à la base du régime des personnes morales.....	248
B. - L'inadéquation entre situation de principe et situation concrète de la personne morale : une circonstance autorisant à limiter l'application des principes	250
1. - Une possible inadéquation entre situation de principe et situation effective.....	250
2. - Une justification au dépassement de la personnalité morale.....	252

II. - LE DÉCLENCHEMENT EFFECTIF DU DÉPASSEMENT : L'APPRÉCIATION DU CARACTÈRE NÉCESSAIRE DE LA PROTECTION DE L'INTÉRÊT PARTICULIER EN JEU.	254
A. - La méthode de la balance des intérêts.....	255
B. - L'émergence de « principes de préférence ».....	257
CONCLUSION DU CHAPITRE I :.....	265
CHAPITRE II : LE DÉPASSEMENT DE LA PERSONNALITÉ MORALE, UN PROCÉDÉ NÉCESSAIRE D'ADAPTATION DU DROIT AU FAIT	267
SECTION I. « ABUS » OU « LIMITES » DE LA PERSONNALITÉ MORALE, LES EXPLICATIONS TRADITIONNELLES DU DÉPASSEMENT.	269
I. - L'INADAPTATION DE LA THÉORIE DE « L'ABUS DE LA PERSONNALITÉ MORALE ».....	269
A. - Le dépassement, sanction d'un « abus de la notion de personnalité morale ».....	270
1. - La théorie de la fictivité des personnes morales.....	271
2. - La notion d'abus de la personnalité morale	272
B. - Le rejet de la thèse de l'abus de la notion de personnalité morale.	274
1. - La consécration de la théorie de la réalité technique.....	275
2. - La notion contemporaine d'abus de la personnalité morale.....	277
II. - LES DIFFICULTÉS POSÉES PAR LA THÈSE DES « LIMITES DE LA PERSONNALITÉ MORALE ».....	281
A. - Le dépassement, traduction des limites de la personnalité morale.	282
1. - Les thèses des limites de la personnalité morale et celles de la variabilité ou de la relativité de la personnalité morale	283

2. - La conception « instrumentale » ou « utilitariste » de la personnalité morale.....	286
B. - La difficulté soulevée par la théorie des limites de la personnalité morale	288
1. - L'extension de certaines hypothèses de dépassement aux personnes physiques.....	289
2. - Des fondements extérieurs à la personnalité morale.....	292
SECTION II. LE DÉPASSEMENT, UN PROCÉDÉ D'ADAPTATION DU DROIT APPLICABLE AUX PERSONNES MORALES.....	294
I. - L'APPRÉHENSION DE LA SITUATION DE FAIT DE LA PERSONNE MORALE	295
A. - L'appréhension d'une situation effective différente de la situation de droit	296
B. - L'influence possible de la situation effective sur le droit de la personne morale.....	298
II. - LE DÉPASSEMENT, UN PROCÉDÉ D'ADAPTATION DU DROIT DE LA PERSONNE MORALE.....	300
A. - Une appréhension sélective des faits par le droit	300
B. - Un procédé d'adaptation aux faits dans un but de bon fonctionnement du système juridique	302
1. - La finalité supérieure du dépassement de la personnalité morale	302
2. - Un procédé participant d'un mouvement général du droit.	305
CONCLUSION DU CHAPITRE II :	308
CONCLUSION DU TITRE PREMIER :	309

TITRE II - DROIT FISCAL ET DROIT PRIVÉ : UNE APPROCHE SEMBLABLE DE LA PERSONNALITÉ MORALE	311
CHAPITRE I : LA PRÉTENDUE APPROCHE FISCALE DE LA PERSONNALITÉ MORALE À L'ÉPREUVE DE L'ÉTUDE DU DÉPASSEMENT	313
SECTION I. L'APPROCHE « SPÉCIFIQUE » DE LA PERSONNALITÉ MORALE PAR LE DROIT FISCAL.	314
I. - LA NOTION FISCALE DE PERSONNALITÉ MORALE	315
A. - La thèse de la notion fiscale de personnalité morale.....	315
1. - La reconnaissance d'une personnalité fiscale aux sociétés non personnifiées en droit privé.	316
2. - La non reconnaissance par le droit fiscal des personnes morales de droit privé.....	317
B. - Le contexte général : la théorie de l'autonomie du droit fiscal.....	320
II. - LA CONCEPTION PARTICULIÈRE DE LA PERSONNALITÉ MORALE	323
A. - L'atténuation de l'autonomie : la théorie du particularisme du droit fiscal.....	323
B. - Le particularisme du droit fiscal dans le domaine de la personnalité morale.....	325
1. - La reconnaissance par le droit fiscal du principe de la personnalité morale.....	325
2. - L'adoption par le droit fiscal de quelques solutions particulières	328
SECTION II. LES APPORTS DE L'ÉTUDE DU DÉPASSEMENT EN DROIT FISCAL ET DROIT PRIVÉ À LA QUESTION DE L'APPROCHE FISCALE DE LA PERSONNALITÉ MORALE.	331
I. - UNE CONFIRMATION PARTIELLE DE LA THÈSE DE LA CONCEPTION FISCALE DE LA PERSONNALITÉ MORALE.....	332

A. - L'indépendance patrimoniale de la personne morale incontestée.....	333
B. - L'existence de la personne morale en tant que sujet de droit autonome incontestée	337
II. - LE PARTICULARISME DU DROIT FISCAL EN MATIÈRE DE PERSONNALITÉ MORALE MIS EN DOUTE.....	341
CONCLUSION DU CHAPITRE I :	345
CHAPITRE II : LE CONCEPT DES PERSONNALITÉS MORALES À LA LUMIÈRE DE L'ÉTUDE DU DÉPASSEMENT	347
SECTION I. LES EFFETS INCONTESTABLES DE LA PERSONNALITÉ MORALE DANS L'ORDRE JURIDIQUE	351
I. - UNE CONFIRMATION DE LA SUPRÉMATIE DE FAIT DES PERSONNES MORALES NÉCESSAIREMENT LIMITÉE PAR LE DROIT.	352
II. - UNE CONFIRMATION DU PRINCIPE D'AUTONOMIE DES PERSONNES MORALES.	353
SECTION II. LES EFFETS DE LA PERSONNALITÉ MORALE MARQUÉS PAR SON SUBSTRAT HUMAIN.	357
I. - LES EFFETS DE LA PERSONNALITÉ MORALE MARQUÉS PAR SON ORIGINE HUMAINE.	358
A. - Le nécessaire rejet de la vision anthropomorphe de la personnalité morale.....	358
B. - Les effets de la personnalité morale nécessairement déterminés en fonction des rapports entre la personne morale et ses membres.	361
II. - LES EFFETS DE LA PERSONNALITÉ MORALE MARQUÉS PAR SA FINALITÉ HUMAINE.	363
A. - La finalité humaine du dépassement de la personnalité morale.....	363

B. - La finalité humaine gouvernant la détermination des effets de la personnalité morale.....	365
CONCLUSION DU CHAPITRE II :.....	366
CONCLUSION DU TITRE II :	367
CONCLUSION DE LA PARTIE II :.....	368
CONCLUSION GÉNÉRALE	371
BIBLIOGRAPHIE.....	375
I. - OUVRAGES GÉNÉRAUX, TRAITÉS ET MANUELS	375
II. - OUVRAGES SPÉCIALISÉS, THÈSES, MÉMOIRES ET MONOGRAPHIES	378
III. - ETUDES DOCTRINALES ET ARTICLES	380
IV. - DICTIONNAIRES ET ENCYCLOPÉDIES	394
V. - NOTES ET COMMENTAIRES DE JURISPRUDENCE	395
VI. CONCLUSIONS.....	405
VII. - INSTRUCTIONS, RÉPONSES MINISTÉRIELLES ET RESCRIT.....	407
INDEX ANALYTIQUE	409
TABLE DES MATIÈRES	413

Le dépassement de la personnalité morale

Alors que la personnalité morale est un concept reconnu en droit français et qu'il est admis que les personnes morales sont, en principe, des êtres juridiques distincts et autonomes des personnes qui les composent, le droit n'hésite pas à établir des liens entre la personne morale et ses membres faisant, par exemple supporter à ces derniers des obligations qui incombent normalement à l'entité personnifiée.

En droit français, ces hypothèses dans lesquelles il est porté atteinte au principe d'autonomie des personnes morales à l'égard de leurs membres, sont traditionnellement analysées comme relevant de la transparence des personnes morales.

Une étude plus précise de ce phénomène montre qu'en réalité, une distinction doit être faite parmi les atteintes à l'autonomie des personnes morales. Certaines atteintes relèvent de la transparence des personnes morales conçue comme le phénomène par lequel il est naturellement dérogé au principe de séparation de la personne morale et de ses membres en considération des particularités de l'entité visée, illustrées par sa forme éventuellement combinée à son objet ou la qualité de ses membres.

Les autres relèvent du dépassement de la personnalité morale que l'on peut définir comme le phénomène qui consiste pour le Législateur ou le juge, tout en admettant la personne morale comme un sujet de droit entièrement distinct, à écarter exceptionnellement l'autonomie de celle-ci pour prendre en considération, dans des hypothèses et dans un but précis, la personnalité de ses membres.

Cette étude propose une analyse de ce dernier concept qui apparaît comme une technique qui est commune au droit privé et au droit fiscal.

Mots clé : personnalité morale, autonomie, transparence, dépassement, droit fiscal, droit privé.

The corporate personality overstepping

As the corporate personality is a recognized concept in French law and as it's acknowledged that corporate entities are, in theory, legal bodies which are separate and autonomous from the persons that make it up, the law shrinks not from drawing links between the corporate body and its members, for instance the law makes them bear obligations which the personified entity should normally meet. In French law these assumptions, in which the autonomy principle of the corporate entities is detracted towards their members, are traditionally analysed as a matter of transparency of corporate entities.

A more accurate study of this phenomenon shows in effect that a distinction should be done among autonomy-undermining of the corporate entities. Some of these infringements matter of the corporate entity transparency, which is understood as the phenomenon whereby the separation principle of the corporate entity and its members is departed from because of the particularities of this body, such as its shape possibly melded with its subject or the quality of its members.

The other infringements matter of corporate personality overstepping, which could be defined as the phenomenon consisting in the fact that the Lawmaker or the judge exceptionally dismisses the autonomy of the corporate entity, which is as well admitted as a fully distinct subject of law, in order to take into consideration its member personality in precise assumptions and aim.

This study submits an analysis of this latter concept, which seems to be a technique common to both private and fiscal law.

Key words : corporate personality, autonomy, transparency, overstepping, fiscal law, private law.