
UE 211 → GESTION JURIDIQUE, FISCALE ET SOCIALE

Année 2013-2014

Ce fascicule comprend :
La série 2

Le devoir 2 à envoyer à la correction

Le devoir 3 à envoyer à la correction

DROIT DE LA CONCURRENCE – PROCÉDURE FISCALE DÉVELOPPEMENT DE L'ENTREPRISE

En collaboration avec
le Centre National
d'Enseignement à Distance
Institut de Lyon

CNED

Jacques AMAR
Tahar MABROUK
Deborah PAULY
Jacques VERNET
Haiying WANG-FOUCHER

W2111-F2/4

Les auteurs :

Jacques AMAR : Maître de conférences en droit privé de l'Université Paris-Dauphine.

Tahar MABROUK : Conseiller juridique et financier à l'ADIL de Paris.

Deborah PAULY : Juriste d'entreprise.

Jacques VERNET : Inspecteur des impôts, chargé de cours au Cnam.

Haiying WANG-FOUCHER : Maître de conférences en droit privé au Cnam.

⟨••• www.cnamintec.fr •••⟩

L'ensemble des contenus (textes, images, données, dessins, graphiques, etc.) de ce fascicule est la propriété exclusive de l'INTEC-CNAM.

En vertu de l'art. L. 122-4 du Code de la propriété intellectuelle, la reproduction ou représentation intégrale ou partielle de ces contenus, sans autorisation expresse et préalable de l'INTEC-CNAM, est illicite. Le Code de la propriété intellectuelle n'autorise que « les copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » (art. L. 122-5).

«... OBJECTIFS ...»

L'entreprise est, le plus souvent, soumise à une rude concurrence. Mais, dans certains cas, des pratiques anticoncurrentielles peuvent fausser le libre jeu de la concurrence, par le biais d'ententes entre concurrents ou bien dans le cadre d'une position dominante acquise par une entreprise. Le législateur est intervenu dans ce domaine, afin d'assurer le libre jeu de la concurrence.

L'entreprise qu'elle soit de forme individuelle ou sociétaire a des relations avec l'administration fiscale, et peut faire l'objet de contrôle. Parfois un contentieux intervient sur certains points.

L'entreprise a, par ailleurs, certaines obligations à respecter en matière d'environnement.

Une constitution de société, sauf exception des sociétés créées de fait et des sociétés en participation, est soumise à certaines formalités. Et d'autres formalités sont nécessaires en cas de transformation de société.

L'entreprise, même de taille très modeste, est informatisée et est, en outre, connectée à Internet. En outre, elle peut avoir un site web. Des règles précises régissent le droit de l'informatique ainsi que l'utilisation de l'Internet.

TABLE DES MATIÈRES

PARTIE 3. DROIT DE LA CONCURRENCE 9

TITRE 1. L'ACTION EN CONCURRENCE DÉLOYALE 9

Chapitre 1. Les comportements constitutifs de concurrence déloyale.....10

Section 1. Le dénigrement.....10

Section 2. Le risque de confusion : l'imitation et le parasitisme10

Section 3. La désorganisation13

Section 4. Autres comportements fautifs14

Chapitre 2. L'action en concurrence déloyale.....14

Section 1. Les conditions d'exercice de l'action en concurrence déloyale.....14

Section 2. L'exercice de l'action en concurrence déloyale15

TITRE 2. LES COMPORTEMENTS ENTRAVANT LE DÉVELOPPEMENT DE LA CONCURRENCE 17

Chapitre 1. Les pratiques restrictives de la concurrence17

Section 1. Les pratiques restrictives de la concurrence pénalement sanctionnées17

Section 2. Les restrictions constitutives de fautes civiles de l'article L. 442-6 du Code de commerce.....18

Chapitre 2. La transparence et les pratiques tarifaires23

Section 1. La transparence tarifaire.....24

Section 2. Les sanctions pénales en matière de prix25

TITRE 3. LES PRATIQUES ANTICONCURRENTIELLES : ENTENTES ET ABUS DE POSITION DOMINANTE.....27

Chapitre 1. Les pratiques anticoncurrentielles27

Section 1. Le cadre d'analyse des pratiques anticoncurrentielles27

Section 2. Les pratiques anticoncurrentielles.....28

Chapitre 2. Les sanctions encourues.....34

Section 1. Les sanctions prononcées par les autorités de la concurrence34

Section 2. Les sanctions prononcées par les juridictions37

TITRE 4. LE CONTRÔLE DES CONCENTRATIONS.....38

Chapitre 1. Les concentrations soumises au contrôle.....38

Section 1. Les formes de concentration.....38

Section 2. L'importance économique de la concentration39

Chapitre 2. Les procédures de contrôle des concentrations41

Section 1. Les formalités préalables.....41

Section 2. La procédure de contrôle42

PARTIE 4. L'ENTREPRISE ET L'ADMINISTRATION FISCALE 47

TITRE 1. LES MESURES DE PRÉVENTION : AGRÉMENT ET RESCRIT 47

Chapitre 1. L'agrément47

Section 1. Les principaux agréments48

Section 2. Les principales caractéristiques de l'agrément48

Section 3. Les voies de recours49

Section 4. Le retrait49

Chapitre 2. Le rescrit fiscal50

Section 1. Le rescrit général50

Section 2. Les rescrits particuliers.....52

TITRE 2. LES DIFFÉRENTES FORMES DE CONTRÔLE FISCAL..... 53

Chapitre 1. Le délai d'action de l'administration54

Section 1. Le droit de reprise54

Section 2. Le droit de contrôle55

Chapitre 2. Les différentes formes de contrôle.....56

Section 1. Les contrôles réalisés au bureau de l'administration56

Section 2. Le contrôle fiscal externe (CFE).....60

TITRE 3. LA PROCÉDURE DE RECTIFICATION À L'ISSUE DU CONTRÔLE FISCAL 75

Chapitre 1. La proposition de rectification75

Section 1. Les règles relatives à la proposition de rectification.....76

Section 2. Les observations du contribuable faisant suite à la proposition
de rectification78

Section 3. Les sanctions fiscales79

Chapitre 2. La procédure de rectification80

Section 1. La procédure de rectification contradictoire (PRC)80

Section 2. La procédure d'imposition d'office (PIO).....80

Section 3. D'autres procédures de rectification82

TITRE 4. LES VOIES DE RECOURS 83

Chapitre 1. Les voies de recours précontentieux83

Section 1. Les recours administratifs83

Section 2. Les commissions ou comités85

Chapitre 2. La demande de remise gracieuse.....87

Chapitre 3. Le contentieux de l'impôt90

Section 1. L'étape administrative : la réclamation contentieuse préalable
auprès du service des impôts90

Section 2. L'étape juridictionnelle : la réclamation auprès des tribunaux93

Chapitre 4. Les notions sur le contentieux communautaire97

Section 1. La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)97

Section 2. Le tribunal d'instance de l'Union européenne (TIUE)99

Section 3. Le tribunal de la fonction publique européenne (TFPE)99

PARTIE 5. LE DÉVELOPPEMENT DE L'ENTREPRISE 103**INTRODUCTION 103****TITRE 1. LES RÈGLES COMMUNES À TOUTES LES SOCIÉTÉS 105****Chapitre 1. La société comme contrat.....105**

Section 1. Le droit commun : le droit des contrats105

Section 2. Le droit spécial : le droit des sociétés.....107

Section 3. Les formalités de constitution d'une personne morale109

Chapitre 2. La société comme personne morale110

Section 1. Les relations entre les associés et la société110

Section 2. Les relations entre les dirigeants et les associés111

Chapitre 3. Les modifications ou transformations de la société.....119

Section 1. La transformation de forme sociale.....119

Section 2. Le changement d'objet ou d'activité de la société119

Section 3. Le transfert de siège social119

Section 4. Les modifications portant sur le terme de la société120

TITRE 2. LA FISCALITÉ DES SOCIÉTÉS 120**Chapitre 1. La fiscalité de la constitution des sociétés.....120**

Section 1. Les différents apports à la société au sens fiscal.....120

Section 2. Les formalités d'enregistrement des apports.....122

Chapitre 2. La fiscalité applicable aux résultats réalisés par les sociétés.....122

Section 1. Les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (IS)123

Section 2. Les sociétés relevant de l'impôt sur le revenu (IR)126

Chapitre 3. La fiscalité des transformations de la société.....129

Section 1. La transformation de forme sociale.....129

Section 2. Le changement d'objet ou d'activité.....130

Section 3. Le transfert de siège social131

Section 4. La prorogation et la réduction de la durée de la société132

TITRE 3. LA RÉGLEMENTATION DE LA SA 132**Chapitre 1. La SA avec conseil d'administration133**

Section 1. La composition et le fonctionnement du conseil d'administration...133

Section 2. Les attributions du conseil d'administration143

Chapitre 2. La SA avec conseil de surveillance et directoire.....145Section 1. La composition et le fonctionnement du conseil de surveillance
et du directoire145

Section 2. Les attributions du conseil de surveillance et du directoire150

TITRE 4. LES RÈGLES PROPRES AUX SOCIÉTÉS COTÉES.....	152
Chapitre 1. L'obligation d'information et les dispositifs de contrôle des sociétés.....	152
Section 1. L'obligation d'information.....	152
Section 2. Les dispositifs de contrôle des sociétés	158
Chapitre 2. Les sanctions en cas de manquement à l'obligation d'information	159
Section 1. Les sanctions administratives	159
Section 2. Les sanctions pénales.....	160
Section 3. La sanction civile	163
TITRE 5. LES OBLIGATIONS DE COMMUNICATION DES ENTREPRISES EN MATIÈRE D'ENVIRONNEMENT.....	164
Chapitre 1. Le domaine et le contenu de l'obligation d'information en matière environnementale.....	164
Section 1. Les sociétés soumises à l'obligation d'information relative aux questions d'environnement	164
Section 2. Les sociétés soumises à l'obligation relative à ses engagements sociétaux en faveur du développement durable	164
Section 3. Les sociétés exploitant des installations classées	165
Chapitre 2. Les sanctions au manquement à l'obligation d'information en matière environnementale.....	165
Section 1. Les sanctions pénales	165
Section 2. Les sanctions civiles.....	166
TITRE 6. DROIT DE L'INFORMATIQUE.....	166
Chapitre 1. Les notions essentielles de droit de l'informatique	166
Section 1. La protection des personnes et des biens	166
Section 2. Les sanctions en droit de l'informatique	169
Chapitre 2. Les principales règles juridiques régissant l'utilisation de l'internet (sites, transactions et signature électronique).....	170
Section 1. Les obligations liées à la création d'un site Internet	170
Section 2. Le régime juridique du commerce électronique	171
EXERCICES AUTOCORRIGÉS	183
INDEX	191
DEVOIR 2	193
DEVOIR 3	197

DROIT DE LA CONCURRENCE

Partie rédigée par J. AMAR, T. MABROUK, D. PAULY, J. VERNET et H. WANG-FOUCHER

La concurrence est la situation économique résultant de la possibilité pour toute personne d'exercer une activité économique sur un marché à condition que le produit ou le service dispensé soit conforme à l'ordre public. Cette situation économique est la conséquence de la **liberté du commerce et de l'industrie**, principe à valeur constitutionnelle.

Au regard de ce principe, le droit de la concurrence peut se définir comme l'ensemble des règles ayant pour but de maintenir la libre concurrence entre les entreprises d'un marché. Cet ensemble de règles est extrêmement disparate :

- D'une part, le respect de la concurrence peut être atteint par des dispositions diverses selon la nature du comportement à l'origine d'une éventuelle atteinte. Soit il s'agit de **sanctionner un comportement fautif**, soit, au contraire, il s'agit de **réglementer des pratiques de façon à améliorer la concurrence**.
- D'autre part, toute une partie de la réglementation vise à sanctionner des atteintes à la concurrence en référence à un marché pertinent. Dans ce cas, l'action des entreprises ne se limite pas au seul terrain national – le marché économique ne connaît pas de frontières. C'est pourquoi le droit de la concurrence comprend à la fois des **règles communautaires** et des **règles de droit interne**. Compte tenu de la spécificité du droit communautaire, celui-ci prime sur le droit interne ; le choix de la loi applicable dépend de l'influence du comportement de l'entreprise sur le marché de référence, notion sur laquelle on reviendra. C'est tout l'enjeu de la réglementation des ententes, abus de position dominante et concentrations.

Nous avons donc quatre catégories de règles distinctes qui s'articulent autour d'un même objectif : assurer une saine concurrence entre les opérateurs économiques. Ces quatre catégories appréhendent, chacune à leur manière, différents comportements :

- les comportements constitutifs d'une faute civile délictuelle (ou l'action en concurrence déloyale) (titre 1) ;
- les comportements entravant le développement de la concurrence (titre 2) ;
- les pratiques anticoncurrentielles : ententes et abus et position dominante (titre 3) ;
- les comportements qu'il faut contrôler de façon préventive : concentrations (titre 4).

TITRE 1. L'ACTION EN CONCURRENCE DÉLOYALE

La liberté du commerce et de l'industrie et celle des prix et de la concurrence autorisent tout commerçant à démarcher la clientèle de son choix, y compris celle de ses concurrents mais à condition de le faire loyalement. La théorie de la **concurrence déloyale** a été élaborée par la jurisprudence sur le fondement de la **responsabilité civile délictuelle** (art. 1382, C. civ.). Elle permet à toute entreprise victime de procédés déloyaux (chapitre 1) de poursuivre leur auteur en responsabilité et d'obtenir réparation de son préjudice (chapitre 2).

CHAPITRE 1. LES COMPORTEMENTS CONSTITUTIFS DE CONCURRENCE DÉLOYALE

L'étude des comportements constitutifs de concurrence déloyale se décline traditionnellement en trois points : le dénigrement (section 1), le risque de confusion (section 2) et la désorganisation (section 3). D'autres comportements fautifs sont brièvement développés dans la section 4.

SECTION 1. LE DÉNIGREMENT

Le dénigrement consiste en **propos péjoratifs tenus sur un produit ou une prestation de service d'un concurrent ou sur ce concurrent**. La diffusion de ces propos péjoratifs a pour objectif de jeter le discrédit sur le concurrent, d'affaiblir l'activité économique de celui-ci, pour rehausser son propre prestige et toucher plus de clientèle. Il y a aussi dénigrement lorsque l'on donne des informations chiffrées partielles, de nature à induire en erreur le consommateur ou un professionnel utilisateur potentiel.

Le dénigrement doit **être public** ou **s'adresser à des clients**. Il suffit alors d'une lettre envoyée à un seul client pour que le dénigrement soit caractérisé. Mais il n'y a pas de dénigrement quand le document est destiné à un usage interne.

Quant aux **moyens utilisés**, tout mode d'expression peut être retenu : parole, écrit, image. Il est donc parfaitement possible de sanctionner une campagne de dénigrement lancée par exemple par Internet.

En principe, il n'y a pas de concurrence déloyale tant que la victime n'a pas été désignée ou n'est pas facilement reconnaissable. Mais, le dénigrement peut être collectif et viser l'ensemble d'une profession.

REMARQUES

Remarque n° 1 : critiques reposant sur des faits exacts

La critique des produits concurrents, même si elle repose sur des faits exacts, peut constituer un dénigrement. Tel est le cas d'un laboratoire pharmaceutique qui a diffusé auprès d'un nombre important de pharmacies un article de presse critiquant un produit concurrent (Cass. com., 28 sept. 2010, n° 09-15583).

Remarque n° 2 : publicité comparative

La publicité comparative n'est pas, par définition, du dénigrement. Il s'agit d'une méthode qui est admise mais avec beaucoup de prudence (art. L. 121-8, C. consomm.).

SECTION 2. LE RISQUE DE CONFUSION : L'IMITATION ET LE PARASITISME

Le **risque de confusion** avec une entreprise concurrente est un procédé très courant, qui consiste à susciter une confusion dans l'esprit de la clientèle du concurrent afin de l'attirer à soi. La technique fréquemment utilisée est l'**imitation**, qui est en quelque sorte l'inverse du dénigrement : celui qui imite cherche à s'approprier le succès de son concurrent en trompant la clientèle. Au titre de l'**imitation**, il convient de distinguer deux hypothèses distinctes :

- l'imitation par une entreprise de signes distinctifs ou la copie des produits d'une autre entreprise exerçant leur activité **sur un même marché** (I) ;
- l'imitation par une entreprise de signes ou comportements d'une autre entreprise exerçant son activité **sur un marché différent** (le **parasitisme**) (II).

REMARQUES**Remarque n° 1 : distinction entre action en concurrence déloyale et action en contrefaçon**

Lorsque le signe distinctif est susceptible d'être protégé par un droit de propriété industrielle, deux situations doivent être envisagées :

- **Sans avoir acquis le droit de propriété industrielle**, le concurrent est protégé par la seule action en concurrence déloyale. D'une part, l'absence de droit privatif de propriété intellectuelle n'empêche pas une action en concurrence déloyale et d'autre part, l'action en concurrence déloyale a pour objet « *d'assurer la protection de celui qui ne peut se prévaloir d'un droit privatif* ».
- **Après avoir acquis un droit de propriété industrielle**, le concurrent bénéficie d'une double protection. Il peut agir soit en contrefaçon, soit en concurrence déloyale, soit les deux cumulativement. Dans ce dernier cas, les deux actions sont distinctes : elles procèdent de causes différentes et ne tendent pas aux mêmes fins ; la seconde n'est pas l'accessoire ou le complément de l'autre¹.

L'action en contrefaçon a pour objet de protéger le signe et l'action en concurrence déloyale de protéger les autres éléments d'identification de l'entreprise ou d'un produit. L'action en concurrence déloyale exige une **faute** alors que l'action en contrefaçon concerne l'**atteinte à un droit privatif**, ce qui allège la charge de la preuve.

La jurisprudence classique considère que l'action en concurrence déloyale et l'action en contrefaçon doivent reposer sur des faits distincts et que l'action en concurrence déloyale ne sera accueillie qu'à la condition que soit rapportée la preuve de faits distincts de la simple reproduction ou imitation (Cass. com., 15 sept. 2009, n° 07-19299). La jurisprudence est fluctuante concernant la notion de faits distincts.

Le TGI est exclusivement compétent quand l'action en concurrence déloyale est introduite en complément d'une action civile de contrefaçon.

Remarque n° 2 : distinction entre agissement parasitaire et parasitisme

Le parasitisme proprement dit existe indépendamment de l'existence de tout lien de concurrence entre parasite et parasité. Les actes parasitaires peuvent être constitutifs de concurrence déloyale lorsqu'un lien de concurrence existe.

I. L'IMITATION PAR UNE ENTREPRISE AGISSANT SUR LE MÊME MARCHÉ QUE SON CONCURRENT

Constitue un acte de concurrence déloyale l'**imitation des signes originaux** qui permettent à une entreprise de rallier sa clientèle. Le plus souvent, l'imitation porte sur l'**enseigne**, le **nom commercial** ou la **dénomination sociale**. Cela pourrait également être le cas d'une **adresse professionnelle**, ou de l'**architecture intérieure caractéristique d'un magasin** dont l'imitation serait source de confusion.

L'imitation ne constitue pas en soi une faute, d'autres circonstances doivent être mises en évidence comme, par exemple, un **risque de confusion sur l'origine des produits**. Les conditions de l'action en concurrence déloyale sont alors :

- l'**existence antérieure** d'un signe original, nom commercial, enseigne, marque, appellation d'origine ou de provenance, présentation, désignant le concurrent ou ses produits, méthode publicitaire ou méthode de vente ;
- un **acte entraînant la confusion** dans l'esprit d'un client d'attention moyenne et normale et permettant un détournement de clientèle ; la confusion dépend de deux éléments :
 - elle n'est possible que si les deux établissements ont des activités concurrentielles : ils s'adressent à la même clientèle et ont la même spécialité,
 - il n'y a de confusion que si les deux entreprises sont à proximité l'une de l'autre ;
- l'**intention de profiter de la notoriété du concurrent**.

1. Cass. com., 22 sept. 1983, n° 82-12120 ; « *à l'inverse de l'action en contrefaçon, laquelle est essentiellement la sanction d'un droit de propriété industrielle, l'action en concurrence déloyale sanctionne un usage excessif de la liberté du commerce...* » (CA Lyon, 2 déc. 1957, Ann. propr. ind. 1958.24).

REMARQUE**Noms homonymes**

Si l'utilisation d'une dénomination sociale, d'un nom commercial ou d'une enseigne par le tiers est antérieure à l'enregistrement de la marque, elle peut continuer à être utilisée sans autre condition (art. L. 713-6, C. prop. intell.).

Si l'utilisation est postérieure, le tiers de **bonne foi** peut utiliser son nom patronymique comme dénomination sociale, nom commercial, ou enseigne.

Si l'utilisation de la marque porte atteinte à ses droits, le titulaire de l'enregistrement peut demander qu'elle soit limitée ou interdite.

En conclusion, l'entreprise peut **légalement** imiter un produit dans un des trois cas :

- Lorsque l'imitation résulte de la **nature du produit**. Par exemple, la copie servile d'une publication de programme de télévision n'a pas été reconnue comme condamnable car des similitudes se retrouvent par nature entre toutes les publications de programme.
- Lorsque l'imitation résulte de la **banalité du produit** : le produit imité doit présenter une certaine spécificité. Si le produit est banal, il pourra être copié (ex. : emballage de Noël). Mais, la frontière entre les deux qualificatifs n'est pas nette et la jurisprudence en la matière est fluctuante.
- Lorsque l'imitation résulte d'**exigences techniques** telles que les normes standards.

II. L'IMITATION PARASITAIRE D'UNE ENTREPRISE NOTOIRE PAR UNE ENTREPRISE N'EXERÇANT PAS SUR LE MÊME MARCHÉ (LE PARASITISME)

Le parasitisme permet de réaliser des économies. Il s'agit pour une entreprise de profiter du succès d'un signe ou d'un ensemble de comportements dans un domaine pour l'exploiter dans un autre domaine². On observe en effet que, lorsqu'un signe distinctif est notoire, il n'est pas connu des seuls clients de l'entreprise qui en est titulaire. C'est ce qui explique la nécessité d'une protection plus large. En fonction de la **notoriété** de l'entreprise victime des agissements déloyaux, le parasitisme peut être établi même en l'absence de toute situation de concurrence³. Le parasite utilise les signes distinctifs de l'entreprise notoire pour créer une confusion à son profit. La confusion ne porte pas sur le produit mais sur son origine. Il ne s'agit pas de détournement de clientèle, car il n'y a pas de concurrence entre les entreprises, mais d'acquisition de clientèle sans effort particulier.

Le principe est la sanction du parasitisme, cette sanction étant dans certains cas assurée par la loi. La loi sanctionne les agissements parasitaires d'entreprises qui, sans rechercher une confusion dans l'esprit du public, profitent simplement de la notoriété d'autrui. De même, est interdite l'utilisation de l'appellation d'origine contrôlée pour un produit similaire et son usage par tout autre produit ou service lorsque cette utilisation est susceptible de détourner ou d'affaiblir la notoriété de l'appellation d'origine (art. L. 115-5, C. consom.).

La cour d'appel de Paris (15 déc. 1993) a appliqué ce principe dans l'affaire relative au parfum « *Champagne* » en précisant que :

« Adoptant le nom Champagne pour le lancement d'un nouveau parfum de luxe, en choisissant une présentation rappelant le bouchon caractéristique des bouteilles de ce vin et en utilisant dans les arguments promotionnels l'image et les sensations gustatives de joie et de fête qu'il évoque, la société Yves-Saint-Laurent a voulu créer un effet attractif emprunté au prestige de l'appellation Champagne ; de ce seul fait, elle a, par un procédé d'agissement parasitaire, détourné la notoriété dont seuls les acteurs et négociants de champagne peuvent se prévaloir pour commercialiser le vin ayant droit à cette appellation. »

2. Cass. com., 26 janv. 1999, n° 96-22457.

3. Cass. com., 30 janv. 1996, n° 94-15725.

REMARQUE**Limites du parasitisme**

La **banalité** des modèles ou techniques copiés fait naturellement obstacle à l'action en concurrence déloyale (Cass. com., 18 nov. 2008, n° 07-17632).

Le juge exige la **démonstration de la réalité des investissements et de son savoir-faire** par la victime prétendue (Cass. com., 8 avr. 2008, n° 07-11385).

SECTION 3. LA DÉSORGANISATION

On distingue, au sein de cette catégorie, le cas de la désorganisation interne d'une entreprise (I) de celui de la désorganisation générale du marché (II).

I. LA DÉSORGANISATION DE L'ENTREPRISE CONCURRENTTE

Il s'agit du débauchage des salariés d'un concurrent, de l'espionnage industriel, du détournement des clients d'un concurrent, de la destruction de la publicité d'un concurrent, du détournement des commandes d'un concurrent, de la reprise des produits d'un concurrent, etc.

Il convient d'étudier essentiellement le cas de **débauchage**.

Par principe, un salarié est libre, à l'expiration de son contrat, d'exercer une activité professionnelle en concurrence avec celle de son ancien employeur, sauf s'il est tenu par une **clause de non-concurrence**. De son côté, un employeur est libre d'embaucher un salarié d'une entreprise concurrente.

Mais, dans certaines hypothèses, le **débauchage** peut être constitutif de concurrence déloyale :

- Lorsque ce recrutement est massif, systématique, de nature en réalité à désorganiser l'entreprise concurrente : l'anormalité économique des conditions d'embauche peut être un élément caractéristique de concurrence déloyale mais elle doit être prouvée (Cass. com., 10 nov. 2009, n° 08-20484). Le débauchage d'un nombre important de salariés d'une entreprise concurrente n'est pas en soi déloyal et peut se justifier par les difficultés internes et l'inquiétude des salariés débauchés.
- Si le recrutement intervient en cours de contrat de travail, en cours de préavis par exemple, le nouvel employeur est condamné s'il n'a pas vérifié, par la production du certificat de travail, que le salarié était libre de tout engagement.
- Le débauchage est fautif lorsqu'il vise à l'obtention du savoir-faire dans des conditions irrégulières. L'ex-salarié peut utiliser son savoir-faire au profit de son nouvel employeur. Dans l'absolu, le débauchage et l'engagement du salarié ne sont pas répréhensibles mais, il arrive que cette situation n'ait été faite que dans le seul but d'acquérir un certain savoir-faire.
- Le débauchage peut avoir pour objet de détourner la clientèle d'une entreprise. Par exemple, le départ des salariés associé à un transfert de clientèle vers une entreprise concurrente est constitutif d'une concurrence déloyale pour désorganisation puisque la victime a apporté la preuve de la nécessité de recruter en urgence du personnel et de le former.

Du côté du salarié, celui qui procède au démarchage de l'ancienne clientèle de son ex-employeur peut être poursuivi pour concurrence déloyale si ce démarchage est systématique.

En conclusion, il faut prouver la déloyauté dans l'embauche et ce n'est qu'en fonction des conditions dans lesquelles le débauchage a lieu que celui-ci devient déloyal.

II. LES PRATIQUES DÉSORGANISANT LE MARCHÉ

La désorganisation du marché consiste à employer des méthodes de vente ou de travail, qui créent un avantage concurrentiel indu ou illicite. **La plupart de ces pratiques sont pénalement sanctionnées, mais la victime peut toujours agir en concurrence déloyale.**

La **pratique de prix bas** n'est pas répréhensible en tant que telle mais le devient lorsqu'elle s'inscrit dans une stratégie de tromperie ou de revente à perte.

- La **tromperie** consiste à proposer à bas prix un produit notoire pour attirer la clientèle qui ne correspond pas à la réalité de son offre. La faute peut être caractérisée lorsque l'entreprise offre un produit à un prix particulièrement bas sans disposer des stocks suffisants pour satisfaire la demande.
- La **revente à perte** se définit comme une vente à bas prix afin d'attirer la clientèle suivie d'une hausse une fois les concurrents éliminés.

SECTION 4. AUTRES COMPORTEMENTS FAUTIFS

Il s'agit notamment :

- De l'**inobservation d'une réglementation** : par exemple, l'exercice d'une activité sans autorisation, le non-respect de l'obligation de fermeture des magasins le dimanche, une vente avec prime (Cass. com., 6 mai 2008, n° 07-16381).
- De l'**inobservation d'une obligation à l'égard d'un tiers** : à titre d'exemple, un défaut d'information à l'égard des consommateurs justifie une sanction pour concurrence déloyale (Cass. com., 27 nov. 2008, n° 07-15066). En l'espèce, des cybercommerçants étrangers ont été condamnés pour avoir proposé aux internautes français la vente en ligne de CD et DVD vierges pour un prix très compétitifs, sans indiquer qu'ils étaient tenus d'acquitter, au moment de l'importation, la redevance sur supports vierges dite « *taxe Sacem* ».
- Des **pratiques commerciales déloyales à l'égard des consommateurs** : les **pratiques commerciales déloyales** sont interdites (art. L. 120-1, C. consomm.). Une pratique commerciale est déloyale lorsqu'elle est contraire aux exigences de la diligence professionnelle et qu'elle altère, ou est susceptible d'altérer de manière substantielle, le comportement économique du consommateur normalement informé et raisonnablement attentif et avisé, à l'égard d'un bien ou d'un service.

CHAPITRE 2. L'ACTION EN CONCURRENCE DÉLOYALE

La jurisprudence fonde l'**action en concurrence déloyale** sur la **responsabilité pour faute** de l'article 1382 du Code civil, selon lequel :

« Tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé, à le réparer. »

Pour exercer l'action en concurrence déloyale (section 2), il faut réunir les conditions de l'exercice de la responsabilité civile délictuelle (section 1).

SECTION 1. LES CONDITIONS D'EXERCICE DE L'ACTION EN CONCURRENCE DÉLOYALE

Pour prospérer, l'action en concurrence déloyale exige la preuve des trois éléments suivants : la faute, le préjudice et le lien de causalité entre faute et préjudice.

La **faute** est caractérisée par un acte déloyal et matérialisée par un comportement évoqué ci-dessus : un dénigrement, un risque de confusion, un acte désorganisant le(s) concurrent(s) ou le marché ou autres comportements fautifs. La faute peut être **intentionnelle** ou constituée par une **simple négligence**. Elle s'apprécie par rapport à l'idée que se font les juges du comportement d'un professionnel honnête, prudent et scrupuleux en affaires, compte tenu des usages de la profession considérée.

Le **préjudice** consiste ordinairement dans la **perte d'un avantage économique**, telle que la perte d'une partie de la clientèle que l'auteur de la concurrence déloyale a détournée à son profit

ou la perte de marchés importants. Il est le plus souvent **matériel**. Il se manifeste par une **baisse du chiffre d'affaires**, l'**impossibilité d'augmenter la clientèle** ou la **perte d'une clientèle potentielle**⁴. Dans certains cas, le préjudice consiste en un **trouble commercial** manifesté par une atteinte à la capacité compétitive de la victime. Il peut également être **moral** : tel est le cas de l'**atteinte portée à l'image d'une marque** de joaillerie en cas de distribution de bijoux contrefaits dans l'hypermarché Leclerc⁵.

Enfin, le demandeur doit démontrer le **lien de causalité** entre le préjudice qu'il a subi et la faute commise par son concurrent. Ce lien est notamment établi en démontrant la corrélation entre les agissements fautifs et l'évolution du chiffre d'affaires de l'auteur et celui de la victime⁶.

SECTION 2. L'EXERCICE DE L'ACTION EN CONCURRENCE DÉLOYALE

I. LES PARTIES À LA PROCÉDURE

A. LE DEMANDEUR

Seules les **victimes** de l'acte de concurrence déloyale peuvent intenter l'action. L'action peut alors être engagée par l'**entreprise victime d'un trouble commercial**, mais aussi par un **syndicat professionnel**, un **GIE chargé de la promotion commerciale de ses membres** ou par une **association pour défendre les intérêts de ses membres**⁷. En revanche, ni les salariés ni les consommateurs ou leurs unions ne peuvent agir en concurrence déloyale.

On n'exige pas de rapport de concurrence entre les parties pour la mise en œuvre d'une action en concurrence déloyale.

B. LES PERSONNES RESPONSABLES

L'action est exercée contre la personne physique ou morale **auteur du dommage**. Peu importe que cette personne soit ou non le bénéficiaire des actes fautifs.

L'action en concurrence déloyale peut être mise en œuvre alors même que les intéressés ne se situent pas au même niveau économique (ex. : entre producteur et distributeur), ou même par des opérateurs n'ayant pas la même clientèle du tout, tels que des associations, voire des organismes professionnels (Cass. com., 20 nov. 2007, n° 05-15643). C'est-à-dire qu'**une situation de concurrence entre les parties n'est pas une condition d'exercice de l'action** en concurrence déloyale. En conséquence, un acte de concurrence déloyale peut être commis par un non-concurrent. Dans ce cas, le préjudice subi par la victime ne consiste pas forcément en un détournement de clientèle, mais en un trouble commercial.

Lorsque plusieurs personnes sont intervenues dans la réalisation d'un acte déloyal, les **co-auteurs** peuvent être condamnés solidairement. Par exemple, les chambres syndicales et leurs adhérents ou ancien salarié d'une entreprise et la société constituée par celui-ci pour avoir détourné la clientèle de cette entreprise.

4. Cass. com., 30 janv. 2001, n° 98-20621 : dans le cas où un concessionnaire s'était fait dérober son fichier de clientèle par un ancien salarié, il a été jugé que le préjudice subi par ce concessionnaire consistait en la perte de chance de persuader sa clientèle d'abandonner, après la rupture de concession, les produits du concédant au profit de ceux d'un autre fabricant.

5. Cass. com., 23 mars 1999, n° 96-21039.

6. Cass. com., 30 janv. 2001, n° 99-10654.

7. Cass. com., 18 déc. 2001, n° 99-17553.

II. LES JURIDICTIONS COMPÉTENTES

L'action en concurrence déloyale obéit aux règles de droit commun. La juridiction compétente est :

- **le tribunal de commerce** lorsque l'action est dirigée contre un commerçant ;
- **le tribunal de grande instance** lorsqu'elle est dirigée contre un non-commerçant ;
- **les juridictions administratives** lorsque les faits opposent deux concessionnaires de service public ;
- **le conseil de prud'hommes** en cas de manquement par un salarié aux obligations résultant de son contrat de travail ou, après l'expiration de celui-ci, en cas de violation d'une clause de non-concurrence.

REMARQUE

Particularité concernant l'action contre l'ex-salarié lié par une clause de non-concurrence et son nouvel employeur

Lorsqu'un ex-salarié n'a pas respecté la clause de non-concurrence et qu'il a ensuite été recruté par un concurrent de son ancien employeur, ce dernier peut agir sur deux fondements : fondement contractuel contre son ex-salarié et fondement délictuel contre le nouvel employeur de ce dernier. Les deux actions se cumulent mais elles se distinguent. L'action contre le nouvel employeur fondée sur la complicité dans la violation d'une clause de non-concurrence, qui relève de la compétence de la juridiction commerciale, suppose que soit tranchée la question préalable de la violation de cette clause par le salarié, laquelle relève de la compétence exclusive de la juridiction prud'homale.

III. LES SANCTIONS

Le préjudice causé par un acte de concurrence déloyale est réparé par des **dommages et intérêts**. Le montant de ceux-ci est d'ailleurs difficile à évaluer, et ne doit être calculé qu'au jour du jugement.

Les juges peuvent par ailleurs ordonner la **cessation des agissements déloyaux**. Par exemple, fermeture d'un fonds de commerce pour un certain délai et interdiction de se rétablir pour une durée donnée, destruction du produit imité d'une grande marque, retrait d'affiches.

En outre, le juge peut ordonner la **publication de sa décision** ou la communication d'une copie de celle-ci à des personnes désignées.

IV. LE DÉLAI DE PRESCRIPTION

L'action en concurrence déloyale doit être exercée dans les **5 ans**. Le délai de prescription de 5 ans court à **compter du jour où le titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer** (art. 2224, C. civ.).

S'agissant des **agissements répétés**, le délai ne commence à courir qu'à compter du jour où les faits de concurrence déloyale ont pris fin.

TITRE 2. LES COMPORTEMENTS ENTRAVANT LE DÉVELOPPEMENT DE LA CONCURRENCE

La concurrence n'est pas uniquement la situation existant à un moment sur un marché. C'est également un processus que le législateur essaie de favoriser. Il est donc intervenu pour réglementer des comportements qui n'ont pas forcément d'impact direct sur la concurrence mais empêchent son développement.

Deux axes ont été privilégiés et donné lieu à réglementation : les pratiques restrictives de la concurrence (chapitre 1) et la transparence tarifaire (chapitre 2).

CHAPITRE 1. LES PRATIQUES RESTRICTIVES DE LA CONCURRENCE

Les **pratiques restrictives de la concurrence** forment un ensemble hétérogène de comportements qui ont été élaborés au fil des années, pour des raisons diverses. À la différence des pratiques anticoncurrentielles, les pratiques restrictives ne requièrent pas que soit prouvée une atteinte au marché et sont prohibées en tant que telles indépendamment de leur effet sur le marché.

On peut regrouper ces pratiques en deux groupes :

- Le 1^{er} groupe se manifeste dans les **rapports entre vendeurs et consommateurs**. Ce sont des pratiques de vente interdites et **pénalement sanctionnées** (section 1).
- Le 2^e groupe affecte les **rapports entre fournisseurs et distributeurs**. Les comportements sont sanctionnés par la **responsabilité civile** de leurs auteurs (section 2).

SECTION 1. LES PRATIQUES RESTRICTIVES DE LA CONCURRENCE PÉNALEMENT SANCTIONNÉES

Dans la catégorie des pratiques restrictives de la concurrence pénalement sanctionnées, on trouve certaines pratiques relatives aux prix, ainsi la **revente à perte**, les **prix imposés** et le fait **d'opérer la hausse ou la baisse artificielle de prix**. On trouve en outre le **paracommercialisme**⁸ et le fait d'imposer des **délais de paiement**. Il s'agit souvent des pratiques visant à désorganiser le marché. Ces pratiques sont pénalement sanctionnées, mais la victime peut toujours agir en concurrence déloyale pour obtenir réparation du préjudice subi.

8. Il s'agit d'interdire des activités commerciales parallèles qui, échappant aux règles normales du commerce et notamment aux diverses charges prévues pour son exercice, bénéficient d'avantages qui leur permettent d'être très compétitives mais également, de nuire gravement aux commerçants traditionnels. Deux formes de paracommercialisme sont sanctionnées par la loi :
- la première vise le **paracommercialisme des associations et des coopératives d'entreprises ou d'administration**. Aucune association ou coopérative d'entreprise ou d'administration ne peut, de façon habituelle, offrir des produits à la vente, les vendre ou fournir des services si ces activités ne sont pas prévues par ses statuts (art. L. 442-7, C. com.) ;
 - la seconde concerne les **ventes sauvages ou ventes à la sauvette**. Ce sont des ventes au détail ou plus généralement toutes activités commerciales ou artisanales effectuées, dans des conditions irrégulières, sur le domaine public ou la voirie urbaine, hors des lieux habituellement consacrés à leur exercice.

SECTION 2. LES RESTRICTIONS CONSTITUTIVES DE FAUTES CIVILES DE L'ARTICLE L. 442-6 DU CODE DE COMMERCE

Pour faire baisser les prix et augmenter en conséquence le pouvoir d'achat des consommateurs, a été supprimé le principe de non-discrimination dans les relations commerciales et a été consacré le principe de libre négociabilité des tarifs entre fournisseurs et distributeurs. Mais pour éviter des abus, des comportements répréhensibles sont définis par la loi.

Ainsi, un article fondamental en la matière (art. L. 442-6, C. com.) précise quelles sont les pratiques constitutives de fautes civiles (I) pouvant donner lieu à l'action en responsabilité (II).

I. LES PRATIQUES CONSTITUTIVES DE FAUTES CIVILES

Au titre de ces comportements, il y a les pratiques abusives ou discriminatoires (A), les avantages injustifiés ou abusifs (B) et la protection des réseaux de distribution (C).

A. LES PRATIQUES ABUSIVES OU DISCRIMINATOIRES

Il est interdit, à l'égard d'un partenaire commercial, d'obtenir ou de tenter d'obtenir de lui des prix, des délais de paiement, des conditions de vente ou des modalités de vente ou d'achat discriminatoires et non justifiées par des contreparties réelles en créant, de ce fait, pour ce partenaire, un désavantage ou un avantage dans la concurrence.

Les distributeurs, par leur puissance, se sont trouvés en mesure de se faire accorder des producteurs différents avantages que les petits commerçants ne peuvent, eux, obtenir. Dans ce cas, **l'auteur de la discrimination** est celui qui obtient l'avantage (Cass. com., 27 janv. 1998, n° 96-12205).

Il appartient à **la victime** de prouver la pratique abusive et au défendeur d'établir la licéité des avantages perçus ou accordés.

La jurisprudence admet que le partenaire qui n'a pas bénéficié de mêmes avantages que ses concurrents n'a pas à établir l'existence d'un préjudice⁹. Dans ce cas, l'avantage ou le désavantage est présumé et la pratique discriminatoire est établie.

Au regard des **faits justifiant la discrimination**, on retiendra un traitement inégal entre deux situations non identiques. Les conditions générales de vente peuvent être différenciées selon les catégories d'acheteurs de produits ou de demandeurs de prestation de services (art. L. 441-6, al. 6, C. com.). Il peut s'agir également d'une **contrepartie quantitative** (différence de coût de production, importance ou accroissement du chiffre d'affaires) **ou qualitative** (service d'assistance aux clients ou service après-vente assuré par le distributeur par exemple) qu'il appartient au bénéficiaire d'en justifier l'existence.

En revanche, une remise de fidélité accordée au client est discriminatoire si, dans son calcul, sont intégrés des critères subjectifs.

B. LES AVANTAGES INJUSTIFIÉS OU ABUSIFS

Sanctionner les **avantages injustifiés ou abusifs** revient à limiter la liberté contractuelle des opérateurs dont les différences de poids sur le plan économique rendent illusoire le principe d'une négociation sur un pied d'égalité.

Cet encadrement de la liberté contractuelle intervient dans quatre domaines : sanction de la création d'un déséquilibre significatif dans les droits et obligations des parties (1), sanction des avantages injustifiés et des déséquilibres liés aux pratiques de référencement (2), sanction de la rupture ou de la tentative de rupture des relations commerciales établies (3) ainsi que les conditions abusives de règlement (4).

9. Cass. com., 6 avr. 1999, n° 97-11288.

1. La création d'un déséquilibre significatif dans les droits et obligations des parties

Engage la responsabilité de son auteur le fait de **soumettre ou de tenter de soumettre un partenaire commercial à des conditions commerciales ou obligations injustifiées créant un déséquilibre significatif dans les droits et obligations des parties** (art. L. 442-6, I, 2°, C. com.). Il est nécessairement tenu compte du contexte de dépendance économique dans l'appréciation du déséquilibre significatif ainsi créé.

2. Les avantages injustifiés

Les avantages injustifiés sont de deux sortes : ceux qui résultent de la coopération commerciale et ceux liés aux pratiques de référencement ou de déréférencement.

a. Les avantages injustifiés résultant de la coopération commerciale

Constitue une faute pour une entreprise le fait d'obtenir ou de tenter d'obtenir d'un partenaire commercial un avantage¹⁰ quelconque ne correspondant à aucun service commercial effectivement rendu ou manifestement disproportionné au regard de la valeur du service rendu (art. L. 442-6, I, 1°, C. com. ; Cass. com., 18 oct. 2011, n° 10-15296).

Pour éviter la qualification d'« *avantage sans contrepartie* » ou d'« *avantage manifestement disproportionné* », les services proposés par le distributeur doivent être effectivement rendus ; les services proposés ne doivent pas relever de la fonction propre du distributeur (ex. : rémunération antivol) ; les services proposés doivent présenter un intérêt pour le fournisseur (ex. : l'action promotionnelle pour des produits du fournisseur, sur lesquels ne figure pas son nom, ne présente pas d'intérêt pour lui) ; les tarifs de la prestation fournie par le distributeur doivent être comparables à ceux offerts par d'autres prestataires pour des services similaires.

Sont nulles les clauses qui permettent de bénéficier rétroactivement de remises, de ristournes ou d'accords de coopération commerciale (art. L. 442-6, II, C. com.).

b. Les avantages injustifiés liés aux pratiques de référencement ou de déréférencement

Le **référencement** désigne la pratique des centrales d'achat qui sélectionnent les fournisseurs et les retiennent pour approvisionner les magasins d'un grand distributeur ou d'une chaîne de distributeurs.

Le contrat de référencement entre une centrale d'achat et les fournisseurs prend la forme d'un accord de coopération commerciale qui négocie des avantages tarifaires sous forme de remises de prix sur des ventes futures qui n'apparaissent pas sur la commande. La centrale se fait rémunérer par l'octroi d'une commission. Or, l'accord de coopération commerciale déguise parfois un droit d'entrée sans promesse d'achat de produits, des ristournes ou des commissions disproportionnées eu égard aux ventes effectivement conclues. Ainsi, engage les responsabilités de son auteur le fait d'obtenir ou tenter d'obtenir un avantage, condition préalable à la passation de commandes, sans l'assortir d'un engagement écrit sur un volume d'achat proportionné et, le cas échéant, d'un service demandé par le fournisseur et ayant fait l'objet d'un accord écrit (art. L. 442-6, I, 3°, C. com.).

10. L'avantage n'est pas forcément pécuniaire. Au titre des avantages, il y a :

- la participation, non justifiée par un intérêt commun et sans contrepartie proportionnée, au financement d'une opération d'animation commerciale ;
- une acquisition ou un investissement, en particulier dans le cadre de rénovation de magasins ;
- le rapprochement d'enseignes ou de centrales de référencement ou d'achat ;
- une demande d'alignement sur les conditions commerciales obtenues par d'autres clients, etc.

3. La rupture ou la tentative de rupture des relations commerciales

L'acheteur, très souvent, ne se contente pas d'exiger un avantage : il menace de rompre ou rompt des relations commerciales.

a. Les menaces de déréfèrement et de rupture des relations commerciales

Engage la responsabilité de son auteur le fait d'obtenir ou tenter d'obtenir, sous la menace d'une rupture brutale totale ou partielle des relations commerciales, des conditions manifestement abusives concernant les prix, les délais de paiement, les modalités de vente ou les services ne relevant pas des obligations d'achat et de vente (art. L. 442-6, I, 4°, C. com.).

b. La rupture brutale des relations commerciales établies

Est interdite la rupture brutale des relations commerciales établies (art. L. 442-6, I, 5°, C. com.). Le texte admet toutefois l'exonération de responsabilité de l'auteur de la rupture en cas d'inexécution par l'autre partie de ses obligations ou en cas de force majeure.

Pour que l'action prospère, il faut prouver d'une part une **relation commerciale établie** et d'autre part un **abus dans la rupture**.

■ La relation commerciale établie

Le caractère « commercial » de la relation

Il convient de s'attacher à la nature de l'acte conclu par le professionnel. Si l'activité ou l'opération du professionnel est commerciale, elle peut bénéficier de la protection prévue par l'article L. 442-6 du Code de commerce.

EXEMPLES

- Toute relation commerciale établie, qu'elle porte sur la fourniture d'un produit ou d'une prestation de services, entre dans le champ d'application (cas d'un **architecte**).
- Il est interdit aux **notaires** de se livrer à des opérations de commerce. Un notaire ne peut invoquer la disposition sanctionnant la rupture d'une relation établie.

Le caractère « établi » de la relation commerciale

La Cour de cassation applique la théorie de la rupture abusive aux relations commerciales qui revêtaient, avant la rupture, un **caractère suivi, stable et habituel** et où la victime pouvait raisonnablement anticiper pour l'avenir une **certaine continuité** du flux d'affaires avec son partenaire commercial.

Les relations commerciales peuvent être informelles (ex. : relations établies sans écrit, relations poursuivies au-delà du terme d'un contrat à durée déterminée, relations composées de prestations ponctuelles ou saisonnières). Une succession de contrats ponctuels peut suffire à caractériser une relation commerciale établie.

■ L'abus dans la rupture de la relation commerciale établie

Le juge recherche en général le caractère abusif de la rupture dans le délai du préavis. Le délai raisonnable est apprécié au regard des critères suivants : délai minimal fixé conventionnellement, durée de la relation, usages de la profession, possibilité de reconversion de la victime, chiffre d'affaires réalisé par la victime, état de dépendance économique, etc. La forme et les conditions de la notification de la rupture sont également prises en compte (le préavis doit être écrit).

REMARQUE**Rupture partielle**

La rupture partielle est appréciée par le juge de façon souple : diminution importante des commandes, modification unilatérale du mode de paiement, etc.

Le recours à la procédure d'appel d'offre constitue une rupture sauf si le partenaire avait accepté de participer à la procédure (Cass. com., 20 sept. 2011, n° 10-15750).

4. Les conditions abusives de règlement

La grande distribution n'hésite pas à imposer des délais de paiement de plusieurs semaines, voire plusieurs mois. L'avantage est de créer un substantiel volant de trésorerie. Cette pratique constitue une sorte d'abus au détriment des petits fournisseurs. De nouvelles règles en matière de **délai de paiement** ont été instaurées pour les contrats de droit privé.

a. La réglementation**➡ Le régime****Régime général**

La loi prévoit que le délai de paiement est fixé au 30^e jour suivant la date de réception des marchandises ou d'exécution de la prestation demandée, sauf dispositions contraires figurant aux conditions de vente convenues entre les parties (art. L. 441-6, al. 8, C. com.). Le non-respect est puni d'une amende de 15 000 € (art. L. 441-6, al. 14, C. com.).

En outre, la loi prévoit des règles applicables à certains produits. À titre d'exemple, le délai de paiement ne peut être supérieur à 30 jours après la fin de décade de livraison pour les achats de produits alimentaires périssables (art. L. 443-1, C. com.). Le non-respect de cette disposition est puni d'une amende de 75 000 €.

Dérogation conventionnelle

Par voie contractuelle, on peut prévoir des délais plus longs dans certaines limites. Ainsi, les cocontractants ne peuvent pas convenir d'un délai de règlement supérieur à 45 jours fin de mois¹¹ ou 60 jours à compter de la date d'émission de la facture¹² (art. L. 441-6, al. 9, C. com.). Le non-respect du délai de paiement convenu entre les parties n'est pas pénalement sanctionné. Mais, les sanctions civiles pour violation des obligations contractuelles sont applicables.

➡ Les sanctions

Le fait de soumettre un partenaire commercial à des conditions de règlement manifestement abusives peut être sanctionné par la mise en cause de la **responsabilité civile** de son auteur (art. L. 442-6, I, 7°, C. com.).

Est nulle la clause prévoyant la possibilité de bénéficier automatiquement des conditions de règlement plus favorables consenties aux entreprises concurrentes par le cocontractant. L'annulation des clauses relatives au délai de règlement entraîne l'**application du délai légal de 30 jours**.

Les **intérêts des pénalités de retard** minimum dus en cas de retard dans le paiement de la facture sont 3 fois le taux d'intérêt légal (art. L. 441-6, al. 12, C. com.). Outre les pénalités de retard¹³, les **indemnités forfaitaires pour frais de recouvrement** (éventuellement les

11. Concernant le délai de « 45 jours fin de mois », d'après les travaux parlementaires, la computation des 45 jours ne commence qu'à la fin du mois d'émission de la facture.

12. La facture doit être délivrée par le vendeur dès la réalisation de la vente ou la prestation du service (art. L. 441-3, al. 2, C. com.). En pratique, l'émission de la facture coïncide le plus souvent avec l'expédition des marchandises.

13. Les pénalités de retard pour non-paiement des factures sont dues de plein droit, sans rappel (Cass. com., 23 mars 2010, n° 09-11508). Elles sont exigibles le jour suivant la date de règlement figurant sur la facture.

indemnités complémentaires) et d'éventuels **dommages et intérêts**, le non-respect de ces délais est sanctionné par une **amende civile** pouvant aller jusqu'à 2 millions d'euros (art. L. 442-6, III, C. com.).

Est puni d'une **amende de 15 000 euros** (75 000 euros pour les personnes morales), le fait, pour un créancier, de ne pas indiquer dans les CGV ou sur la facture, les conditions d'application et le taux d'intérêt des pénalités de retard, ou de fixer un taux ou des conditions non conformes à la réglementation en la matière.

b. La concertation professionnelle

▀ La réduction des délais

Sauf cas particuliers, les professionnels d'un secteur, clients et fournisseurs, peuvent décider conjointement de **réduire le délai** maximum de paiement. Un décret peut étendre le nouveau délai maximal à tous les opérateurs du secteur.

▀ L'allongement des délais

Les organisations professionnelles peuvent définir, dans des accords interprofessionnels, des **délais supérieurs** au délai légal dans un secteur déterminé à certaines conditions, notamment lorsque le secteur concerné présente un caractère saisonnier particulièrement marqué rendant difficile le respect du délai légal. Ces accords doivent être conclus avant le 1^{er} octobre 2012 et leur durée de validité ne peut être supérieure à 3 ans. Un décret pris après avis de l'Autorité de la concurrence peut étendre le bénéfice des délais dérogatoires à tous les opérateurs dont l'activité est couverte par l'accord (loi n° 2012-387, 22 mars 2012).

Il convient de noter que les dérogations permanentes à la règle relative aux délais de paiement sont accordées à certains secteurs (ex. : livre, activité de transport).

C. LA PROTECTION DES RÉSEAUX DE DISTRIBUTION

Les réseaux de distribution, sélective ou exclusive, permettent à un fabricant de contrôler le mode de distribution de leurs produits. Le fabricant doit garantir aux revendeurs qu'ils ne subiront pas la concurrence d'une entreprise qui n'est pas astreinte aux charges imposées par le contrat de distribution.

C'est pourquoi le fait de participer directement ou indirectement à la violation de l'interdiction de revente hors réseau faite au distributeur lié par un accord de distribution sélective ou exclusive exempté au titre des règles applicables du droit de la concurrence constitue une faute (art. L. 442-6, I, 6°, C. com.).

L'action peut être intentée tant par le fabricant que par un distributeur à l'encontre d'un autre distributeur. Il appartient au revendeur hors réseau d'établir l'origine régulière de son approvisionnement ; le silence sur cette origine suffit pour démontrer la faute. Ce type de contentieux est cependant difficile car, dans bien des situations, le réseau peut constituer une restriction à la concurrence qui peut être condamnée en tant que telle sur le fondement de la prohibition des ententes ou de l'abus de position dominante. À l'évidence, le revendeur peut être poursuivi pour publicité mensongère s'il laisse croire à sa clientèle qu'il est précisément un revendeur agréé.

II. L'ACTION EN RESPONSABILITÉ CIVILE VISANT À SANCTIONNER DES PRATIQUES RESTRICTIVES DE LA CONCURRENCE

A. LA NATURE DE L'ACTION

La nature de la responsabilité **civile** est **délictuelle** (Cass. com., 18 janv. 2011, n° 10-11885).

Le **délai de prescription** est de 5 ans à compter du jour où le titulaire a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer.

B. LES PERSONNES POUVANT METTRE EN JEU L'ACTION

Cette responsabilité peut être mise en jeu non seulement par la **victime** des agissements illicites, mais aussi par **toute personne justifiant d'un intérêt**, par le **Ministère public**, par le **ministre chargé de l'Économie** ou par le **président de l'Autorité de la concurrence** (art. L. 442-6, III, al. 1^{er}, C. com.).

REMARQUE

Consentement de la victime

L'**action du ministre de l'économie** est une action autonome de protection du fonctionnement du marché et de la concurrence qui n'est pas soumise au consentement ou à la présence des fournisseurs (Cass. com., 8 juil. 2008, n° 07-16761). Cela a pour effet de garantir l'efficacité de la mesure si les victimes, dans le souci de préserver les relations contractuelles existantes, ne décident pas d'agir elles-mêmes.

C. LA SPÉCIALISATION DES JURIDICTIONS

Les juridictions compétentes sont les mêmes qu'en matière de pratiques anticoncurrentielles. Les **tribunaux de grandes instances ou de commerce** compétents en première instance sont : **Marseille, Bordeaux, Lille, Fort-de-France, Lyon, Nancy, Paris et Rennes**. La cour d'appel de Paris est compétente pour connaître des décisions rendues par ces juridictions (art. D. 442-3, ann. 4-2-1, C. com.).

D. LES SANCTIONS PRONONCÉES PAR LA JURIDICTION

Le **juge des référés** peut ordonner, au besoin sous **astreinte**, la **cessation des pratiques abusives** ou toute autre **mesure provisoire**.

La juridiction peut ordonner la **cessation des pratiques**, constater la **nullité des clauses** ou contrats illicites¹⁴, accorder des **dommages-intérêts**¹⁵ et le cas échéant, la **répétition de l'indu**, une **amende** civile d'un montant maximal de 2 millions d'euros (cette amende peut être portée au triple du montant des sommes indûment versées). Elle peut également ordonner la **publication**, la diffusion ou l'affichage de sa décision ou d'un extrait de celle-ci. La juridiction peut ordonner l'exécution de sa décision sous **astreinte**.

Ces juridictions peuvent consulter la **Commission d'examen des pratiques commerciales** (CEPC) (art. L. 440-1, C. com.). La décision de saisir la commission n'est pas susceptible de recours. La commission fait connaître son avis dans un délai maximum de 4 mois à compter de sa saisine. Il est sursis à toute décision sur le fond de l'affaire jusqu'à réception de l'avis ou, à défaut, jusqu'à l'expiration du délai de quatre mois susmentionné. **L'avis rendu ne lie pas la juridiction**.

CHAPITRE 2. LA TRANSPARENCE ET LES PRATIQUES TARIFAIRES

La **transparence tarifaire** est l'autre vecteur du respect de la concurrence envisagée comme processus. Si les prix sont transparents, les professionnels peuvent comparer en toute objectivité. Dans ce cadre, la concurrence joue sur la qualité et non sur le prix des produits.

14. Il convient de ne pas confondre la réglementation des clauses abusives propres au droit de la consommation qui concerne les relations entre consommateur et professionnel et la réglementation des pratiques discriminatoires propres précisément aux relations entre professionnels.

15. Le montant des dommages-intérêts est apprécié par rapport au préjudice réparable : marge brute, atteinte à l'image de l'entreprise, frais engagés, perte, désorganisation provoquée, etc.

Le droit français pose des règles concernant l'information sur les prix, notamment en ce qui concerne la transparence tarifaire (section 1), et prévoit des incriminations particulières, pénalement sanctionnées (section 2).

SECTION 1. LA TRANSPARENCE TARIFAIRE

L'exigence de transparence tarifaire impose **en amont** des relations commerciales : l'obligation de transparence de la proposition de négociation (I), l'obligation de rédiger les accords de coopération commerciale (II). Elle impose également **en aval** : l'obligation de délivrer une facture (III). La transparence s'impose aussi à l'égard des consommateurs (IV).

I. LA COMMUNICATION DES BARÈMES ET DES CONDITIONS GÉNÉRALES DE VENTE (CGV) ET DE PRESTATION DE SERVICES

Tout producteur, prestataire de services, grossiste ou importateur est tenu de **communiquer ses conditions générales de vente** à tout acheteur de produits ou tout demandeur de prestations de services qui en fait la demande pour une activité professionnelle. Celles-ci constituent le socle de la négociation commerciale (art. L. 441-6, C. com.). Elles comprennent :

- les conditions de vente ;
- le barème des prix unitaires ;
- les réductions de prix ;
- les conditions de règlement.

Ces dispositions permettent aux commerçants de vérifier que le fournisseur ne leur impose pas des prix et des conditions de vente anormales par rapport à celles qu'ils pratiquent habituellement.

Au regard des **sanctions applicables**, est puni de 15 000 € le fait de ne pas indiquer, dans les conditions de règlement, les conditions d'application et le taux d'intérêt des pénalités de retard. Ne pas communiquer ses CGV à tout acheteur ou demandeur qui en fait la demande pour l'exercice d'une activité professionnelle engage la responsabilité de son auteur (art. L. 442-6, I, 9°, C. com.).

II. L'OBLIGATION DE RÉDIGER PAR ÉCRIT LES CONTRATS DE COOPÉRATION COMMERCIALE

Les **contrats de coopération commerciale** sont des conventions par lesquelles fournisseurs et distributeurs conviennent de se rendre des services réciproques, en principe contre rémunération. Le distributeur peut rendre à ses fournisseurs des services qui sont détachables des obligations résultant du contrat principal d'achat : attribution d'emplacements privilégiés de vente (têtes de gondole, par exemple), diffusion de prospectus et de catalogue, publicité, etc. Il a été constaté que ces accords peuvent dissimuler des avantages financiers consentis au distributeur et cacher des remises occultes. C'est pourquoi la loi impose que les contrats de coopération commerciale doivent être passés par écrit et indiquer avec précision les engagements des parties (art. L. 441-7, 1, C. com.). Cet écrit peut être un document unique ou un contrat cadre annuel. Il doit être conclu avant le 1^{er} mars ou dans les 2 mois suivant le point de départ de la procédure de commercialisation des produits ou des prestations de services.

La **sanction pénale** est de 75 000 € d'amende si on ne peut pas justifier avoir conclu dans les délais prévus une convention satisfaisant aux exigences citées ci-dessus.

III. L'OBLIGATION DE FACTURATION

Tout achat de produits ou toute prestation de services pour une activité professionnelle **doivent faire l'objet d'une facturation**.

Le vendeur est tenu de délivrer la facture dès réalisation de la vente¹⁶ ou de la prestation du service. L'acheteur doit la réclamer. La facture doit être rédigée en double exemplaire, le vendeur et l'acheteur doivent en conserver chacune un exemplaire (art. L. 441-3, C. com.).

De même, les prestations détachables du contrat de vente doivent faire l'objet d'une facturation distincte, établie par le distributeur.

La facture doit mentionner le nom des parties ainsi que leur adresse, la date de la vente ou de la prestation de service, la quantité, la dénomination précise, et le prix unitaire hors TVA des produits vendus et des services rendus ainsi que toute réduction de prix acquise. La facture mentionne également la date à laquelle le règlement doit intervenir. Elle précise les conditions d'escompte applicables, le taux des pénalités exigibles et les indemnités forfaitaires pour frais de recouvrement dues au créancier en cas de retard de paiement (art. L. 441-3, C. com.).

Concernant les **sanctions applicables**, toute infraction aux dispositions relatives à l'obligation de facturation et aux mentions obligatoires de la facture peut être punie d'une amende de 75 000 €, celle-ci peut être portée à 50 % de la somme facturée ou de celle qui aurait dû être facturée (art. L. 441-4, C. com.). Les personnes morales déclarées pénalement responsables de l'infraction encourent une peine d'exclusion des marchés publics pour une durée de 5 ans au plus (art. L. 441-5, C. com.).

IV. L'OBLIGATION DE TRANSPARENCE À L'ÉGARD DES CONSOMMATEURS

Tout vendeur de produits ou tout prestataire de services doit, par voie de marquage, d'étiquetage, d'affichage ou par tout autre procédé approprié, informer le consommateur sur les prix, les limitations éventuelles de la responsabilité contractuelle et les conditions particulières de la vente (art. L. 441-1, C. com.).

Toute publicité à l'égard du consommateur, diffusée sur tout support ou visible de l'extérieur du lieu de vente, mentionnant une réduction de prix ou un prix promotionnel sur les produits alimentaires périssables doit préciser la nature et l'origine du ou des produits offerts et la période pendant laquelle est maintenue l'offre proposée par l'annonceur. La mention relative à l'origine est inscrite en caractères d'une taille égale à celle de l'indication du prix (art. L. 441-2, C. com.).

SECTION 2. LES SANCTIONS PÉNALES EN MATIÈRE DE PRIX

Au titre des pratiques restrictives de la concurrence, trois infractions pénales sont prévues : la revente à perte (I), la revente à prix imposés (II) et la hausse ou la baisse artificielle de prix (III).

I. LA REVENTE À PERTE

Dans un souci de protection du petit commerce contre la grande distribution et pour soutenir le secteur agricole face à cette dernière, l'interdiction de la revente à perte a été instituée.

La revente à perte est définie comme la revente à un prix inférieur au **prix d'achat effectif** (art. L. 442-2, C. com.). Le **prix d'achat effectif** est le prix unitaire net figurant sur la facture d'achat, minoré du montant de l'ensemble des autres avantages financiers consentis par le vendeur exprimé en pourcentage du prix unitaire net du produit et majoré des taxes sur le chiffre d'affaires, des taxes spécifiques afférentes à cette revente et du prix du transport.

Est ainsi institué le « *triple net* » pour déterminer le seuil de revente à perte en deçà duquel le distributeur ne peut revendre le produit. Doivent donc être déduites du prix tarif hors taxes (HT) :

16. La date de la réalisation s'entend comme celle de la livraison (franco), celle de la prise en charge par le distributeur ou celle de la fin d'exécution de la prestation de services.

- les **réductions de prix** (rabais, remises) acquises au moment de la vente par le distributeur (= « 1^{er} net ») ;
- les **remises conditionnelles** (ristournes) non acquises au moment de la vente (= « double net ») ;
- enfin, l'intégralité des rémunérations versées par le fournisseur au distributeur au titre des « **autres avantages financiers** » (principalement les montants perçus en contrepartie de services de coopération commerciale et services distincts) (= « triple net »).

Le prix « triple net » est ensuite majoré des « taxes sur le chiffre d'affaires, taxes spécifiques afférentes à cette revente et du prix de transport ».

Outre la TVA, le terme générique de « taxes » fait également référence aux taxes spéciales selon des taux spécifiques, comme la taxe sur les huiles alimentaires, les redevances sanitaires d'abatage et de découpage, etc. À ces taxes spéciales, s'ajoutent également les taxes « indirectes » grevant, notamment, les boissons alcoolisées ainsi que les produits pétroliers.

L'interdiction de la revente à perte ne s'applique pas à certains produits ou ventes, par exemple, les ventes volontaires ou forcées motivées par la cessation ou le changement d'une activité commerciale (art. L. 442-4, C. com.).

Au regard des **sanctions applicables**, l'infraction est punie d'une amende de 75 000 € qui peut être portée à la moitié des dépenses de publicité dans le cas où une annonce publicitaire fait état d'un prix inférieur au prix d'achat effectif. Par ailleurs, les personnes morales déclarées responsables de ce type d'infraction encourent l'affichage de la décision prononcée ou la diffusion de celle-ci soit par la presse écrite, soit par tout moyen de communication au public par voie électronique (art. L. 442-3, C. com.).

II. LA REVENTE À PRIX IMPOSÉ

L'interdiction s'applique aux **prix imposés**, à l'exclusion des prix conseillés, indicatifs, recommandés ou maximaux fixés (art. L. 442-5, C. com.).

Pour le cas des **prix conseillés**, il ne faut pas que ceux-ci masquent des prix imposés. Tel est le cas, par exemple, d'un prix conseillé sous la menace de rétorsion commerciale ou d'une clause prévoyant que l'agrément d'un distributeur est subordonné à son acceptation d'une politique de prix de revente conseillé.

Au regard des **sanctions applicables**, le prix imposé est pénalement sanctionné par une amende pouvant aller jusqu'à 15 000 €. Les clauses contractuelles stipulant les prix de revente imposés sont nulles (Cass. com., 7 oct. 1997, n° 95-19518). Une pratique de prix imposé peut aussi être qualifiée d'entente illicite.

III. L'INTERDICTION D'OPÉRER UNE HAUSSE OU UNE BAISSÉ ARTIFICIELLE DES PRIX

Est interdit le fait, ou même la **tentative**, d'opérer la hausse ou la baisse artificielle soit du prix de biens ou de services, soit d'effets publics ou privés, notamment à l'occasion d'enchères à distance :

- en diffusant, par quelque moyen que ce soit, des informations mensongères ou calomnieuses ;
- en introduisant sur le marché ou en sollicitant soit des offres destinées à troubler les cours, soit des sur-offres ou sous-offres faites aux prix demandés par les vendeurs ou prestataires de services ;
- ou en utilisant tout autre moyen frauduleux (art. L. 443-2, C. com.).

Au regard des **sanctions applicables**, le fait ou la tentative sont sanctionnés par deux ans d'emprisonnement et 30 000 € d'amende. Lorsque la hausse ou la baisse artificielle des prix concerne des **produits alimentaires**, la peine est portée à 3 ans d'emprisonnement et 45 000 € d'amende. Les **personnes physiques** encourent également les peines complémentaires : l'interdiction des droits civiques, civils et de famille (art. 131-26, C. pén.) et/ou l'affichage ou la diffusion de la décision prononcée (art. 131-35, C. pén.). Les **personnes morales** encourent les peines mentionnées aux 2° à 6° et 9° de l'article 131-39 du Code pénal.

TITRE 3. LES PRATIQUES ANTICONCURRENTIELLES : ENTENTES ET ABUS DE POSITION DOMINANTE

Cette troisième catégorie de règles vise à empêcher l'émergence de situations qui aboutiraient soit à limiter, soit à fausser le jeu concurrentiel.

Ce qui importe ici, c'est l'impact direct sur le marché. Compte tenu du fait que le marché n'est pas limité par les frontières territoriales, doivent ici s'accorder deux corps de règles : le droit communautaire et le droit interne. Compte tenu de la primauté du droit communautaire sur le droit interne, les définitions des pratiques réprimées sont similaires avec quelques nuances.

Nous exposerons ces règles en distinguant les pratiques anticoncurrentielles (chapitre 1) des sanctions encourues (chapitre 2).

CHAPITRE 1. LES PRATIQUES ANTICONCURRENTIELLES

Avant d'étudier la réglementation des pratiques anticoncurrentielles (section 2), nous allons au préalable exposer ce que sont une entreprise et un marché selon le droit de la concurrence (section 1). Nous montrerons ainsi qu'à travers la dimension cardinale de la notion d'activité économique, cette partie du droit de la concurrence concerne également les activités prises en charge par l'État.

SECTION 1. LE CADRE D'ANALYSE DES PRATIQUES ANTICONCURRENTIELLES

I. LA NOTION D'« ENTREPRISE »

En droit communautaire, quiconque exerce une **activité économique** en se comportant de **manière autonome** est une entreprise.

En droit français, une entreprise est une entité exerçant une activité de **production**, de **distribution** et de **services** (art. L. 410-1, C. com.).

La **nature économique de l'activité** est donc un critère de la notion d'entreprise. Ainsi, la jurisprudence a défini ce qu'il faut entendre par activités de nature économique. On peut retenir que :

« C'est une activité, à but lucratif ou non, qui implique des échanges économiques. »

À partir d'une définition aussi large, s'est également posée la question de savoir si l'**État** et les **personnes publiques** ou encore les **entités à but non lucratif** peuvent se voir appliquer des règles du droit de la concurrence.

- **En droit communautaire**, « l'action des personnes publiques » dans leur qualité d'**autorité publique** « ne constitue pas une activité économique », pas plus que la mise en vigueur d'une réglementation. De la même façon, une **organisation internationale** assurant, pour le compte des États qui en sont membres, des missions d'intérêt général ne saurait être regardée comme une entreprise.
- **En droit interne**, si l'activité de la **personne publique** en cause consiste en l'exercice de prérogatives de la puissance publique, alors elle échappe au droit de la concurrence, mais si elle constitue une activité de production, distribution, ou services, il lui sera alors applicable.

A *contrario*, toute activité exercée par l'État pouvant être assumée par une personne privée relève du droit de la concurrence, ce qui pose par exemple la question du maintien des conditions d'exercice de la concurrence dans le secteur de la santé ou de l'éducation.

II. LA DÉFINITION DE « MARCHÉ PERTINENT »

L'identification d'une entreprise a pour corollaire l'identification d'un marché sur lequel elle agit de façon à pouvoir apprécier son comportement.

Le **marché** en cause se définit comme un périmètre à l'intérieur duquel s'exerce une concurrence. Deux marchés sont alors identifiables : le marché géographique (A) (qui suppose l'accessibilité géographique aux partenaires) et le marché de produits (B) (qui suppose un rapport d'équivalence entre les services et produits offerts).

A. LE MARCHÉ GÉOGRAPHIQUE

Déterminer le **marché géographique** pertinent consiste à déterminer le territoire à l'intérieur duquel s'exerce la concurrence (et par là même à déterminer si l'on applique le droit interne ou le droit communautaire de la concurrence).

B. LE MARCHÉ DE PRODUITS

L'élément essentiel de la notion de **marché de produits** est l'**interchangeabilité du produit**. On parle de **substituabilité du produit** : substituabilité du côté de la demande et substituabilité du côté de l'offre.

- La **substituabilité du côté de la demande** s'analyse comme la perception qu'en a l'utilisateur : si celui-ci les juge comme substituables au niveau de la qualité des produits ou des services considérés (ex. : existe-t-il un marché des boissons gazeuses et des boissons plates, et/ou bien un marché des eaux de source embouteillées et le marché des boissons rafraîchissantes sans alcool ?).
- La **substituabilité du côté de l'offre** sert à vérifier si d'autres fournisseurs ont la possibilité de réorienter de façon immédiate et efficace leur production et leur commercialisation sur le marché en cause.

III. L'AUTONOMIE DE COMPORTEMENT SUR LE MARCHÉ

Tout l'enjeu, une fois l'entreprise identifiée et le marché pertinent déterminé, consiste à identifier le responsable. À ce titre, on retiendra que si le pouvoir de décision appartient à la société mère et même si la filiale dispose de la personnalité juridique propre, alors elle n'aura pas un **comportement autonome** sur le marché. C'est une remise en cause du principe d'autonomie des personnes morales propres au droit des sociétés au nom du **réalisme économique**.

« La maison mère est présumée responsable des pratiques commises par sa filiale à 100 %, sauf pour elle à renverser cette présomption en démontrant que la filiale disposait d'une autonomie de décision¹⁷. »

SECTION 2. LES PRATIQUES ANTICONCURRENTIELLES

Contrairement aux ententes (I), les abus de position dominante (II) ne sont jamais tolérés.

I. LES PRATIQUES ÉVENTUELLEMENT ACCEPTABLES : LES ENTENTES

Il arrive que plusieurs entreprises s'entendent et éliminent ou limitent la concurrence s'exerçant entre elles ou à l'égard des tiers sur un marché : ce sont les **ententes**.

17. CJCE, 10 sept. 2009, aff. C-97/08 P, Akzo Nobel c/ Commission. CJUE, 20 janv. 2011, aff. C-90/09 P.

Le droit communautaire, comme le droit interne, comporte des dispositions similaires concernant les ententes.

Le droit communautaire dispose que sont incompatibles avec le marché commun et interdits tous accords entre entreprises, toutes décisions d'association d'entreprises et toutes pratiques concertées, qui sont susceptibles d'affecter la concurrence entre États membres et qui **ont pour objet ou pour effet d'empêcher**, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence à l'intérieur du marché commun (art. 81, § 1, TCE).

De son côté, le **droit français** prévoit que sont prohibées, même par l'intermédiaire direct ou indirect d'une société du groupe implantée hors de France, lorsqu'elles **ont pour objet ou peuvent avoir pour effet** d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence sur un marché, les actions concertées, conventions, ententes expresses ou tacites ou coalition (art. L. 420-1, C. com.). En droit interne, est donc prohibée l'entente qui n'a pas produit d'effet mais qui est susceptible d'en produire.

Ces deux textes caractérisent l'entente prohibée (A). Dans certaines hypothèses, l'entente peut néanmoins être justifiée (B).

A. LES ENTENTES PROHIBÉES

L'entente prohibée exige une concertation entre plusieurs entreprises (1) ayant **pour objet ou pour effet** d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence (2).

1. Une concertation entre plusieurs entreprises

Les ententes peuvent prendre plusieurs formes : elles peuvent se matérialiser sous la forme d'**accord**, de **lien organique** ou d'**action concertée**.

a. L'accord

Selon le TPICE¹⁸, pour qu'il y ait accord entre entreprises, il suffit que les entreprises en cause aient exprimé leur **volonté commune** de se comporter sur le marché d'une manière déterminée. Il n'est pas nécessaire que l'action prenne la forme d'un accord au sens de « *contrat* » du Code civil. Il suffit que les parties aient décidé de suivre une **politique commune**. Le consentement peut être la conséquence d'un **comportement actif** qui démontre la volonté à adhérer à l'entente. Il résulte le plus souvent de la présence à des réunions, des communications téléphoniques au cours desquelles l'objet de l'entente a été débattu. Une recommandation, un engagement d'honneur, une règle déontologique, la mise en œuvre d'un protocole non signé peuvent matérialiser un accord. Mais, la constatation d'un accord ne suppose pas d'établir que celui-ci ait engendré des obligations pour ses auteurs.

En outre, une jurisprudence abondante porte sur des cas de **consentement tacite**. Des arrêts estiment qu'il y a accord entre les entreprises en présence d'une décision apparemment unilatérale de la part de l'une de ces entreprises à laquelle les autres se conforment.

Deux types d'accords existent :

- Ces accords peuvent constituer des ententes qualifiées d'**horizontales** lorsqu'ils sont conclus entre des entreprises concurrentes les unes des autres (ex. : entreprises concurrentes mettant en place un barème de prix ou un système de rabais qu'elles s'engagent à respecter).
- Ils peuvent également être conclus entre entreprises qui n'interviennent pas à un même niveau de la chaîne commerciale. On qualifie dans ce cas l'entente **verticale**. Les accords en question sont souvent conclus sous forme de **contrats-cadres organisant des réseaux de distribution**.

18. TPICE, 14 oct. 2004, Dresdner Bank AG c/ Commission, aff. T-44/02.

b. Les groupements d'entreprises

Il s'agit d'identifier une entente en raison de l'expression d'une **volonté collective**. La forme varie : un **syndicat professionnel**, une **fédération** ou un **ordre professionnel**, un **groupement d'intérêt économique** (GIE), etc.

EXEMPLE

L'Ordre national des pharmaciens français a été considéré comme une association d'entreprises au sens du droit de la concurrence (comm. UE, IP/10/1683, 8 déc. 2010).

Le caractère obligatoire de la décision du groupement pour ses membres établit l'entente. Celle-ci est également constituée lorsqu'une **recommandation**, même dépourvue d'effet obligatoire mais acceptée par les entreprises destinataires, exerce une influence sensible sur le jeu de la concurrence.

L'entente peut aussi être caractérisée par la constitution par des entreprises d'une société commerciale qui centralise les commandes et assume la fonction d'une **centrale de vente**. La centrale limite la concurrence entre ses membres, puisqu'elle fixe des prix ou des conditions de ventes uniformes qui se substituent aux conditions fixées individuellement par chacune des entreprises associées.

c. L'action concertée

L'**action concertée** se caractérise par des **comportements coordonnés** des entreprises. Celle-ci est définie par la CJCE comme une forme de coordination entre entreprises qui, sans avoir été poussées jusqu'à la réalisation d'une convention proprement dite, substituent sciemment une coopération pratique entre elles aux risques de la concurrence¹⁹.

C'est alors la constatation d'une altération de la concurrence résultant d'une comparaison entre la situation réelle du marché et celle qui aurait résulté du libre jeu de la concurrence qui peut permettre de déceler la concertation à travers l'identification d'un comportement parallèle.

Préalablement à ces comportements parallèles, pour qu'il y ait concertation, il faut une **prise de contact** entre les entreprises concernées. En conséquence, le **simple parallélisme des comportements** ne suffit pas à faire présumer la concertation préalable. Il est en effet possible que plusieurs entreprises concurrentes augmentent leurs prix dans des proportions voisines, à quelques jours d'intervalle, sans qu'elles se soient nécessairement concertées au préalable.

2. L'atteinte au libre jeu de la concurrence

Les textes communautaire et français visent les ententes **ayant pour objet ou pour effet** d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence sur le marché commun ou sur un marché.

a. L'objet anticoncurrentiel ou l'effet anticoncurrentiel

Les textes instituent un caractère alternatif. Pour tomber sous le coup de la prohibition, il suffit que l'entente ait **pour objet ou pour effet** de porter atteinte à la concurrence. Ainsi, en l'absence d'objet anticoncurrentiel, un accord, une décision ou une pratique entre dans le champ d'application de la prohibition à raison de son seul effet anticoncurrentiel.

À noter que ce qu'on cherche à sauvegarder, c'est l'**intérêt général** et non la protection à titre individuel d'un concurrent.

Les textes ne sanctionnent que les pratiques qui menacent sérieusement le jeu de la concurrence, c'est-à-dire celles qui ont un **effet sensible sur le marché** pertinent.

19. CJCE, 14 juill. 1972, Imperial Chemical Industries Ltd (ICI), aff. C-48/69.

b. Les principales atteintes à la concurrence

Les textes communautaires et français énumèrent un certain nombre d'atteintes à la concurrence pouvant avoir pour objet ou pour effet **notamment...** L'adverbe « *notamment* » employé dans les textes montre que les listes ne sont pas limitatives. Les autorités et les juges ne se sont pas obligés de rattacher les restrictions qu'ils qualifient à l'une des rubriques des listes en question.

➡ **Les atteintes énumérées par l'article 81, § 1, du TCE**

Le texte communautaire est plus large que le droit français et vise sensiblement les mêmes comportements. Ce sont ceux qui consistent à :

- fixer, de façon directe ou indirecte, les prix d'achat ou de vente, ou d'autres conditions de transaction ;
- limiter ou contrôler la production, les débouchés, le développement technique ou les investissements ;
- répartir les marchés ou les sources d'approvisionnement ;
- appliquer, à l'égard de partenaires commerciaux, des conditions inégales à des prestations équivalentes, en leur infligeant, de ce fait, un désavantage dans la concurrence ;
- subordonner la conclusion de contrats à l'acceptation, par les partenaires, de prestations supplémentaires qui, par leur nature ou selon les usages commerciaux, n'ont pas de lien avec l'objet de ces contrats.

➡ **Les atteintes énumérées par l'article L. 420-1 du Code de commerce**

Ce sont les ententes qui tendent à :

- **limiter l'accès au marché ou le libre exercice de la concurrence par d'autres entreprises** (ex. : les accords de **boycott** frappant un concurrent ou de nature corporatiste qui contrôlent l'accès à la profession ou son exercice) ;
- **faire obstacle à la fixation des prix par le libre jeu du marché** en favorisant artificiellement leur hausse ou leur baisse (ex. : élaboration de barème par les associations professionnelles, accords de valeur de rabais, de revente à prix imposé) ;
- **limiter ou contrôler la production, les débouchés, les investissements ou le progrès technique** (ex. : les accords de quotas qui déterminent parfaitement les volumes de production que les membres ne devront pas dépasser) ;
- **répartir les marchés ou les sources d'approvisionnement** (ex. : les accords de répartition de clientèles, les ententes de soumission et accords de la distribution qui entraînent un cloisonnement territorial des marchés).

B. LES ENTENTES JUSTIFIÉES

Le texte communautaire indique que ne sont pas interdites les ententes qui **contribuent à améliorer** le produit ou la distribution des produits et **à promouvoir** le progrès technique ou économique, tout en **prescrivant aux utilisateurs une partie équitable du profit** qui en résulte, et sans :

- imposer aux entreprises intéressées des restrictions qui ne sont pas indispensables pour atteindre ces objectifs ;
- donner à ces entreprises la possibilité, pour une partie substantielle des produits en cause, d'éliminer la concurrence (art. 81, § 2, TCE).

Le texte français, quant à lui, autorise les ententes :

- qui résultent de l'application d'un texte législatif ou d'un texte réglementaire pris pour son application ;
 - dont les auteurs peuvent justifier qu'elles ont pour effet d'assurer un progrès économique, y compris par la création ou le maintien d'emploi, et qu'elles réservent aux utilisateurs une partie équitable du profit qui en résulte, sans donner aux entreprises intéressées la possibilité d'éliminer la concurrence pour une partie substantielle des produits en cause (art. L. 420-4, C. com.).
- Il est admis en outre que certaines catégories d'accords ou certains accords, notamment lorsqu'ils ont pour objet d'améliorer la gestion des **entreprises petites ou moyennes**, peuvent être reconnus comme satisfaisants à ces conditions par décret pris après avis conforme de l'Autorité de la concurrence.

De ces textes, on peut tirer **quatre conditions générales** pour que certains accords soient admis :

- un bilan économique positif justifiant l'atteinte à la concurrence ;
- les pratiques réservant aux utilisateurs une partie équitable du profit qui en résulte ;
- le caractère indispensable de l'atteinte à la concurrence (l'article 81 § 3 du traité interdit d'imposer des restrictions qui ne sont pas indispensables pour améliorer la production ou la distribution des produits ou promouvoir le progrès technique ou économique) ;
- l'absence d'élimination de la concurrence.

II. LES PRATIQUES ANTICONCURRENTIELLES SYSTÉMATIQUEMENT CONDAMNABLES : LES ABUS DE POSITION DOMINANTE

Les dispositions qui régissent l'**abus de position dominante** sont rédigées en droit communautaire et en droit interne, en termes *sinon* identiques, du moins très voisins.

L'article 82 du TCE prévoit qu'est incompatible avec le marché commun et interdit, dans la mesure où le commerce entre États membres est susceptible d'en être affecté, le fait pour une ou plusieurs entreprises d'exploiter de façon abusive une position dominante sur le marché commun ou dans une partie substantielle de celui-ci. Ces pratiques abusives peuvent, notamment, consister à :

- **imposer**, de façon directe ou indirecte, **des prix d'achat ou de vente, d'autres conditions de transaction non équitables** ;
- **limiter la production, les débouchés ou le développement technique** au préjudice des consommateurs ;
- **appliquer à l'égard des partenaires commerciaux des conditions inégales à des prestations équivalentes, en leur infligeant de ce fait un désavantage dans la concurrence** ;
- **subordonner la conclusion de contrats à l'acceptation**, pour les partenaires, **de prestations supplémentaires qui**, par leur nature ou selon les usages commerciaux, **n'ont pas de lien avec l'objet de ces contrats**.

De son côté, l'article L. 420-2, alinéa 1^{er}, du Code de commerce énonce qu'est prohibée l'exploitation abusive par une entreprise ou un groupe d'entreprises d'une position dominante sur le marché intérieur ou une partie substantielle de celui-ci. Ces abus peuvent notamment consister en **refus de vente**, en **ventes liées** ou en **ventes discriminatoires** aussi que dans la **rupture de relations commerciales établies**, au seul motif que le partenaire refuse de se soumettre à des conditions commerciales injustifiées.

Ces deux textes soumettent l'interdiction à une double condition : l'existence d'une **position dominante** (A) et l'**exploitation abusive** de cette position (B).

A. UNE POSITION DOMINANTE

Les textes sont muets quant à la définition de la position dominante. La jurisprudence communautaire et interne la caractérise par le pouvoir de faire obstacle au maintien d'une concurrence effective sur le marché en cause en lui fournissant la possibilité de comportements indépendants dans une mesure appréciable vis-à-vis de ses concurrents, de ses clients et finalement des consommateurs²⁰.

C'est un **pouvoir économique mesuré par un ensemble d'indices** tels que la part de marché combinée avec d'autres facteurs, notamment :

- la position, le statut de l'entreprise et les avantages concurrentiels ;
- la situation des concurrents et la nature du marché (disproportion des moyens financiers entre l'entreprise dominante et ses concurrents) ;
- l'existence de barrières à l'entrée au marché ou l'absence de concurrence potentielle ;

20. CJCE, 14 févr. 1978, United Brands Cie, aff. 27/76.

- l'offre de l'entreprise dominante si elle est telle que celle-ci se trouve dans une situation de partenaire obligé.

À noter que les textes visent une **entreprise** ou un **groupe d'entreprises**. Pour le cas d'un **groupe d'entreprises**, l'addition de parts de marché détenues par l'entreprise mère et ses « *filiales* », par exemple, peut placer le groupe en position dominante, alors qu'aucune des entreprises du groupe, considérée isolément, ne disposerait d'une telle position.

B. L'EXPLOITATION ABUSIVE DE LA POSITION DOMINANTE

Les textes n'ont pas donné une définition de l'abus, mais l'examen de la jurisprudence tant communautaire qu'interne permet de mieux cerner cette notion. Il peut s'agir de **comportement** (abus comportemental) **tendant**, directement ou indirectement, **à l'éviction des concurrents** ou **visant à réduire leur part du marché, les éliminant d'un marché, ou de leur en fermer l'accès**. L'abus de position dominante peut également prendre la forme d'un « *abus de structure* ». Ainsi, une entreprise dominante peut ne pas nécessairement poursuivre un but anticoncurrentiel, mais son comportement peut **avoir pour effet d'affecter la structure du marché en cause**.

Nous allons étudier les pratiques **les plus courantes**.

1. L'accord d'exclusivité

Une clause d'approvisionnement exclusif pendant une durée de 30 ans constitue un abus. Néanmoins, des **circonstances exceptionnelles** peuvent compenser l'inconvénient de la clause d'exclusivité et la justifier en quelque sorte. Les **circonstances exceptionnelles** peuvent être admises plus facilement en présence d'engagements des entreprises pour éviter un abus (ex. : concernant les clauses d'exclusivité portant sur les réfrigérateurs de distribution Coca-Cola, l'engagement de libérer au moins 20 % de leur surface pour exposer les produits des concurrents).

2. Les remises discriminatoires

Des rabais quantitatifs exclusivement liés aux quantités achetées peuvent être mis en place, même par une entreprise en position dominante. Or, à l'inverse, **on condamne les systèmes de fidélité octroyant des avantages discriminatoires ou arbitraires afin d'empêcher l'accès au marché ou d'éliminer un concurrent**.

3. Les ventes liées et groupées

Les ventes liées ou groupées sont définies comme le fait d'imposer la conclusion de contrats ou l'acceptation par les partenaires de prestations supplémentaires, qui, par leur nature, ou selon les usages commerciaux, n'ont pas de lien avec l'objet du contrat.

Une telle pratique permet à une entreprise dominante d'étendre sa puissance économique sur un autre marché (effet de levier) pour éliminer les concurrents ou les empêcher d'y accéder. En outre, elle lui permet de retirer un profit plus élevé que si elle avait vendu les produits séparément. Dans l'affaire Microsoft (TPICE, 15 oct. 2007), il lui était reproché d'avoir lié l'utilisation du système d'exploitation Windows et celle de son logiciel multimédia Windows Media Player. Depuis 1999, les pratiques de Microsoft aboutissaient à ce que le lecteur multimédia soit préinstallé sur les ordinateurs fournis avec Windows, sans que l'on puisse le désinstaller pour le remplacer par un autre logiciel. Microsoft devrait proposer en plus de sa version intégrée, une version alternative de Windows sans logiciel multimédia.

4. Les prix excessivement bas

L'entreprise en position dominante peut fixer des prix anormalement bas (dit **prix prédateurs**). L'entreprise, en réalisant à court terme un profit moindre ou une perte, élimine les concurrents ou évite l'entrée ultérieure des concurrents qui ne peuvent pas aligner leurs tarifs.

5. La théorie des équipements (ou « *facilités* », « *installations* », « *infrastructures* » ou « *ressources* ») essentiels

Parfois, l'entreprise en possession d'infrastructures de produits ou de services essentielles pour l'accès au marché refuse de les fournir au concurrent qui ne dispose pas d'alternative viable pour accéder au marché. Elle indique, pour justifier son refus, un droit de propriété par exemple et ce refus s'explique par sa volonté de se préserver ou de réserver à des entreprises de son choix le marché en question. Les juridictions communautaires et internes sanctionnent cette pratique en admettant la théorie des équipements essentiels sous certaines conditions :

- il faut qu'il y ait un **équipement ou une ressource importante** (par exemple, un réseau câblé, une boucle de télécommunication, une installation aéroportuaire) ;
- cette installation doit être **essentielle**, c'est-à-dire que sans son utilisation, les concurrents ne peuvent servir leur clientèle ;
- il est **impossible de reproduire ou de se procurer facilement cette installation de manière raisonnable** ;
- la **mise à la disposition des concurrents est possible** ;
- il faut un **abus** : celui-ci consiste en un refus d'accès ou un accès discriminatoire ;
- il faut une **atteinte à la concurrence** : le refus ou la discrimination sont de nature à éliminer toute concurrence possible ou potentielle.

6. D'autres comportements

Les abus de position dominante peuvent encore être le **refus de contracter**, l'**amenuisement des marges** ou la **rupture de relations commerciales établies au seul motif que le partenaire refuse de se soumettre à des conditions commerciales injustifiées**.

Une **action en justice** n'est pas abusive, sauf lorsqu'elle est manifestement dépourvue, dans une perspective objective, de fondement et lorsqu'elle s'inscrit dans un plan ayant pour objectif d'éliminer la concurrence.

CHAPITRE 2. LES SANCTIONS ENCOURUES

Les sanctions peuvent être prononcées par les autorités de la concurrence (section 1) ou par les juridictions (section 2).

SECTION 1. LES SANCTIONS PRONONCÉES PAR LES AUTORITÉS DE LA CONCURRENCE

I. LES AUTORITÉS DE LA CONCURRENCE COMPÉTENTES

Deux hypothèses doivent être distinguées :

- **Première hypothèse (A)** : une pratique anticoncurrentielle fausse la concurrence sur le marché national, mais n'affecte pas le commerce entre États membres de l'Union européenne. Dans ce cas, seul le droit interne est applicable et seules les autorités nationales seront compétentes pour se prononcer à son égard.
- **Deuxième hypothèse (B)** : une pratique anticoncurrentielle fausse la concurrence sur le marché national ou sur une partie plus vaste de l'Union européenne et est susceptible d'affecter le commerce entre États membres. Dans ce cas, les deux droits sont applicables. Deux procédures pourront alors être ouvertes.

A. L'AUTORITÉ DE LA CONCURRENCE FRANÇAISE

Lorsqu'une pratique anticoncurrentielle fausse la concurrence sur le marché français, sans affecter le commerce entre États membres de l'UE, l'Autorité de la concurrence sera compétente pour se prononcer à son égard.

REMARQUE**Micro-PAC**

Pour que l'Autorité de la concurrence se concentre sur les affaires les plus importantes, les pratiques anticoncurrentielles commises sur un marché géographiquement restreint par des entreprises de petite taille (dites micro-PAC) relèvent de la compétence des services du ministre chargé de l'Économie (art. L. 464-9, C. com.).

Le ministre est compétent en cas d'affectation d'un marché de dimension locale et de présence d'entreprises dont le chiffre d'affaires individuel réalisé en France lors du dernier exercice clos ne dépasse pas 50 millions d'euros et dont les chiffres d'affaires cumulés ne dépassent pas 100 millions d'euros.

Le ministre peut soit classer l'affaire, soit prononcer des injonctions de mettre un terme aux pratiques visées et des sanctions pécuniaires, soit proposer des transactions à l'encontre d'entreprises auteurs de pratiques.

Quant à l'entreprise, soit elle l'accepte, alors l'Autorité de la concurrence en sera informée, soit elle garde le silence, refuse ou n'exécute pas (ou encore exécute mal) la décision du ministre, alors l'Autorité de la concurrence est saisie.

B. DEUX PROCÉDURES OUVERTES : COMMUNAUTAIRE ET NATIONALE

Lorsqu'une pratique anticoncurrentielle fausse la concurrence sur le marché national ou sur une partie plus vaste de l'Union européenne et est susceptible d'affecter le commerce entre États membres : les deux droits sont applicables. Deux procédures pourront être ouvertes : l'une devant l'autorité nationale, l'autre devant la Commission européenne. Le droit communautaire reconnaît la compétence des autorités nationales pour assurer l'application parallèle de leur droit national et du droit communautaire. Il est alors nécessaire de respecter la **primauté du droit communautaire sur les droits nationaux**.

II. LES SANCTIONS PRONONCÉES PAR LES AUTORITÉS DE LA CONCURRENCE**A. LES SANCTIONS****1. Les amendes**

En droit communautaire, pour chaque entreprise et association d'entreprises participant à l'infraction, l'amende n'excède pas 10 % de son chiffre d'affaires total réalisé au cours de l'exercice social précédent. Lorsque l'infraction d'une association porte sur les activités de ses membres, l'amende ne peut dépasser 10 % de la somme du chiffre d'affaires total réalisé par chaque membre actif sur le marché affecté par l'infraction de l'association (art. 23, § 2, règlement n° 1/2003, 16 déc. 2002).

En droit français, les sanctions pécuniaires sont proportionnées à la gravité des faits reprochés, à l'importance du dommage causé à l'économie, à la situation de l'organisme ou de l'entreprise sanctionné(e) ou du groupe auquel l'entreprise appartient et à l'éventuelle réitération de pratiques prohibées (art. L. 464-2, C. com.).

- Si le contrevenant n'est pas une entreprise, le montant maximum de la sanction est de 3 millions d'euros²¹.
- Le montant maximum de la sanction est, pour une entreprise, de 10 % du montant du chiffre d'affaires mondial HT le plus élevé réalisé au cours d'un des exercices clos depuis l'exercice précédant celui au cours duquel les pratiques ont été mises en œuvre. Si les comptes de l'entreprise ont été consolidés ou combinés, le chiffre d'affaires pris en compte est celui figurant dans les comptes consolidés ou combinés de l'entreprise consolidante ou combinante.

21. Celle-ci est de 750 000 € quel que soit le contrevenant, si l'affaire fait l'objet d'une procédure simplifiée par application de l'article L. 464-5 du Code de commerce.

REMARQUE

Le montant de l'amende peut être très élevé.

La méthode de détermination du montant de l'amende pose des difficultés. Plusieurs éléments doivent être pris en compte pour que **la sanction pécuniaire soit individualisée et proportionnelle** (ex. : gravité de l'infraction, importance du dommage causé à l'économie, situation individuelle de l'entreprise ou du groupe, chiffre d'affaires ayant trait à l'infraction, durée du comportement, circonstances atténuantes ou aggravantes, par exemple, réitération, procédure de clémence ou de non contestation des griefs, rôle particulier dans la conception et la mise en œuvre de la pratique).

2. Les injonctions

Pour faire cesser les pratiques illicites, un pouvoir d'injonction appartient à la Commission européenne et à l'Autorité de la concurrence.

La Commission européenne peut obliger par voie de décision les entreprises et associations d'entreprises intéressées à mettre fin à l'infraction constatée (art. 7, Règ. n° 1/2003).

De même, l'Autorité de la concurrence française peut ordonner aux intéressés de mettre fin aux pratiques anticoncurrentielles dans un délai déterminé ou imposer des conditions particulières (art. L. 464-2, C. com.). Pour les contraindre, elle peut fixer des **astreintes** dans la limite de 5 % du chiffre d'affaires journalier moyen, par jour de retard, à compter de la date qu'elle fixe (art. L. 464-3, II, C. com.). Elle peut aussi accepter des **engagements proposés par les entreprises de nature à y mettre un terme** (art. L. 464-2, I, al. 1, C. com.). Le premier président de la Cour d'appel de Paris est autorisé à ordonner le **sursis à l'exécution d'une décision de l'Autorité de la concurrence**, faisant l'objet d'un recours en annulation ou en réformation, notamment lorsque celle-ci est susceptible d'entraîner des conséquences manifestement excessives (art. L. 464-8, C. com.).

3. Les mesures de publicité

En droit communautaire, la Commission peut, à travers son pouvoir d'injonction, obliger les entreprises à informer ses partenaires des sanctions prononcées.

En droit français, la décision de l'Autorité de la concurrence est publiée au BOCCRF et sur le site Internet de l'Autorité de la concurrence (art. R. 464-8-1, C. com.). L'Autorité de la concurrence peut ordonner la publication, la diffusion ou l'affichage de sa décision ou d'un extrait de celle-ci selon les modalités qu'elle précise. Elle peut également ordonner l'insertion de la décision ou de l'extrait de celle-ci dans le rapport établi sur les opérations de l'exercice par les gérants, le conseil d'administration ou le directoire de l'entreprise. Les frais sont supportés par la personne intéressée (art. L. 464-2, I, al. 5, C. com.).

4. Les mesures provisoires (ou conservatoires)

L'Autorité de la concurrence peut prendre les mesures conservatoires qui lui sont demandées ou celles qui lui paraissent nécessaires (art. L. 464-1, al. 1^{er}, C. com.). Ces mesures peuvent être la **suspension de la pratique concernée** ou une **injonction aux parties de revenir à l'état antérieur**.

Les demandes de mesures conservatoires ont augmenté.

REMARQUE**Recours contre la décision des autorités**

Les décisions de l'Autorité de la concurrence sont soumises au contrôle de la Cour d'appel de Paris. Celles rendues par la Commission européenne peuvent faire l'objet d'un recours devant le tribunal d'instance de l'Union européenne (TIUE).

B. LES PROCÉDURES ALTERNATIVES

Trois procédés de « *régulation* », issus des procédures américaines, ont été transférés dans les compétences des autorités de la concurrence : la clémence, la procédure de non-contestation des griefs et les engagements. Ces trois moyens procéduraux visent à gagner en productivité et à résoudre une atteinte au droit de la concurrence sans avoir à recourir à une sanction juridictionnelle.

- La **clémence** ne s'applique qu'aux **ententes** les plus graves : celles sur les prix, sur les quantités livrées ou sur une répartition de clientèle. Elle permet de garantir aux participants à l'entente qui coopèrent avec les autorités une réduction ou une immunité d'amende (art. L. 464-2, IV, C. com.).
- La **procédure de non-contestation des griefs** est applicable aux **ententes** et aux **abus de position dominante**. Les entreprises qui ne contestent pas la réalité des griefs et qui s'engagent à modifier leurs comportements peuvent obtenir une réduction maximale de moitié de leur sanction (art. L. 464-2, III, C. com.).
- Enfin, dans la **procédure d'engagement**, les autorités de la concurrence ne prennent pas position et ne prononcent aucune sanction. Les entreprises concernées prennent des engagements pour rétablir la concurrence (art. L. 464-2, I, C. com.).

C. LA PRESCRIPTION

Aussi bien en droit communautaire qu'en droit interne²², la prescription est de 5 ans. Celle-ci peut être interrompue par tout acte de l'autorité de concurrence (Commission européenne ou Autorité de la concurrence) visant à l'instruction ou à la poursuite de l'infraction.

SECTION 2. LES SANCTIONS PRONONCÉES PAR LES JURIDICTIONS

Les sanctions prononcées par les juridictions sont de nature pénale (I) ou civile (II).

I. LA RESPONSABILITÉ PÉNALE DE LA PERSONNE PHYSIQUE DANS LE CADRE DES PRATIQUES ANTICONCURRENTIELLES

Est puni d'un emprisonnement de 4 ans et d'une amende de 75 000 € le fait, pour toute **personne physique**, de **prendre frauduleusement une part personnelle et déterminante** dans la conception, l'organisation ou la mise en œuvre des pratiques anticoncurrentielles (art. L. 420-6, C. com.).

Le principe de **non-cumul des sanctions** (la règle d'interdiction de la double sanction : *non bis in idem*) ne peut être invoqué, car le juge pénal sanctionne les personnes physiques et l'Autorité de la concurrence sanctionne les entreprises.

Les poursuites pénales obéissent aux règles de droit commun. L'Autorité de la concurrence peut transmettre le dossier au parquet. Le parquet ou la victime peuvent aussi engager des poursuites pénales, en l'absence de toute transmission du dossier par l'Autorité de la concurrence.

En réalité, peu de condamnations ont été prononcées.

II. LES SANCTIONS CIVILES

A. LA SPÉCIALISATION DES JURIDICTIONS

Les litiges relatifs à l'application des règles concernant les pratiques anticoncurrentielles sont attribués aux juridictions civiles ou commerciales de Marseille, Bordeaux, Lille, Fort-de-France, Lyon, Nancy, Paris et Rennes. La cour d'appel de Paris connaît des décisions rendues par celles-ci.

22. Art. 25, Règlement (CE) n° 1/2003 du 16 déc. 2002 et art. L. 462-7, C. com.

B. LES SANCTIONS : ACTIONS EN NULLITÉ ET EN RESPONSABILITÉ CIVILE

Le droit communautaire prévoit la **nullité de plein droit** des accords ou décisions interdits en cas d'entente illicite. De son côté, le droit français énonce qu'est nul tout engagement, convention ou clause contractuelle se rapportant à une pratique anticoncurrentielle.

Par ailleurs, la victime des pratiques anticoncurrentielles peut exercer une action en **responsabilité civile délictuelle** contre leur auteur. Il convient alors de démontrer une faute, un préjudice et un lien de causalité.

TITRE 4. LE CONTRÔLE DES CONCENTRATIONS

Le contrôle des concentrations est l'examen par une autorité publique des rapprochements. Il peut aboutir à une **autorisation pure et simple**, à une **interdiction** ou à une **autorisation conditionnelle**. C'est alors un **contrôle a priori** exercé, selon les cas, par les autorités communautaires ou nationales (chapitre 2) portant sur certaines formes de concentrations (chapitre 1).

CHAPITRE 1. LES CONCENTRATIONS SOUMISES AU CONTRÔLE

Le contrôle des concentrations s'applique à tous les secteurs d'activités économiques, indépendamment des opérateurs qui y exercent (entreprises privées ou publiques). L'opération de concentration peut prendre plusieurs formes (section 1). Pour être soumise au contrôle, l'opération doit avoir une certaine importance économique (section 2).

SECTION 1. LES FORMES DE CONCENTRATION

I. LES MODES DE CONCENTRATION

Économiquement, il existe plusieurs sortes de concentration :

- Les **concentrations horizontales** (concentration d'entreprises qui opèrent au même stade économique) : elles diminuent le nombre d'entreprises présentes sur un marché et accroissent ainsi la part de marché de la nouvelle entité issue de l'opération de concentration.
- Les **concentrations verticales** (concentrations d'entreprises qui ne sont pas situées au même stade économique) : elles peuvent limiter l'accès des concurrents à un marché ou une source d'approvisionnement.
- Les **concentrations « conglomerate »** (concentrations entre entreprises qui ne sont pas présentes sur le même marché, ni en amont, ni en aval) : une telle concentration a généralement lieu entre entreprises ayant des produits étroitement liés. Elles peuvent diminuer les capacités de négociation des partenaires commerciaux.

II. LES OPÉRATIONS DE CONCENTRATIONS

Plusieurs opérations sont visées par le contrôle des concentrations : fusions (A), créations d'une unité économique commune (B) ou prises de contrôle (C).

A. LA FUSION

La **fusion** au sens du contrôle des concentrations concerne indifféremment la **fusion-acquisition** et la **fusion-absorption**. En revanche, les fusions au sein des **groupes de sociétés** échappent au contrôle des concentrations car l'addition des puissances est d'ores et déjà

opérée. Les entités des groupes sont déjà gouvernées par les « *mêmes personnes* » et disposent des mêmes stratégies pour agir sur le marché.

B. LA CRÉATION D'UNE UNITÉ ÉCONOMIQUE COMMUNE

Sans pour autant parler de fusion, il peut y avoir une mise en commun d'activités pour créer une **unité économique commune**. Est ainsi visée, même en l'absence de concentration sur le plan juridique, la combinaison des activités d'entreprises antérieurement indépendantes qui aboutit à la création d'une unité économique. Deux ou plusieurs entreprises, tout en conservant leur autonomie juridique, établissent, sur une base contractuelle, une **gestion économique en commun**. Si cette opération entraîne une **fusion de fait** (une présomption est établie lorsqu'il existe une **direction économique unique et permanente** entre les entreprises concernées), il s'agit d'une concentration.

C. LA PRISE DE CONTRÔLE

Le contrôle est la possibilité d'exercer une **influence déterminante sur l'activité d'une entreprise**. Selon la jurisprudence communautaire, la condition d'**influence déterminante** est remplie chaque fois que les dirigeants ou les actionnaires d'une entreprise **peuvent « bloquer les décisions stratégiques de l'entreprise [...] telles que celles relatives à la nomination des organes de décision de l'entreprise [...] que sont le conseil d'administration et le conseil de surveillance »** (TPICE, 23 févr. 2006, aff. T. 282/02.).

La **prise de contrôle** d'une entreprise par une autre entreprise est une opération de concentration soumise au contrôle quel que soit le moyen utilisé (prise de participation majoritaire au capital, contrats commerciaux, achat d'éléments de l'actif, pactes d'actionnaires, modifications statutaires, etc.).

Le pouvoir de gouverner une entreprise peut s'exercer **à titre exclusif** ou **en commun** lorsque plusieurs personnes exercent de façon coordonnée une influence déterminante sur la stratégie d'une entreprise.

On notera que la Commission européenne a précisé que :

« Dans des cas exceptionnels, une **situation de dépendance économique** peut aboutir à un contrôle de fait, notamment lorsque d'importants accords de fourniture à long terme octroyés par des fournisseurs ou des clients couplés avec d'autres biens structurels permettent d'exercer une influence déterminante. »

C'est le cas par exemple lorsqu'une entreprise se trouve face à un créancier de grand poids²³.

De même, des accords autres que le contrat permettant la prise de contrôle d'une cible peuvent restreindre la liberté d'action des intervenants sur le marché. Tel est le cas d'une **clause de non-concurrence** (Auto. conc. déc. n° 09-DCC-74, 14 déc. 2009). Les accords produisant une intégration économique, comme dans le cadre des **contrats de franchise**, peuvent mettre une entreprise en situation de dépendance économique lui interdisant d'être autonome dans ses choix en matière d'approvisionnement, de prix, etc. Dans le même sens, on retiendra qu'un **contrat de location-gérance**, compte tenu des enjeux économiques en présence, peut être à l'origine d'une concentration (Auto. conc., déc. n° 09-DCC-46, 28 sept. 2009).

SECTION 2. L'IMPORTANCE ÉCONOMIQUE DE LA CONCENTRATION

Seules les opérations d'une certaine envergure sont soumises au contrôle, et ce, aussi bien en droit communautaire qu'en droit interne. Entrent ainsi dans le champ d'application du contrôle les concentrations dépassant certains seuils (I). Ceux-ci permettent de délimiter respectivement les compétences des autorités communautaires et nationales de la concurrence (II).

23. Cons. conc., 15 oct. 1991, n° 91-A-09, Gillette compagny-Eemland management services.

I. LES SEUILS DE CONTRÔLE

L'appréciation des seuils est réalisée sur la base du chiffre d'affaires total des entreprises concernées. Pour les **groupes de sociétés**, le chiffre d'affaires à retenir est celui obtenu en agrégeant au chiffre de l'entité directement concernée celui de l'ensemble des sociétés du groupe, qu'elles soient, directement ou indirectement, contrôlées par celui-ci.

A. LES SEUILS COMMUNAUTAIRES

Le contrôle communautaire diffère selon l'importance de l'opération en cause. Il existe deux seuils : un **grand seuil** et un **petit seuil** communautaires.

Le **grand seuil communautaire** (art. 1^{er}, § 2, Règ. n° 139/2004,) concerne les opérations suivantes :

- le chiffre d'affaires total réalisé sur le plan mondial par l'ensemble des entreprises concernées représente un montant supérieur à 5 milliards d'euros ;
- le chiffre d'affaires total réalisé individuellement dans la Communauté par au moins deux des entreprises concernées représente un montant supérieur à 250 millions d'euros, à moins que chacune des entreprises concernées réalise plus des deux tiers de son chiffre d'affaires total, dans la Communauté, à l'intérieur d'un seul et même État membre.

Le **petit seuil communautaire** concerne les opérations dont la dimension se définit par **quatre seuils** (art. 1^{er}, § 3, Règ. n° 139/2004) dès lors que les seuils de la grande dimension ne sont pas atteints :

- le chiffre d'affaires total réalisé sur le plan mondial par l'ensemble des entreprises concernées représente un montant supérieur à 2,5 milliards d'euros ;
- le chiffre d'affaires total réalisé par toutes les entreprises concernées est supérieur à 100 millions d'euros dans chacun d'au moins trois États membres ;
- le chiffre d'affaires total réalisé individuellement par au moins deux des entreprises concernées est supérieur à 25 millions d'euros dans chacun d'au moins trois États membres inclus aux fins du point précédent ;
- le chiffre d'affaires total réalisé individuellement dans la Communauté par au moins deux des entreprises concernées représente un montant supérieur à 100 millions d'euros, à moins que chacune des entreprises concernées réalise plus des deux tiers de son chiffre d'affaires total dans la communauté à l'intérieur d'un seul et même État membre.

B. LES SEUILS FRANÇAIS

Sont soumises au contrôle par les autorités françaises les **opérations de concentration d'une certaine importance mais qui n'atteignent pas la dimension communautaire** :

- le chiffre d'affaires total mondial HT de l'ensemble des entreprises ou groupes de personnes physiques ou morales parties à la concentration est supérieur à 150 millions d'euros ;
- le chiffre d'affaires total HT réalisé en France par deux au moins des entreprises ou groupes de personnes physiques ou morales concernés est supérieur à 50 millions d'euros (art. L. 430-2, C. com.).

Les entreprises ou les groupes d'entreprises concernées sont des entités liées à l'entreprise partie à l'opération, à la condition qu'elles agissent sur le marché pertinent.

À souligner que certaines opérations impliquant des chiffres d'affaires inférieurs aux seuils (donc en principe non contrôlables) peuvent être cependant soumises au contrôle. Ce sont surtout des opérations réalisées sur un marché étroit qui créent ou renforcent une position dominante. L'Autorité de la concurrence peut prendre les mesures structurelles en cas de constat d'un abus de position dominante ou de dépendance économique (art. L. 430-9, C. com.)²⁴.

24. Une procédure similaire existe en droit communautaire. Par application de l'article 85 du Traité CE, la Commission peut saisir ou être saisie par un État membre du contrôle d'une opération de concentration n'entrant pas dans les seuils communautaires.

REMARQUE

Il existe un seuil de contrôle plus bas pour le **secteur de la distribution au détail** (art. L. 430-2, II, C. com.) et pour les opérations de concentrations **réalisées dans les DOM/TOM** (art. L. 430-2, III, C. com.).

II. L'ARTICULATION ENTRE PROCÉDURE COMMUNAUTAIRE ET PROCÉDURE NATIONALE

Un **principe de subsidiarité** est fortement affirmé : la Commission européenne est seule compétente pour les concentrations communautaires et elle n'intervient pas sur des dossiers qui peuvent trouver leur solution au niveau national. Cependant, ce principe de subsidiarité est tempéré par le pouvoir de **renvoi** de la Commission et par les **prérogatives des États membres**.

La Commission a le pouvoir **de renvoyer l'affaire aux autorités nationales** (dès lors, c'est le droit national qui s'applique) lorsque l'opération a des conséquences sur le marché interne. Toutefois, lorsque l'opération relève, en principe, de la compétence nationale mais **menace d'affecter ou affecte le marché communautaire**, la Commission peut se saisir du dossier.

Les États membres restent compétents (même à l'égard des opérations de dimension communautaire) dès lors qu'il s'agit d'assurer la « **protection d'intérêts légitimes** » : sécurité publique, pluralité des médias et règles prudentielles.

CHAPITRE 2. LES PROCÉDURES DE CONTRÔLE DES CONCENTRATIONS

Avant tout contrôle des concentrations, des **formalités préalables** doivent être effectuées (section 1). La procédure de contrôle comporte aussi bien en droit communautaire qu'en droit interne deux phases (section 2).

SECTION 1. LES FORMALITÉS PRÉALABLES

REMARQUE

Les concentrations soumises à contrôle doivent être préalablement notifiées. Avant cette phase de notification, il existe une phase de **pré-notification facultative**. L'objectif de celle-ci est de déterminer l'existence éventuelle des concentrations ou leur notifiabilité et de préparer le dossier de notification. Pendant cette phase, on peut organiser des réunions avec l'autorité compétente. Il n'y a cependant pas de limite temporelle.

I. LA PHRASE DE NOTIFICATION PRÉALABLE ET OBLIGATOIRE

Le règlement communautaire comme le droit national sur les concentrations impliquent la **suspension des opérations** de concentration jusqu'à l'autorisation de l'autorité de concurrence compétente.

La notification préalable doit être effectuée lorsque les parties sont engagées de façon irrévocable : conclusion du traité de fusion, acquisition des actions de la société avant le contrôle, publication de l'offre d'achat des actions, etc.

L'obligation de notification pèse sur la personne physique ou morale qui acquiert le contrôle, sur les sociétés parties à la fusion ou sur les sociétés qui créent la filiale commune.

II. LES CONSÉQUENCES DU NON-RESPECT DE L'OBLIGATION DE NOTIFICATION PRÉALABLE

En droit communautaire, le non-respect de ces dispositions permet à la Commission d'infliger à la personne ou aux personnes qui acquièrent le contrôle d'une ou plusieurs autres entreprises, voire même aux entreprises « cibles », des **amendes** jusqu'à concurrence de 10 % du chiffre d'affaires total réalisé dans l'Union par les entreprises concernées (art. 14, § 2, Règ. n° 139/2004).

En droit interne, l'Autorité de la concurrence enjoint, sous astreinte (au maximum 5 % du chiffre d'affaires HT réalisé en France lors du dernier exercice clos par jour de retard), aux parties de notifier l'opération, à moins de revenir à l'état antérieur à la concentration (art. L. 430-8, I, C. com.). L'Autorité de la concurrence peut en outre infliger aux personnes morales à qui incombe la charge de la notification une sanction pécuniaire dont le montant maximum s'élève, pour les personnes morales, à 5 % de leur chiffre d'affaires HT réalisé en France lors du dernier exercice clos, augmenté de celui qu'a réalisé en France durant la même période la partie acquise et, pour les personnes physiques, à 1,5 million d'euros.

La même sanction pour les personnes qui ont notifié l'opération trop tard et qui ont notifiées les opérations mais n'ont pas attendu l'accord de l'Autorité de la concurrence.

En cas d'omission ou de déclaration inexacte dans une notification, l'Autorité de la concurrence peut infliger une sanction pécuniaire, accompagnée du retrait de la décision ayant autorisé la réalisation de l'opération. Le montant maximal de la sanction est identique à celle applicable à la première hypothèse.

SECTION 2. LA PROCÉDURE DE CONTRÔLE

Une fois l'opération notifiée à l'Autorité, cette dernière procède à un examen de l'opération, plus ou moins rapide selon la nature de l'opération et les difficultés qu'elle soulève.

I. LA PROCÉDURE LÉGÈRE OU L'EXAMEN SOMMAIRE (PHASE I)

A. LA PROCÉDURE DEVANT LA COMMISSION EUROPÉENNE

La décision de la Commission d'ouvrir la procédure de contrôle doit intervenir dans les **25 jours** qui suivent la notification. Ce délai est porté à **35 jours** si une demande de renvoi a été faite ou lorsque les entreprises proposent des engagements afin de rendre compatible leur opération avec le marché commun. Ces engagements doivent être présentés dans les 3 semaines qui suivent la notification.

Le délai d'instruction est suspendu lorsque la Commission est obligée de demander un renseignement ou d'ordonner une inspection.

La Commission peut prendre trois types de décisions (art. 6, Règ. n° 139/2004) :

- elle peut décider que l'opération ne relève pas du contrôle des concentrations ;
- elle peut soit autoriser d'emblée la réalisation de l'opération, soit l'autoriser en subordonnant son accord au respect d'engagements par les parties à l'opération en vue de remédier à ses effets anticoncurrentiels, si elle constate que la concentration notifiée, relevant du contrôle, ne soulève pas de doutes sérieux quant à sa compatibilité avec le marché commun ;
- elle peut, si l'opération lui paraît à première vue susceptible d'interdiction, engager la seconde phase de la procédure.

B. LA PROCÉDURE NATIONALE

La phase I de la procédure ne doit pas, en principe, dépasser la durée de **25 jours ouvrés**, à compter de la date de la réception de la notification complète par l'Autorité de la concurrence. Si les engagements des parties, visant notamment à remédier aux effets anticoncurrentiels de l'opération, sont reçus par l'Autorité avant l'expiration du délai de 25 jours, ce délai est prolongé

de **15 jours**. En outre, les parties peuvent demander à l'Autorité de suspendre les délais d'examen dans la limite de **15 jours** (art. L. 430-5, C. com.).

Comme dans le cadre du droit communautaire, l'Autorité dispose de trois possibilités (art. L. 430-5, III, C. com.) :

- elle peut constater que l'opération ne relève pas du contrôle des concentrations ;
- elle peut autoriser l'opération parce qu'elle estime qu'elle ne comporte pas de danger pour la concurrence, elle a la possibilité alors de subordonner l'opération à la réalisation effective des engagements pris par les parties ;
- mais, si elle estime que l'opération est de nature à porter atteinte à la concurrence, elle peut engager la phase d'examen approfondi (phase II).

Si l'Autorité ne prend aucune des trois décisions dans les délais qui lui sont impartis, elle en informe le ministre chargé de l'économie. Le ministre chargé de l'économie pourra demander, dans un délai de **5 jours** ouvrés, à compter de la date à laquelle il a reçu la décision de l'Autorité, à cette dernière un **examen approfondi** de l'opération (art. L. 430-7-1, I, C. com.). Si le ministre n'a pas demandé un examen approfondi dans le délai, l'opération est réputée avoir fait l'objet d'une décision d'autorisation.

II. LA PROCÉDURE D'EXAMEN APPROFONDIE (PHASE II)

A. LA PROCÉDURE DEVANT LA COMMISSION EUROPÉENNE

La Commission adopte dès que possible une décision, au plus tard **90 jours ouvrables** après l'ouverture de la procédure de contrôle, sauf à ce que les parties elles-mêmes sollicitent un report pouvant aller jusqu'à **25 jours ouvrables**.

Les textes communautaires ouvrent à la commission les trois mêmes pouvoirs :

- celui d'autoriser l'opération de concentration projetée purement et simplement ;
- celui de l'autoriser sous conditions ;
- et celui de l'interdire.

Sont déclarées incompatibles les concentrations qui entraveraient de manière significative une concurrence effective dans le marché ou une partie substantielle de celui-ci, notamment du fait de la création ou du renforcement d'une position dominante (art. 2, § 2 et § 3, Règ. n° 139/2004). Mais, ceci est écarté lorsque l'opération de concentration porte sur une **entreprise défaillante** même si celle-ci conduit au renforcement ou à la création d'une position dominante. Deux conditions sont imposées dans ce cas :

- d'une part, l'entreprise défaillante doit être condamnée à disparaître rapidement du marché si elle n'est pas reprise ;
- d'autre part, il n'existe pas d'alternative de reprise moins dommageable pour la concurrence.

Pour une concentration déjà réalisée mais déclarée incompatible avec le marché commun, la Commission peut ordonner aux entreprises concernées de dissoudre la concentration, notamment par la séparation des entreprises fusionnées ou la cession des actions ou actifs acquis, afin de rétablir la situation antérieure à la réalisation de la concentration. Elle peut ordonner toute autre mesure lorsqu'un tel rétablissement ne serait pas possible.

La décision de la Commission peut faire l'objet d'un recours en annulation devant le TIUE.

B. LA PROCÉDURE APPROFONDIE EN DROIT INTERNE

Si un doute sérieux d'atteinte à la concurrence subsiste au terme de cette phase, l'Autorité ouvre une **phase 2**, afin de procéder à une analyse approfondie de l'opération. Elle examine notamment si l'opération est de nature à porter atteinte à la concurrence notamment par la création, le renforcement d'une position dominante ou par la création ou le renforcement d'une puissance d'achat qui placeraient les fournisseurs en situation de dépendance économique. Elle examine également si l'opération est justifiée par des gains d'efficacité compensant les atteintes à la concurrence éventuellement constatées.

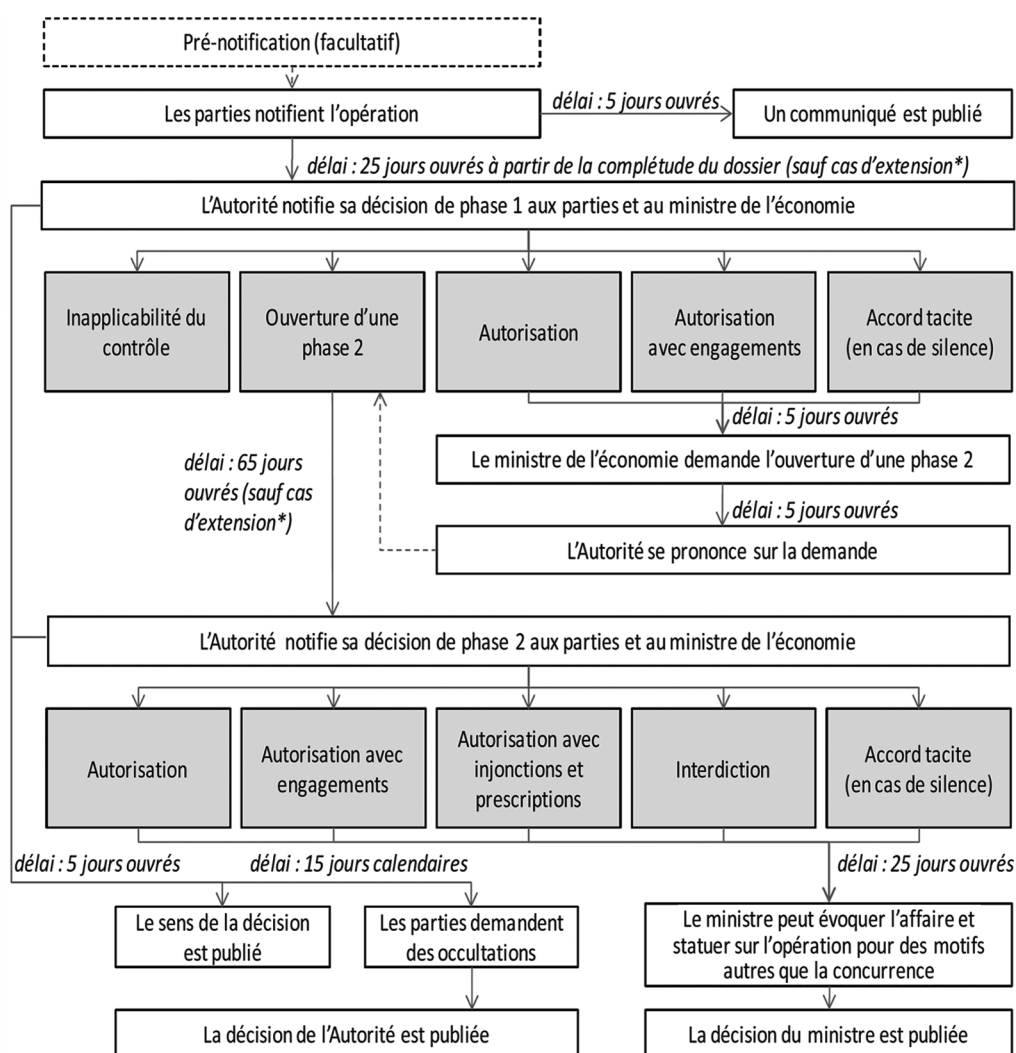
À l'issue de cet examen (en principe **65 jours ouvrés** à compter de l'ouverture de la phase 2), l'Autorité rend une décision collégiale qui peut, soit autoriser l'opération sans conditions particulières, soit l'autoriser sous réserve d'engagements, soit l'interdire.

Les parties ainsi que les tiers intéressés ont deux mois pour former un recours en annulation ou en réformation devant le Conseil d'État.

En cas de **non-respect d'engagements** mentionnés dans une décision statuant sur une opération de concentration, l'Autorité constate leur inexécution. Elle peut alors retirer la décision autorisant la concentration, enjoindre sous astreinte aux parties d'exécuter les engagements ou prononcer une sanction pécuniaire (art. L. 430-8, C. com.).

Par ailleurs, à titre exceptionnel, **l'affaire peut être évoquée par le Ministre en charge de l'économie** lorsque celle-ci revêt une dimension stratégique. Il pourra dans ce cas passer outre la décision de l'Autorité, en adoptant une décision motivée par des raisons d'intérêt général autres que le maintien de la concurrence (développement industriel, compétitivité des entreprises en cause au regard de la concurrence internationale, création ou maintien de l'emploi). L'intervention doit être effectuée dans un délai de **25 jours ouvrés** à compter de la date à laquelle il a reçu la décision de l'Autorité de la concurrence ou en a été informé par celle-ci.

Procédure de contrôle des concentrations auprès de l'autorité de la concurrence



* En phase 1, le délai est prolongé à 40 jours ouvrés lorsque des engagements sont déposés. Les parties peuvent aussi demander une prolongation dans la limite de 15 jours ouvrés. En phase 2, les délais sont prolongés de 20 jours ouvrés en cas de dépôt d'engagements moins de 20 jours avant le délai initialement prévu; les parties peuvent demander une prolongation (jusqu'à 20 jours); l'Autorité peut arrêter les délais lorsque les parties ayant procédé à la notification ont manqué de l'informer d'un fait nouveau dès sa survenance ou de lui communiquer, en tout ou partie, les informations demandées

Autorité de la concurrence, Rapport sur les Lignes directrices de l'Autorité de la concurrence relatives au contrôle des concentrations, p. 142 (2009) : http://www.autoritedelaconcurrence.fr/doc/ld_concentrations_dec09.pdf

Synthèse de la partie 3

L'objectif du droit de la concurrence est de garantir une libre concurrence sur un marché dit « *pertinent* ». La difficulté de ce droit tient au fait qu'il est composé d'un ensemble de règles ayant des origines variées et des objectifs différents :

- le droit de la concurrence fait appel à des mécanismes de **droit commun** (l'action en concurrence déloyale est fondée sur la responsabilité civile délictuelle de l'article 1382 du Code civil), mais un **droit spécial** composé de règles spécifiques a progressivement vu le jour (le contrôle préalable des concentrations, la répression des pratiques anticoncurrentielles et les pratiques restrictives de la concurrence) ;
- le droit de la concurrence est fortement influencé par le **droit communautaire** ;
- enfin, la libre concurrence est protégée tant **en amont** (avant la production des atteintes à la concurrence, par exemple, grâce au contrôle préalable des concentrations) qu'**en aval** (sanction des atteintes déjà produites, par exemple, par la répression des pratiques anticoncurrentielles). Le droit de la concurrence contient donc un volet **préventif** et un volet **répressif**.

L'action en concurrence déloyale n'est pas expressément prévue par un texte et a pour fondement la responsabilité civile délictuelle. En conséquence, les règles de droit commun s'appliquent tant en ce qui concerne les conditions de fond de l'exercice de l'action (faute, préjudice et lien de causalité) qu'en ce qui concerne les règles de procédure (juridictions compétentes, délai de prescription). Cependant, il n'est pas exigé de rapport de concurrence entre les parties pour l'exercice d'une telle action. Une difficulté particulière tient à la qualification d'acte déloyal engageant la responsabilité de son auteur. Les actes déloyaux peuvent notamment résulter d'un(e) :

- **Dénigrement** : propos péjoratifs visant à discréditer l'entreprise concurrente.
- **Risque de confusion** dans l'esprit d'un client d'attention moyenne et normale :
 - si l'auteur se trouve sur le même marché que ses victimes, la technique généralement utilisée est l'**imitation** (on peut également commettre des actes parasitaires) ;
 - s'ils se trouvent sur des marchés différents, la méthode employée est le **parasitisme**.
- **Désorganisation de l'entreprise concurrente** : les pratiques utilisées sont nombreuses. À titre d'illustration, on peut citer le cas où un ex-salarié lié par une clause de non-concurrence à son ancien employeur est recruté, immédiatement après sa démission, par un concurrent du premier. L'ancien employeur peut agir sur deux fondements : fondement contractuel contre son ex-salarié et fondement délictuel contre le nouvel employeur de ce dernier. Les deux actions se cumulent mais elles se distinguent tant quant à leurs fondements que quant aux juridictions compétentes. En outre, le juge cherche à concilier la liberté d'entreprendre, la liberté de recruter, la liberté de travailler et une concurrence saine.
- **Désorganisation du marché** : il s'agit essentiellement des pratiques pénalement sanctionnées. Ceci étant, simultanément à une action pénale, la victime de ces pratiques peut introduire une action en concurrence déloyale de droit commun.

Les **pratiques restrictives de la concurrence**, regroupées dans le Code de commerce, sont sanctionnées tantôt pénalement (revente à perte, prix minimums imposés, hausse ou baisse artificielle des prix) tantôt civilement (art. L. 442-6, C. com.). L'action en responsabilité fondée sur l'article L. 442-6 est spécifique :

- Concernant la personne pouvant agir : la victime, toute personne justifiant d'un intérêt, le Ministère public, le ministre chargé de l'Économie, le président de l'Autorité de la concurrence peuvent mettre en jeu cette responsabilité.
- Concernant la procédure : sur le territoire français, seules quelques TGI et TC sont compétents en raison d'une spécialisation des juridictions ; en outre, le fondement juridique étant la responsabilité civile délictuelle, le jeu des clauses attributives de compétence est paralysé.

La **transparence tarifaire** se manifeste en amont et en aval des relations commerciales. Avant la réalisation des opérations économiques, on doit communiquer à son partenaire commercial les termes des négociations et à la suite de celles-ci, un accord écrit doit être établi. Dans une relation professionnelle, la facturation est obligatoire.

Les **pratiques anticoncurrentielles** (PAC) visent principalement les ententes et les abus de position dominante. L'étude est centrée autour de trois thèmes :

- Définition des pratiques :
 - l'entente prend trois formes principales : accord, association d'entreprises et concertation ; les ententes sont condamnées non seulement en raison de leur but anticoncurrentiel mais aussi en raison de leur effet anticoncurrentiel ;
 - l'abus de position dominante nécessite que soient caractérisés une position dominante (individuelle ou collective) et un abus (refus de vente, vente liée, vente discriminatoire, prix excessivement bas, etc.).

Toutes les ententes ne sont pas prohibées alors que l'abus de position dominante n'est jamais toléré.
- Sanctions susceptibles d'être prononcées par les autorités de la concurrence (communautaire et française) et par les juridictions (pénale ou civile) :
 - d'une part, les autorités de la concurrence constatent et sanctionnent les pratiques elles-mêmes (par l'amende, l'injonction, les mesures de publicité ou les mesures provisoires) tandis que les juridictions civiles se prononcent sur les effets des pratiques (par la nullité de l'acte et la mise en jeu de la responsabilité de l'auteur) ;
 - et d'autre part, les autorités de la concurrence sanctionnent les entreprises auteurs des pratiques alors que les juridictions pénales poursuivent les personnes physiques pour leur contribution dans la conception, l'organisation et la mise en œuvre des pratiques.

C'est pourquoi il ne s'agit pas d'une hypothèse de cumul des sanctions.
- Règles de procédure :
 - afin de faciliter et accélérer la résolution des dossiers, des procédures alternatives sont proposées (clémence, non-contestation des griefs et engagement) ;
 - recours contre les décisions rendues : alors que les décisions de l'Autorité de la concurrence sont soumises au contrôle de la Cour d'appel de Paris, celles rendues par la Commission européenne peuvent être contestées devant la TIUE.

Le **contrôle des concentrations** est exercé de façon préventive. Seules les concentrations importantes (dépassant les seuils prévus) sont soumises à un contrôle préalable. Les concentrations prennent trois formes : fusion, prise ou acquisition du contrôle (unique ou conjoint) et entreprise commune.

En matière de concentration, la compétence pour connaître de ces opérations est partagée entre l'autorité de la concurrence nationale et la Commission européenne. En revanche, concernant les PAC, les autorités nationales sont compétentes, à égalité avec la Commission européenne, pour examiner les PAC de dimension communautaire. En droit français, les micros-PAC sont traitées directement par la DGCCRF alors que les PAC de dimension nationale sont traitées par l'Autorité de la concurrence.

L'ENTREPRISE ET L'ADMINISTRATION FISCALE

Partie rédigée par J. VERNET et H. WANG-FOUCHER

L'administration fiscale est un partenaire majeur dans la vie de l'entreprise et dont la position est assimilable à celle d'un important actionnaire soucieux de préserver (au nom de la collectivité) ses droits à percevoir un tiers dans les résultats de l'entreprise à travers l'impôt sur les sociétés (IS). Ceci explique que l'administration fiscale puisse apparaître tantôt comme un « *partenaire choisi* » par l'entreprise (procédure d'**agrément** ou de **rescrit**) (titre 1), tantôt comme un « *partenaire subi* » par elle (procédure de **contrôle fiscal**) (titre 2).

La procédure de rectification est la conclusion des opérations de contrôle fiscal. En principe, la procédure est contradictoire. Mais dans certains cas, l'administration a le pouvoir d'établir d'office les impositions supplémentaires (titre 3).

Le recours contre la décision de l'administration est un droit pour le contribuable. Il convient de distinguer les moyens de recours précontentieux, d'une part, des moyens de recours contentieux, d'autre part (titre 4).

TITRE 1. LES MESURES DE PRÉVENTION : AGRÉMENT ET RESCRIPT

Dans les opérations qu'elle doit réaliser, l'entreprise peut être amenée à demander à l'administration fiscale la délivrance d'un agrément (chapitre 1) ou bien à lui poser une question de droit sur une situation de fait (rescrit) (chapitre 2).

CHAPITRE 1. L'AGRÉMENT

Les agréments fiscaux sont des procédures administratives permettant à un contribuable de bénéficier d'un régime fiscal dérogatoire pour certaines opérations prévues par la loi. Leur obtention est subordonnée à une demande de l'intéressé et à une décision de l'autorité compétente. L'exigence d'un agrément ne confère pas au ministre le pouvoir, qui n'appartient qu'à la loi, de déterminer le champ d'application d'un avantage fiscal mais lui permet de s'assurer que l'opération satisfait aux conditions posées par la loi.

La procédure d'agrément est donc différente de celle de **rescrit fiscal** qui est davantage une procédure assurant la **sécurité juridique** des opérations réalisées par les contribuables.

SECTION 1. LES PRINCIPAUX AGRÈMENTS

I. LES AGRÈMENTS EN FAVEUR DES ENTREPRISES

Les agréments délivrés en faveur des entreprises peuvent être liés aux besoins de restructurations qu'elles rencontrent :

- dans le cadre **des fusions** : apports à des personnes morales étrangères (art. 210 C, CGI), conformité aux conditions applicables de plein droit pour le régime de faveur (art. 210 B, 3, CGI), transfert des déficits antérieurs non encore déduits par la société absorbée (ou apporteuse) à la société bénéficiaire de l'apport pour qu'elle puisse les imputer sur ses résultats ultérieurs (art. 209 II, CGI), transfert de la créance sur l'État détenue par la société absorbée, scindée ou apporteuse à la société bénéficiaire des apports (art. 220 quinquies, II, CGI) ;
- dans le cadre d'un **apport partiel d'actif** : exonération de la distribution sur agrément délivré à la société apporteuse, en cas d'attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif aux membres de la société apporteuse (art. 115, 2, CGI).

Les agréments en faveur des entreprises peuvent également être délivrés dans des situations ou pour des opérations particulières :

- pour le **traitement de l'entreprise en difficulté** : exonération des résultats des sociétés créées pour reprendre une entreprise en difficulté (art. 44 septies, CGI) ou bien encore pour la réduction d'impôt pour les dons versés aux organismes agréés dont l'objet exclusif est de verser des aides financières aux PME permettant la réalisation d'investissements (art. 238 bis, 4, CGI) ;
- pour les **dépenses de mécénat** : dépenses engagées par l'entreprise à titre de dons et ouvrant droit à réduction d'impôt (art. 238 bis, CGI).

II. LES AUTRES AGRÈMENTS FISCAUX

Il existe d'autres agréments fiscaux, notamment :

- en matière **d'aménagement du territoire** (avantages fiscaux accordés aux entreprises qui acceptent de s'installer dans des lieux défavorisés tels que friches industrielles, etc.) ;
- pour la **conservation du patrimoine** (exonération des droits de mutation ou pour les dons et legs à l'État d'œuvres de haute valeur artistique ou historique ou bien dation en paiement²⁵ comme cela a été le cas pour la succession du peintre Picasso) ;
- pour l'obtention de réductions d'impôts par les entreprises qui réalisent certains **investissements dans les DOM**.

SECTION 2. LES PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DE L'AGRÈMENT

I. LE CARACTÈRE PRÉALABLE

Sauf disposition expresse contraire, toute demande d'agrément à laquelle est subordonnée l'application d'un régime fiscal particulier doit être préalablement déposée à la réalisation de l'opération qui la motive (art. 1649 nonies, CGI). La demande est établie d'après un modèle fourni par l'administration.

De manière générale, le délai au terme duquel le **silence** gardé par l'autorité administrative sur une demande d'agrément **vaut décision de rejet** est fixé à 4 mois (art. 2, II, b, décr. n° 2001-907, 3 oct. 2001). Concernant le régime de déduction des investissements réalisés dans les DOM (art. 217 undecies III, 2, CGI), l'absence de réponse de l'administration dans un délai de **3 mois** vaut **accord tacite**. Le délai peut être réduit à 2 mois lorsque le dossier est examiné par l'un des directeurs des services fiscaux des DOM.

25. La dation en paiement est le paiement des droits de succession par la remise à l'État d'une œuvre d'art ou d'un objet de collection.

II. LA DISTINCTION ENTRE L'AGRÉMENT DE DROIT ET L'AGRÉMENT DISCRÉTIONNAIRE

La jurisprudence distingue les **agréments de droit** des **agréments discrétionnaires** :

- Lorsque **l'agrément est de droit**, l'administration doit le délivrer dès lors que les conditions légales sont remplies. Dans le cas contraire, la motivation doit préciser quelle condition exigée par les textes pour l'obtention de l'agrément l'intéressé ne remplit pas. La décision de refus doit être motivée.
- Lorsque **l'agrément est discrétionnaire**, l'administration n'est pas obligée de l'accorder, même si les conditions légales sont respectées. **Le refus n'a pas à être motivé.** Lorsque le contribuable conteste une décision relative à un agrément discrétionnaire, le juge se limite à vérifier que la décision n'est ni fondée sur des faits matériellement inexacts, ni entachée d'erreur de droit, d'erreur manifeste d'appréciation ou de détournement de pouvoir.

Le juge de l'impôt apprécie, cas par cas, à quelle catégorie appartient un agrément.

SECTION 3. LES VOIES DE RECOURS

Les délais de recours ne sont opposables qu'à la condition d'avoir été mentionnés, ainsi que les voies de recours, dans la notification de la décision. S'il a été mentionné dans la décision, le **recours pour excès de pouvoir**²⁶ doit être formé dans les **2 mois** qui suivent la notification de la décision au contribuable. À défaut, l'intéressé peut se pourvoir en tout temps devant le tribunal administratif.

Le contribuable a, par ailleurs, dans le cadre du **recours hiérarchique**, la possibilité de demander à l'administration de reconsidérer sa position.

SECTION 4. LE RETRAIT

Le **maintien des avantages** attachés à l'agrément est subordonné à la réalisation des engagements contractés. En cas **d'inexécution des engagements**, l'agrément est retiré et les avantages fiscaux qu'il comportait sont remis en cause dans les limites du droit de reprise²⁷.

Avant le retrait de l'agrément, l'entreprise doit être mise en demeure de présenter ses observations. Le délai accordé ne peut être inférieur à 30 jours. Le contribuable peut se faire assister par un conseil de son choix. La décision de retrait doit être motivée. Les effets du retrait peuvent toutefois être limités à une fraction des avantages obtenus. Les rappels de droits sont assortis de l'intérêt de retard.

La décision de retrait peut être contestée par la voie du **recours pour excès de pouvoir** et, après expiration de ce délai de recours, par la **voie d'exception d'illégalité**²⁸, à l'appui de la demande en décharge des impositions qui en découlent.

26. Le **recours pour excès de pouvoir** est souvent présenté comme un « *procès fait à un acte* ». En effet, le recours pour excès de pouvoir vise à annuler un acte administratif ou, le cas échéant, à annuler des dispositions divisibles de cet acte. Ce recours ne peut d'ailleurs avoir d'autre objet que l'annulation de l'acte avec effet rétroactif. La particularité du recours pour excès de pouvoir, et ce qui en fait notamment son utilité, c'est qu'il est ouvert à l'administré, même lorsque la décision administrative ne prévoit pas de recours (CE, 17 févr. 1950).

27. CE, 4 avr. 2012, n° 326760.

28. L'**exception d'illégalité** est la voie de droit par laquelle une partie au litige demande au juge, en cours d'instance, de constater l'illégalité d'un acte et de le déclarer inapplicable en l'espèce. C'est une technique procédurale classique du droit public français, utilisée également et notamment en droit communautaire.

REMARQUE**Déchéance de l'agrément**

Lorsque le bénéficiaire d'avantages fiscaux accordés du fait d'un agrément administratif se rend coupable, postérieurement à la date de l'agrément, d'une infraction fiscale reconnue frauduleuse par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée, il est déchu du bénéfice desdits avantages depuis la date de l'infraction (art. 1649 nonies A, 2, CGI). Il s'agit de la déchéance de l'agrément. Il convient de la distinguer du retrait de l'agrément.

CHAPITRE 2. LE RESCRIT FISCAL

Il convient de distinguer les rescrits de droit commun (section 1) des rescrits particuliers (section 2).

SECTION 1. LE RESCRIT GÉNÉRAL

I. LE PRINCIPE

La procédure du **rescrit fiscal général** (art. L. 80 B, 1°, LPF) permet au contribuable de demander à l'administration fiscale de lui expliquer comment sa situation doit être traitée au regard des impôts. La réponse de l'administration, appelée **rescrit fiscal**, donne au contribuable des garanties juridiques, sous certaines conditions.

La question peut porter sur **tous les impôts, droits et taxes** prévus par le CGI (par exemple, le contribuable peut demander si sa situation lui permet de bénéficier d'une réduction d'impôt).

Lorsque la question a **déjà été posée par un autre contribuable** à l'administration fiscale et qu'elle a fait l'objet d'une réponse publiée sur le site²⁹ de la direction générale des finances publiques, il est possible d'appliquer la solution publiée à condition de s'assurer que les conditions sont les mêmes et de se conformer strictement à la réponse donnée.

La **prise de position formelle de l'administration** sur l'appréciation de la situation du contribuable au regard d'un texte fiscal est opposable. Ainsi, en cas de rehaussement, le contribuable peut bénéficier d'une garantie contre les éventuels changements de doctrine, sous certaines conditions.

Le **rescrit fiscal engage l'administration** à ne pas remettre en cause la situation fiscale du contribuable si celui-ci a suivi la position ou les indications communiquées par l'administration et qu'il est de bonne foi (c'est-à-dire qu'il a donné à l'administration toutes les informations utiles pour qu'elle prenne sa décision),

La **garantie prend fin** dans les trois cas suivants :

- la situation du contribuable n'est plus identique à celle qu'il a présentée dans sa demande ;
- la législation applicable à la situation a évolué ;
- l'administration modifie son appréciation sur la situation qui lui a été présentée. Dans ce cas, l'appréciation antérieure n'est plus valable à partir du jour où le contribuable est informé de ce changement, et seulement pour l'avenir.

II. LA FORME DE LA DEMANDE

La demande de rescrit général doit être formulée :

- soit avant la date d'expiration du délai dont le contribuable dispose pour déclarer ;
- soit en l'absence d'obligation déclarative, avant la date de paiement de l'impôt concerné.

29. Certaines décisions de rescrit sont consultables sur le site www.impots.gouv.fr (rubrique documentation/documentation fiscale/décisions de rescrit). Une décision de rescrit fiscal se présente sous la forme : RES N° 2010/06 (FE) du (date de publication).

La demande doit être écrite, déposée auprès du service des impôts dont relève le demandeur et contenir les informations suivantes :

- l'identité et l'adresse du demandeur ;
- une présentation précise, complète et sincère de la situation du demandeur ;
- le texte fiscal sur la base duquel le contribuable saisit l'administration pour qu'elle prenne position et, dans la mesure du possible, l'analyse que le contribuable en a faite.

III. LA RÉPONSE À LA DEMANDE

L'administration doit répondre dans un **délai de 3 mois** à partir de la réception de la demande ou, en cas de demande incomplète, à partir de la réception des compléments demandés.

A. EN CAS DE DÉSACCORD

En cas de désaccord avec la réponse de l'administration fiscale, le contribuable peut solliciter un second examen de sa demande. Il doit alors formuler cette nouvelle demande **dans les 2 mois** après réception de la réponse de l'administration à la demande initiale, selon les mêmes règles de contenu et d'envoi que pour la demande initiale et **sans invoquer d'éléments nouveaux**.

L'administration fiscale notifie au demandeur une nouvelle réponse au plus tard 3 mois après réception de la demande de second examen.

REMARQUE

Le contribuable n'est pas tenu de se plier à la réponse de l'administration fiscale. En outre, le simple fait de ne pas se plier à un refus de rescrit ne suffisait pas à caractériser la mauvaise foi du contribuable (CAA Paris, 6 avr. 2011, n° 09PA00903).

B. LE DÉFAUT DE RÉPONSE

Le défaut de réponse de l'administration dans le délai de 3 mois **ne vaut pas en principe accord tacite**.

En revanche, il existe des rescrits pour lesquels le défaut de réponse **vaut accord tacite** (voir section 2).

IV. LES RESCRITS DE DROIT COMMUN SPÉCIFIQUES

A. LE RESCRIT VALEUR (ART. 18, LPF)

La procédure de rescrit-valeur permet à tout chef d'entreprise qui souhaite donner son outil de travail de consulter l'administration sur la valeur à laquelle il estime son entreprise.

L'administration dispose d'un **délai de 6 mois** pour se prononcer sur la demande, à compter de la réception de la demande du contribuable ou, si en cas de demandes complémentaires, à compter de la réception des compléments d'information demandés. **L'absence de réponse de l'administration ne vaut pas accord tacite.**

Dès lors que l'administration a donné son accord sur les modalités de donation de tout ou partie de l'entreprise individuelle ou des titres de la société, elle ne peut plus remettre en cause ultérieurement la valeur admise. Le donateur doit, dans un délai de 3 mois suivant la réponse de l'administration, réaliser la donation sur la base de la valeur vénale expressément acceptée.

B. LE RESCRIT POUR LES PRIX DE TRANSFERT (ART. L. 80 B, 7°, LPF)

L'administration fiscale contrôle fréquemment les prix de transfert afin de s'assurer que les entreprises ne « *transfèrent pas leur marge* » à l'étranger, dans un pays où la fiscalité serait plus avantageuse (voir série 03). Pour se prémunir contre ce risque, les entreprises peuvent recourir à la procédure du rescrit pour obtenir un **accord préalable sur la méthode de détermination des prix de transfert**. L'administration n'est pas tenue de répondre aux demandes adressées par les contribuables et **son silence ne vaut pas accord tacite**.

SECTION 2. LES RESCRITS PARTICULIERS

Il existe des rescrits particuliers : accords tacites (I), rescrit « *mécénat* » (II) et rescrit « *abus de droit* » (III).

I. LES ACCORDS TACITES (ART. L. 80 B, 2° À 6° ET 8°, LPF)

Pour ces rescrits particuliers, le défaut de réponse de l'administration dans le délai de **3 mois** vaut acceptation tacite. Il s'agit principalement :

- des exonérations accordées aux **entreprises nouvelles** créées dans les zones d'allégements fiscaux (aménagement du territoire, zones franches urbaines, etc.) et certains régimes **d'amortissements exceptionnels** ;
- des demandes d'appréciation des dépenses éligibles **au crédit d'impôt recherche** ;
- des demandes d'accord relatives au caractère de **jeune entreprise innovante** ;
- des demandes d'accord relatives au bénéfice du régime fiscal des **pôles de compétitivité** ;
- des demandes adressées par des entreprises étrangères concernant l'existence en France d'un **établissement stable** ;
- des demandes adressées par des contribuables concernant la **qualification et le régime de taxation** de leurs revenus professionnels (IR/IS).

Le délai de 3 mois à partir duquel il y aura accord tacite en l'absence de réponse de l'Administration court à compter de la réception de la demande ou, si des éléments complémentaires ont été demandés par l'Administration, à compter de la réception des compléments demandés.

II. LE RESCRIT « *MÉCÉNAT* » (ART. L. 80 C, LPF)

Les **organismes bénéficiaires de dons** doivent s'assurer, préalablement à la délivrance des reçus fiscaux, qu'ils répondent aux critères pour que ces dons ouvrent droit à réduction d'impôt au profit des donateurs, qu'il s'agisse de particuliers ou d'entreprises.

L'administration dispose d'un délai de **6 mois** pour répondre et **l'absence de réponse** de l'administration dans ce délai **vaut accord tacite**.

La réponse positive de l'administration ne vaut que pour la situation décrite dans la demande. En cas de réponse négative, celle-ci doit comporter l'exposé des motifs qui la justifient.

III. LE RESCRIT « *ABUS DE DROIT* » (ART. L. 64 B, LPF)

La procédure de répression de l'abus de droit n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention, a consulté par écrit l'administration en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un **délai de 6 mois** à compter de la demande.

REMARQUE**L'abus de droit**

Entre deux solutions légales, le contribuable est libre de choisir la moins onéreuse fiscalement. Mais, l'administration fiscale peut donner à cet acte une interprétation différente et la remettre en cause sur les fondements de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales alors même que le contribuable n'a commis aucune infraction au regard du droit civil ou commercial.

Ainsi, l'administration fiscale peut requalifier la vente d'un immeuble en donation déguisée si elle peut prouver que la finalité de l'opération était effectivement une donation mais avec la volonté de profiter de droits de mutation réduits applicables aux ventes de biens. Dans ce cas, l'administration peut entamer une procédure de l'abus de droit qui lui permettra de rendre à l'opération son véritable caractère fiscal et d'encaisser les droits perçus majorés de 80 % **et** l'intérêt de retard (0,40 % par mois). La **majoration due en cas d'abus de droit est abaissée de 80 % à 40 %** lorsque le contribuable n'a pas eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit et qu'il n'en a pas été le principal bénéficiaire (art. 1729, CGI).

Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, dès lors que l'abus de droit recouvre l'une des deux situations (art. L. 64, LPF³⁰) :

- la **fictivité** : il s'agit de dénoncer les actes dissimulant la portée véritable d'un contrat ou d'une convention, l'exemple le plus courant est la donation déguisée en vente ;
- le **but exclusivement fiscal** : il s'agit de démontrer qu'il y a eu une volonté expresse d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé aurait normalement supportées, les crédits d'impôt fictifs constituent un exemple de but exclusivement fiscal.

Il faut **distinguer l'abus de droit de l'acte anormal de gestion (AAG)** : l'acte anormal de gestion est une théorie jurisprudentielle permettant à l'administration fiscale de rejeter la déduction de charges qui n'ont pas été supportées par une entreprise dans son propre intérêt ou de réintégrer une recette dont la renonciation n'a pas été faite dans l'intérêt propre de l'entreprise.

TITRE 2. LES DIFFÉRENTES FORMES DE CONTRÔLE FISCAL

Le système fiscal français est un **système déclaratif**. En contrepartie, l'administration contrôle le dépôt effectif de ces déclarations et la sincérité de celles-ci (chapitre 2).

Au préalable, le **pouvoir de contrôle** de l'administration fiscale est un pouvoir strictement encadré par la loi. Cet encadrement se traduit notamment par le principe du **délai de reprise (ou de prescription)** (chapitre 1) au-delà duquel le contribuable bénéficie d'une amnistie fiscale (l'administration ne peut plus établir d'imposition).

30. Art. L. 64, al. 1^{er}, LPF : « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. »

CHAPITRE 1. LE DÉLAI D'ACTION DE L'ADMINISTRATION

L'administration exerce son droit de reprise (section 1), c'est-à-dire le droit de corriger une imposition erronée, dans le cadre du droit de contrôle qui lui est conféré par la loi (section 2).

SECTION 1. LE DROIT DE REPRISE

Le **délai de reprise** est la période pendant laquelle l'administration fiscale peut corriger des erreurs dans la déclaration du contribuable et effectuer des rectifications.

I. LE DÉLAI DE REPRISE

En principe, le **délai de reprise de droit commun est de 6 ans**, dès lors qu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long (art. L. 186, LPF).

En pratique, le **délai de reprise est de 3 ans**. Il est toutefois plus exact de dire que le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la 3^e année suivant celle au titre de laquelle l'impôt est dû (art. L. 169, al. 1^{er}, LPF). Ce principe s'applique à la majorité des impôts, taxes et droits (IR, IS, CSG/CRDS, TVA, CET, droits d'enregistrement).

EXEMPLE

Les revenus soumis à l'IR au titre de l'année 2012 (déclarés en 2013) peuvent faire l'objet d'un redressement jusqu'au 31 décembre 2015. Inversement, en 2015, l'administration peut redresser les revenus des années 2012, 2013 et 2014.

Pour les entreprises dont l'exercice correspond à l'année civile comme pour celles dont la clôture est décalée, le **point d'arrêt** du délai de reprise est fixé au 31 décembre de la dernière année civile du délai non prescrit.

EXEMPLE

La société SA Vakomça clôturant ses comptes au 31 décembre ne pourra être redressée sur l'IS dû au titre de l'exercice 2011 que si la proposition de rectification parvient à la société au plus tard le 31 décembre 2014.

Si la société clôture ses comptes au 30 mars 2011, la proposition de rectification devra également parvenir à la société au plus tard le 31 décembre 2014 (et non pas au 30 mars 2014).

II. LES PROROGATIONS ET RÉDUCTIONS DU DÉLAI DE REPRISE

A. LES PROROGATIONS

La loi prévoit plusieurs cas de prorogation du délai de reprise dont bénéficie l'administration fiscale : en cas de **fraude fiscale** ayant donné lieu à un dépôt de plainte et ouverture d'une enquête judiciaire (prorogation de 2 ans), d'**activités occultes** (délai de reprise porté à 10 ans), de **flagrance fiscale** (délai de reprise porté à 10 ans) ou de **non déclaration de certaines opérations à l'étranger** (délai de reprise porté à 10 ans).

EXEMPLE

Si une vérification de comptabilité effectuée en matière d'IS portant sur les revenus 2009 à 2011 donne lieu à une proposition de rectification et à un dépôt de plainte en 2012, l'administration fiscale peut engager (avant le 31 décembre 2012) une nouvelle vérification portant sur les exercices 2007 et 2008.

Une prorogation est également applicable en cas de **recours à l'assistance administrative internationale** (art. L. 188 A, LPF). Une demande de renseignements adressée à une autorité étrangère dans le cadre de l'assistance administrative internationale a pour effet, sous certaines conditions et dans la limite de 5 ans, de prolonger le délai de reprise qui court alors **jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la réponse**, même si le délai initial a expiré.

En matière de **droits d'enregistrement**, le délai de reprise de 3 ans est porté à 6 ans si les déclarations souscrites n'étaient pas suffisantes pour calculer le montant du redressement **et** si l'administration a dû se livrer à des recherches ultérieures (art. L. 185, LPF).

B. LA RÉDUCTION DU DÉLAI DE REPRISE

Le délai de reprise est réduit de 3 à 2 ans **pour les contribuables adhérents à un centre de gestion agréé ou une association agréée**³¹, sous réserve que le rapport de mission établi à l'issue du contrôle par l'organisme agréé ait été communiqué à l'Administration (art. L. 169 et L. 176, LPF). Cette disposition concerne les bénéfices professionnels à l'IR (BIC, BNC, BA), la TVA et les bénéfices à l'IS des EURL, SARL, EARL et des SELARL dont l'associé unique est une personne physique (**l'avantage n'est pas étendu aux SASU**).

Cette réduction de délai ne s'applique pas aux contribuables pour lesquels des pénalités autres que les intérêts de retard (majorations de retard notamment) auront été appliquées aux deux périodes d'imposition non prescrites en cause.

EXEMPLE

Les revenus BIC réalisés par un entrepreneur individuel au titre de l'exercice 2012, déclarés en 2013, ne pourront plus, si les conditions d'adhésion à un organisme de gestion agréé sont remplies, faire l'objet de rehaussements après le 31 décembre 2014.

SECTION 2. LE DROIT DE CONTRÔLE

La **prescription** a pour effet de « figer » les résultats et revenus des années ou exercices qu'elle atteint ; en d'autres termes, aucun impôt ou taxe supplémentaire ne pourra être réclamé sur ces périodes. Le délai de reprise est « *expiré* ».

Le service des impôts peut cependant exercer, sur une période prescrite, un **droit de contrôle** (art. L. 10, LPF). En effet, les infractions qui trouvent leur origine dans les exercices prescrits et qui ont une incidence sur les résultats et donc l'assiette et le calcul de l'impôt du premier exercice non prescrit, pourront être rectifiées.

Il ne s'agit pas d'une extension du délai de reprise mais de la possibilité pour l'administration de contrôler des opérations effectuées pendant la période prescrite qui modifient la base imposable ou l'impôt relatif à une période sur laquelle peut s'exercer le droit de reprise de l'administration. Les deux principales situations dans lesquelles le contrôle d'exercices prescrits est possible sont les suivantes :

- déficits antérieurs ou crédits d'impôt reportés sur une période non prescrite ou report en arrière de déficits sur des exercices prescrits ;
- erreur figurant au bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit (règle de la correction symétrique des bilans et intangibilité du bilan d'ouverture).

31. Un contribuable doit avoir été membre d'un tel centre pendant toute la durée de l'exercice considéré, sauf des exceptions (art. 371 L et 371 L bis, CGI, ann. II).

EXEMPLE

Une entreprise a déclaré à tort un déficit fiscal en 2007 de 150 000 € qui a été par la suite reporté et imputé successivement sur 2008 (pour 25 000 €), 2009 (pour 50 000 €), 2010 (pour 50 000 €) et 2011 (pour 25 000 €). L'entreprise fait l'objet, en 2014, d'une vérification de comptabilité sur les exercices 2011 et 2012. L'administration fiscale peut exercer un droit de contrôle sur l'origine du déficit (2007) mais ne pourra pas exercer son droit de reprise, l'exercice 2007 étant prescrit en 2014. Toutefois, elle pourra exercer son droit de reprise sur 2011 (premier exercice non prescrit en 2014) à hauteur de 25 000 €.

CHAPITRE 2. LES DIFFÉRENTES FORMES DE CONTRÔLE

Le **contrôle fiscal** peut être réalisé de différentes façons et varie selon la nature de l'impôt vérifié. Il peut s'effectuer **du bureau (contrôle formel ou contrôle sur pièces)** (section 1) ou prendre la forme d'un **contrôle fiscal externe (CFE)** (examen contradictoire de situation fiscale personnelle « ESFP » ou vérification de comptabilité « VG ») (section 2).

SECTION 1. LES CONTRÔLES RÉALISÉS AU BUREAU DE L'ADMINISTRATION

Le **contrôle formel** (I) et le **contrôle sur pièces** « CSP » (II) sont deux formes de contrôle fiscal réalisé du bureau. Les agents de l'administration fiscale opèrent ces contrôles **sans avoir l'obligation d'en informer le contribuable**. En outre, deux formes de contrôle ont été récemment introduites en droit français : le **contrôle sur demande** et le **contrôle de flagrance fiscale** (III).

I. LE CONTRÔLE FORMEL

Le **contrôle formel** opéré du bureau par les services des impôts a pour objet d'assurer une présentation correcte de la déclaration en vue de son exploitation optimale par les moyens informatiques. Il permet également de rapprocher les éléments déclarés avec les différents documents que le contribuable doit joindre à sa déclaration.

A. UN CONTRÔLE SYSTÉMATIQUE

Le contrôle formel est un **contrôle systématique** qui vise **toutes les déclarations déposées par le contribuable** (déclarations de revenus des particuliers, déclarations de résultats des entreprises, déclarations de TVA, déclarations annexes, etc.) ainsi que les **pièces justificatives** qui sont censées les accompagner.

Cette procédure permet de détecter, préalablement à sa saisie informatique, **des incohérences graves**, par exemple :

- rattachement d'enfants majeurs ne répondant pas aux conditions de rattachement ;
- confusion dans les cases de la déclaration de revenus à servir (confusion entre revenus et charges, etc.) ;
- absence de la nouvelle adresse du contribuable en cas de déménagement ;
- absence de signature de la déclaration de revenus.

Ce mode de contrôle n'implique aucune recherche extérieure aux déclarations.

B. LES CONSÉQUENCES DU CONTRÔLE FORMEL

Dans le cadre du contrôle formel, l'administration peut être amenée à **demande des renseignements complémentaires** au contribuable par l'envoi d'une lettre (imprimé n° 754). Cette demande n'a aucun caractère contraignant pour le contribuable, c'est-à-dire que le contribuable n'est pas obligé d'y répondre. L'administration fiscale peut également sélectionner le dossier du contribuable pour un contrôle sur pièces (CSP).

En principe, **le contrôle formel n'autorise pas l'administration à modifier la déclaration déposée**. Seules les erreurs incontestables peuvent être rectifiées par le service des impôts sans l'envoi de courrier particulier, dès lors que le contribuable ne s'y est pas opposé.

Les enjeux financiers relatifs à la correction doivent être modérés pour éviter toute difficulté ultérieure en termes de procédure. Si le service constate qu'un revenu catégoriel a été omis sur la déclaration d'IR (n° 2042), le report sur la déclaration n° 2042 ne peut être effectué qu'après avoir notifié cet élément au contribuable.

Le service adresse par conséquent au contribuable une proposition de rectification.

II. LE CONTRÔLE SUR PIÈCES (CSP)

A. LA DÉFINITION DU CSP

Le **contrôle sur pièces** (CSP) permet à l'administration de s'assurer à la fois que les contribuables ont totalement satisfait à leurs obligations déclaratives et qu'ils ont correctement déclaré les éléments devant être communiqués aux services fiscaux.

Le **CSP s'effectue du bureau** et consiste en l'**examen critique** des déclarations déposées par les contribuables. Il comporte plus précisément trois aspects :

- la détection et la relance des contribuables défaillants (ceux qui n'ont pas déposé spontanément leur déclaration dans les délais légaux) ;
- l'action de prévention afin de réparer les erreurs relevées dans les déclarations ;
- la sélection des dossiers en vue du CFE (ESFP et VG).

B. LES MODALITÉS DU CSP

Le CSP est un contrôle **exhaustif** de l'ensemble des déclarations contenues dans le dossier fiscal du contribuable (déclarations professionnelles, non professionnelles ou de revenu global) à partir :

- de tous les éléments en possession du service des impôts ;
- de ceux recueillis dans le cadre des liaisons administratives ;
- des informations obtenues du contribuable ;
- des informations obtenues auprès de tiers dans le cadre du **droit de communication**.

REMARQUE

Distinction entre CSP et CFE

Le contrôle fiscal externe (CFE) comprend deux types d'opérations : la VG et l'ESFP. Les travaux effectués dans le cadre du CSP sont naturellement moins étendus que dans ces deux types d'opérations. Par ailleurs, il est important de noter que la différence primordiale qui existe entre le CSP (ou le contrôle formel) et le CFE repose sur l'obligation d'informer le contribuable :

- **Dans le cas du CSP**, l'administration fiscale n'est pas tenue d'informer le contribuable qu'elle engage le CSP de son dossier fiscal. L'administration peut donc adresser une demande d'informations (ou de renseignements) ou même une proposition de rectification à un contribuable qui ignorait le contrôle en cours le concernant. Les garanties du contribuable (délai de réponse, voies de recours, etc.) ne sont pas remises en cause.

Le service des impôts peut interroger le contribuable sur un point ou deux de sa déclaration mais le juge de l'impôt peut considérer que l'administration a engagé un CFE sans en avoir avisé le contribuable dès lors que l'importance des questions posées le justifie.

- **Dans le cadre du CFE**, aucune demande de l'administration fiscale ne peut être adressée au contribuable **avant qu'il n'ait reçu un avis de vérification** l'informant de l'ouverture du contrôle à son encontre.

Aussi, chaque fois qu'un dossier présente des anomalies et mérite un examen approfondi, le service des impôts le programmera en CFE, sans procéder à des investigations trop lourdes afin de ne pas encourir la sanction du juge pour non-respect des garanties accordées aux contribuables en la matière.

C. LES CONSÉQUENCES DU CSP

En cas d'erreur, le service a la possibilité de rectifier la base déclarée par la mise en œuvre d'une procédure de rectification.

En cas d'incohérence flagrante et importante relevée lors du CSP, la situation fiscale du contribuable pourra être examinée par la mise en œuvre d'une vérification de comptabilité ou d'un ESFP.

III. LE CONTRÔLE SUR DEMANDE ET LA FLAGRANCE FISCALE

A. LE CONTRÔLE SUR DEMANDE

Cette procédure est destinée à informer les contribuables des règles fiscales pour la compréhension desquelles ils peuvent rencontrer des difficultés et à les rendre juridiquement sûres par une prise de position formelle qui engage l'administration pour l'avenir.

1. Le champ d'application

Les **petites et moyennes entreprises** dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas certains montants peuvent demander à l'administration de contrôler les opérations réalisées, y compris pour la période ou l'exercice en cours, sur des points précis (art. L. 13 C, LPF). Il s'agit des entreprises dont le chiffre d'affaires ou les recettes professionnelles ne dépassent pas 1 500 000 € pour les entreprises dont le commerce principal est la vente de marchandises, d'objets, de fournitures et de denrées à emporter ou à consommer sur place ou la fourniture de logement, ou 450 000 € pour les autres (prestations de services)³².

Ce contrôle sur demande, en tant qu'il porte sur le **crédit impôt recherche (CIR)**, s'applique à toutes les entreprises, quel que soit leur chiffre d'affaires (art. L. 13 CA, LPF) et aux Jeunes Entreprises Innovantes (JEI) pour la seule question de l'éligibilité des **dépenses de recherche**.

2. La procédure

L'administration n'est pas tenue de déférer à la demande de contrôle. Lorsque l'administration répond favorablement à la demande du contribuable, elle l'informe des résultats du contrôle sur chacun de ces points et ses conclusions constituent des prises de position formelles qui engagent l'administration.

32. Ces montants sont appréciés hors taxes et annuellement ou par période de 12 mois si l'exercice est supérieur à cette durée. Lorsque l'activité de l'entreprise se rattache à la fois aux deux catégories d'opérations (ventes et prestations de service), le chiffre d'affaires global de l'entreprise ne doit pas excéder la limite des 1 500 000 € et le chiffre d'affaires résultant des opérations autres que les ventes ou la fourniture de logement ne doit pas dépasser la limite des 450 000 €. Quels que soient l'exercice ou la période sur lesquels porte la question du contribuable, le chiffre d'affaires à prendre en compte est celui réalisé au titre de l'année ou de l'exercice précédant l'exercice au cours duquel la demande est présentée.

L'accès à la comptabilité et à l'ensemble des documents comptables est nécessaire à la finalité même du contrôle sur demande mais, pour autant, **ce contrôle ne constitue pas une vérification de comptabilité** au sens strict. En conséquence, il n'est pas assorti des garanties prévues pour la vérification de comptabilité. La demande du contribuable doit être limitée à un ou quelques points précis. En pratique, l'examen de la comptabilité n'est effectué que pour les besoins de la réponse à ce ou ces points.

Si le contrôle fait apparaître des erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites, le contribuable peut procéder à une rectification moyennant un **intérêt de retard à taux réduit** (0,28 % par mois au lieu de 0,40 %). À défaut de rectification spontanée de la part du contribuable, une procédure de rectification est engagée dans les conditions de droit commun.

B. LA FLAGRANCE FISCALE (ART. L. 16-0 BA, LPF)

Lorsque l'administration constate qu'un contribuable exerçant une activité professionnelle commet une fraude fiscale grave, elle dresse un **procès-verbal de flagrance fiscale**. Ce procès-verbal permet au comptable public de **sécuriser le recouvrement des redressements fiscaux à venir en recourant à des saisies conservatoires, sans accord préalable du juge**.

1. Le champ d'application

Cette procédure peut être mise en œuvre, à tout moment, dans le cadre du **droit de visite et de saisie**, du **droit d'enquête**, de la procédure de **contrôle en matière de TVA** pour les redevables relevant du RSI, de la **vérification de comptabilité** ou bien encore du **contrôle inopiné**.

La flagrance fiscale concerne des contribuables exerçant une **activité professionnelle** et soumis à ce titre à des obligations déclaratives en matière d'IR (BIC, BNC, BA), d'IS et de TVA, quel que soit leur régime d'imposition.

Peuvent donner lieu à l'établissement de procès-verbaux de flagrance fiscale des faits constatés au titre des périodes achevées (non plus de la période en cours) pour lesquelles aucune obligation déclarative n'est échue.

La mise en œuvre de la flagrance fiscale doit être justifiée par l'une des situations suivantes :

- l'exercice d'une **activité que le contribuable n'a pas fait connaître** à un centre de formalités des entreprises (CFE) ou au greffe du tribunal³³ ;
- la délivrance de factures **ne correspondant pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services**, ou de factures afférentes à des livraisons de biens au titre desquelles la TVA ne peut faire l'objet d'aucune déduction ou la comptabilisation de telles factures reçues³⁴ ;
- lorsqu'elles sont de nature à **priver la comptabilité de valeur probante**, soit la réitération d'opérations commerciales sans facture et non comptabilisées, soit l'utilisation d'un logiciel de comptabilité ou de caisse « *permissif* » de nature à priver la comptabilité de valeur probante ;
- une infraction aux interdictions mentionnées par le Code du travail, relatives au **travail dissimulé** ;
- l'absence réitérée du respect de l'obligation de déclaration mensuelle ou trimestrielle de la TVA ;
- lorsque les agents sont informés de l'exercice par le contribuable d'une activité criminelle ou délictuelle (trafic de stupéfiants, etc.), même si les obligations déclaratives ne sont pas encore échues.

33. Sauf s'il a satisfait, au titre d'une période antérieure, à l'une de ses obligations fiscales déclaratives.

34. Sont ainsi visés d'une part les contribuables émettant ou comptabilisant en charges des factures fictives et, d'autre part, ceux participant à une fraude « *carrousel* » de TVA. L'un des modèles classiques de « *carrousel* » TVA est un montage frauduleux qui consiste, pour des sociétés souvent éphémères et créées à cette seule fin, à revendre plusieurs fois une même marchandise en la faisant « *circuler* » à travers la France et différents États membres de l'Union européenne pour bénéficier à chaque étape d'un remboursement de TVA déductible sur l'achat mais sans déclarer de TVA collectée.

2. La procédure

Cette procédure doit être mise en œuvre par un agent de l'administration fiscale ayant au moins le grade de contrôleur des finances publiques.

Afin de respecter les droits de la défense, le législateur a assorti la procédure de flagrance fiscale de **garanties** et de **voies de recours** au bénéfice du contribuable, dans les conditions de droit commun ou selon des dispositifs nouvellement créés. Le contribuable peut notamment bénéficier de **deux recours cumulatifs en référé, l'un contre la mise en œuvre de la procédure de flagrance fiscale et l'autre contre la mise en œuvre des saisies conservatoires**.

SECTION 2. LE CONTRÔLE FISCAL EXTERNE (CFE)

Les principaux motifs de sélection des dossiers pour un CFE sont divers :

- la complexité du dossier du contribuable ne permet pas de réaliser dans de bonnes conditions le CSP ;
- des éléments relevés à l'occasion d'autres contrôles fiscaux ont mis en évidence des anomalies présentes dans le dossier du contribuable ;
- des éléments utiles à la rectification de la situation fiscale du contribuable ne peuvent être recueillis que par un CFE (sur place).

Le CFE peut prendre deux formes de contrôles différents : **ESFP** (I) qui est un contrôle portant uniquement sur les particuliers et **VG** qui porte sur les entreprises (II). Bien que ces deux procédures ne puissent jamais être confondues (les questions propres au patrimoine privé ne peuvent pas être évoquées lors d'une vérification de comptabilité et inversement), l'administration fiscale accompagne régulièrement la vérification de comptabilité des exploitants individuels d'un ESFP, ce qui permet d'avoir une vue d'ensemble sur le patrimoine de l'exploitant.

I. L'EXAMEN CONTRADICTOIRE DE LA SITUATION FISCALE PERSONNELLE (ESFP)

L'administration fiscale peut procéder à l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) des **personnes physiques** au regard de l'IR, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en France, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt.

À l'occasion de cet examen, l'administration peut contrôler la **cohérence entre, d'une part les revenus déclarés** et, d'autre part, la **situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie** des membres du foyer fiscal (art. L. 12, LPF).

Les ESFP viennent, en pratique, souvent en complément d'une vérification de comptabilité, ce qui permet aux services fiscaux d'appréhender la situation économique d'un exploitant individuel, gérant, administrateur, etc. dans sa globalité et de déceler notamment d'éventuels mouvements financiers de comptes professionnels vers des comptes privés.

A. L'ESFP, UNE PROCÉDURE NON CONTRAIGNANTE ET CONTRADICTOIRE

Le contribuable vérifié n'est pas tenu de répondre aux demandes de l'administration qui peuvent être formulées, soit dans le cadre de l'**avis de vérification**, soit dans le cadre de **demandes écrites ou orales, ni de se rendre aux convocations** qui pourraient lui être adressées par l'inspecteur chargé du contrôle.

Le **caractère non contraignant** de cette procédure est cependant limité par l'envoi éventuel, dans le cadre de la procédure d'ESFP, au contribuable des **demandes d'éclaircissements ou de justifications** (art. L. 16 et L. 69, LPF), éventuellement renouvelées par mise en demeure de répondre. Un défaut de réponse ou une réponse insuffisante du contribuable à ces demandes peuvent effectivement aboutir à la mise en œuvre d'une **procédure d'office**.

Le vérificateur est dans l'obligation d'engager, avec le contribuable vérifié, un **débat contradictoire**. Le caractère « *contradictoire* » de la procédure d'ESFP est reconnu expressément par la

loi et par la jurisprudence. Cependant, le juge refuse de reconnaître le caractère « *oral* » à un débat contradictoire dans le cadre de l'ESFP, même s'il impose à l'administration d'avoir proposé au moins deux entretiens au contribuable avant la proposition de rectification. En outre, il a été jugé que le vérificateur n'avait pas à rechercher un dialogue sous forme « *écrite* » dans l'hypothèse où le contribuable n'aurait pas donné suite à une ou plusieurs offres de dialogue oral (CE, 30 janv. 2013, n° 335191).

B. LE DÉROULEMENT DE L'ESFP

1. L'avis de vérification

Un ESFP **ne peut pas être engagé sans que le contribuable en ait été informé** par l'envoi ou la remise préalable d'un **avis de vérification** (imprimé n° 3929) (art. L. 47, LPF). Les conditions d'engagement de l'ESFP sont sensiblement les mêmes que pour la vérification de comptabilité.

L'avis de vérification doit préciser certaines mentions. En outre, sous peine d'irrégularité de la procédure, l'avis **doit être accompagné** de la **Charte des droits et obligations du contribuable vérifié**.

2. Le lieu de l'examen

L'ESFP se déroule **en principe dans les locaux de l'administration**, c'est-à-dire dans les locaux du service qui a engagé le contrôle. L'ESFP peut, très exceptionnellement, avoir lieu chez le conseil du contribuable, au siège de son entreprise ou à son domicile si le contribuable vérifié en fait la demande.

3. La durée de l'examen

Sous peine de nullité de l'imposition, la procédure d'ESFP **ne peut pas s'étendre sur une durée supérieure à un an**. Ce délai a pour **point de départ** la date de réception ou de remise de l'avis de vérification et pour **point d'arrivée** la date d'envoi de la proposition de rectification au contribuable (cachet de la poste faisant foi).

Toutefois, la durée de l'ESFP est portée à 2 ans dans un des deux cas suivants :

- en cas de découverte, en cours de contrôle, d'une **activité occulte** dans le délai initial d'un an, éventuellement prorogé ;
- en cas de mise en œuvre, dans le délai initial d'un an, de l'exercice de **droit de communication auprès du ministère public et de l'autorité judiciaire** (art. L. 82 C et L. 101, LPF).

Le **délai d'un an peut être prorogé du délai nécessaire** à l'administration pour obtenir communication des comptes bancaires ou pour obtenir des renseignements auprès des autorités étrangères³⁵ ou bien **de 30 jours** lorsque l'administration aura adressé une demande d'éclaircissements et de justifications.

4. Les investigations

L'administration effectue le relevé des sommes figurant aux crédits des comptes bancaires. Lorsque, pour une même année, la somme de ces crédits (diminuée des virements internes réalisés entre comptes du contribuable) représente au moins **le double de la somme des revenus déclarés à l'IR ou excède les revenus déclarés d'au moins 150 000 €** (principe appelé « **règle du double** », d'origine jurisprudentielle et légalisé par la loi du 29 déc. 2012), l'administration interroge le contribuable sur la nature et l'origine de ces crédits. Cette demande de l'administration doit indiquer explicitement les points sur lesquels elle porte et mentionner au contribuable le délai de réponse dont il dispose.

35. Le délai nécessaire à l'administration pour obtenir la réponse à une demande d'assistance administrative internationale prolonge, non seulement la période de contrôle d'un an du nombre de jours nécessaires à l'obtention de la réponse, mais aussi, en raison de l'exploitation des informations obtenues, le délai de reprise, jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la réponse à la demande et au plus tard jusqu'à la fin de la 5^e année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (art. L. 188 A, LPF).

REMARQUE

Lorsque le contribuable est défaillant, la « *règle du double* » ne peut évidemment pas s'appliquer. En conséquence, la demande d'éclaircissements et de justifications est remplacée par une simple demande non contraignante. L'administration, pouvant recourir à la force de la procédure d'imposition d'office, peut qualifier librement les crédits figurant sur les comptes bancaires, même en l'absence de réponse du contribuable.

C. LA CLÔTURE DE L'ESFP**1. La proposition de rectification ou l'avis d'absence de rectification**

L'administration doit porter les conclusions de l'ESFP à la connaissance du contribuable même en l'absence de rectification (art. L. 49, LPF). Pour cela, elle adresse une proposition de rectification (lettre n° 3924) ou un avis d'absence de rectification (lettre n° 3953).

2. La limitation du droit de reprise

« Lorsqu'elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration des impôts ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt [...]. »

Art. L. 50, LPF.

Cependant, cette règle ne s'applique pas :

- lorsque le contribuable a fourni à l'administration des éléments incomplets ou inexacts ;
- ou lorsque que l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale ;
- ou lorsque l'administration a, dans le délai initial de reprise, demandé à l'autorité compétente d'un autre État ou territoire des renseignements (art. L. 188 A, LPF) ;
- ou lorsque l'administration a, dans le délai de reprise, déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale (le délai de reprise est de 10 ans) (art. L. 188 B, LPF).

II. LA VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ (VG)

La **vérification de comptabilité** est l'ensemble des opérations permettant à l'administration de vérifier, **sur place**, la comptabilité d'une activité professionnelle, afin de s'assurer de la sincérité et de la valeur probante des écritures comptables, de contrôler la régularité des déclarations sous-critées et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires (art. L. 13, LPF). En contrepartie, **le contribuable dispose d'une série de garanties**, aussi bien pour la vérification proprement dite que pour les rectifications éventuelles consécutives aux anomalies constatées lors du contrôle.

Il convient d'étudier d'abord les règles générales (A) et ensuite les cas particuliers (B).

A. LES RÈGLES GÉNÉRALES**1. Le champ d'application****a. Les revenus concernés**

La vérification de comptabilité destinée à vérifier la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables peut être utilisée en matière de **BIC**, de **BNC**, de **BA relevant du régime réel**, d'**IS** et de **taxes sur le chiffre d'affaires** (TVA et assimilées). Les **droits d'enregistrement** peuvent également faire l'objet d'une vérification de comptabilité s'ils résultent d'une activité professionnelle obligeant à la tenue d'une comptabilité.

La vérification de la comptabilité **ne peut donc pas être employée** pour le contrôle de catégories de revenus qui ne sont pas soumises à la tenue d'une comptabilité (traitements et salaires, revenus fonciers des particuliers, etc.).

b. Les périodes vérifiées**► En matière de BIC, BNC, BA ou d'IS**

L'**avis de vérification** vise les exercices non prescrits. Pour définir si un exercice est prescrit, il convient de se placer à sa date de clôture. Le **point de départ** de l'avis de vérification est donc, au plus tôt, fixé à l'exercice clos en N-3 (généralement le 31 décembre) et le **point d'arrivée** à la dernière déclaration dont le délai de dépôt est expiré à la date de l'envoi de vérification.

Dès lors, en cas d'exercice décalé clos en N-3 (en matière de BIC ou d'IS³⁶), l'avis de vérification vise l'année d'ouverture de cet exercice, soit N-4³⁷.

► En matière de TVA

Dans le cas où l'exercice ne correspond pas à une année civile, le délai part du début de la première période sur laquelle s'exerce le droit de reprise en matière d'IR et d'IS et s'achève le 31 décembre de la 3^e année suivant celle au cours de laquelle se termine cette période (art. L. 176, al. 4, LPF).

EXEMPLE

La SARL Hureau est soumise à l'IS au régime réel normal. Elle dépose ses déclarations de TVA, modèle CA 3, le 19 de chaque mois. Un avis de vérification est adressé le 15/11/2013.

Hypothèse n° 1 : La SARL Hureau clôture ses exercices le 31/12 de chaque année. L'avis de vérification de comptabilité adressé le 15/11/2013 couvre régulièrement la période :

- du 01/01/2010 au 31/12/2012 en matière d'IS (les liasses fiscales ont dû être déposées respectivement en mai 2011, 2012 et 2013) ;
- du 01/01/2010 au 30/09/2013 en matière de TVA (la date limite de dépôt de la déclaration de TVA du mois de septembre 2013 étant fixée au 19/10/2013).

Hypothèse n° 2 : La SARL Hureau clôture ses exercices le 31/03 de chaque année

L'avis de vérification de comptabilité adressé le 15/11/2013 couvre régulièrement la période :

- du 01/04/2009 au 31/03/2013 en matière d'IS (les liasses fiscales ont dû être déposées respectivement en mai 2010, 2011, 2012 et 2013) ;
- du 01/04/2009 au 30/09/2013 en matière de TVA.

REMARQUE**Interdiction de renouveler une vérification**

En principe, il est impossible pour l'administration de renouveler une vérification de comptabilité déjà effectuée pour un impôt ou une période déterminée. Toutefois, l'article L. 51 alinéa 2 du LPF prévoit des aménagements à ce principe.

« Toutefois, il est fait exception à cette règle :

- 1° Lorsque la vérification a été limitée à des opérations déterminées ;
- 2° Dans les cas prévus à l'article L. 176 en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ;
- 3° Dans les cas prévus à l'article L. 187 en cas d'agissements frauduleux ;
- 4° Dans les cas où l'administration a dressé un procès-verbal de flagrante fiscale [...] ;
- 5° Dans les cas de vérification de la comptabilité des sociétés mères qui ont opté pour [l'intégration fiscale] ;
- 6° [...] après l'intervention de la réponse de l'autorité compétente de l'autre État ou territoire ;
- 7° Dans les cas prévus à l'article L. 188 B [en cas de dépôt d'une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale]. »

Art. L. 51, al. 2, LPF.

36. Seuls les exercices BIC ou IS peuvent être décalés.

37. En fiscalité, lorsque l'on parle d'un **exercice N**, on évoque l'exercice **clos en N** (au 31/12/N ou bien en cours d'année N).

EXEMPLES

Une entreprise relevant du régime réel (mensuel en TVA) a fait l'objet d'une vérification de comptabilité en novembre 2012 au titre de l'IS (exercices clos les 31/12/2010 et 31/12/2011) et en matière de TVA (période du 01/01/2010 au 31/09/2012).

En septembre 2013, une nouvelle vérification de comptabilité pourra être opérée au titre de l'IS (exercice clos le 31/12/2012) et en matière de TVA (période du 01/01/2012 au 31/07/2013).

On constate que la TVA, pour la période du 01/01/2012 au 31/09/2012 a été vérifiée régulièrement deux fois.

2. Les modalités de contrôle**a. L'avis de vérification préalable****▀ Le principe**

Le contribuable est informé de la vérification de comptabilité par l'envoi ou la remise d'un **avis de vérification** accompagné de la **charte des droits et obligations du contribuable vérifié**³⁸. Ce sont les mêmes règles que celles dans le cadre d'un ESFP.

L'avis de vérification **doit préciser** :

- la date et l'heure du début des opérations de contrôle ;
- les années soumises à vérification ;
- sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix ;
- le nom des supérieurs hiérarchiques du vérificateur (droit d'exercer des recours hiérarchiques).

Concernant **la preuve de l'envoi ou de la remise de la charte** des droits et obligations du contribuable vérifié, le juge retient une position souple. Dès lors qu'elle justifie, par la signature de l'accusé de réception, que le contribuable a bien reçu l'avis de vérification et que cet avis mentionnait qu'il était accompagné de la charte, l'Administration doit être regardée comme apportant la preuve de l'envoi de ce document si, de son côté, le contribuable ne se prévaut d'aucune diligence pour obtenir communication de la charte qu'il soutient n'avoir jamais reçue. Le défaut d'envoi ou de remise de la charte est susceptible d'entraîner la nullité du contrôle (art. L. 10, al. 4, LPF). Cependant, n'est pas fondée l'exception de nullité dès lors que le contribuable disposait déjà de deux exemplaires de la Charte à l'occasion de la vérification des exercices précédents (Cass. crim., 21 juin 2000, n° 99-84102).

Selon la jurisprudence, les opérations de contrôle ne peuvent pas commencer **avant un délai de 2 jours francs ouvrés** suivant la réception de l'avis (délai supposé nécessaire pour contacter un conseil). Le délai de **2 jours francs** ne tient pas compte dans la computation du délai ni du jour de la réception de l'avis ni de celui marquant le début des opérations de contrôle. Il faut en outre exclure les samedis, dimanches et jours fériés.

▀ Les exceptions au principe de l'envoi ou de la remise de l'avis préalable

Toutefois, il existe des exceptions à ce principe :

- Le **contrôle inopiné** (art. L. 47, al. 4, LPF) : le vérificateur peut **intervenir inopinément** dans les locaux de l'entreprise. Au cours de cette intervention, l'avis de vérification, accompagné de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, est remis au début des **opérations de constatations matérielles**. Cependant, **aucune investigation n'est menée sur place** ; il s'agit simplement de faire un relevé exhaustif des éléments présents sur place (matériels, liquidités dans les caisses, etc.). L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable (2 jours francs au moins) permettant au contribuable de se faire assister d'un conseil de son choix.

38. Les dispositions qui y sont contenues sont opposables à l'administration.

- **Le droit de visite et perquisition** (art. L. 16 B, LPF) : l'**autorité judiciaire**, saisie par l'administration, **peut autoriser** les agents de l'administration des impôts à rechercher la preuve d'agissements frauduleux, en effectuant des **visites en tous lieux, même privés**, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur **saisie**, quel qu'en soit le support. Chaque visite doit être **autorisée par** une ordonnance du **JLD du TGI** dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter. Il est prévu l'accès pour le contribuable perquisitionné à un **juge d'appel** qui appréciera les faits et le droit.

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES
(cachet du service)



3927-SD
(12/2012)
cerfa
N° 11872*08

AVIS DE VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ

Réception : sur rendez-vous

Tél :
Télécopie :
Mél :@dgfip.finances.gouv.fr
Affaire suivie par :
Référence :

AR

M.....
.....
.....

Paris, le

Madame, Monsieur,

Conformément aux dispositions des articles L. 13 et L. 47, et le cas échéant L. 16 D du livre des procédures fiscales et afin de procéder à la vérification :

- de l'ensemble de vos déclarations fiscales ou opérations susceptibles d'être examinées et portant sur la période : du au

Je me présenterai à votre établissement le, à heures.

En cas d'empêchement, je vous remercie de m'en informer très rapidement.

Je vous prie de bien vouloir tenir à ma disposition vos documents comptables et pièces justificatives et, dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données, traitements et documentation visés au deuxième alinéa de l'article L. 13 du Livre des procédures fiscales.

Au cours de ce contrôle, **vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix.**

Pour votre information, un exemplaire de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié est joint.

A cet égard, vous vous exposez à des sanctions fiscales et pénales si vous-même ou des tiers mettez le vérificateur dans l'incapacité d'accomplir sa mission dans des conditions normales. De plus, toute agression physique ou verbale envers les agents des finances publiques est passible de poursuites judiciaires (art.433-3 et 222-8 du code pénal).

Je me tiens à votre disposition pour vous fournir tous autres renseignements ou précisions.

Vous pouvez prendre contact au : 00.00.00.00.00.

Si vous rencontrez des difficultés dans le déroulement et lors de la conclusion de cette vérification, vous pouvez vous adresser à l'inspecteur divisionnaire ou à l'inspecteur principal dont les coordonnées suivent :
M.....
.....

Si, après ces contacts, des divergences importantes subsistent, vous pouvez faire appel à l'interlocuteur M....., chargé(e) par le Directeur d'étudier personnellement les problèmes rencontrés par les contribuables à l'occasion des vérifications.

☐ (1) Préablement à l'examen au fond de vos documents comptables, je me propose de procéder ce jour à la constatation des éléments physiques de votre exploitation, de l'existence et de l'état de vos documents comptables (art. L. 47 du Livre des procédures fiscales, extrait reproduit au verso).

Je vous prie d'agréer, Monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

L'Inspecteur(trice) des finances publiques

M.

(1) A cocher en cas de contrôle inopiné

- Le **droit de communication** (art. L. 13, LPF) : ce droit permet à l'administration de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des entreprises, administrations, établissements financiers, etc. en vue de leur utilisation à des fins d'assiette ou de contrôle des impôts dus. Il ne peut pas être exercé à l'encontre des particuliers. Les éléments comptables dont l'administration prend connaissance ne doivent pas faire l'objet d'un examen critique, les opérations de recoupement devant revêtir un caractère ponctuel et se limiter à un relevé passif d'écritures comptables ou à la copie de documents.

b. Le lieu du contrôle

▀ Le principe de contrôle sur place

Le contrôle au siège de l'entreprise vérifiée

La vérification de comptabilité doit normalement se dérouler **sur place**, c'est-à-dire au siège de l'entreprise de manière à permettre au contribuable de suivre les opérations, au vérificateur d'apprécier les conditions de fonctionnement de l'entreprise et d'instaurer un **débat oral et contradictoire** (art. L. 13, L. 47 et L. 52, LPF). Est également régulière la vérification de comptabilité effectuée **sur le lieu de l'exploitation où sont déposées les déclarations fiscales** et non au siège de l'entreprise.

Les interventions du vérificateur doivent avoir lieu **pendant les heures normales d'ouverture des locaux professionnels** et il est en droit de les visiter afin de s'assurer de leur conformité avec les éléments figurant dans la comptabilité (ex. : l'inscription de certains biens sur le registre des immobilisations et leur présence dans l'entreprise ou la réalité des stocks).

Le contrôle hors des locaux de l'entreprise vérifiée

La vérification de comptabilité n'est pas nécessairement entachée d'irrégularité du seul fait qu'elle ne s'est pas déroulée dans les locaux de l'entreprise vérifiée. L'examen des pièces comptables peut exceptionnellement se dérouler en dehors de l'entreprise, en particulier **dans le cabinet comptable où se trouve la comptabilité**, à la condition expresse que cette pratique n'ait pas pour effet de priver le contribuable des garanties auxquelles il peut prétendre (assistance d'un conseil, débat oral et contradictoire, etc.) (art. L. 13, LPF ; CE, 2 juil. 1986, n° 50872).

L'examen de la comptabilité en dehors des locaux de l'entreprise doit résulter d'une **demande expresse du contribuable** ou de son mandataire ou encore d'un seul des associés d'une société non soumise à l'IS, ou lorsque les circonstances le justifient et si le contribuable ne s'y oppose pas (CE, 26 févr. 2003, n° 232841).

Le **débat oral et contradictoire** est présumé dans la mesure où les investigations se déroulent dans les locaux de l'entreprise (ou, le cas échéant, au cabinet comptable ou au bureau du conseil de l'entreprise). S'il entend se prévaloir de l'absence de dialogue pour faire échec aux rectifications notifiées, le contribuable doit établir l'inexistence de ce débat ou établir que les circonstances du déroulement du contrôle l'ont privé de la possibilité d'avoir un débat oral et contradictoire (CE, 15 févr. 1999, n° 187962). En revanche, si l'administration accepte de réaliser les opérations de contrôle dans ses propres bureaux, elle doit prouver le caractère oral et contradictoire du débat (nombre d'entretiens, documents examinés, etc.).

▀ L'emport de documents

Le principe des interventions sur place signifie en théorie **l'examen des documents comptables sur place** ; il est alors **interdit** d'emporter des documents hors de l'entreprise. La jurisprudence conditionne le caractère régulier d'un emport de documents aux quatre conditions suivantes :

- Une **demande préalable** : le contribuable qui souhaite remettre ses documents comptables au vérificateur doit lui adresser une **demande écrite préalable** à l'emport en mentionnant expressément avoir été averti que ce contrôle devait normalement se dérouler dans son entreprise. Aucune demande ne doit être faite sur un modèle préimprimé ou matériellement rédigée par le vérificateur. La demande peut être révoquée par le contribuable à tout moment du contrôle.
- Le **reçu détaillé des documents emportés** : le vérificateur n'est pas tenu d'accéder à la demande du contribuable ; mais, s'il l'accepte, il doit remettre au contribuable un reçu détaillé

des documents. Ce reçu doit être signé par le vérificateur et par le contribuable (CE, 21 oct. 1987, n° 60512).

- **La restitution des documents emportés** : les documents comptables emportés doivent être restitués avant la clôture des opérations sur place, avant l'envoi de la proposition de rectification ou d'une demande de renseignements portant sur les documents en cause, et avant l'expiration du délai de 3 ou 6 mois lorsque la durée du contrôle est limitée dans le temps (art. L. 52, LPF). C'est pour que le contribuable soit en possession de ces documents lors de la discussion sur les résultats du contrôle. Lors de la restitution des documents, le vérificateur doit exiger une décharge qui corresponde strictement au reçu qu'il a délivré lors de l'emport. Après restitution des documents, la vérification peut se poursuivre dans l'entreprise.
- **Le débat oral et contradictoire** : l'emport de documents ne doit pas priver le contribuable du débat oral et contradictoire. Le vérificateur ne peut donc pas justifier qu'il n'ait effectué qu'une seule intervention sur place du fait qu'il disposait par ailleurs de tous les documents comptables, emportés régulièrement.

c. La durée de contrôle

► Pour les petites entreprises (art. L. 52, I, LPF)

Sous peine de nullité du contrôle et des rappels d'impôts en résultant, **la vérification sur place des livres ou documents comptables ne peut excéder 3 mois** lorsque le chiffre d'affaires ou le montant des recettes brutes HT ne dépasse pas les limites suivantes du régime simplifié d'imposition (RSI) :

	depuis 2011
• pour les entreprises réalisant des ventes ou fournissant le logement :	777 000 €
• pour les entreprises réalisant des prestations de services :	234 000 €
• pour les entreprises agricoles :	350 000 €

REMARQUE

Le délai de 3 mois est décompté **à partir de la date de la première intervention sur place** (et non de la réception de l'avis) qui figure sur l'avis de vérification.

Lorsque l'avis de vérification couvre plusieurs exercices, il suffit que le chiffre d'affaires d'un seul d'entre eux excède la limite pour que le délai de 3 mois ne s'applique plus pour toute la période vérifiée.

Par exception, la limitation du délai de 3 mois **ne s'applique pas** (art. L. 52, II, LPF) notamment :

- en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité, dans ce cas, la vérification sur place ne peut s'étendre sur une durée supérieure à 6 mois ;
- pour la vérification de comptabilité de l'année ou de l'exercice au cours duquel l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale ainsi que pour la vérification des années antérieures ;
- lorsqu'à la date d'expiration de ce délai, une enquête judiciaire ou une information ouverte par l'autorité judiciaire est en cours ;
- dans le cadre d'une **vérification de comptabilité informatisée**, le délai de 3 mois est prorogé de la durée nécessaire aux traitements informatiques demandés par l'administration.

► Pour les entreprises autres que celles qui relèvent du régime simplifié d'imposition (RSI)

La durée des interventions sur place n'est pas limitée pour les entreprises qui ne relèvent pas du RSI (une limite à 6 ou 9 mois est applicable selon les usages mais il n'y a pas d'obligation légale).

REMARQUE

La **proposition de rectification interrompt la prescription** et fait courir un nouveau délai de même nature et de même durée que celui interrompu (art. L. 189, LPF). La prescription n'est valablement interrompue que si la proposition de rectification est régulière.

L'avis de vérification n'interrompt pas la prescription, contrairement à la proposition de rectification. Ainsi, bien qu'un avis de vérification de comptabilité ait été adressé à une entreprise le 15 novembre 2013 visant les années 2010, 2011 et 2012 et que les opérations de contrôle sur place seraient encore en cours au 31/12/2013, l'année la plus ancienne, soit 2010, sera prescrite à compter du 1^{er} janvier 2014, c'est-à-dire que plus aucune investigation ne sera possible après cette date.

C'est pourquoi, l'administration va établir avant le 31/12/2013 une proposition de rectification « *interruptrice de prescription* » qui visera prioritairement l'année 2010. Par cette procédure, la proposition de rectification interrompt la prescription à hauteur des montants rehaussés (c'est-à-dire que l'administration fiscale conserve en 2014 le droit de diminuer ou d'abandonner les redressements notifiés au titre de 2010 mais ne peut plus en augmenter le montant).

d. L'examen de la comptabilité**▀ Les investigations dans l'entreprise**

Les contribuables doivent présenter, à la demande du vérificateur, tous les documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses, de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration. Le refus de présenter les documents comptables au vérificateur peut conduire l'administration à notifier par procès-verbal une opposition à contrôle fiscal.

Font l'objet du contrôle : le compte de résultat, le bilan, le grand-livre, les journaux, les factures, l'inventaire, le courrier administratif, le livre de paye, les pièces de recettes et de dépenses, l'ensemble des documents juridiques (contrats, statuts de la société, procès-verbaux des assemblées générales...) (art. 54, CGI).

▀ Le recours à des experts

L'administration **peut recourir à des experts** (toute personne physique ou morale, du secteur public ou privé) dont l'expertise est susceptible de l'éclairer pour l'exercice de ses missions d'assiette, de contrôle ou de contentieux de l'impôt, dès lors que ces missions nécessitent des connaissances ou compétences particulières (art. L. 103 A, LPF). L'administration n'est pas liée par les travaux et les résultats de l'expert.

▀ Les comptes bancaires mixtes

L'administration peut examiner les **comptes bancaires mixtes**, c'est-à-dire des **comptes bancaires à usage professionnel et privé**. L'examen peut se faire aussi bien dans le cadre d'une vérification de comptabilité que d'un ESFP. Par conséquent, les investigations menées sur ces comptes dans le cadre d'une vérification de comptabilité ne peuvent être assimilées à un commencement d'ESFP, et inversement (art. L. 47 B, LPF).

En principe, le vérificateur ne peut pas rectifier directement les revenus professionnels à partir des seules constatations effectuées dans le cadre d'un ESFP (CE, 6 janv. 1993, n° 64209). Cependant, lorsque sont découvertes, au cours de l'ESFP, les activités occultes ou sont mises en évidence les conditions d'exercice non déclarées de l'activité d'un contribuable, l'administration peut régulariser cette situation sans avoir l'obligation d'engager une vérification de comptabilité (art. L. 47 C, LPF).

▀ Le défaut de présentation de comptabilité ou l'absence de comptabilité

- Le **défaut de présentation de la comptabilité** est constaté par un procès-verbal établi en double exemplaire et remis au contribuable.

- L'**absence de documents comptables** ou bien le **caractère irrégulier et non probant** de la comptabilité ont pour effet de renverser la charge de la preuve qui incombe, dans ce cas, au contribuable (art. L. 192, al. 3, LPF)³⁹.

Lorsqu'au cours du contrôle, l'administration constate de graves irrégularités dans la comptabilité du contribuable vérifié, une décision de **rejet de la comptabilité** peut être prise, uniquement dans le cadre d'une procédure contradictoire (et même si les éléments pour une imposition d'office étaient réunis).

REMARQUE

Pour être probante, la comptabilité doit :

- être régulière et complète ;
- enregistrer exactement toutes les opérations de l'entreprise ;
- être appuyée des justifications permettant de contrôler ses énonciations.

3. L'erreur et la décision de gestion

Les possibilités de rectification du bénéfice reposent sur la distinction entre les **erreurs** comptables commises par le contribuable et les **décisions** qu'il peut prendre pour la gestion de son entreprise.

Selon la jurisprudence, l'administration ne peut pas remettre en cause les décisions de gestion prises régulièrement par les entreprises ; elle ne peut que réparer les manquements résultant soit d'**erreurs (commises de bonne foi)** soit de **décisions de gestion irrégulières** (c'est-à-dire des **erreurs commises de mauvaise foi**).

a. L'erreur comptable

Il convient de distinguer l'erreur commise de bonne foi de l'erreur commise de mauvaise foi.

- Les erreurs comptables (de fait ou de droit) commises de **bonne foi** peuvent être rectifiées, dans la limite du délai de reprise, à l'initiative de l'administration ou du contribuable.
- Les erreurs commises de **mauvaise foi** (on parle de « *manquements délibérés* ») sont opposables au contribuable et ne peuvent être rectifiées que par l'administration. Dans ce cas, il s'agit d'une décision de gestion irrégulière, car une erreur ne peut sous-entendre que la bonne foi.

b. La décision de gestion

Lorsque la loi fiscale ouvre une faculté ou un choix entre plusieurs solutions, le choix retenu par le contribuable procède d'une **décision de gestion**.

Toutefois, le choix d'une solution autorisée par une instruction administrative illégale n'est pas constitutif d'une décision de gestion⁴⁰.

Il convient de distinguer les **décisions de gestion régulières** des **décisions de gestion irrégulières** :

- **La décision de gestion est considérée comme régulière** lorsqu'elle résulte du pouvoir du chef d'entreprise d'apprécier différentes situations au regard des règles fiscales en vigueur (ex. : décision d'amortir selon le mode linéaire alors que le dégressif est possible, maintien dans le patrimoine privé d'un élément servant à l'exploitation, décision de ne pas provisionner un client douteux, décision de ne pas étaler une plus-value à court terme). La décision de gestion régulière ne peut plus être remise en cause ; elle s'impose aussi bien au contribuable qu'à l'administration qui ne peut s'immiscer dans la gestion de l'entreprise.

39. On rappelle qu'en principe, hors cas des procédures d'imposition d'office, la charge de la preuve incombe à l'administration.

40. Dans cette situation, cette instruction est opposable à l'administration au titre de la garantie contre les changements de doctrine mais elle ne l'est pas au contribuable qui a toujours la possibilité de revenir sur son choix (CE, 12 juin 1987, n° 41369).

- **La décision de gestion est dite irrégulière** lorsqu'elle n'est pas conforme à la législation ou à la réglementation fiscale ; elle correspond généralement à la recherche d'une diminution du bénéfice imposable (ex. : comptabilisation de charges fictives, décision de ne pas comptabiliser des recettes). La décision de gestion irrégulière est opposable au contribuable, mais inopposable à l'administration qui a, par conséquent, la possibilité de la rectifier.

EXEMPLE

L'omission, par une société, de comptabiliser les frais de déplacement exposés au cours d'un exercice, dans le but de présenter à un organisme bancaire un résultat bénéficiaire, revêt un caractère délibérément irrégulier. La société n'est pas fondée à demander la rectification de cette omission pour la détermination des bases de l'IS auquel elle a été assujettie au titre de l'exercice en cause (CE, 12 mai 1997, n° 160777).

■ **La liberté de gestion fiscale et le principe de non-immixtion**

Un contribuable n'est jamais obligé de tirer un profit maximum de la gestion d'un bien ou de son entreprise. Il est juge de l'opportunité de la gestion et de l'administration alors que le vérificateur n'a pas la possibilité de critiquer ses choix (ex. : financement d'un bien au moyen d'un emprunt plutôt que l'utilisation de ses fonds propres). Ce principe de non-immixtion trouve toutefois ses limites lorsque l'administration rectifie les conséquences d'une décision de gestion en la qualifiant d'acte anormal de gestion.

■ **L'acte anormal de gestion (AAG)**

La définition de l'AAG

La jurisprudence reconnaît à l'administration le droit d'apprécier si l'acte consistant à prendre en charge une dépense ou à renoncer à une recette procède ou non d'une **gestion commerciale normale** puis, le cas échéant, d'en tirer les conséquences au regard de **l'impôt sur les bénéfices**.

Constitue un AAG l'opération qui, se traduisant par une dépense ou une perte de recette, n'est pas justifiée par les intérêts propres de l'exploitation commerciale de l'entreprise.

EXEMPLES

Constituent des actes anormaux de gestion les opérations se traduisant par :

- des dépenses injustifiées dans leur principe : prise en charge induite des dépenses personnelles exposées par le dirigeant ;
- des dépenses exagérées dans leur montant : paiement au propriétaire et également associé d'un loyer supérieur à la valeur locative réelle de l'immeuble qu'il loue à la société, supplément de prix important payé au fournisseur ;
- des manques à gagner injustifiés : cession à un associé d'une immobilisation pour un prix inférieur à sa valeur, abandon de créance pour des raisons étrangères à l'exploitation, ou encore prêts ou avances consentis sans intérêt ou assortis d'intérêts réduits ;
- la carence manifeste de l'entreprise dans l'hypothèse d'une prise de risque manifestement excessive : avance de trésorerie assortie du versement d'intérêts, consentie par une sous-filiale à sa société mère en difficulté, lorsque cette sous-filiale n'entretenait aucune relation commerciale avec sa société mère et que cette avance était d'un montant manifestement hors de proportion avec la solvabilité du bénéficiaire.

REMARQUE

Une décision du Conseil d'État illustre la marge de manœuvre réduite dont dispose l'administration afin de contester la gestion de l'entreprise au titre de risque manifestement excessif (CE, 27 avril 2011, n° 327764) :

En l'espèce, suite à la liquidation d'un établissement bancaire au Vanuatu auprès duquel elle avait déposé 2 MF dans le but de profiter d'un montant de crédit important à un taux très bas

pour financer un projet immobilier rentable, une société constitue une provision du montant du dépôt afin de couvrir le risque de perte de la somme.

Dans le cadre d'un contrôle fiscal, l'administration fiscale a contesté la déductibilité de cette provision estimant que la société avait pris un risque excessif constitutif d'un AAG.

Le Conseil d'État précise qu'il n'appartient pas à l'administration de se prononcer sur l'opportunité du choix arrêté par une entreprise pour la gestion de sa trésorerie. Pour la haute juridiction, « *l'intérêt de la société n'est pas méconnu lorsqu'une entreprise se livre à des opérations financières dans des conditions présentant pour elle un caractère avantageux* ». Il n'en irait autrement que si, « *compte tenu des circonstances dans lesquelles il intervient et de l'objet qu'il poursuit, un placement financier excède manifestement les risques qu'un chef d'entreprise peut, eu égard aux informations dont il dispose, être conduit à prendre, dans une situation normale, pour améliorer les résultats de son entreprise* ». En l'espèce, le Conseil d'État juge que la disproportion entre le montant du placement financier et le chiffre d'affaires de la société requérante ne saurait établir par elle-même que ce placement lui aurait fait courir un risque manifestement exagéré.

Le champ d'application

La théorie de l'AAG ne s'applique qu'en matière d'imposition des bénéfices, et non en matière de TVA.

La charge de la preuve

Lorsque l'administration fonde une rectification sur le caractère anormal d'un acte de gestion, **elle doit en apporter la preuve**. Cette preuve est considérée comme rapportée si le contribuable n'est pas en mesure de justifier l'existence d'une contrepartie commerciale ou financière. Par exemple, l'abandon de créances est injustifié dans son principe, c'est donc au contribuable de justifier de contreparties ; faute d'une telle justification, l'administration est réputée apporter la preuve qui lui incombe en la matière.

Les sanctions

Lorsque **l'AAG est retenu**, la charge considérée comme anormale **n'est pas déductible** et doit être réintégrée dans le bénéfice imposable de l'entreprise. Par ailleurs, le bénéficiaire de l'avantage anormal, assimilé à un supplément de revenu, est **imposé sur cet avantage**, soit dans la catégorie des BIC si l'entreprise relève de l'IR soit dans la catégorie des RCM au titre des revenus réputés distribués si l'entreprise relève de l'IS.

4. Les conséquences des irrégularités de la vérification de comptabilité

a. Les irrégularités

➡ **Les irrégularités liées à l'engagement du contrôle et susceptibles de vicier la procédure**

Il s'agit notamment des irrégularités suivantes :

- engagement du contrôle **sans envoi ou remise préalable de l'avis de vérification et/ou de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié** ;
- absence de **mentions essentielles** sur l'avis de vérification et notamment : **service vérificateur, périodes vérifiées** (l'absence de l'impôt vérifié ne constitue pas un vice de procédure), mention de la **possibilité de se faire assister d'un conseil de son choix** (le fait que le contribuable soit défaillant et encoure l'application d'une procédure d'imposition d'office ne le prive en aucun cas de la possibilité de se faire assister d'un conseil de son choix), **identité du supérieur hiérarchique du vérificateur** ;
- engagement du **contrôle sur place dans le délai des 2 jours francs** suivant la réception de l'avis de vérification.

► Les irrégularités liées au déroulement du contrôle sur place susceptibles de vicier la procédure

Il s'agit notamment des irrégularités suivantes :

- contrôle d'un impôt sur une **période qui n'est pas comprise dans l'avis** (en revanche, l'absence de la mention de l'impôt vérifié n'est pas un vice de procédure) ;
- sauf cas particulier, le **renouvellement d'un contrôle sur une période déjà vérifiée** dans le cadre d'un CFE (non d'un CSP) ;
- **l'emport irrégulier de documents comptables** (le vérificateur peut exiger du contribuable vérifié une photocopie de certains documents mais ne peut pas emporter les documents originaux sauf si l'emport est demandé par le contribuable et, dans ce cas, des procès-verbaux d'emport et de restitution doivent être très rigoureusement établis) ;
- **l'absence d'interventions suffisantes du vérificateur sur place** (un contrôle sur place limité à deux interventions sur place priverait la procédure de contrôle de son **caractère oral et contradictoire**) ;
- **l'examen de documents personnels (hors comptes bancaires mixtes) qui auraient dû être examinés dans le cadre d'un ESFP** ;
- une **intervention sur place excédant 3 mois** dans les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites du RSI.

Ces irrégularités emportent des conséquences différentes selon la procédure de rectification mise en œuvre.

REMARQUES

Remarque n° 1 : influence de la décision de l'administration

Une irrégularité de procédure, qui porte atteinte aux droits et garanties conférés par la loi aux contribuables, a nécessairement pour effet d'influencer la décision de redressement prise par l'administration au terme de cette procédure et de rendre celle-ci invalide (CE, 16 avr. 2012, n° 320912). Inversement, une irrégularité de procédure, qui ne porte pas atteinte à une garantie fixée par la loi, n'a pu avoir d'influence sur la décision de l'administration.

Remarque n° 2 : distinction entre non-respect des garanties non substantielles et non-respect des garanties substantielles et des nullités légales prévues par les textes

La juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer, sur ce seul motif, la décharge des majorations et amendes, à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard. Elle prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'erreur a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France (art. L. 80 CA, LPF).

Les nullités légales prévues par les textes fiscaux sont au nombre de deux :

- l'avis ne mentionnant pas expressément que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix ;
- la durée de la vérification sur place dépassant la limite légale de 3 mois pour certaines entreprises.

b. Les conséquences des irrégularités

Ces irrégularités emportent des conséquences différentes selon la procédure de rectification mise en œuvre :

- En cas de rectifications opérées dans le cadre de la **procédure de rectification contradictoire** : l'irrégularité de procédure entraîne la nullité de l'imposition supplémentaire ainsi que de tous les actes postérieurs à la vérification. La proposition de rectification perd son effet interruptif de prescription.
- En cas de rectifications opérées dans le cadre d'une **procédure d'imposition d'office** : l'irrégularité de la vérification est sans incidence, sauf si l'imposition d'office n'est justifiée que par des éléments provenant de la vérification irrégulière (application du principe d'indépendance de procédure de rectification) (CE, 22 déc. 1989, n° 45814 et 46114).

Les irrégularités d'une vérification de comptabilité n'ont d'incidence que sur les redressements qui en procèdent.

Un contribuable ne peut pas se prévaloir d'irrégularités de procédure commises à l'encontre d'un autre contribuable (indépendance des procédures de rectification).

B. LES CAS PARTICULIERS

1. Le contrôle des comptabilités informatisées

a. Les documents concernés

La quasi-totalité des comptabilités est tenue par des systèmes informatiques. Ces comptabilités doivent pouvoir être contrôlées par l'administration, au même titre que les déclarations fiscales et que l'ensemble des documents comptables présentés sous forme « papier ».

« Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements. »

Art. 13, al. 2, LPF.

Concernant les contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé après le 1^{er} janvier 2014, le contribuable, dont la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, doit présenter, au début des opérations de contrôle, sous forme dématérialisée, une copie des fichiers des écritures comptables. L'administration peut effectuer des tris, des classements ainsi que des calculs. Elle détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis (art. L. 47 A, LPF).

Le refus de présenter les fichiers demandés par l'administration est sanctionné par la mise en œuvre d'une **procédure d'évaluation d'office** (art. L. 74, LPF), par l'application d'une majoration de 100 % (art. 1732, CGI) et par une amende égale à 0,5 % du chiffre d'affaires déclaré ou rehaussé par exercice ou du montant des recettes brutes déclarées par année soumise à contrôle (le montant minimum de l'amende est de 1 500 €) (art. 1729 D, CGI).

b. Les obligations de conservation

Lorsqu'ils sont établis ou reçus sur support informatique, les documents comptables doivent être conservés sur support informatique pendant une durée d'au moins 3 ans (art. L. 102 B, II et L. 169, LPF). À l'issue de ce délai de 3 ans, et jusqu'à l'expiration du délai général de 6 ans, les documents sont conservés sur tout support au choix du contribuable.

Les contribuables doivent conserver, d'une part, les documents comptables et les pièces justificatives et, d'autre part, les données élémentaires, les traitements et la documentation. À cette fin, l'entreprise doit respecter une procédure d'archivage (art. 420-6, PCG).

c. Les modalités du contrôle

En présence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés et lorsqu'ils envisagent des traitements informatiques, les agents de l'administration fiscale indiquent par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées. Le contribuable formalise par écrit son choix parmi l'une des options suivantes (art. L. 47 A, LPF) :

- les agents de l'administration peuvent effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable ;
- le contribuable peut effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification (dans ce cas, l'administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer) ;
- le contribuable peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Il met alors à la disposition de l'administration les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle.

L'administration restitue au contribuable avant la mise en recouvrement les copies des fichiers et n'en conserve pas de double.

d. La durée des opérations sur place

En cas de contrôle de la comptabilité informatisée, la limitation à 3 mois de la durée de la vérification sur place est prorogée de la durée comprise entre la date du choix du contribuable pour l'une des options prévues pour la réalisation du traitement et, respectivement selon l'option choisie, soit celle de la mise à disposition du matériel et des fichiers nécessaires par l'entreprise, soit celle de la remise des résultats des traitements réalisés par l'entreprise à l'administration, soit celle de la remise des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements par l'administration. Cette dernière date fait l'objet d'une consignation par écrit (art. L. 52, III, LPF).

À compter de 2014, le délai d'intervention sur place est même suspendu jusqu'à la remise de la copie des fichiers des écritures comptables au vérificateur.

2. Le contrôle des sociétés intégrées

La société mère est soumise à une double obligation déclarative. En tant que société membre du groupe, elle déclare ses propres résultats. En tant que société mère, elle souscrit une déclaration d'ensemble. Ainsi, la société mère peut être contrôlée au titre de ses propres résultats et du résultat d'ensemble. La société mère peut être contrôlée séparément pour chacune de ces déclarations.

a. Le principe du contrôle

Les **sociétés du groupe intégré** restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats qui peuvent être vérifiés dans les conditions de droit commun. Toutefois, l'existence du groupe entraîne la possibilité pour l'administration de procéder à plusieurs contrôles de la société mère pour la même période et pour les mêmes impôts (art. 51, al. 1^{er}, LPF). Cette possibilité n'est utilisée que pour contrôler les écritures relatives à la détermination du résultat d'ensemble, à l'exclusion des écritures relatives à la détermination du résultat propre de la société mère.

En outre, l'administration a la possibilité de vérifier, comme dans le régime de droit commun, les **résultats des exercices atteints par la prescription** dès lors que ces résultats ont concouru à la détermination d'un déficit d'ensemble imputé sur le résultat d'ensemble au cours d'une période non prescrite. Ce droit de reprise est limité au montant du déficit d'ensemble imputé sur le bénéfice d'ensemble de l'exercice non prescrit et soumis à vérification.

b. Les conditions d'exercice du contrôle

Le contrôle des sociétés faisant partie d'un groupe s'opère, en principe, dans les conditions de droit commun. Toutefois, dans le régime d'intégration fiscale, la société mère est seule redevable de l'IS et de l'Imposition Forfaitaire Annuelle (IFA)⁴¹. En cas de contrôle fiscal, la **société mère est redevable de ces impôts au titre des exercices au cours desquels la société vérifiée est membre du groupe**, même si cette dernière est sortie du groupe au moment de la vérification. L'ensemble des droits et garanties propres aux vérifications de comptabilité s'applique aussi bien à la société mère qu'aux filiales.

c. Les conséquences du contrôle

Le complément d'impôt est acquitté par la société mère. Les suppléments d'IS et d'IFA consécutifs aux rectifications proposées aux sociétés membres ou à la société mère, que ces rehaussements soient acceptés ou contestés, ainsi que les pénalités correspondantes, donnent lieu à

41. L'**imposition forfaitaire annuelle (IFA)** est un impôt différent de l'IS. Elle doit être payée même en l'absence de bénéfices. Toute société soumise à l'IS doit également payer l'IFA. L'IFA constitue une charge déductible du résultat imposable à l'IS au titre de l'exercice en cours au 1^{er} janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition. Au titre de 2010, seules les entreprises dont le chiffre d'affaires majoré des produits financiers est supérieur à 15 M€ sont redevables de l'IFA. Il est à noter que cet impôt est amené à disparaître progressivement sur une période de 3 ans. La suppression de l'IFA prévue en 2011 a été reportée à 2014.

l'émission d'un rôle établi au nom de la société mère en sa qualité de redevable de l'IS ou de l'IFA dû(e) par le groupe.

Chaque société du groupe est tenue solidairement au paiement de l'IS, de l'IFA et, le cas échéant, des intérêts de retard, majorations et amendes fiscales correspondantes, dont la société mère est redevable, à hauteur de l'impôt et des pénalités qui seraient dus par la société si celle-ci n'était pas membre du groupe (art. 223 A, der. al., CGI).

3. Le contrôle en matière de TVA des redevables placés sous le régime simplifié d'imposition (RSI)

L'engagement du contrôle des redevables soumis au RSI n'est pas lié à une obligation déclarative et peut donc être effectué avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration annuelle de TVA CA12.

L'entreprise est **exclue du RSI** (elle est alors placée d'office sous le régime du réel normal) lorsqu'elle a délivré ou reçu au moins une fausse facture (facture fictive ou de complaisance) ou lorsqu'elle a franchi les seuils du RSI (du fait ou non des rehaussements du résultat effectués).

TITRE 3. LA PROCÉDURE DE RECTIFICATION À L'ISSUE DU CONTRÔLE FISCAL

À l'issue des opérations de contrôle, l'administration adresse au contribuable une proposition de rectification (anciennement appelée « *notification de redressements* ») (chapitre 1) éventuellement assortie de lourdes sanctions financières (pénalités), ou bien clôt le dossier sans suite.

Le contribuable dispose de 30 jours pour faire valoir ses observations (il peut demander un délai supplémentaire de 30 jours). **En cas d'accord** entre le contribuable et l'administration, l'imposition supplémentaire est établie sur la base de ce qui est notifié dans la proposition de rectification. Si l'intéressé ne répond pas à l'administration, son silence vaut **acceptation tacite** (mais il pourra toujours contester ultérieurement dans la phase contentieuse) (chapitre 2).

CHAPITRE 1. LA PROPOSITION DE RECTIFICATION

La **proposition de rectification** est l'acte par lequel l'administration fait connaître à un contribuable la motivation et la nature des rectifications qu'elle se propose d'apporter aux bases d'imposition déclarées, ainsi que les suppléments d'impôt en résultant. La proposition de rectification présente un caractère obligatoire, quelle que soit la procédure suivie (procédure de rectification contradictoire ou procédure d'imposition d'office).

SECTION 1. LES RÈGLES RELATIVES À LA PROPOSITION DE RECTIFICATION

I. LA FORME DE LA PROPOSITION DE RECTIFICATIONS

Seuls les fonctionnaires appartenant à des corps des catégories A et B (inspecteurs et contrôleurs des finances publiques) peuvent fixer les bases d'imposition, liquider les impôts, taxes et proposer les rectifications (art. 350 terdecies, CGI, ann. III).

La proposition de rectification doit être envoyée, en principe, par lettre recommandée avec accusé de réception au contribuable ou à son représentant légal (CE, 25 mai 2003, n° 253223). Elle peut toutefois être remise en mains propres au dirigeant (notamment en cas de contrôle inopiné).

Elle peut enfin être adressée au syndic en cas de liquidation judiciaire, ou au contribuable en cas de redressement judiciaire (une copie est alors envoyée au syndic).

II. LE CONTENU DE LA PROPOSITION DE RECTIFICATION

La proposition de rectification doit notamment :

- **Comporter des mentions obligatoires** : la première page de la proposition est réservée à l'indication sommaire des impôts, déclarations, actes et périodes concernés, ainsi qu'à la mention selon laquelle le contribuable **a la faculté de se faire assister d'un conseil** pour formuler ses observations. Elle doit comporter l'indication du nom et du grade de l'agent, du service expéditeur et de ses coordonnées ainsi que la signature manuscrite de son auteur. À défaut de mention de la faculté de se faire assister d'un conseil, la proposition de rectification est irrégulière (art. L. 54 B, LPF).
- **Indiquer au contribuable qu'il dispose d'un délai de 30 jours** (dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire), éventuellement prorogé de 30 jours, à compter de la réception du pli pour donner son accord ou présenter ses observations (art. R. 57-1, LPF).
- **Mentionner les procédures de rectifications utilisées** (procédure de rectification contradictoire ou procédure d'imposition d'office).
- **Être obligatoirement motivée** (c'est-à-dire exposer l'application du droit aux faits) de manière à mettre le contribuable en état de pouvoir formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation (art. R* 57-1, LPF).
- **Mentionner les conséquences financières des rehaussements** notifiés (art. L. 48, LPF).

Lorsque des **majorations pour manquement délibéré** (précaution oratoire pour parler de « *mauvaise foi* » du contribuable) sont prévues, une motivation spécifique doit être exposée et, sous peine de nullité, la proposition de rectification doit être contresignée par le supérieur hiérarchique du vérificateur.

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES
(Cachet du service)



3924-V-SD
(02/2012)
cerfa
N° 10395*11

POUR NOUS JOINDRE

Réception : sur rendez-vous

Affaire suivie par :
Référence :
Téléphone : Télécopie :
Mél :@dgfip.finances.gouv.fr

M.....
.....
.....

Paris, le

Objet : Proposition de rectification suite à une vérification de comptabilité

Madame, Monsieur,

Vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du au

Ce contrôle a concerné les impôts ou taxes suivants :

- l'ensemble des déclarations fiscales relatives à la période du au

J'envisage de modifier la base de calcul et/ou le montant de certaines impositions pour les motifs exposés dans la présente proposition.

Dès réception de ce courrier, vous disposez d'un délai de trente jours pour m'adresser vos observations ou votre acceptation. En cas d'application de la procédure de rectification contradictoire, vous pouvez demander dans ce délai une prorogation de 30 jours. Sans réponse de votre part dans ce délai éventuellement prorogé, la proposition de rectification sera considérée comme acceptée.

Les rectifications proposées pourront entraîner l'application des majorations prévues par le code général des impôts ⁽¹⁾. Si vous avez des observations à ce sujet, vous disposez d'un délai de trente jours pour m'en faire part.

Pour discuter cette proposition de rectification ou y répondre, vous pouvez vous faire assister d'un conseil de votre choix ⁽²⁾.

La présente lettre comporte feuilles, y compris celle-ci.

Je me tiens à votre disposition pour toute question relative à ce courrier et vous prie de croire, Madame, Monsieur, à l'assurance de ma considération distinguée.

Visa et nom de l'inspecteur principal
ou de l'inspecteur divisionnaire ⁽³⁾

L'Inspecteur(trice) des finances publiques,

M.....

⁽¹⁾ Ces dispositions sont reproduites en dernière page de ce courrier.

⁽²⁾ Article L 54 B du livre des procédures fiscales reproduit en avant-dernière page de ce courrier.

⁽³⁾ En cas d'application des majorations pour manquement délibéré, pour manœuvres frauduleuses, pour abus de droit, ou pour opposition à contrôle fiscal



SECTION 2. LES OBSERVATIONS DU CONTRIBUABLE FAISANT SUITE À LA PROPOSITION DE RECTIFICATION

Il convient de distinguer deux hypothèses : accord exprès ou tacite (I) et observations du contribuable (II).

I. L'ACCORD EXPRÈS OU TACITE

Si le contribuable **donne son accord (accord exprès)** dans le délai imparti, l'administration procède, au terme du délai normal de réponse, à l'établissement d'un rôle ou à l'émission d'un avis de mise en recouvrement sur la base acceptée par l'intéressé. Il en est de même en cas de **défaut de réponse** du contribuable (l'administration considère le silence du contribuable comme un **accord tacite**).

L'accord, exprès ou tacite, met fin à la procédure de rectification, de sorte que le contribuable ayant accepté les rectifications ne peut plus exercer des recours hiérarchique, ni demander l'intervention de la commission départementale ID/TCA. En revanche, il peut toujours contester les impositions supplémentaires dans le cadre d'une procédure contentieuse. En outre, il supportera la charge de la preuve (art. R. 194-1, LPF).

II. LES OBSERVATIONS DU CONTRIBUABLE

Le contribuable peut décider de présenter ses observations faisant suite à la proposition de rectification. Les observations doivent être régulières et les observations irrégulières sont assimilées à l'absence d'observation. Par exemple, le fait d'avoir adressé ses observations à une proposition de rectification à un service incompétent et à une adresse erronée rend les observations irrégulières avec toutes les conséquences (CE, 15 avr. 2011, n° 327955).

À la suite de la présentation des observations par le contribuable, il convient de distinguer deux situations :

- **Si l'administration rejette les observations du contribuable**, sa réponse doit être motivée. En cas de réclamation contentieuse ultérieure, c'est l'administration qui a la charge de prouver le bien-fondé de l'imposition.
- **Si les observations sont reconnues fondées** par l'administration, en tout ou partie, cette dernière abandonne ou modifie son projet de rectification. Si le vérificateur modifie le motif dont il avait assorti la proposition, il doit en avertir le contribuable et lui laisser à nouveau un délai de 30 jours pour y répondre.

En cas de vérification de comptabilité d'une entreprise ou d'un contribuable exerçant une activité industrielle ou commerciale dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 526 000 € (s'agissant d'entreprises de vente des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fourniture de logement), ou à 460 000 € (s'agissant des autres entreprises ou d'un contribuable se livrant à une activité non commerciale), l'administration répond dans le délai de 60 jours à compter de la réception des observations du contribuable. Le défaut de notification d'une réponse aux observations du contribuable dans le délai équivaut à une acceptation des observations du contribuable. Ce délai de réponse ne s'applique pas en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité (art. L. 57 A, LPF).

Lorsque le désaccord persiste sur les rectifications notifiées, l'administration, si le contribuable le demande, ou de sa propre initiative, soumet le litige à l'avis, soit de la commission départementale ID/TCA, soit de la Commission nationale ID/TCA, soit de la commission départementale de conciliation. L'avis de la commission est notifié au contribuable par l'administration, qui l'informe, en même temps, du chiffre qu'elle se propose de retenir comme base d'imposition. Ensuite, l'impôt est mis en recouvrement.

SECTION 3. LES SANCTIONS FISCALES

I. LA DISTINCTION ENTRE LES INTÉRÊTS DE RETARD ET LES MAJORATIONS

Il convient de distinguer les intérêts de retard des majorations fiscales. L'intérêt de retard n'est pas regardé comme une sanction ou une pénalité car il est destiné à réparer le préjudice subi par le Trésor public. Il s'ajoute en général aux majorations et amendes calculées sur le montant des droits éludés par le contribuable.

REMARQUES

Remarque n° 1 : terminologie

Les « **droits** » correspondent, en fiscalité, au montant de l'impôt dû avant application des sanctions fiscales.

Les « **intérêts de retard** » (0,40 % par mois de retard) constituent le dédommagement pour l'État de la perception différée de l'imposition.

Les « **majorations de retard** » sont des pénalités (de 10 % ou 40 % sur les droits rappelés) pour le retard dans le dépôt des déclarations fiscales. Elles s'ajoutent aux intérêts de retard. Selon l'envoi ou non de la mise en demeure, les taux sont de 10 % ou 40 %. Elles peuvent également trouver à s'appliquer en cas de non-paiement d'un impôt dû.

Des **majorations** peuvent s'appliquer pour comportement du contribuable (manquement délibéré, opposition à contrôle fiscal, etc.). En principe, elles sont exclusives des majorations de retard.

Remarque n° 2 : différentes majorations

Défaut ou retard de déclaration		
Déclaration tardive spontanée (avant mise en demeure...)		Majoration de 10 % (article 1728, CGI)
Déclaration tardive non spontanée (dans les 30 jours d'une mise en demeure,...) ou défaut de dépôt sans mise en demeure		Majoration de 10 % (article 1728, CGI) + majoration de 10 % (article 1758 A, CGI)
Déclaration non déposée dans les 30 jours de la mise en demeure (dépôt tardif ou défaut de déclaration)		Majoration de 40 % (article 1728, CGI)
Insuffisances (inexactitudes ou omissions) de déclaration		
Insuffisance réparée spontanément (hors toute procédure administrative ou dans les 30 jours de la relance amiable,...)		Néant
Insuffisance non réparée spontanément : relevée par le service sans relance amiable ou réparée plus de 30 jours après relance amiable ou non réparée dans les 30 jours de la procédure de relance amiable etc.	Bonne foi	Majoration de 10 % (article 1758 A, CGI)
	Manquement délibéré	Majoration de 40 % (article 1729, CGI)
	Manœuvres frauduleuses Abus de droit Dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat (art. 792 bis, CGI)	Majoration de 80 % Cette majoration de 80 % est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire (article 1729, CGI)
	Opposition à contrôle	Majoration de 100 % (article 1732, CGI)
La majoration de 10 % (art. 1758 A, CGI) ne s'applique qu'en matière d'impôt sur le revenu soumis au barème progressif.		

On notera que les majorations pour manquement délibéré (c'est-à-dire lorsque la bonne foi du contribuable n'a pas pu être retenue) de 40 % sont incompatibles avec les majorations d'assiette de 40 %, applicables en cas de défaut de dépôt d'une déclaration dans les 30 jours d'une mise en demeure. La mauvaise foi n'est donc jamais retenue pour un contribuable défaillant.

II. LA MOTIVATION DES PÉNALITÉS

La décision de mettre une sanction à la charge du contribuable doit être motivée (art. L. 80 D, LPF). À défaut ou en cas d'insuffisance de la motivation des pénalités, leur application est nulle. En outre, cette décision doit indiquer au contribuable la possibilité qu'il a de présenter dans un délai de 30 jours ses observations.

CHAPITRE 2. LA PROCÉDURE DE RECTIFICATION

Le contrôle fiscal permet principalement de rectifier les impositions lorsque des omissions, insuffisances ou dissimulations ont été commises par les contribuables. Ces rectifications sont opérées selon la **procédure de rectification contradictoire**, dès lors que le contribuable a respecté ses obligations fiscales et comptables (section 1). En revanche, en cas de défaut de dépôt ou de dépôt tardif des déclarations, le service des impôts peut mettre en œuvre une **procédure d'imposition d'office** (section 2).

D'autres procédures spécifiques sont également prévues par les textes (section 3).

SECTION 1. LA PROCÉDURE DE RECTIFICATION CONTRADICTOIRE (PRC)

Lorsque l'administration constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes et redevances, ou sommes quelconques, les rectifications doivent être effectuées selon la **procédure de rectification contradictoire** (PRC) (art. L. 55, LPF).

Cette procédure doit être suivie, sous peine de vice de forme entachant de manière définitive le supplément d'impôt établi, à l'égard de tous impôts.

La PRC est engagée par l'envoi au contribuable d'une **proposition de rectification** que l'administration envisage d'apporter à ses déclarations.

SECTION 2. LA PROCÉDURE D'IMPOSITION D'OFFICE (PIO)

I. LE PRINCIPE

L'administration peut, dans des cas limitativement prévus par la loi, mettre en œuvre des **procédures d'imposition d'office** (PIO). Ces procédures (évaluation d'office ou taxation d'office des bases d'imposition⁴²) se caractérisent par le fait que le contribuable ne peut pas, en droit strict, faire état de ses arguments et qu'il supporte la charge de la preuve en cas de contentieux.

Sont passibles d'une PIO les cinq catégories d'infractions suivantes :

- en cas de défaut de dépôt ou de dépôt tardif de certaines déclarations ;
- en cas du non-respect des obligations incombant aux micro-entreprises ;
- en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications ;
- en cas d'opposition à contrôle fiscal du fait du contribuable ou de tiers ;
- en cas de défaut de désignation d'un représentant fiscal en France par un non-résident.

42. Le terme « **évaluation d'office** » est applicable pour les revenus qui ne sont pas taxés directement (ils font l'objet d'une déclaration annexe ou bien ils concourent à la formation d'un revenu taxable : RF, RCM, BIC, BNC et BA, etc.). Le terme « **taxation d'office** » est réservé aux revenus ou bases imposables taxés directement : IS, TVA, IR, etc. Dans la pratique, l'étudiant(e) peut utiliser le terme général de « **taxation d'office** ». Les conséquences fiscales sont les mêmes.

REMARQUES**Remarque n° 1 : opposition à contrôle fiscal**

Si, du fait du contribuable ou de tiers, l'agent des impôts se trouve dans l'impossibilité de procéder aux opérations de contrôle, que l'opposition soit individuelle ou collective, les bases d'imposition sont **évaluées d'office**, sans mise en demeure préalable (art. L. 74, al. 1^{er}, LPF). Dans cette situation, le contribuable **n'a pas la possibilité de saisir la commission départementale des ID/TCA**, et les suppléments de droits mis à sa charge sont assortis de l'**intérêt de retard et d'une majoration de 100 %** (art. 1732, CGI). En outre, l'opposition à contrôle fiscal peut entraîner, dans certains cas, des **poursuites correctionnelles**.

Remarque n° 2 : mise en demeure

Dans le cadre du **non-respect des obligations déclaratives**, le contribuable doit avoir été mis en demeure de déposer la déclaration en cause dans un délai de 30 jours et ne pas s'être exécuté pour que la PIO soit applicable.

Cependant, **en matière de TVA, la mise en demeure n'est pas obligatoire**. Le simple fait de ne pas avoir déposé sa déclaration dans les délais prescrits par le CGI place le contribuable défaillant en situation de taxation d'office (art. L. 66, 3^o, LPF). Toutefois, l'envoi d'une mise en demeure, dès lors que le contribuable ne dépose pas sa déclaration dans les 30 jours, **a pour effet de porter la majoration d'assiette de 10 % à 40 %**.

En outre, il n'y a pas lieu de procéder à une mise en demeure si le contribuable change fréquemment de lieu de séjour ou séjourne dans des locaux d'emprunt ou des locaux meublés, ou a transféré son domicile fiscal à l'étranger sans déposer sa déclaration de revenus, ou si un contrôle fiscal n'a pu avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers (art. L. 67, LPF).

II. LES CONSÉQUENCES DE LA MISE EN PLACE D'UNE PIO

La mise en œuvre d'une PIO a pour effet de **priver le contribuable des garanties propres à la PRC**, notamment de la possibilité de saisir la commission départementale ID/TCA. En outre, en cas de contestation des impositions fixées d'office, **la charge de la preuve incombe au contribuable**. L'administration reste toutefois tenue :

- de déterminer **aussi exactement que possible** les bases d'imposition qu'elle fixe d'office⁴³ ;
- **d'informer le contribuable des modalités retenues** pour évaluer les bases d'imposition, au moyen d'une proposition de rectification adressée au moins 30 jours avant la mise en recouvrement des impositions correspondantes.

Cette proposition de rectification interrompt la prescription. Mais, contrairement à la proposition établie dans le cadre de la PRC, elle n'a pas ici pour effet de permettre au contribuable d'engager un débat contradictoire avec l'administration.

III. LE RECOURS DU CONTRIBUABLE

Dès la **mise en recouvrement des impositions supplémentaires**, le contribuable peut présenter une réclamation contentieuse pour obtenir une réduction ou la décharge des impositions (art. L. 76 A, LPF) puis, en cas d'échec, saisir le juge de l'impôt.

Or, ayant la charge de la preuve, le contribuable ne peut contester le bien-fondé des impositions d'office qu'en démontrant l'exagération de ces impositions.

43. **En pratique**, le juge de l'impôt exige de l'Administration qu'elle établisse des **taxations d'office en cohérence avec la nature de l'activité contrôlée**. Ainsi, en matière de bénéfices professionnels, l'évaluation d'office d'un bénéfice taxable ne pourrait régulièrement être égale au seul chiffre d'affaire HT fixé d'office, du fait que toute activité économique dégageant un bénéfice taxable suppose l'existence de charges d'exploitation déductibles. Ainsi, l'administration retiendra, en l'absence de tous justificatifs, un montant forfaitaire de charges. En revanche, il en est différemment en matière de TVA puisque les conditions de déduction de TVA sont beaucoup plus restrictives (notamment au niveau de la forme et de l'obligation de présenter la facture y afférente).

SECTION 3. D'AUTRES PROCÉDURES DE RECTIFICATION

I. LA PROCÉDURE DE RÉGULARISATION (ART. L. 62, LPF)

La **procédure de régularisation** est destinée à faciliter la conclusion des vérifications de comptabilité des entreprises de bonne foi en les autorisant à régulariser spontanément les erreurs ou anomalies qu'elles ont commises. Ainsi, au cours d'une vérification de comptabilité et pour les impôts sur lesquels porte cette vérification, le contribuable peut régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations qu'il a souscrites dans les délais, moyennant le paiement d'un intérêt de retard égal à 0,28 % par mois de retard (au lieu de 0,40 %).

Cette procédure de régularisation spontanée ne peut être appliquée que si :

- le contribuable en fait la demande avant toute proposition de rectification ;
- la régularisation ne concerne pas une infraction pour manquement délibéré ;
- le contribuable dépose une déclaration complémentaire dans les 30 jours de sa demande et acquitte l'intégralité des suppléments de droits simples et des intérêts de retard au moment du dépôt de la déclaration, ou à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition en cas de mise en recouvrement par voie de rôle.

Les rehaussements pour lesquels l'entreprise est en désaccord avec le vérificateur restent susceptibles de contestation dans le cadre d'un contentieux.

II. LA TAXATION D'APRÈS LES ÉLÉMENTS DU TRAIN DE VIE

En cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, l'administration est en droit d'évaluer forfaitairement, au moyen d'un barème appliqué aux éléments du train de vie de cette personne, les revenus passibles de l'IR.

La mise en œuvre de cette procédure suppose (art. 168, CGI ; art. L. 63, LPF) :

- que le revenu forfaitaire résultant de l'application du barème excède une somme fixée, pour les revenus depuis 2011, à 44 772 € ;
- et qu'il existe une disproportion marquée entre le train de vie du contribuable et le revenu déclaré (cette disproportion est établie lorsque la base forfaitaire excède d'au moins 1/3 le revenu global net déclaré).

Cette procédure peut être mise en œuvre même si le contribuable n'a produit aucune déclaration (les revenus sont alors présumés déclarer pour zéro). Les éléments du train de vie sont : la valeur locative cadastrale de la résidence principale ; la valeur locative cadastrale des résidences secondaires ; les employés de maison, précepteurs, préceptrices, gouvernantes ; les voitures automobiles destinées au transport des personnes ; les motocyclettes de plus de 450 cm³ ; les yachts ou bateau de plaisance à voiles avec ou sans moteur ; etc.

Le contribuable peut apporter la preuve de la manière dont il a financé tout ou partie de son train de vie. Il doit justifier non seulement de l'existence des ressources qu'il évoque mais aussi de leur nature et de leur origine.

III. LA PROCÉDURE DE RÉPRESSION DES ABUS DE DROIT

La procédure de **répression des abus de droit** permet à l'administration de remettre en cause un montage juridique s'il est démontré que celui-ci a été mis en place uniquement dans le but d'éluder l'impôt. L'administration est ainsi en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse.

La procédure concerne l'ensemble des impôts.

Lorsqu'il est établi, l'abus de droit comporte de **lourdes sanctions** à la charge du contribuable.

La procédure des abus de droit comporte des **garanties spécifiques** :

- le visa du supérieur hiérarchique au stade de la proposition de rectification ;
- la possibilité de demander l'avis du comité de l'abus de droit fiscal ;
- la possibilité de demander un rescrit fiscal.

TITRE 4. LES VOIES DE RECOURS

Le contrôle fiscal se termine par l'épuisement des voies de recours précontentieux (appelées également non juridictionnelles) (chapitre 1). Les rectifications proposées par l'administration fiscale sont alors mises en recouvrement.

À tout moment, le contribuable peut adresser une demande de remise gracieuse (chapitre 2).

Le contribuable qui souhaite maintenir sa contestation des rehaussements proposés peut recourir aux voies contentieuses (juridictionnelles) (chapitre 3). Cette possibilité présente un avantage important pour les contribuables défaillants qui ont fait l'objet d'une PIO et ont, à ce titre, été privés des voies de recours ouvertes aux contribuables faisant l'objet d'une PRC.

Le contentieux communautaire occupe une place importante dans le contentieux fiscal (chapitre 4).

CHAPITRE 1. LES VOIES DE RECOURS PRÉCONTENTIEUX

REMARQUE

Les voies de recours précontentieuses (c'est-à-dire avant la mise en recouvrement de l'imposition supplémentaire) et droit à faire valoir ses observations diffèrent sensiblement selon qu'il s'agit d'un CSP ou d'un CFE (ESFP ou VG) et selon que l'administration recourt à une procédure contradictoire ou d'imposition d'office.

À part les recours administratifs (section 1), le contribuable peut saisir certaines commissions ou comités (section 2).

SECTION 1. LES RECOURS ADMINISTRATIFS

La possibilité de recours administratifs constitue une garantie attachée à la procédure de contrôle, vérification de comptabilité ou ESFP. **La méconnaissance de ces dispositions prive le contribuable d'une garantie substantielle et entraîne la nullité de la procédure d'imposition, dans la limite des rehaussements concernés.**

Les recours administratifs peuvent être demandés entre la date de réception de l'avis de vérification et celle de la mise en recouvrement des impositions.

I. LE RECOURS HIÉRARCHIQUE

Le recours hiérarchique constitue une garantie dont bénéficie tout contribuable faisant l'objet d'un contrôle fiscal. Il peut, à tout moment de la vérification, saisir **l'inspecteur principal ou l'inspecteur départemental** pour obtenir toute précision sur le contrôle en cours et sur les rectifications envisagées par le vérificateur.

L'avis de vérification comporte les noms, grade et adresse du supérieur hiérarchique du vérificateur.

II. L'APPEL À L'INTERLOCUTEUR DÉPARTEMENTAL

En cas de désaccord persistant après le dialogue avec le supérieur hiérarchique du vérificateur, le contribuable peut faire appel à l'**interlocuteur départemental**. La charte des droits et obligations du contribuable vérifié et l'avis de vérification mentionnent cette faculté. Le contribuable peut invoquer l'opposabilité de la charte pour faire sanctionner le non-respect du droit de saisir l'interlocuteur départemental. Cependant, aucune disposition législative ou réglementaire n'oblige l'administration à communiquer les coordonnées de l'interlocuteur départemental avant le début de la vérification. L'absence de désignation est alors sans influence sur la régularité de la procédure d'imposition.

L'interlocuteur départemental, dès lors qu'il n'a pas participé à la procédure de contrôle fiscal, a le recul nécessaire pour apprécier certaines situations. Il a pour mission de préserver le dialogue avec les contribuables et de les orienter éventuellement vers la conclusion de transactions.

L'intervention de l'interlocuteur départemental n'est envisagée que dans le cadre d'un contrôle sur place (à ne pas confondre avec le contrôle sur pièces) (Cass. com., 20 oct. 1998, n° 96-20960). En outre, le contribuable ne peut se prévaloir de la garantie de la saisine de l'interlocuteur départemental s'il n'a pas au préalable soumis le différend au vérificateur et à son supérieur hiérarchique.

III. LA TRANSACTION

La transaction est une **convention entre administration et contribuable intervenant dans le cadre d'un recours gracieux et qui porte atténuation des amendes fiscales et des majorations d'impôts** lorsque celles-ci et, le cas échéant, les impositions principales ne sont pas définitives (art. L. 247, 3°, L. 251, R. 247-1 et s., LPF). C'est-à-dire que la transaction n'est possible que si les impositions qu'elle concerne sont encore susceptibles d'un recours contentieux.

La proposition de transaction est notifiée par l'administration au contribuable par lettre recommandée avec avis de réception.

Le contribuable dispose d'un délai de 30 jours à partir de la réception de la proposition pour présenter son acceptation ou son refus (art. R 247-3, LPF). Deux hypothèses sont envisageables (art. L. 251, LPF) :

- l'hypothèse où le contribuable accepte la proposition de transaction : lorsque la transaction est devenue définitive après accomplissement des obligations qu'elle prévoit et approbation de l'autorité compétente, aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités qui ont fait l'objet de la transaction ou les droits eux-mêmes ;
- l'hypothèse où le contribuable refuse la transaction proposée : il peut porter ultérieurement le litige devant le tribunal compétent.

IV. LE MÉDIATEUR FISCAL

Le médiateur du Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie est nommé par arrêté du ministre, placé auprès de ce dernier, à qui il remet un rapport annuel dans lequel il établit le bilan de ses activités. De plus, il est le correspondant du médiateur de la République.

Le médiateur reçoit les réclamations individuelles concernant le fonctionnement des services du Ministère de l'économie et des finances dans leurs relations avec les usagers.

Mais, il ne peut intervenir dans une procédure engagée devant une juridiction, ni remettre en cause le bien-fondé d'une décision juridictionnelle. Il ne dispose ni du droit de modifier unilatéralement les situations juridiques ni d'un droit d'injonction ni d'un pouvoir de sanction. La recommandation n'a d'autorité juridique que si l'autorité compétente accepte de la prendre en considération.

REMARQUE**Conciliateur départemental**

Le champ de compétence du conciliateur départemental s'étend à l'examen des litiges de toute nature, portant sur un différend persistant entre administration et contribuable, relatifs à l'assiette, au recouvrement, au contentieux et au contrôle sur pièces. Cependant, les procédures engagées dans des opérations de CFE (dont VG) ainsi que les réclamations contentieuses ou demandes gracieuses qui y font suite sont **exclues du dispositif**.

SECTION 2. LES COMMISSIONS OU COMITÉS

Lorsque, suite à un contrôle fiscal, un désaccord persiste entre administration et contribuable, le litige peut, sous certaines conditions, être soumis pour avis :

- à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (ID/TCA) (I) ;
- à la Commission nationale des ID/TCA (II) ;
- à la commission départementale de conciliation (III).

Dans le cadre de la procédure pour abus de droit, on peut saisir le **comité de l'abus de droit fiscal** (IV).

REMARQUE**Commission des infractions fiscales**

Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales sont déposées par l'administration sur l'avis conforme de cette commission (art. L. 228, LPF).

I. LA COMMISSION DÉPARTEMENTALE DES ID/TCA

La commission départementale des ID/TCA est présidée par le président du tribunal administratif, par un membre du tribunal désigné par lui, ou par un magistrat de la cour administrative d'appel. Elle comprend trois représentants des contribuables et deux représentants de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur départemental (art. L. 59 et s., LPF).

La commission a une **compétence consultative** au sujet des litiges opposant les contribuables à l'administration suite à une procédure de rectification contradictoire. Aucune des parties (contribuable ou administration) n'est tenue de suivre son avis mais cet avis constitue un argument de poids pour la partie qui l'évoque.

La commission ne se prononce que sur des **questions de fait** et non de droit : elle apprécie les faits, analyse une situation mais ne se prononce pas sur la légalité d'un texte, les conditions de son application, etc. Son champ de compétence est expressément défini par la loi.

L'intervention de la commission départementale territorialement compétente ne peut être demandée que si les conditions suivantes sont réunies :

- le recours à la commission doit faire suite à une PRC ;
- la procédure de rectification ne doit pas être close ;
- le désaccord doit concerner un impôt prévu par la loi.

La commission peut être saisie à l'initiative soit de l'administration, soit du contribuable, sous réserve, pour ce dernier, d'avoir régulièrement formulé des observations à la suite de la proposition de rectification, et d'avoir adressé sa demande **au plus tard dans les 30 jours de la réponse de l'administration**.

En cas de saisine de la Commission, la charge de la preuve incombe à l'administration.

II. LA COMMISSION NATIONALE DES ID/TCA

La **commission nationale des ID/TCA** est chargée d'émettre un avis sur les désaccords persistant entre administration et grandes entreprises⁴⁴ à l'issue d'une PRC (art. L. 59 à L. 59 C, LPF).

Son champ de compétence est très encadré. Il porte essentiellement sur les BIC et l'IS, la TVA et, en matière d'IR, sur les rémunérations excessives distribuées.

La Commission nationale des ID/TCA se prononce, dans son domaine de compétence, sur les **questions de fait** (et non de droit). Elle peut se prononcer également sur la **qualification juridique** d'opérations limitativement énumérées (caractère anormal d'un acte de gestion, principe et montant des amortissements et provisions, caractère de charge déductible des travaux immobiliers).

En cas de saisine de la Commission, la charge de la preuve incombe à l'administration.

III. LA COMMISSION DÉPARTEMENTALE DE CONCILIATION

À défaut d'acceptation de la rectification régulièrement notifiée **en matière d'ISF** ou portant sur des insuffisances de prix ou de valeur vénale ayant servi de base aux **droits d'enregistrement** (transmissions entre vifs ou par décès, à titre onéreux ou à titre gratuit, partages et apports en sociétés, etc.), la **commission départementale de conciliation** peut être appelée, sur l'initiative de l'administration ou à la demande du contribuable, à émettre un avis qui ne lie pas les parties.

En cas de saisine de la Commission, la charge de la preuve incombe à l'administration (on rappelle que la saisine n'est possible qu'en cas de PRC).

IV. LE COMITÉ DE L'ABUS DE DROIT FISCAL (ART. L. 64, LPF)

Dans le cadre de la procédure de répression des abus de droit, les rectifications envisagées sont adressées au contribuable selon les principes applicables en matière de PRC. En cas de désaccord sur des rectifications motivées par un abus de droit, le litige peut être soumis à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal, à l'initiative soit de l'administration, soit du contribuable.

Le contribuable dispose d'un délai de 30 jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour demander que le litige soit soumis à l'avis du comité (art. R. 64-2, LPF).

Les avis rendus par le comité font l'objet d'un rapport annuel rendu public, reproduit par l'administration. Celle-ci notifie l'avis du comité au contribuable et lui indique en même temps le chiffre d'après lequel elle se propose de l'imposer. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé des rectifications qu'elle a opérées.

44. Ce sont les entreprises exerçant une activité industrielle ou commerciale dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 M€ (s'agissant d'entreprise dont le commerce principal est la vente de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou la fourniture de logement) ou 25 M€ s'agissant d'autres entreprises (art. 1651 H, 2, CGI).

CHAPITRE 2. LA DEMANDE DE REMISE GRACIEUSE

L'administration peut accorder sur demande du contribuable **des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis** lorsque celui-ci est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence **ou des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts** (art. L. 247, LPF).

Le **recours gracieux se distingue du recours contentieux** sur plusieurs points, notamment parce que :

- le contribuable ne conteste pas l'imposition sur le fond mais fait état de difficultés financières actuelles pour son règlement ;
- les demandes de remises gracieuses peuvent être déposées à n'importe quel moment, même en dehors du délai légal prévu pour les réclamations contentieuses (dès lors que l'imposition en cause a bien été mise en recouvrement) ;
- l'administration fiscale n'est pas tenue de justifier sa décision, quelle qu'elle soit (décision de remise totale, partielle ou de rejet).

REMARQUE

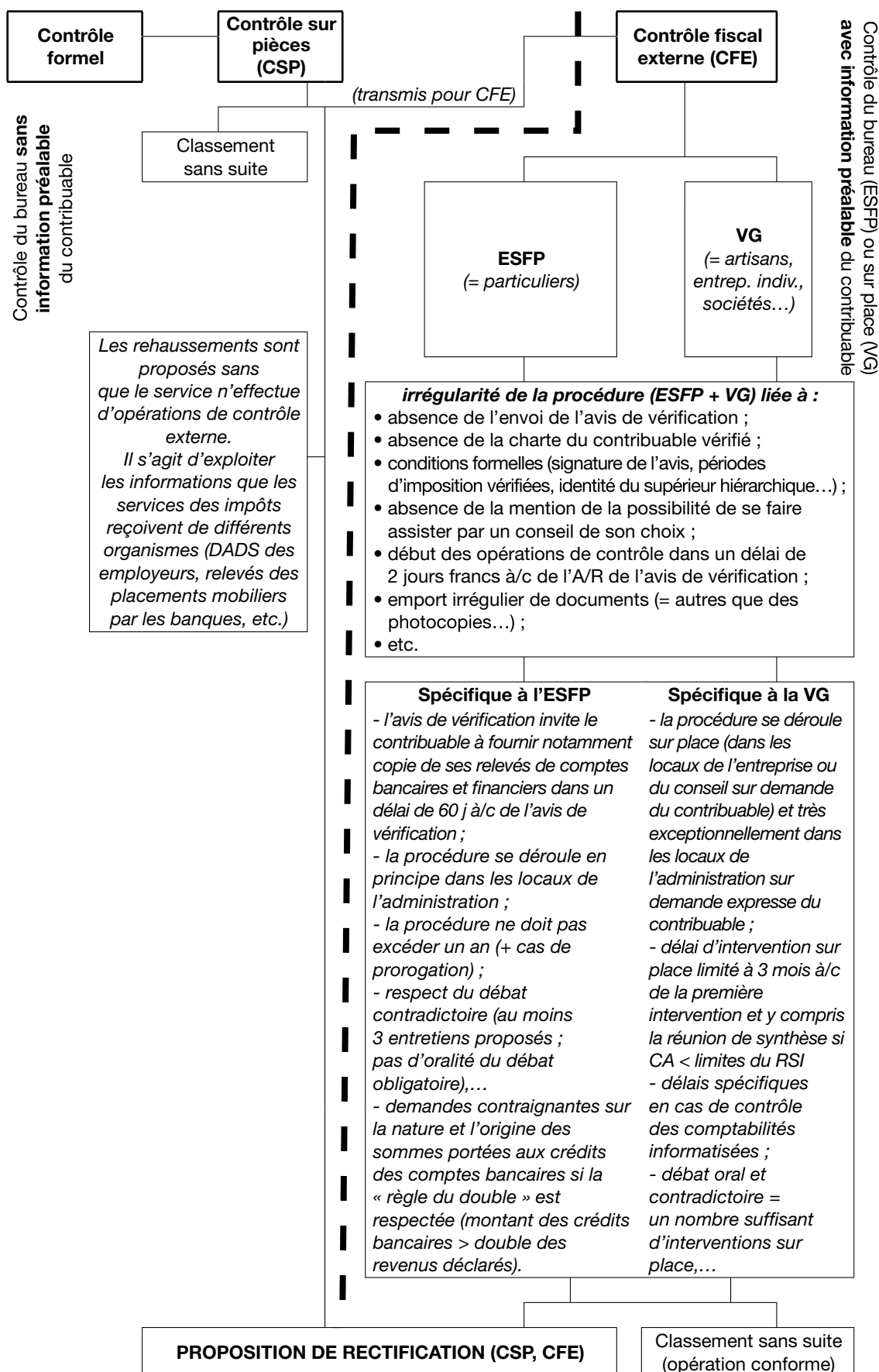
Aucune remise gracieuse ne peut être accordée en matière de droits d'enregistrement et de TVA. Il s'agit d'un principe impératif qui ne souffre aucune exception.

Le **recours gracieux** peut également prendre la forme d'une décharge en responsabilité d'une personne tenue au paiement d'une imposition due par un tiers (caution, conjoint, etc.).

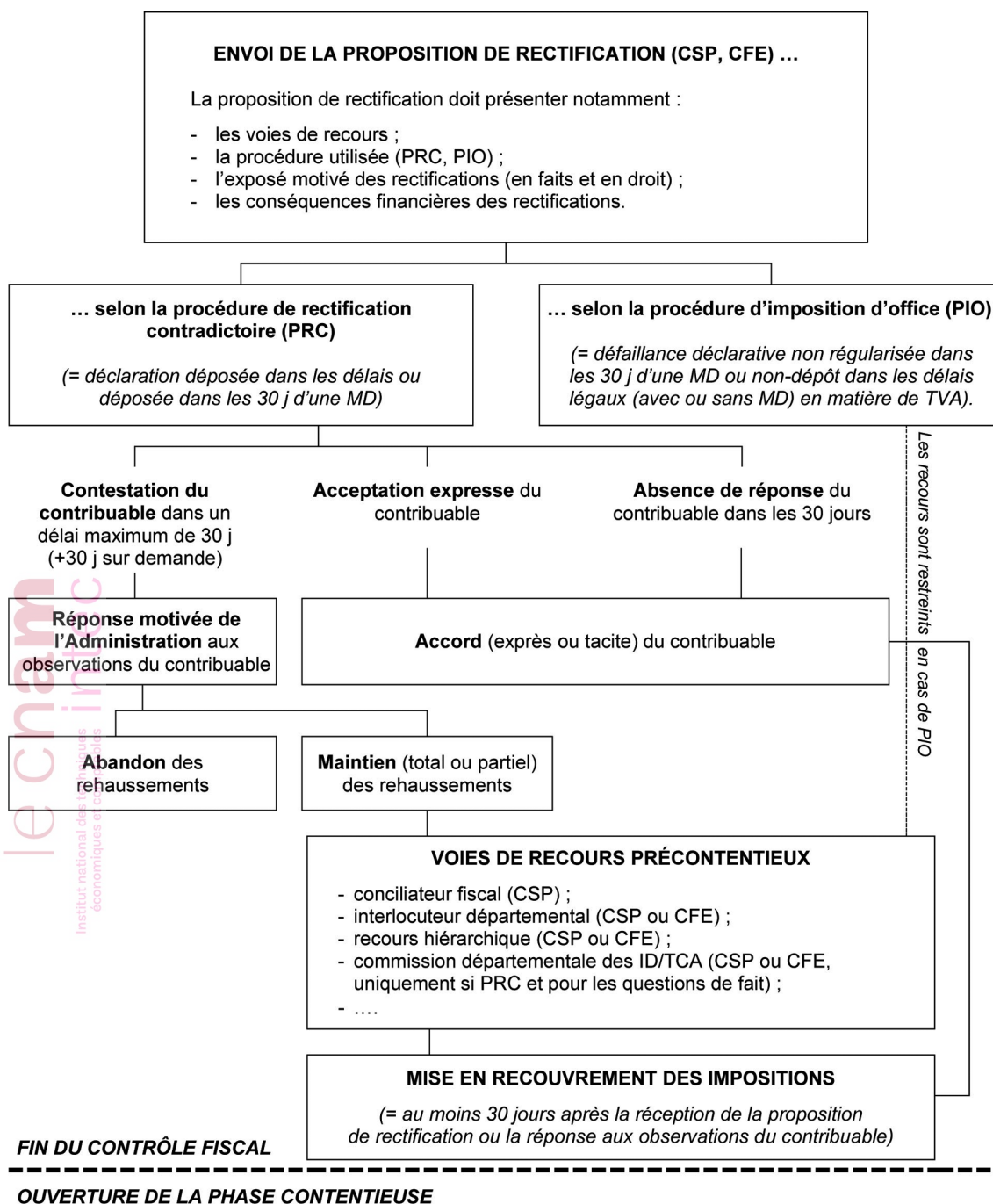
EXEMPLE

L'épouse sans emploi, placée dans une situation d'indigence notamment du fait de l'abandon du foyer familial par le conjoint, peut demander une décharge en responsabilité pour l'IR qu'elle doit acquitter, dès lors qu'il a été assis sur les seuls salaires du conjoint.

PHASE 1 : LE CONTRÔLE FISCAL



PHASE 2 : LA PROCÉDURE DE RECTIFICATION



CHAPITRE 3. LE CONTENTIEUX DE L'IMPÔT

La réclamation contentieuse auprès du service des impôts constitue la première étape, dite administrative (section 1). Elle peut être suivie d'une seconde étape, dite juridictionnelle, lorsque le litige est porté devant le juge de l'impôt (section 2).

SECTION 1. L'ÉTAPE ADMINISTRATIVE : LA RÉCLAMATION CONTENTIEUSE PRÉALABLE AUPRÈS DU SERVICE DES IMPÔTS

Quelle que soit la nature des impôts, droits ou taxes en cause, les contestations soulevées par les contribuables **doivent obligatoirement être soumises, par voie de réclamation contentieuse, à l'administration** des impôts, qui doit leur notifier sa décision **dans un délai de 6 mois**. À défaut, le contribuable est en droit de saisir la juridiction compétente (l'absence de réponse de l'administration dans le délai de 6 mois vaut décision de rejet implicite).

Selon le cas, la réclamation contentieuse tend à obtenir :

- une décharge, lorsque la contestation porte sur la totalité de l'imposition ;
- une réduction, si la contestation porte sur une partie de l'impôt.

La réclamation doit, en principe, être déposée après le paiement de l'imposition contestée et donner lieu, le cas échéant, à une restitution de l'impôt établi à tort. Toutefois, les contribuables ont la possibilité de demander le sursis de paiement de l'imposition contestée en attendant la décision de l'administration (dans ce cas, le contribuable s'expose au paiement d'intérêts de retard si la somme contestée est finalement maintenue et que le délai de paiement initial a expiré).

I. LES SERVICES COMPÉTENTS POUR RECEVOIR LA RÉCLAMATION

La réclamation doit être adressée au service territorial dont dépend le lieu de l'imposition (art. R* 190-1, LPF) ou au service qui a établi l'imposition.

II. LA FORME ET LE CONTENU DES RÉCLAMATIONS

B. LA FORME DES RÉCLAMATIONS

Les réclamations doivent, en principe, être établies par écrit, sous la forme d'une simple lettre sur papier libre, et sont individuelles (dans certains cas très limités, les réclamations peuvent être collectives).

B. LE CONTENU DES RÉCLAMATIONS

Les réclamations doivent mentionner les impôts ou taxes concernés, exposer sommairement les raisons de la contestation et le montant du dégrèvement attendu et porter la signature manuscrite du contribuable ou de son mandataire (art. R* 197-3, LPF).

Les réclamations doivent être accompagnées des justificatifs et des avis d'imposition contestés.

C. LE VICE DE FORME

Si les différentes obligations énoncées ci-dessus ne sont pas respectées par le contribuable, la réclamation est entachée d'un vice de forme. Ce dernier peut, toutefois, être régularisé dans le délai de réclamation à tout moment (art. R. 197-3, al. 6, LPF).

III. LES DÉLAIS DE RÉCLAMATION

A. LE DÉLAI GÉNÉRAL

À peine d'irrecevabilité définitive, les réclamations adressées au service compétent doivent être envoyées au plus tard le **31 décembre de la 2^e année suivant celle** (art. R* 196-1, LPF) :

- de la mise en recouvrement du rôle pour les impôts directs établis par voie de rôle ;
- de la notification d'un avis de mise en recouvrement pour les impôts perçus par les comptables des impôts ;
- du versement spontané de l'impôt contesté, lorsque ce versement n'a donné lieu, préalablement, ni à l'établissement d'un rôle ni à la notification d'un avis de mise en recouvrement ;
- de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation.

B. DES CAS PARTICULIERS

Le contribuable dispose, pour déposer une réclamation, d'un délai expirant au 31 décembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle :

- le contribuable a reçu un avis d'imposition rectificatif (art. R* 196-1, LPF) ;
- des retenues à la source ou prélèvements forfaitaires pour les RCM ont été opérés ;
- le contribuable a eu connaissance certaine de cotisations indûment imposées ;
- les **impôts directs locaux** (taxe d'habitation, taxes foncières, etc.) ont été mis en recouvrement (art. R* 196-2, LPF).

Les contribuables faisant l'objet d'une procédure de rectification de la part de l'administration bénéficient d'un **délai spécial de réclamation**. Ce délai spécial ne s'applique qu'à l'égard des seules impositions qui ont fait l'objet d'une proposition de rectification. Le délai est égal à celui dont l'administration dispose elle-même pour établir l'impôt. Il expire donc, en général, le **31 décembre de la 3^e année** suivant celle au cours de laquelle est intervenue la proposition de rectification (art. R* 196-3, LPF). Le point de départ du délai spécial est constitué par la date de réception de la proposition de rectification. Ce délai est ouvert aussi bien en ce qui concerne les impositions primitives sur lesquelles a porté la procédure de rectification engagée par le service, que les impositions complémentaires mises en recouvrement à la suite de cette procédure.

IV. LES DÉCISIONS DE L'ADMINISTRATION

Le service compétent pour statuer sur une réclamation est celui à qui elle doit être adressée.

Le service des impôts statue sur les réclamations **dans le délai de 6 mois** suivant la date de leur présentation. S'il estime ne pas être en mesure de statuer dans ce délai, il doit en informer le réclamant et lui préciser le terme du délai complémentaire (ne pouvant excéder 3 mois) qui lui paraît nécessaire pour prendre sa décision (art. R* 198-10, LPF).

En cas de rejet total ou partiel de la réclamation, la décision doit être motivée.

L'expiration du délai de 6 mois ne dispense pas le service des impôts de statuer et de notifier sa décision qui ne saurait, du fait de ce retard, être entachée de nullité. En revanche, l'expiration du délai ouvre le droit au contribuable qui n'a pas reçu la notification de la décision de saisir directement le tribunal compétent et ce, alors même qu'il a été informé qu'un délai supplémentaire est nécessaire pour prendre la décision.

Remarques

La compensation

« Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de prescription, effectuer ou demander la compensation dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande. »

Art. L. 203, LPF.

« Les compensations de droits prévues aux articles L. 203 et L. 204 sont opérées dans les mêmes conditions au profit du contribuable à l'encontre duquel l'administration effectue une rectification lorsque ce contribuable invoque une surtaxe commise à son préjudice ou lorsque la rectification fait apparaître une double imposition. »

Art. L. 205, LPF.

La substitution de base légale

Ce droit permet à l'administration d'invoquer, à tout moment d'une procédure, tout moyen de nature à justifier le maintien d'impositions contestées, et notamment de substituer à cette fin, une base légale nouvelle à celle initialement retenue. Dans ce cas, la rectification initiale est maintenue, mais le motif sur lequel elle repose est modifié. Cette substitution est à condition que le contribuable ne soit pas privé des garanties. En outre, la substitution de base légale est limitée au montant initialement notifié.

EXEMPLE

Pour l'IR, la substitution de base légale peut porter sur un changement de catégorie de revenu. C'est le cas, lorsqu'un BNC est qualifié de BIC.

Le sursis de paiement (art. L. 277, LPF)

En principe, le contribuable qui conteste le bien-fondé de son imposition n'est pas dispensé d'acquitter dans le délai légal l'intégralité de cette imposition (y compris les pénalités et tous accessoires de l'impôt). Mais, le contribuable est autorisé, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes. L'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent.

En cas de réclamation relative à l'assiette d'imposition et portant sur un montant de droits supérieur à 4 500 €, le débiteur doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés. À défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, des **mesures conservatoires** pour les impôts contestés peuvent être prises.

Les intérêts moratoires

En matière de contentieux fiscal, les intérêts moratoires sont dus soit par l'État, soit par le contribuable :

- Concernant **les intérêts dus par l'administration**, quand l'État est condamné à un dégrèvement d'impôt ou quand l'administration prononce un dégrèvement d'impôt à la suite d'une réclamation contentieuse, le remboursement au contribuable des sommes

déjà perçues donne lieu au paiement d'intérêts moratoires. Les intérêts sont calculés au taux d'intérêt de retard (0,40 % par mois). Ils courent du jour du paiement. Ils ne sont pas capitalisés. Il en est de même du remboursement des sommes consignées à titre de garantie à l'occasion d'une réclamation contentieuse demandant le sursis de paiement (art. L. 208, LPF).

- Concernant **les intérêts dus par le contribuable**, lorsque le tribunal administratif rejette une demande visant à l'annulation ou à la réduction d'une imposition en matière d'impôts directs pour laquelle le contribuable avait obtenu le sursis de paiement, les sommes en jeu donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires (au taux de l'intérêt de retard de 0,40 % par mois). Sur demande justifiée du contribuable, le montant des intérêts moratoires est réduit du montant des frais éventuellement engagés pour la constitution des garanties propres à assurer le recouvrement des impôts contestés. Ils courent du 1^{er} jour du 13^e mois suivant celui de la date limite de paiement jusqu'au jour du paiement effectif (art. L. 209, LPF).

SECTION 2. L'ÉTAPE JURIDICTIONNELLE : LA RÉCLAMATION AUPRÈS DES TRIBUNAUX

En matière fiscale, le principe est la dualité de juridiction (art. L. 199, LPF) :

- l'**ordre administratif** tranche les litiges relatifs aux impôts directs et aux taxes sur le chiffre d'affaires (I) ;
- l'**ordre judiciaire** tranche les litiges relatifs aux droits d'enregistrement, aux droits de timbre, à la taxe de publicité foncière et à l'ISF (II).

I. L'ORDRE ADMINISTRATIF

A. LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF (TA)

Le tribunal administratif est, en principe, juge de droit commun, en premier ressort et sous réserve d'appel devant une cour administrative d'appel (CAA), du contentieux relatif aux impôts directs, aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux taxes assimilées.

Le tribunal administratif compétent est généralement celui dont dépend le lieu d'imposition de la cotisation ayant fait l'objet de la réclamation.

1. L'introduction des instances

a. L'introduction des réclamations

Les contribuables peuvent introduire une instance devant le tribunal administratif dans un délai de 2 mois à partir du jour de la réception de l'avis par lequel l'administration leur notifie la décision prise sur leur réclamation (art. L. 199, al. 1^{er}, LPF) ou si, dans le délai de 6 mois suivant la date de la présentation de leur réclamation, ils n'ont pas reçu l'avis de la décision de l'administration (art. R* 199-1, LPF). Ils peuvent également saisir le tribunal contre les décisions rendues par l'administration sur les demandes relatives au remboursement des frais de constitution de garantie ou de paiement d'intérêts moratoires.

b. La présentation des demandes

Les demandes doivent être présentées au greffe du tribunal administratif, par le réclamant lui-même, ou par son représentant, où elles seront enregistrées.

Le tribunal administratif est saisi par voie de requête qui est une simple lettre adressée au greffe. Dans le cas où l'administration soumet d'office le litige à la décision du tribunal administratif, la réclamation initiale du contribuable vaut requête au tribunal (art. R. 200-3, LPF).

Cette demande doit contenir l'exposé des faits et moyens, les conclusions, les nom et domicile du demandeur. En outre, elle doit concerner uniquement les impôts contestés dans le cadre de la réclamation préalable (art. R* 200-2, al. 2, LPF). Le contribuable doit donc préciser, dans l'exposé des faits, les points sur lesquels porte la contestation, les motifs justifiant le bien-fondé de ses prétentions ainsi que l'objet réel de son instance. À défaut, la demande non motivée est irrecevable.

La requête présentée soit par le contribuable, soit par l'administration doit, à peine d'irrecevabilité, être accompagnée de copies en nombre égal à celui des autres parties en cause, augmenté de deux (art. R. 411-3, C. just. adm.).

La requête doit, à peine d'irrecevabilité, être accompagnée, sauf impossibilité justifiée :

- de la décision attaquée ;
- ou de la pièce justifiant de la date du dépôt de la réclamation, lorsque le contribuable saisit le tribunal administratif en l'absence de décision.

2. L'instruction de la demande

L'instruction se déroule selon une procédure écrite, contradictoire et conduite par le tribunal lui-même dont le président désigne un rapporteur qui peut demander aux parties tout document utile à la solution du litige.

Suite au mémoire introductif d'instance présenté par le contribuable, le directeur des services fiscaux dispose de 6 mois, sauf prorogation de délai, pour produire un mémoire en défense. Ce dernier est notifié au demandeur, qui peut transmettre au greffe un ou plusieurs mémoires en réplique.

Le président de la formation de jugement peut, par ordonnance, fixer la date à partir de laquelle l'instruction sera close.

3. Le jugement

Le jugement est notifié le même jour à toutes les parties en cause, à leur domicile réel, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception.

Les jugements des tribunaux administratifs sont susceptibles de faire l'objet de **recours** :

- soit devant la cour administrative d'appel ;
- soit devant le tribunal administratif lui-même. Les recours devant le tribunal administratif lui-même sont le recours en interprétation⁴⁵ (si une difficulté s'élève sur l'interprétation du jugement) et la tierce opposition.

Les tribunaux administratifs statuent en premier et en dernier ressort en matière d'impôts locaux et de taxes annexes autres que la CVAE (art. R. 811-1, C. just. adm.).

B. LA COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL (CAA)

La CAA est la **juridiction d'appel**. L'appel n'a pas d'effet suspensif mais le requérant peut, sous certaines conditions, solliciter un référé-suspension.

Par ailleurs, elle peut, par un jugement non susceptible de recours, transmettre le dossier au Conseil d'État, qui examine **dans un délai de 3 mois** les requêtes soulevant une question de droit nouvelle présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges. Il est sursis à toute décision jusqu'à l'**avis du Conseil d'État** ou, à défaut, jusqu'à l'expiration de ce délai. L'avis rendu ne lie ni la juridiction qui a décidé le renvoi ni les autres juridictions et ne prive pas l'administration ou le contribuable d'introduire un recours en cassation.

45. Le principe de l'autorité de la chose jugée s'oppose à ce que le tribunal administratif se prononce une seconde fois sur une affaire à l'égard de laquelle il a déjà pris une décision, mais le tribunal a le pouvoir d'interpréter un jugement précédemment rendu par lui qui serait obscur ou ambigu.

1. La requête introductive d'appel

La requête doit contenir, à peine d'irrecevabilité, les faits, moyens et conclusions, ainsi que les nom et demeure du demandeur.

Elle est présentée sur papier libre et doit contenir l'exposé des faits et moyens. Le contribuable peut présenter, devant la CAA, jusqu'à la clôture de l'instruction, des moyens nouveaux qu'il n'aurait pas invoqués en temps utile dans sa réclamation contentieuse ou devant le tribunal administratif dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités et peut demander au juge le remboursement des frais de contentieux (art. L. 199 C, LPF).

Le ministère d'avocat est obligatoire pour les appels formés devant les CAA.

2. Les délais d'appel

Les CAA peuvent être saisies dans les 2 mois suivant la notification du jugement rendu par le tribunal administratif. Le délai de 2 mois court à compter du jour de la notification du jugement à la partie elle-même, c'est-à-dire au domicile du contribuable lui-même et non de la notification à son avocat (CE, 24 mai 2006, n° 277556).

Le délai d'appel est de 4 mois pour le ministre chargé du budget, à compter de la notification du jugement du tribunal administratif faite au directeur du service de la direction générale des finances publiques (art. R* 200-18, LPF).

C. LE CONSEIL D'ÉTAT (CE)

Le Conseil d'État constitue le juge de cassation à l'égard du contentieux fiscal dévolu aux CAA.

Les cas d'ouverture du recours en cassation sont l'incompétence de la CAA, le vice de forme ou la violation des règles générales de procédure, la violation de la loi.

Que le pourvoi soit formé par le ministre ou par le contribuable, le délai de recevabilité du recours en cassation est de 2 mois à compter de la date de la notification de l'arrêt ou du jugement attaqué.

Si le Conseil d'État rejette le recours, l'arrêt de la CAA est confirmé.

S'il prononce l'annulation d'un arrêt rendu par une CAA, le Conseil d'État peut :

- soit renvoyer l'affaire devant la CAA qui avait rendu l'appel, mais elle statue dans une autre formation ;
- soit renvoyer l'affaire devant une autre CAA ;
- soit régler l'affaire au fond si l'intérêt d'une bonne administration de la justice le justifie.

II. L'ORDRE JUDICIAIRE

A. LE TRIBUNAL DE GRANDE INSTANCE (TGI)

Le TGI est seul compétent pour connaître le contentieux des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière, de l'ISF, des droits de timbre et taxes assimilées et des contributions indirectes.

Le tribunal territorialement compétent est celui dans le ressort duquel est situé le service des impôts chargé du recouvrement ou celui de la situation des biens si le litige porte, en matière de droits d'enregistrement et d'ISF, sur la valeur vénale de ces biens (art. L. 199 et R* 202-1, LPF).

1. L'introduction des réclamations

L'instance est engagée, par voie d'assignation, dans le délai de 2 mois à compter du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision de l'administration. Le réclamant qui n'a pas reçu d'avis de décision dans le délai de 6 mois peut assigner le service compétent après l'expiration dudit délai.

Le service des impôts peut, de son côté, soumettre d'office le litige à la décision du tribunal par un mémoire signifié au réclamant avec assignation (art. R* 199-1, LPF).

2. L'assignation

L'assignation est signifiée à la partie adverse par voie d'huissier.

L'assignation doit contenir les mentions spécifiques relatives notamment à l'indication du tribunal saisi, à l'objet de la demande et à l'exposé des moyens de fait et de droit ainsi qu'à la comparution du demandeur.

3. L'instruction des instances

L'ouverture de l'instance se fait normalement par le moyen de mémoires respectivement signifiés, et sous la conduite du juge rapporteur, le tribunal pouvant ordonner, si besoin est, d'autres mesures d'instruction.

L'original de l'assignation et les pièces annexes étant déposés au greffe, le défendeur doit produire sa réponse sous forme de mémoire dans le délai fixé par le tribunal.

Le tribunal peut ordonner toutes les mesures d'instruction compatibles avec le caractère écrit de la procédure. Il ne peut donc recourir ni à la preuve testimoniale ni au serment.

Dans les instances relatives à la valeur vénale réelle de certains biens, immeubles, fonds de commerce, etc., en matière de droits d'enregistrement et d'ISF, l'expertise est de droit si elle est demandée par le contribuable ou par l'administration. Le greffier avise les parties, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, du dépôt du rapport au greffe. Les observations du contribuable et de l'administration sur ce rapport sont formulées par conclusions régulières dans les 2 mois qui suivent cette notification.

4. Le jugement

Le jugement est rendu par le tribunal composé d'au moins 3 juges, dont le juge chargé du rapport. Mais, le président du tribunal peut, jusqu'à fixation de la date de l'audience, décider que l'affaire sera jugée par le tribunal statuant à juge unique.

L'affaire est en état d'être jugée dès la signification du mémoire en réponse à l'acte d'assignation, si aucun délai n'a été demandé au tribunal pour répliquer à ce mémoire en réponse.

La signification du jugement par ministère d'huissier à la partie elle-même fait courir les délais de recours et constitue un préliminaire de l'exécution de la décision. Les jugements des TGI ont un caractère exécutoire de droit à titre provisoire (art. R* 202-5, LPF).

Indépendamment des recours particuliers ou extraordinaires, les jugements rendus par les TGI peuvent faire l'objet de recours devant la cour d'appel (art. L. 199 à L. 199 C et R* 202-2 à R* 202-6, LPF).

B. LA COUR D'APPEL (CA)

- La CA **compétente** : la juridiction territorialement compétente est celle dans le ressort de laquelle le TGI ayant prononcé la décision a son siège.
- Le **délai d'appel** : un mois à compter de la notification du jugement.
- La **formation de l'appel** : la déclaration d'appel vaut demande d'inscription au rôle. Les parties sont tenues de constituer avocat⁴⁶.
- L'**instruction de l'appel** : la procédure suivie est exclusivement écrite et contradictoire. L'instruction se fait par simples mémoires respectivement signifiés par huissier audiencier (art. R* 202-2, al. 2, LPF).
L'affaire est instruite sous le contrôle d'un magistrat de la chambre à laquelle elle est distribuée (procédure de mise en état). Ce magistrat peut trancher toute question ayant trait à la recevabilité de l'appel.
- L'**arrêt** : le délibéré est secret mais le prononcé de l'arrêt a lieu en séance publique.
L'arrêt peut être prononcé sur-le-champ (c'est-à-dire le jour même de la clôture des débats) ou renvoyé pour plus ample délibéré.

46. La profession d'avoué a disparu depuis le 1^{er} janvier 2012.

C. LA COUR DE CASSATION

Le contribuable qui n'a pas obtenu satisfaction peut se pourvoir en cassation, dans un délai de 2 mois à compter de la signification de la décision de la cour d'appel. Le pourvoi en cassation doit être déposé au greffe de la Cour de cassation par l'intermédiaire d'un avocat.

Le pourvoi en cassation ne produit en principe ni effet suspensif ni effet dévolutif de sorte que les jugements peuvent être exécutés.

CHAPITRE 4. LES NOTIONS

SUR LE CONTENTIEUX COMMUNAUTAIRE

Depuis le 1^{er} décembre 2009 (date d'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne), l'Union européenne se substitue à la Communauté européenne. Le système juridictionnel de l'Union est composé de trois juridictions : la Cour de justice de l'Union européenne (section 1), le tribunal d'instance de l'Union européenne (section 2) et le tribunal de la fonction publique européenne (section 3).

SECTION 1. LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE (CJUE)

Instituée en 1952 par le traité de Paris, la Cour de justice des communautés européennes (CJCE), se situe au Luxembourg, par opposition à la Cour européenne des Droits de l'Homme (CEDH) qui siège à Strasbourg. Depuis le 1^{er} décembre 2009, la CJCE est devenu la CJUE.

I. LA COMPOSITION ET L'ORGANISATION DE LA CJUE

La CJUE est composée d'un juge par État membre et assistée d'avocats généraux (27 juges et 8 avocats généraux) nommés d'un commun accord par les États membres pour un mandat de 6 ans renouvelable. Le président de la Cour, désigné parmi les juges pour une période de 3 ans renouvelable, dirige les travaux et les services de la Cour et préside les audiences et les délibérations.

La Cour siège en séance plénière. Des chambres de 3 ou 5 juges peuvent être créées en son sein pour juger certaines catégories d'affaires. En revanche, quand la Cour est saisie par un État membre ou une institution de la Communauté, elle doit statuer en formation plénière.

La Cour connaît une distinction organique entre les juges et les avocats généraux, les uns ne pouvant exercer les fonctions des autres. L'avocat général n'a pas de fonction répressive. Son rôle est inspiré de celui du « *rapporteur public* » (anciennement nommé « *commissaire du gouvernement* ») dans la procédure administrative française. À ce titre, il doit présenter, en toute impartialité et en toute indépendance, des conclusions motivées sur les différentes affaires soumises à la Cour, en vue d'assister celle-ci dans l'accomplissement de sa mission. L'avocat général présente donc au juge un exposé des faits, puis une analyse en droit de l'espèce concernée, avant de proposer une solution au litige. Les juges sont chargés de trancher le litige en rendant un arrêt.

II. LA COMPÉTENCE DE LA CJUE

Elle juge les problèmes d'interprétation du droit de l'Union européenne (à moins que les Traités n'en disposent autrement).

Les compétences de la Cour s'élargissent avec l'entrée en vigueur du Traité d'Amsterdam, le 1^{er} mai 1999 : la Cour est compétente dans les nouveaux domaines transférés par les États membres au niveau européen et notamment en matière de liberté et de sécurité des personnes (droit d'asile, immigration, passage des frontières...).

Le Traité de Nice prévoit des améliorations dans le fonctionnement de la Cour et du tribunal afin de réduire les délais de jugement.

Le Traité de Lisbonne a encore élargi la compétence de la CJUE. Désormais, la CJUE peut contrôler les actes du Conseil européen et elle peut être saisie par un État membre d'un recours en annulation d'un acte législatif pour violation du principe de subsidiarité émanant d'un parlement national ou d'une des chambres de celui-ci.

III. LES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE RECOURS

Aux recours préjudiciels (A) s'opposent les recours directs (B), composés des recours en annulation, des recours en carence et des recours en manquement.

A. LES RECOURS INDIRECTS (OU RECOURS PRÉJUDICIELS)

Le droit communautaire étant directement applicable dans les États membres, il appartient à chacun des juges nationaux de l'appliquer dans les litiges dont il est saisi. Lorsqu'une norme lui paraît peu précise, il demande, par le **recours préjudiciel**, à la Cour d'interpréter ou d'apprécier la validité de cette norme. La Cour rend alors un arrêt en interprétation ou en appréciation de la validité. Le juge national, qui a sursis à statuer en attendant la réponse de la Cour, peut soit appliquer l'interprétation de la Cour pour résoudre le litige, soit solliciter une nouvelle requête. La nouvelle requête porte alors soit sur l'interprétation du premier arrêt, la CJCE étant interrogée sur le sens de sa première réponse, soit sur la disposition ou l'acte qui constituait déjà la matière du renvoi initial, la CJCE étant dans ce cas appelée à reconsidérer la solution qu'elle avait donnée. Si la Cour a constaté l'invalidité de la règle, cela n'empêchera pas un autre juge national de saisir ultérieurement la Cour sur la question de la validité de la même règle. Ce système permet de préserver la responsabilité du juge national sur les litiges dont il est originairement saisi.

La procédure de renvoi préjudiciel est étendue aux actes pris par les organes et organismes de l'Union incorporés au droit de l'Union européenne (Traité de Lisbonne).

B. LES RECOURS DIRECTS

Les arrêts rendus par la CJUE, dans le cadre des recours directs, sont dotés de la force exécutoire, ce qui signifie que les États doivent mettre en œuvre la décision de justice rendue par la Cour. Si l'État ne prend pas les mesures qui s'imposent, la Cour peut, depuis l'entrée en vigueur du traité de Maastricht, décider des sanctions pécuniaires, sous forme d'astreinte ou de contravention, à l'égard de l'État récalcitrant.

1. Les recours en annulation

Cette procédure contrôle la légalité des actes des institutions de l'Union européenne. Toutes les décisions ou actes communautaires produisant des effets de droit peuvent faire l'objet d'une annulation si la Cour estime que ceux-ci sont entachés d'illégalité. L'incompétence, la violation des formes substantielles (si l'acte n'a pas été pris selon les formes : absence de motivation, par exemple), la violation du traité et du droit dérivé et le détournement de pouvoirs sont les quatre moyens donnant lieu à annulation.

Ce recours est ouvert aux États membres, au Conseil de l'Europe, à la Commission européenne, ainsi qu'à toute personne physique ou morale concernée directement ou indirectement par l'acte.

2. Les recours en carence

L'action en carence a pour objet de sanctionner l'inaction de la Commission européenne ou du Conseil de l'Europe qui n'aurait pas pris une décision ou un acte, cela en violation des traités, constituant ainsi un détournement de pouvoirs. Les États membres ou les autres institutions peuvent saisir la Cour pour faire constater cette carence.

3. Les recours en manquement

La Cour est également compétente pour faire constater le manquement des États ne remplissant pas leurs obligations découlant des traités. L'initiative de cette action peut émaner soit de la Commission européenne, soit d'un État membre. Après avoir adressé un avis motivé à l'État attaqué, un autre État membre ou la Commission européenne peuvent saisir la Cour si son avis n'a pas été suivi d'effet.

SECTION 2. LE TRIBUNAL D'INSTANCE DE L'UNION EUROPÉENNE (TIUE)

Depuis 1989, la CJCE est assistée par un tribunal de première instance (TPICE), composé d'autant de juges que d'États membres pour 6 ans renouvelables. Les juges du TPICE doivent être indépendants (art. 224, TCE⁴⁷) et les membres sont choisis parmi des personnalités indépendantes qui peuvent exercer de hautes fonctions juridictionnelles dans leur pays. **Il est devenu le TIUE.**

- Ce tribunal est juge de droit commun de première instance pour l'ensemble des recours directs (en annulation, en carence, en indemnité, exception faite des recours en manquement connus uniquement par la CJUE) formés par les particuliers, les personnes morales et les États membres, à l'exception de ceux attribués à une autre juridiction (telle que le tribunal de la fonction publique européenne) ou réservés à la CJUE.
- Il est également compétent pour connaître des recours formés contre les décisions des tribunaux spécialisés.
- Il est en outre compétent pour statuer sur les recours formés par les particuliers (personnes physiques ou morales) contre un acte réglementaire s'il affecte directement ceux-ci et s'il est dépourvu de mesures d'exécution (ils n'ont plus à démontrer qu'ils sont individuellement concernés par cet acte).

Les décisions du TIUE peuvent faire l'objet d'un pourvoi devant la CJUE mais seulement pour les questions de droit (art. 225, TCE).

SECTION 3. LE TRIBUNAL DE LA FONCTION PUBLIQUE EUROPÉENNE (TFPE)

Depuis 2004, une nouvelle juridiction, le tribunal de la fonction publique (TCE, ann. I), vient épauler la CJCE et le TPICE. Cette juridiction statue sur les contentieux de la fonction publique de l'Union européenne, précédemment exercés par le TPICE. Les décisions du tribunal de la fonction publique peuvent faire l'objet d'un pourvoi devant le TPICE dans un délai de 2 mois à compter de la notification de la décision attaquée. Il est devenu le TFPE.

■ **Pour vous entraîner, faites l'exercice autocorrigé en fin de série.**

47. TCE (traité instituant la communauté européenne ou traité CE) : version consolidée du traité sur l'Union européenne et du traité instituant la Communauté européenne, après l'entrée en vigueur le 1^{er} décembre 2009 du traité de Lisbonne.

Synthèse de la partie 4

I. Agrément fiscal/rescrit fiscal

Il faut distinguer l'agrément du rescrit fiscal dans la mesure où l'agrément est une condition nécessaire pour bénéficier d'un régime de faveur prévu par la loi alors que le rescrit vise à obtenir de l'administration fiscale, au regard d'une situation de fait, un accord préalable qui ne pourra plus être remis en cause par la suite, du moins tant que la loi et la situation de fait demeurent inchangées. L'entreprise n'est pas tenue de se conformer à la réponse donnée, le juge devant alors trancher entre la position de l'entreprise et celle de l'Administration en cas de rectification fiscale.

Le jour de l'examen : il est régulièrement demandé aux candidats à quelle solution peut recourir l'entreprise en cas de difficulté à apprécier l'application d'un régime fiscal ou bien quelle solution l'entreprise aurait pu retenir pour éviter le redressement fiscal. Le rescrit fiscal apparaît alors souvent comme une solution adaptée. Il en est ainsi lorsque la question porte sur la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal, qui peut aboutir à ce qu'une majoration de 40 %, voire de 80 %, soit appliquée au contribuable ou bien sur l'acte anormal de gestion.

II. Procédure de contrôle fiscal

Le système fiscal français repose actuellement sur le **régime déclaratif**, ce qui justifie, en contrepartie, un **droit de contrôle** (et un **droit de reprise** le cas échéant) de la part de l'administration fiscale.

Ce contrôle fiscal prend principalement deux formes : d'une part, un **contrôle formel**, éventuellement approfondi en cas de **contrôle sur pièces** (CSP) et, d'autre part, un **contrôle fiscal externe** (CFE) (vérification de comptabilité pour les entreprises/VG ou ESFP pour les particuliers).

Dans le cas du **contrôle formel** et du **CSP**, le contribuable n'est pas informé de l'engagement du contrôle de son dossier et peut recevoir à tout moment une demande d'informations ou une proposition de rectification.

En revanche, en cas de **CFE**, l'administration est tenue d'informer le contribuable de l'engagement du contrôle de sa situation, préalablement à toute opération de contrôle (on notera que le choix du mode de contrôle n'est pas lié à la situation déclarative ou défaillante du contribuable, notion pourtant très importante mais qui n'a d'effet que sur l'utilisation d'une procédure de rectification contradictoire (PRC) ou d'imposition d'office (PIO) et sur le droit de réponse du contribuable).

Le jour de l'examen : il est important de bien identifier dans l'énoncé de l'épreuve certaines informations qui vont conditionner les réponses attendues. Ainsi, il convient de déterminer si le contribuable est à jour de ses obligations déclaratives ou bien s'il est défaillant, cela conditionnant la procédure applicable (PRC ou PIO) pour la période (la procédure s'applique période par période : un même contribuable peut donc relever de la PRC pour les années N-1 et N-3 et relever de la PIO pour l'année N-2 parce que la déclaration correspondante n'a pas été déposée), donc le montant de la majoration d'assiette applicable (en fonction de la mise en demeure) et les garanties dont dispose le contribuable. Enfin, il faut faire attention au point de savoir s'il s'agit d'un CSP ou bien d'un CFE, la différence résidant principalement dans l'information préalable du contribuable, obligatoire en matière de CFE.

Il importe également de bien maîtriser les vices de procédure liés soit à l'envoi de l'avis de vérification, soit au déroulement du contrôle sur place (dans le cadre des VG) soit enfin à la procédure de rectification.

Cette obligation d'information préalable (matérialisée par l'envoi ou la remise préalable d'un **avis de vérification accompagné de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié**), utile pour justifier du respect du débat oral et contradictoire, garantie essentielle imposée par le juge, expose l'administration fiscale à des **vices de procédure** (erreurs matérielles dans l'avis de vérification, omissions de mentions obligatoires, erreurs dans la période vérifiée, etc.) de nature à rendre nulle la procédure engagée.

Dans le cadre de la VG, le contribuable est tenu de recevoir le vérificateur et de lui présenter sa comptabilité et tout justificatif appuyant sa comptabilité (à défaut, le vérificateur peut rejeter la comptabilité ce qui aura pour effet de renverser la charge de la preuve). Le **droit de reprise** de l'administration fiscale s'exerce sur une période de 3 ans (éventuellement ramenée à 2 ans en cas d'adhésion à un organisme de gestion agréé), mais le **droit de contrôle** peut porter sur des années antérieures lorsque celles-ci impactent, notamment par l'imputation d'un report déficitaire, le résultat du premier exercice non prescrit.

Dans le cadre de l'**ESFP**, la procédure étant contradictoire, le contribuable n'est pas tenu de répondre favorablement aux propositions de rendez-vous du vérificateur ; pour autant l'administration fiscale conserve le droit de poursuivre la procédure en cas de discordance importante entre les revenus déclarés et les crédits bancaires constatés sur les relevés des comptes, dès lors que les réponses fournies sont insuffisantes.

En contrepartie, le contribuable a des droits et des garanties dont la méconnaissance peut viciar la procédure de contrôle. Certaines garanties sont communes aux VG et aux ESFP (garanties contre les changements de doctrine, envoi ou remise préalable d'un avis de vérification accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et comportant certaines mentions telles que la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix, communication des résultats de la vérification, communication des conséquences financières des rectifications).

Certaines garanties sont propres aux VG (non-renouvellement de la vérification, durée de la vérification selon le montant des chiffres d'affaires vérifiés, respect du délai des 2 jours francs entre la réception de l'avis de vérification et la première intervention sur place, respect du débat oral et contradictoire).

Enfin, d'autres garanties sont propres aux ESFP (durée de l'ESFP limitée à un an, éventuellement portée à 2 ans, limitation du droit de reprise sur une période déjà contrôlée, respect du débat contradictoire).

Le jour de l'examen : *il est important de bien connaître les différents vices de procédure qui sont de nature à annuler les rehaussements notifiés par l'Administration.*

III. Procédure de rectification à l'issue des contrôles

Il convient de distinguer la procédure contrôle de la procédure de rectification. Cette dernière est en principe **contradictoire**. Cependant, dans les cas limitativement prévus par la loi (cas de défaut ou de retard dans le dépôt des déclarations, d'opposition au contrôle fiscal, etc.), l'administration met en œuvre une **procédure d'imposition d'office**. Dans ce cas, le contribuable ne peut pas saisir la commission départementale, mais il peut toujours contester la décision par la voie contentieuse.

IV. Recours non juridictionnels et juridictionnels

Une fois que les voies de « **recours précontentieux** » sont épuisées (contestation de la proposition de rectification, recours hiérarchiques, interlocuteur départemental, commission départementale des ID/TCA notamment), les impositions supplémentaires en résultant sont mises en recouvrement.

La **mise en recouvrement d'une imposition**, qu'il s'agisse d'une **imposition primitive** (c'est-à-dire l'imposition qui suit le dépôt spontané d'une déclaration, en l'absence de rectification) ou d'une **imposition supplémentaire** (c'est-à-dire une imposition qui fait suite à la rectification d'une imposition primitive), ouvre au contribuable la possibilité de contester, en droit, l'impôt exigible (il s'agit alors d'une **réclamation contentieuse**) ou de solliciter sa remise (demande de **remise gracieuse**). La décision prise par l'administration est susceptible de recours devant les **tribunaux** nationaux (judiciaires ou administratifs selon l'impôt) ou les juridictions communautaires.

LE DÉVELOPPEMENT DE L'ENTREPRISE

Partie rédigée par J. AMAR, D. GUSTAVE, D. TOUCHENT, J. VERNET et H. WANG-FOUCHER

INTRODUCTION

Une entreprise est le cadre dans lequel s'exerce une activité économique. Pour exercer une activité économique, les individus disposent de plusieurs possibilités :

- Soit créer une **entreprise individuelle**, concrètement aller **s'inscrire au RCS** ou se déclarer comme **auto-entrepreneur**⁴⁸. Dans ce cas, il n'y a qu'un seul patrimoine. Autrement dit, chaque fois que l'entrepreneur passe un contrat pour son activité, il engage en garantie l'intégralité de son patrimoine. C'est pour éviter les conséquences pouvant survenir en cas d'incidents de paiements que le législateur a défini les techniques suivantes visant à protéger les biens de l'entrepreneur :
 - la **déclaration d'insaisissabilité de l'immobilier de l'entrepreneur** de façon à empêcher la saisie, par exemple, de sa résidence principale en cas de difficultés de paiement ;
 - l'**Entreprise Individuelle à Responsabilité Limitée (EIRL)**⁴⁹ qui consacre la technique du patrimoine d'affectation : l'entrepreneur, sans création d'une personne morale, distingue, au sein de ses biens, ceux qu'il affecte à son activité des autres de façon à limiter sa responsabilité aux seuls biens affectés.

48. Avec le dispositif dit de l'**auto-entrepreneur**, il est possible de monter sa propre affaire tout en conservant un autre statut : salarié, étudiant, retraité ou demandeur d'emploi. L'auto-entrepreneur est dispensé d'immatriculation au RCS ou au répertoire des métiers. Une simple déclaration d'activité faite sur un portail Internet suffit.

49. La constitution d'une **EIRL nécessite l'accomplissement des formalités suivantes** :

- le dépôt d'une déclaration au registre de publicité légale auquel l'entrepreneur est tenu de s'immatriculer ;
- l'évaluation de tout élément d'actif du patrimoine affecté, autre que des liquidités, d'une valeur déclarée supérieure à 30 000 € ;
- l'ouverture d'une comptabilité autonome de l'activité professionnelle à laquelle le patrimoine est affecté ;
- la tenue d'un ou plusieurs comptes bancaires exclusivement dédiés à l'activité à laquelle le patrimoine a été affecté.

Les déclarations et états descriptifs de division établis en vue de l'affectation du patrimoine professionnel sont soumis au droit fixe d'enregistrement de 25 €. Toutefois, aucune perception n'est due lors de la publication au bureau des hypothèques de l'affectation d'un bien immobilier.

Du point de vue de l'**impôt sur les bénéfices**, malgré l'absence de personnalité morale, l'EIRL peut exercer l'option pour son assujettissement à l'IS (art. 1655 sexies, CGI). Cet avantage est cependant limité puisque le revenu professionnel intègre également la part des bénéfices distribués qui excède 10 % du montant de la valeur des biens du patrimoine affecté constaté en fin d'exercice ou la part de ces revenus qui excède 10 % du montant du bénéfice net si ce dernier montant est supérieur (art. L. 131-6-3, CSS).

- Soit créer une **société**. Ce choix couvre en fait trois hypothèses bien distinctes :
 - créer une **société sans personne morale** ou **société en participation** : c'est la situation où plusieurs personnes décident de monter une activité économique mais ne crée pas pour autant un patrimoine distinct du leur ; ce mode d'organisation extrêmement souple se retrouve dans des situations aussi diverses que l'achat d'un cheval en commun ou la réalisation d'une co-production audiovisuelle ;
 - créer une **société unipersonnelle** : dans ce cas, l'entrepreneur décide de créer un patrimoine distinct du sien pour exercer son activité économique ; il y a ici une claire séparation entre le patrimoine privé et le patrimoine professionnel puisque ces sociétés sont à responsabilité limitée – Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée (EURL) ou Société par Actions Simplifiée Unipersonnelle (SASU)⁵⁰ ;
 - créer une **société à plusieurs, avec personne morale** : dans ce cas, le terme de « société » vise aussi bien le contrat à l'origine de la société et la personne morale créée ; les individus choisissent un moule parmi ceux proposés par le législateur de façon à organiser à la fois les relations entre eux mais également les relations avec les tiers ; la rédaction du contrat (des statuts) permettant d'aménager les relations entre les associés dépend du choix de la forme sociale. À ce titre, on peut distinguer :
 - les **sociétés à risque limité** des **sociétés à risque illimité**, le choix de la forme sociale conditionnant la possibilité pour les éventuels créanciers impayés de la société de se retourner contre les associés ;
 - la **société par actions simplifiée (SAS)**, forme sociale atypique qui permet à la fois une grande liberté contractuelle dans la rédaction des statuts et une responsabilité limitée⁵¹,
 - la **société anonyme (SA)**, seule société dont la constitution exige un capital minimum (37 000 €) et qui présente une réglementation d'ordre public extrêmement détaillée en raison de sa finalité : attirer un nombre potentiellement infini d'associés.

À ce cadre, on comprendra aisément que la réglementation présente des différences importantes selon que la société recourt ou non au marché boursier. Dans cette hypothèse, la réglementation a pour principe directeur le principe d'**égalité entre actionnaires**, ce qui se traduit par une augmentation des obligations en termes de transparence.

Bien évidemment, aucun choix n'est définitif. Il est parfaitement possible de commencer sans patrimoine distinct, donc sans personne morale, pour ensuite créer une société avec d'autres associés. Tout dépend bien souvent des perspectives de développement et de crédibilité.

Pour rendre compte de ces différentes facettes de l'entreprise, nous exposerons dans un premier temps les règles communes à toutes les sociétés (titre 1) en précisant les règles fiscales applicables (titre 2) pour, dans un second temps, exposer en détail la réglementation de la SA (titre 3) et terminer sur les spécificités des sociétés cotées (c'est-à-dire dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé) (titre 4).

Le programme de l'État couvre en outre les obligations de communication des entreprises en matière environnementale (titre 5), les notions essentielles de droit de l'informatique et les principales règles juridiques régissant l'utilisation de l'Internet (titre 6).

50. Les **EURL** et **SASU** bénéficient de mesures de simplification :

- au moment de la constitution, l'insertion d'un avis au BODACC n'est pas requise en cas d'immatriculation d'une EURL ou d'une SASU dont l'associé unique, personne physique, assume personnellement la gérance ou la présidence ;
- elles sont dispensées de l'obligation d'établir un rapport de gestion lorsque l'associé unique, personne physique, assume personnellement la gérance ou la présidence, et que la société ne dépasse pas à la clôture d'un exercice social deux des seuils : 1 million € de total du bilan, 2 millions € de chiffre d'affaires, 20 salariés permanents (art. L. 232-1, R. 232-1, C. com.) ;
- lorsque l'associé unique assume la gérance ou la présidence de la société, le dépôt au RCS de l'inventaire et des comptes annuels, dûment signés, vaut approbation des comptes (art. L. 223-31, L. 227-9, C. com.).

51. Le seul organe social imposé par la loi est le président. La liberté contractuelle présente cependant une insécurité juridique pour les associés moins familiers du monde des affaires. Cependant, cette liberté n'est pas sans limite.

TITRE 1. LES RÈGLES COMMUNES À TOUTES LES SOCIÉTÉS

À partir du moment où des individus décident d'agir à plusieurs, ils doivent passer un contrat de société et ensuite choisir une forme sociale dans laquelle exercer leur activité.

Il ne faut pas confondre les **règles applicables à toutes les sociétés** en raison du fait qu'elles reposent toutes sur un contrat (chapitre 1) et les règles définissant les **modes de fonctionnement de chaque société** qui dépendent du choix de la forme sociale opéré par les individus (chapitre 2). Au cours de la vie d'une société, des transformations peuvent intervenir (chapitre 3).

CHAPITRE 1. LA SOCIÉTÉ COMME CONTRAT

Comme tout contrat, il convient de distinguer pour sa présentation les règles relevant du droit commun (section 1) de celles propres au droit spécial, en l'occurrence les éléments caractéristiques du contrat de société (section 2). Nous verrons enfin très rapidement les formalités de constitution d'une personne morale (section 3).

SECTION 1. LE DROIT COMMUN : LE DROIT DES CONTRATS

I. LES CONDITIONS DE VALIDITÉ DES CONTRATS

Le contrat de société, pour être valide, doit respecter quatre conditions, à savoir, capacité (A), consentement (B), objet (C) et cause (D).

A. LA CAPACITÉ DES ASSOCIÉS

Le principe est le suivant : il faut être capable pour s'engager.

Pour autant, un mineur ou un incapable peut être associé. Cela couvre bien évidemment les sociétés à risque limité, ce qui ne pose pas de problème puisque la responsabilité de l'associé est limitée à son apport mais, également les sociétés civiles à l'exception de celles ayant une activité professionnelle, ce qui est plus embêtant car, dans ce cas, la responsabilité est indéfinie et conjointe.

En revanche, un mineur ou un incapable ne peut jamais être associé d'une société en nom collectif (SNC) ou commandité au sein d'une société en commandite car l'associé acquiert dans ces sociétés le statut de commerçant incompatible avec la qualité d'incapable.

B. LE CONSENTEMENT DES ASSOCIÉS

Par définition, le consentement ne doit pas être vicié. L'hypothèse est quand même relativement rare pour deux raisons :

- de façon générale, sauf cas extrême de violence, on ne devient pas associé sans avoir examiné le projet ;
- de façon plus particulière, lorsqu'il s'agit d'une création d'une société à risque limité (SARL, SA, SAS), pour que la nullité soit prononcée pour vice du consentement, il faut démontrer que le consentement de tous les associés a été vicié, ce qui est extrêmement difficile.

C. L'OBJET DU CONTRAT DE SOCIÉTÉ

L'objet social est le domaine d'activité de la société (c'est ce qui détermine son champ d'action). Alors qu'une personne physique peut tout faire, la personne morale créée est limitée par son objet (il faut donc modifier les statuts pour ajouter éventuellement une activité).

REMARQUE

Pouvoirs du dirigeant

La détermination de l'objet social a un impact sur les pouvoirs du dirigeant.

De façon générale, les actes passés par le dirigeant d'une société engagent la société sauf à démontrer que le tiers savait que le dirigeant outrepassait ses pouvoirs. En outre, le dirigeant ne peut jamais empiéter sur la compétence de l'assemblée générale extraordinaire (AGE) en modifiant par son action l'objet social. C'est l'hypothèse où la société a pour objet l'exploitation d'un théâtre que le dirigeant vendrait :

- Si la rédaction de l'objet du contrat de société circonscrit précisément l'activité à un théâtre en particulier alors sa vente par le dirigeant aboutit à une liquidation de l'objet social qui ne peut être dirigée que par l'ensemble des associés. C'est un cas de nullité.
- Si, au contraire, la rédaction de l'objet du contrat de société ne circonscrit pas précisément l'activité à ce théâtre, et alors même que la société ne gère effectivement que ce théâtre, alors il ne peut y avoir nullité de la vente.

De façon particulière, selon que la société est ou non à risque limité, les associés disposent en fonction de la rédaction de l'objet d'un pouvoir de contrôle sur les actions du dirigeant :

- **si la société est à risque limité**, le dirigeant peut tout faire, sauf exceptions ; les associés ne peuvent demander la nullité des contrats passés par le dirigeant ;
- **si société est à risque illimité** : les associés peuvent demander la nullité des actes qui outrepassent l'objet social.

D. LA CAUSE

La cause du contrat de société doit être licite. On ne peut pas créer une société pour exercer une activité interdite par la loi. On ne peut pas créer une société pour se servir de l'écran que peut représenter une personne morale (c'est par exemple l'hypothèse d'une fraude à la loi où une personne apporte son patrimoine à une société civile dans laquelle il est majoritaire de façon à rendre sa saisie plus difficile) (Cass. com., 3 juin 2008, n° 07-11697).

II. LES SANCTIONS DU NON-RESPECT DES CONDITIONS DE VALIDITÉ DU CONTRAT

Le principe, c'est la **nullité du contrat** en cas de non-respect d'une de ces conditions de validité du contrat.

En droit des sociétés, la création d'une activité économique et bien souvent d'une personne morale, fait cependant que **la nullité est une sanction exceptionnelle**. L'article L. 235-1 alinéa 1^{er} du Code de commerce dispose que :

« La nullité d'une société [...] ne peut résulter que d'une disposition expresse du présent livre [Livre II du Code de commerce : Des sociétés commerciales et des groupements d'intérêt économique] ou des lois qui régissent la nullité des contrats. En ce qui concerne les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions, la nullité de la société ne peut résulter ni d'un vice de consentement ni de l'incapacité, à moins que celle-ci n'atteigne tous les associés fondateurs. La nullité de la société ne peut non plus résulter de la nullité des clauses prohibées par l'article 1844-1 du Code civil. »

SECTION 2. LE DROIT SPÉCIAL : LE DROIT DES SOCIÉTÉS

Il s'agit à présent d'exposer les éléments constitutifs du contrat de société, c'est-à-dire les éléments permettant de le distinguer des autres contrats : les apports (I), la réalisation de bénéfices ou d'économies (II) et la volonté de s'associer (III).

I. LES APPORTS DES ASSOCIÉS À LA SOCIÉTÉ

Pour créer une société, il faut des apports. Ces apports, sauf pour l'apport en industrie, constituent le capital social, c'est-à-dire le patrimoine de la personne morale. Il convient d'étudier la nature (A), les effets (B) des apports ainsi que le cas particulier de l'apport en industrie (C).

A. LA NATURE DES APPORTS

Dans ce cadre, les associés peuvent effectuer plusieurs types d'apports pour devenir associé :

- **Apport en numéraire** : c'est le plus simple et le plus évident. On apporte de l'argent à la société et celle-ci a vocation à l'utiliser.
- **Apport en nature** : à défaut d'apporter de l'argent, l'associé apporte un bien. D'où problème de l'évaluation par rapport aux associés (pour qu'ils ne soient pas lésés par rapport lors de la distribution des bénéfices) et par rapport aux tiers (pour qu'ils ne soient pas lésés lorsqu'ils contracteront avec la société). Là encore, ces questions prennent plus d'importance dans les sociétés à risque limité que dans celles à risque illimité⁵².

L'apport en nature porte sur un bien. Il est donc parfaitement possible de l'**apporter en pleine propriété** de façon à ce que la société en devienne propriétaire ou de le démembrement et de n'apporter dans ce cas soit l'**usufruit** (la société récupérera les fruits dégagés par le bien comme des loyers s'il s'agit d'un appartement), soit la **nue-propriété** (la société sert ici de technique de gestion de patrimoine).

Plus encore, il est également possible d'effectuer un **apport en jouissance**, c'est-à-dire de donner le bien en location et d'en conserver la propriété. Dans cette hypothèse, en cas de faillite de la société, le bien revient dans le patrimoine de l'associé et ne peut faire l'objet d'une saisie (c'est par exemple le cas d'un brevet dont l'inventeur ne veut pas prendre le risque de le perdre en cas de faillite de la société à qui il en confierait l'exploitation).

La somme de ces apports compose le capital social, c'est-à-dire le gage des créanciers de la société. Sauf liquidation judiciaire, les associés ont théoriquement vocation à récupérer leurs apports en fin d'activité.

B. LES EFFETS DES APPORTS

La réalisation d'apports entraîne deux effets : qualité d'associé (1) et répartition des bénéfices (2).

1. La qualité d'associé

C'est l'apport qui constitue l'associé. En principe, une société, lors de sa constitution, doit comporter au moins deux associés. Il est cependant parfaitement possible de créer seul une société (EURL et SASU).

52. Deux nouveautés : 1) un commissaire aux apports chargé d'évaluer les apports en nature est désigné à l'unanimité des associés ou, à défaut d'unanimité, en justice ; 2) en cas d'apport en nature, les sociétés par actions sont dispensées de procédure d'évaluation s'il existe une évaluation récente et fiable du bien apporté.

REMARQUES**1. Société à au moins deux associés**

C'est uniquement pour deux formes sociales que la réglementation impose un nombre d'associés supérieur à deux :

- SA : 7 au moins (ce qui correspond à la spécificité d'organisation de cette société) ;
- Société en commandite par actions (SCA) : 4 associés au moins à la constitution d'une SCA dont 3 commanditaires et 1 commandité.

2. Nombre d'associés maximal

Seule la réglementation de la SARL prévoit que cette forme sociale ne peut comprendre plus de 100 associés (art. L. 223-3, C. com.).

Les associés peuvent bien évidemment être des personnes physiques ou morales.

2. La répartition des bénéfices

Le principe de répartition des bénéfices dépend de l'importance de l'apport dans le capital social. Il existe cependant d'importantes dérogations :

- dérogations propres à la liberté contractuelle des associés lors de la définition des **statuts** ;
- dérogations propres à la distinction entre actions et parts sociales compte tenu de la possibilité pour les sociétés par actions d'émettre des **actions de préférence**, c'est-à-dire des actions caractérisées par une dissociation entre le droit politique et le droit financier (ex. : **actions à droit de vote double, actions à dividendes prioritaires...**) ;
- dérogations encore plus accentuées dans la **SAS**.

C. LE CAS PARTICULIER : L'APPORT EN INDUSTRIE

C'est le nom savant pour désigner ce que l'on appelle l'**apport de compétence** ou de **savoir-faire** : un individu s'engage à travailler pour la société en contrepartie de quoi, il devient associé (exemples d'un avocat ou d'un médecin). C'est un associé comme les autres en dépit du fait que ce qu'il apporte ne peut nullement faire l'objet de saisie en cas de problème.

Cela a naturellement des conséquences :

- l'**apport en industrie ne fait pas partie du capital social** lorsque les associés décident de créer une personne morale ;
- l'**associé reçoit au minimum le même nombre de parts que celui qui en a reçu le moins**.

Cet apporteur doit respecter deux types d'obligation :

- une **obligation de faire** : exécuter la prestation promise ;
- et une **obligation de ne pas faire** : il doit s'abstenir de faire concurrence à la société.

Les apports en industrie ne sont autorisés que dans les **sociétés avec des parts sociales** (donc dans des sociétés où il y a par principe un contrôle des associés) et dans les **SAS** (mais, le législateur a prévu la stipulation d'une clause d'inaliénabilité des actions rémunérant l'apport en industrie et la procédure de révision du nombre de titres attribué à l'associé par le CAC pour vérifier si l'attribution originelle reste toujours pertinente au terme d'un délai fixé par les statuts). Cet apport n'est pas autorisé dans les SA.

II. L'OBJECTIF : RÉALISER DES BÉNÉFICES OU DES ÉCONOMIES

Si des personnes s'associent, c'est soit pour réaliser des économies, soit pour réaliser des bénéfices. La société peut donc être une structure pour alléger des coûts (cas où des personnes gèrent dans le cadre d'une société un bien ou pour diminuer l'imposition des associés) ou, approche plus classique, une structure pour développer une activité économique susceptible de dégager des bénéfices.

REMARQUE

Le texte interdit les **clauses léonines** (art. 1844-1, C. civ.). Ces clauses peuvent prendre deux facettes :

- soit la clause prévoit une répartition foncièrement inégalitaire au bénéfice d'un des associés et donc au détriment des autres ;
- soit la clause aboutit à exonérer l'associé de sa participation aux pertes.

Dans les deux cas, ces clauses sont réputées non écrites. D'où retour au droit commun, c'est-à-dire à un partage égalitaire en fonction du nombre d'actions ou de parts sociales détenues par chacun des associés.

On notera que **la sanction du caractère « léonin » d'une clause n'a tendance à jouer que si elle est stipulée dans le contrat de société** et non dans un acte séparé (c'est l'enjeu des pactes extrastatutaires d'actionnaires et des promesses de rachat croisées).

III. LA VOLONTÉ DE S'ASSOCIER OU *AFFECTIO SOCIETATIS*

L'*affectio societatis* correspond ni plus ni moins à la volonté de s'associer.

C'est l'élément le plus évident mais en même temps le plus compliqué :

- le plus évident : si on s'associe, c'est précisément parce que l'on souhaite agir à plusieurs ;
- le plus compliqué : il faut régler les relations entre les associés soit par le biais de statuts, soit par le biais de pactes extrastatutaires.

Les associés sont supposés être sur un pied d'égalité. Par voie de conséquence, tout associé a droit de participer aux décisions collectives. Cette participation a pour origine le droit de vote de chaque associé : c'est un droit fondamental que les statuts sociaux ne sauraient supprimer et auquel les associés ne peuvent renoncer, toute renonciation étant nulle. Une action ou une part sociale est égale à une voix. C'est uniquement dans les sociétés où le capital est composé d'actions, qu'il est possible de dissocier le droit de vote du droit de toucher des dividendes plus importants.

Mais, dans tous les cas, on ne peut augmenter les engagements des associés sans leur consentement. Une telle décision nécessite un vote à l'unanimité (art. 1836-2, C. civ.).

SECTION 3. LES FORMALITÉS DE CONSTITUTION D'UNE PERSONNE MORALE

À partir du moment où les associés décident de créer une personne morale et de ne pas rester uniquement dans le cadre d'une société en participation, on peut donc distinguer deux étapes : la rédaction des statuts (I) et les formalités postérieures (II).

I. LA RÉDACTION DES STATUTS (DU CONTRAT DE SOCIÉTÉ)

Le contrat de société (les statuts) n'est en principe pas un contrat solennel mais il est nécessaire de le mettre par écrit pour pouvoir ensuite le déposer. Si la rédaction des statuts relève de la liberté contractuelle, elle doit néanmoins tenir compte des contraintes du droit spécial en la matière (art. 1835, C. civ. ; L. 210-2, C. com.).

La loi impose la forme écrite et des mentions obligatoires (telles que les apports de chaque associé, la forme, l'objet, l'appellation, le siège social, le capital social, la durée de la société et les modalités de son fonctionnement). Le législateur impose par ailleurs des mentions complémentaires spécifiques propres à certains types de société (notamment SA et SARL). Les associés peuvent inscrire dans les statuts diverses mentions non imposées par la loi.

La société est constituée dès la signature des statuts.

II. LA PHASE DE FORMALITÉ POSTÉRIEURE À LA SIGNATURE DES STATUTS

Les statuts signés doivent être soumis à la formalité de l'enregistrement auprès du service de la Direction générale des finances publiques compétent.

Les formalités suivantes doivent également être accomplies :

- **Insertion dans un journal d'annonces légales (JAL)** (art. R. 210-3, C. com.) dans le département du siège social. Aucun délai n'est prescrit par la loi pour la réalisation de cette formalité.
- **Dépôt d'un dossier d'immatriculation de la société auprès du CFE.** Ce dossier permettra l'**immatriculation de la société au RCS**. Aucun délai n'est prescrit par la loi pour la réalisation de cette formalité, mais **c'est à compter de la date d'immatriculation que la société acquiert la personnalité morale**.
- Le greffier du tribunal procédera, au vu des éléments de ce dossier, à une **insertion dans le Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales (BODACC)**.

Si ces formalités ne sont pas accomplies, alors les associés agissent dans le cadre d'une société en participation dont les règles de fonctionnement et de responsabilité dépendent de la façon dont les associés révèlent leur existence aux tiers.

CHAPITRE 2. LA SOCIÉTÉ COMME PERSONNE MORALE

Tout l'enjeu de la création d'une société réside précisément dans l'émergence d'une personne morale et donc d'un patrimoine distinct de celui des associés.

Le droit des sociétés définit les règles de fonctionnement de cette personne morale et essaie de trouver un équilibre entre les droits des associés et les droits de cette nouvelle personne. Pour exposer cet équilibre, nous distinguerons les relations entre les associés et la société (section 1) de celles entre les associés et les dirigeants (section 2).

SECTION 1. LES RELATIONS ENTRE LES ASSOCIÉS ET LA SOCIÉTÉ

Les associés se réunissent en assemblées.

I. LES DIFFÉRENTES ASSEMBLÉES

Il convient de distinguer les **assemblées générales ordinaires** (AGO), les **assemblées générales extraordinaires** (AGE) des **assemblées spéciales**.

Les textes prévoient expressément les attributions des AGE. Les AGE sont seules habilitées à **modifier les statuts**⁵³ dans toutes leurs dispositions. Toutefois, elles ne peuvent augmenter les engagements des actionnaires⁵⁴ qu'à l'unanimité.

Les AGO prennent toutes les décisions autres que celles prévues pour les AGE. L'AGO est réunie au moins une fois par an, dans les 6 mois de la clôture de l'exercice.

Les assemblées spéciales réunissent les titulaires d'actions d'une catégorie déterminée.

53. Dans tous les cas, les modifications de statut n'entraînent pas disparition de la personne morale créée. Ce n'est donc pas parce qu'en fiscalité, certaines décisions comme le changement du mode d'imposition aboutissent à appliquer le régime de la cession d'entreprise que véritablement l'entreprise disparaît.

54. Une décision sociale qui diminue les droits des actionnaires ne constitue pas une augmentation des engagements de ces derniers (Cass. com., 26 oct. 2010, n° 09-71404).

II. LA NULLITÉ D'UN ACTE MODIFIANT LES STATUTS

L'article L. 235-1 du Code de commerce dispose que :

« La nullité [...] d'un acte modifiant les statuts ne peut résulter que d'une disposition expresse du présent livre ou des lois qui régissent la nullité des contrats [...]. »

La nullité d'actes ou délibérations autres que ceux prévus à l'alinéa précédent ne **peut** résulter **que** de la violation d'une **disposition impérative** du présent livre ou des lois qui régissent les contrats. »

La jurisprudence interprète de façon restrictive ces dispositions. Par exemple, il a été jugé que la loi n'imposait pas que l'AGE statue sur rapport du conseil d'administration (Cass. com., 26 oct. 2010, n° 09-71404). Autre exemple, la violation du principe du contradictoire n'a pas été considérée comme une cause de nullité de la décision de l'exclusion d'un associé (Cass. com., 13 juil. 2010, n° 09-16156 ; 9 nov. 2010, n° 10-10150).

En outre, s'agissant d'une faculté accordée par le législateur, **le juge n'est pas obligé de prononcer la nullité des actes.**

EXEMPLE

Cette règle pose des difficultés en matière de **SAS** en raison de la liberté contractuelle que le législateur a accordé aux fondateurs de ce type de société. La loi prévoit expressément, à l'égard des SAS, une nullité absolue (art. L. 227-15 : toute cession de titres effectuée en violation des clauses statutaires est nulle) et une nullité facultative (art. L. 227-9 : les statuts déterminent les décisions qui doivent être prises collectivement par les associés dans les formes et conditions qu'ils prévoient ... Les décisions prises en violation des dispositions du présent article **peuvent** être annulées à la demande de tout intéressé). Le juge cherche alors à concilier la liberté contractuelle et le droit des sociétés d'ordre public.

Exemple : Cass. com., 18 mai 2010, n° 09-14855

La direction d'une SAS, détenue à parts égales par deux associés, avait été confiée à un conseil d'administration dont le nombre de membres avait été statutairement fixé à 4 au moins et 6 au plus. Le règlement intérieur de la société imposait que cette composition reflète la parité existant entre les associés dans la répartition du capital. À la suite d'une démission, le conseil d'administration réduit à 3 membres s'était réuni sans que ne soit exercée la faculté, offerte par les statuts, de procéder à titre provisoire au remplacement de l'administrateur démissionnaire.

Un actionnaire entendait obtenir la nullité d'une décision adoptée par le conseil au motif que la composition du conseil d'administration était contraire aux exigences impératives posées par les statuts et le règlement intérieur de la société.

La Cour de cassation n'a pas reconnu la nullité de la décision puisque :

« Sous réserve des cas dans lesquels il a été fait usage de la faculté, ouverte par une disposition impérative, d'aménager conventionnellement la règle posée par celle-ci, le non-respect des stipulations contenues dans les statuts ou dans le règlement intérieur n'est pas sanctionné par la nullité. »

SECTION 2. LES RELATIONS ENTRE LES DIRIGEANTS ET LES ASSOCIÉS

Les relations entre dirigeants et associés sont d'une nature radicalement différente selon que la société est à risque illimité ou à risque limité :

- Si la **société est à risque illimité**, compte tenu de la possibilité pour les créanciers de se retourner contre les associés, ceux-ci disposent indirectement un droit de regard permanent sur la gestion avec la possibilité de demander la nullité des actes qui outrepassent l'objet social.

- Si la **société est à risque limité**, les voies de droit des associés sont en revanche restreintes pour remettre en cause les actes des dirigeants. Il existe cependant la procédure propre aux **conventions réglementées** qui permet d'informer les associés sur les actes qui créeraient un conflit d'intérêts entre la société et son bénéficiaire.

Dans un cas comme dans l'autre, l'information des associés joue un rôle fondamental. Nous en exposerons d'abord les règles (I) ensuite les sanctions (II).

I. LES RÈGLES RELATIVES AU DROIT À L'INFORMATION DES ASSOCIÉS

Nous étudierons d'une part les règles relatives au droit à l'information (A) et d'autre part les moyens d'action des associés pour obtenir l'information qui leur est due (B).

A. LES RÈGLES RELATIVES AU DROIT À L'INFORMATION

Nous exposerons d'abord les règles communes à toutes les sociétés (1) pour ensuite présenter les nuances du droit à l'information selon la forme sociale (2).

1. Les règles communes à toutes les sociétés à l'exception des SAS

Pour toutes les formes sociales à l'exception de la SAS, le législateur a consacré pour tout associé le droit d'obtenir, **au moins une fois par an**, communication des livres et des documents sociaux, et de poser par écrit des questions sur la gestion sociale. L'associé a également la possibilité de demander, **lors des assemblées générales**, toutes explications complémentaires qu'il jugerait opportune (sous réserve du respect du secret des affaires).

2. Les règles relatives à l'information due aux associés dans une SAS, SARL, SNC ou SA

a. Dans les SAS

Pour la **SAS**, tout dépend de la liberté contractuelle (ce droit dépend donc de la négociation des statuts entre les associés).

b. Dans une SARL ou une SNC

▀ Le droit à une information permanente

Tout associé a le droit de prendre connaissance, à tout moment, au siège social, concernant les 3 derniers exercices, les comptes annuels (bilans, comptes de résultats et annexes), inventaires, rapports soumis aux assemblées et procès-verbaux de ces assemblées (art. L. 223-26, R. 223-15, C. com.). L'associé doit se déplacer en personne au siège social et ne peut envoyer un mandataire car ce droit de communication doit être exercé par l'associé lui-même. Il peut se faire assister d'un expert inscrit. De même, l'associé a le droit de faire une copie de ces documents (sauf de l'inventaire).

Tout associé peut également, à tout moment, obtenir, au siège social, la délivrance d'une copie certifiée conforme des statuts de la société en vigueur au jour de la demande. Dans ce cas, la société doit annexer à ce document la liste des gérants et, le cas échéant, des CAC en exercice.

Tout associé non gérant peut, **deux fois par exercice**, poser par écrit des questions au gérant sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation. Ce droit peut être mis en œuvre dans le cadre d'une **procédure d'alerte**, ouverte à tous les associés non gérants, quelle que soit la proportion de leurs droits dans le capital (art. L. 221-8 et L. 223-36, C. com.). Le gérant doit répondre par écrit dans le délai d'un mois, et transmettre copie de la question et de la réponse au CAC s'il en existe un.

➡ Le droit à une information préalable aux assemblées

15 jours au moins avant la date de l'assemblée annuelle d'approbation des comptes, les associés doivent recevoir un certain nombre de documents sociaux, dont les comptes annuels, l'inventaire et le rapport de gestion. Les associés ont également la possibilité de **poser des questions écrites** auxquelles le gérant devra répondre lors de l'assemblée.

Dans les 15 jours qui précèdent la tenue de toute autre assemblée, doivent être adressés à chaque associé le texte des résolutions proposées (c'est-à-dire l'ordre du jour), le rapport des gérants, le cas échéant, le rapport des CAC. Ces documents doivent aussi être **tenus à disposition des associés au siège social** afin qu'ils puissent en prendre connaissance et copie.

c. Dans une SA

La SA présente quelques nuances en matière des règles relatives à l'information due aux actionnaires en raison de son mode d'organisation.

➡ Les documents à communiquer aux actionnaires

Pendant le délai de 15 jours qui précède la réunion de l'assemblée générale, tout actionnaire a le droit de prendre connaissance ou copie de la liste des actionnaires (art. R 225-80, C. com.).

Avant l'assemblée, tout actionnaire d'une SA a le droit d'obtenir communication (art. L. 225-115, C. com.) :

- des comptes annuels et de la liste des administrateurs ou des membres du directoire et du conseil de surveillance, et, le cas échéant, des comptes consolidés ;
- des rapports du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance et des CAC ;
- du texte et de l'exposé des motifs des résolutions proposées, ainsi que des renseignements concernant les candidats au conseil d'administration ou au conseil de surveillance ;
- du montant global, certifié exact par les CAC, des rémunérations versées aux 10 ou 5 personnes les mieux rémunérées ;
- du montant global, certifié par les CAC, des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 bis du CGI ainsi que de la liste des actions nominatives de parrainage, de mécénat ;
- d'une copie des statuts de la société en vigueur au jour de la demande.

À compter de la communication, tout actionnaire a la faculté de poser des **questions écrites** auxquelles le conseil d'administration ou le directoire est tenu de répondre au cours de l'AG (art. L. 225-108, C. com.).

La société est tenue de communiquer les documents cités ci-dessus pour les 3 derniers exercices, les procès-verbaux et feuilles de présence des assemblées tenues au cours de ces 3 derniers exercices.

Une **procédure d'alerte** est prévue (art. L. 225-232, C. com.) :

« Un ou plusieurs actionnaires représentant au moins **5 %** du capital social ou une association (d'actionnaires) [...] peuvent, **deux fois par exercice**, poser par écrit des questions au président du conseil d'administration ou au directoire sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation. La réponse est communiquée au commissaire aux comptes. »

➡ Les modalités pour exercer le droit à la communication

L'actionnaire d'une SA peut l'exercer lui-même ou par un mandataire qu'il aura choisi (art. R. 225-91, C. com.). Il peut se faire assister d'un expert inscrit sur une des listes établies par les cours d'appel et tribunaux (art. R. 225-94, C. com.).

L'actionnaire, ou son mandataire, a le droit de prendre copie de ces documents (sauf de l'inventaire) (art. R. 225-92, C. com.). Les actionnaires peuvent exiger que les documents leur soient envoyés par courrier. Ainsi, à compter de la convocation de l'AG et jusqu'au 5^e jour inclus avant la

réunion, tout actionnaire titulaire de titres nominatifs peut demander à la société de lui adresser les documents par courrier. La société est tenue de procéder à cet envoi avant la réunion et à ses frais.

d. Dans les sociétés cotées

Pendant une période ininterrompue commençant au plus tard le 21^e jour précédant l'AG, les sociétés cotées sont tenues de disposer d'un **site Internet** afin de satisfaire à leurs obligations d'information de leurs actionnaires.

En conclusion, on mesure ici le poids d'une réglementation qui tient à prendre en compte l'intérêt de chaque associé. C'est précisément pour éviter cela que la réglementation de la SAS a supprimé l'exigence d'AG pour privilégier la liberté statutaire dans la délibération des décisions collectives relevant de la compétence des assemblées, à l'exception de quelques règles minimales impérativement dévolues aux associés (les décisions en matière d'augmentation, d'amortissement ou de réduction de capital, de fusion, de scission, de dissolution, de transformation en une société d'une autre forme sont, dans les conditions prévues par les statuts, exercées collectivement par les associés).

B. LES MOYENS D'ACTION DES ASSOCIÉS (OU ACTIONNAIRES) POUR OBTENIR L'INFORMATION QUI LEUR EST DUE

Ces moyens divergent selon la forme sociale : à la règle commune à toutes les sociétés, à l'exception de la SAS, de la possibilité d'**obtenir les documents sous astreinte** (1), s'ajoute la possibilité pour les associés des sociétés de capitaux (SARL, SA, SCA, SAS) de demander une **expertise de gestion** (2). L'intervention des CAC est prévue (3).

1. La règle commune : l'astreinte

De façon générale, si le dirigeant d'une société refuse de communiquer ou de donner accès à des documents, les associés peuvent demander au président du tribunal de commerce statuant en référé, soit d'enjoindre sous astreinte au gérant de les communiquer, soit de désigner un mandataire chargé de procéder à cette communication (art. L. 238-1, C. com.).

Lorsqu'il est fait droit à la demande, l'astreinte et les frais de procédure sont à la charge du gérant, du conseil d'administration ou du directoire mis en cause.

2. Les règles particulières à certaines sociétés : expertise de gestion

L'expertise de gestion est la possibilité offerte aux associés minoritaires de certaines sociétés (SARL, SA, SCA, SAS) de demander au juge la nomination d'un expert de façon à ce qu'il donne son avis sur opération contestée par les associés.

La demande doit porter sur une ou plusieurs opérations de gestion clairement identifiées et en aucune manière, une demande viserait à examiner l'intégralité des actes passés par le dirigeant (Cass. com., 14 fév. 2006, n° 05-11822).

L'expert doit déposer son rapport au greffe dans les délais. Le greffier en assure la communication. Ce rapport doit être adressé non seulement au demandeur et, selon le cas, au gérant, au conseil d'administration ou au directoire, mais aussi en toute hypothèse au ministère public, au comité d'entreprise et au CAC. Dans les sociétés cotées, il doit être également communiqué à l'AMF. Ce rapport doit en outre être annexé à celui établi par le CAC en vue de la prochaine AG et recevoir la même publicité (art. L. 225-231 et L. 223-37, C. com.).

Les conditions requises pour que les minoritaires puissent effectuer cette demande sont prévues par la loi :

- Dans une **SARL**, un ou plusieurs associés représentant **au moins le 1/10 du capital social** peuvent, soit individuellement, soit en se groupant, demander en justice la désignation d'un ou plusieurs experts chargés de présenter un rapport sur une ou plusieurs opérations de gestion (art. L. 223-37, C. com.).

- Dans une **SA** (art. L. 225-23, al. 1 et 2, C. com. cet article s'applique aux SCA et SAS) :

« Une association (d'actionnaires) [...], ainsi que un ou plusieurs actionnaires représentant **au moins 5 % du capital social**, soit individuellement, soit en se groupant [...], peuvent poser par écrit au président du conseil d'administration ou au directoire des questions sur une ou plusieurs opérations de gestion de la société, ainsi que, le cas échéant, des sociétés qu'elle contrôle [...].

À défaut de réponse dans un délai d'un mois ou à défaut de communication d'éléments de réponse satisfaisants, ces actionnaires peuvent demander en référé la désignation d'un ou plusieurs experts chargés de présenter un rapport sur une ou plusieurs opérations de gestion.

3. L'intervention des CAC

a. L'obligation de désigner un CAC

L'intervention d'un CAC est uniquement obligatoire pour les SA. Toute SA doit désigner au moins un CAC et au moins deux lorsqu'elle est astreinte à publier des comptes consolidés.

Pour les autres sociétés, cela dépend du franchissement de certains seuils :

- La désignation d'un CAC est obligatoire dans les **SARL ou SNC** lorsque deux des éléments suivants dépassent les seuils : 1 550 000 € de total de bilan, 3 100 000 € de chiffre d'affaires et 50 salariés (art. R. 221-5, C. com.). Même si ces seuils ne sont pas atteints, la nomination d'un CAC peut être demandée en justice par un associé.
- Les **SAS** ne sont pas tenues de désigner un CAC dès lors qu'elles n'ont pas dépassé les chiffres fixés pour deux de ces trois critères pendant les 2 exercices précédant l'expiration du mandat du CAC : 1 000 000 € de total du bilan, 2 000 000 € de montant hors taxe du chiffre d'affaires et 20 salariés permanents. Cette dispense concerne les SAS créées après le 1^{er} janvier 2009. Concernant les mandats en cours, la durée de mandat de CAC est fixée à 6 ans, sans qu'une interruption anticipée ne soit autorisée (art. L. 823-3, C. com.). Même si les seuils prévus ci-dessus ne sont pas atteints, la nomination du CAC peut être demandée en justice par un ou plusieurs associés représentant au moins le 1/10 du capital.

Les CAC sont nommés par l'AGO et rendent compte de leur mission à cette AGO, en présentant un rapport de certification.

b. La mission du ou des CAC

La mission générale du CAC consiste en la vérification de la comptabilité et la certification des comptes. Il s'agit d'un rôle de prévention au service de l'entreprise et des partenaires économiques. Cette mission s'exerce au profit non seulement des actionnaires, mais aussi de toute personne (créanciers, fournisseurs, banquiers, salariés, investisseurs éventuels) qui a intérêt à connaître la situation financière de la société.

À la suite de ses contrôles, le CAC certifie (ou pas) que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice.

II. LA RESPONSABILITÉ DES DIRIGEANTS POUR DÉFAUT D'INFORMATION DES ASSOCIÉS

Il convient d'étudier les hypothèses où la loi a expressément prévu des sanctions pour manquement à certaines obligations très particulières (A). Hormis ces dispositions spécifiques, l'action des associés vise à engager soit la responsabilité pénale, soit la responsabilité civile des dirigeants (B).

A. LES DISPOSITIONS SPÉCIFIQUES DU DROIT DES SOCIÉTÉS

1. Dans les sociétés à responsabilité illimitée

On retiendra encore et toujours l'importance de la distinction entre société à risque limité et société à risque illimité puisque le législateur n'a pas détaillé d'infractions pour les sociétés à risque illimité. En fait, comme les associés ont intérêt à contrôler la gestion compte tenu du risque qu'elle leur fait courir sur leur patrimoine personnel, c'est le droit pénal classique qui s'applique à travers l'**abus de confiance**.

2. Dans les SARL

« Le rapport de gestion, l'inventaire et les comptes annuels établis par les gérants, sont soumis à l'approbation des associés réunis en assemblée, dans le délai de six mois à compter de la clôture de l'exercice. [...] »

Les documents visés à l'alinéa précédent, le texte des résolutions proposées ainsi que le cas échéant, le rapport des commissaires aux comptes, les comptes consolidés et le rapport sur la gestion du groupe sont communiqués aux associés [...]. **Toute délibération, prise en violation des dispositions** du présent alinéa [...], **peut être annulée**.⁵⁵

[...]

Toute clause contraire aux dispositions du présent article [...] est réputée non écrite. »

Art. L. 223-26, C. com.

3. Dans toutes les sociétés commerciales

a. Les délits

Seul le chapitre VII du titre IV présente une série d'infractions communes à toutes les sociétés commerciales constitutives de délits. Il s'agit essentiellement de manquements à l'obligation d'information concernant les participations dans les filiales et sociétés contrôlées (art. L. 247-1, C. com.).

- Al. 1^{er} : est puni d'un emprisonnement de 2 ans et d'une amende de 9 000 €, notamment, le fait, pour les présidents, les administrateurs, les directeurs généraux ou les gérants de toute société de ne pas mentionner dans le rapport annuel présenté aux associés sur les opérations de l'exercice, une éventuelle prise de participation dans une société qui a son siège sur le territoire français, dès lors que cette prise de participation représente, selon le cas, plus du 1/20, du 1/10, du 1/5, du 1/3, de la moitié ou des deux tiers du capital ou des droits de vote aux assemblées générales de cette société ou de l'éventuelle prise de contrôle d'une telle société.
- Al. 2^e : encourent une amende de 9 000 € les membres du directoire ou du conseil d'administration des sociétés qui sont tenus d'établir des comptes consolidés, dès lors que ces documents n'ont pas été établis et n'ont pas été adressés aux actionnaires ou associés, dans les délais prévus par la loi.

b. Les contraventions

Est puni de l'amende prévue pour les contraventions de la 5^e classe le fait, pour le président, l'administrateur, le DG ou le gérant d'une société cotée (dont les actions sont admises, en tout ou partie, à la négociation sur un marché réglementé) de n'avoir pas procédé aux publications prévues aux articles R. 232-11 et R. 232-13 (art. R. 247-1, C. com.).

55. Cette nullité (facultative) ne s'applique pas au non-respect du droit de communication des associés dans le cadre d'une assemblée autre que l'AGO annuelle.

B. LES RÈGLES GÉNÉRALES DE RESPONSABILITÉ

REMARQUE

Nous n'examinerons ici que le cas où la société est *in bonis*. En cas de procédure collective, on peut exercer l'action en comblement de passif à l'encontre des dirigeants (**l'action sociale ne peut pas se cumuler avec l'action en comblement de passif** : Cass. com., 28 févr. 1995).

La distinction entre responsabilité pénale (1) et responsabilité civile (2) découle de la différence de finalité pouvant exister entre une action en justice intentée devant le juge pénal et celle menée devant le juge civil. Le point commun dont il faut tenir compte, c'est l'existence de la personne morale qui fait écran entre la personne du dirigeant et celle de l'associé qui voudrait se retourner contre lui.

1. La responsabilité pénale des dirigeants

Les dirigeants sont pénalement responsables en vertu du droit commun des affaires (abus de biens sociaux, etc.) ou de quelques dispositions particulières du droit des sociétés. Dans ce cas, l'associé doit démontrer un préjudice personnel et distinct s'il veut intenter une action civile individuelle.

2. La responsabilité civile des dirigeants à l'égard des associés

REMARQUE

Il faut distinguer la responsabilité civile des dirigeants à l'égard des associés de celle à l'égard des tiers. Quand l'action en responsabilité contre les dirigeants est engagée par un tiers, ce dernier doit prouver une faute séparable/détachable des fonctions imputable personnellement aux dirigeants : la faute est intentionnelle, d'une exceptionnelle gravité, incompatible avec l'exercice des fonctions.

Concernant la responsabilité du dirigeant, il convient d'en distinguer les conditions d'engagement des règles de procédure.

a. Les conditions d'engagement de la responsabilité civile du dirigeant

- une **faute** ;
- un **préjudice** ;
- un **lien de causalité** entre la faute et le préjudice, ce qui pose bien souvent problème compte tenu précisément de l'écran que représente la personne morale.

REMARQUE

S'agissant de la **faute**, il s'agit fréquemment pour les associés de démontrer l'existence d'une **faute de gestion**. Contrairement aux tiers, les associés n'ont pas à démontrer que la faute est **détachable des fonctions** du dirigeant (Cass. com., 9 mars 2010, n° 08-21547, 08-21793).

b. Les règles de procédure

Les règles exposées proviennent du Code de procédure civile et du Code civil et valent pour toutes les sociétés. Elles représentent en somme le droit commun en la matière. À ce cadre général s'ajoutent différentes dispositions qui tiennent compte des caractéristiques de chaque forme sociale.

L'article 1843-5 du Code civil distingue l'action individuelle de l'action sociale :

« Outre l'action en réparation du préjudice subi personnellement, un ou plusieurs associés peuvent intenter l'action sociale en responsabilité contre les gérants. [...] »

■ L'action individuelle (personnelle) en responsabilité

Tout associé ou actionnaire qui subit **personnellement** un préjudice du fait d'un dirigeant de la société dont il est membre, peut engager une action en réparation de ce préjudice. Cette action n'est recevable que si le préjudice invoqué par l'associé ou l'actionnaire est distinct de celui qui aura été éventuellement subi par la société elle-même. Par exemple, il a été jugé que la perte de valeur des titres consécutive à l'amoindrissement du patrimoine social ne constituait pas pour les associés un préjudice personnel réparable (Cass. com., 12 juin 2012, n° 11-14724). Les dommages-intérêts accordés par le juge, dans le cadre de cette action, reviennent intégralement au demandeur (et non à la société).

Cette action individuelle peut également être intentée une fois la cession des titres intervenues à partir du moment où elle n'est pas prescrite (Cass. com., 8 oct. 2005).

Lorsque plusieurs actionnaires ou associés subissent individuellement un préjudice causé par les mêmes faits, ils peuvent se regrouper et donner mandat à l'un ou plusieurs d'entre eux de mener l'action au nom de tous devant les juridictions civiles⁵⁶.

Dans les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé, cette action peut, de même, être menée par les associés ou actionnaires réunis dans une association (art. L. 225-120, C. com.).

■ L'action sociale (collective) en responsabilité

Lorsqu'un dirigeant a commis une faute qui a causé un préjudice à la société, une action en réparation peut être engagée par les représentants légaux de la société (au nom de cette société : action *ut universi*) ou par un associé (dans ce dernier cas, on parle d'action *ut singuli*).

L'idée est la suivante : il est peu probable que le dirigeant intente contre lui-même une action en justice au nom de la société. C'est pourquoi tout associé peut se substituer aux organes dirigeants de façon à obtenir réparation du préjudice pour la société. Dans ce cas, bien évidemment, les dommages-intérêts sont attribués à la société.

Si l'associé ou l'actionnaire peut exercer cette action sociale même si, dans le même temps, il demande réparation de son préjudice personnel dans le cadre d'une action individuelle, il doit cependant avoir la qualité d'associé ou d'actionnaire au jour où il forme l'action sociale.

Les associés ou actionnaires peuvent exercer l'action sociale, soit individuellement, soit en se regroupant et en chargeant un ou plusieurs d'entre eux de les représenter, soit par une association d'actionnaires (dans les sociétés cotées) (art. L.223-22, L. 225-252, C. com.).

Le législateur a donné un caractère d'ordre public à ce droit en n'accordant aucune portée aux éventuelles atteintes qu'il pourrait subir.

« Est réputée non écrite toute clause des statuts ayant pour effet de subordonner l'exercice de l'action sociale à l'avis préalable ou à l'autorisation de l'assemblée ou qui comporterait par avance renonciation à l'exercice de cette action.

Aucune décision de l'assemblée des associés ne peut avoir pour effet d'éteindre une action en responsabilité contre les gérants pour la faute commise dans l'accomplissement de leur mandat. »

Art. L. 223-22, al. 4 et 5, C. com.

56. Ce mandat doit cependant être écrit et indiquer l'identité des personnes concernées et le montant de l'indemnité que chacun réclame (art. R. 225-167, C. com.).

CHAPITRE 3. LES MODIFICATIONS OU TRANSFORMATIONS DE LA SOCIÉTÉ

« La transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. Il en est de même de la prorogation ou de toute autre modification statutaire. »

Art. 1844-3, C. civ.

SECTION 1. LA TRANSFORMATION DE FORME SOCIALE

La transformation d'une société en une autre forme sociale n'entraîne pas la création d'un être moral nouveau. Ce n'est véritablement que dans des cas extrêmes qu'il y a véritablement création d'une personne morale nouvelle (passage d'une société à une association ou *vice versa* par exemple).

En revanche, le choix de la forme sociale a un impact sur la procédure.

- par principe, toute transformation en SAS implique un vote à l'unanimité en raison du mode de fonctionnement de celle-ci et de l'importance de la négociation des statuts dans cette structure pour définir les droits de chacun ;
- de même pour une transformation en SNC, la loi exige également l'unanimité en raison cette fois de la solidarité indéfinie qui pèse sur chaque associé.

SECTION 2. LE CHANGEMENT D'OBJET OU D'ACTIVITÉ DE LA SOCIÉTÉ

Quels que soient l'importance et le nombre des modifications apportées aux statuts, il ne saurait y avoir disparition de la personne morale.

S'agissant de modifications statutaires, le changement d'objet ou d'activité de la société est de la compétence de l'AGE.

SECTION 3. LE TRANSFERT DE SIÈGE SOCIAL

La décision de transférer le siège de la société doit être prise dans les conditions prévues par la loi pour toute modification des statuts. Cette décision relève de la compétence de l'AGE. Des modalités particulières sont cependant prévues par la loi.

EXEMPLE

Concernant les **SARL**, le déplacement du siège social dans le même département ou dans un département limitrophe peut être décidé par le ou les gérants, sous réserve de ratification de cette décision par les associés (art. L. 223-18, al. 8, C. com.). Par ailleurs, les associés ne peuvent, si ce n'est à l'unanimité, changer la nationalité de la société.

Concernant les **SA**, le déplacement du siège social dans le même département ou dans un département limitrophe peut être décidé par le conseil d'administration ou de surveillance, sous réserve de ratification de cette décision par la prochaine AGO (art. L. 225-36 et L. 225-65, C. com.). En outre, l'AGE peut changer la nationalité de la société, à condition que le pays d'accueil ait conclu avec la France une convention spéciale permettant d'acquérir sa nationalité et de transférer le siège social sur son territoire, et en conservant la personnalité juridique de la société (art. L. 225-97, C. com.).

Concernant les **sociétés européennes**, elles peuvent transférer leur siège dans un autre État membre de l'UE. Le transfert de siège est décidé par l'AGE dans les conditions de modifications statutaires et est soumis à la ratification des assemblées spéciales d'actionnaires (art. L. 229-2, C. com.).

SECTION 4. LES MODIFICATIONS PORTANT SUR LE TERME DE LA SOCIÉTÉ

La durée d'une société est déterminée par les statuts. Elle ne peut, en aucun cas, excéder 99 ans (art. 1838, C. civ.).

I. LA PROROGATION DE LA DURÉE DE LA SOCIÉTÉ

La prorogation régulière d'une société n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle.

Un an au moins avant la date d'expiration de la société, les associés doivent être consultés à l'effet de décider si la société doit être prorogée pour une nouvelle durée qui ne peut être supérieure à 99 nouvelles années (art. R. 210-2, C. com.) ; dans cette limite, la durée de la société peut être prorogée plusieurs fois (art. 1844-6, C. civ.). La prorogation équivaut à une modification des statuts et doit, dès lors, être décidée selon les règles propres à chaque société.

L'arrivée du terme d'une société entraîne sa dissolution de plein droit. La jurisprudence est constante à ce sujet. Juridiquement, la seule solution est de recréer la société ou plus exactement de transformer la société, qui est devenue de fait, en la forme initiale.

II. LA RÉDUCTION DE LA DURÉE DE LA SOCIÉTÉ

La réduction de la durée de la société n'entraîne pas sa dissolution.

S'agissant de modifications statutaires, la réduction de la durée de la société est de la compétence de l'AGE.

TITRE 2. LA FISCALITÉ DES SOCIÉTÉS

La fiscalité est un élément important qui va orienter le choix de la forme sociale ou son mode de gestion. En la matière, il convient de distinguer :

- la fiscalité de la constitution des sociétés (chapitre 1) ;
- la fiscalité applicable aux résultats réalisés par l'entreprise (chapitre 2) ;
- la fiscalité applicable aux modifications ou transformations de la société (chapitre 3).

CHAPITRE 1. LA FISCALITÉ DE LA CONSTITUTION DES SOCIÉTÉS

Les apports se traduisent généralement par un transfert de propriété du patrimoine de l'associé vers celui de la société. Ce transfert s'accompagne d'une formalité : l'enregistrement à l'origine de quoi des droits vont être perçus par l'État (les droits d'enregistrement également appelés **droits de mutation** pour davantage rendre compte du transfert de propriété) (section 2). Ces droits ont été considérablement réduits, ce qui a allégé le coût de création des sociétés. Ces droits dépendent de la nature du bien. À la diversité des apports présentés en droit des sociétés s'ajoute donc une distinction selon la fiscalité applicable (section 1).

SECTION 1. LES DIFFÉRENTS APPORTS À LA SOCIÉTÉ AU SENS FISCAL

Il convient de distinguer les apports purs et simples (I) des apports à titre onéreux (II).

I. LES APPORTS PURS ET SIMPLES (APS)

Les **apports purs et simples** correspondent aux apports existant en droit des sociétés. Autrement dit, l'associé effectue un apport en numéraire ou en nature en contrepartie de quoi il reçoit des titres (actions ou parts sociales).

Ces apports sont dispensés de tout droit d'enregistrement. Si ces apports sont réalisés **au cours de la vie de la société**, ils sont enregistrés au droit fixe de 375 € (si le capital social est inférieur à 225 000 €) ou 500 € (si le capital social est supérieur ou égal à 225 000 €).

REMARQUE

Par exception, lorsqu'une personne (physique ou morale) soumise à l'IR apporte un immeuble, des droits immobiliers, un fonds de commerce ou une clientèle commerciale, un droit à un bail ou une promesse de bail qui porterait sur tout ou partie d'un immeuble, à une société soumise à l'IS, des droits de mutation doivent être acquittés (pour le fonds de commerce, le droit est de 3 % pour la fraction de la valeur comprise entre 23 000 et 200 000 € et 5 % au-delà ; pour les immeubles, les droits sont de 5 % de la valeur du bien). Les apports concernant d'autres biens sont en revanche exonérés de droit de mutation (ex. : apport en numéraire). L'apporteur bénéficie, toutefois, d'une exonération de droits d'enregistrement si, ayant effectué ses apports dès la constitution de la société, il s'est engagé à conserver pendant 3 ans les titres qui lui ont été remis en contrepartie de l'apport. La mise en société d'un entrepreneur individuel ne lui coûte donc strictement rien !

II. LES APPORTS À TITRE ONÉREUX (APO)

Cette catégorie d'apports n'existe qu'en fiscalité car elle ne correspond pas à la définition précédemment donnée. En l'occurrence, en contrepartie de ce qu'il apporte, l'associé reçoit non pas des droits sociaux mais un prix (on raisonne donc comme s'il avait réalisé une vente). Pratiquement, plutôt que de payer un prix, la société va devoir assumer une dette à l'égard de l'associé.

Cette situation joue pleinement lorsque, par exemple, des associés décident d'apporter un immeuble grevé d'un passif hypothécaire à une société civile soumise à l'IR. Dans ce cas, il convient de distinguer dans la valeur globale de l'immeuble :

- l'**apport pur et simple** qui est exonéré puisque la société est fiscalement transparente (il ne s'agit pas de l'hypothèse évoquée précédemment du transfert du patrimoine privé vers le patrimoine d'une société soumise à l'IS) ;
- l'**apport à titre onéreux** qui correspond à la valeur de la dette que la société devra assumer et qui sera taxé comme une vente d'immeuble, soit 5 %.

De cette façon, c'est la société qui devra ensuite acquitter les mensualités de l'emprunt.

EXEMPLE

Un associé fait l'apport d'un immeuble d'une valeur de 200 000 € grevé d'une dette de 50 000 €. L'apport est pur et simple pour 150 000 € et à titre onéreux pour 50 000 €.

Dans le cadre d'apport à titre onéreux soumis aux droits d'enregistrement, le taux applicable dépend de **la nature du bien** qui fait l'objet de l'apport à titre onéreux :

- S'il s'agit d'**immeubles ou droits immobiliers**, le taux global est de 5 %.
- S'il s'agit de **fonds de commerce**, le taux est de 0 % à 5 %.
- S'il s'agit de **titres de sociétés**, les droits d'enregistrement sont de 0,10 % (à partir du 1^{er} août 2012) pour les cessions d'actions sans plafonnement ; de 3 % avec un abattement de 23 000 € sans aucun plafonnement pour les cessions de parts sociales ; de 5 % pour les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière.

- S'il s'agit de **créances de toute nature, rentes, obligations négociables**, de même que les apports à titre onéreux de **brevets** et **concessions de licences d'exploitation**, le droit fixe est de 125 € (art. 680, CGI, concernant les actes innommés).
- S'il s'agit de **marchandises neuves**, l'apport desdites marchandises est exonéré de tout droit proportionnel d'enregistrement lorsqu'elles donnent lieu à la perception de la TVA ou en sont dispensées. Dans le cas contraire, les marchandises neuves garnissant le fonds de commerce ne sont assujetties qu'à un droit de 1,50 % à condition qu'il soit stipulé, en ce qui les concerne, un prix particulier, et qu'elles soient désignées et estimées article par article dans un état distinct (art. 723, CGI).
- En cas d'apport à titre onéreux d'un **bien isolé**, le droit de mutation progressif applicable à la vente de fonds de commerce est exigible si cet apport entraîne le transfert de clientèle, ou si l'opération a pour résultat de permettre à la société bénéficiaire de l'apport d'exercer les fonctions, la profession ou l'emploi dont dépendait le bien apporté (art. 720, CGI).
- Lorsqu'il est fait apport à titre onéreux, **simultanément, de biens meubles et immeubles**, les droits d'enregistrement sont perçus sur la totalité du prix au taux réglé pour les immeubles, à moins qu'il ne soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers, et qu'ils ne soient désignés et estimés, article par article, dans le contrat (art. 735, CGI).

En cas de **mise en société de l'entreprise individuelle**, les apports à titre onéreux sont exonérés de tout droit d'enregistrement lorsque l'apporteur s'engage à conserver les titres reçus pendant 3 ans.

III. LES APPORTS MIXTES

Les apports mixtes sont purs et simples (remise de droits sociaux) pour partie et à titre onéreux (avantage soustrait aux aléas sociaux) pour le surplus.

Les droits exigibles sur les apports mixtes sont déterminés, par combinaison des règles régissant les APS avec celles s'appliquant aux ATO. Les parties sont libres de désigner parmi les biens apportés ceux qui constituent un APS et ceux qui représentent un ATO. Elles ont intérêt à le faire. Si elles ne le font pas, l'administration procédera à une imputation proportionnelle sur les biens de chaque nature apportés par l'intéressé.

SECTION 2. LES FORMALITÉS D'ENREGISTREMENT DES APPORTS

L'acte constatant la formation d'une société doit être obligatoirement soumis à l'enregistrement dans le délai d'un mois à compter de sa date (art. 635, 1, 5° et 6°, CGI). Lorsque la constitution n'est pas constatée par un acte, une déclaration obligatoirement soumise à la formalité de l'enregistrement doit être souscrite dans le mois qui suit la réalisation de l'opération (art. 638 A, CGI).

Les droits ou taxes exigibles sur les apports sont, en principe, payables au moment de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration constatant les apports. Le paiement des droits peut néanmoins être fractionné ou différé (art. 1717, CGI, art. 396 à 404 GD, ann. III, CGI). Pour faciliter la création d'entreprise, les actes constatant la formation de sociétés commerciales sont provisoirement enregistrés gratis. Les droits et taxes éventuellement dus sont exigibles au plus tard à l'expiration d'un délai de 3 mois à compter de la date de ces actes (art. 1717 bis, CGI).

CHAPITRE 2. LA FISCALITÉ APPLICABLE AUX RÉSULTATS RÉALISÉS PAR LES SOCIÉTÉS

Au niveau européen, concernant la fiscalité des entreprises, la Commission a renoncé à poursuivre le programme d'harmonisation. Elle privilège la suppression des obstacles fiscaux entravant l'activité et la coopération transfrontalière des entreprises européennes. Les États membres restent alors compétents en matière de fiscalité directe sauf si une telle liberté a pour conséquence de créer des distorsions excessives.

Au niveau français, il convient de prendre en compte deux éléments :

- fiscalement, il est d'usage de distinguer les **sociétés opaques** des **sociétés transparentes** :
 - si la société est opaque, cela signifie qu'il y aura double imposition : une fois à l'IS au niveau de la personne morale et une autre fois au niveau des associés si les bénéfices sont distribués,
 - si la société est transparente, cela signifie que l'imposition s'effectue au niveau des associés : si les associés sont des personnes physiques, les bénéfices dégagés sont imposés dans la catégorie d'imposition propre à l'IR (BIC, BNC ou RF par exemple), qu'ils soient distribués ou non ;
- deux règles jouent un rôle fondamental dans l'optimisation fiscale de l'imposition des bénéfices :
 - les sociétés transparentes peuvent opter pour l'IS,
 - certaines sociétés opaques peuvent bénéficier du régime de la transparence fiscale.

Il y a donc un enjeu fiscal important qu'il convient de bien comprendre en présentant dans un premier temps les spécificités des sociétés soumises à l'IS (section 1), et dans un second temps celles des sociétés transparentes ou sociétés soumises à l'IR (section 2).

REMARQUE

Le fait de **changer de mode d'imposition** entraîne une contrainte fiscale : l'application du **régime de la cessation d'entreprise**. Ainsi, les résultats d'exploitation de l'exercice en cours sont soumis immédiatement à imposition ; les bénéfices en sursis d'imposition (provisions, profits soumis à étalement d'imposition), les profits latents sur les stocks et les plus-values latentes sont soumis à une imposition immédiate ; le droit à report des déficits existant est perdu⁵⁷ ; les associés sont imposés sur l'intégralité du boni de liquidation.

Lorsque la société dont le résultat n'était pas, avant l'opération, soumis à l'IS devient passible de cet impôt, un droit de mutation spécial doit être acquitté sur certains apports en nature qui ont été faits à ladite société. Si les associés s'engagent à conserver pendant 3 ans les titres détenus à la date du changement de régime fiscal, un droit fixe de 125 € est substitué au droit spécial de mutation exigible également sur les apports de fonds de commerce et biens assimilés et sur les apports d'immeubles affectés à l'activité professionnelle.

SECTION 1. LES SOCIÉTÉS SOUMISES À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS (IS)

I. LES SOCIÉTÉS CONCERNÉES

L'impôt sur les sociétés (IS) est un impôt proportionnel sur les bénéfices qui intervient au niveau de la personne morale. Les sociétés sont imposables à l'IS soit de plein droit (A), soit en raison de leur activité (B), soit sur option (C).

A. LES SOCIÉTÉS IMPOSABLES DE PLEIN DROIT À L'IS

Sont soumises de plein droit à l'IS les SARL, SA, SCA, SAS, Sociétés d'exercice libéral (SEL), sociétés coopératives et leurs unions.

On notera cependant que :

- le statut particulier de ce que l'on appelle la **SARL de famille** : celle-ci qui n'exerce pas d'activité libérale peut opter pour la transparence fiscale ;
- l'**EURL** dont l'associé unique est une personne physique, est imposée suivant le régime des sociétés relevant de l'IR, sauf option pour l'IS. En revanche, les EURL dont l'associé unique est une personne morale sont soumises à l'IS ;
- les **SA, SAS et SARL**, de création récente, peuvent opter, de façon temporaire, pour la transparence fiscale.

57. Les déficits peuvent cependant être imputés sur les bénéfices et plus-values imposables au titre de l'exercice de cessation.

B. LES SOCIÉTÉS IMPOSABLES À L'IS EN RAISON DE LEURS ACTIVITÉS

C'est un cas extrême qui intervient à la suite d'un contrôle fiscal. La société, généralement une société civile, est rectifiée car son activité, commerciale, relève de l'IS. Juridiquement, une société civile exerçant une activité commerciale est nulle, cela n'empêche cependant pas la rectification dans des situations où la société a acheté et revendu des immeubles par exemple.

C. LES SOCIÉTÉS IMPOSABLES À L'IS SUR OPTION

Ne sont pas admis à exercer l'option pour l'imposition de leur résultat à l'IS, notamment les sociétés civiles de moyens, Groupements d'intérêt économique (GIE), Sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) et Sociétés immobilières de copropriété.

Sont autorisées à exercer ladite option, notamment les SNC, les SCS, les sociétés civiles, les EURL dont l'associé unique est une personne physique et les entreprises agricoles à responsabilité limitée (EARL). Les **sociétés en participation**, alors même qu'elles n'existent qu'au stade contractuel, peuvent demander à relever de l'IS. L'**EIRL** pourra également, alors même qu'il n'y a qu'un seul patrimoine, relever de l'IS. L'option est traitée fiscalement comme une cessation d'entreprise.

REMARQUE

Les **sociétés en commandite** se caractérisent par la présence de deux catégories d'associés : les **commandités** qui ont le statut d'associés d'une SNC et les **commanditaires** qui ont le statut d'associés d'une société à risque limitée.

Dans la société en commandite simple (SCS), cette dichotomie se répercute sur le mode d'imposition lorsque celle-ci est fiscalement transparente :

- la part des résultats qui revient aux associés commandités est imposée selon le régime des sociétés de personnes, c'est-à-dire que la part de résultat qui correspond à leurs droits dans la société est pris en compte pour le calcul du revenu global du foyer fiscal auquel il appartient ;
- la part du résultat correspondant aux droits des associés commanditaires est soumise (dans tous les cas) à l'IS. L'IS est alors établi au nom de la société : les bénéfices distribués aux commanditaires sont soumis à l'IR entre les mains de chaque bénéficiaire, dans la catégorie de « *Revenus de capitaux mobiliers (RCM)* ».

II. LE CHAMP D'APPLICATION DE L'IS OU LE PRINCIPE DE TERRITORIALITÉ

Sont soumis à l'IS français les bénéfices réalisés par les entreprises exploitées en France. À l'inverse, les entreprises exploitées hors de France ne sont pas imposables en France. Comme les profits ne sont pas imposables, les pertes ne sont pas déductibles. Ce principe de territorialité connaît différentes dérogations (voir la série 03, partie 6).

III. LES RÈGLES DE DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

Les règles en matière de détermination du bénéfice imposable reposent sur des **rectifications extracomptables** : ce qui est comptablement déductible n'est pas forcément fiscalement déductible ; de même à propos des produits passés en comptabilité.

Les règles en la matière sont les mêmes qu'il s'agisse d'une entreprise individuelle ou d'une société transparente exerçant une activité commerciale que celles propres aux sociétés soumises à l'IS.

Les bénéfices s'entendent comme l'enrichissement de l'entreprise au cours d'un exercice comptable ainsi que comme le résultat net d'exploitation.

- dans le cas de l'**enrichissement au cours d'un exercice**, on le calcule en faisant la différence entre l'actif net à la clôture par rapport à l'actif net à l'ouverture de l'exercice ;

- pour les **résultats nets d'exploitation**, c'est la différence entre les recettes et les dépenses de l'entreprise au cours de l'exercice comptable.

Des différences existent cependant, qui sont la conséquence de l'existence d'un patrimoine distinct de celui des associés ou du caractère proportionnel de l'IS :

- Compte tenu de l'existence d'un patrimoine distinct de celui des associés :
 - les **rémunérations versées aux associés qui travaillent dans la société** sont considérées comme des charges déductibles. Leur déduction n'est cependant possible que si elles correspondent à un travail effectif dans l'entreprise (direction, gestion...) et si elles ne sont pas excessives par rapport au travail effectué ;
 - les **déficits** restent cantonnés au niveau de la personne morale : soit ils vont être utilisés pour réduire les futurs bénéfices et ce, sans limitation de durée, dans la limite d'un million d'euros majoré de 60 % (à compter des exercices arrêtés au 21 septembre 2011) et de 50 % (à compter des exercices clos depuis le 31 décembre 2012) du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant (**report en avant**)⁵⁸, soit la société va s'en servir pour demander sous certaines conditions un remboursement de son IS au regard de l'exercice précédent, dans la limite d'un million d'euros (**report en arrière/carry back**) ; il est parfaitement possible de bénéficier des deux mécanismes, c'est-à-dire demander un remboursement d'impôts sur l'année dernière et si le déficit n'a pas été complètement absorbé, s'en servir pour réduire le futur impôt sur les bénéfices.
- Compte tenu du caractère proportionnel de l'IS, le régime des produits exceptionnels (les plus-values) est le suivant : tous les produits sont imposés au même taux même ceux résultant de la cession d'immobilisations à l'exception de certains produits, par exemple :
 - les **plus-values résultant de cession de titres de participation** détenus depuis plus de 2 ans sont exonérés à l'exception d'une quote-part de 10 % (pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011) et de 12 % (pour les exercices arrêtés depuis le 31 décembre 2012)⁵⁹ ;
 - les plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière sont imposables au taux normal de 33,1/3 % sauf pour les titres de sociétés cotées (telles les **sociétés d'investissement immobilier cotée** : SIIC) qui sont imposables à 19 % s'ils peuvent être qualifiés de titres de participation.

IV. LES MODALITÉS D'IMPOSITION

A. LES TAUX D'IMPOSITION

Le montant de l'IS est obtenu en appliquant le taux d'imposition fixé par la loi au bénéfice réalisé par l'entreprise au cours de l'exercice.

- Le **taux d'imposition de droit commun** (ou normal) est de 33,1/3 % (art. 219, I, CGI).
- Mais, il existe un **taux dérogatoire** pour une partie des bénéfices réalisés par des entreprises remplissant certaines conditions. Les bénéfices des PME sont soumis de plein droit au taux réduit d'imposition de 15 % sur une partie de ce bénéfice fixée à 38 120 € par période de 12 mois. Sont concernées les sociétés :
 - soumises à l'IS (de plein droit ou sur option) ;
 - et qui réalisent au cours de l'exercice d'imposition un chiffre d'affaires hors TVA inférieur à 7 630 000 € ;
 - et dont le capital est entièrement libéré à la clôture de l'exercice imposé ;
 - et dont le capital est détenu de manière continue, pour 75 % au moins par des personnes physiques ou pour 75 % au moins par des sociétés qui satisfont elles-mêmes à l'ensemble des conditions d'imposition au taux réduit de 15 % (art. 219, I, b, al. 2, CGI).
- Il existe également des **taux réduits** (0-19 %) pour les plus-values à long terme.

58. La limitation a été imposée par la loi du 19 sept. 2011. Elle a été durcie par la loi du 29 déc. 2012. En revanche, des mesures d'assouplissement sont prévues pour les opérations de restructuration d'entreprises.

59. En outre, ce taux de 12 % est calculé sur le montant **brut** des plus-values de cession (et non plus du résultat net).

B. L'OBLIGATION DÉCLARATIVE

La société doit déclarer les résultats de chaque exercice dans les 3 mois de la clôture de cet exercice. À la déclaration du résultat doivent être joints des tableaux comptables (bilan, compte de résultat, état des immobilisations et amortissements, état des provisions, des créances et dettes) et des tableaux fiscaux (détermination du résultat fiscal, déficits et provisions non déductibles, affectation du résultat, détermination et affectation des plus-values et moins-values, composition du capital social).

C. LE PAIEMENT DE L'IS

La société calcule elle-même l'impôt dû et verse les sommes correspondantes au comptable des impôts. Le paiement de l'IS doit être effectué par les sociétés au moyen de quatre acomptes trimestriels effectués le 15 mars, le 15 juin, le 15 septembre et le 15 décembre. Le solde de l'IS, qui correspond à la différence entre le montant définitif de l'impôt à payer et le total des acomptes versés, doit être payé au plus tard le 15 avril de l'année suivante.

SECTION 2. LES SOCIÉTÉS RELEVANT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU (IR)

L'expression de « *société relevant de l'IR* » couvre improprement les situations dans lesquelles l'imposition s'effectue au niveau des associés.

- si l'**associé est une personne physique**, tout dépend de la nature de son activité :
 - si l'activité est commerciale, les bénéfices relèveront de la catégorie des BIC et il faudra se demander s'ils sont professionnels ou non-professionnels pour déterminer si les déficits dégagés à cette occasion peuvent remonter ou non sur le revenu global,
 - si l'activité est libérale, les bénéfices relèveront de la catégorie des BNC et la question sur leur dimension professionnelle ou non-professionnelle se posera également,
 - si l'activité est patrimoniale comme la perception de RF, le calcul du résultat imposable dépendra des règles propres à cette catégorie de revenu ;
- si l'**associé est une société soumise à l'IS**, les produits sont imposés comme n'importe quel autre produit tandis que les déficits constituent des charges déductibles.

Le régime actuel des sociétés de personnes est celui de la translucidité (régime situé entre l'opacité et la transparence). Il est source de complexité sur le plan interne et sur le plan international. Compte tenu de ces difficultés, une réforme des sociétés de personnes est envisagée.

I. LES SOCIÉTÉS CONCERNÉES

A. LA RÈGLE GÉNÉRALE

Relèvent de la transparence fiscale les SNC, SCS (pour la part revenant aux commandités), sociétés civiles, sociétés civiles professionnelles, sociétés civiles de moyens, EURL dont l'associé unique est une personne physique, EARL, sociétés civiles de construction-vente, GIE, groupements d'intérêt public, groupements de coopération sanitaire et groupements de coopération médicosociale.

Bien évidemment, les mêmes règles valent quand il n'y a pas de personne morale comme dans les hypothèses suivantes : société en participation, copropriétés de navires (art. 8 quater, CGI), copropriétés de cheval de course ou d'étalon (art. 8 quinquies, CGI).

B. L'OPTION POUR LE RÉGIME FISCAL DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

De la même façon qu'une SNC peut opter pour l'IS, il existe à présent cette possibilité inversée pour les sociétés opaques. L'enjeu est bien évidemment la remontée des déficits sur le revenu global des associés.

Le texte décrit deux cas d'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes ouvert aux sociétés normalement assujetties à l'IS :

- un **système permanent d'option** en faveur des **SARL de famille** (art. 239 bis AA, CGI) (1) ;
- un **système d'option limité dans le temps** en faveur des **sociétés de capitaux non cotées de création récente** (art. 239 bis AB, CGI) (2).

1. Les SARL de caractère familial : option permanente

La loi exige deux conditions :

- la société doit exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ;
- la société doit être formée uniquement entre parents en ligne directe (enfants, parents, grands-parents...), entre frères et sœurs, entre conjoints ou entre partenaires liés par un Pacs. La société peut comprendre simultanément des membres de l'un ou de l'autre de ces groupes, cependant chaque associé doit être uni aux autres par des liens de parenté directe ou collatérale jusqu'au 2^e degré ou par mariage/Pacs.

L'option ne peut être exercée qu'avec l'accord de tous les associés. Elle s'applique sans limitation de durée. Elle cesse de produire ses effets lorsque la société ne remplit plus les conditions d'activité et de forme juridique (hypothèse d'une transformation en SA par exemple), ou lorsque les associés décident de révoquer ladite option, ou dès que des personnes autres que celles prévues dans le présent article deviennent associées⁶⁰.

2. Les SA, SAS et SARL : option pour une période de 5 exercices

Les conditions pour pouvoir bénéficier de cette option sont les suivantes :

- les sociétés exercent à titre principal une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (sont exclues les opérations de gestion du patrimoine mobilier ou immobilier propre de la société – la société civile existe précisément pour cela !) ;
- les titres de la société ne sont pas admis aux négociations sur un marché réglementé (c'est-à-dire que non cotés) ;
- le capital et les droits de vote de la société sont détenus à hauteur de 50 % au moins par des personnes physiques et à hauteur de 34 % au moins par un des dirigeants⁶¹ ou des membres de leur foyer fiscal ;
- les sociétés emploient moins de 50 salariés ;
- les sociétés réalisent un chiffre d'affaires annuel ou un total de bilan inférieur à 10 millions d'euros au cours de l'exercice ;
- les sociétés sont créées depuis moins de 5 ans à la date d'ouverture de l'exercice au cours duquel sera appliquée l'option.

Il est mis fin au régime des sociétés de personnes, de manière anticipée, si les conditions d'application de ce régime ne sont plus remplies ou si la société décide de renoncer au bénéfice de l'option. En cas de sortie anticipée du régime, quel qu'en soit le motif, la société ne peut renouveler l'option pour ledit régime.

Dans un cas comme dans l'autre, il convient de tenir compte des effets du changement du mode d'imposition : l'application de la fiscalité de la cession d'entreprise. Dès lors, si le choix est de commencer une activité dans le cadre d'une SAS fiscalement transparente pendant les 5 premières années, il faut faire attention d'utiliser cette option dans une optique de remontée des déficits sur le revenu global et d'anticiper les conséquences fiscales du changement de régime automatique à la fin de la 5^e année.

60. L'administration admet, cependant, que le bénéfice de l'option est maintenu lorsque la condition de parenté est rompue :

- à la suite du décès d'un associé ou d'un divorce, si dans les 6 mois les titres sont cédés à une personne qui a un lien de parenté suffisant (Rép. TAILHADES : Sén. 16 févr. 1984, p. 226, n° 13754) ;
- à la suite du décès d'un associé, ses enfants ou son conjoint entrent dans la société, quels que soient les liens de parenté qui unissent le nouvel associé aux autres (DA 4 H-1223 n° 3).

61. Président, directeur général, président du conseil de surveillance, membre du directoire ou gérant.

II. LES MODALITÉS D'IMPOSITION DES RÉSULTATS SOCIAUX

A. L'IMPOSITION ÉTABLIE AU NOM DES ASSOCIÉS

Toute la spécificité de la transparence fiscale réside dans le fait que l'imposition s'effectue au niveau des associés présents à la date de clôture de l'exercice. Dès lors, peu importe que les associés ne perçoivent pas effectivement les bénéfices réalisés en raison d'une absence de distribution de dividendes, ils seront imposés sur ces sommes.

Les autres impôts et taxes sont établis au nom de la société elle-même et acquittés en son nom (TVA, droits d'enregistrement...).

Les opérations de contrôle du résultat déclaré pour l'activité de la société sont menées au nom de la société, qui est l'interlocuteur de l'administration dans le cadre de ces opérations. Les conséquences financières de la procédure de contrôle suivie entre le fisc et la société de personnes sont opposables à ses associés.

B. LES RÈGLES DE DÉTERMINATION DES RÉSULTATS

Le résultat (bénéfice ou déficit) est déterminé dans les conditions prévues pour les exploitants individuels, c'est-à-dire que par la société d'après les règles propres à la catégorie de revenus dont relève son activité (BA, BIC, BNC, RF) et le régime d'imposition applicable en fonction de ses recettes (art. 60 et 238 bis K, II, CGI).

Pour déterminer le montant des bénéfices qui doit être taxé au nom de chaque associé, il convient de tenir compte non seulement de la fraction correspondant à ses droits dans les bénéfices sociaux, mais également des **appointements et intérêts** qui lui sont alloués à titre personnel et qui ne peuvent être admis dans les frais généraux.

Les bénéfices personnellement imposés entre les mains des associés peuvent résulter d'une convention de répartition du résultat, passé avant la clôture de l'exercice.

On peut relever deux différences fondamentales par rapport aux sociétés soumises à l'IS :

- Comme la société est transparente, les **déficits** remontent directement au niveau des associés et ne restent donc pas au niveau de la société. Des règles particulières d'imputation sur le revenu global sont prévues pour les actionnaires personnes physiques (art. 156, CGI). Il n'y a pas de possibilité de report en arrière.
- Comme l'IR est progressif, les **produits exceptionnels** résultant principalement des cessions d'immobilisations font l'objet d'un traitement dérogatoire selon que la cession intervient avant ou après 2 ans leur acquisition. C'est tout l'enjeu de la distinction entre les plus-values à court terme et les plus-values à long terme.

C. LES OBLIGATIONS DES SOCIÉTÉS

Les sociétés de personnes et assimilées qui exercent une activité relevant des BIC, des BNC ou des BA sont tenues de souscrire une déclaration qui fait ressortir les résultats d'ensemble de leur activité. Doivent être également déclarées les rémunérations et parts du résultat attribuées à chaque associé.

CHAPITRE 3. LA FISCALITÉ DES TRANSFORMATIONS DE LA SOCIÉTÉ

SECTION 1. LA TRANSFORMATION DE FORME SOCIALE

Il convient de distinguer deux situations : la transformation n'entraînant pas création d'une personne morale nouvelle (I) et la transformation entraînant création d'une personne morale nouvelle (II).

I. LA TRANSFORMATION N'ENTRAÎNANT PAS CRÉATION D'UNE PERSONNE MORALE NOUVELLE

La personnalité morale de la société est maintenue, même si la transformation décidée par les associés est accompagnée de modifications statutaires liées au bon fonctionnement de la nouvelle forme sociale.

Deux cas de figure sont possibles :

- Lorsque la transformation a pour effet un **changement de régime fiscal** (exemple : entreprise soumise à l'IR transformée en société soumise à l'IS) :
 - en matière d'**imposition sur les bénéfices**, cette opération produit les mêmes effets qu'une cessation d'entreprise. Mais, l'imposition immédiate de ces résultats est écartée si aucune modification n'est apportée aux valeurs comptables des éléments d'actifs et si leur imposition demeure possible dans le cadre du nouveau régime fiscal dont relève l'entreprise ; les déficits peuvent cependant être imputés sur les bénéfices et plus-values imposables au titre de l'exercice de cessation d'entreprise ;
 - en matière de **droit d'enregistrement**, lorsque la société dont le résultat n'était pas, avant l'opération, soumise à l'IS devient passible de cet impôt, un droit de mutation spécial doit être acquitté sur certains apports en nature qui ont été faits à ladite société. Cependant, si les associés s'engagent à conserver pendant 3 ans les titres détenus à la date du changement de régime fiscal, un droit fixe de 125 € est substitué au droit spécial de mutation exigible également sur les apports de fonds de commerce et biens assimilés et sur les apports d'immeubles affectés à l'activité professionnelle.
- Lorsque la transformation **n'a pas pour effet un changement de régime fiscal** de la société :
 - l'opération reste fiscalement neutre concernant l'**impôt sur les bénéfices** ;
 - l'acte qui constate le changement est soumis au **droit fixe** de 125 €. Il doit être enregistré dans le délai d'un mois de la transformation.

II. LA TRANSFORMATION ENTRAÎNANT CRÉATION D'UNE PERSONNE MORALE NOUVELLE

La transformation qui entraîne la création d'une personne morale nouvelle est une situation exceptionnelle. Elle se rencontre en cas de changement de nature juridique de l'entreprise (ex. : transformation d'une société en un type de groupement autre qu'une société, tel qu'une association de la loi de 1901).

En matière d'**impôt sur les bénéfices**, la transformation avec création d'une personne morale nouvelle a pour conséquence la cessation de l'entreprise originale ; il est alors procédé à l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés. Pour les sociétés initialement passibles de l'IS, cette cessation entraîne de plus l'imposition du boni de liquidation⁶² constaté au nom des associés. Le transfert des titres détenus par les associés s'analyse en un échange qui a pour conséquence l'imposition des plus-values constatées.

62. Le boni de liquidation correspond à la somme qui excède le montant des apports réalisés.

En matière de **droit d'enregistrement**, cette opération emporte dissolution de l'ancienne société et constitution d'une entité entièrement nouvelle ; seront perçus les droits prévus à la fois pour la dissolution de la société⁶³ et pour la constitution de la nouvelle. Pour les sociétés initialement non soumises à l'IS, dans la limite du montant du passif de la société primitive que la société nouvelle est tenue d'acquitter, la transformation s'analyse, en principe, comme un apport à titre onéreux. Toutefois, l'administration applique, dans ce cas, la règle selon laquelle l'apport à une société de personnes formée exclusivement entre les propriétaires de meubles ou d'immeubles indivis, à charge pour la société de payer le passif qui les grève, ne constitue pas un apport à titre onéreux.

SECTION 2. LE CHANGEMENT D'OBJET OU D'ACTIVITÉ

I. L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

A. LE RÉGIME DE CESSATION D'ENTREPRISE

En principe, le changement de l'objet social ou de l'activité réelle de la société entraîne cessation d'entreprise.

Mais, à l'évidence, cela ne saurait empêcher la diversification des activités ou leur adaptation aux conditions économiques. C'est pourquoi le législateur a précisé le dispositif. Ainsi, selon le texte, le changement d'activité réelle d'une société peut résulter de l'adjonction d'une activité, de l'abandon ou du transfert (même partiel) d'une ou plusieurs activités. Sur agrément délivré par le ministre chargé du budget, il n'y a pas cessation d'entreprise, notamment lorsque les opérations sont indispensables à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits et à la pérennité des emplois (art. 221, 5, CGI). Cette mesure s'applique à la détermination des résultats des exercices clos à compter du 4 juillet 2012.

B. L'IMPOSITION SUR LE BONI DE LIQUIDATION

Le changement profond de l'activité, même s'il conduit à une cessation d'entreprise, n'emporte pas dissolution et liquidation.

EXEMPLE

Deux frères détenaient une SARL. Outre une activité industrielle, la société possédait d'importantes liquidités et valeurs mobilières de placement. Les associés cherchaient à céder leur société. Un acheteur s'est proposé de ne reprendre que la gestion d'actifs financiers.

Le schéma suivant a été conçu : la SARL a été transformée en une première SA (SA I) ; une deuxième SA (SA II) a été créée par les deux frères : la SA I a cédé son fonds de commerce, son matériel et le stock à la SA II qui a poursuivi l'activité industrielle ; la SA I a conservé la gestion de liquidités et de portefeuille. Les deux frères ont vendu la SA I au repreneur. Les deux frères ont déclaré les plus-values sur les actions cédées imposées au taux proportionnel. La SA I a changé sa dénomination et son objet social, correspondant désormais à la gestion d'actifs financiers.

Pour l'administration fiscale, la cession de l'activité industrielle suivie de celle des titres de la société ont eu pour résultat la disparition de celle-ci. L'administration fiscale a invoqué l'abus de droit pour reprocher aux deux frères d'éluder l'imposition d'un boni de liquidation.

Le Conseil d'État a jugé que les modifications statutaires que la SA I a connues n'ont pas conduit à la création d'un être moral nouveau et que son changement d'activité n'a pas entraîné dissolution et liquidation de la société (CE, 7 juil. 2010, n° 309009).

63. Lorsqu'elles ne comportent aucune transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes, les dissolutions de sociétés sont soumises au droit d'enregistrement fixe de 375 € (capital social inférieur à 225 000 €) ou 500 € (capital social égal ou supérieur à 225 000 €). S'il y a transmission de biens, les droits d'enregistrement sont perçus selon le même régime prévu en cas de liquidation.

II. LES DROITS D'ENREGISTREMENT

La transformation régulière même accompagnée de changements statutaires, tels qu'un changement d'activité, n'entraîne pas création d'une personne morale nouvelle et donne lieu seulement au droit fixe de 125 € des actes innomés (Cass. com., 7 mars 1984, n° 62339).

SECTION 3. LE TRANSFERT DE SIÈGE SOCIAL

I. L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

Lorsque le siège social reste en France, la nationalité de la société n'ayant pas été modifiée, il n'y a aucune incidence sur les impôts directs. Il en est ainsi lorsqu'une société ayant son siège social en France métropolitaine ou dans les DOM/TOM, transporte son siège à l'intérieur de ces territoires ou de l'un de ces territoires dans un autre. En revanche, le transfert du siège d'une société dans le territoire de la **Polynésie française** constitue un transfert à l'étranger et entraîne donc les conséquences de la cessation d'entreprise (CE, 5 février 2001, n° 215592).

En cas de transfert du siège dans un **État étranger autre qu'un État membre de l'UE** ou qu'un État partie à l'accord sur l'EEE, ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, l'IS est immédiatement établi (art. 221, 2, al. 1, CGI).

Le principe est la neutralité fiscale du transfert de siège de France dans un **État membre de l'UE** ou dans un État partie à l'accord sur l'EEE, ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, lorsque ce transfert n'est pas accompagné d'un transfert d'actifs (art. 221, 2, al. 3, CGI). Si le transfert de siège est accompagné d'un transfert d'actifs, les entreprises ont la possibilité d'opter pour un paiement étalé sur 5 ans de l'IS dû à raison des plus-values latentes sur les éléments de l'actif immobilisé transférés et des plus-values en report ou en sursis d'imposition.

II. LES DROITS D'ENREGISTREMENT

Lors du transfert du siège social **à l'intérieur du territoire français** (DOM-TOM inclus), l'acte présenté volontairement à l'enregistrement est soumis au droit fixe de 125 € prévu pour les actes innomés (art. 680, CGI).

Le transfert du siège social **de France vers l'étranger** entraîne un changement de nationalité. Cette opération est considérée comme valant dissolution de la société et création d'une personne morale nouvelle. Sont exigibles les droits prévus pour la dissolution de la société. Concernant les sociétés de capitaux, les opérations soumises au droit d'apport sont taxables en France lorsque, malgré le transfert du siège statutaire de France vers l'étranger, le siège de direction effective se trouve en France ou lorsque le siège de direction effective a été transféré en dehors de l'UE (art. 808 A, I, CGI). La perception des droits est exclue pour les opérations concernant les sociétés de capitaux dont le siège statutaire ou le siège de direction effective est transféré de France vers un autre État membre de l'UE.

Le transfert d'une société **de l'étranger en France** entraîne la création d'une personne morale nouvelle. L'opération de transfert donne lieu aux droits exigibles lors de la constitution d'une société en France, sous réserve des conventions internationales et des règles destinées à éliminer les doubles impositions dans l'UE prévues par l'article 808 A, II du CGI.

SECTION 4. LA PROROGATION ET LA RÉDUCTION DE LA DURÉE DE LA SOCIÉTÉ

I. LA PROROGATION DE LA DURÉE DE LA SOCIÉTÉ

A. L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

- Lorsque la prorogation a été prononcée **avant l'arrivée du terme de la société**, aucune incidence en matière d'impôt sur les bénéfices.
- Lorsque la prorogation a été tardive (**après l'arrivée du terme de la société**), l'administration admet toutefois que la société qui a laissé échoir son terme statutaire sans se proroger préalablement peut, dès lors qu'elle a continué à se conformer aux obligations fiscales lui incombant, être considérée comme n'ayant pas cessé d'exister tant pour l'application de l'IS qu'au regard des droits d'enregistrement exigibles (dissolution de l'ancienne société et création d'une nouvelle), en cas de prorogation rétroactive ultérieure. Cette doctrine s'applique à la double condition :
 - que les sociétés aient, depuis l'échéance du terme, poursuivi, sans modification significative, leur activité antérieure entrant dans les prévisions de leur objet statutaire et continué de fonctionner d'après les règles applicables aux sociétés non dissoutes ;
 - qu'aucune modification révélatrice d'une dissolution ne soit apportée aux comptes du bilan, ni à la suite de l'échéance du terme statutaire ni, le cas échéant, à l'occasion d'une prorogation tardive.

B. LES DROITS D'ENREGISTREMENT

La prorogation pure et simple de la durée de la société donne ouverture à un droit fixe de 375 € (capital social inférieur à 225 000 €) ou 500 € (capital social égal ou supérieur à 225 000 €) (art. 810, I, CGI).

L'acte de prorogation doit être présenté à la formalité de l'enregistrement dans le délai d'un mois à compter de sa date (art. 635, 1, 5°, CGI). À défaut d'acte, une déclaration est à déposer à la recette des impôts, dans le mois qui suit la réalisation de cette opération (art. 638 A, CGI).

II. LA RÉDUCTION DE LA DURÉE DE LA SOCIÉTÉ

Aucune incidence en matière d'impôt sur les bénéfices.

La réduction de la durée de la société n'entraîne pas sa dissolution et elle donne ouverture au **droit fixe** des actes innomés de 125 €, en cas de présentation volontaire de l'acte à la formalité (art. 680, CGI).

TITRE 3. LA RÉGLEMENTATION DE LA SA

Compte tenu du fait que la SA est censée accueillir un nombre illimité d'actionnaires, elle présente une réglementation extrêmement détaillée. Contrairement en effet aux autres formes sociales dans lesquelles les relations entre associés et dirigeants s'articulent autour des rapports entre les AG et la direction, la SA dispose d'organes intermédiaires. Ces organes intermédiaires servent à assurer la jonction entre les organes classiques présents dans toutes les autres sociétés. La réglementation en la matière est d'ordre public, ce qui signifie que la répartition des compétences entre les organes ne peut en aucune manière être modifiée par les AG des associés ni par la direction.

La SA de type moniste est administrée par un conseil d'administration (chapitre 1) alors que la SA de type dualiste est dirigée par un directoire exerçant ses fonctions sous le contrôle d'un conseil de surveillance (chapitre 2).

CHAPITRE 1. LA SA AVEC CONSEIL D'ADMINISTRATION

Nous étudierons d'une part la composition et le fonctionnement du conseil d'administration (section 1) et d'autre part ses attributions (section 2).

SECTION 1. LA COMPOSITION ET LE FONCTIONNEMENT DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

I. LA COMPOSITION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Le conseil est composé d'administrateurs (A) et dirigé par un président (B).

A. LES ADMINISTRATEURS (MEMBRES DU CONSEIL D'ADMINISTRATION)

1. Le nombre d'administrateurs

a. Le nombre minimum et maximum

La SA est administrée par un conseil d'administration composé de **3 membres au moins**. Les statuts peuvent fixer le **nombre maximum** des administrateurs ne dépassant pas **18** (art. L. 225-17, al. 1^{er}, C. com.). En cas de **fusion** des SA et pendant un délai de 3 ans à compter de la date de la fusion, le nombre maximal des administrateurs pourra dépasser 18 sans pouvoir être supérieur à **24** (art. L. 225-95, C. com.).

En cas de décès, de démission ou de révocation du président et si le conseil n'a pu le remplacer par un de ses membres, il pourra coopter un **administrateur supplémentaire** qui est rappelé aux fonctions de président, sous réserve des règles sur la cooptation, ce qui lui interdit d'employer le procédé si le nombre des administrateurs est inférieur à 3.

b. Le nombre fixe ou variable

À l'intérieur des limites fixées par la loi, le nombre des administrateurs est déterminé librement dans les statuts. Il peut s'agir d'un **nombre fixe** ou d'un **nombre variable** (ex. : au nombre de 3 à 9). Lorsque le nombre ainsi fixé est variable, l'AGO peut à tout moment porter le nombre des administrateurs au chiffre maximum ou le réduire.

2. Les administrateurs

a. La nomination des administrateurs

➡ Les qualités requises pour être administrateur

- **Personnes physiques ou morales** : l'administrateur peut être une personne physique ou morale (dans ce dernier cas, celle-ci nomme un représentant permanent) (art. L. 225-20, C. com.).
- **Limite d'âge** : les statuts doivent prévoir, pour l'exercice des fonctions d'administrateur, une limite d'âge s'appliquant, soit à l'ensemble des administrateurs, soit à un pourcentage déterminé d'entre eux. À défaut de disposition expresse dans les statuts, le nombre des administrateurs ayant dépassé l'âge de **70 ans** ne pourra excéder le tiers des administrateurs en fonction (art. L. 225-19, C. com.).
- **Capacité** : l'administrateur doit être capable. Il ne doit pas être frappé d'interdiction, de déchéance et d'incompatibilité. Cependant, rien n'empêche qu'un majeur sous curatelle soit président du conseil d'administration d'une SA (c'est la logique extrême du principe selon lequel il agit au nom de la société et sa responsabilité en tant que telle est limitée).

• **Cumul des mandats :**

- une **personne physique** ne peut exercer simultanément plus de 5 mandats d'administrateur de SA ayant leur siège sur le territoire français ; pour cela, ne sont pas pris en compte les mandats d'administrateur ou de membre du conseil de surveillance exercés par cette personne dans les sociétés contrôlées par la société dont elle est administrateur (art. L. 225-21, C. com.) ;
- par ailleurs, une **personne physique** ne peut exercer simultanément plus de 5 mandats de DG, de membre du directoire, de DG unique, d'administrateur ou de membre du conseil de surveillance de SA ayant leur siège sur le territoire français ; pour cela, ne sont pas pris en compte les mandats d'administrateur ou de membre du conseil de surveillance dans les sociétés contrôlées par la société dans laquelle est exercé un mandat mentionné ci-dessus (art. L. 225-94-1, C. com.).
- Toute personne physique, lorsqu'elle accède à un nouveau mandat excédentaire est tenue, dans les 3 mois de sa nomination, de se démettre de l'un de ses mandats ; à défaut de démission volontaire, la personne concernée est réputée s'être démise soit de son nouveau mandat soit du mandat ne répondant plus aux exigences légales et doit alors restituer les rémunérations perçues.
- **Équilibre des femmes et des hommes :** le conseil d'administration est composé en recherchant une représentation équilibrée des femmes et des hommes (art. L. 225-17, al. 2, C. com.).
- **Conditions exigées par les statuts :** les statuts peuvent imposer des conditions supplémentaires. Par exemple, l'obligation de détenir des actions ne relève plus d'une disposition légale mais de la seule volonté des membres de la société (art. L. 225-25, C. com.). Dans l'hypothèse où les statuts imposent la détention d'actions, si, au jour de sa nomination, un administrateur n'est pas propriétaire du nombre d'actions requis ou si, en cours de mandat, il cesse d'en être propriétaire, il est réputé démissionnaire d'office, à moins qu'il n'ait régularisé sa situation dans le délai de 6 mois. Cette règle ne s'applique pas aux actionnaires salariés nommés administrateurs.

REMARQUES

Remarque n° 1 : administrateur salarié

Un salarié d'une SA peut être nommé administrateur de cette société, à condition que le contrat de travail corresponde à un travail effectif (trois critères : fonction technique, lien de subordination, rémunérations distincte et proportionnée). Le nombre des **administrateurs liés à la société par un contrat de travail ne peut dépasser le tiers** des administrateurs en fonction (art. L. 225-22, C. com.).

Les statuts de la société peuvent prévoir que le conseil d'administration comprend des administrateurs élus par le personnel de la société elle-même ou par ses filiales françaises. Le nombre de ces administrateurs ne peut être supérieur à 4 (ou à 5 dans les sociétés cotées) ni excéder le tiers du nombre des autres administrateurs. Ces administrateurs ne sont pas comptés pour la détermination du nombre des administrateurs liés à la société par un contrat de travail mentionnés au paragraphe précédent. Ils ne sont pas comptés non plus pour la détermination du nombre maximal et du nombre minimal d'administrateurs (art. L. 225-27, C. com.) Si un salarié peut être nommé administrateur de la société, en revanche, un administrateur en fonction ne peut obtenir un contrat de travail de la société qu'il administre (art. L. 225-44, C. com. ; Cass. soc., 2 nov. 1993). Cette interdiction s'applique à la fois aux administrateurs nommés lors de la constitution de la société et aux administrateurs nommés au cours de la vie de la société. **Cependant, dans une PME aux termes européens⁶⁴, un administrateur peut devenir salarié d'une SA au conseil de laquelle il siège, si son contrat de travail correspond à un emploi effectif** (art. L. 225-21-1, C. com.). Il est compté pour la détermination du nombre des administrateurs liés à la société par un contrat de travail.

64. Il s'agit des entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le CA annuel n'excède pas 50 millions d'euros ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros.

Remarque n° 2 : membres « consultatives »

Deux **membres du comité d'entreprise** délégués par ce comité assistent avec voix consultative à toutes les séances du conseil d'administration (art. L. 2323-62, C. trav.). Le défaut de convocation des délégués du comité d'entreprise n'entraîne pas la nullité de la délibération ; cependant, les dirigeants encourent une sanction pénale pour entrave au fonctionnement du comité d'entreprise⁶⁵.

Les **CAC** doivent être convoqués aux séances du conseil au cours duquel sont arrêtés les comptes de la société (art. L. 823-17, C. com.).

➡ **La procédure de nomination et de révocation**

Les administrateurs sont nommés par l'AG constitutive, par l'AGO ou par les statuts si la société est constituée sans offre au public. Toutefois, en cas de fusion ou de scission, la nomination peut être faite par l'AGE.

Les administrateurs sont révocables à tout moment par l'AGO.

REMARQUE**Cooptation (nomination à titre provisoire)**

- **Cooptation facultative** : en cas de vacance provoquée entre deux AG par le décès ou par la démission d'un ou plusieurs administrateurs, des cooptations des administrateurs **peuvent** avoir lieu.
- **Cooptation interdite** : si le nombre des administrateurs devient inférieur à 3 (minimum légal), les administrateurs restants doivent convoquer immédiatement une AGO en vue de nominations complémentaires.
- **Cooptation obligatoire** : si le nombre des administrateurs devient inférieur au minimum statutaire, sans être inférieur à 3 (minimum légal), le conseil **doit** procéder à des nominations à titre provisoire en vue de compléter son effectif dans le délai de 3 mois.

Les cooptations sont soumises à ratification de la prochaine AGO. Dans le cas où le conseil ne procède pas aux nominations nécessaires ou si l'AG n'était pas convoquée, tout intéressé a le droit de demander la désignation, par le Président du Tribunal de commerce, d'un mandataire chargé de convoquer l'AG à l'effet de procéder aux nominations requises ou de ratifier des nominations à titre provisoire (art. L. 225-24, C. com.).

La nomination et la cessation de fonctions d'administrateurs sont soumises aux formalités de publicité (insertion d'un JAL, dépôt au greffe, inscription au RCS). Ni la société ni les tiers ne peuvent, pour se soustraire à leurs engagements, se prévaloir d'une irrégularité dans la nomination des dirigeants de la société, lorsque cette nomination a été régulièrement publiée. La société ne peut se prévaloir, à l'égard des tiers, des nominations et cessations de fonctions des dirigeants, tant qu'elles n'ont pas été régulièrement publiées (art. L. 210-9, C. com.).

b. La durée des fonctions et la rémunération des administrateurs

La **durée maximale des fonctions** de l'administrateur est déterminée par les statuts. Elle est fixée à 6 ans (en cas de nomination par l'AG ou par les statuts) (art. L. 225-18, C. com.).

Concernant la **rémunération** des administrateurs :

- l'AG alloue des **jetons de présence** en rémunération de l'activité de mandat social. La répartition de la somme annuelle fixe allouée par l'AG entre les administrateurs est déterminée par le conseil ;
- le conseil d'administration peut allouer des **rémunérations exceptionnelles** pour les missions ou mandats confiés à des administrateurs ;
- à part les deux cas cités ci-dessus, les administrateurs autres qu'administrateurs salariés, administrateurs élus par le personnel et administrateurs dans les PME ne peuvent recevoir de la société aucune rémunération, permanente ou non, autres que les jetons de présence et les rémunérations exceptionnelles, rémunérations spécifiques allouées au Président du conseil et au DG ou DG délégué.

65. Les peines sont un emprisonnement d'un an et une amende de 3 750 €.

B. LE PRÉSIDENT DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

1. La nomination du président du conseil d'administration

a. Les qualités requises pour être président du conseil

- **Personne physique** : le président du conseil doit être une personne physique.
- **Qualité d'administrateur** : il doit déjà être administrateur.
- **Limite d'âge** : les statuts prévoient une limite d'âge pour l'exercice des fonctions de président du conseil. À défaut de disposition statutaire expresse limitant l'âge, le président du conseil ne doit pas dépasser la limite de **65 ans** (art. L. 225-48, C. com.). Lorsqu'il atteint cette limite d'âge, ou l'âge fixé par les statuts, il est réputé démissionnaire et toute clause contraire est réputée non écrite.
- **Cumul de mandat** :
 - le président est soumis au principe général qui fixe à 5 mandats au total le nombre de mandats sociaux que peut cumuler un administrateur ou membre d'un conseil de surveillance ;
 - il peut cumuler ses fonctions avec celles de DG. Soit effectivement la SA est dirigée par un conseil d'administration avec Président-directeur général (PDG), soit elle est dirigée par un conseil d'administration avec un président et un DG (art. L. 225-51-1, C. com.).

REMARQUE

DG dans une SA de type moniste

Le DG est nommé par le conseil qui fixe également sa rémunération. Il est révocable à tout moment par le conseil (art. L. 225-53 et L. 225-55, C. com.).

Le DG peut être président du conseil d'administration. La limite d'âge pour cette fonction est fixée à 65 ans, à défaut de disposition expresse statutaire. Il est soumis aux règles de cumul : une personne physique ne peut exercer simultanément plus d'un mandat de DG de SA françaises. Mais des dérogations existent (art. L. 225-54-1, C. com.).

Le DG assume la direction générale de la société et il est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société :

- à l'égard des actionnaires, il exerce ses pouvoirs dans la limite de l'objet social et en respectant les attributions des AG et du conseil d'administration ;
- à l'égard des tiers, il représente la société. Celle-ci est engagée même par ses actes qui ne relèvent pas de l'objet social, à moins qu'elle ne prouve que le tiers savait que l'acte dépassait cet objet ou qu'il ne pouvait l'ignorer compte tenu des circonstances, étant exclu que la seule publication des statuts ne suffise à constituer cette preuve. Les dispositions statutaires et les décisions du conseil limitant ses pouvoirs sont inopposables aux tiers (art. L. 225-56, C. com.).

b. La procédure de nomination et de révocation

Le conseil d'administration élit parmi ses membres un président⁶⁶. Le conseil peut le révoquer à tout moment (art. L. 225-50, al. 1^{er}, C. com.).

2. La fonction, la durée de fonction et la rémunération du président

Le président du conseil **organise et dirige les travaux du conseil**. Il veille au bon fonctionnement des organes de la société et s'assure que les administrateurs sont en mesure de remplir leur mission (art. L. 225-51, C. com.). Il ne lui appartient pas, en cette qualité, ni d'assurer la direction générale de la société, ni de représenter la société dans ses rapports avec les tiers. Ces missions reviennent au DG.

66. Les statuts prévoient dans certaines sociétés une fonction de **vice-président**. Si le législateur ne prévoit pas cette fonction, il ne l'interdit pas non plus. Cependant, le rôle de ce vice-président doit se limiter à présider les séances du conseil en l'absence du président.

La **durée des fonctions** de président est fixée par les statuts de la société ou par le conseil d'administration (art. L. 225-47, C. com.). Cette durée ne peut excéder celle de ses fonctions d'administrateur (6 ans maximum). Le président est cependant rééligible. Son mandat prend fin par le décès, l'arrivée du terme prévu lors de la nomination, la perte de la qualité d'administrateur, la démission, l'arrivée de l'âge limite ou sa révocation.

En **rémunération** de ses fonctions, le président perçoit une rémunération spéciale déterminée par le conseil d'administration (art. L. 225-47, C. com.) : cette rémunération peut être fixe, ou proportionnelle au chiffre d'affaires ou au bénéfice, ou encore combiné les deux modalités.

II. LE FONCTIONNEMENT DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Les statuts de la société déterminent les règles relatives à la convocation et aux délibérations du conseil d'administration (A). Les conventions conclues entre la société et ses administrateurs sont soumises à la procédure de contrôle des conventions réglementées (B). Les administrateurs peuvent voir leur responsabilité engagée (C).

A. LES DÉLIBÉRATIONS DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

1. La convocation du conseil d'administration

Les statuts déterminent qui a la qualité pour convoquer le conseil :

- En général, c'est le **président** qui convoque le conseil.
- Lorsque le conseil ne s'est pas réuni depuis plus de 2 mois, le **tiers au moins des administrateurs** peut demander au président de convoquer ledit conseil sur un ordre du jour déterminé. Le **DG** peut également demander au président de convoquer le conseil sur un ordre du jour déterminé. Le président est tenu de faire droit à ces demandes (art. L. 225-36-1, C. com.).

Les convocations doivent être adressées aux administrateurs avec un **délai suffisant** pour qu'ils soient en mesure d'assister aux séances.

Les statuts déterminent librement les **formes de la convocation**. Sauf lorsque la convocation a lieu à la demande d'un tiers des administrateurs ou du DG, la loi n'impose pas que la convocation contienne un ordre du jour de la réunion.

La **fréquence des séances** n'est pas réglementée. Les statuts peuvent ainsi prévoir que le président convoque les membres du conseil d'administration aussi souvent que l'intérêt de la société l'exige.

2. Le lieu des réunions

En règle générale, les réunions du conseil d'administration ont lieu au siège social. Cependant, les statuts peuvent laisser toute liberté au conseil pour fixer un autre lieu.

3. La représentation des administrateurs

Sauf disposition contraire des statuts, les administrateurs peuvent se faire représenter en séance du conseil d'administration (art. R. 225-19, C. com.). Le **mandat de représentation** doit être donné à un autre administrateur. Chaque administrateur ne peut représenter qu'une seule personne au cours d'une même séance du conseil. Le mandat doit être donné par écrit.

Sauf lorsque le conseil est réuni pour procéder à certaines opérations (nomination, révocation et fixation de la rémunération du président du conseil, du DG, comptes annuels, comptes consolidés...) et sauf disposition contraire des statuts, le règlement intérieur peut prévoir que sont réputés présents, pour le calcul du quorum et de la majorité, les administrateurs qui participent à la réunion par des **moyens de visioconférence ou de télécommunication** permettant leur identification et garantissant leur participation effective (art. L. 225-37, al. 3, C. com.).

4. Le quorum et la majorité

Le conseil d'administration ne délibère valablement que si **la moitié au moins de ses membres sont présents physiquement ou par visioconférence** ; toute clause contraire est réputée non écrite (art. L. 225-37, al. 1^{er}, C. com.). Pour le calcul de ce quorum, il n'est pas tenu compte des administrateurs représentés. Cette règle étant impérative, la Cour de cassation considère que le défaut de quorum entraîne la nullité des délibérations du conseil d'administration (Cass. com., 7 juill. 1981).

Les décisions sont adoptées à **la majorité des membres présents ou représentés ; les statuts ne peuvent déroger à cette règle qu'en prévoyant une majorité plus forte** (art. L. 225-37, al. 2, C. com.). En cas de partage, la voix du président de séance est prépondérante sauf disposition contraire des statuts.

Sauf dispositions contraires des statuts, le règlement intérieur peut prévoir que sont réputés présents pour le calcul du quorum et de la majorité les administrateurs qui participent à la réunion du conseil par des **moyens de visioconférence ou de télécommunication** permettant leur identification et garantissant leur participation effective. Toutefois, **le texte impose la présence physique des administrateurs lors de la réunion du conseil pour la vérification et le contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés.**

5. Les registres et procès-verbaux

Il est tenu un **registre des présences** signé par les administrateurs participant à la séance du conseil (art. R. 225-20, C. com.). Ce registre est distinct du **registre des procès-verbaux** des délibérations du conseil.

Après chaque réunion du conseil d'administration, doit être établi un **procès-verbal** (art. R. 225-22, C. com.). Le défaut de procès-verbal est sanctionné par la nullité des délibérations du conseil (art. L. 235-14, C. com.). Ledit procès-verbal indique le nom des administrateurs présents, excusés ou absents. Il fait état de la présence ou de l'absence des personnes convoquées à la réunion du conseil d'administration en vertu d'une disposition légale (par exemple : délégués du comité d'entreprise, CAC si la réunion porte sur l'arrêté des comptes annuels), et de la présence de toute autre personne ayant assisté à tout ou partie de la réunion (art. R. 225-23, C. com.). Le procès-verbal contient en outre un résumé des débats, le résultat des votes et les décisions adoptées. Il doit être revêtu de la signature du président de séance et d'au moins un administrateur. En cas d'empêchement du président de séance, il est signé par 2 administrateurs au moins (art. R. 225-23, C. com.).

B. LES CONVENTIONS INTERVENANT ENTRE LA SOCIÉTÉ ET LES ADMINISTRATEURS

Il convient de distinguer trois types de conventions : interdites (1), libres (2) et réglementées (3).

1. Les conventions interdites (art. L. 225-43 et L. 225-91, C. com.)

Les dispositions relatives aux conventions interdites visent à préserver la société et les tiers de risques de détournement de pouvoirs à l'occasion des opérations réalisées au profit de personnes entretenant des relations étroites avec la société.

a. Le champ d'application de la réglementation

■ Les opérations concernées

Sont interdites les opérations suivantes :

- les emprunts auprès de la société ;
- les découverts en compte courant ou autrement consentis par la société ;
- les cautions et avals consentis par une société autre que celle exploitant un établissement bancaire ou financier, au profit de ses dirigeants envers les tiers.

Il est interdit à une SA de se porter caution vis-à-vis de quiconque, pour tout prêt ou toute mesure de sûreté accordé à un tiers (personne physique ou morale) en vue de l'acquisition de ses propres actions (art. L. 225-216, al. 1^{er}, C. com.) Mais, le texte déroge à cette règle en excluant à son application les opérations courantes des entreprises de crédit, ainsi que celles destinées à l'acquisition par les salariés, d'actions de la société ou de l'une de ses filiales.

Toutefois, ne sont pas soumis à interdiction :

- quand l'administrateur (ou le membre du conseil de surveillance) bénéficiaire est une personne morale ;
- les opérations effectuées par une société exploitant un établissement de crédit (banque ou établissement financier) ;
- les prêts consentis par la société à un administrateur (ou à un membre du conseil de surveillance) élu par les salariés, en application des dispositions de l'article L. 313-1 du Code de la construction et de l'habitat relatives à l'investissement obligatoire dans la construction.

➡ **Les personnes concernées**

Les personnes visées par les interdictions sont :

- les administrateurs, les membres du conseil de surveillance ou du directoire autres que les personnes morales ;
- le DG et les directeurs généraux délégués ;
- les représentants permanents des personnes morales administrateurs ou membres du conseil de surveillance ;
- les conjoints, ascendants et descendants des personnes citées ci-dessus **et** toute personne interposée.

b. La sanction

La sanction est la **nullité** des conventions.

2. Les conventions libres (art. L. 225-39 et L. 225-87, C. com.)

a. Les opérations concernées

Les conventions libres portent sur des **opérations courantes conclues à des conditions normales** :

- les **opérations courantes** s'entendent de celles effectuées **de manière habituelle** par la société, **dans le cadre de son activité**, c'est-à-dire de son objet social ;
- l'opération **ne doit pas procurer au mandataire un avantage** dont il n'aurait pas bénéficié s'il avait été un client ou un fournisseur quelconque de la société.

La jurisprudence considère, ainsi, qu'un contrat d'entreprise conclu entre une SA et une SCI ayant des dirigeants et associés communs pour l'édification d'un bâtiment de bureaux ne constitue pas une opération courante conclue à des conditions normales lorsque, par exemple, les conditions financières sont désavantageuses pour la première société et uniquement profitables à la seconde (Cass. com., 9 avr. 1996, n° 93-21472). C'est dans ce genre d'hypothèses qu'intervient une procédure particulière, d'où le nom de conventions réglementées.

b. La procédure

L'intéressé n'étant pas tenu de les communiquer au président du conseil d'administration, le président ne communique pas la liste et l'objet desdites conventions aux membres du conseil d'administration et aux CAC.

3. Les conventions réglementées (art. L. 225-38, L. 225-86, C. com.)

a. Le champ d'application de la réglementation

▣ Les opérations concernées

La convention concerne tout accord de volontés qui crée, transmet ou éteint des obligations, quels qu'en soient la nature, l'objet, la forme, écrite (acte notarié, acte sous seing privé) ou verbale, à titre onéreux ou gratuit.

EXEMPLES

- vente, bail, prestation de services, licence de brevet, prêt consenti à la société ;
- rémunérations exceptionnelles allouées par le conseil d'administration pour des missions ou des mandats confiés aux administrateurs ;
- attribution d'intérêts sur des sommes versées en compte courant par les administrateurs ;
- attribution aux dirigeants d'avantages en nature ;
- emprunt contracté personnellement par un PDG auprès d'une banque d'une somme que l'intéressé met immédiatement et gratuitement à la disposition de la société, celle-ci versant directement au prêteur des intérêts produits par cet emprunt ;
- convention, conclue à titre onéreux, destinée à permettre l'utilisation par un administrateur d'un bien social, en dehors des opérations accomplies par la société de façon habituelle et dans des conditions normales.

▣ Les personnes concernées

Ce sont des conventions passées entre la société et les personnes suivantes :

- les **administrateurs** (personnes physiques ou morales), le **DG** (administrateur ou non), les **directeurs généraux délégués**, les **membres du directoire ou du conseil de surveillance** (personnes physiques ou morales) ;
- l'un de ses **actionnaires disposant d'une fraction des droits de vote supérieure à 10 %** ;
- la **société la contrôlant** au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce ;
- une entreprise, si le DG, l'un des directeurs généraux délégués ou l'un des administrateurs de la société, un membre du conseil de surveillance ou du directoire est propriétaire, associé indéfiniment responsable, gérant, administrateur, membre du conseil de surveillance ou, de façon générale, dirigeant de cette entreprise. C'est-à-dire que les conventions conclues entre les **diverses sociétés dotées de dirigeants communs** doivent être soumises à la procédure de contrôle ;
- **toute personne interposée** : par exemple, quand l'actionnaire détenteur d'une fraction des droits de vote supérieure à 10 % est une société, la procédure s'applique également en cas de convention avec la société qui contrôle cette société actionnaire au sens de l'article L. 233-3 du Code de commerce (détient la majorité des droits de vote ; détermine en fait les décisions d'assemblée ; le contrôle est présumé pour une participation qui dépasse 40 % des droits de vote, dès lors qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à celle de la société concernée)⁶⁷. Ainsi, si une société A est actionnaire à plus de 10 % dans une société B et si une troisième société C contrôle A, la convention conclue entre B et C doit respecter la procédure des conventions réglementées.

b. La procédure

Les conventions sont soumises à la procédure de contrôle préalable, c'est-à-dire à l'**autorisation préalable du conseil d'administration ou du conseil de surveillance**, non seulement en ce qui concerne leur conclusion, mais aussi pour ce qui a trait à leur modification et résiliation.

67. Cette disposition ne vaut pas seulement pour une société actionnaire contrôlée par une société. Elle s'applique également à une association, une fondation ou à un GIE. Par ailleurs, aucune distinction n'est faite entre les sociétés du secteur public et celles du secteur privé.

La procédure est la suivante (art. L. 225-40, C. com.) :

- l'intéressé est tenu d'informer le conseil d'administration ou de surveillance ;
- le conseil d'administration ou de surveillance statue sur l'autorisation préalable (l'intéressé ne peut pas prendre part au vote sur l'autorisation sollicitée) ;
- le président du conseil d'administration ou de surveillance informe le CAC des conventions autorisées dans un délai d'un mois à compter de la conclusion desdites conventions ;
- le rapport spécial établi par le CAC sur les conventions réglementées est mis à la disposition des actionnaires 15 jours au moins avant la réunion de l'AGO ;
- l'AGO annuelle vote sur le rapport du CAC (l'intéressé ne peut pas prendre part au vote et ses actions ne sont pas prises en compte pour le calcul du quorum et de la majorité).

REMARQUES

Remarque n° 1 : procédure de contrôle dans une SARL

La procédure de contrôle des conventions réglementées est plus simple pour les SARL car elle ne comporte pas d'autorisation préalable (il s'agit d'un contrôle *a posteriori*). Cependant, s'il n'existe pas de CAC, les conventions conclues par un **gérant non associé** sont soumises à l'approbation préalable de l'AG (art. L. 223-19, C. com.).

Remarque n° 2 : responsabilité des CAC

Les manquements dans la présentation du rapport spécial reprochés au CAC n'étant pas la cause du préjudice né de la conclusion des conventions réglementées, la responsabilité du CAC ne peut être retenue (Cass. com., 26 févr. 2013, n° 11-22531).

c. La sanction

Le seul défaut d'approbation par l'AG d'une convention souscrite entre la société et un de ses mandataires sociaux n'est pas, en soi, de nature à la priver d'effet. Les conventions approuvées par l'assemblée, comme celles qu'elle désapprouve, produisent leurs effets à l'égard des tiers, sauf lorsqu'elles sont annulées dans le cas de fraude. Même en l'absence de fraude, les conséquences, préjudiciables à la société, des conventions **désapprouvées** peuvent être mises à la charge de l'intéressé et, éventuellement, des autres membres du conseil d'administration (art. L. 225-41, C. com.).

Les conventions réglementées conclues sans autorisation préalable du conseil d'administration peuvent être annulées si elles ont eu des conséquences dommageables pour la société. L'action en nullité se prescrit par 3 ans, à compter de la date de la convention ou de la date de la révélation si la convention a été dissimulée. La nullité peut être couverte par un vote de l'AG intervenant sur rapport spécial des CAC exposant les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie (art. L. 225-42, C. com.).

REMARQUES

Remarque n° 1 : nullité relative

En matière de convention réglementée, la nullité est relative car elle est destinée à protéger des intérêts particuliers. En conséquence, lorsque la convention a fait l'objet d'une exécution, même partielle, il n'est plus possible d'invoquer la nullité. Par ailleurs, la nullité peut être couverte par le vote de l'AG.

Remarque n° 2 : condition de demande de nullité

Une convention conclue sans autorisation préalable du conseil d'administration n'est nulle que si elle a eu des conséquences dommageables pour la société.

Remarque n° 3 : nullité invoquée par voie d'exception

Lorsque le cocontractant assigne la société en exécution d'une convention réglementée non autorisée, la société peut soulever, par voie d'exception, la nullité de celle-ci. Dans ce cas, la convention ne doit pas avoir été exécutée, même partiellement. Autrement dit, l'exécution (ou même un commencement d'exécution) de la convention non autorisée, empêche la société d'invoquer la nullité de celle-ci (Cass. com., 15 janv. 2013, n° 11-28244).

Remarque n° 4 : délai de prescription

Quand la société demande la nullité d'une convention réglementée pour inobservation des dispositions spécifiques applicables à ces conventions, le délai de prescription est de 3 ans. En revanche, lorsque l'annulation de la convention est demandée pour violation des lois ou principes régissant la nullité des contrats, le délai spécifique de 3 ans ne s'applique pas (Cass. com., 3 avr. 2013, n° 12-15492).

Remarque n° 5 : responsabilité des administrateurs

Les administrateurs sont responsables des conséquences préjudiciables des conventions qu'ils auraient acceptées lorsque celles-ci sont désapprouvées par l'AG des actionnaires.

C. LA RESPONSABILITÉ DES ADMINISTRATEURS**1. La responsabilité pénale des administrateurs**

La qualité d'administrateur comporte un risque pénal important :

- l'administrateur peut être poursuivi au titre des **infractions classiques du droit des affaires**, que leur origine soit dans le Code pénal (escroquerie ou abus de confiance, etc.) ou dans le Code de commerce (abus de biens sociaux, défaut de convocation du CAC, etc.) ;
- il peut également être condamné en raison de sa qualité de chef d'entreprise **en cas de non-respect des règles du droit du travail, de l'environnement, de la consommation ou des marchés financiers** ;
- il peut en outre être condamné pour un **fait personnel** commis à l'occasion de l'exercice de ses fonctions (ex. : contravention pour excès de vitesse). Mais, en raison du principe de personnalité des peines, il est condamné personnellement.

2. La responsabilité civile des administrateurs**a. Le fondement**

« Les administrateurs [...] sont responsables, individuellement ou solidairement, selon le cas, envers la société ou envers les tiers, **soit des infractions aux dispositions législatives ou réglementaires applicables aux sociétés anonymes, soit des violations des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion.** »

Art. L. 225-251, C. com.

REMARQUE**Faute de gestion personnelle**

La faute de gestion peut engager la responsabilité d'un administrateur à condition de prouver que les erreurs de gestion puissent lui être imputées personnellement. Ceci étant, il a été jugé (Cass. com., 30 mars 2010, n° 08-17841) que :

« Commet une faute individuelle chacun des membres du conseil d'administration ou du directoire d'une société anonyme qui, par son action ou son abstention, participe à la prise d'une décision fautive de cet organe, sauf à démontrer qu'il s'est comporté en administrateur prudent et diligent, notamment en s'opposant à cette décision. »

Il en résulte que la faute personnelle de l'administrateur est présumée en cas de prise d'une décision fautive par le conseil d'administration. En revanche, cette présomption peut être renversée s'il démontre qu'il s'était comporté en administrateur prudent et diligent en s'opposant à cette décision, voire en démissionnant dans les cas les plus graves.

Les administrateurs en fonction sont responsables des dommages subis par les actionnaires ou les tiers **à l'occasion de l'annulation de la société** (hypothèse rarissime compte tenu des conditions de mise en œuvre de la nullité d'une SA) (art. L. 225-249, C. com.).

b. Le délai de prescription

L'action en responsabilité contre les administrateurs se prescrit par un délai de **3 ans à compter du fait dommageable**, mais aussi, au cas où il serait dissimulé, **à compter de sa révélation**. Toutefois, lorsque le fait est qualifié crime, l'action se prescrit par 10 ans (art. L. 225-254, C. com.).

La prescription de 3 ans ne concerne que les agissements commis par les **dirigeants de droit**, en conséquence, la prescription applicable aux **dirigeants de fait** est celle du **droit commun** : 5 ans à compter du jour où le titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer (Cass. com., 30 mars 2010, n° 08-17841).

SECTION 2. LES ATTRIBUTIONS DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Nous distinguerons les attributions générales (I) des attributions spécifiques (II).

I. LES ATTRIBUTIONS GÉNÉRALES DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Le rôle du conseil d'administration s'articule autour de trois missions générales (art. L. 225-35, C. com.) :

A. LA DÉTERMINATION DES ORIENTATIONS DE L'ACTIVITÉ DE LA SOCIÉTÉ

Le conseil d'administration exerce ses pouvoirs généraux dans la limite de l'objet social et sous réserve de ceux expressément attribués par la loi aux AG d'actionnaires. Mais, comme nous sommes dans une société à risque limité, cette limitation n'a de portée qu'**à l'égard des actionnaires**.

En revanche, **dans les rapports avec les tiers**, la société est engagée même par les actes du conseil d'administration qui ne relèvent pas de l'objet social, à moins qu'elle ne prouve que le tiers savait que l'acte dépassait cet objet ou qu'il ne pouvait l'ignorer compte tenu des circonstances, étant exclu que la seule publication des statuts suffise à constituer cette preuve (art. L. 225-35, al. 2, C. com.).

B. LA BONNE MARCHÉ ET LE RÈGLEMENT DES AFFAIRES DE LA SOCIÉTÉ

Le conseil se saisit de toute question intéressant la bonne marche de la société et règle par ses délibérations les affaires qui la concernent. La notion de « *bonne marche de la société* » désigne la pérennité de la société.

C. LES CONTRÔLES ET VÉRIFICATIONS

À ses missions générales s'ajoute à présent une mission de contrôles et de vérifications pour laquelle chaque administrateur reçoit tous les documents et informations nécessaires à l'accomplissement de sa mission.

II. LES ATTRIBUTIONS SPÉCIFIQUES DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

A. LES DÉCISIONS RELEVANT DE LA COMPÉTENCE EXCLUSIVE DU CONSEIL

Relèvent de la **compétence exclusive du conseil**, sans possibilité de délégation au président, les **décisions** suivantes :

- cooptation d'administrateurs (art. L. 225-24, C. com.) ;
- répartition des jetons de présence (art. L. 225-45, C. com.) ;
- nomination et révocation du président ainsi que fixation de sa rémunération (art. L. 225-47, C. com.) (en ce qui concerne la révocation du président, elle peut être décidée implicitement par l'AGO des actionnaires si celle-ci décide la révocation du mandat d'administrateur de l'intéressé) ;

- allocation de rémunérations exceptionnelles pour les missions ou mandats confiés à des administrateurs (art. L. 225-46, C. com.) ;
- nomination et révocation du DG ou des directeurs généraux délégués ainsi que fixation de leur rémunération (art. L. 225-51-1 et L. 225-53, C. com.) ;
- nomination d'un administrateur délégué temporairement dans les fonctions de président ainsi que fixation de sa rémunération (art. R. 225-34, C. com.) ;
- attribution d'un mandat spécial pour un ou plusieurs objets déterminés à un de ses membres ou à un tiers (art. R. 225-29, al. 1^{er}, C. com.)⁶⁸ ;
- déplacement du siège social dans le même département ou dans un département limitrophe, sous réserve de la ratification par la prochaine AGO (art. L. 225-36, C. com.) ;
- nomination des membres des comités d'études et fixation de la rémunération de leurs membres non administrateurs (art. R. 225-34, C. com.).

B. LES AUTORISATIONS RELEVANT DE LA COMPÉTENCE EXCLUSIVE DU CONSEIL

L'**autorisation du conseil** et de lui seul est obligatoirement requise pour les opérations suivantes :

- conventions réglementées ;
- remboursement des frais de voyage, déplacements et dépenses engagés par les administrateurs dans l'intérêt de la société (art. R. 225-33, al. 2, C. com.) ;
- agrément d'une cession d'actions lorsque celui-ci est prévu par les statuts (art. R. 225-124, al. 6, C. com.) ;
- cautions, avals et garanties donnés par des sociétés autres que celles exploitant des établissements bancaires ou financiers (art. L. 225-35, der. al., C. com.).

REMARQUE

Cautions, avals, garanties

« Les cautions, avals et garanties donnés par des sociétés autres que celles exploitant des établissements bancaires ou financiers font l'objet d'une autorisation du conseil [d'administration] [...]. »

Art. L. 225-35, der. al., C. com.

Faute d'accord du conseil d'administration, le contrat est inopposable à la société. Il est donc indispensable d'obtenir avant toute signature le procès-verbal du conseil d'administration.

Le champ d'application de cet article peut poser des difficultés.

Quels que soient en effet les termes employés, tout engagement entraînant une obligation susceptible d'avoir des conséquences financières pour la société garante, en cas de défaillance de la personne garantie, doit être regardé comme entrant dans le champ d'application de l'article (Cass. com., 25 févr. 2003, n° 99-10107). Par exemple :

- le cautionnement vise le cautionnement personnel ou réel par lequel la société limite sa garantie de la dette d'autrui à un ou plusieurs éléments de son patrimoine ;
- la garantie ne s'entend pas seulement comme une garantie de paiement des seules sommes d'argent, mais aussi des actes conduisant à exécuter des obligations conventionnelles d'un tiers ;
- l'engagement d'une SA cessionnaire des actions d'une autre société de se substituer aux engagements de caution souscrit par le cédant ou à le contre-garantir constitue une garantie entrant dans le champ d'application du dispositif (Cass. com., 24 juin 2003, n° 01-01464).

En revanche, certaines garanties sont exclues de ces dispositions dès lors que la garantie accordée est afférente aux engagements propres de la société :

- l'engagement pris par une société de reprendre, en cas de défaillance de son concessionnaire, les biens vendus par celui-ci ;

68. Le conseil d'administration ne peut, à peine de nullité, conférer à un de ses membres un mandat présentant un caractère trop général, qui reviendrait à le priver de l'ensemble de ses pouvoirs (Cass. com., 6 mai 1996, n° 93-16558).

- des dettes d'une succursale établie à l'étranger n'ayant pas de personnalité juridique distincte de celle de la société ;
- la garantie de passif lors d'une cession de titres par la société (Cass. soc., 12 juill. 2011, n° 10-16118).

CHAPITRE 2. LA SA AVEC CONSEIL DE SURVEILLANCE ET DIRECTOIRE

Lorsque la structure duale (organes de direction de la société composés d'un conseil de surveillance et d'un directoire) est choisie, la société peut être soumise à l'ensemble des règles applicables aux SA, à l'exclusion des dispositions relatives au conseil d'administration (art. L. 225-57, C. com.). On ne s'étonnera donc pas de trouver de nombreuses similitudes avec la réglementation du conseil d'administration.

Nous étudierons d'une part la composition et le fonctionnement des organes sociaux (section 1) et d'autre part leurs attributions respectives (section 2).

SECTION 1. LA COMPOSITION ET LE FONCTIONNEMENT DU CONSEIL DE SURVEILLANCE ET DU DIRECTOIRE

I. LA COMPOSITION DU CONSEIL DE SURVEILLANCE ET DU DIRECTOIRE

A. LA COMPOSITION DU CONSEIL DE SURVEILLANCE

1. Les membres du conseil de surveillance

a. Le nombre de membres du conseil de surveillance

Les règles sont identiques à celles applicables au conseil d'administration : 3 membres au moins, au maximum 18 (ou 24, en cas de fusion, pendant un délai de 3 ans) (art. L. 225-69 et L. 225-95, C. com.), auxquels s'ajoutent, le cas échéant, les membres élus par les salariés (art. L. 225-79, C. com.), et un ou des représentants des salariés actionnaires (art. L. 225-71, C. com.). Sous réserve du respect de ces limites, les statuts peuvent déterminer librement le nombre de membres du conseil de surveillance.

b. Les membres du conseil de surveillance

► La nomination des membres du conseil de surveillance

Les qualités requises pour être membre du conseil

- **Personnes physiques ou morales** : les règles sont identiques à celles applicables aux administrateurs (art. L. 225-76, C. com.).
- **Limite d'âge** : les règles sont identiques à celles applicables aux administrateurs (70 ans âge limite légale) (art. L. 225-70, C. com.).
- **Capacité** : les règles sont identiques à celles applicables aux administrateurs.
- **Équilibre entre hommes et femmes** : les règles sont identiques à celles applicables aux administrateurs.
- **Cumul des mandats** : les règles sont similaires à celles applicables aux administrateurs (une personne physique ne peut exercer simultanément plus de 5 mandats de membre du conseil de surveillance de SA françaises, art. L. 225-77, C. com.).
- **Conditions exigées par les statuts** : les règles sont identiques à celles applicables aux administrateurs (art. L. 225-72, C. com.).

REMARQUE**Membre du conseil de surveillance salarié**

Les membres du conseil de surveillance élus par le personnel salarié ne peuvent dépasser le nombre de 4, ni excéder le tiers du nombre des autres membres. Ils ne sont pas pris en compte pour la détermination du nombre minimal et maximal de membres du conseil (art. L. 225-79, C. com.).

Dans les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé, lorsque les actions détenues par le personnel de la société ainsi que par le personnel de sociétés liées représentent plus de 3 % du capital social de la société, un ou plusieurs membres du conseil de surveillance sont élus par l'AGE des actionnaires. Ces membres sont élus parmi les salariés actionnaires. Ils ne sont pas pris en compte pour la détermination du nombre minimal et maximal de membres du conseil (art. L. 225-71, C. com.).

Le texte autorise expressément le cumul d'un mandat de membre du conseil de surveillance et d'un contrat de travail correspondant à un emploi effectif. Toutefois, le nombre de membres du conseil de surveillance liés à la société par un contrat de travail ne peut dépasser le tiers des membres en fonctions (art. L. 225-85, C. com.)⁶⁹. Les membres du conseil de surveillance élus par le personnel ne sont pas comptés sur la détermination de ce nombre.

La procédure de nomination et de révocation

En matière de nomination et de révocation, les règles sont identiques à celles applicables aux administrateurs (art. L. 225-75, C. com.). Les règles relatives à la cooptation des membres du conseil de surveillance sont identiques à celles applicables aux administrateurs (art. L. 225-78, C. com.).

Les nominations et les cessations de fonctions des membres du conseil de surveillance font l'objet de la même publicité légale que celle des administrateurs.

La durée des fonctions et la rémunération des membres du conseil

La **durée des fonctions** est déterminée par les statuts, elle ne peut excéder **6 ans** (art. L. 225-75, al. 1^{er}, C. com.).

Les membres du conseil de surveillance reçoivent des **jetons de présence** décidés par l'AG (ils relèvent du régime fiscal des RCM au même titre que les jetons de présence perçus par les administrateurs). Ils peuvent, par ailleurs, recevoir des **rémunérations exceptionnelles** pour missions et mandats qui leur sont confiés⁷⁰.

2. Le président du conseil de surveillance**a. La nomination du président du conseil****Les qualités requises pour être président du conseil**

- **Personne physique** : le président et le vice-président sont obligatoirement des personnes physiques.
- **Qualité de membre du conseil** : le président doit être membre du conseil.
- **Limite d'âge** : la loi ne prévoit pas d'âge limite spécifique pour le président du conseil de surveillance.
- **Cumul de mandat** : c'est la même règle que celle applicable aux membres du conseil de surveillance.

69. Cette « *règle du tiers* » est écartée, notamment, dans les sociétés qui exploitent un laboratoire d'analyse de biologie médicale, dans les sociétés d'exercice libéral.

70. Ces rémunérations exceptionnelles sont soumises aux dispositions relatives aux conventions réglementées. Fiscalement, ces rémunérations exceptionnelles relèvent de la catégorie des BNC, si les missions qu'elles rétribuent sont exercées en dehors d'un contrat de travail et de tout lien de subordination.

➡ *La procédure de nomination et de révocation*

Le président et le vice-président sont élus et révocables par le conseil de surveillance. En cas de révocation, ils restent membres du conseil de surveillance, puisque seule l'assemblée a le pouvoir de les priver de la qualité de membres du conseil.

La nomination et la cessation de fonctions du président sont soumises aux formalités de publicité (insertion d'un JAL, dépôt au greffe, inscription au RCS).

b. La durée de fonction et la rémunération du président

Le président et le vice-président du conseil de surveillance sont nommés pour la **durée** de leur mandat au conseil.

Leurs **fonctions** consistent à convoquer le conseil de surveillance, à en diriger les débats et à aviser les CAC des conventions autorisées par le conseil (art. L. 225-81 et L. 225-88, C. com.). Le président préside les assemblées d'actionnaires.

La **rémunération** du président et du vice-président du conseil de surveillance est déterminée par le conseil (art. L. 225-81, al. 1^{er}, C. com.) et peut être cumulée avec la rémunération allouée en rétribution d'un contrat de travail correspondant à un emploi effectif (art. L. 225-85, C. com.).

B. LA COMPOSITION DU DIRECTOIRE

1. Les membres du directoire

a. Le nombre de membres du directoire

Le nombre des membres est déterminé par les statuts ou, à défaut, par le conseil de surveillance.

Le nombre des membres du directoire est limité à un maximum de 5. Ce maximum est relevé à 7 dans le cas des sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé (art. L. 225-58, C. com.). Ces limites doivent être respectées même en cas de fusion, dès lors que la loi ne prévoit pas de dérogation analogue à celle accordée aux administrateurs et aux membres du conseil de surveillance.

Lorsque le capital de la société est inférieur à 150 000 €, le directoire peut n'être composé que d'une seule personne, qui prend alors le titre de **directeur général unique** (art. L. 225-58 et L. 225-59, C. com.). Lorsque le capital dépasse 150 000 €, le directoire doit, *a contrario*, comprendre au moins 2 membres.

b. Les membres du directoire

➡ *La nomination des membres du directoire*

Les qualités requises pour être membre du directoire

- **Personnalité** : les membres du directoire ou, le cas échéant, le directeur général unique sont obligatoirement des personnes physiques. Ils peuvent être pris en dehors des actionnaires et même parmi les salariés de la société (art. L. 225-59, C. com.). Le cumul de la fonction sociale avec un contrat de travail n'est pas interdit par la loi (art. L. 225-61, al. 2, C. com.).
- **Limite d'âge** : les statuts doivent prévoir pour l'exercice des fonctions de membre du directoire ou de directeur général unique une limite d'âge qui, à défaut de stipulation statutaire expresse, est légalement fixée à **65 ans**. Toute nomination intervenue au-delà de la limite d'âge invoquée est nulle. Lorsqu'un membre du directoire atteint la limite d'âge, il est réputé démissionnaire d'office (art. L. 225-60, C. com.).
- **Capacité** : il doit être capable, non frappé d'interdiction, d'échéance ou d'incompatibilité.
- **Cumul des mandats** :
 - aucun membre du conseil de surveillance ne peut faire partie du directoire (art. L. 225-74, C. com.) ;

- une **personne physique ne peut exercer plus d'un mandat** de membre du directoire ou de directeur général unique de SA françaises ; même, de façon dérogatoire, un 2^e mandat de membre du directoire ou de directeur général unique ou un mandat de DG (dans la société moniste) peut être exercé dans une société contrôlée par la société dont cette personne est membre du directoire ou directeur général unique ; un 2^e mandat de membre du directoire ou de directeur général unique ou un mandat de DG (dans la société moniste) peut être exercé dans une société non cotée ;
 - une **personne physique ne peut exercer simultanément plus de 5 mandats** de DG, de membre du directoire, de directeur général unique, d'administrateur ou de membre du conseil de surveillance de SA françaises ; pour cela, ne sont pas pris en compte les mandats d'administrateur ou de membre de conseil de surveillance dans les sociétés contrôlées par la société dans laquelle est exercé un mandat mentionné ci-dessus (art. L. 225-94-1, C. com.).
- **Conditions exigées par les statuts** (mêmes règles que les administrateurs).

La procédure de nomination et de révocation

Le conseil de surveillance est seul habilité à **nommer** les membres du directoire ou le directeur général unique.

Le pouvoir de **révocation** des membres du directoire ou du directeur général unique appartient directement à l'AG ou au conseil de surveillance lorsque les statuts le prévoient. Si la révocation est décidée sans juste motif, elle peut donner lieu à des dommages-intérêts. Au cas où l'intéressé aurait conclu avec la société un contrat de travail, la révocation de ses fonctions de membre du directoire n'a pas pour effet de résilier ce contrat. (art. L. 225-61, C. com.).

Si un siège de membre du directoire est vacant (en raison d'un décès, d'une démission ou de toute autre cause), le conseil de surveillance doit le pourvoir dans le délai de 2 mois. À défaut, tout intéressé peut demander au président du tribunal de commerce, statuant en référé, de procéder à cette nomination, à titre provisoire. La personne ainsi nommée peut, cependant, à tout moment, être remplacée par le conseil de surveillance (art. R. 225-36, C. com.).

La nomination et la cessation de fonctions de membre du directoire sont soumises aux formalités de publicité (insertion d'un JAL, dépôt au greffe, inscription au RCS).

La durée des fonctions et la rémunération de membre du directoire

La **durée du mandat** du directoire est déterminée par les statuts dans les limites comprises entre 2 et 6 ans. À défaut de disposition statutaire, la durée du mandat est de **4 ans** (art. L. 225-62, C. com.). À l'expiration de cette durée, il y a lieu de procéder au renouvellement total du directoire.

Le mandat des membres du directoire prend fin lorsque la société adopte ou reprend la forme classique de SA à conseil d'administration. Il prend également fin, à tout moment, par démission de l'intéressé notifiée au directoire et au conseil de surveillance.

Le conseil de surveillance est exclusivement compétent pour fixer la **rémunération** des membres du directoire et la réviser par la suite (art. L. 225-63, C. com.)⁷¹.

2. Le président du directoire

Le conseil de surveillance peut désigner l'un des membres du directoire comme président. Les conditions de la rémunération du président du directoire, ni celles de sa révocation ou de la durée de ses fonctions ne sont prévues par la loi.

71. On retiendra cependant que le conseil de surveillance ne peut réduire rétroactivement la rémunération des membres du directoire sans l'accord de ceux-ci, peu important que les sommes dues au titre de cette rémunération n'aient pas encore été payées (Cass. com., 10 févr. 2009, n° 08-12564).

II. LE FONCTIONNEMENT DU CONSEIL DE SURVEILLANCE ET DU DIRECTOIRE

A. LE FONCTIONNEMENT DU CONSEIL DE SURVEILLANCE ET LA RESPONSABILITÉ DES MEMBRES DU CONSEIL DE SURVEILLANCE

1. Le fonctionnement du conseil de surveillance

a. La convocation du conseil de surveillance

Les modalités et délais de convocation des membres du conseil de surveillance aux séances du conseil sont fixés dans les statuts (art. R. 225-45, C. com.). En pratique, le conseil de surveillance est souvent convoqué par son président ou par son vice-président. Par ailleurs, le président du conseil de surveillance doit convoquer le conseil dans un délai de 15 jours, lorsqu'un membre au moins du directoire ou un tiers au moins des membres du conseil de surveillance lui présentent une demande motivée en ce sens. Si la demande de convocation du conseil est restée sans suite, ses auteurs peuvent procéder eux-mêmes à la convocation, en indiquant l'ordre du jour de la séance (art. R. 225-45, C. com.).

Les CAC doivent être convoqués aux réunions du conseil de surveillance examinant les comptes annuels ou intermédiaires (art. L. 823-17, C. com.).

b. La représentation des membres du conseil de surveillance

La représentation d'un membre du conseil de surveillance par un autre membre de ce conseil est soumise aux dispositions régissant les membres du conseil d'administration.

c. Le quorum et la majorité

Les règles sont identiques à celles applicables au conseil d'administration (art. L. 225-82, C. com.).

d. Les registres et procès-verbaux

Les règles sont identiques à celles applicables au conseil d'administration (art. R. 225-47, C. com.).

2. La responsabilité des membres du conseil de surveillance

a. La responsabilité pénale

Les sanctions pénales prévues pour les présidents, directeurs généraux et administrateurs des SA sont applicables, selon leurs attributions respectives, aux membres du directoire et du conseil de surveillance (art. L. 242-30, C. com.).

b. La responsabilité civile

L'article L. 225-257 alinéa 1^{er} du Code de commerce dispose que :

« Les membres du conseil de surveillance sont responsables des fautes personnelles commises dans l'exécution de leur mandat. **Ils n'encourent aucune responsabilité, en raison des actes de la gestion et de leur résultat.** Ils peuvent être déclarés civilement responsables des délits commis par les membres du directoire si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélés à l'assemblée générale. »

Compte tenu de la spécificité de leur mission et du fait qu'ils n'interviennent pas dans la gestion de la société, leur responsabilité peut être engagée dans les hypothèses suivantes :

- s'il outrepassé ses fonctions et devient dirigeant de fait, il est responsable sur le fondement de 1382 du Code civil, c'est-à-dire le droit commun ;
- à partir du moment où les membres se prononcent sur la gestion, leur responsabilité peut également être engagée si l'opération se révèle contraire à l'intérêt de la société ;
- si le conseil de surveillance manque à ses obligations comme par exemple la convocation à l'AG ou le droit à l'information de l'actionnaire, il y a également faute à partir du moment où il est le représentant légal des actionnaires.

L'**action sociale** est bien évidemment recevable contre des membres du conseil de surveillance. L'AG ne peut décider d'éteindre une telle action. L'action en responsabilité contre les membres du conseil de surveillance, tant sociale qu'individuelle, se prescrit par 3 ans, à compter du fait dommageable ou s'il a été dissimulé, de sa révélation (art. L. 225-253, C. com.).

B. LE FONCTIONNEMENT DU DIRECTOIRE ET LA RESPONSABILITÉ DES MEMBRES DU DIRECTOIRE

1. Le fonctionnement du directoire

Le directoire délibère et prend ses décisions dans les conditions fixées par les statuts (art. L. 225-64, der. al., C. com.).

La possibilité de réunir le conseil de surveillance grâce à des visioconférences n'a pas été prévue pour le directoire.

Les CAC doivent être convoqués aux réunions du directoire arrêtant les comptes annuels ou intermédiaires (art. L. 225-238, C. com.).

Les délibérations du directoire doivent être constatées par des procès-verbaux transcrits sur un registre spécial. À défaut, les délibérations sont annulées à la demande des membres du directoire ou du conseil de surveillance. Le tribunal saisi de cette action en nullité peut fixer un délai pour couvrir la nullité (art. L. 235-14, C. com.). En outre, tout intéressé peut demander au président du tribunal statuant en référé d'enjoindre sous astreinte la transcription des procès-verbaux des réunions sur un registre spécial tenu au siège social (art. L. 238-4, C. com.).

2. La responsabilité des membres du directoire

Les membres du directoire doivent, individuellement, supporter **pénalement** les conséquences de l'inobservation par la société des dispositions légales ou réglementaires, à l'instar des administrateurs des SA de type classique (art. L. 242-30 du Code de commerce renvoyant aux articles du même code L. 242-1 à L. 242-29 sur les infractions relatives à la direction et à l'administration, aux assemblées, aux modifications du capital social et à la dissolution et L. 246-2 sur les infractions communes aux diverses formes de société par actions).

La **responsabilité civile** des membres du directoire pour les fautes commises dans l'accomplissement de leur mandat social est identique à celle des administrateurs des SA de type moniste (art. L. 225-256, al. 1^{er}, C. com.).

SECTION 2. LES ATTRIBUTIONS DU CONSEIL DE SURVEILLANCE ET DU DIRECTOIRE

Nous distinguerons les attributions générales (I) des attributions spécifiques (II).

I. LES ATTRIBUTIONS GÉNÉRALES DU CONSEIL DE SURVEILLANCE ET DU DIRECTOIRE

A. LES ATTRIBUTIONS GÉNÉRALES DU CONSEIL DE SURVEILLANCE

Le conseil de surveillance exerce **un contrôle permanent de la gestion du directoire** (art. L. 225-68, C. com.).

Le conseil de surveillance procède à toute époque de l'année aux vérifications et contrôles qu'il juge opportuns. Il peut, pour exercer ce contrôle, se faire communiquer l'ensemble des documents qu'il estime nécessaire à l'accomplissement de sa mission (y compris le rapport sur des opérations particulières de gestion, établi par un expert désigné à la demande des actionnaires

minoritaires). Le contrôle porte, à la fois, sur la régularité des comptes et sur l'opportunité des actes de la gestion du directoire. Ledit contrôle est distinct de celui que doit exercer le CAC.

Le conseil de surveillance peut formuler des observations défavorables sur la gestion du directoire, à la suite desquelles l'assemblée peut donner mandat au directoire de présenter les comptes selon les instructions d'un expert désigné par le conseil de surveillance.

B. LES ATTRIBUTIONS GÉNÉRALES DU DIRECTOIRE

Le directoire exerce son **pouvoir de direction** sous le contrôle du conseil.

Le directoire doit rendre compte périodiquement au conseil de surveillance, sous la forme d'un rapport, de la marche de la société ; ce rapport doit être établi au moins une fois par trimestre (art. L. 225-68, al. 4, C. com.).

Dans les 3 mois qui suivent la clôture de chaque exercice, le directoire présente au conseil de surveillance les comptes annuels et un rapport de gestion et, le cas échéant, les comptes consolidés et le rapport sur la gestion du groupe (art. L. 225-68, al. 5, L. 225-100, al. 2 et L. 232-1, C. com.).

À l'égard des actionnaires, le directoire est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toutes circonstances au nom de la société, dans la limite de l'objet social et sous réserve des pouvoirs que la loi attribue au conseil de surveillance et aux assemblées d'actionnaires (art. L. 225-64, al. 1^{er}, C. com.).

Dans **ses rapports avec les tiers**, la société est engagée même par les actes du directoire qui ne relèvent pas de l'objet social, à moins qu'elle ne prouve que le tiers savait que l'acte dépassait cet objet ou qu'il ne pouvait l'ignorer compte tenu des circonstances, étant exclu que la seule publication des statuts suffise à constituer cette preuve. Les dispositions des statuts limitant les pouvoirs du directoire ne sont pas opposables aux tiers (art. L. 225-64, al. 2 et 3, C. com.).

Dans **ses rapports avec les tiers**, la société est représentée par le président du directoire ou, le cas échéant, par le directeur général unique. Toutefois, les statuts peuvent habiliter le conseil de surveillance à attribuer le même pouvoir de représentation à un ou plusieurs autres membres du directoire, qui portent alors le titre de DG. Les dispositions des statuts limitant le pouvoir de représentation de la société sont inopposables aux tiers (art. L. 225-66, C. com.).

II. LES ATTRIBUTIONS SPÉCIFIQUES DU CONSEIL DE SURVEILLANCE ET DU DIRECTOIRE

A. LES ATTRIBUTIONS SPÉCIFIQUES DU CONSEIL DE SURVEILLANCE

Le conseil de surveillance jouit des prérogatives. Il peut, notamment :

- déterminer la rémunération de son président et de son vice-président (art. L. 225-81, C. com.) ;
- répartir librement les jetons de présence entre ses membres, à partir des sommes globales allouées par l'AG (art. L. 225-83, C. com.) ;
- accorder des rémunérations exceptionnelles pour des missions et mandats confiés aux membres du conseil de surveillance (art. L. 225-81, C. com.) ;
- attribuer, si les statuts le prévoient, le pouvoir de représentation de la société, dans ses rapports avec les tiers, à un ou plusieurs membres du directoire, qui portent le titre de DG (art. L. 225-66, al. 2, C. com.) ;
- décider le transfert du siège social dans le même département ou dans un département limitrophe, sous réserve de ratification de la décision par la prochaine AGO (art. L. 225-65, C. com.) ;
- décider la création en son sein de commissions dont il fixe la composition et les attributions ; ces commissions exercent leur activité sous la responsabilité du conseil (art. R. 225-56, C. com.).

Les statuts peuvent subordonner à l'**autorisation préalable** du conseil de surveillance la conclusion des opérations qu'ils énumèrent. En tout cas, la cession d'immeubles par nature, la cession totale ou partielle de participations, la constitution de sûretés, ainsi que les cautions, avals et garanties (sauf dans les sociétés exploitant un établissement bancaire ou financier), font l'objet d'une autorisation du conseil de surveillance (art. L. 225-68, C. com., art. 113 et s. décr. 23 mars 1967).

Le conseil de surveillance donne autorisation aux conventions réglementées.

Le conseil de surveillance doit donner une autorisation au membre du directoire ou au directeur général unique qui veut accéder à une fonction directoriale dans une autre société.

B. LES ATTRIBUTIONS SPÉCIFIQUES DU DIRECTOIRE

Le conseil de surveillance peut, dans la limite d'un montant total qu'il fixe, autoriser le directoire à donner des cautions, avals ou garanties au nom de la société. Le directoire peut déléguer le pouvoir qu'il a reçu (art. R. 225-53, C. com.).

Lorsqu'une opération exige l'autorisation du conseil de surveillance et que celui-ci la refuse, le directoire peut soumettre le différend à l'AG des actionnaires de façon à ce qu'elle décide de la suite à donner au projet (art. R. 225-40, C. com.).

TITRE 4. LES RÈGLES PROPRES AUX SOCIÉTÉS COTÉES

Les sociétés cotées (dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé) ont une double particularité :

- d'une part, elles accueillent un nombre important d'actionnaires ;
- d'autre part, la cotation d'une partie des titres fait évoluer en permanence la composition de leur actionnariat.

Cette double particularité a conduit le législateur à prévoir des dispositions spécifiques de façon à assurer le principe d'**égalité des associés**. Ces dispositions s'articulent d'une part autour d'une autorité administrative indépendante, l'Autorité des Marchés financiers (AMF), et d'autre part d'un renforcement de l'obligation d'information de façon à assurer une meilleure transparence.

C'est ce que nous exposerons en distinguant l'obligation d'information (chapitre 1) de sa sanction (chapitre 2).

CHAPITRE 1. L'OBLIGATION D'INFORMATION ET LES DISPOSITIFS DE CONTRÔLE DES SOCIÉTÉS

De façon à assurer l'**égalité entre actionnaires** et, pour cela, renforcer la **transparence**, le législateur a accru les obligations d'information à charge des sociétés (section 1) tout en obligeant celles-ci à créer des organes de contrôle (section 2).

SECTION 1. L'OBLIGATION D'INFORMATION

Les entreprises sont tenues de fournir des informations de façon permanente (I) et périodique (II).

I. L'INFORMATION PERMANENTE

A. LES INFORMATIONS À LA CHARGE DE LA SOCIÉTÉ ÉMETTRICE DE TITRES COTÉS

Les sociétés émettrices de titres sont soumises aux deux obligations essentielles : divulgation d'informations privilégiées les concernant directement (1) et interdiction de diffusion de fausses informations (2).

1. La divulgation d'informations privilégiées concernant directement la société émettrice

L'information privilégiée est définie comme (art. 621-1, al. 1^{er}, RG de l'AMF) :

« Une information précise qui n'a pas été rendue publique, qui concerne, directement ou indirectement, un ou plusieurs émetteurs d'instruments financiers, ou un ou plusieurs instruments financiers, et qui, si elle était rendue publique, serait susceptible d'avoir une influence sensible sur le cours des instruments financiers concernés ou le cours d'instruments financiers qui leur sont liés. »

a. Le principe de divulgation

Tout émetteur doit assurer en France de manière simultanée une information identique à celle qu'il donne à l'étranger (art. 223-8, RG de l'AMF).

L'AMF peut demander aux émetteurs, dans des délais appropriés, des informations qu'elle juge utiles à la protection des investisseurs et au bon fonctionnement du marché et, à défaut, procéder elle-même à la publication de ces informations.

Tout **changement significatif** concernant des informations privilégiées déjà rendues publiques doit être divulgué rapidement selon les mêmes modalités que celles utilisées lors de leur diffusion initiale.

b. Le délai de divulgation

Les sociétés émettrices doivent, **dès que possible et dans un délai raisonnable**, porter à la connaissance du public toute information privilégiée qui les concerne directement.

L'émetteur peut, sous sa propre responsabilité, **différer la publication d'une information privilégiée** afin de ne pas porter atteinte à ses intérêts légitimes, sous réserve que cette omission ne risque pas d'induire le public en erreur et que ledit émetteur soit en mesure d'assurer la confidentialité de l'information en contrôlant l'accès à cette dernière.

2. L'interdiction de diffusion de fausses informations

L'information donnée au public par l'émetteur doit être exacte, précise et sincère (art. 223-1, RG de l'AMF).

Toute personne doit s'abstenir de communiquer ou de diffuser **sciemment**, des informations qui donnent ou sont susceptibles de donner des indications inexactes, imprécises ou trompeuses sur des instruments financiers alors que cette personne savait ou aurait dû savoir que les informations étaient inexactes ou trompeuses (art. 632-1, RG de l'AMF).

B. LES INFORMATIONS À LA CHARGE DES PERSONNES QUI PRÉPARENT UNE OPÉRATION FINANCIÈRE SIGNIFICATIVE

Toute personne qui prépare, pour son compte, une opération financière susceptible d'avoir une incidence significative sur le cours d'un instrument financier ou sur la situation et les droits des porteurs de cet instrument financier doit, dès que possible, porter à la connaissance du public les caractéristiques de cette opération. Si la confidentialité est momentanément nécessaire à la

réalisation de l'opération et si elle est en mesure de préserver cette confidentialité, la personne peut prendre la responsabilité d'en différer la publication.

L'obligation d'information est imposée par la loi dans des situations différentes : lors du franchissement du seuil de participation (1 et 2, 4)⁷² et lors de la cession temporaire de titres (3).

1. L'obligation d'information du franchissement du seuil de participation (art. L. 233-7, I, C. com.)

De façon à éviter les prises de contrôle par rachat de titres en petites quantités, la loi impose aux personnes qui procèdent à ce genre d'opérations d'effectuer des déclarations du franchissement du seuil de participation. De cette façon, les autres actionnaires sont informés d'une modification de la répartition du capital.

a. Les seuils au-delà desquels l'information est due

▀ Les seuils légaux (prévus par la loi)

Lorsqu'une personne physique ou morale, agissant seule ou de concert, vient à posséder un nombre d'actions représentant plus du 1/20, du 1/10, des 3/20, du 1/5, du 1/4, des 3/10, du 1/3, du 1/2, des 2/3, des 18/20 ou des 19/20 du capital ou des droits de vote d'une société qui a son siège en France et dont les actions sont cotées sur un marché réglementé d'un État partie à l'accord sur l'EEE ou sur un marché négocié, cette personne est tenue d'informer la société. L'information est également donnée lorsque la participation en capital ou en droits de vote devient inférieure aux seuils déclarés auparavant.

Deux éléments jouent ici un rôle fondamental :

- La définition des **instruments financiers pris en compte** pour identifier un franchissement du seuil : sont pris en compte les actions et droits de vote détenus ainsi que, même si la personne concernée ne détient pas elle-même des actions ou droits de vote, les actions et droits de vote assimilés (ex. : actions ou droits de vote possédés par d'autres personnes pour le compte de cette personne, actions ou droits de vote possédés par les sociétés que contrôle cette personne, actions ou droits de vote possédés par un tiers avec qui cette personne agit de concert, etc.).
- La définition de l'**action de concert**, de façon à appréhender les stratégies impliquant plusieurs personnes : aux termes de l'article L. 233-10, I du Code de commerce :

« I. – Sont considérées comme agissant de concert les personnes qui ont conclu un accord en vue d'acquérir, de céder ou d'exercer des droits de vote, ou pour obtenir le contrôle de cette société pour mettre en œuvre une **politique commune** vis-à-vis de la société.

II. – Un tel accord est présumé exister :

1° Entre une société, le président de son conseil d'administration et ses directeurs généraux ou les membres de son directoire ou ses gérants ;

2° Entre une société et les sociétés qu'elle contrôle au sens de l'article L. 233-3 ;

3° Entre des sociétés contrôlées par la même ou les mêmes personnes ;

4° Entre les associés d'une société par actions simplifiée à l'égard des sociétés que celle-ci contrôle ;

[...] »

72. La loi du 22 mars 2012 a légèrement modifié ces dispositifs afin de prendre en compte les produits dérivés permettant une prise de contrôle : un accord ou instrument financier est considéré comme ayant un effet économique similaire à la possession d'action.

EXEMPLE

Il a été jugé que (Cass. com., 27 oct. 2009, n° 08-18819, 08-17782 et 08-18779) :

« L'accord de séparation constitue un accord aux termes duquel MM. Y... et Z... sont convenus d'acquiescer et d'exercer des droits de vote de la société Gecina pour mettre en œuvre une politique commune vis-à-vis de cette société, [...] celle-ci (la politique commune) consiste à faire procéder à une suite d'opérations, [...] dans le dessein de réaliser la séparation de l'ensemble constitué par les sociétés Metrovacesa et Gecina par la répartition du patrimoine de ces deux sociétés au profit de deux groupes d'actionnaires distincts, MM. Y... et Z... ayant vocation à concentrer l'essentiel de leur investissement dans la société Gecina, [...] cette politique commune, [...] s'inscrit dans la stratégie explicitement annoncée par le préambule de cet accord et retient qu'il **importe peu qu'elle ne soit mise en œuvre que de manière temporaire** ; [...] la cour d'appel a exactement déduit, [...] que MM. Y... et Z... devaient être considérés comme agissant de concert ; »

La difficulté de cerner précisément la notion d'action de concert rend l'application de ce texte problématique (certains estiment que l'on peut agir dans le cadre d'une action de concert sans le savoir).

➡ **Les seuils statutaires (prévus par les statuts de la société émettrice)**

Outre les seuils légaux, les statuts de la société peuvent prévoir une obligation supplémentaire d'information portant sur la détention des fractions du capital ou des droits de vote inférieures à celle du 1/20. L'obligation porte sur la détention de chacune de ces fractions, qui ne peuvent être inférieures à 0,5 % du capital ou des droits de vote (art. L. 233-7, III, C. com.).

b. La déclaration du franchissement du seuil de participation

Toute personne physique ou morale venant à franchir un des seuils légaux ou statutaires est soumise à l'obligation d'information, peu importe sa qualité, son statut, sa nationalité ou son lieu de résidence. Les personnes agissant de concert y sont tenues solidairement.

La personne informe du nombre total d'actions ou de droits de vote qu'elle possède. Elle précise en outre dans sa déclaration :

- le nombre de titres qu'elle possède donnant accès à terme aux actions à émettre et les droits de vote qui y seront attachés ;
- les actions déjà émises (ou des droits de vote) que cette personne peut acquiescer, en vertu d'un accord ou d'un instrument financier ;
- les actions déjà émises (ou des droits de vote) sur lesquelles porte tout accord ou instrument financier, réglé exclusivement en espèces et ayant pour cette personne un effet économique similaire à la possession desdites actions.

L'information doit être faite au plus tard avant la clôture des négociations du 4^e jour de Bourse (art. R. 233-1, C. com.), à compter du franchissement du seuil de participation.

L'information est portée à la connaissance de la société émettrice des titres concernés et à l'AMF qui la porte à la connaissance du public.

2. L'obligation de déclaration d'intention (art. L. 233-7, VII, C. com.)

« Lorsque les actions de la société sont admises aux négociations sur un marché réglementé, la personne tenue à l'information prévue au I [déclaration du franchissement du seuil de participation] est tenue de déclarer, à l'occasion des franchissements **de seuil du dixième, des trois vingtièmes, du cinquième ou du quart du capital ou des droits de vote**, les objectifs qu'elle a **l'intention de poursuivre au cours des six mois à venir**.

Cette déclaration précise les modes de financement de l'acquisition, si l'acquéreur agit seul ou de concert, s'il envisage d'arrêter ses achats ou de les poursuivre, d'acquiescer ou non le contrôle de la société, la stratégie qu'il envisage vis-à-vis de l'émetteur et les opérations pour la mettre en œuvre ainsi que tout accord de cession temporaire ayant pour objet les actions et les droits de vote. Elle précise si l'acquéreur envisage de demander sa nomination ou celle d'une ou plusieurs personnes comme administrateur, membre du directoire ou du conseil de surveillance. [...] »

Cette déclaration est adressée à la société dont les actions ont été acquises et à l'AMF au plus tard avant la clôture des négociations du 5^e jour de bourse suivant le jour du franchissement du seuil de participation donnant lieu à l'application de cette obligation (art. R. 233-1-1, C. com.). Cette information est portée à la connaissance du public dans les conditions fixées par le règlement général de l'AMF.

En cas de changement d'intention dans le délai de 6 mois à compter du dépôt de la déclaration initiale, lequel ne peut être motivé que par des modifications importantes dans l'environnement, la situation ou l'actionnariat des personnes concernées, une nouvelle déclaration doit être établie, communiquée, sans délai, à la société et à l'AMF et portée à la connaissance du public.

3. L'obligation de publicité des opérations de cession temporaire de titres (art. L. 225-126, C. com.)

Afin d'influencer le déroulement de l'AG, des actionnaires procèdent à des cessions temporaires de titres juste avant la tenue des assemblées. La loi impose une obligation de publicité de ces opérations.

« Lorsque les actions d'une société dont le siège social est établi en France sont admises aux négociations sur un marché réglementé d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, toute personne, [...] qui détient, seule ou de concert, au titre d'une ou plusieurs opérations de cession temporaire portant sur ces actions ou de toute opération lui donnant le droit ou lui faisant obligation de revendre ou de restituer ces actions au cédant, un nombre d'actions représentant plus du **deux-centième** des droits de vote, informe la société et l'Autorité des marchés financiers, au plus tard le troisième jour ouvré précédant l'assemblée générale [...], du nombre total d'actions qu'elle possède à titre temporaire. Cette déclaration doit comporter, outre le nombre d'actions acquises au titre de l'une des opérations susmentionnées, l'identité du cédant, la date et l'échéance du contrat relatif à l'opération et, s'il y a lieu, la convention de vote. La société publie ces informations dans les conditions et selon les modalités prévues par le règlement général de l'Autorité des marchés financiers. »

4. L'obligation de déclarer ses intentions de préparer une offre publique (art. L. 433-1, V et L. 433-3, C. mon. fin.)

Toute personne, dont il y a des motifs raisonnables de penser qu'elle prépare une offre publique, peut être tenue de déclarer ses intentions à l'AMF. Il en est ainsi, en particulier, quand des instruments financiers admis aux négociations sur un marché réglementé français font l'objet d'un mouvement significatif.

Toute personne physique ou morale, agissant seule ou de concert, venant à détenir, directement ou indirectement, plus des 3/10 du capital ou des droits de vote, ou détenant, directement ou indirectement, un nombre compris entre 3/10 et le 1/2 du capital ou des droits de vote et qui, en moins de 12 mois consécutifs, augmente sa détention en capital ou en droits de vote d'au moins un 1/50 du capital ou des droits de vote d'une société cotée, est tenue à son initiative d'en informer immédiatement l'AMF et de déposer un projet d'offre publique en vue d'acquérir une quantité déterminée des titres de la société. Le prix proposé doit être au moins égal au prix le plus élevé payé par l'auteur de l'offre, sur une période de 12 mois précédant le fait générateur de l'obligation de dépôt du projet d'offre publique (art. 234-2, RG de l'AMF).

II. L'INFORMATION PÉRIODIQUE DIFFUSÉE PAR LA SOCIÉTÉ ÉMETTRICE

Les sociétés émettrices de titres et leurs filiales doivent établir un certain nombre de documents utiles à l'information du public : les informations comptables et financières (A) et d'autres informations (B).

A. LES INFORMATIONS COMPTABLES ET FINANCIÈRES

1. Les rapports financiers annuels

Les sociétés **publient au BALO dans les 45 jours qui suivent l'approbation des comptes** par l'AGO des actionnaires les documents suivants (art. R. 232-11, C. com.) :

- les comptes annuels approuvés, revêtus de l'attestation des CAC ;
- la décision d'affectation des résultats ;
- le cas échéant, les comptes consolidés revêtus de l'attestation des CAC.

Les sociétés émettrices françaises **publient et déposent auprès de l'AMF un rapport financier annuel, dans les 4 mois qui suivent la clôture de l'exercice**. Ce rapport comprend les comptes annuels, les comptes consolidés le cas échéant, un rapport de gestion, une déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité de ces documents et le rapport des CAC ou des contrôleurs légaux ou statutaires sur les comptes précités. Il est tenu à la disposition du public pendant 5 ans (art. L. 451-1-2, I, C. mon. fin.).

2. Les rapports financiers semestriels

Dans les 4 mois qui suivent la fin du premier semestre de leur exercice, les sociétés cotées françaises annexent et déposent auprès de l'AMF le **rapport semestriel** qui contient les informations suivantes (art. R. 232-13, C. com.) :

- des comptes condensés pour le semestre écoulé, présentés, le cas échéant, sous forme consolidée ;
- un rapport semestriel d'activité, qui décrit les événements importants survenus au cours de la période écoulée et leur incidence sur les comptes du semestre et une description des principaux risques et incertitudes envisagés pour le semestre suivant ;
- une déclaration des personnes physiques qui assument la responsabilité du rapport ;
- le rapport des CAC (ou contrôleurs légaux) sur l'examen limité des comptes précités⁷³.

Dans les 2 mois suivant la fin du premier semestre de leur exercice, les émetteurs, dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé d'un État partie à l'accord sur l'EEE, publient et déposent auprès de l'AMF, un **rapport financier semestriel**, qui comprend les mêmes informations que le rapport semestriel cité ci-dessus (art. L. 451-1-2, III, C. mon. fin.).

Dans les 45 jours qui suivent la fin des premier et 3^e trimestres de l'exercice, les sociétés cotées publient et déposent également auprès de l'AMF une **information financière trimestrielle** (art. L. 451-1-2, IV, C. mon. fin.)⁷⁴.

B. D'AUTRES INFORMATIONS

Dans les 4 mois suivant la clôture de son exercice, tout émetteur français publie, dans un communiqué, le montant des honoraires versés à chacun des contrôleurs légaux des comptes (art. 222-8, RG de l'AMF).

Au plus tard le jour du dépôt du rapport de gestion au greffe du tribunal de commerce, les sociétés françaises cotées rendent public, les rapports du président du conseil d'administration ou de

73. Lorsque les dispositions légales applicables à l'émetteur n'exigent pas que les comptes semestriels fassent l'objet d'un rapport des contrôleurs légaux ou statutaires, l'émetteur le mentionne dans son rapport.

74. Cette information financière trimestrielle comprend :

- une explication des opérations et événements importants qui ont eu lieu pendant la période considérée et une explication de leur incidence sur la situation financière de l'émetteur et des entités qu'il contrôle ;
- une description générale de la situation financière et des résultats de l'émetteur et des entités qu'il contrôle pendant la période considérée ;
- le montant net par branche d'activité du chiffre d'affaires du trimestre écoulé et le cas échéant, de chacun des trimestres précédents de l'exercice en cours et de l'ensemble de cet exercice, ainsi que l'indication des chiffres d'affaires correspondants de l'exercice précédent.

surveillance et du CAC relatifs aux procédures de contrôle interne et des gestions de risque (art. 222-9, RG de l'AMF).

SECTION 2. LES DISPOSITIFS DE CONTRÔLE DES SOCIÉTÉS

Au contrôle effectué par les CAC, s'ajoutent le dispositif de contrôle interne (I) et les comités d'audit (II).

I. LE DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE

Chaque société est chargée de mettre en place un dispositif de **contrôle interne** adapté à sa situation. Dans le cadre d'un groupe, la société mère veille à l'existence des dispositifs de contrôle interne au sein de ses filiales. Ces dispositifs doivent être adaptés à leurs caractéristiques propres et aux relations entre la société mère et les filiales.

Le contrôle interne est fondé sur des règles de conduite et d'intégrité portées par les organes de gouvernance et communiquées à tous les collaborateurs. Ce dispositif ne saurait en effet se réduire à un dispositif purement formel en marge duquel pourraient survenir des manquements graves à l'éthique des affaires.

La direction générale ou le directoire conçoivent le dispositif de contrôle interne, qui fait l'objet d'une communication adéquate en vue de sa mise en œuvre par le personnel. La direction générale ou le directoire rendent compte au conseil d'administration ou de surveillance des caractéristiques essentielles du dispositif de contrôle interne. En tant que de besoin, le conseil peut faire usage de ses pouvoirs généraux pour faire procéder par la suite aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns ou prendre toute autre initiative qu'il estimerait appropriée en la matière. La direction générale ou le directoire apprécie les conditions dans lesquelles ils informent le conseil des principaux résultats des surveillances et examens ainsi exercés.

Le président du conseil d'administration ou de surveillance rend compte devant le conseil des procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par la société (art. L. 225-37, al. 6 et L. 225-68, C. com.). Les CAC présentent, dans un rapport joint à leur rapport général, leurs observations sur le rapport établi par le président du conseil d'administration ou de surveillance relatif aux procédures de contrôle interne (art. L. 225-235, C. com.).

II. LES COMITÉS D'AUDITS

Le conseil d'administration ou de surveillance **peut** décider la création de comités chargés d'étudier les questions que lui-même ou son président soumet, pour avis, à leur examen (art. L. 225-56, al. 2 et R. 225-29, al. 2, C. com.). Ce sont les **comités spéciaux** qui constituent une sorte de conseil technique du conseil d'administration.

Le comité d'audit est un des comités spéciaux. La mise en place des **comités d'audit est obligatoire pour les personnes et entités dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé**. Ne sont cependant pas concernées les personnes et entités contrôlées, lorsque la personne ou l'entité qui les contrôle est elle-même soumise à l'obligation de se doter d'un comité d'audit.

La **composition** du comité d'audit est fixée par l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance. Le comité ne peut comprendre que des membres de l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance en fonction dans la société, à l'exclusion de ceux exerçant des fonctions de direction. Un membre au moins du comité doit présenter des compétences particulières en matière financière ou comptable et être indépendant au regard de critères précisés et rendus publics par l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance (art. L. 823-19 à L. 823-20, C. com.).

Les **activités** du comité d'audit sont exercées sous la responsabilité du conseil d'administration ou de surveillance.

CHAPITRE 2. LES SANCTIONS EN CAS DE MANQUEMENT À L'OBLIGATION D'INFORMATION

De façon à assurer le plein respect de différentes obligations en matière d'information, trois types de sanctions ont été prévues : administratives (section 1), pénales (section 2) et civiles (section 3).

SECTION 1. LES SANCTIONS ADMINISTRATIVES

L'AMF peut prononcer des injonctions (I) et des sanctions administratives (II).

I. L'INJONCTION ET LES MESURES CONSERVATOIRES (ART. L. 621-14, C. MON. FIN.)

Les mesures d'injonction et celles de caractère urgent peuvent être prises par le collègue (1) et par le président de l'AMF (2).

A. LES MESURES PRISES PAR LE COLLÈGUE DE L'AMF

Le collège de l'AMF peut, après avoir entendu les explications de la personne concernée, ordonner qu'il soit mis fin, en France et à l'étranger, aux manquements aux obligations résultant des dispositions législatives ou réglementaires ou des règles professionnelles visant à protéger les investisseurs et au bon fonctionnement du marché.

B. LES MESURES PRISES PAR LE PRÉSIDENT DE L'AMF

Le président de l'AMF peut demander au Président du TGI de Paris qu'il soit ordonné à la personne responsable de la pratique relevée de se conformer aux dispositions législatives ou réglementaires, de mettre fin à l'irrégularité ou d'en supprimer les effets. Le Président du TGI de Paris statuant en référé, sa décision est exécutoire par provision. Ce dernier peut prendre, même d'office, toute mesure conservatoire et prononcer pour l'exécution de son ordonnance une astreinte.

II. LES SANCTIONS ADMINISTRATIVES

La commission des sanctions de l'AMF peut, après une procédure contradictoire, prononcer, par décision motivée, des sanctions disciplinaires (A) et/ou pécuniaires (B) (art. L. 621-15, C. mon. fin.).

A. LES SANCTIONS DISCIPLINAIRES

Les sanctions disciplinaires applicables sont les suivantes :

- concernant les **personnes morales** : avertissement, blâme, interdiction à titre temporaire ou définitif de l'exercice de tout ou partie des services fournis, radiation du registre ;
- concernant les **personnes physiques** : avertissement, blâme, retrait temporaire ou définitif de la carte professionnelle, interdiction à titre temporaire ou définitif de l'exercice de tout ou partie des activités.

B. LES SANCTIONS PÉCUNIAIRES

Les sanctions pécuniaires peuvent être prononcées soit à la place des sanctions disciplinaires soit en sus de ces sanctions. Le montant de la sanction doit être fixé en fonction de la gravité des manquements commis et en relation avec les avantages ou les profits éventuellement tirés de ce manquement :

- concernant les **personnes morales** : le montant de la sanction pécuniaire ne peut être supérieur à 100 millions d'euros ou au décuple du montant des profits éventuellement réalisés,
- concernant les **personnes physiques**, le montant de la sanction pécuniaire ne peut être supérieur à 15 millions d'euros ou au décuple du montant des profits éventuellement réalisés en cas de certaines pratiques ou à 300 000 € ou au quintuple des profits éventuellement réalisés dans les autres cas.

SECTION 2. LES SANCTIONS PÉNALES

Les sanctions pénales sont prévues dans le Code de commerce (I), le Code monétaire et financier (II) et le Code du travail (III).

I. LES SANCTIONS PÉNALES PRÉVUE PAR LE CODE DE COMMERCE

Deux sanctions pénales s'appliquent aux personnes physiques :

- la première vise le **président ou les administrateurs** d'une SA et punit d'un emprisonnement de 6 mois et d'une amende de 9 000 € le fait de ne pas soumettre les comptes annuels et le rapport de gestion à l'approbation de l'AGO (art. L. 242-10, C. com.) ;
- la seconde vise les **présidents, administrateurs, membres du directoire, gérants ou directeurs généraux des personnes morales ainsi que les personnes physiques** et punit d'une amende de 18 000 € le fait de s'abstenir de remplir les obligations de déclaration du franchissement du seuil de participation ou de déclaration d'intention, du fait des participations qu'ils détiennent (art. L. 247-2, C. com.).

II. LES SANCTIONS PÉNALES PRÉVUES PAR LE CODE MONÉTAIRE ET FINANCIER

Si l'un des griefs notifiés par le collège de l'AMF est susceptible de constituer les délits d'initié (A), de diffusion d'informations fausses ou trompeuses (B) ou de manipulation de cours (C), le collège transmet immédiatement le rapport d'enquête ou de contrôle au procureur de la République près le TGI de Paris. Lorsque ce dernier décide de mettre en mouvement l'action publique sur les faits, objets de la transmission, il en informe sans délai l'AMF (art. L. 621-15-1, C. mon. fin.).

REMARQUE

Une personne peut être sanctionnée, pour les mêmes faits, à la fois par l'AMF et par la juridiction répressive, étant précisé que la décision de l'AMF ne lie pas le juge pénal. À titre d'illustration, dans l'affaire Gemplus, l'AMF avait prononcé, à l'égard d'une personne, une sanction pécuniaire pour inobservation des prescriptions relatives à la bonne information du public lors de l'introduction en bourse de la société Gemplus. La juridiction d'instruction, quant à elle, avait estimé qu'il n'y avait pas lieu de poursuivre pénalement cette personne pour le délit de diffusion d'informations fausses ou trompeuses sur les perspectives des titres de la société Gemplus. La personne concernée a demandé l'annulation de la décision de l'AMF en estimant que celle-ci était contraire à celle du juge pénal. La Cour de cassation a refusé cet argument en considérant que les deux décisions n'étaient pas inconciliables dans leur exécution (Cass. civ. 2^e, 10 janv. 2013, n° 12-30106).

A. LE DÉLIT D'INITIÉ

1. Les éléments constitutifs de l'infraction

a. L'élément légal

Le délit d'initié est défini à l'article L. 465-1 du Code monétaire et financier.

REMARQUE

Distinction entre délit d'initié et manquement d'initié

Le Code monétaire et financier réprime certains comportements d'une double manière : en prévoyant une sanction pénale (amende, emprisonnement), y ajoutant une possibilité de sanction par l'AMF au nom de la violation de son règlement général : une sanction administrative pourra être prononcée par l'AMF elle-même pour le manquement aux règles de l'AMF.

Les auteurs encourent donc une double sanction (sans que le principe d'interdiction de cumul des sanctions ne puisse s'y opposer). Mais, le principe de proportionnalité doit être respecté.

b. L'élément matériel

Est puni le fait, pour les **dirigeants d'une société**, et pour les **personnes disposant, à l'occasion de l'exercice de leur profession ou de leurs fonctions, d'informations privilégiées** sur les perspectives ou la situation d'un émetteur dont les titres sont négociés sur un marché réglementé ou sur les perspectives d'évolution d'un instrument financier ou d'un actif admis sur un marché réglementé, **de réaliser ou de permettre de réaliser**, soit directement, soit par personne interposée, **une ou plusieurs opérations avant que le public ait connaissance de ces informations**. Autrement dit, le fait d'être initié n'est pas sanctionné en tant que tel, mais on sanctionne **l'exploitation de l'information privilégiée**.

La communication d'informations privilégiées est également sanctionnée. Il s'agit du fait, pour toute personne disposant, dans l'exercice de sa profession ou de ses fonctions, d'une information privilégiée sur les perspectives ou la situation d'un émetteur de titres négociés sur un marché ou sur les perspectives d'évolution d'un instrument financier ou d'un actif admis sur un marché, de la **communiquer à un tiers en dehors du cadre normal de sa profession ou de ses fonctions**.

c. L'élément intentionnel

Le délit d'initié, en principe, est une infraction intentionnelle. Cependant, comme beaucoup d'infraction des affaires, l'exigence d'un élément intentionnel est limitée, la loi n'utilisant plus le terme « *sciemment* ». Il convient alors de distinguer deux hypothèses :

- 1^{re} hypothèse où l'initié a réalisé directement ou indirectement une ou plusieurs opérations : la mauvaise foi de l'auteur résulte de la matérialité des faits dès lors que ce dernier savait qu'il bénéficiait d'une information privilégiée dont le public n'avait pas connaissance et a entendu l'utiliser.
- 2^e hypothèse où l'initié avait communiqué l'information privilégiée à un tiers, ce qui a permis à ce dernier de réaliser une ou plusieurs opérations : le délit est constitué à l'égard de toute personne qui a **sciemment** communiqué une information privilégiée à un tiers. Pour cela, il suffit que l'initié ait eu connaissance du fait que les informations qu'il livrait étaient destinées à être utilisées par des opérateurs sur le marché (Cass. crim., 26 oct. 1995, n° 94-83780).

2. Les sanctions

a. Les personnes physiques coupables

L'auteur du délit d'initié (sauf la personne tiers à la société) est puni de 2 ans d'emprisonnement et d'une amende de 1 500 000 € dont le montant peut être porté au-delà de ce chiffre jusqu'au décuple du montant du profit éventuellement réalisé, sans que l'amende puisse être inférieure à ce même profit. Lorsque les informations en cause concernent la commission d'un crime ou d'un délit, les peines encourues sont portées à 7 ans d'emprisonnement et à 1 500 000 € si le montant des profits réalisés est inférieur à ce chiffre.

Les peines sont plus légères concernant toute personne autre que les dirigeants de la société et les personnes disposant d'information à l'occasion de l'exercice de sa profession ou de ses fonctions : un an d'emprisonnement et 150 000 € d'amende.

L'auteur de communication d'informations privilégiées est puni d'un an d'emprisonnement et de 150 000 € d'amende.

b. Les personnes morales coupables

Les personnes morales déclarées pénalement responsables encourent, outre une amende⁷⁵, les peines prévues par l'article 131-39 du Code pénal, telles que la dissolution, l'interdiction, à titre définitif ou provisoire, d'exercer directement ou indirectement l'activité, etc. (art. L. 465-3, C. mon. fin.).

B. LE DÉLIT DE DIFFUSION D'INFORMATIONS FAUSSES OU TROMPEUSES

Est puni (art. L. 465-2, C. mon. fin.) :

« Le fait, pour toute personne, de répandre dans le public par des voies et moyens quelconques des informations fausses ou trompeuses sur les perspectives ou la situation d'un émetteur dont les titres sont négociés sur un marché réglementé ou sur les perspectives d'évolution d'un instrument financier ou d'un actif [...] admis sur un marché réglementé, de nature à agir sur les cours. »

EXEMPLE

Dans un arrêt du 3 mars 2009 (n° 08-14491), a été sanctionné un dirigeant d'une société cotée qui avait omis de mentionner, lors de sa communication, les risques que présentait un accord commercial complexe alors qu'il en présentait les avantages financiers au marché.

Ce délit est puni de 2 ans d'emprisonnement et d'une amende de 1 500 000 € dont le montant peut être porté au-delà de ce chiffre, jusqu'au décuple du montant du profit éventuellement réalisé, sans que l'amende puisse être inférieure à ce même profit. Les sanctions des personnes morales sont celles prévues pour le délit d'initié.

C. LE DÉLIT DE MANIPULATION DE COURS

Est puni (art. L. 465-2, al. 1^{er}, C. mon. fin.) :

« Le fait, pour toute personne, d'exercer ou de tenter d'exercer, directement ou par personne interposée, une manœuvre ayant pour objet d'entraver le fonctionnement régulier d'un marché réglementé en induisant autrui en erreur. »

Cette infraction entretient des liens étroits avec la diffusion de fausses informations et poursuit un objet identique de spéculation illicite, mais à la différence de celle-ci, elle suppose une intervention directe sur le marché.

Les peines applicables aux personnes physiques ou morales sont identiques à celles du délit de diffusion d'informations fausses ou trompeuses.

75. Cette amende est prévue par l'article 131-38 du Code pénal : « Le taux maximum de l'amende applicable aux personnes morales est égal au quintuple de celui prévu pour les personnes physiques par la loi qui réprime l'infraction. Lorsqu'il s'agit d'un crime pour lequel aucune peine d'amende n'est prévue à l'encontre des personnes physiques, l'amende encourue par les personnes morales est de 1 000 000 euros. »

III. LA SANCTION PÉNALE PRÉVUE DANS LE CODE DU TRAVAIL

En cas de transmission au comité d'entreprise d'un rapport différent de celui transmis aux actionnaires et volontairement tronqué sur certains points essentiels pour l'exercice des attributions du comité. Le **délit d'entrave** pourrait être invoqué.

SECTION 3. LA SANCTION CIVILE

La sanction civile consiste en la privation des droits de vote attachés aux titres concernés.

I. EN CAS DU NON-RESPECT DES OBLIGATIONS DE DÉCLARATION DU FRANCHISSEMENT DU SEUIL DE PARTICIPATION ET DE DÉCLARATION D'INTENTION (ART. L. 233-14, C. COM.)

La privation des droits de vote peut être systématique ou judiciaire :

- **La privation de plein droit de 2 ans** : l'actionnaire défaillant est privé des droits de vote attachés aux actions excédant la fraction qui n'a pas été régulièrement déclarée pour toute assemblée d'actionnaires qui se tiendrait jusqu'à l'expiration d'un délai de 2 ans suivant la date de régularisation de la notification. Ces droits de vote ne peuvent être exercés ou délégués par l'actionnaire défaillant.
- **La privation judiciaire pour une durée maximale de 5 ans** : le tribunal de commerce peut prononcer la suspension, totale ou partielle, pour une durée maximale de 5 ans, de ses droits de vote à l'encontre de tout actionnaire défaillant. La procédure applicable résulte d'une saisie du président, d'un actionnaire de la société émettrice de titres ou de l'AMF.

II. EN CAS DU NON-RESPECT DE L'OBLIGATION DE PUBLICITÉ DE CESSION TEMPORAIRE DE TITRES (ART. L. 225-126, II ET III, C. COM.)

La privation des droits de vote peut être systématique ou judiciaire :

- Les actions acquises sont privées de droit de vote pour l'assemblée d'actionnaires concernée et pour toute assemblée d'actionnaires qui se tiendrait jusqu'à la revente ou la restitution des dites actions. Les délibérations prises par l'assemblée d'actionnaires en violation de cette privation des droits de vote **peuvent** être annulées.
- Le tribunal de commerce dans le ressort duquel la société a son siège social peut, sur demande du représentant de la société, d'un actionnaire ou de l'AMF, prononcer la suspension totale ou partielle, pour une durée maximale de **5 ans**, de ses droits de vote à l'encontre de tout actionnaire défaillant.

III. EN CAS DU NON-RESPECT DES OBLIGATIONS DE DÉPÔT D'UNE OFFRE PUBLIQUE (ART. L. 433-3, C. MON. FIN.)

Les titres détenus par la personne au-delà des 3/10 ou au-delà de sa détention augmentée de la fraction d'un 1/50 du capital ou des droits de vote sont privés du droit de vote.

TITRE 5. LES OBLIGATIONS DE COMMUNICATION DES ENTREPRISES EN MATIÈRE D'ENVIRONNEMENT

Depuis 2001, certaines entreprises sont soumises à l'obligation d'information environnementale. D'abord, nous distinguerons le domaine et le contenu de cette obligation (chapitre 1) et ensuite, exposerons les difficultés de sanctionner le manquement à cette obligation (chapitre 2).

CHAPITRE 1. LE DOMAINE ET LE CONTENU DE L'OBLIGATION D'INFORMATION EN MATIÈRE ENVIRONNEMENTALE

L'obligation d'information en matière environnementale concerne à des degrés divers toutes les sociétés et, plus particulièrement, les sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé.

SECTION 1. LES SOCIÉTÉS SOUMISES À L'OBLIGATION D'INFORMATION RELATIVE AUX QUESTIONS D'ENVIRONNEMENT

I. L'OBLIGATION D'INFORMATION

Le rapport annuel de gestion ou le rapport consolidé de gestion présenté par le conseil d'administration ou le directoire à l'AGO doit contenir notamment des **informations relatives aux questions d'environnement** (art. L. 225-100, C. com.). Le contenu de ces informations n'est cependant pas précisé.

II. LES SOCIÉTÉS SOUMISES À CETTE OBLIGATION

Cette obligation s'applique aux SA ainsi qu'aux SARL, SCA et SNC dont l'ensemble des parts sont détenues par une SARL, une SA ou une SCA (art. L. 221-7, C. com.). Seules les SAS échappent à cette obligation. En outre, cette obligation ne s'applique pas aux sociétés non cotées qui ne dépassent pas à la clôture de l'exercice deux des trois seuils fixés par décret (art. L. 225-100-1, C. com.).

SECTION 2. LES SOCIÉTÉS SOUMISES À L'OBLIGATION RELATIVE À SES ENGAGEMENTS SOCIÉTAUX EN FAVEUR DU DÉVELOPPEMENT DURABLE

I. L'OBLIGATION D'INFORMATION

Le rapport présenté par le conseil d'administration ou le directoire à l'AGO doit comprendre des informations sur la manière dont la société prend en compte les conséquences environnementales de son activité ainsi que sur ses engagements sociétaux en faveur du développement durable (art. L. 225-102-1, C. com.). Le rapport mentionne les actions menées et les orientations prises pour prendre en compte les conséquences environnementales de l'activité de la société et remplir ses engagements sociétaux en faveur du développement durable.

À partir de l'exercice clos au 31 décembre 2011 pour les entreprises cotées et de l'exercice clos au 31 décembre 2016 pour l'ensemble des entreprises concernées, l'information environnementale fait l'objet d'une **vérification par un organisme tiers indépendant**. Cette vérification donne lieu à un avis qui est transmis à l'assemblée des actionnaires en même temps que le rapport du conseil d'administration ou du directoire.

II. LES SOCIÉTÉS SOUMISES À CETTE OBLIGATION

Cette obligation s'applique :

- aux **sociétés cotées** (à compter des exercices ouverts après le 31 décembre 2011) ;
- aux **SA ou SCA non cotées** dont le total de bilan excède 100 millions d'euros, le chiffre d'affaires net excède 100 millions d'euros et le nombre moyen de salariés permanents employés excède 500 (au plus tard avant le 1^{er} janvier 2014) ;
- aux **établissements de crédit, d'investissement et aux compagnies d'assurance**, quelle que soit leur forme juridique (art. L. 511-35, al. 2, C. mon. fin.) ;
- aux **sociétés d'assurance mutuelle** (art. L. 322-26-2-2, C. assur.) ;
- aux **sociétés d'investissement à capital variable** et aux **sociétés de gestion** (art. L. 214-12, C. mon. fin.) ;
- aux **sociétés filiales ou contrôlées** : lorsque la société établit des **comptes consolidés**, les informations fournies sont consolidées et portent sur la société elle-même ainsi que sur l'ensemble de ses filiales ou les sociétés qu'elle contrôle.

SECTION 3. LES SOCIÉTÉS EXPLOITANT DES INSTALLATIONS CLASSÉES

Les **sociétés, cotées ou non, qui exploitent des installations classées**, susceptible de créer des risques très importants pour la santé et la sécurité des populations voisines et pour l'environnement (dites SEVESO), sont soumises à des règles particulières. Leur rapport annuel de gestion (art. L. 225-102-2, C. com.) :

- informe de la politique de prévention du risque d'accident technologique menée par la société ;
- rend compte de la capacité de la société à couvrir sa responsabilité civile vis-à-vis des biens et des personnes du fait de l'exploitation de telles installations ;
- précise les moyens prévus par la société pour assurer la gestion de l'indemnisation des victimes en cas d'accident technologique engageant sa responsabilité.

CHAPITRE 2. LES SANCTIONS AU MANQUEMENT À L'OBLIGATION D'INFORMATION EN MATIÈRE ENVIRONNEMENTALE

Le législateur n'a pas prévu de sanction spécifique en cas de manquement à l'obligation d'information environnementale ou d'omission de certaines mentions environnementales obligatoires figurant dans le rapport de gestion. Il convient d'étudier les sanctions de droit commun : sanctions pénales (section 1) et civiles (section 2).

SECTION 1. LES SANCTIONS PÉNALES

La loi prévoit une sanction pénale à l'encontre du président et des administrateurs lorsque le rapport de gestion n'est pas soumis à l'assemblée générale des actionnaires (art. L. 242-10, C. com.). Cette sanction n'est pas applicable en cas d'omission de certaines mentions relatives à l'environnement qui doivent figurer dans le rapport. En revanche, on peut invoquer le **délit de diffusion d'information fausse ou trompeuse**, à l'encontre des dirigeants qui communiqueraient une information fausse ou trompeuse relative à l'obligation d'information environnementale (art. L. 465-2, C. mon. fin.).

Par ailleurs, en ce qui concerne les prérogatives du **comité d'entreprise**, le **délit d'entrave** pourrait également être invoqué en cas de transmission au comité d'un rapport différent de celui qui est transmis aux actionnaires et volontairement tronqué sur certains points essentiels pour l'exercice des attributions du comité.

SECTION 2. LES SANCTIONS CIVILES

L'organisme tiers indépendant peut donner un **avis défavorable sur les informations environnementales**.

Les informations environnementales ne constituent qu'une partie du rapport. L'absence de ces informations rend le rapport incomplet. De ce fait, leur omission ne saurait entraîner la **nullité** de l'assemblée mais seulement de la **résolution adoptée**. En effet, seule l'absence du rapport de gestion peut entraîner la nullité de l'assemblée générale.

Lorsque le rapport annuel de gestion ne comprend pas les mentions obligatoires, toute personne intéressée peut demander au président du tribunal statuant en référé d'**enjoindre, sous astreinte**, au conseil d'administration ou au directoire, **de communiquer ces informations** (art. L. 225-102, C. com.).

Le président du tribunal de commerce, statuant en référé, peut, à la demande de toute personne intéressée, **enjoindre, sous astreinte**, toute personne morale de **procéder au dépôt des pièces et actes au RCS** (art. L. 123-5-1, C. com.).

Dans les sociétés cotées, les actionnaires se regroupant en **associations** ou dans d'autres sociétés par actions, un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 5 % du capital social, soit individuellement, soit en se groupant sous quelque forme que ce soit, peuvent **poser par écrit** au président du conseil d'administration ou du directoire **des questions sur une ou plusieurs opérations de gestion**. À défaut de réponse dans un délai d'un mois, ils peuvent demander, en référé, la **désignation d'un ou plusieurs experts** chargés de présenter un rapport sur une ou plusieurs opérations. Cette faculté est aussi ouverte, aux représentants des salariés, au ministère public ou à l'AMF dans les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé (art. L. 225-231, C. com.).

En revanche, une information incomplète ou erronée, susceptible d'induire en erreur, pourrait engager la **responsabilité civile des dirigeants** (responsabilité individuelle ou solidaire des administrateurs et du DG) à condition qu'un préjudice et un lien de causalité soient établis par le demandeur (art. L. 225-251, C. com.).

TITRE 6. DROIT DE L'INFORMATIQUE

CHAPITRE 1. LES NOTIONS ESSENTIELLES DE DROIT DE L'INFORMATIQUE

SECTION 1. LA PROTECTION DES PERSONNES ET DES BIENS

I. LA PROTECTION DES PERSONNES CONTRE LES TRAITEMENTS INFORMATIQUES

A. LES INFORMATIONS COLLECTÉES ET TRAITÉES

La loi informatique et libertés du 6 janvier 1978 précise les données concernant les individus qui ne peuvent être collectées ni par les personnes publiques ni par les personnes privées : origines raciales, ethniques, opinions politiques, philosophiques ou religieuses, appartenance syndicale, ou celles relatives à la santé et à la sexualité.

Ainsi, un traitement ne peut porter que sur des données à caractère personnel qui satisfont aux conditions suivantes :

- les données sont collectées et traitées de **manière loyale et licite** ;

- elles sont collectées pour des **finalités déterminées, explicites et légitimes** et ne sont pas traitées ultérieurement de manière incompatible avec ces finalités⁷⁶ ;
- elles sont **adéquates, pertinentes et non excessives** au regard des finalités pour lesquelles elles sont collectées et de leurs traitements ultérieurs ;
- elles sont **exactes, complètes** et, si nécessaire, mises à jour ;
- elles sont conservées sous une forme permettant l'identification des personnes concernées pendant une durée **qui n'excède pas la durée nécessaire aux finalités** pour lesquelles elles sont collectées et traitées.

Un traitement de données à caractère personnel doit avoir reçu le consentement de la personne concernée ou satisfaire à l'une des conditions suivantes :

- le respect d'une obligation légale incombant au responsable du traitement ;
- la sauvegarde de la vie de la personne concernée ;
- l'exécution d'une mission de service public dont est investi le responsable ou le destinataire du traitement ;
- l'exécution soit d'un contrat auquel la personne concernée est partie soit de mesures précontractuelles prises à la demande de celle-ci ;
- la réalisation de l'intérêt légitime poursuivi par le responsable du traitement ou par le destinataire, sous réserve de ne pas méconnaître l'intérêt ou les droits et libertés fondamentaux de la personne concernée.

B. LES DROITS DES PERSONNES CONCERNÉES

La loi informatique et libertés reconnaît aux personnes pour lesquelles des données personnelles sont recueillies les droits suivants :

- Le **droit d'information** : toute personne a le droit d'être informée de l'insertion de données la concernant dans un fichier ; elle doit avoir communication de toute information concernant ce fichier.
- Le **droit d'opposition** : toute personne peut s'opposer, pour un motif légitime, à l'insertion de données la concernant dans un fichier. De plus, elle peut s'opposer, sans justification, à ce que les données la concernant soient utilisées à des fins de prospection, en particulier commerciale.
- Le **droit d'accès** : toute personne concernée peut, avec justification de son identité, vérifier l'exactitude des données la concernant et en obtenir une copie pour un coût n'excédant pas celui de la reproduction.
- Le **droit de rectification** : toute personne peut rectifier, compléter, actualiser, verrouiller ou faire effacer des données erronées la concernant.

II. LA PROTECTION DES BIENS EN DROIT DE L'INFORMATIQUE

A. LA PROTECTION DES LOGICIELS ET BASES DE DONNÉES

1. La protection des logiciels

En dépit du caractère généralement industriel et de leur vocation utilitaire, les logiciels sont soumis au régime juridique du **droit d'auteur** ou de la propriété littéraire et artistique qui protège les œuvres de l'esprit.

Le droit d'auteur bénéficie aux auteurs d'œuvres de l'esprit du seul fait de leur création. La protection du droit d'auteur est acquise de façon automatique, indépendamment de toute formalité ou dépôt.

Le droit d'auteur est à la fois :

- un **droit de la personnalité** : il donne à son auteur des prérogatives d'ordre moral (droits moraux d'auteur) ;
- un **droit patrimonial** : il donne à son auteur des prérogatives économiques (droits patrimoniaux).

76. Toutefois, un traitement ultérieur de données à des fins statistiques ou à des fins de recherche scientifique ou historique est considéré comme compatible avec les finalités initiales de la collecte des données.

La protection des logiciels est subordonnée à une condition d'**originalité** non définie par la loi. La jurisprudence considère le logiciel comme original lorsqu'il se distingue par un apport intellectuel de son auteur, c'est-à-dire un effort personnalisé allant au-delà de la simple mise en œuvre d'une logique automatique et contraignante. Toutefois, l'originalité ne doit pas être confondue avec sa nouveauté ou son caractère inventif. Le logiciel est protégé indépendamment de son mérite ou de sa destination.

L'auteur du logiciel a droit au **respect de son nom et son œuvre**. C'est un droit personnel, inaliénable et imprescriptible.

La durée d'exploitation des logiciels est de **70 ans après le décès de l'auteur**.

Toute utilisation frauduleuse d'un logiciel est assimilée à la **contrefaçon**. Celle-ci est réalisée par la reproduction totale ou partielle d'un logiciel, sous quelque forme que ce soit, sans autorisation de son auteur. Le **délit de contrefaçon** suppose l'intention coupable de son auteur. La contrefaçon est réalisée par l'emprunt des caractéristiques originales du logiciel et n'exige pas de reproduction à l'identique : elle s'apprécie par les ressemblances et non par les différences.

2. La protection des bases de données

On entend par **base de données** :

« Un recueil d'œuvres, de données ou d'autres éléments indépendants, disposés de manière systématique ou méthodique, et individuellement accessibles par des moyens électroniques ou par tout autre moyen. »

Art. L. 112-3, al. 2, C. intell. Propo.

Les titulaires de droits peuvent revendiquer :

- un **droit d'auteur** qui protège l'originalité du choix des données et de la structure de la base ;
- un **droit du producteur** qui empêche toute extraction/réutilisation jugée quantitativement ou qualitativement substantielle de la base de données ou toute extraction/réutilisation partielle mais excédant les conditions normales d'utilisation.

La protection accordée au producteur de la base dure **15 ans à compter du 1^{er} janvier qui suit l'achèvement de la base de données**. Une application rétroactive est accordée aux bases de données confectionnées depuis le 1^{er} janvier 1983 qui sont protégées à compter du 1^{er} janvier 1998. Cette protection peut être renouvelée si un nouvel investissement quantitativement et qualitativement substantiel a été réalisé.

La violation de ce droit entraîne le plus souvent une **action civile en dommages-intérêts**. Le Code de la propriété intellectuelle prévoit également des **sanctions pénales** pour contrefaçon.

B. LA PROTECTION CONTRE LES INTRUSIONS

Les dispositions du Code pénal permettent de sanctionner toutes les **intrusions** non autorisées dans un système informatique.

« Le fait d'accéder ou de se maintenir, frauduleusement, dans tout ou partie d'un système de traitement automatisé de données est puni de deux ans d'emprisonnement et de 30 000 euros d'amende.

Lorsqu'il en est résulté soit la suppression ou la modification de données contenues dans le système, soit une altération du fonctionnement de ce système, la peine est de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 euros d'amende. »

Art. 323-1, C. pén.

L'**accès frauduleux**, au sens de la loi, vise tous les modes de pénétration irréguliers d'un système de traitement automatisé de données, que l'accédant travaille déjà sur la même machine mais à un autre système, qu'il procède à distance ou qu'il se branche sur une ligne de communication (CA Paris, 5 avr. 1994).

Par ailleurs, les sanctions sont alourdies (5 ans d'emprisonnement et 75 000 € d'amende) lorsque l'intrusion et le maintien frauduleux provoquent la suppression ou la modification de données

contenues dans le système ou une altération du fonctionnement de ce système (art. 323-2 et 323-3, C. pén.). Cette disposition concerne les cas d'introduction dans un système de programmes qui ont pour effet de perturber le fonctionnement de ce système (virus, bombes logiques, etc.).

SECTION 2. LES SANCTIONS EN DROIT DE L'INFORMATIQUE

I. LES SANCTIONS PÉNALES EN DROIT DE L'INFORMATIQUE

Les principales sanctions pénales ont été évoquées.

La participation à un groupement formé ou à une entente établie en vue de la préparation des infractions décrites aux articles 323-1 et suivants du Code pénal est punie des mêmes peines prévues à ces articles (art. 323-4, C. pén.).

Le fait, sans motif légitime, d'importer, de détenir, d'offrir, de céder ou de mettre à disposition un équipement, un instrument, un programme informatique ou toute donnée conçus ou spécialement adaptés pour commettre une ou plusieurs des infractions prévues par les articles 323-1 à 323-3 du Code pénal est puni des peines prévues respectivement pour l'infraction elle-même ou pour l'infraction la plus sévèrement réprimée (art. 323-3-1, C. pén.).

Lorsque le **délit de contrefaçon** est constitué, les sanctions pénales encourues par l'auteur de l'infraction, lorsqu'il s'agit d'une **personne physique**, sont, notamment 300 000 € d'amende et 3 ans de prison (art. L. 335-4, C. prop. Intell.). Des peines complémentaires sont prévues, telles que la saisie des contrefaçons, le retrait des circuits commerciaux des objets jugés contrefaisants, la confiscation de tout ou partie des recettes procurées par l'infraction, etc. (art. L. 335-5 et L. 335-6, C. prop. Intell.).

La responsabilité pénale des **personnes morales** peut être également engagée pour les atteintes aux droits de la propriété intellectuelle (art. 323-6, C. pén.). Le taux maximum de l'amende applicable aux personnes morales est égal au quintuple de celui prévu pour les personnes physiques par la loi qui réprime l'infraction.

II. LES SANCTIONS CIVILES EN DROIT DE L'INFORMATIQUE

Dans la majorité des cas, le demandeur actionne celui qu'il estime contrefacteur devant les juridictions civiles afin d'obtenir des **dommages-intérêts** sur le fondement de la responsabilité délictuelle (responsabilité pour faute) de l'article 1382 du Code civil. Il s'agit de l'action en contrefaçon.

Les **autres sanctions** prononcées par une juridiction civile peuvent être également les suivantes :

- l'interdiction de poursuivre l'exploitation contrefaisante ;
- la publication de la décision de condamnation ;
- la destruction des objets contrefaisants ;
- la confiscation des recettes.

CHAPITRE 2. LES PRINCIPALES RÈGLES JURIDIQUES RÉGISSANT L'UTILISATION DE L'INTERNET (SITES, TRANSACTIONS ET SIGNATURE ÉLECTRONIQUE)

SECTION 1. LES OBLIGATIONS LIÉES À LA CRÉATION D'UN SITE INTERNET

I. L'OBLIGATION D'IDENTIFICATION DE L'ÉDITEUR D'UN SITE INTERNET

L'éditeur d'un site Internet a l'obligation de s'identifier. Ces obligations sont différentes selon que l'éditeur du site est professionnel ou non.

A. L'IDENTIFICATION D'UN ÉDITEUR PROFESSIONNEL

Les **sites marchands** sont soumis à l'obligation de fournir les informations suivantes (art. L. 121-18, C. consomm.) :

- le nom du vendeur du produit ou du prestataire de service, son numéro de téléphone, son adresse ou, s'il s'agit d'une personne morale, son siège social et, si elle est différente, l'adresse de l'établissement responsable de l'offre ;
- le cas échéant, les frais de livraison ;
- les modalités de paiement, de livraison ou d'exécution ;
- l'existence d'un droit de rétractation et ses limites éventuelles ou, dans le cas où ce droit ne s'applique pas, l'absence d'un droit de rétractation ;
- la durée de la validité de l'offre et du prix de celle-ci ;
- le coût de l'utilisation de la technique de communication à distance utilisée lorsqu'il n'est pas calculé par référence au tarif de base ;
- le cas échéant, la durée minimale du contrat proposé, lorsqu'il porte sur la fourniture continue ou périodique d'un bien ou d'un service ;
- même en l'absence d'offre de contrat, dès lors qu'il mentionne un prix, le site marchand a l'obligation d'indiquer celui-ci de manière claire et non ambiguë, en précisant notamment si les taxes et les frais de livraison sont inclus.

Ces informations doivent être communiquées au consommateur de manière claire et compréhensible, par tout moyen adapté à la technique de communication à distance utilisée.

Les personnes physiques dont l'activité est d'éditer un service de communication au public en ligne sont tenues d'indiquer leurs nom, prénoms, domicile et numéro de téléphone et, si elles sont assujetties aux formalités d'inscription au RCS ou au répertoire des métiers, le numéro de leur inscription.

De même, les personnes morales dont l'activité est d'éditer un service de communication au public sont tenues d'indiquer leur dénomination ou leur raison sociale et leur siège social, leur numéro de téléphone et, s'il s'agit d'entreprises assujetties aux formalités d'inscription au RCS ou au répertoire des métiers, le numéro de leur inscription, leur capital social, l'adresse de leur siège social ainsi que le nom du directeur ou du codirecteur de la publication et, le cas échéant, celui du responsable de la rédaction et le nom, la dénomination ou la raison sociale et l'adresse et le numéro de téléphone du fournisseur d'hébergement.

Toute personne immatriculée au RCS doit indiquer les éléments suivants :

- son numéro unique d'identification ;
- la mention RCS ;
- la qualité de locataire gérant du fonds de commerce ;
- le nom commercial ;
- le numéro SIREN ;

- les coordonnées du prestataire, y compris son adresse de courrier électronique ;
- les coordonnées de l'autorité de surveillance compétente dans le cas où l'activité est soumise à un régime d'autorisation ;
- l'organisation à laquelle est rattachée la personne dans le cas d'une profession réglementée ;
- le numéro individuel d'identification pour les entreprises assujetties à la TVA.

B. L'IDENTIFICATION D'UN ÉDITEUR NON PROFESSIONNEL

Les personnes éditant un site Internet à titre non professionnel ne sont pas tenues de s'identifier aux yeux du public (art. 6, III, 2, loi 21 juin 2004). Toutefois, elles doivent communiquer au public le nom, la dénomination ou la raison sociale et l'adresse de l'hébergeur.

II. LA PROTECTION DE LA VIE PRIVÉE ET DES DONNÉES PERSONNELLES

A. LA PROTECTION DE LA VIE PRIVÉE

Le **droit à la vie privée** est souvent défini comme le droit d'un individu à ne pas être importuné ou à ne pas voir des renseignements personnels recueillis ou utilisés ou dévoilés sans son consentement. À cet effet, il existe une législation très fournie qui protège la vie privée sur Internet.

Ainsi, l'entreprise chargée de la collecte doit informer l'internaute de l'utilisation qui sera faite de son adresse électronique et lui laisser la possibilité de s'opposer à son traitement (article 26, loi de 1978). Cette information doit respecter un formalisme. Le traitement des données ne peut être effectué que si la personne concernée a indubitablement donné son consentement.

La divulgation à un tiers non autorisé, même par négligence ou par imprudence, d'informations nominatives susceptibles de porter atteinte à la considération ou à l'intimité de la vie privée d'une personne est également un délit pénal prévu et réprimé par l'article 226-22 du Code pénal.

B. LA PROTECTION DES DONNÉES PERSONNELLES

Constitue une donnée à caractère personnel toute information relative à une personne physique identifiée ou qui peut être identifiée, directement ou indirectement, par référence à un numéro d'identification ou à un ou plusieurs éléments qui lui sont propres (art. 1^{er}, loi, 6 août 2004).

Dès lors que le site Internet enregistre et conserve de telles données, le traitement de ces données doit être déclaré par écrit auprès de la CNIL. La procédure de déclaration auprès de la CNIL s'accompagne d'engagements quant à la sécurité de la conservation du fichier. Le numéro de déclaration devra figurer sur le site.

Le fait, y compris par négligence, de procéder ou de faire procéder à des traitements de données à caractère personnel sans qu'aient été respectées les formalités préalables à leur mise en œuvre prévues par la loi est puni de 5 ans d'emprisonnement et de 300 000 € d'amende (art. 226-16, C. pén.).

Par ailleurs, il est important de noter que certaines informations nominatives ne peuvent faire l'objet d'une conservation en mémoire informatisée telles que les informations nominatives concernant des infractions, des condamnations ou des mesures de sûreté, les opinions politiques, confessionnelles, les informations à caractère racial...

SECTION 2. LE RÉGIME JURIDIQUE DU COMMERCE ÉLECTRONIQUE

Le **commerce électronique** est l'activité par laquelle une personne propose ou assure à distance et par voie électronique la fourniture de biens ou de services.

Entrent également dans le champ d'application du commerce électronique :

« Les services tels que ceux consistant à fournir des informations en ligne, des communications commerciales ou des outils de recherche, d'accès et de récupération de données, d'accès à un réseau de communication ou d'hébergement d'informations, y compris lorsqu'ils ne sont pas rémunérés par ceux qui les reçoivent. »

L. 21 juin 2004, art. 14.

Cette activité s'exerce librement sur le territoire national à l'exclusion des jeux d'argent légalement autorisés⁷⁷ (y compris sous forme de paris et de loteries), des activités de représentation et d'assistance de justice et des activités exercées par les notaires (L. 21 juin 2004, art. 16).

Les activités du commerce électronique peuvent être classées en deux catégories principales : le « B-to-B » (« business-to-business »), désigne les activités commerciales destinées aux professionnels, alors que le « B-to-C » (« business-to-consumer »), désigne les activités commerciales ayant le consommateur individuel comme client.

En droit français, les règles juridiques auxquelles il faut se référer figurent principalement dans le Code de la consommation et accessoirement dans le droit commun. Le droit communautaire a également encadré le commerce électronique.

Le **commerce électronique via Internet** présente de nombreuses caractéristiques :

- c'est en premier lieu un commerce où les échanges ont un caractère immatériel, ce qui pose notamment des problèmes de **preuve** ;
- c'est ensuite un commerce obligatoirement international, dans la mesure où il ne semble pas possible d'en restreindre l'accès à un seul pays, ce qui implique des **conflits de lois et de juridictions** ;
- et c'est enfin un commerce qui utilise l'**interactivité**, c'est-à-dire les liens hypertextes.

Dans la mesure où le contrat électronique est le vecteur principal du développement du commerce électronique, il apparaît nécessaire d'en étudier le régime juridique. Ce contrat se distingue du contrat classique principalement par son **caractère dématérialisé** et son **aspect international**. Ces spécificités entraînent nécessairement des conséquences sur ses conditions de formation (I), de sécurité (II), ainsi que sur son exécution (III).

I. LA FORMATION DU CONTRAT

La formation du contrat électronique est soumise aussi bien aux règles du droit commun (A), qu'à celles du droit de la consommation (B).

A. L'APPLICATION DU DROIT COMMUN

1. La rencontre de l'offre et de l'acceptation

a. L'offre

■ Le principe

L'offre se définit de la même manière que pour les contrats écrits. La voie électronique peut être utilisée pour mettre à disposition des conditions contractuelles ou des informations sur des biens ou services (art. 1369-1, C. civ.).

77. Les jeux d'argent ne sont ni un commerce ordinaire ni un service ordinaire ; dans le respect du principe de subsidiarité, ils font l'objet d'un encadrement strict au regard des enjeux d'ordre public, de sécurité juridique et de protection de la santé et des mineurs (art. 1^{er}, Loi, 12 mai 2010).

Quiconque propose, à titre professionnel, par voie électronique, la fourniture de biens ou la prestation de services, met à disposition les conditions contractuelles applicables d'une manière qui permette leur conservation et leur reproduction (art. 1369-4, C. civ.).

Sans préjudice des conditions de validité mentionnées dans l'offre, son auteur reste engagé par elle tant qu'elle est accessible par voie électronique de son fait.

Sauf pour les contrats de fournitures de biens ou de prestations de services exclusivement réalisés par échange de courriers électroniques ou dans le cadre des conventions conclues entre professionnels s'il en a été décidé ainsi, l'offre doit énoncer :

- les différentes étapes à suivre pour conclure le contrat par voie électronique ;
- les moyens techniques permettant à l'utilisateur, avant la conclusion du contrat, d'identifier les erreurs commises dans la saisie des données et de les corriger ;
- les langues proposées pour la conclusion du contrat ;
- en cas d'archivage du contrat, les modalités de cet archivage par l'auteur de l'offre et les conditions d'accès au contrat archivé ;
- les moyens de consulter par voie électronique les règles professionnelles et commerciales auxquelles l'auteur de l'offre entend, le cas échéant, se soumettre.

L'écrit sur support électronique doit répondre aux mêmes impératifs de lisibilité ou de présentation que ceux requis pour l'écrit sur support papier (art. 1369-10, C. civ.).

En matière de commerce électronique, le retrait d'un produit ou d'un service d'une vitrine virtuelle s'analyse en une révocation de l'offre.

➡ **Les limites possibles de l'offre**

Deux modalités permettent de limiter une offre sur Internet :

- le commerçant peut affecter son offre d'une clause de territoire, c'est-à-dire préciser n'être lié qu'en cas d'acceptation pour une exécution dans telle région ou pays ;
- il peut aussi émettre un appel d'offres, qui s'analyse en une invitation à entrer en pourparlers.

EXEMPLES

- Cette question a été soulevée lors du différend opposant Yahoo ! à trois associations antiracistes. Considérant que Yahoo ! avait commis une faute sur le territoire français consistant à permettre l'accès, par l'intermédiaire de ses portails, à un site d'enchères d'objets de symbolique nazie, dont la vente est interdite en France, le juge des référés a laissé 2 mois à Yahoo ! pour formuler des propositions techniques permettant d'interdire l'accès à son site aux internautes français (TGI Paris, réf., 22 mai 2000).
- De la même façon, l'exploitant d'un site, qui diffuse *via* Internet des messages publicitaires pour la vente de produits à caractère pornographique, doit limiter l'accès de son site aux internautes majeurs, sous peine de se rendre coupable de l'infraction d'outrage aux bonnes mœurs, dès lors que ces publicités sont susceptibles d'être vues par des mineurs (CA Paris, 13 mai 1998).

➡ **L'offre non sollicitée : le cas du « spamming »**

En langage informatique, le « *spamming* » désigne l'envoi de courriers publicitaires ou promotionnels non sollicités (on parle également de « *pourriels* »). À l'heure actuelle, le droit français, pose donc un principe de licéité du « *spam* », sauf manifestation par l'internaute de son opposition.

Les publicités non sollicitées (notamment les offres promotionnelles telles que les rabais) doivent pouvoir être identifiées de manière claire et non équivoque dès leur réception par leur destinataire (art. L. 121-15-1, C. consomm.).

b. L'acceptation

En matière de commerce électronique, l'acceptation peut poser des difficultés quant à sa forme et quant à son étendue.

► La forme de l'acceptation : valeur du « clic ou du double clic »

- Si le contrat passé sur Internet reçoit la qualification de **démarchage**, le simple « clic » ne suffira pas à former le contrat, car la loi sur le démarchage prévoit que le professionnel doit adresser une confirmation écrite de l'offre au consommateur, ce dernier n'étant engagé que par sa signature.
- Si le contrat est qualifié de **vente à distance**, aucune interdiction légale ne s'oppose au « clic » comme moyen d'acceptation. Néanmoins, dans la mesure où il est possible et fréquent de cliquer par inadvertance, on peut se demander si le « clic », en tant que manifestation d'une volonté réelle, constitue aujourd'hui un procédé suffisamment sûr. En outre, sa valeur n'a pas encore été reconnue par les tribunaux et demeure discutée en doctrine. Dans la pratique, les entreprises préfèrent mettre en œuvre certaines mesures de précaution pour s'assurer du consentement du cocontractant, comme une confirmation postérieure par courrier électronique.

Pour que le contrat soit valablement conclu, le destinataire de l'offre doit avoir eu la possibilité de vérifier le détail de sa commande et son prix total afin de corriger d'éventuelles erreurs, de sorte qu'il puisse valider sa commande et exprimer son acceptation. L'auteur de l'offre doit accuser réception, sans délai injustifié et par voie électronique, de la commande adressée. La commande, la confirmation de l'acceptation de l'offre et l'accusé réception seront considérés comme reçus lorsque les parties destinataires pourront y avoir accès (art. 1369-5, C. civ.).

Sont exclus du champ d'application de ces dispositions les contrats de fourniture de biens ou de prestations de services conclus exclusivement par échange de courriers électroniques (art. 1369-6, C. civ.).

► L'étendue de l'acceptation en matière de contrats d'adhésion

En matière de commerce électronique, le danger des contrats d'adhésion apparaît de façon plus aiguë, en raison de la forme qu'ils adoptent dans ce contexte particulier. En effet, ils sont souvent présentés sous forme d'une fenêtre informatique contenant un texte que l'internaute peut faire défiler, et qui est suivi d'une icône « *accepter* » ou « *OK* ». Les conditions générales peuvent également faire l'objet d'une incorporation par référence, par le biais d'un lien hypertexte. Dans ces circonstances, on peut douter de la réelle connaissance et, partant, de l'acceptation par le consommateur de l'ensemble des conditions générales.

c. Le moment de la conclusion du contrat

La détermination de la date de conclusion est importante, car de nombreuses conséquences juridiques en découlent, comme l'applicabilité d'une loi nouvelle, etc. A l'occasion d'une acceptation par courrier, à défaut de stipulation contraire, le contrat devient parfait par **l'expédition de l'acceptation** (Cass. com., 7 janv. 1981)⁷⁸.

2. La validité du contrat électronique

a. Les règles de droit commun

Le **contrat électronique**, s'il reste soumis aux règles impératives posées par le droit commun (consentement, capacité, objet et cause), devra en outre être conforme aux articles 1108-1 et 1108-2 du Code civil ainsi qu'aux autres règles impératives découlant de son caractère international et du fait qu'il sera souvent conclu avec un consommateur.

78. Cette règle est contraire à celle posée par la Convention de Vienne sur la vente internationale de marchandises du 11 avril 1980, dont l'article 18 dispose que « *l'acceptation d'une offre prend effet au moment où l'indication d'acquiescement parvient à l'auteur de l'offre* » (**théorie de la réception**).

En outre, lorsqu'un écrit est exigé pour la validité d'un acte juridique, il peut être établi et conservé sous forme électronique (art. 1108-1, C. civ.). Cependant, ces dispositions ne s'appliquent pas aux actes sous-seing privé relatifs au droit de la famille et des successions ainsi qu'aux actes sous-seing privé relatifs à des sûretés personnelles ou réelles, de nature civile ou commerciale, sauf s'ils sont passés par une personne pour les besoins de sa profession (art. 1108-2, C. civ.).

b. D'autres règles impératives

➡ **L'emploi de la langue française**

Concernant la désignation, l'offre, la présentation, le mode d'emploi ou d'utilisation, la description de l'étendue et des conditions de garantie d'un bien, d'un produit ou d'un service, ainsi que dans les factures et quittances, l'emploi de la langue française est obligatoire. Le non-respect de ces dispositions est puni de la peine d'amende prévue pour les contraventions de 4^e classe.

➡ **Le droit européen de la concurrence**

Le contrat devra également être conforme au droit européen de la concurrence. Le contrat qui aurait pour objet ou pour effet la constitution d'ententes, ou un abus de position dominante, serait également nul de plein droit.

B. L'APPLICATION DU DROIT DE LA CONSOMMATION

Le contrat de commerce électronique conclu avec un consommateur doit respecter les dispositions du **Code de la consommation**. Particulièrement, deux catégories de règles protectrices des consommateurs sont susceptibles de lui être appliquées : celles issues de la **vente à distance** (1) et celles issues du **démarchage** (2).

1. Les règles protectrices issues de la vente à distance

a. Les définitions

Les règles relatives au **contrat à distance** s'appliquent à toute vente d'un bien ou toute fourniture d'une prestation de service conclue, sans la présence physique simultanée des parties, entre un consommateur et un professionnel qui, pour la conclusion de ce contrat, utilisent exclusivement une ou plusieurs techniques de communication à distance (art. L. 121-16, C. consom.).

Ce texte appelle quelques observations :

- d'une part, seul peut être qualifié de contrat à distance le contrat conclu sans la présence physique simultanée des parties ;
- d'autre part, l'utilisation exclusive de techniques de communication à distance écarte toute possibilité de démarchage du consommateur pour l'inciter à se déplacer dans un magasin ;
- enfin, tous les contrats à distance sont concernés y compris les contrats de location.

b. L'information du consommateur

Une obligation d'information renforcée est portée à la charge du fournisseur de biens ou du prestataire de services. Lorsqu'elle est adressée par un moyen de communication à distance :

« L'offre de contrat doit comporter les informations suivantes :

- 1° le nom du vendeur du produit ou du prestataire de service, des coordonnées téléphoniques permettant d'entrer effectivement en contact avec lui, son adresse ou, s'il s'agit d'une personne morale, son siège social et, si elle est différente, l'adresse de l'établissement responsable de l'offre ;
- 2° le cas échéant, les frais de livraison ;
- 3° les modalités de paiement, de livraison ou d'exécution ;
- 4° l'existence d'un droit de rétractation et ses limites éventuelles ou, dans le cas où ce droit ne s'applique pas, l'absence d'un droit de rétractation ;

5° la durée de la validité de l'offre et du prix de celle-ci ;

6° le coût de l'utilisation de la technique de communication à distance utilisée lorsqu'il n'est pas calculé par référence au tarif de base ;

7° le cas échéant, la durée minimale du contrat proposé, lorsqu'il porte sur la fourniture continue ou périodique d'un bien ou d'un service. »

Art. L. 121-18, C. consom.

Ces informations doivent être communiquées au consommateur de manière claire et compréhensible, par tout moyen adapté à la technique de communication à distance utilisée.

2. Les règles protectrices issues du démarchage (art. L. 121-21 et s., C. consom.)

Bien que le démarchage ne soit pas défini dans le Code de la consommation, il est admis que l'unique critère d'application de la loi réside dans le fait que **l'opération de démarchage se produise dans un lieu non destiné à la vente**. L'absence de nécessité d'un déplacement physique permet d'appliquer ces dispositions au démarchage téléphonique.

En matière de commerce électronique, la qualification de démarchage ne doit intervenir qu'à titre exceptionnel, dans le seul cas de « *spamming* ». En revanche, la qualification de démarchage doit être écartée dès lors que le client a l'initiative du contrat, même si l'offre lui en a été faite par un message « *push* »⁷⁹.

II. LA SÉCURITÉ DU CONTRAT

La principale réserve dont fait actuellement l'objet le contrat électronique, et qui constitue le frein le plus puissant à son développement, tient sans conteste à sa sécurité. Pourtant, celle-ci est juridiquement assurée tant au niveau de la preuve du contrat électronique (A) que de sa signature (B), notamment grâce à la mise en œuvre de procédés de cryptographie.

A. LA PREUVE DU CONTRAT

La preuve du contrat passé par voie électronique a fait l'objet d'importants bouleversements tant jurisprudentiels que législatifs. Si le contexte légal lui est aujourd'hui largement favorable (1), certaines limites peuvent cependant encore être relevées (2).

1. Le contexte légal de la preuve

Plusieurs textes viennent préciser le régime de la preuve d'un contrat électronique, issus tant du droit commun que de nouveaux textes.

a. L'apport du droit commun

■ Les textes internationaux

Ayant vocation à être international, le contrat conclu sur Internet sera soumis à l'article 9 de la Convention de Rome de 1980 relatif à la forme et à la preuve des contrats internationaux. Ce texte prévoit que l'acte est valable en la forme si l'une des lois en présence (loi du pays de résidence de l'une des parties ou loi choisie par les parties) le considère comme tel.

La Convention de Vienne sur la vente internationale de marchandises du 11 avril 1980 ne traite absolument pas des contrats conclus à distance par la voie électronique, et écarte par ailleurs toute exigence d'un écrit pour la formation du contrat de vente⁸⁰.

79. Le « *push* » est un mode de communication intrusif « *client-serveur* » dans lequel le dialogue est lancé par le serveur ; cette technique s'oppose au fonctionnement « *classique* » des transactions web où le client ouvre le dialogue, et tire vers lui l'information (le « *pull* »).

80. Le terme écrit doit « *s'entendre [...] des communications adressées par télégramme ou par télex* » (art. 13, Conv. Vienne).

➡ Le droit français

En France, le régime de la preuve des transactions diffère selon que la transaction a lieu entre deux **commerçants** ou non :

- La preuve des actes de commerce est en principe libre à l'égard des commerçants (art. L. 110-3, C. com.).
- Lorsque le client n'est pas commerçant, est exigé un acte écrit notarié ou sous seing privé pour tout bien dont la valeur est supérieure à 1 500 € (art. 1341, C. civ.). *A contrario*, la preuve est libre pour toute transaction d'une valeur égale ou inférieure à 1 500 €.
- Enfin, lorsque le contrat est un acte mixte, c'est-à-dire conclu entre un commerçant et un particulier, le particulier pourra librement prouver contre le commerçant, mais ce dernier devra respecter les formalités probatoires de l'article 1341 du Code civil.

➡ Les précautions prises par les parties

Malgré cette liberté, les parties auront intérêt à pré-constituer des preuves à titre préventif. Elles pourront ainsi utiliser divers moyens techniques, comme les signatures électroniques, l'utilisation d'un code confidentiel, l'accusé de réception par voie de courrier électronique, etc. Elles pourront également organiser juridiquement leurs rapports au moyen de clauses contractuelles relatives à la preuve.

b. L'apport de la loi du 13 mars 2000

Le Code civil consacre deux sortes d'écrits, l'un sur papier, l'autre dématérialisé, et deux sortes de signatures, l'une manuscrite et l'autre électronique. L'écrit électronique a une valeur juridique.

Le champ d'application de l'écrit électronique est très vaste, puisque, outre l'ensemble des contrats synallagmatiques, il comprend également les actes et contrats unilatéraux. Ainsi, les reconnaissances de dette, cautionnements et titres de créance pourront désormais être établis par voie électronique.

En cas de conflit entre écrit papier et écrit électronique au sujet d'un même acte juridique, il appartiendra au juge de trancher « *en déterminant par tous moyens le titre le plus vraisemblable, quel qu'en soit le support* » (art. 1316-2, C. civ.), sauf si la loi ou les parties en ont décidé autrement.

2. Les contrats solennels

Dans les cas où un écrit est exigé pour que l'acte juridique soit valable, il peut être établi et conservé sous forme électronique (art. 1108-1, C. civ.) (référence à la signature électronique).

Par ailleurs, la validité de certains actes est conditionnée par une mention manuscrite de la part de la personne qui s'engage. Ainsi, l'article 1108-1 prévoit que lorsqu'une mention manuscrite est exigée « *de la main même de celui qui s'oblige, ce dernier peut l'apposer sous forme électronique si les conditions de cette apposition sont de nature à garantir qu'elle ne peut être effectuée que par lui-même* ».

Désormais, peuvent être conclus en ligne, sous certaines conditions, tous les actes juridiques pour lesquels la validité est soumise à l'exigence d'un écrit ou d'une mention manuscrite⁸¹.

La validité de certains contrats peut néanmoins être subordonnée à d'autres formalités comme par exemple l'envoi « *par voie postale* » ou « *en recommandé* ». L'accomplissement de ces formalités par voie électronique est permis (art. 1369-7 à 1369-9, C. civ.).

81. Sauf les actes sous seing privé relatifs au droit de la famille et des successions et les actes sous seing privé relatifs à des sûretés personnelles ou réelles de nature civile ou commerciale, sauf s'ils sont passés par une personne pour les besoins de sa profession.

3. L'archivage du contrat

L'archivage du contrat constitue également une difficulté importante. Lorsque le contrat est conclu par voie électronique et qu'il porte sur une somme égale ou supérieure à 120 €, le professionnel assure la conservation de l'écrit qui le constate pendant 10 ans et en garantit à tout moment l'accès à son cocontractant si celui-ci en fait la demande (art. L. 134-2., C. consomm. ; déc. 16 févr. 2005).

B. LA SIGNATURE DU CONTRAT

1. La nécessité d'une signature

La signature ne constitue pas une condition de validité des contrats, selon la jurisprudence (Cass. com., 25 juin 1991, n° 90-11230).

Mais, en principe, pour qu'un acte sous seing privé soit valable en la forme, il faut qu'y soit apposée la signature de chacune des parties. La signature doit en principe être manuscrite, mais la jurisprudence a pu admettre qu'un code informatique ait la même efficacité qu'une signature, lorsqu'existe entre les parties une convention relative à la preuve.

2. La fiabilité de la signature électronique

La fiabilité de la signature électronique étant présumée, il appartiendra en conséquence à la partie qui souhaite dénier une signature électronique de démontrer que le procédé technique utilisé n'offre pas les garanties requises.

Les **tiers certificateurs** ont pour tâche de garantir la fiabilité de la signature électronique. Ils sont des « *prestataires de service de certification* », ayant pour mission de recevoir des clés, puis de certifier le lien entre le signataire de l'écrit électronique et la clé utilisée pour valider l'acte.

3. La valeur probante du document crypté

La cryptographie recouvre deux modalités : les signatures numériques et le chiffrement. En effet, les signatures numériques permettent de prouver l'origine des données (authentification) et de vérifier si les données ont été altérées (intégrité), tandis que le chiffrement aide, quant à lui, à maintenir la confidentialité des données et des communications.

La cryptographie peut être symétrique, lorsque la même clé (le code secret) est utilisée pour crypter et décrypter l'information, ou asymétrique, lorsque les clés sont différentes. La cryptographie permet ici d'assurer la confidentialité des données transitant sur un réseau. Elle permet aussi d'assurer l'authentification du contenu de l'acte, dans la mesure où la signature est liée au texte en étant dépendante à la fois de l'expéditeur et du message envoyé. La modification du message après son envoi aurait donc pour conséquence de détruire la validité de la signature.

Enfin, la valeur probante d'un message crypté par un système de clés asymétriques est d'autant plus grande qu'elle permet la non-répudiation par l'auteur de l'acte.

III. L'EXÉCUTION DU CONTRAT

Il y a **exécution en ligne** lorsque l'obligation principale est livrée en ligne sur l'ordinateur de l'utilisateur et ce, même si le paiement est effectué hors ligne. Dans ce cas, l'exécution du contrat sera immédiate. En revanche, dans cette hypothèse, il sera souvent plus difficile de prouver que l'exécution a bien eu lieu.

L'exécution du contrat peut avoir lieu en ligne lorsque le commerce porte sur des biens immatériels ; certains biens pourront être livrés par télétransmission, en téléchargement, comme les logiciels, la musique, les journaux, les films, le texte de livres, etc. D'autres biens immatériels peuvent être utilisés à distance : c'est le cas des banques de données, juridiques, boursières, etc.

Les conditions d'exécution du contrat électronique sont, par ailleurs, sensiblement les mêmes que pour les autres contrats (voir série 1).

Synthèse de la partie 5

À titre de remarque préliminaire, il est indispensable d'acquérir par vous-mêmes les connaissances de base tant en droit des sociétés qu'en droit fiscal avant d'étudier cette partie articulée autour de trois thèmes : la constitution, la transformation et le fonctionnement d'une société.

À l'évidence, il n'est pas obligatoire de créer une société pour exercer une activité économique : on peut simplement s'immatriculer au RCS ou au répertoire des métiers, créer une EURL ou encore se déclarer auto-entrepreneur. La **création d'une société** présente cependant un certain nombre d'avantages. Le choix d'une forme sociale par rapport à une autre est conditionné par des considérations d'ordre juridique et fiscal ayant trait :

- à la **responsabilité** (limitée ou illimitée) **des associés** ;
- aux qualités requises pour être associé (commerçant, nationalité française, etc.) ;
- au **nombre minimum ou maximum d'associés** ;
- aux **titres émis par la société** (parts sociales ou actions, actions de préférence, libre cessibilité des titres, possibilité de prévoir une clause d'agrément ou la cession forcée, etc.) ;
- au **mode d'organisation** de la société (mode contractuel ou mode institutionnel) ;
- aux **modes de financement** de la société (capital social minimum, possibilité d'effectuer un apport en industrie, émission d'obligations ou de titres financiers offerts au public, etc.) ;
- à l'obligation de désigner un **CAC** ;
- à la procédure de contrôle des **conventions réglementées** ;
- à la distinction entre **société de capitaux** et **société de personnes** : les premières sont soumises à l'IS et les secondes à l'IR (par dérogation, les SARL de type familial ainsi que les SARL/SA/SAS peuvent opter pour l'IR ; les sociétés de personnes peuvent, sauf exception, opter pour l'IS) ; le fait que changer de mode d'imposition entraîne l'application du régime de la cessation d'entreprise incite les entreprises à bien déterminer un régime fiscal dès leur création ;
- à l'assujettissement aux droits d'enregistrement : le droit fiscal distingue l'**apport pur et simple** de l'**apport à titre onéreux**. En principe, créer une société est fiscalement neutre. L'apport à titre onéreux est cependant soumis aux droits de mutation.

La **transformation** régulière d'une société en une société d'une autre forme, la prorogation de la durée ou toute autre modification statutaire n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. S'agissant des modifications statutaires, l'AGE est compétente ; dans certains cas, l'unanimité est cependant requise (ex. : transformation en SAS ou SNC, transfert du siège social de la société de la France vers l'étranger). Fiscalement, les transformations n'entraînant pas création d'une personne morale nouvelle sont sans incidence en matière d'impôt sur les bénéfices (sous réserve d'un changement de régime fiscal) et en matière de droits d'enregistrement, un droit fixe de 125 € sera exigé (à l'exception du cas où la prorogation de la durée de la société donne ouverture à un droit fixe de 375 ou 500 €). Il peut avoir des incidences fiscales en matière d'impôts locaux en cas de transfert du siège social.

L'étude du **fonctionnement** des sociétés est développée autour de trois axes : (i) les relations entre les dirigeants et les associés ; (ii) les modes d'organisation d'une SA et (iii) les dispositifs permettant d'améliorer la transparence du fonctionnement des sociétés cotées (c'est-à-dire, des sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé).

L'**égalité des associés** est un principe fondamental en droit des sociétés (la loi autorise néanmoins l'émission d'actions de préférence dans les sociétés par actions). Pour cela, les associés disposent d'un **droit à l'information** :

- tout associé a le droit à une **information permanente** (prendre connaissance à tout moment des livres et documents sociaux des 3 derniers exercices) et à une **information préalable aux AG** (dans les 15 jours précédant l'AG) ;
- les associés peuvent poser des **questions écrites** sur la gestion sociale auxquelles les dirigeants sont tenus de répondre au cours de l'AG ;
- les associés peuvent demander, lors des AG, **toutes explications** qu'ils jugent opportunes.

Lorsque son droit à l'information n'a pas été respecté, l'associé peut :

- demander au président du tribunal, statuant en référé, d'**enjoindre, sous astreinte**, à la société de procéder à la communication ou de désigner un mandataire chargé de procéder à cette communication ;
- poser des questions écrites, deux fois par an, sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation (**procédure d'alerte**) (ce droit est accordé, dans une SARL/SNC, à tout associé non gérant et, dans une société par actions, à un ou des actionnaires représentant au moins 5 % du capital social ou à une association d'actionnaires) ;
- demander au juge la désignation d'un expert chargé d'établir une **expertise de gestion** sur une ou plusieurs opérations de gestion (ce droit est accordé, dans une SARL, à un ou plusieurs associés représentant au moins 10 % du capital social et, dans une société par actions, à un ou plusieurs associés détenant au moins 5 % du capital social ou une association d'actionnaires) ;
- compter sur l'**intervention du CAC** ;
- engager la **responsabilité des dirigeants** (en dehors de l'hypothèse d'une procédure collective) en se fondant soit sur le droit spécial des sociétés soit sur les règles de droit commun (distinction entre action individuelle et action sociale/collective).

Les règles de **fonctionnement d'une SA** sont précisées par la loi. Ces règles n'étant pas souples, les actionnaires organisent leurs relations grâce à des pactes d'actionnaires. Par ailleurs, ils peuvent choisir une forme sociale dont le fonctionnement peut largement être décidé par les associés, SAS.

Le mode institutionnel de fonctionnement d'une SA peut être moniste ou dualiste :

- Dans le **type moniste**, le conseil d'administration est composé d'administrateurs (nommés et révoqués par les AG ou les statuts) et dirigé par un président (élu et révocable par le conseil). Le conseil nomme un directeur général qui peut être son président. La loi exige certaines conditions pour être administrateur ou président du conseil (notamment concernant le cumul de mandats sociaux ou le cumul d'un mandat social et d'un statut salarié).
- Dans le **type dualiste**, le conseil de surveillance exerce un contrôle permanent sur la gestion du directoire. Les fonctions de membre du conseil de surveillance et de membre du directoire sont incompatibles. Les conditions requises pour être membre ou président du conseil de surveillance sont dans la majorité des cas identiques à celles prévues pour les administrateurs (exception : cumul de mandat social et de statut de salarié). Les membres du directoire sont nommés par les statuts ou le conseil de surveillance et révocables par l'AG (ou par le conseil de surveillance si les statuts le prévoient).

La **procédure de contrôle des conventions réglementées** est un thème récurrent dans les sujets d'examen. Les conventions intervenues entre une société et ses dirigeants, un actionnaire disposant de plus de 10 % des droits de vote, la société qui la contrôle, une société dotée de dirigeants communs ou par toute personne interposée sont libres, interdites ou réglementées. Pour cela, il faut connaître le champ d'application du dispositif (opérations et personnes concernées), la procédure de contrôle et les conséquences juridiques du non-respect de cette procédure.

Les administrateurs, membres du conseil de surveillance ou du directoire sont exposés à un **risque pénal élevé**. Du côté de la **responsabilité civile**, les administrateurs et membres du directoire sont responsables soit des infractions aux dispositions légales applicables, soit des violations des statuts, soit des fautes commises dans leur gestion ; en revanche,

les membres du conseil de surveillance n'encourent aucune responsabilité en raison des actes relatifs à la gestion, ils sont évidemment responsables des fautes personnelles commises dans l'exécution de leur mandat.

De façon à assurer l'égalité entre actionnaires et à protéger les actionnaires minoritaires, la **transparence** est renforcée grâce à l'obligation d'information, au contrôle interne, à l'intervention des CAC et à la création de comités d'audit.

Concernant l'**obligation d'information**, les **sociétés émettrices de titres offerts au public** sont tenues de publier périodiquement des informations et de divulguer, dès que possible, les informations privilégiées les concernant directement ; les **personnes préparant une opération financière significative** sont tenues de procéder à la déclaration du franchissement du seuil de participation, à la déclaration d'intention, à la publicité des opérations de cessions temporaires de titres et à la déclaration des intentions de préparer une offre publique.

Le non-respect de l'obligation d'information est passible de sanctions administratives, pénales et civiles. Au titre des **sanctions administratives**, on trouve l'injonction, les mesures conservatoires, et des sanctions disciplinaires et pécuniaire très lourdes (jusqu'à 100 millions d'euros). Les **sanctions pénales** résultent du Code de commerce (ne pas soumettre les comptes à l'approbation de l'AG, etc.), du Code monétaire et financier (délit d'initié, de diffusion d'informations fausses ou trompeuses, de manipulation de cours) et du Code du travail (délit d'entrave). La **sanction civile** consiste en la privation (de plein droit ou sur décision du juge) des droits de vote attachés aux titres concernés.

L'évolution législative marque une généralisation de l'**obligation de communication des entreprises en matière d'environnement**. Paradoxalement, aucune sanction contraignante spécifique n'a été prévue. L'obligation de communication est proportionnée aux risques que la société fait courir à l'environnement :

- les sociétés cotées ou non cotées (qui dépassent des seuils fixés par décret) (SA ou SARL/SCA/SNC dont les parts sont détenues par une SARL/SA/SCA) sont tenues de présenter des **informations relatives aux questions d'environnement** dans leur rapport annuel de gestion ;
- les sociétés cotées ou SA/SCA non cotées qui dépassent certains seuils fixés par décret sont tenues de présenter des **informations sur la manière dont la société prend en compte les conséquences environnementales de son activité** ainsi que **sur ses engagements sociétaux en faveur du développement durable** ;
- les sociétés cotées ou non, exploitant des **installations classées**, sont tenues à une obligation d'information particulière.

Les sanctions de droit commun s'appliquent en cas de non-respect de cette obligation : sanction pénale (délit de diffusion d'information fausse ou trompeuse ou délit d'entrave) ou civile (nullité de la résolution adoptée, injonction de communiquer sous astreinte, questions écrites, demande de nomination d'un expert chargé d'établir une expertise de gestion, action en responsabilité contre les dirigeants, avis d'un organisme indépendant).

En matière de **protection des individus contre les traitements informatiques**, certaines données ne peuvent être collectées (ex. : origines raciales). Ainsi, un traitement ne peut porter que sur des données à caractère personnel satisfaisant à certaines conditions (ex. : les données doivent être collectées et traitées de manière loyale et licite).

En matière de contrats commerciaux numériques, lorsqu'elle est adressée par un moyen de communication à distance, l'offre de contrat doit comporter certaines informations obligatoires. L'acceptation du contrat électronique par la méthode du double clic consacre le principe de « *l'émission de l'acceptation confirmée* ». Lorsque le contrat est conclu, il doit être signé. La cryptographie recouvre deux modalités : les signatures numériques et le chiffrement. Dans les cas où un écrit est exigé pour que l'acte juridique soit valable, il peut être établi et conservé sous forme électronique.

EXERCICES AUTOCORRIGÉS

Ne pas envoyer à la correction

Exercice 1 : Cas société Demironde

ÉNONCÉ

La société Demironde est une entreprise artisanale spécialisée dans la fabrication d'embouchures de trompette, particulièrement réputée pour la qualité de ses produits. L'embouchure est la pièce de métal en contact avec les lèvres du trompettiste, et elle est extrêmement importante pour la production du son.

Après de longues et coûteuses années de recherches, la société Demironde a mis au point une gamme d'embouchures, à la forme très particulière, fondée sur un ajout de métal à des endroits stratégiques de l'embouchure. Cette forme très particulière est donnée à toutes les embouchures produites par la société Demironde.

En ce qui concerne les caractéristiques internes des embouchures, et qui sont différentes selon les styles de musique abordés par le trompettiste (jazz, classique, variétés...), la société Demironde les identifie par une suite de lettres et de numéro (par exemple, 13B4), ces numéros étant gravés sur l'embouchure juste au-dessous de la marque « Demironde ». Chaque embouchure est vendue au prix unitaire de 90 €.

Après plusieurs années de fortes ventes, la société Demironde a vu ses ventes d'embouchures brusquement chuter. La société Demironde s'est rendu compte que depuis 2 ans, la société Musiquepaschère vend sous l'appellation « Semironde » des embouchures reprenant tant la forme que la numérotation de ses embouchures au prix unitaire de 30 €.

TRAVAIL À FAIRE

La société Demironde vous demande quelle action entreprendre à l'encontre de la société Musiquepaschère.

CORRIGÉ

Règles juridiques

Le recours par une entreprise à l'**imitation** a pour but de profiter du succès d'une autre entreprise en trompant la clientèle.

L'imitation porte souvent sur les signes distinctifs, la notoriété ou un produit d'une autre entreprise.

Si l'imitation porte sur une marque, il convient de la distinguer de l'action en contrefaçon car les deux actions procèdent de causes différentes et ne tendent pas aux mêmes fins.

L'action en concurrence déloyale exige une faute alors que l'action en contrefaçon exige simplement une atteinte à un droit privatif. Par ailleurs, l'action en concurrence déloyale protège la libre concurrence alors que l'action en contrefaçon protège des droits privatifs.

Lorsque le signe distinctif est susceptible d'être protégé par un droit de propriété industrielle, deux situations doivent être envisagées :

- **Sans avoir acquis le droit de propriété industrielle**, le concurrent est protégé par la seule action en concurrence déloyale.
- **Après avoir acquis un droit de propriété industrielle**, le concurrent bénéficie d'une double protection. Il peut agir soit en contrefaçon, soit en concurrence déloyale, soit les deux cumulativement. Dans ce dernier cas, les deux actions sont distinctes. L'action en contrefaçon a

pour objet de protéger le signe et l'action en concurrence déloyale de protéger d'autres éléments d'identification de l'entreprise ou d'un produit. Dans ce cas, les deux actions sont portées devant la juridiction compétente pour statuer sur l'action en contrefaçon.

L'action en concurrence déloyale est fondée sur la **responsabilité civile pour faute** (responsabilité délictuelle) (art. 1382, C. civ.).

Solution en l'espèce

Il y a imitation tant de la marque (Demironde/Semironde) que des embouchures (forme, caractéristiques internes, numérotation) de la société Demironde.

L'imitation des embouchures ne peut être justifiée ni par la nature du produit, ni par la banalité du produit, ni par des exigences techniques.

Il convient de distinguer deux situations :

- sans avoir acquis de droit de propriété industrielle pour la marque « Demironde », la société Demoironde est protégée par la seule action en concurrence déloyale ;
- après avoir acquis un droit de propriété industrielle pour la marque « Demironde », la société Demironde bénéficie d'une double protection. Elle peut agir soit en contrefaçon, soit en concurrence déloyale, soit les deux cumulativement.

Dans ces deux hypothèses, la société Demironde pourra mettre en cause la responsabilité délictuelle de la société Musiquepaschère sur le fondement de l'article 1382 du Code civil.

Exercice 2 : Cas SASU Bobureaux

ÉNONCÉ

La SASU Bobureaux, société française soumise à l'IS, est propriétaire d'un immeuble de bureaux qu'elle donne en location. Cet immeuble a été financé, pour partie par un emprunt bancaire au taux de 5 %, garanti par une hypothèque sur l'immeuble, et pour partie par un prêt subordonné consenti par l'unique actionnaire de la SASU Bobureaux, la SARL Bobureaux Holding (société de droit luxembourgeois), au taux de 10 % et dépourvu de toute garantie. Dans ce schéma de financement, le prêt consenti par l'actionnaire luxembourgeois est dit subordonné à la dette bancaire dans la mesure où il ne peut être remboursé qu'après la dette bancaire.

La société a fait l'objet d'une vérification de comptabilité. Au cours de l'entretien de synthèse, l'inspecteur des impôts a précisé à M. Durant, président de la société, qu'il estimait que le taux pratiqué au titre du prêt subordonné était trop élevé, et qu'à son avis, il pouvait appliquer au minimum la théorie de l'acte anormal de gestion, voire infliger à la société la pénalité de 80 % pour abus de droit. Une pénalité de 80 % représentant plusieurs millions d'euros, M. Durant prend peur et vient vous consulter.

Il vous fait part tout d'abord de son incompréhension dans la mesure où on lui avait expliqué lors de la mise en place du financement que le schéma retenu était classique dans les sociétés immobilières. Le principal intérêt du prêt subordonné serait en effet de « remonter » de la trésorerie qui autrement resterait bloquée au niveau de la SASU Bobureaux du fait de la constatation des amortissements de l'immeuble rendant la société déficitaire et empêchant la distribution de dividendes.

TRAVAIL À FAIRE

1. Il vous demande dans un premier temps de lui expliquer la différence entre l'acte anormal de gestion et l'abus de droit, tant du point de vue de la qualification, que des sanctions. Il vous demande également si au vu des faits d'espèce, l'abus de droit pourrait être retenu.
2. Dans un deuxième temps, il vous demande de lui exposer les grandes étapes d'une procédure contentieuse. Dans l'hypothèse où il accepterait une partie des rectifications notifiées, il vous demande également de lui décrire les différentes voies qui s'offrent à lui pour parvenir à un accord rapide avec l'administration fiscale.

CORRIGÉ**Question n° 1****Règles applicables**

L'acte anormal de gestion est une **théorie jurisprudentielle** permettant à l'administration fiscale de rejeter la déduction de charges qui n'ont pas été supportées par une entreprise dans son propre intérêt. Les **rectifications** fondées sur l'acte anormal de gestion sont doubles, la charge est réintégrée dans les résultats de la société, et constitue un revenu réputé distribué pour le bénéficiaire. Il y a également application de l'intérêt de retard.

Le texte réprimant les abus de droit est codifié à l'article **L. 64 du LPF**. Cette procédure permet à l'administration de remettre en cause un montage juridique s'il est démontré que celui-ci a été **mis en place uniquement dans le but d'éluder l'impôt**. Outre le refus de l'octroi de l'avantage fiscal, les abus de droit sont sanctionnés par une **pénalité de 80 %**. Cette majoration de 80 % est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire.

Application

En l'espèce, il n'y a pas d'acte fictif (il y a bien eu un prêt de SARL Bobureaux Holding à SASU Bobureaux, avec remise effective des fonds), ni de volonté d'éluder l'impôt. Le schéma est en effet essentiellement financier, puisqu'il vise à permettre à l'associé d'appréhender partiellement la trésorerie de la SASU Bobureaux.

Remarque : En revanche, l'administration fiscale pourra invoquer que la SASU Bobureaux a consenti un avantage injustifié à son associé à hauteur de la différence entre le taux de 10 % et le taux auquel lui aurait prêté un prêteur indépendant, placé dans les mêmes conditions (i.e., un taux dit « de marché »).

Question n° 2

Classiquement, l'administration notifie les rectifications par voie de **proposition de rectification motivée**. Le contribuable a 30 jours pour présenter des **observations**.

Si le différend persiste, le contribuable peut demander la saisine de la **commission (nationale ou départementale) des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires** (compétente pour des questions de fait, comme en l'espèce, s'agissant du montant d'un taux d'intérêt), ou un entretien avec le **supérieur hiérarchique de l'inspecteur**, voire, avec l'**interlocuteur départemental**.

Si l'administration persiste, elle émettra un **avis de mise en recouvrement** contre lequel le contribuable devra former **réclamation contentieuse**. Si celle-ci est rejetée, le contribuable devra alors saisir le **tribunal administratif**, et le cas échéant, la cour administrative d'appel puis le Conseil d'État.

Afin d'accélérer le traitement du dossier, le contribuable peut également **transiger** avec l'administration ou saisir le **médiateur du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie**.

Par usage, le contribuable attend le rejet de sa réclamation contentieuse, lorsqu'il en a déposé une, pour formuler sa demande de **remise gracieuse**. L'administration fiscale est autorisée à accorder des remises d'impôts lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence (art. L. 247, LPF).

Exercice 3 : Cas société Primeurs de Provence

ÉNONCÉ

La société Primeurs de Provence est une SA spécialisée dans les fruits et légumes en provenance du sud de la France.

Son capital est de 89 000 € et elle est composée des actionnaires suivants :

- Albert Duroy : 20 % du capital ;
- Michel Druide : 20 % du capital ;
- Boualem El Far : 20 % du capital ;
- Monique Duverger : 10 % du capital ;
- Bernard Larmoyer : 10 % du capital ;
- Clotilde David : 5 % du capital ;
- François David : 5 % du capital ;
- Divers : 10 % du capital.

Le président de la société est M. Duroy, connu pour son caractère despotique et n'appréciant aucune critique des autres actionnaires.

Après plusieurs années de croissance constante, les résultats de la société sont catastrophiques. Des pertes sont même enregistrées au dernier bilan.

Clotilde David et son frère François qui possèdent ensemble 10 % du capital s'interrogent sur la gestion de la société.

TRAVAIL À FAIRE

1. De quels moyens disposent-ils pour obliger M. Duroy à leur donner des explications ?
2. Dans le cas où ils constatent que la situation actuelle est due essentiellement à la mauvaise gestion de M. Duroy, peuvent-ils engager une action en responsabilité contre le président ?

CORRIGÉ

Question n° 1

En droit

Les actionnaires disposent de plusieurs moyens pour obliger le président d'une SA à leur fournir l'information sur la gestion de la société.

Ainsi, ils ont la possibilité de **poser des questions écrites** : un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 5 % du capital (et les associations d'actionnaires) peuvent poser par écrit au directoire ou au président du conseil d'administration des questions sur une ou plusieurs opérations de gestion de la société. À défaut de réponse dans un délai d'un mois ou à défaut de communication d'éléments de réponse satisfaisants, ils peuvent demander la **nomination d'un expert chargé de présenter un rapport sur une ou plusieurs opérations de gestion** (art. L. 225-231, C. com.).

Par ailleurs, ils peuvent poser des questions écrites et ce, quelle que soit la fraction du capital qu'il représente, à compter de la convocation d'une assemblée ou interroger par écrit, deux fois par exercice, le directoire ou le président du conseil d'administration **sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation (procédure d'alerte)**.

Si le dirigeant refuse de communiquer ou de donner accès aux documents demandés par l'actionnaire, celui-ci peut demander au président du tribunal statuant en référé :

- soit d'**enjoindre sous astreinte** aux administrateurs ou dirigeants de les communiquer ;
- soit de **désigner un mandataire chargé de procéder** à cette communication.

En l'espèce

Clotilde David et son frère François disposent de la portion du capital qui leur permet de **poser par écrit** à M. Duroy des questions sur une ou plusieurs opérations de gestion de la société et demander la désignation d'un expert chargé d'établir un rapport.

De même, ils ont le droit de poser des questions écrites et ce, quelle que soit la fraction du capital qu'il représente, à compter de la convocation d'une assemblée ou interroger par écrit, deux fois par exercice, le président du conseil d'administration sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation (procédure d'alerte).

Ils peuvent demander au président du tribunal, statuant en référé, soit d'enjoindre sous astreinte au président de communiquer des informations, soit de désigner un mandataire chargé de procéder à cette communication.

Question n° 2**En droit**

Les dirigeants ont pour obligation de gérer la société de façon compétente, diligente et dans le respect de l'intérêt social, en écartant tout intérêt personnel et la violation de cette obligation met en jeu la responsabilité civile des dirigeants.

La faute de gestion est sanctionnée, sur le fondement de la responsabilité civile. La faute de gestion peut être soit fondée sur des critères économiques, soit sur des critères juridiques. Elle est fondée sur des critères juridiques lorsque le dirigeant ne gère pas la société dans l'intérêt social, mais dans son intérêt personnel.

Tout associé ou actionnaire qui subit personnellement un préjudice du fait d'un dirigeant de la société dont il est membre, peut engager une action individuelle en réparation de ce préjudice. Lorsqu'un dirigeant a commis une faute qui a causé un préjudice à la société, une action sociale en réparation peut être engagée par les représentants légaux de la société (au nom de cette société) ou par un associé (dans ce dernier cas on parle d'action *ut singuli*).

En l'espèce

L'action sociale pour fautes de gestion peut être engagée par Clotilde et François.

Exercice 4 : Cas SARL La lumière divine**ÉNONCÉ**

La SARL La Lumière divine est une société spécialisée dans les voyages religieux. Son gérant, M. Bronca, est une personne très avenante et sait trouver les moyens de persuasion pour obtenir des ristournes ou des remises auprès de ses partenaires.

L'affaire se développe correctement et génère des revenus substantiels aux deux associés, M. Bronca et M. Bastos.

M. Bronca a effectué plusieurs achats personnels avec la carte bancaire de la société. C'est vraiment par hasard que M. Bastos a eu connaissance de ces achats.

Par ailleurs, il a appris que la société a dû déboursier une somme de 20 000 € suite à la condamnation par le tribunal de commerce. M. Bronca a oublié de régler deux fournisseurs et ce, en dépit de plusieurs mises en demeure restées infructueuses.

TRAVAIL À FAIRE

Il vient vous consulter pour savoir quels sont les moyens qu'il peut entreprendre pour engager la responsabilité de M. Bronca.

CORRIGÉ**En droit**

Sur le plan civil, l'associé peut mettre en jeu la **responsabilité civile** du dirigeant lorsque ce dernier commet une faute dans l'exercice de ses fonctions lui causant un dommage personnel. Les associés d'une SARL ont la possibilité d'exercer l'**action individuelle**. Cette action ne peut être intentée que par l'associé qui s'estime **victime d'un préjudice personnel, indépendamment de celui éventuellement supporté par la société**. C'est le cas lorsque le dirigeant a commis une infraction au droit des sociétés entraînant un préjudice individuel ou a méconnu les droits de l'associé (renseignements inexacts pour souscrire au capital, refus d'exercice du droit de communication...). **Lorsque la société subit elle-même aussi un préjudice, l'associé peut exercer seul l'action sociale *ut singuli***, peu importe la fraction de capital détenu par lui.

Sur le plan pénal, l'associé peut agir sur le fondement de l'**abus de biens sociaux** lorsque le dirigeant utilise les deniers de la société à des fins sans rapport avec l'objet ou l'intérêt de la société. L'abus de biens sociaux est un délit, commis par un responsable d'une SARL qui, de mauvaise foi, fait sciemment usage des crédits, des biens ou des pouvoirs qu'il possède au sein de la société ou de l'institution, contraire à l'intérêt de celle-ci, à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou entreprise dans laquelle il est intéressé directement ou indirectement.

En l'espèce

M. Bastos pourra engager une action en responsabilité sur deux fondements :

- le préjudice subi par la société (action *ut singuli*), car la société a perdu de l'argent à cause de l'inertie du gérant ;
- l'action pénale sur le fondement de l'abus de biens sociaux.

Exercice 5 : Cas Alfred Geronimo**ÉNONCÉ**

M. Alfred Geronimo est agacé par les courriers publicitaires nominatifs qui lui sont envoyés par des sociétés vendant ou proposant des services de tout genre.

Après enquête, il s'avère que son nom figure sur la base de données d'une société qui collecte et vend des listings de clients aux différentes entreprises. À sa connaissance, il ne s'est jamais inscrit sur une liste ou donné son accord pour être « *fiché* » par un organisme quelconque.

Homme de principe et farouche défenseur de la vie privée, il souhaite connaître ses droits en cas de collecte de données personnelles à l'insu des personnes visées.

TRAVAIL À FAIRE

Que peut faire M. Alfred Geronimo ?

CORRIGÉ**Problème à résoudre**

Quels sont les recours d'une personne qui fait l'objet d'un traitement informatisé de ses données personnelles ?

Règle de droit

La loi informatique et libertés reconnaît aux personnes faisant l'objet d'un traitement les droits suivants :

- **Le droit d'information** : toute personne a le droit d'être informé de l'inscription de données le concernant dans un fichier de données informatiques et d'obtenir des informations concernant la composition de ce fichier.

- **Le droit d'opposition** : le droit d'opposition autorise toute personne à s'opposer, pour un motif légitime, à ce que soient insérées dans un fichier quelconque des informations qui la concernent. De plus, elle peut s'opposer, sans justification, à ce que ces données soient utilisées à des fins de prospection, en particulier commerciale.
- **Le droit d'accès** : il permet à toute personne, après justification de son identité, de vérifier l'exactitude des données qui la concernent et d'obtenir une copie desdites données pour un coût n'excédant pas celui de la reproduction.
- **Le droit de rectification** : toute personne peut rectifier, compléter, actualiser, verrouiller ou faire effacer des données erronées la concernant.

Solution

M. Alfred Geronimo peut exiger que la société qui détient des informations le concernant lui assure l'accès à ces informations, lui permette de rectifier les données dont il s'agit et prenne les mesures qui rendront effective son opposition à l'utilisation de ces données à des fins de prospection commerciale.

Si sa demande n'est pas satisfaite, il peut demander l'intervention de la CNIL ou engager une action devant une juridiction pénale.

Exercice 6 : Cas SARL Les saveurs du Berry

ÉNONCÉ

La SARL Les saveurs du Berry est une société spécialisée dans la vente de produits du Berry (confiture, saucissons à l'ail, gâteaux...).

La vente de ces produits se fait dans un local situé à Vierzon en plein centre-ville. Les nombreux clients et touristes ne tarissent pas d'éloges à propos des produits vendus par la société.

C'est pour cette raison qu'elle a décidé de lancer un site Internet pour élargir ses ventes et se faire ainsi connaître dans le monde entier.

TRAVAIL À FAIRE

1. Quelles sont les formalités que doit accomplir la SARL pour créer son site Internet ?
2. Quelles sont les obligations de la SARL à l'égard de ses clients sur Internet ?

Le gérant de la SARL Les saveurs du Berry souhaite adopter, dans les contrats de vente sur Internet, les conditions générales figurant dans un document qu'il a pu télécharger sur Internet.

Il souhaite écrire la clause suivante :

« Tout litige éventuel sera réglé par le tribunal de commerce de Vierzon (département du Cher), à l'exclusion de tout autre tribunal ; cette attribution de compétence s'appliquera, que la société "Les saveurs du Berry" soit demanderesse ou défenderesse. »

3. Cette clause est-elle valable ?
4. Quels sont les recours d'un consommateur sur Internet ?

CORRIGÉ

Question n° 1

Toute personne immatriculée au RCS doit indiquer les éléments suivants :

- son numéro unique d'identification ;
- la mention RCS ;
- la qualité de locataire gérant du fonds de commerce ;
- le nom commercial ;
- le numéro SIREN ;
- les coordonnées du prestataire, y compris son adresse de courrier électronique ;

- les coordonnées de l'autorité de surveillance compétente dans le cas où l'activité est soumise à un régime d'autorisation ;
- l'organisation à laquelle est rattachée la personne dans le cas d'une profession réglementée ;
- le numéro individuel d'identification pour les entreprises assujetties à la TVA.

Par ailleurs, le site marchand doit fournir au consommateur les informations suivantes :

- le nom du vendeur du produit ou du prestataire de service, son numéro de téléphone, son adresse ou, s'il s'agit d'une personne morale, son siège social et, si elle est différente, l'adresse de l'établissement responsable de l'offre ;
- le cas échéant, les frais de livraison ;
- les modalités de paiement, de livraison ou d'exécution ;
- l'existence d'un droit de rétractation, sauf dans les cas où les dispositions de la présente section excluent l'exercice de ce droit ;
- la durée de la validité de l'offre et du prix de celle-ci ;
- le coût de l'utilisation de la technique de communication à distance utilisée lorsqu'il n'est pas calculé par référence au tarif de base ;
- le cas échéant, la durée minimale du contrat proposé, lorsqu'il porte sur la fourniture continue ou périodique d'un bien ou d'un service.

Question n° 2

L'article L. 121-18 du Code de la consommation impose au site marchand une obligation d'information renforcée. Cette dernière doit indiquer une offre de contracter et comporter des informations détaillées lorsqu'elle est adressée par un moyen de communication à distance :

- le nom du vendeur du produit ou du prestataire de service, son numéro de téléphone, son adresse ou, s'il s'agit d'une personne morale, son siège social et, si elle est différente, l'adresse de l'établissement responsable de son offre ;
- le cas échéant, les frais de livraison ;
- les modalités de paiement, de livraison ou d'exécution ;
- l'existence d'un droit de rétractation, sauf dans les cas où les dispositions de la présente section excluent l'exercice de ce droit ;
- la durée de validité de l'offre et du prix de celle-ci ;
- le coût de l'utilisation de la technique de communication à distance utilisée lorsqu'il n'est pas calculé par référence au tarif de base ;
- le cas échéant, la durée minimale du contrat proposé, lorsqu'il porte sur la fourniture continue ou périodique d'un bien ou d'un service.

Par ailleurs, le consommateur doit recevoir, par écrit ou sur un autre support durable à sa disposition, en temps utile et au plus tard au moment de la livraison :

- une confirmation des informations données avant la conclusion du contrat ;
- une information sur les conditions et les modalités d'exercice du droit de rétractation ;
- l'adresse de l'établissement du fournisseur où le consommateur peut présenter ses réclamations ;
- les informations relatives au service après-vente et aux garanties commerciales ;
- les conditions de résiliation du contrat lorsque celle-ci est d'une durée indéterminée ou supérieure à un an.

Question n° 3

Il s'agit d'une clause d'attribution de juridiction valable entre commerçants mais interdite lorsqu'elle est stipulée à l'égard d'un consommateur.

Question n° 4

Le consommateur sur Internet peut agir, à sa discrétion, soit devant les tribunaux de son domicile, soit devant ceux du domicile de l'autre partie, et ce, dans les hypothèses suivantes :

- lorsqu'il s'agit d'une vente d'objets mobiliers corporels ;
- lorsqu'il s'agit d'un prêt à tempérament ou d'une autre opération de crédit liée au financement d'une vente de tels objets ;
- lorsque, dans tous les autres cas, le contrat a été conclu avec une personne qui exerce des activités commerciales et professionnelles.

INDEX

- Abus de droit 86
- Acte anormal de gestion 70
- Action de concert 154
- Action en concurrence déloyale 15
- Apport en industrie 108
- Apport pur et simple 121
- Clause léonine 109
- Comité de l'abus de droit fiscal 86
- Commission départementale de conciliation 86
- Compte bancaire mixte 68
- Contrat de coopération commerciale 24
- Contrefaçon 168
- Contrôle des concentrations 38
- Contrôle inopiné 64
- Convention réglementée 140
- Débauchage 13
- Délit de diffusion d'informations fausses ou trompeuses 162
- Dénigrement 10
- Dépendance économique 39
- Égalité des associés 152
- Égalité entre actionnaires 104
- Entente 28
- Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle 60
- Fusion 38
- Imitation 10
- Intérêt de retard 79
- Interlocuteur départemental 84
- Liberté du commerce et de l'industrie 9
- Marché 28
- Médiateur fiscal 84
- Mesure conservatoire 92
- Micro PAC 35
- Opposition à contrôle fiscal 68
- Parasitisme 12
- Prise de contrôle 39
- Prix d'achat effectif 25
- Procédure de rectification contradictoire 80
- Procédure d'imposition d'office 80
- Recours en annulation 98
- Recours en carence 98
- Recours en manquement 99
- Recours hiérarchique 83
- Recours préjudiciel 98
- Référencement 19
- Régime de la cessation d'entreprise 123
- Renvoi 41
- Revente à perte 25
- Substitution de base légale 92
- Sursis de paiement 92
- Théorie des équipements essentiels 34
- Transaction 84
- Unité économique commune 39

À envoyer à la correction
Auteur : Jacques VERNET

INFORMATIONS IMPORTANTES

Les devoirs doivent être rédigés de façon pertinente, complète et concise.

Afin d'éviter l'inflation de la taille des devoirs par copier-coller et/ou par développements hors sujet et inutiles, un devoir ne peut comporter au maximum que **6 pages recto** (police 12, interligne simple).

Seules les 6 premières pages seront corrigées.

En cas de constatation de copies présentant des similitudes troublantes, aucune des copies concernées ne sera notée.

Pour augmenter vos chances de réussir l'épreuve, il est impératif que vous vous entraîniez chez vous à faire des devoirs dans des conditions similaires à celles de l'examen, c'est-à-dire sur support papier.

EXERCICE 1 : DROIT DE LA CONCURRENCE (7 POINTS)

La société Eauclaire est une société de droit français et de taille internationale. Elle est spécialisée dans la vente d'eaux minérales en bouteilles. Elle a récemment étendu son activité au secteur des jus de fruits.

La société Eauclaire a mis en ligne, sur son site Internet, un jeu qui critique la qualité de l'eau du robinet. Elle a aussi fait éditer une petite bande dessinée qui est insérée dans les packs d'eau vendus en magasin. Cette bande-dessinée se veut pédagogique : elle critique la qualité de l'eau du robinet en expliquant qu'elle comporte des résidus de déchets organiques et des produits antibactériens nocifs. Elle précise qu'« *aucun traitement ne permet d'éliminer la totalité des pollutions des eaux de surface que sont nos lacs, fleuves et rivières, dans lesquels est généralement pompée l'eau du robinet* ».

Bien que n'ayant pas été nommément désignés, les concessionnaires du réseau public de distribution d'eau du robinet qui se sont regroupés pour l'occasion, envisagent une action en concurrence déloyale à l'encontre de la société Eauclaire afin de faire cesser sans délai les propos négatifs qu'elle tient.

TRAVAIL À FAIRE

1. Après avoir rappelé les faits, exposé la problématique juridique et rappelé la règle de droit, indiquer si l'action judiciaire en concurrence déloyale des concessionnaires du réseau public de distribution d'eau du robinet a une chance de prospérer. (2 points)

2. Indiquer quels types de responsabilités peuvent être recherchés en matière de concurrence déloyale. (1 point)

Suite à une nouvelle disposition législative interdisant désormais l'utilisation des bouteilles en verre pour la commercialisation des jus de fruits, la société Eauclaire décide, de manière confidentielle et en accord avec plusieurs industries majeures dans la production de jus de fruits, de répercuter sur le prix de vente l'économie réalisée par l'abandon des conditionnements en verre qui étaient onéreux.

Une société concurrente, la SA Jogger, qui n'a pas fait partie de l'accord et qui ne souhaite pas répercuter l'économie réalisée, envisage de saisir l'Autorité de la concurrence pour faire cesser les agissements de la société Eauclaire.

3. Après avoir rappelé les faits, exposé la problématique juridique et rappelé la règle de droit, indiquer si l'action en justice de la société Jogger a une chance de prospérer devant l'Autorité de la concurrence. (2 points)

La chaîne de distribution Intermarket commercialise les produits de la SA Eauclaire (eaux, jus de fruits, etc.). À l'occasion de son 25^e anniversaire d'existence, la société Intermarket décide de proposer dans ses rayons des animations pour les clients. Alors que cela n'avait jamais été évoqué, elle demande en juin 2013 à la SA Eauclaire de supporter les frais d'animation du rayon où sont vendus ses produits. En contrepartie, la SA Eauclaire bénéficiera d'un règlement plus rapide de ses factures.

La SA Intermarket demande à ce que la nature exacte et la rémunération des prestations ne soient pas évoquées.

4. Après avoir rappelé l'état du droit, indiquer si la relation commerciale qui lie la société Eauclaire à la société Intermarket doit être regardée comme conforme aux prescriptions du droit de la concurrence en matière de coopération commerciale. (2 points)

EXERCICE 2 : PROCÉDURE FISCALE (8 POINTS)

La société Balzac est une société anonyme établie à Tours (France). Son activité principale, depuis 1998, est la vente d'appareils ménagers. Elle clôture ses exercices fiscaux au 31 décembre de chaque année. Elle relève du régime simplifié d'imposition à l'impôt sur les sociétés (IS) mais a opté, pour des raisons pratiques, pour le régime réel mensuel en matière de TVA. La date de dépôt des déclarations a été fixée au 22 de chaque mois.

Son capital est détenu à 82 % par des personnes morales soumises à l'IS et pour le surplus par son dirigeant, M. de Rubempré.

M. Raphaël de Valentin, inspecteur des finances publiques à la 7^e brigade départementale de vérification de Tours, adresse, le 9 novembre 2012, un avis de vérification à la société Balzac. Cet avis, accompagné de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, reçu par la société le 21 novembre 2012 annonçait une première intervention au siège social de l'entreprise le 3 décembre 2012 à 10 heures.

L'avis de vérification a visé les trois derniers exercices déposés, soit ceux clos au 31/12/2008, au 31/12/2010 et au 31/12/2011 ainsi que la TVA pour la période du 01/01/2008 au 31/12/2012. Les déclarations de résultats et de TVA relatives à l'année 2009 n'ont pas été déposées.

TRAVAIL À FAIRE

1. Après avoir rappelé la règle de droit, indiquer en quoi les exercices visés par l'avis de vérification posent problème. (1,5 point)
2. Citer au moins trois mentions essentielles qui doivent obligatoirement figurer sur l'avis de vérification de comptabilité. (1 point)

Lors de la première intervention sur place, M. de Rubempré a présenté l'ensemble de la comptabilité et des pièces comptables au vérificateur. La réunion de synthèse a été proposée lors de la dernière intervention sur place, le 05/04/2013.

Le vérificateur n'a pas emporté de documents : l'ensemble des documents et pièces comptables est resté dans les locaux de l'entreprise. Cela n'était pas nécessaire car le vérificateur disposait des informations suffisantes dès la première intervention. Cela explique qu'il n'ait effectué que deux interventions sur place (la première fois et lors de la réunion de synthèse).

3. Le contrôle sur place des documents comptables doit-il se dérouler nécessairement dans les locaux de l'entreprise ? (1 point)
4. Indiquer les conséquences qu'aurait eues un « contrôle sur place » dans les bureaux de l'administration fiscale plutôt que dans les locaux de l'entreprise. (1 point)
5. Indiquer en quoi le respect du débat oral et contradictoire est menacé dans le cadre de la vérification engagée à l'encontre de la SA Balzac. (1 point)

Les opérations de contrôle sur place ont révélé de nombreuses insuffisances ou omissions dans les montants portés par la société Balzac dans ses déclarations fiscales. Certaines, de par leur gravité et leur récurrence, ont justifié l'application d'une majoration de 40 % pour manquement délibéré. Le vérificateur a maintenu cette majoration malgré l'avis contraire de son supérieur hiérarchique, l'inspectrice départementale des finances publiques, Mme Eugénie Grandet. Celle-ci n'a donc pas visé la proposition de rectification.

Ayant exposé les conséquences financières des rehaussements lors de la réunion de synthèse, le vérificateur n'a pas jugé utile de rappeler ces conséquences financières dans la proposition de rectification. N'ayant pas les moyens de les contester, la société Balzac a accepté le 18/04/2013 les rehaussements qui lui ont été notifiés (selon la procédure de rectification contradictoire) le 12/04/2013 au titre de :

- l'IS de l'exercice clos le 31/12/2010 : 86 000 € ;
- l'IS de l'exercice clos le 31/12/2011 : 113 000 €.

De ce fait, le vérificateur a mis en recouvrement les impositions supplémentaires le 30/04/2013.

6. Indiquer quelle(s) irrégularité(s) comportent la proposition de rectification et la procédure de mise en recouvrement. (1,5 point)

7. Si M. de Rubempré avait entendu contester les rehaussements dès la réception de la proposition de rectification, aurait-il pu adresser immédiatement une réclamation contentieuse au supérieur hiérarchique du vérificateur, s'agissant d'une proposition de rectification notifiée selon la procédure contradictoire ? (1 point)

Test Vrai/Faux (5 points)

QUESTIONS

Répondre par « Vrai » ou « Faux » à chacune des propositions suivantes, sans expliquer son choix.

1. L'avis de vérification, accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, n'est utilisé qu'en matière de contrôle fiscal externe.
2. L'impôt qui résulte d'une déclaration spontanée du contribuable (au titre d'une année donnée) ne peut plus être modifié par la suite.
3. L'article L. 80 A du LPF prévoit dans son premier alinéa qu'« il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration ». L'article L. 80 B, 1° du LPF précise que « la garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi ». À la lecture de ces deux articles, l'absence de réponse de l'administration dans le délai de 3 mois vaut accord tacite.
4. Les notions d'abus de droit et d'acte anormal de gestion se confondent en fiscalité.
5. Les « droits » mis en recouvrement suite à une opération de contrôle fiscal correspondent au montant total (impôt et sanctions fiscales) mis en recouvrement par l'administration fiscale.
6. La fraude fiscale peut avoir pour effet d'exposer son auteur à des poursuites pénales et correctionnelles, en plus des sanctions pécuniaires fiscales.
7. La nature de l'activité d'une entreprise (vente ou prestations de services) est sans incidence sur le déroulement du contrôle fiscal externe.
8. Le régime d'imposition d'une activité (BIC ou IS) n'a pas d'incidence sur l'engagement de la vérification de comptabilité.
9. Une personne qui ne dépose pas ses déclarations de résultats depuis plusieurs années ne peut pas faire l'objet de majorations pour manquement délibéré.
10. Dans le cadre des opérations de contrôle fiscal externe, le droit de contrôle ne peut être régulièrement opéré sur une année qui n'est pas visée dans l'avis de vérification.
11. Les effets de la procédure de rectification contradictoire et de la procédure d'imposition d'office ne portent que sur l'application des majorations et l'étendue du droit de réponse du contribuable.
12. Dès lors que le contribuable vérifié est défaillant sur un seul des exercices vérifiés, il encourt une procédure d'imposition d'office sur l'ensemble des rehaussements, y compris ceux relatifs à des déclarations déposées spontanément.
13. Les irrégularités liées à la procédure de vérification générale de comptabilité ne peuvent concerner que les phases d'engagement de contrôle (rédaction de l'avis de vérification) ou la phase de contrôle sur place.

14. Afin de déterminer la juridiction matériellement compétente, l'action en concurrence déloyale obéit aux règles de droit commun.
15. En droit de la concurrence, le prix imposé est admis dans certains cas.
16. La position dominante sur un marché pertinent est interdite et sanctionnée tant en droit européen qu'en droit national.
17. Les reventes à pertes sont toujours interdites.
18. Dans la jurisprudence en matière de droit de la concurrence, les notions de « concurrence parasitaire », « agissements parasitaires » ou « parasitisme » sont équivalentes.
19. La théorie des « prix prédateurs » consiste à pratiquer un prix très bas pour éliminer la concurrence.
20. Même lorsqu'elles dépassent les seuils fixés par les autorités européennes, les concentrations d'entreprises (comme les ententes) ne sont pas systématiquement interdites.



À envoyer à la correction

Auteurs : Frédéric BOTTARO et Haiying WANG-FOUCHER

INFORMATIONS IMPORTANTES

Les devoirs doivent être rédigés de façon pertinente, complète et concise.

Afin d'éviter l'inflation de la taille des devoirs par copier-coller et/ou par développements hors sujet et inutiles, un devoir ne peut comporter au maximum que **6 pages recto** (police 12, interligne simple).

Seules les 6 premières pages seront corrigées.

En cas de constatation de copies présentant des similitudes troublantes, aucune des copies concernées ne sera notée.

Pour augmenter vos chances de réussir l'épreuve, il est impératif que vous vous entraîniez chez vous à faire des devoirs dans des conditions similaires à celles de l'examen, c'est-à-dire sur support papier.

La société par actions simplifiée Frost a pour objet la fabrication de vêtements en matériau technique très efficace pour protéger du froid.

La société a été créée en 2010. Son capital est de 50 000 € divisé en 2 000 actions de 25 € chacune. M. Yves Ascayer et neuf autres associés détiennent chacun 100 actions. Cinquante autres actionnaires détiennent quant à eux 20 actions chacun.

Tous les actionnaires sont des personnes physiques.

Le capital a été entièrement libéré.

L'exercice de la SAS est clos le 31 décembre de chaque année.

Les statuts prévoient notamment :

- que le président doit être désigné parmi les actionnaires ;
- qu'il doit disposer de compétences techniques avérées ;
- qu'il sera secondé par un conseil d'administration composé de trois administrateurs, eux aussi choisis parmi les actionnaires ;
- que les règles relatives aux assemblées et à l'information permanente des actionnaires seraient celles prévues par le Code de commerce pour les SARL ;
- que les actions sont librement cessibles ;
- que les décisions de transformation peuvent être prises par le seul Président.

M. Yves Ascayer, inventeur du textile, a été désigné président lors de la création de la société.

Au début de l'année 2012, sept des actionnaires détenant 20 actions chacun ont cédé la totalité de leurs actions à Mme Géraldine Manchot, qui détient ainsi 140 actions.

Suite à l'acquisition de ces actions, Mme Géraldine Manchot souhaite avoir des informations plus précises sur les exercices clos en 2010 et 2011.

TRAVAIL À FAIRE

1. Comment peut-elle obtenir ces informations ? M. Yves Ascayer peut-il s'y opposer ? (2,5 points)

Mme Géraldine Manchot estime que certaines opérations réalisées par M. Yves Ascayer sont hautement contestables et souhaite recueillir un avis éclairé sur ces opérations.

2. Mme Géraldine Manchot peut-elle demander la désignation d'un expert et à quelle(s) condition(s) ? (2,5 points)

Au cours de l'année 2012, la SAS a réalisé un chiffre d'affaires de 678 000 € et un bénéfice net de 37 500 €.

3. À quel régime fiscal est, en principe, soumise la SAS Frost ? (1 point)

4. Si la SAS Frost est soumise à l'impôt sur les sociétés, au titre de l'exercice 2012, quel est son taux d'imposition ? (2 points)

Afin de permettre à la société de développer son activité, M. Yves Ascayer envisage de la transformer en société anonyme et souhaite que celle-ci puisse proposer ses titres sur un marché réglementé.

5. La décision de transformation de la SAS en SA peut-elle être décidée, conformément aux statuts, par le seul président ? (2,5 points)
6. Quelles sont les conséquences fiscales de la transformation de la SAS en SA ? (2 points)

M. Yvan Picol, administrateur, a été révoqué de ses fonctions d'administrateur lors de l'assemblée des actionnaires du 25 juin 2013, sans que ce point ait été inscrit à l'ordre du jour proposé par le conseil d'administration. M. Yvan Picol conteste cette révocation en se prévalant du pacte d'actionnaires signé en 2010 selon lequel la révocation d'un administrateur doit être préalablement autorisée par le conseil d'administration.

7. L'argument de M. Picol, tiré de la violation d'un pacte d'actionnaires, est-il fondé ? Pour répondre à cette question, vous vous appuyerez sur l'arrêt rendu par la Cour de cassation le 14 mai 2013, reproduit ci-après. (1 point)

Au cours de l'année 2013, la SAS est régulièrement transformée en SA. La structure de la SA est de type « classique » avec un directeur général et un conseil d'administration.

Le conseil d'administration se compose de cinq administrateurs, dont Mme Géraldine Manchot. M. Yves Ascayer a été désigné directeur général.

La société a entrepris les démarches pour que ses titres soient admis aux négociations sur un marché réglementé, démarches qui ont finalement abouti.

Le capital social a, à cette occasion, été porté à 250 000 € divisé en 25 000 actions de 10 € chacune. Il n'y a pas eu création d'actions de préférence.

Mme Géraldine Manchot a alors procédé à l'acquisition d'actions et détient 2 600 actions à ce jour.

8. L'acquisition des actions par Mme Géraldine Manchot est-elle libre ou est-elle soumise à une formalité particulière de déclaration ? (2 points)

Mme Géraldine Manchot étant un actionnaire important et un administrateur dynamique, la société Frost décide de lui accorder un important avantage en nature en mettant à sa disposition un élégant coupé sport, de grande valeur. Cette décision a été prise par le conseil d'administration au cours d'une réunion assez houleuse à l'issue de laquelle quatre administrateurs ont voté pour l'attribution de cet avantage en nature. Seul M. Paul Nord a voté contre.

9. Le droit des sociétés impose-t-il une formalité particulière s'agissant de la mise à disposition d'un coupé sportif au profit de Mme Géraldine Manchot ? (2,5 points)
10. En admettant que cette mise à disposition soit considérée comme préjudiciable à la société, quelles en seraient les conséquences pour les administrateurs qui ont autorisé cette opération ? Le sort de M. Paul Nord serait-il différent de celui des autres administrateurs ? (2 points)

Cass. com., 14 mai 2013, n° 11-22845

[...]

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que M. X..., administrateur, président du conseil d'administration et directeur général de la société anonyme Asterop (la société), a été révoqué de ses fonctions d'administrateur lors de l'assemblée des actionnaires réunie le 30 juin 2008 sans que ce point ait été inscrit à l'ordre du jour ; que faisant valoir que sa révocation était abusive, tant en raison de l'inobservation du principe de la contradiction que des circonstances à caractère vexatoire ayant entouré cette décision, M. X... a fait assigner la société en paiement de dommages-intérêts ; qu'il a, en outre, fait assigner aux mêmes fins M. Y... et six autres actionnaires (les actionnaires majoritaires) à qui il a reproché d'avoir commis un abus de droit en agissant de manière déloyale et d'avoir, en outre, méconnu les stipulations d'un pacte d'actionnaires auquel il était lui-même partie ;

[...]

.../...

.../... Sur le second moyen :

Attendu que M. X... fait le même grief à l'arrêt alors, selon le moyen :

1°/ que les conventions obligent non seulement à ce qui y exprimé, mais encore à toutes les suites que l'équité, l'usage ou la loi donnent à l'obligation d'après sa nature ; que l'arrêt a relevé que l'article 11 (c) du pacte d'actionnaires litigieux prévoyait que « les parties s'engagent à faire en sorte qu'aucune décision ne soit prise, ni aucune action entreprise par la société concernant les questions énumérées ci-dessous (et notamment la nomination ou la désignation des personnes-clés et les conditions de leur emploi) sans l'autorisation préalable du conseil d'administration décidée à la majorité des 8/10^{es} des administrateurs alors en fonction » ; que pour débouter M. X... de sa demande fondée sur la violation de ce pacte d'actionnaires, l'arrêt a retenu qu'aucune de ses dispositions de ce pacte n'évoque « expressément » la révocation d'une des personnes-clés ; qu'en statuant ainsi, sans rechercher, comme elle y était invitée, s'il ne résultait pas de l'article 11 (c) du pacte d'actionnaires que les parties avaient implicitement mais nécessairement entendu que ses dispositions soient également applicables, par parallélisme des formes, à la révocation des personnes-clés, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 1134 et 1135 du Code civil ;

2°/ que la circonstance qu'un pacte d'actionnaires ne puisse limiter le droit pour l'assemblée générale des actionnaires de révoquer à tout moment un administrateur n'exclut pas la responsabilité des personnes qui ont conclu le pacte en cas de méconnaissance de ses termes ; qu'en déboutant M. X... de son action en responsabilité personnelle des actionnaires pour avoir violé le pacte qu'ils avaient souscrits, au prétexte que le droit, pour l'assemblée générale des actionnaires, de révoquer à tout moment un administrateur ne saurait être limité par un pacte entre actionnaires, la cour d'appel a violé l'article 1147 du Code civil ;

3°/ que la cassation à intervenir sur le premier moyen, en ce que la cour d'appel n'a pas répondu aux conclusions de l'intimé relativement aux conditions dans lesquelles le quitus lui a été refusé et a procédé par voie de simple affirmation concernant le bien fondé des arguments et moyens des actionnaires atteindra nécessairement le chef du dispositif par lequel elle a débouté l'intimé de sa demande tendant à voir condamner les actionnaires, par application de l'article 624 du code de procédure civile ;

Mais attendu, en premier lieu, qu'est illicite toute stipulation ayant pour objet ou pour effet de porter atteinte à la libre révocabilité de l'administrateur d'une société anonyme ; qu'ayant relevé que l'interprétation du pacte d'actionnaires dont se prévalait M. X..., selon laquelle sa révocation de ses fonctions d'administrateur devait être préalablement autorisée par le conseil d'administration, aurait eu pour effet de limiter le droit de l'assemblée générale des actionnaires de révoquer à tout moment un administrateur, la cour d'appel en a déduit à bon droit que M. X... n'était pas fondé en sa demande tendant à la mise en œuvre de la responsabilité des actionnaires en raison de l'inobservation de cette convention ;

[...]

