

**TOULOUSE
CAPITOLE**
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de
l'Université Toulouse 1 Capitole.

*RÉGIME DES DISTRIBUTIONS DE BÉNÉFICES : DROIT DES SOCIÉTÉS VERSUS RÉALISME
FISCAL...*

ARNAUD DE BISSY

Référence de publication : Droit fiscal n° 20, 16 Mai 2019, comm. 263

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,
contacter portail-publi@ut-capitole.fr

RÉGIME DES DISTRIBUTIONS DE BÉNÉFICES : DROIT DES SOCIÉTÉS VERSUS RÉALISME FISCAL...

L'absence de consignation de la décision de l'associé unique d'une EURL dans le registre prévu à l'article L. 223-31 alinéa 3 du Code de commerce pour l'intégralité de la somme distribuée, ne suffit pas à rendre irrégulière la décision de distribution et à priver le bénéficiaire de l'abattement de 40 % sur les revenus distribués.

CE, 8e et 3e ch., 27 mars 2019, n° 421211, Patrick Sauvaire, concl. K. Ciavaldini, note A. de Bissy :
JurisData n° 2019-004842

Publié aux tables du Recueil LebonDécisions antérieures : TA Marseille, 13 mai 2016, n° 1401044 ; CAA Marseille, 5 avr. 2018, n° 16MA03635

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) Cabinet Patrick Sauvaire, dont M. Sauvaire était l'unique associé, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au cours de laquelle l'Administration a relevé que cette entreprise avait procédé en 2007 à une distribution, au profit de M. B, d'une somme de 120 000 euros inscrite au crédit de son compte courant et déclarée par celui-ci au titre de l'impôt sur le revenu de l'année 2007 dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, alors que le procès-verbal de l'assemblée générale du 30 mai 2007 mentionnait l'adoption d'une décision de distribution portant sur une somme limitée à 60 000 euros. À l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a remis en cause le bénéfice de l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158 du Code général des impôts pour la fraction de la distribution déclarée par M. Sauvaire excédant la somme de 60 000 euros mentionnée dans le procès-verbal de l'assemblée générale et l'a assujéti à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2007. Le ministre de l'Action et des Comptes publics se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 5 avril 2018 par lequel la cour administrative d'appel de Marseille a rejeté l'appel qu'il avait formé contre le jugement du 13 mai 2016 du tribunal administratif de Marseille prononçant la décharge des rappels d'impôts litigieux.

2. Aux termes du troisième alinéa de l'article L. 223-31 du Code de commerce, dans les sociétés ne comportant qu'un seul associé, les décisions prises par l'associé unique, en lieu et place de l'assemblée générale, sont répertoriées dans un registre.

3. En application du 2° du 3 de l'article 158 du Code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année 2007, les revenus de capitaux mobiliers « *distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent ou soumises sur option à cet impôt, ayant leur siège dans un État de la*

Communauté européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et résultant d'une décision régulière des organes compétents, sont retenus, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, pour 60 % de leur montant ». Pour l'application de ces dispositions, une décision de distribution de dividendes n'est irrégulière que si elle n'a pas été prise par l'organe compétent, si elle est le résultat d'une fraude ou si elle n'entre dans aucun des cas pour lesquels le Code de commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéfices.

4. Pour rejeter l'appel du ministre, la cour a jugé que la seule circonstance que la décision de distribution en litige n'avait pas été consignée, pour l'intégralité de la somme de 120 000 euros, dans le procès-verbal d'assemblée générale prévoyant cette distribution et n'avait pas fait l'objet de la consignation au registre prévue par les dispositions de l'article L. 223-31 du Code de commerce précité n'était pas de nature à justifier la remise en cause du bénéfice de l'abattement de 40 % prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du Code général des impôts, dès lors qu'une telle circonstance ne permettait, par elle-même, de regarder la distribution, au sens et pour l'application de ces dispositions, ni comme n'ayant pas été décidée par l'organe compétent de la société, ni comme entachée de fraude, ni comme n'entrant pas dans l'un des cas pour lesquels le Code de commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéfices. En statuant ainsi, la cour n'a pas commis d'erreur de droit.

5. Il résulte de ce qui précède que le pourvoi du ministre de l'action et des comptes publics doit être rejeté.

(...)

RÉGIME DES DISTRIBUTIONS DE BÉNÉFICES : DROIT DES SOCIÉTÉS VERSUS RÉALISME FISCAL...

Conclusions

1 – La présente affaire pose la question de la transposition au cas d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) de votre décision du 11 mai 2015 (*CE, 10e et 9e ss-sect., 11 mai 2015, n° 369261, M. et Mme Von Doellinger et n° 369257, Mme Susanne : Dr. fisc. 2015, n° 39, comm. 585, concl. É. Bokdam-Tognetti, note A. de Bissy ; RJF 8-9/2015, n° 691*), qui a défini limitativement les vices conduisant le juge de l'impôt à regarder comme irrégulière une décision de distribution de dividendes par une société.

2 – M. Patrick Sauvaire exerçait une activité d'avocat et de conseil juridique dans le cadre d'une EURL ayant opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Cette EURL a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, au cours de laquelle l'Administration a relevé qu'elle avait procédé à une distribution de 60 000 € en vertu d'un procès-verbal de l'assemblée générale du 30 mai 2007, alors qu'une somme de 120 000 € était inscrite au crédit du compte courant de M. Sauvaire sous le libellé « AGO 30/05/2007 Distributions dividendes ».

Pour le calcul de l'impôt sur le revenu dont il était redevable au titre de l'année 2007, M. Sauvaire a fait application à la somme de 120 000 € des dispositions du 2° du 3 de l'article 158 du CGI qui prévoient, dans leur rédaction applicable à l'année d'imposition en litige, qu'un abattement de 40 % est pratiqué sur le montant brut des dividendes et revenus assimilés distribués par les sociétés françaises ou étrangères soumises à l'impôt sur les sociétés sur la base d'une « décision régulière des organes compétents ».

Dans le cadre d'un contrôle sur pièces du dossier fiscal de M. Sauvaire, l'Administration a remis en cause, pour la fraction de 60 000 € excédant le montant indiqué sur le procès-verbal de l'assemblée générale du 30 mai 2007, l'abattement de 40 % que M. Sauvaire avait appliqué.

M. Sauvaire a contesté la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu mise à sa charge devant le tribunal administratif de Marseille qui, par un jugement du 13 mai 2016, a fait droit à sa demande en décharge. L'appel du ministre a été rejeté par un arrêt du 5 avril 2018 de la cour administrative d'appel de Marseille (*concl. S. Ouillons ss CAA Marseille, 5 avr. 2018 : RJF 11/2018, n° 1105, C 1105 ; BF 11/2018, n° 937*).

3 – Le ministre se pourvoit en cassation en soulevant un unique moyen. Il soutient que la cour a méconnu les dispositions du 2° du 3 de l'article 158 du CGI en confirmant la décharge de l'imposition en litige, alors que la décision de distribution des 60 000 € au titre desquels l'abattement a été refusé par

l'Administration ne respectait pas le formalisme prévu par l'article L. 223-31 du Code de commerce. Cet article prévoit que, pour les EURL, les décisions de l'associé unique, prises au lieu et place de l'assemblée des associés dans le cas d'une SARL, sont répertoriées dans un registre.

4 – La cour a d'abord rappelé le considérant de principe de votre décision *Mme Susanne* précitée : pour l'application du 2° du 3 de l'article 158 du CGI, une décision de distribution de dividendes n'est irrégulière que si elle n'a pas été prise par l'organe compétent, si elle est le résultat d'une fraude ou si elle n'entre dans aucun des cas pour lesquels le Code de commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéfices. Cette décision s'inscrivait dans le prolongement de celles par lesquelles vous avez précisé, dans le cadre de l'ancien système de l'avoir fiscal, ce qu'il fallait entendre par « décision régulière des organes compétents » d'une société. Comme le rappelait Émilie Bokdam-Tognetti dans les conclusions sur la décision du 11 mai 2015, vous avez d'abord défini les dividendes comme les produits de l'épargne investie en actions, parts sociales ou parts bénéficiaires, qui sont périodiques ou renouvelables, prélevés sur les bénéfices ou les réserves et servis à l'ensemble des associés par suite d'une décision régulière de l'assemblée générale de la société (*CE, 7e et 9e ss-sect., 8 juill. 1992, n° 88734 : JurisData n° 1992-047554 ; Lebon, p. 284 ; Dr. fisc. 1993, n° 5, comm. 125, concl. M.-D. Hagelsteen ; JCP E 1992, pan. p. 355 ; Dr. sociétés 1993, comm. 43, note M. Deslandes ; RJF 8-9/1992, n° 1172, chron. J. Turot, p. 659 à 666 ; BJS 1992, n° 10, note N. Chahid-Nourai, p. 1122*). Vous avez ensuite, dans la décision du 29 décembre 1995 (*CE, 9e et 8e ss-sect., 29 déc. 1995, n° 140219, min. c/ Sté Hygiène et dératissage d'Auvergne : JurisData n° 1995-049391 ; Lebon, p. 469 ; Dr. fisc. 1996, n° 7, comm. 172 ; Dr. fisc. 1996, n° 11, comm. 318, concl. Ph. Martin ; RJF 2/1996, n° 196*), limité le bénéfice de l'avoir fiscal « aux produits distribués par une société à ses associés à titre de dividendes, en vertu d'une décision prise par l'assemblée générale de ses actionnaires ou porteurs de parts, dans les conditions prévues par la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales », excluant par suite du champ de l'avoir fiscal les bénéfices « réputés distribués » au regard de la loi fiscale. Enfin, dans la décision du 26 février 2001 (*CE, 3e et 8e ss-sect., 26 févr. 2001, n° 219834, M. Anzalone : JurisData n° 2001-061762 ; Lebon, p. 91 ; Dr. fisc. 2001, n° 27, comm. 611 ; RJF 5/2001, n° 619 ; BDCF 5/2001, n° 66, concl. S. Austray ; Rev. sociétés 2001, p. 375, note O. Fouquet*), vous avez confirmé que vous reteniez une définition de la notion de dividendes issue du droit des sociétés en examinant si la loi du 24 juillet 1966 (abrogée, à compter du 1er janvier 2001, par l'ordonnance n° 2000-912 du 18 septembre 2000 relative à la partie législative du Code de commerce) ou d'autres dispositions faisaient obstacle à ce que les clauses du contrat de société prévoient une distribution des bénéfices aux associés selon une clé de répartition différente de celle qui résulterait seulement de la part des associés dans le capital social. Ayant estimé que tel n'était pas le cas, vous en avez déduit que les dividendes ainsi distribués aux actionnaires ou porteurs de parts, dans des conditions régulières, ouvraient droit à l'avoir fiscal.

Dans la décision du 11 mai 2015, vous avez clairement limité le champ de votre contrôle, en tant que juge de l'impôt, sur la régularité d'une distribution de dividendes. Vous contrôlez trois choses fondamentales, liées à la substance de la décision : la compétence de l'organe qui a pris la décision ; le fait que celle-ci ne résulte pas d'une fraude et, enfin, que la distribution en cause n'est pas proscrite par le Code de commerce. Émilie Bokdam-Tognetti indiquait qu'en recourant à la notion de « revenus résultant d'une décision de distribution régulière », le législateur n'avait sans doute pas entendu transformer le juge de l'impôt en juge

de la validité, notamment formelle et procédurale, des décisions de l'entreprise au regard du droit des sociétés, ni le conduire à poser, au moindre doute sur ce point, des questions préjudicielles au juge judiciaire.

5 – Faisant application des principes dégagés par votre décision n° 369257, la cour a ensuite rappelé que le ministre ne soutenait pas que la décision de distribution serait le résultat d'une fraude ou n'entrerait pas dans l'un des cas pour lesquels le Code de commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéficiaires. En ce qui concerne la troisième condition, la cour a jugé que M. Sauvaire, en sa qualité d'associé unique de la société, était l'organe compétent pour décider de procéder à la distribution. Elle a ajouté que, dès lors, la circonstance que la seule décision régulière prise par l'associé unique de l'EURL a été le procès-verbal de l'assemblée générale du 30 mai 2007, prévoyant une distribution limitée à 60 000 €, en méconnaissance du formalisme prévu à l'article L. 223-31 du Code de commerce, ne suffisait pas à considérer que la somme de 120 000 € ne pouvait pas, dans son intégralité, être regardée comme une distribution au sens et pour l'application du 2° du 3 de l'article 158 du CGI.

Ces motifs sont parfaitement en phase avec votre décision n° 369257. Nous pensons que vous pourrez les valider, bien que le cas des EURL présente des spécificités : à la différence d'une SARL, le processus de décision est concentré dans la personne de l'associé unique, ce qui permet, comme en l'espèce, qu'une décision de distribution résulte de la seule manifestation de volonté, non formalisée, de l'intéressé.

L'inscription dans le registre fait sans conteste partie de ces formalités procédurales dont vous avez décidé de ne pas contrôler le respect. Certes, cette formalité est importante, dans la mesure où elle officialise la distribution vis-à-vis des tiers. La Cour de cassation juge ainsi que la décision fixant la rémunération du gérant associé unique d'une EURL doit être répertoriée dans le registre prévu à l'article L. 223-31 du Code de commerce, sous peine de nullité pouvant être demandée par tout intéressé (*Cass. com.*, 25 sept. 2012, n° 11-22.337, F-P+B, *Sté A'semblable c/ B* : *JurisData* n° 2012-021520 ; *Dr. sociétés* 2012, comm. 207, note D. Gallois-Cochet ; *Rev. sociétés* 2013, p. 104, note A. Couret ; *RJDA* 2/2013, n° 168 ; *BRDA* 22/2012). Mais, comme nous l'avons dit, l'angle de contrôle du juge fiscal n'est pas celui du juge civil et le juge fiscal s'est déjà engagé, de manière réfléchie et relative, dans la voie d'une autonomie par rapport au juge civil pour définir, au sens et pour l'application de la loi fiscale, ce qu'est une « décision régulière des organes compétents » de la société.

Contrairement à ce que soutient le ministre, il ne nous semble pas que la spécificité du processus de décision dans le cas d'une EURL, liée au fait qu'il n'implique qu'une seule personne, doive vous conduire à dévier de la ligne dans laquelle vous vous êtes clairement engagés avec votre décision *Mme Susanne*. La décision de distribuer les 60 000 € en litige n'a certes rien d'« officiel », pour reprendre la critique du ministre, puisqu'elle se confond avec la distribution elle-même. Mais elle a néanmoins existé, elle a été traduite dans la comptabilité de l'EURL et le ministre ne conteste pas que M. Sauvaire était l'organe compétent pour la prendre.

Nous vous proposons donc d'écarter le moyen d'erreur de droit soulevé par le ministre et, par suite, de rejeter son pourvoi.

Vous pourrez faire droit, à hauteur de 3 000 €, aux conclusions présentées par Mme Stéphanie Sauvaire au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

Par ces motifs, nous concluons : 1° au rejet du pourvoi ; 2° à l'octroi des frais irrépétibles à Mme Sauvaire.

Karin Ciavalidini rapporteur public

RÉGIME DES DISTRIBUTIONS DE BÉNÉFICES : DROIT DES SOCIÉTÉS VERSUS RÉALISME FISCAL...

1 – Il est des décisions qui, banales en apparence, ne sont pourtant pas sans susciter l'interrogation dans un premier temps, et peut-être même la réflexion dans un second temps.

2 – Banale, la décision commentée l'est d'abord au regard des faits de l'espèce. Voici un avocat qui exerçait sa profession dans le cadre d'une EURL ayant opté pour l'impôt sur les sociétés. À l'occasion d'une vérification de comptabilité, le vérificateur avait observé qu'une somme de 120 000 € avait été portée au crédit du compte courant de l'unique associé sous l'intitulé « *AGO 30/05/2007* », alors que le procès-verbal de « l'assemblée générale » (nous utilisons des guillemets, V. infra n°3) ne mentionnait qu'une distribution de 60 000 €. Le contribuable avait, de son côté, déclaré la totalité de la somme comme des dividendes, en profitant de l'abattement de 40 % prévu en matière de distributions régulières de bénéfices (*CGI, art. 158, 3, 2°*). Dans le cadre d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale avait remis en cause l'abattement de 40 % pour la partie qui n'avait pas été adoptée en « assemblée générale », estimant qu'elle ne résultait pas dans ce cas d'une « *décision régulière des organes compétents* » ainsi que l'exige l'article 158, 3, 2° précité.

Le contentieux qui s'en est suivi a toujours été favorable au contribuable. Le tribunal administratif d'abord (*TA Marseille, 13 mai 2016, n° 1401044*), la cour administrative d'appel ensuite (*CAA Marseille, 3e ch., 5 avr. 2018, n° 16MA03635 : RJF 11/2018, n° 1105*), et le Conseil d'État enfin (*CE 8e et 3e ch., 27 mars 2019, n° 421211*), ont annulé le supplément d'impôt sur le revenu mis à sa charge en jugeant que l'absence de consignation de la décision de l'associé unique dans le registre prévu à l'article L. 223-31 alinéa 3 du Code de commerce pour l'intégralité de la somme de 120 000 €, ne suffit pas à rendre irrégulière la décision de distribution et à priver le bénéficiaire de l'abattement de 40 % sur les revenus distribués.

Pour fonder cette solution, le Conseil d'État reprend fidèlement le considérant de principe qu'il avait lui-même initié dans sa décision « *Susanne* » rendue quelques années auparavant (*CE, 10e et 9e ss-sect., 11 mai 2015, n° 369261, M. et Mme Von Doellinger et n° 369257, Mme Susanne : Dr. fisc. 2015, n° 39, comm. 585, concl. É. Bokdam-Tognetti, note A. de Bissy ; RJF 8-9/2015, n° 691*). Il juge qu'« une décision de distribution de dividendes n'est irrégulière que si elle n'a pas été prise par l'organe compétent, si elle est le résultat d'une fraude ou si elle n'entre dans aucun des cas pour lesquels le Code de commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéfices ». Et selon lui, tel n'est pas le cas en l'espèce.

En réalité, tout se concentre sur la première des trois irrégularités susvisées ; celle qui tient à l'incompétence de l'organe décisionnel (nul ici ne conteste l'absence de fraude et le prélèvement des dividendes sur les bénéfices distribuables). De ce point de vue, la décision « *Sauvaire* » de 2019, se situe dans le prolongement de la décision « *Susanne* » de 2015 :

– dans la décision « *Susanne* » en effet, le Conseil d'État avait jugé que des erreurs sur les qualités des parties figurant au procès-verbal d'assemblée générale étaient insuffisantes pour rendre irrégulière, du point de vue fiscal, la décision de distribution. Le rapporteur public, Mme Émilie Bokdam-Tognetti, ayant alors expliqué qu'« en recourant à la notion de revenus résultant d'une décision de distribution " régulière" des " organes compétents", le législateur n'a pas entendu transformer le juge de l'impôt en juge de la validité, notamment formelle et procédurale, des décisions de l'entreprise au regard du droit des sociétés » ;

– dans la décision « *Sauvaire* », c'est cette fois l'absence de consignation de la décision de l'associé unique d'une EURL dans le registre prévu par l'article L. 223-31, 3^e alinéa, du Code de commerce, qui bénéficie de l'indulgence de la jurisprudence administrative.

Autrement dit, si le droit fiscal renvoi au droit des sociétés pour apprécier le caractère irrégulier d'une décision de distribution, il conserve une part d'autonomie et n'entend pas priver le contribuable de l'abattement de 40 % à chaque fois qu'il est relevé une simple irrégularité formelle. Seules les irrégularités les plus graves seront sanctionnées. Le fait que l'article L. 223-31, quatrième alinéa, dispose que « *Les décisions prises en violation des dispositions du présent article peuvent être annulées à la demande de tout intéressé* » est sans incidence en matière fiscale à partir du moment où il n'est pas relevé une absence de compétence, une fraude ou la violation d'une impossibilité juridique de distribution. À l'inverse, le juge commercial sait faire respecter l'article L. 223-31 (V. *Cass. com.*, 25 sept. 2012, n° 11-22.337, F-P+B, *Sté A'semblable c/ B* : *JurisData* n° 2012-021520 ; *Dr. sociétés* 2012, comm. 207, note D. Gallois-Cochet ; *Rev. sociétés* 2013, p. 104, note A. Couret ; *RJDA* 2/2013, n° 168 ; *BRDA* 22/2012 – la décision fixant la rémunération du gérant-associé unique d'une EURL doit, à peine de nullité, être mentionnée dans le registre des décisions), même si la nullité reste facultative pour lui (V. *Cass. com.*, 9 janv. 2019, n° 17-18.864, FS-D : *Dr. sociétés* 2019, comm. 67, note J. Heinich ; *RJDA* 3/2019, n° 201 – décision rendue dans le même contexte, selon laquelle « la cour d'appel n'a fait qu'user de la faculté, qu'elle tient des textes précités, de ne pas prononcer l'annulation de décisions irrégulières »).

Nous avons déjà souligné que cette relative indifférence au droit des sociétés est peu conforme à la lettre de l'article 158, 3, 2° du CGI qui, lorsqu'il n'accorde l'abattement de 40 % qu'aux seules distributions « résultant d'une décision régulière des organes compétents », semble bien cumuler l'exigence liée à la compétence de l'organe décisionnel et celle de la régularité de sa décision (*A. de Bissy, Abattement légal sur les distributions officielles : la notion de dividende n'est pas morte !, note sous CE, 10e et 9e ss-sect., 11 mai 2015, n° 369261, M. et Mme Von Doellinger et n° 369257, Mme Susanne, préc., spéc. n° 3*). Le Bulletin officiel des impôts concerné, pourtant révisé en 2016, continue d'ailleurs de prescrire que « La régularité de la décision s'apprécie, d'une part, au niveau de la compétence de l'organe décideur, d'autre part, au niveau de la régularité de la décision de distribution (notamment les conditions de délibération) » (*BOI-RPPM-RCM-20-10-30, 11 juill. 2016, § 270*). La doctrine administrative est donc toujours sur ce point en décalage du droit positif.

Mais, jusqu'ici, rien de nouveau, car tout était déjà contenu dans l'arrêt « *Susanne* » de 2015.

3 – Ce qui est nouveau, en revanche, c'est le contexte juridique particulier de notre affaire, puisqu'il s'agissait d'une EURL, c'est-à-dire d'une société constituée par une seule personne (et d'ailleurs fort probablement gérée par cette même personne). Cette évolution, ou révolution (*V. P. Serlooten, L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée [Loi n° 85-697 du 11 juillet 1985, D. et A.L.D. 1985.394] : D. 1985, 29e cahier, p. 187 et s., spéc. n° 7, p. 188, selon qui « Au simple regard du droit des sociétés et du droit privé, la société unipersonnelle est d'abord contraire à la notion même de société »*), a nécessité une adaptation des règles de constitution et de fonctionnement des sociétés en général et des SARL en particulier (*P. Serlooten, L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée [Loi n° 85-697 du 11 juillet 1985, D. et A.L.D. 1985.394], préc., n° 34 et s., p. 192 et s.*). C'est particulièrement le cas s'agissant de l'approbation des comptes et de la distribution des bénéfices. Les décisions ne sont plus collectives ; elles sont prises par l'associé unique « *au lieu et place de l'assemblée* », et sont seulement « *répertoriées sur un registre* » (*C. com. art. L. 223-31, al.3*). Au demeurant, il convient de ne pas accorder trop d'importance aux termes repris dans l'arrêt qui évoque improprement « *le procès-verbal d'assemblée générale* » alors que l'associé unique se prononce au moyen de décisions unilatérales sur tout ce qui relève de la compétence des associés de SARL (*V. Mémento sociétés commerciales Lefebvre, 2019, n° 35820*). Mieux : lorsque le gérant est l'associé unique, le simple dépôt des comptes au greffe dans les 6 mois de la clôture vaut approbation, sans qu'il ait à porter le récépissé de ce dépôt au registre des décisions (*C. com. art. L. 223-31, al. 2*). Pour autant, cette simplification ne dispense pas l'associé unique de décider l'affectation du résultat ; l'article L. 232-12 du Code de commerce demeure applicable (*V. en ce sens, M. Cozian, A. Viandier et F. Deboissy, Droit des sociétés : LexisNexis, 31e éd., 2018, n° 1530*). Et tout

dividende versé à l'associé unique sans que les comptes annuels aient été approuvés et sans que l'existence des sommes distribuables ait été constatée constitue un dividende fictif.

C'est dans ce contexte que doivent être appréciés les faits de l'espèce. Rappelons à cet égard que M. Sauvaire n'avait respecté l'article L. 223-31, alinéa 3 du Code de commerce que pour une partie des dividendes qu'il s'était versée, puisqu'il n'avait consigné sur le registre des décisions que la somme de 60 000 € sur les 120 000 € qui avaient été inscrits sur son compte courant.

La solution du Conseil d'État surprend un peu. D'une certaine manière en effet, la distribution de 60 000 € de dividendes supplémentaires a été décidée en violation des règles de compétence puisque le contribuable s'est attribué plus que ce qui figure dans le registre des décisions, lequel renferme à la fois le principe de la distribution et ses limites. Autrement dit, il y a eu confusion entre la qualité d'associé qui approuve les comptes et la qualité de gérant qui procède au paiement des dividendes. En droit des sociétés, une telle distribution pouvait être annulée (*C. com., art. L. 223-31, al. 4*). En droit fiscal, le Conseil d'État n'est pas allé jusqu'à refuser au contribuable le bénéfice de l'abattement de 40 % sur les sommes versées. En fait, la confusion entre les différentes qualités est entretenue par la loi elle-même en ce qu'elle permet à une même personne d'agir à plusieurs titres. Finalement, puisque c'est la même personne qui prend la décision et qui l'exécute, le défaut de compétence ainsi relevé n'apparaît plus aussi déterminant. Toute autre, bien sûr, serait la solution dans le cadre d'une société pluripersonnelle, si la société avait distribué un dividende non voté en assemblée générale.

4 – L'arrêt « *Sauvaire* » est en définitive l'illustration d'une situation bien connue des fiscalistes ; celle qui voit le droit commercial se heurter au réalisme du droit fiscal. Cela tient à l'objectif assigné au droit fiscal, droit de l'impôt. L'avantage propre aux dividendes (aujourd'hui l'abattement de 40 % au cas d'option pour l'IR progressif, hier l'avoir fiscal), se justifie pour des raisons économiques liées à la double imposition des bénéfices. En fait, les distributions de bénéfices ayant déjà supporté l'impôt ne seront privées de l'abattement légal que s'il ne s'agit pas véritablement de dividendes ; soit que la décision n'a pas été prise par les associés, soit qu'elle est frauduleuse, soit que le bénéfice n'était pas distribuable. Dans ces situations en effet, à l'instar de l'article L. 232-12, alinéa 1er du Code de commerce, on ne peut pas dire qu'« *Après approbation des comptes annuels et constatation de l'existence de sommes distribuables, l'assemblée générale détermine la part attribuée aux associés sous forme de dividendes* ».

Lorsqu'il est question de réalisme fiscal, comment ne pas évoquer pour finir le cas particulier de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée (EIRL) qui, lorsqu'il opte pour son assimilation à une

EURL, est soumis à l'impôt sur les sociétés (*CGI, art. 1655 sexies, 2*). On connaissait déjà les personnes morales sans personnalité fiscale (cas des sociétés de personnes qui relèvent de l'impôt sur le revenu), voici désormais une personne fiscale sans personnalité morale... (*A. de Bissy, Commentaire des aspects fiscaux de la loi du 15 juin 2010 instituant « l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée : RJC 5/2010, p. 483*). Le droit des sociétés ignore cette situation créée par le droit fiscal, qui voit un entrepreneur individuel pouvoir bénéficier du régime fiscal des dividendes. Ainsi que le notait le professeur Serlooten « Faute de capital social comme tout bénéfice appréhendé, directement ou indirectement, par l'entrepreneur et qui ne l'a pas été au titre de la rémunération normale de son travail doit être considéré comme revenus distribués et imposables en tant que tel » (*P. Serlooten, De l'EURL à l'EIRL : une réforme à contresens : LPA 28 avr. 2011, n° 84, p. 24 et s.*). C'est donc l'entrepreneur individuel qui arbitrera librement entre une « rémunération de l'exploitant » et des « dividendes », sans que les contraintes du droit des sociétés pèsent sur lui pour le bénéfice du régime fiscal de faveur. Ici, ce n'est plus de réalisme fiscal dont il est question mais d'autonomie !