



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

LA SOCIÉTÉ PARTIE À UNE DONATION INDIRECTE

MICHEL LEROY

Référence de publication : Defrénois 18 juin 2020, n° 159k0, p. 41

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

LA SOCIÉTÉ PARTIE À UNE DONATION INDIRECTE

La société peut-elle être partie à une donation indirecte en qualité de donataire ? Oui selon la chambre commerciale de la Cour de cassation.

La société peut-elle être partie à une donation indirecte en qualité de donatrice ? La chambre commerciale de la Cour de cassation a pu également répondre à cette question de façon affirmative.

NDLR –Cet article est la publication de l'intervention de l'auteur aux Journées notariales de la personne et des familles qui se sont tenues le 9 mars 2020.

Une société peut-elle être partie, donataire ou donatrice, à une donation indirecte ?

De prime abord, la réponse semble naturellement négative, en raison de l'exigence d'une intention libérale.

En effet, une société peut-elle faire du sentiment ? Ou en susciter un, si puissant qu'il pousse une personne à se dépouiller pour elle sans contrepartie ?

La question est loin d'être une formulation abstraite, tant les conséquences pratiques d'une telle qualification sont importantes, fiscales évidemment, civiles également.

La jurisprudence récente, nombreuse sur la question, nous invite à répondre à cette interrogation, en distinguant selon la position contractuelle de la société.

I – LA SOCIÉTÉ DONATAIRE

Sans aucun doute, un particulier peut-il souhaiter enrichir sans contrepartie une société et le dirigeant de celle-ci a évidemment le pouvoir d'accepter un tel acte qui, facilitant la réalisation de l'objet social sans engager la société, est conforme à son intérêt.

Pensons par exemple à une opération parfois recommandée, qui consiste pour un souscripteur d'un contrat d'assurance-vie à rédiger une clause bénéficiaire désignant une société civile afin que celle-ci gère les actifs au mieux des intérêts des associés, lesquels sont le plus souvent les enfants du souscripteur.

Un tel montage est illustratif de l'idée que le bénéficiaire effectif de l'opération, ce sont les enfants. La société ne serait alors qu'une personne interposée dans une libéralité indirecte au profit des associés.

De prime abord, une telle qualification semble évidente. En effet, pour l'homme de la rue, la société n'est qu'une construction juridique permettant d'atteindre certains objectifs. De sorte que ce n'est qu'exceptionnellement que la qualification de l'acte en donation au profit de la société devrait être retenue, dans des hypothèses particulières.

Pourtant, la réalité est sans doute toute autre et l'examen de la jurisprudence récente invite à reconsidérer la question.

Les solutions retenues par la jurisprudence. Plusieurs arrêts ont été rendus au cours des deux dernières années à propos d'actes de personnes physiques qui ont enrichi sans contrepartie une société personne morale.

Voici les plus importants d'entre eux.

Le 24 janvier 2018², la Cour de cassation exprime que la société ne fait pas obstacle à la reconnaissance d'une donation indirecte entre un parent et ses enfants, dans une espèce où un ascendant confie la location-gérance d'un fonds de commerce dont il est propriétaire à une société créée et gérée par l'un de ses enfants. Après résiliation du contrat de location-gérance, la restitution du fonds n'est pas, semble-t-il, demandée par le père.

Le 11 juillet 2019³, la première chambre civile de la Cour de cassation retient également la qualification de donation tacite entre un parent et son enfant dans une affaire où une personne avait cédé, pour un prix inférieur à sa valeur vénale, un actif à une société civile dont son fils était le gérant. Pour la cour d'appel, l'opération constatait une donation au profit du fils et le rapport devait se faire pour la valeur du bien à la succession de son auteur prédécédé.

L'arrêt est cassé sur ce point : pour la Cour de cassation, le montant à rapporter ne pouvait être dû que de la différence entre le prix réel et le prix payé.

En revanche, le 10 avril 2019⁴, la chambre commerciale de la Cour de cassation analyse l'abandon de l'usufruit de titres d'une société opérationnelle comme une donation au profit de la société holding qui en détenait la nue-propriété.

Cependant, dans cette même affaire, le Conseil d'État, le 14 octobre 2019⁵, rappelant « que la renonciation de l'usufruitier à son droit de jouissance, qui n'est soumise par la loi à aucune forme spéciale et qui entraîne, sous réserve que la volonté de renoncer de l'usufruitier soit certaine et non équivoque, extinction de l'usufruit, ne constitue pas nécessairement une donation », annula l'arrêt de la cour d'appel administrative de Lyon⁶ qui avait établi une telle qualification de la seule preuve de l'abandon.

Que penser de tout cela ?

Deux de ces arrêts ont été rendus par la première chambre civile de la Cour de cassation et ces deux décisions retiennent la qualification de donation indirecte au profit du ou des enfants associés. En revanche, pour la chambre commerciale, compétente en matière fiscale, les particularités de l'espèce révélaient une donation tacite au profit de la société.

Faut-il y voir un effet de l'autonomie du droit fiscal ? Doit-on en déduire que pour la jurisprudence civile la société ne peut pas être donataire ? Ou que cette différence de solution s'explique par la particularité des espèces tranchées ?

Pour répondre à cette question, il faut revenir sur la motivation de l'arrêt précité du 24 janvier 2018 selon lequel l'interposition d'une société ne fait pas obstacle au rapport à la succession du donateur.

La notion de personne interposée. Comment interpréter cette affirmation ?

Signifie-t-elle que l'enrichissement de la société ne doit pas empêcher de reconnaître l'existence d'une donation aux enfants, parce que les enfants s'enrichissent à la hauteur des droits qu'ils possèdent dans le capital ? Dans ce cas, la reconnaissance d'une donation au profit des enfants est un principe.

Ou que les enfants ne sont donataires que si la société est une personne interposée. Alors la reconnaissance d'une donation au profit des enfants est une exception.

L'échantillon d'arrêts est trop faible pour en tirer une conclusion définitive.

Cependant ces affaires ont toutes en commun l'enrichissement d'une société à caractère familial. L'appauvri est l'ascendant et ses enfants sont associés de la structure en cause. Cette situation est évidemment de nature à faire penser que la donation s'est exprimée en réalité au bénéfice de ceux-ci.

Mais les règles du droit des sociétés ne font-elles pas obstacle à la reconnaissance d'une telle donation ?

En effet, pour qu'il y ait donation, même tacite, il faut constater un accord de volonté entre l'appauvri et celui ou ceux qui s'enrichissent et, sur le fond, une intention d'enrichir celui qui est le bénéficiaire effectif de l'opération.

Or la volonté exprimée dans ces opérations est uniquement celle de la société et l'enrichissement des associés n'est pas distinct de celui de la société, au même titre que la perte de valeur des titres n'est pas, pour l'associé, un préjudice personnel réparable.

Comment alors considérer les enfants en qualité de donataires ?

Seule la reconnaissance de la qualité de société, personne interposée, permettrait de retenir une telle qualification.

Cette notion est une figure connue du droit des libéralités qui emprunte le visage des personnes physiques. La personne interposée est soit un prête-nom dans un rapport de donation déguisée qui n'a pas alors la propriété des biens donnés⁷. Soit la personne interposée est la propriétaire du bien, objet de la donation, mais elle a l'obligation de le transmettre au bénéficiaire réel de la transmission⁸.

Ces deux acceptions de la notion de personne interposée ne peuvent pas littéralement s'appliquer dans les situations que nous envisageons.

La société est bien propriétaire de l'acte, et ne le transmettra pas aux associés.

Faut-il alors en conclure que la notion de personne interposée dans une relation libérale ne peut s'appliquer qu'aux personnes physiques ?

Nous ne le pensons pas.

En revanche, un détour par le droit des sociétés est nécessaire pour en apprécier le contenu.

La notion d'intérêt social. La société est un groupement finalisé qui jouit de ses actifs pour réaliser son objet social et partager les résultats de son activité entre les associés.

Elle a un intérêt propre, différent de celui des associés et les organes de la société doivent agir dans l'intérêt de la société.

Il faut alors se poser la question suivante : la notion d'intérêt social ne devrait-elle pas être le critère permettant d'apprécier le caractère interposé ou non de la société ?

S'il est constaté que l'acte a été accepté par son dirigeant conformément à l'intérêt de la société, il faut selon nous en déduire que la personne morale n'est pas une intermédiaire !

En d'autres termes, une telle interposition ne devrait donc pouvoir être établie que s'il est rapporté que le dirigeant ou les associés, en acceptant l'acte, ont commis une faute en n'agissant pas dans l'intérêt social.

Lorsque l'acte en question est accepté par le dirigeant, la faute n'est pas séparable des fonctions⁹, le dirigeant agit sans aucun doute au nom de la société. Mais cet acte n'est pas accompli pour la satisfaction de l'intérêt social, de sorte que celui-ci n'a pas pu être passé que dans l'intérêt des associés, bénéficiant de l'enrichissement du groupement.

Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 24 janvier 2018, les agissements du dirigeant, relativement au bien à l'origine de l'affaire, étaient contraires aux exigences de l'intérêt social. En effet, les agissements du dirigeant, relativement au bien à l'origine de l'affaire, avaient placé la société dans l'impossibilité de respecter son contrat, c'est-à-dire de restituer le fonds. Ce comportement est contraire à l'intérêt social et peut attester de l'existence d'une donation indirecte au profit des enfants.

Mais ce n'est pas le cas dans les deux autres affaires citées : accepter pour une société holding de détenir la pleine propriété des titres de la société opérationnelle (arrêt du 10 avril 2019) est non seulement favorable à la réalisation de son objet (qui peut être non seulement la détention des titres de la société mais aussi la diversification des investissements, ce qui suppose une remontée des dividendes) mais elle est également conforme à son intérêt social. De même pour une société (arrêt du 11 juillet 2019), acheter moins cher un bien correspondant à son objet social sans dissimulation d'une partie du prix semble conforme à son intérêt.

En résumé. L'acte qui enrichit sans contrepartie une société ne devrait caractériser une donation au profit des associés que si celui-ci est contraire à l'intérêt social, sauf à vider cette notion de cette substance.

Dans le cas contraire, une telle qualification peut être retenue, mais au profit de qui ? De tous les associés ? De certains d'entre eux ? Que décider si le capital social est détenu en partie par des membres de la famille et par des tiers, pour lesquels aucune intention n'est constatée ? Peut-on considérer qu'un même acte réalise pour certains associés une donation et reste un acte neutre pour les autres, malgré un même enrichissement de leurs titres ? Et enfin, si le donateur est dirigeant, dans quelle mesure ses actes peuvent-ils constituer une atteinte à la substance du bien donné ?

II – LA SOCIETE DONATRICE

Malgré la réalité de la personne morale, il semble difficile d'admettre qu'une société puisse être animée envers un tiers d'une intention libérale.

Principe. Certes, sans aucun doute pour le droit fiscal, une société peut être donatrice. En effet, un acte qui entraîne un appauvrissement volontaire de la société sans contrepartie réelle ou suffisante (apport à prix minoré, vente à un prix minoré, acquisition à un prix majoré) peut constituer une double opération, l'une consistant au paiement à son prix normal d'une acquisition et l'autre en une libéralité correspondant

à l'écart de prix. En effet, « l'avantage ainsi octroyé, requalifié comme une libéralité représentant un avantage occulte, est constitutif d'une distribution de bénéfices au sens des dispositions précitées de l'article 111, c, du Code général des impôts »¹⁰.

Pour retenir la qualification de libéralité, il faut cependant prouver que le bénéficiaire de l'opération « ne pouvait sérieusement ignorer qu'il profitait d'un avantage substantiel »¹¹.

Cette intention est présumée lorsque les parties sont en relation d'intérêts¹². C'est par exemple le cas lorsque le bénéficiaire de l'acte est l'actionnaire dominant¹³.

Le droit fiscal est donc un droit pragmatique. Pour la jurisprudence fiscale, le recours à la libéralité n'est qu'un moyen permettant de faire apparaître l'existence d'un avantage occulte au sens de l'article 111, c, du Code général des impôts (CGI), c'est-à-dire d'un avantage qui n'a pas été porté en comptabilité par une inscription qui permet d'identifier la réelle nature de l'opération.

En d'autres termes, le droit fiscal ne tire pas les conséquences fiscales d'une qualification civile, mais procède à une recherche qui permet de justifier une imposition au titre de l'impôt sur le revenu (IR).

Cependant, un arrêt récent de la chambre commerciale de la Cour de cassation rompt avec ce type d'imposition à l'IR, en précisant qu'une société personne morale peut consentir une donation à une personne physique et celle-ci est imposée au droit de mutation à titre gratuit¹⁴.

Dans cette affaire, une société avait acquis diverses parcelles de terre et obtenu, successivement, deux permis de construire. Elle avait bâti sur ce terrain plusieurs immeubles collectifs à usage d'habitation. La société, par la suite, procéda à la vente à son dirigeant, au prix de 2 744,08 €, comme terrain à bâtir, de plusieurs parcelles qui faisaient l'objet du dernier permis de construire obtenu.

Pour l'administration fiscale, la valeur vénale réelle de l'ensemble immobilier était 100 fois plus élevée : l'acte devait par conséquent s'analyser comme une libéralité au profit de l'acquéreur, et l'Administration notifia au bénéficiaire de l'acte une proposition de rectification au titre des droits.

Pour la Cour de cassation, « l'article 902 du Code civil, selon lequel toutes personnes, sauf celles déclarées incapables, peuvent disposer par donation entre vifs ou par testament, n'exclut pas les personnes morales » de sorte que « l'article 777 du CGI, qui vise notamment les dons et legs faits aux établissements publics ou d'utilité publique pour les soumettre aux tarifs fixés pour les successions entre frères et sœurs et qui prévoit un taux pour les personnes non-parentes, est également applicable par nature aux personnes morales. »

La motivation de la Cour de cassation invite à la réflexion. Celle-ci laisse penser à la fois qu'une société peut être donatrice et que le droit des donations peut s'appliquer à la personne morale.

Or ces deux propositions sont discutables.

Application du droit des donations aux personnes morales. D'abord, le droit des donations est-il applicable aux personnes morales ?

Sans aucun doute, l'article 902 du Code civil ne limite pas son application aux personnes physiques, mais l'économie du texte démontre sans peine qu'il n'a été pensé que par rapport à celles-ci.

Par exemple, les dispositions relatives à la révocation de la donation ne concernent effectivement que les personnes physiques : comment le bénéficiaire d'un acte pourrait-il attenter à la vie d'une société ou se rendre coupable envers elle de sévices, délits ou injures graves ou encore lui refuser des aliments ?

Incontestablement le droit des donations n'a été pensé que pour les personnes physiques.

Faut-il en conclure que la société, par nature, ne peut pas civilement donner ?

Le droit des sociétés ne constitue pas un obstacle à une telle qualification. Certes, l'appauvrissement volontaire de la société sans contrepartie est un acte inutile à la réalisation de l'objet social et paraît contraire à l'intérêt social.

Cette contravention à l'objet social pose une difficulté importante pour les sociétés civiles. En effet, selon l'article 1849 du Code civil, « dans les rapports avec les tiers, le gérant engage la société par les actes entrant dans l'objet social ». Par conséquent, sont nuls les engagements contraires à l'objet social de la société.

Toutefois, la difficulté est plus formelle que réelle car la donation tacite se réalise par un acte que le dirigeant peut prendre. Par exemple, un dirigeant de société peut disposer du pouvoir de vendre un bien.

Et la contrariété à l'intérêt social ? Elle n'est pas, pour les sociétés à responsabilité limitée, une source de nullité des engagements souscrits¹⁵.

L'obstacle principal réside par conséquent dans l'intention libérale.

Peut-on également admettre qu'une société est animée d'un animus donandi ? N'est-ce pas pousser trop loin le rapprochement entre personne morale et personne physique ?

En droit des sociétés, il est acquis que le dirigeant ne commet de faute intentionnelle que s'il commet une faute intentionnelle d'une particulière gravité, incompatible avec l'exercice normal de ses fonctions sociales¹⁶. Ces trois conditions étant cumulatives, il en résulte qu'une société supporte les conditions d'une faute intentionnelle si celle-ci ne présente pas tous les caractères requis.

Si donc une société peut être malveillante envers un tiers, pourquoi ne pourrait-elle pas être bienveillante envers autrui ?

NOTES DE BAS DE PAGE

1 –

L'auteur précise qu'il a rédigé deux articles sur la question : « Une société peut-elle être partie à une donation indirecte ? – Première partie : Donation indirecte et société donataire », 1^{re} partie DFP janv. RFP 2020, étude 2, p. 23-28 ; « Une société peut-elle être partie à une donation indirecte ? – Deuxième partie : Donation indirecte et société donataire », Seconde partie DFP févr. RFP 2020, étude 4, p. 15-19.

2 –

Cass. 1^{re} civ., 24 janv. 2018, nos 17-13017 et 17-13400 : Bull. civ. I, n° 10 ; Defrénois 15 févr. 2018, n° 133h5, p. 5 ; Chamoulaud-Trapiers A., « Rapport à succession d'une donation déguisée faite par

interposition d'une société », Defrénois 25 oct. 2018, n° 141k2, p. 44 ; Casado A.-L., « Rapport successoral d'une donation indirecte par interposition d'une société », Gaz. Pal. 10 avr. 2018, n° 321c6, p. 73.

3 –

Cass. 1re civ., 11 juill. 2019, n° 18-19415, D : Defrénois flash 2 sept. 2019, n° 152c2, p. 12.

4 –

Cass. com., 10 avr. 2019, n° 17-19733, D : Defrénois 12 déc. 2019, n° 154u6, p. 32, obs. Vernières C. V. Mortier R., « Le piège de l'interposition sociétaire dans les donations », BJS sept. 2019, n° 120b1, p. 26.

5 –

CE, 8e ch., 14 oct. 2019, n° 417095 : Lebon T., à paraître ; Defrénois 31 oct. 2019, n° 153n9, p. 9.

6 –

CAA Lyon, 2e ch., 7 nov. 2017, n° 16LY00366.

7 –

Malaurie P. et Brenner C., Droit des successions et des libéralités, 7e éd., 2016, LGDJ, n° 331.

8 –

Rép. civ. Dalloz, v° Interposition de personne, par d'Ambra D., avr. 2015, n° 23.

9 –

Nous ne voyons pas, en effet, comment l'acceptation ou la jouissance de la valeur attribuée à la société pourrait caractériser une faute intentionnelle d'une exceptionnelle gravité démontrant l'inaptitude aux fonctions sociales.

10 –

Par ex., CAA Marseille, 3e ch., 6 déc. 2018, n° 16MA04644.

11 –

CE, 10e-9e ss-sect., 19 juill. 2011, n° 327762, concl. Hedary D.

12 –

CE, 9 mai 2018, n° 387071.

13 –

Par ex. au regard de « la communauté d'intérêts unissant les actionnaires de ces deux sociétés, qui appartiennent au même groupe familial, ces écarts doivent être regardés comme des libéralités volontairement consenties, de manière occulte, par la société X à la société Y », CE, 3e-8e ss-sect. réunies, 5 janv. 2005, n° 254556.

14 –

Vergnet N. et Coiffard J.-P., note sous Cass. com., 7 mai 2019, n° 17-15621, D : Defrénois 12 déc. 2019, n° 154u5, p. 30.

15 –

Cass. com., 12 mai 2015, nos 13-28504, et 14-11028 : Bull. civ. IV, n° 80 ; Defrénois 30 août 2016, n° 124e0, p. 816, obs. Cabrillac S. ; Defrénois flash 15 juin 2015, n° 128y9, p. 4 – Cass. com., 16 oct. 2019, n° 18-19373, D : Defrénois flash 4 nov. 2019, n° 153c5, p. 8.

16 –

Cass. com., 20 mai 2003, n° 99-17092 : Bull. civ. IV, n° 84 ; BJS juill. 2003, n° 167, p. 786, note Le Nabasque H. ; D. 2003, p. 1502, obs. Lienhard A. ; D. 2003, p. 2623, note Dondero B. ; Rev. sociétés 2003, p. 479, note Barbièri J.-F. ; JCP E 2003, 1203, spéc. n° 2, obs. Caussain J.-J., Deboissy F. et Wicker G. ; JCP E 2003, 1398, note Hadji-Artinian S. ; Dr. sociétés 2003, comm. 148, note Monnet J. ; RTD civ. 2003, p. 509, obs. Jourdain P. ; RTD com. 2003, p. 523, obs. Chazal J.-P. et Reinhard Y. ; RTD com. 2003, p. 741, obs. Champaud C. et Danet D.