

UNIVERSITE D'ANTANANARIVO

Faculté de Droit, d'Economie, de Gestion et de Sociologie

Département de DROIT

Droit des affaires

Projet Professionnel et Personnalisé de l'Etudiant en vue de l'obtention du Master 2 en Droit

SOCIETE ECRAN: ILLICEITE OU COMPLAISANCE ?

Présenté par RAFAMANTANANTSOA Miangaly

Soutenu le 10 Mai 2017

Année universitaire: 2015-2016

ABREVIATIONS

BCE : Banque-Carrefour des Entreprises

BIANCO : Bureau Indépendant Anti-Corruption

CENTIF : Cellule nationale de Traitement des Informations financières du Sénégal

CGI : Code Général des Impôts

CPO : Conseil des prélèvements obligatoires

GAFI : Groupe d'Action Financière

IBS : Impôt sur les Bénéfices des Sociétés

IS : Impôt sur les Sociétés

ITF : Fédération internationale des travailleurs du transport

LTGO : Loi sur la Théorie Générale des Obligations

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economiques

PDC : Pavillon de Complaisance

PME : Petites et Moyennes Entreprises

PV : Procès-Verbal

SAMIFIN: Sampandraharaha Malagasy iadiana amin'ny Famotsiam-Bola

SARL: Société à Risque Limité

SCI : Société Civile Immobilière

SCPC : Service Central de Prévention de la Corruption

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE.....	5
Partie Préliminaire : Définitions et typologies.....	15
Partie I : L'illicéité de la société écran en tant que conséquence de son caractère complaisant.....	20
Chapitre 1 : L'utilisation d'un procédé frauduleux par la société de complaisance.....	20
Chapitre 2 : La société écran utilisée comme objet de fraude.....	23
Chapitre 3 : La société écran utilisée comme moyen de fraude.....	32
Partie II : La prééminence du caractère complaisant de la société écran.....	51
Chapitre 1 : Utilisation du système offshore.....	53
Section 1 : Dissimulation d'identité.....	53
Section 2 : L'optimisation fiscale.....	55
Chapitre II : Le droit maritime : un champ d'application important de la société écran.....	60
Section 1 : Pavillons de complaisance.....	60
Section 2 : Les <i>single ship companies</i>	64
CONCLUSION.....	70

Avant-propos

En vue de l'obtention du diplôme de Master 2, j'ai choisi de traiter un sujet d'actualité en rapport avec l'option de mon parcours dont le droit des affaires.

A travers ce mémoire, j'ai essayé de comprendre et d'exprimer l'enjeu qui est représenté aujourd'hui par le phénomène de « société écran ». En effet, après le scandale de « Panama papers »¹, provoquant une onde de choc mondial, je me suis spécialement intéressée au système offshore tout en voulant savoir comment ce système fonctionne-t-il et comment peut-il toucher et porter atteinte non seulement à l'économie nationale, mais aussi internationale.

Avant que je ne m'intéressais à la question, j'ai cru que « société écran » était toujours synonyme de fraude, illégalité, illicéité. Or, après quelques recherches, je me suis rendue compte que je me suis trompée. En effet, les recherches que j'ai faites ont montré que la création de société écran n'est pas illicite en soi, mais que dans la grande majorité des cas, ce type de société est utilisé à des fins frauduleuses.

L'intérêt de l'étude des sociétés écrans dans notre contexte réside ainsi dans la question de savoir dans quelles mesures l'adoption de la forme de société écran peut-elle être bénéfique à son fondateur et dans quels cas peut-elle être source de maladie pour toute la nation.

¹En avril 2016, une fuite d'informations sans précédent, qualifiée de « *Panama papers* », a attiré l'attention du monde entier. Les documents tirés de la base de données du quatrième plus grand cabinet juridique offshore du monde, Mossack Fonseca, ont révélé des informations secrètes sur la façon dont des personnes riches dissimulent leurs actifs financiers pour éviter tout contrôle fiscal. Outre des milliardaires, des célébrités et des criminels, les documents mentionnent cent quarante-trois responsables politiques et leurs collaborateurs originaires de quelque 50 pays, ayant transféré leurs avoirs à l'étranger à des fins d'évasion ou de fraude fiscale.

Introduction générale

La société écran représente aujourd'hui un thème qui est au cœur de l'actualité.

Par la simple évocation de « société écran », il vient tout de suite à l'esprit de tout interlocuteur, qu'il soit dans le monde juridique ou qu'il soit un profane, un système destiné à camoufler une situation dont la légalité est douteuse, une situation qui n'est pas nette. En effet, depuis que les affaires occupent une place importante dans l'économie mondiale, la société écran est connue du grand public comme étant un moyen de dissimulation de la criminalité financière. Cela est justifié dans la mesure où la personne physique ou la personne morale qui recourt à ce système vise surtout un but dont elle est sait illicite et réprimé par la loi. En effet, l'utilisation de la société écran est souvent associée à une fin contraire au droit, elle est connue pour être utilisée à blanchir de l'argent et à échapper au paiement d'impôt. Dans cette hypothèse, on se retrouve dans le cadre illégal de la société écran. Si on parle de cadre illégal, il est juste de penser qu'un cadre légal est donc existant. De ce fait, recourir à la société écran n'est pas toujours illégal, il l'est dès l'instant où un objectif illicite est poursuivi ; ce qui signifie que le contraire est tout à fait permis par la loi.

Que ce soit dans les textes législatifs, au travers de décisions de jurisprudence ou dans des articles de doctrine, il est difficile de trouver une définition de la société écran. En effet, trente-neuf décisions faisant usage de l'expression depuis 1985, dont six arrêts de la Cour de cassation, vingt-huit de la Cour d'Appel et cinq jugements, n'en donnent aucune définition². Mais en analysant ces décisions, on peut en déduire que la société écran consiste surtout en l'utilisation de la personnalité morale de celle-ci pour des fins qui sont contraires au droit. En guise d'illustration, prenons un cas. Il s'agit d'une société constituée avec un associé de complaisance. Une société civile immobilière avait été constituée entre deux associés – dont l'un détenait toutes les parts sauf une, attribuée à l'autre associé – en vue d'acquérir un bien immobilier. Après avoir obtenu l'inscription d'une hypothèque judiciaire provisoire sur ce bien et estimant que la SCI n'était qu'une société écran créée dans le but d'organiser l'insolvabilité du principal associé, un créancier de celui-ci avait demandé en justice

² Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préface de Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 2

l'annulation de la société pour fictivité. La société créée spécialement pour organiser l'insolvabilité de l'associé principal est donc une société écran³.

Mais pour mieux cerner le régime de la société écran, il convient de connaître sa définition, ou du moins sa signification. Et comme aucun texte de loi ne donne cette définition, essayons de la comprendre par sa dissection.

Tout d'abord, voyons la définition de la « société ». Le droit malgache a repris la définition donnée par le droit français. En effet, l'article 1^{er} de la Loi N° 2003-036 du 30 janvier 2004 sur les sociétés commerciales a repris les dispositions de l'article 1832 du code civil français⁴. Et cet article 1^{er} dispose que « La société commerciale est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent, par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens en numéraire, en nature ou en industrie, dans le but de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter. Les associés s'engagent à contribuer aux pertes dans les conditions prévues par la présente loi ». Par cette définition, elle est comme toute société qui sera instituée par la conclusion d'un contrat de société. Et ce contrat de société doit remplir les quatre conditions mentionnées dans la définition précitée pour être valable. Ces quatre éléments spécifiques sont les suivants :

- Un accord de volonté

Les parties au contrat doivent donner leur consentement. Et cette volonté de contracter et de créer une société n'est efficace que si elle est intègre. Elle doit donc être exempte de vices. Aux termes de l'article 69 de la LTGO, la volonté de chacun des contractants doit être exprimée en connaissance de cause, et doit être libre⁵. L'article 78 de la même loi précise que

³ Cass. com. 9 juin 2009, Legifrance, N°07-20.937

⁴ Article 1832 du code civil français : « La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter.

Elle peut être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne.

Les associés s'engagent à contribuer aux pertes »

⁵ Article 69 de la Loi n°66-003 du 02 Juillet 1966 relative à la théorie générale des obligations : « La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter. Elle peut être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne. Les associés s'engagent à contribuer aux pertes »

le dol vicie le contrat lorsque, pratiqué par l'une des parties, il apparaît en outre comme déterminant du consentement donné par l'autre. Erreur, violence, dol sont, traditionnellement, des vices du consentement. Alors que l'erreur et le dol vicient le consentement dans son élément intellectuel, la violence le vicie dans son élément de liberté⁶.

- Mise en commun des apports

L'associé doit s'engager à remettre entre les mains de la société son apport et va recevoir en contrepartie un titre qui peut être une action ou une part sociale). Cet apport peut être fait soit en numéraire (liquidités,...), soit en nature (camion, voiture, machine,...), soit en industrie (savoir-faire).

- Participation aux résultats

La vocation des associés est de bénéficier des dividendes, de participer aux bénéfices. Mais même dans les résultats négatifs, ils contribueront aussi aux pertes.

- L'affectio societatis

L'*affectio-societatis* n'a pas de définition légale ni précise, mais il signifie « intention de s'associer ». C'est une condition essentielle de l'existence d'une société. Selon la jurisprudence, c'est l'expression de la volonté de collaborer ensemble sur un même pied d'égalité pour le succès et le progrès d'une entreprise commune.

En conséquence, une société est légalement constituée du moment que toutes ces conditions requises sont respectées.

Maintenant, voyons la signification étymologique du mot « écran ». Provenant du Néerlandais *Schermer*, l'« écran » signifie « grille, paravent »⁷. D'ailleurs, dans un sens neutre et général, l'écran est une sorte de petit paravent pour se garantir contre la chaleur trop vive d'une cheminée⁸. Il est considéré, en ce sens, comme un moyen de protection. L'« écran » peut aussi être défini comme « tout élément opaque pouvant dissimuler »⁹. En ce sens, il est un moyen de dissimulation. De ce qui suit, on peut essayer de comprendre l'écran dans un sens plus subjectif. Il peut alors être une personne ou une chose qui en abrite ou cache, et protège

⁶ S.RANDRIANAHINORO, « Droit des obligations », éd. CMPL, page 41

⁷ Dictionnaire de Français Larousse 2008

⁸ Idem

⁹ Dictionnaire encyclopédique, éd. Auzou, Paris, 2005, page 498

une autre. L'écran est donc tout ce qui arrête le regard, qui dissimule et empêche de voir. En d'autres termes, l'écran empêche l'extérieur de voir ce qui se passe derrière le paravent. Il protège ceux qui sont derrière le paravent.

Mais après tout ce qu'on a vu, comment, dans ces conditions, la société peut-elle être considérée comme un écran ?

Pour répondre à cette question, si on transpose l'image du paravent à la société elle-même, on peut dire que si une société est créée pour ériger une séparation entre ses auteurs et les tiers, celle-ci peut être considérée comme une société écran. Elle peut, en outre, abriter, dissimuler et protéger une autre société. Or, l'écran ne peut être érigé que si les tiers croient au fait que la société est régulièrement constituée. Notons que c'est par l'immatriculation que la société acquiert la personnalité morale, la pleine capacité juridique, et devient un être juridique autonome¹⁰. Et quand la personnalité morale est acquise, celle-ci confère à la société un certains nombres d'attributs qui lui sont propres. En premier lieu, ce sont des attributs extrapatrimoniaux, notamment le nom, le domicile (le siège social), et la nationalité de la société. En deuxième lieu, ce sont des attributs patrimoniaux constitués par le patrimoine social. La société a son propre patrimoine, et ce patrimoine est autonome, il ne peut pas être confondu avec celui de l'associé. Mais encore, en tant que personne morale, la société a la capacité de jouissance et d'exercice ; elle a donc l'aptitude de faire des actes juridiques, elle a aussi le pouvoir d'ester en justice¹¹.

De ce fait, il est évident qu'à la constatation de tous ces attributs de la société, les tiers vont croire que la société dispose d'une autonomie juridique ou d'une personnalité morale. Et cette croyance servira, en effet, de paravent qui leur empêchera de savoir la réalité que la société tente de dissimuler¹². Pour apporter plus d'explications, Cutajar énonce qu'une société n'acquiert l'autonomie juridique qu'à deux conditions. Tout d'abord, elle doit être bel et bien réelle, et ensuite elle doit être immatriculée au registre du commerce et des sociétés. En réalité, la question de la nature juridique de l'immatriculation est essentielle à la définition de

¹⁰ Article 21 alinea 1 de la Loi n° 2001-026 du 03 Septembre 2004 sur le contrat de société et la société civile : « Les sociétés, autres que les sociétés en participation visées au chapitre 3, jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation. »

¹¹ François ANOUKAHA et AL., « Sociétés commerciales et GIE », OHADA, éd. Bruylant Bruxelles 2002, Collection Droit uniforme africain, page 129

¹² Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préface de Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 3

la société écran parce qu'elle est déterminante de la qualification même de la personne morale. Certes, il se peut que la société écran soit immatriculée du fait que la procédure de sa constitution est la même que celle d'une société légalement formée, mais elle n'a pas une existence effective, elle n'est pas réelle. Ce qui permet de dire que si l'on parvient à immatriculer une entité qui ne répond pas à la qualification de société, on est en face d'une société écran. De ce fait, elle ne peut pas jouir de l'autonomie juridique, elle ne dispose pas de la personnalité morale. Par conséquent, elle ne peut pas agir comme si elle en avait. Or, elle est gérée et fonctionne comme une société réelle qui jouit d'une autonomie juridique. D'où la croyance des tiers qu'il s'agit d'une société légalement constituée. Elle trompe, en conséquence, les tiers. En définissant la « société écran », on peut alors se référer à une notion fondamentale qui est celle de la personnalité morale. Et cela permet de la définir comme « une mise en œuvre de la personnalité morale non conforme à sa nature juridique ». Dans ce cas, la mise en œuvre de sa personnalité morale est illégale et contraire à la loi. On se trouve ainsi dans le cadre illégal de la société écran. Parlons de la réalité que celle-ci tente de dissimuler. Comme on l'a dit précédemment, on dit qu'une société est une société écran quand celle-ci dissimule une autre société. Cela peut s'expliquer par le fait que ladite société écran a été créée dans le but de cacher les transactions financières d'une autre société qui est réelle. La société écran n'existe donc pas vraiment, elle est fictive. De ce fait, les sociétés écrans permettent aux personnes honnêtes de faire de l'évasion fiscale et aux personnes malhonnêtes du blanchiment d'argent¹³. On peut alors dire que telle est la réalité que la société tente de cacher aux tiers :

- On parle d'évasion fiscale parce que tel fut le premier motif d'utilisation de la société écran¹⁴. Aucune disposition légale n'a expressément donné une définition de l'évasion fiscale, mais on peut dire qu'elle est « la manifestation évidente de la « manipulation » de la loi fiscale par le contribuable ». Le contribuable parvient à échapper à l'impôt, c'est-à-dire qu'il minore volontairement la base imposable (soit en augmentant les dépenses, soit en diminuant les recettes) sans pour autant violer la loi fiscale. Pour cela, il va

¹³ <http://offshore-societe.net/societe-ecran-offshore/> consulté le 02/01/2017

¹⁴ Exposé fait par Jacques DALODE, « Présentation des paradis fiscaux et judiciaires », 15/03/2005 au Groupe Vie nouvelle des boucles de la Marne, publié le 24 février 2006 dans le site de Survie, <http://survie.org/francafrique/paradis-fiscaux-et-judiciaires/article/presentation-des-paradis-fiscaux>, consulté le 03/01/2017

lire attentivement les textes fiscaux et va donc profiter de certains vides juridiques, ou en se servant de nombreuses possibilités qui lui sont offertes au plan sous régional ou international. On peut tout simplement dire que dans l'évasion fiscale, le contribuable « respecte » les textes fiscaux¹⁵. L'évasion fiscale fait partie des actes ou des comportements qui ont pour finalité la contestation du pouvoir fiscal, c'est-à-dire le refus de l'impôt. C'est donc une forme de résistance, consciente ou non, à l'ordre fiscal. Mais comment le contribuable arrive-t-il à se soustraire à l'obligation de payer l'impôt par le biais de la création de la société écran ? En fait, ce type de société entre dans le domaine de l'offshoring. Il s'agit d'un procédé qui consiste pour un entrepreneur à implanter sa société dans des paradis fiscaux qui sont des pays qui offrent des avantages fiscaux considérables par la non imposition ou la faible imposition des revenus et des bénéfices. En d'autres mots, ce sont des territoires où la fiscalité est plus avantageuse ou inexistante, tels Panama, Seychelles, les Iles Vierges britanniques, Hong Kong, Delaware, les Iles Caïmans,...¹⁶. Précisons que c'est la principauté de Monaco qui inventa la taxation zéro en 1868 en supprimant toute imposition personnelle afin d'augmenter l'attractivité de son casino. Et les premiers territoires à fiscalité privilégiée furent les îles anglo-normandes dont Jersey et Guernesey, ainsi que l'île de Man qui obtinrent leurs avantages contre la soumission à la Couronne d'Angleterre et le renoncement au soutien de la contrebande et de la piraterie¹⁷. L'entrepreneur paiera alors moins d'impôt ou n'en paiera pas du tout. Et cela va lui éviter d'être imposé sur les bénéfices et va lui permettre de susciter des profits. Et par ce procédé, la société écran créée dissimule une société réelle dont les bénéfices seront inscrits au niveau de la société dissimulant domiciliée dans le pays à fiscalité réduite. Autrement dit, les bénéfices réalisés dans les pays fortement taxés seront versés dans les sociétés offshores dans les paradis fiscaux et ne seront pas soumis au contrôle fiscal. Et

¹⁵ Article de Pr Amadou N.YARO, « Fraude et évasions fiscales : les sanctions encourues », publié le 05/01/2005 dans le site de Lefaso.net, <http://lefaso.net/spip.php?article5429> consulté le 03/01/2017

¹⁶ Reportage de France 2 « Cash investigation : « Panama papers », paradis fiscaux : le casse du siècle », Benoit BRINGER, Edouard PERRIN, site Youtube

¹⁷ Exposé fait par Jacques DALODE, « Présentation des paradis fiscaux et judiciaires », 15/03/2005 au Groupe Vie nouvelle des boucles de la Marne, publié le 24 février 2006 dans le site de Survie, <http://survie.org/francafrique/paradis-fiscaux-et-judiciaires/article/presentation-des-paradis-fiscaux>, consulté le 03/01/2017

par conséquent, ces bénéfices seront taxés selon la législation de ce pays où se trouve la société écran. Officiellement, ceux qui dirigent les sociétés écrans n'en sont pas les propriétaires, mais des hommes de paille qui sont la face visible dans ce monde opaque. La société cache, en effet, son véritable détenteur par l'utilisation de prête-noms. Et elle constitue un écran en raison du recours à des administrateurs locaux, simple prête-noms. Ces pays dits « paradis fiscaux » garantissent ainsi l'anonymat de leur propriétaire. Pour mieux cerner le concept, citons quelques exemples :

- L'affaire *Enron* : Il y eut recours ici aux ressources offshore. L'entreprise avait créé à des fins fiscales, mais aussi dans le but d'occulter ses acrobaties et fraudes comptables, une nébuleuse de filiale implantées dans des paradis fiscaux : 693 dans les seules îles Caïman et autant au Delaware. Ces montages ont permis à *Enron* de ne pas payer d'impôts durant les cinq dernières années de son existence (1995-1999). La faillite d'*Enron* a laissé un trou de 40 milliards de dollars¹⁸.
- L'affaire *Parmalat* en Italie illustre l'utilisation des places offshore et l'importance des fraudes qu'elles permettent. *Parmalat* est une entreprise familiale de Parme centrée sur la commercialisation du lait. A partir de 1998, il y eut empilement de sociétés « offshore » destiné à organiser un système à grande opacité dissimulant les fragilités financières croissantes du groupe et les abus de biens sociaux des dirigeants : 137 filiales, une vingtaine de filiales financières domiciliées aux îles Caïman au Luxembourg, aux Antilles Néerlandaises, à l'île de Man. Les défaillances et détournements sont de l'ordre de 10 à 18 milliards de dollars¹⁹.

Même si aucun texte ne définit expressément l'évasion fiscale comme une infraction, il est juste de penser que comme celle-ci consiste en une soustraction à l'obligation de payer l'impôt, à fuir l'impôt, elle viole la loi. En conséquence, le moyen utilisé pour y parvenir, dont la société écran, viole aussi la loi. Et encore une fois, on se trouve dans le care illégal de la société écran.

¹⁸ Exposé fait par Jacques DALODE, « Présentation des paradis fiscaux et judiciaires », 15/03/2005 au Groupe Vie nouvelle des boucles de la Marne, publié le 24 février 2006 dans le site de Survie, <http://survie.org/francafrique/paradis-fiscaux-et-judiciaires/article/presentation-des-paradis-fiscaux>, consulté le 03/01/2017

¹⁹ Idem

- Selon Samifin²⁰, le blanchiment d'argent ou de capitaux est « un processus par lequel les criminels cherchent à dissimuler l'origine et la propriété des produits de leurs activités criminelles, afin d'éviter les poursuites et condamnations et la confiscation des biens. » En d'autres termes, ils tentent de blanchir les biens ou l'argent sale(s) qu'ils ont obtenu(s) d'une activité criminelle telle le trafic de drogue, d'armes ou d'être humain ; vol, escroquerie, corruption ; fraude fiscale et douanière ; exploitation illicite des ressources naturelles,... Cet argent illégalement acquis est donc réintroduit dans le circuit économique normal par le biais de montages dans le paradis fiscaux. D'où l'intérêt des sociétés écrans avec lesquelles les criminels peuvent remettre leurs activités illégales dans un circuit légal. La création d'une société écran est donc un des moyens aux mains des criminels pour le blanchiment d'argent. A Madagascar, le blanchiment d'argent est réprimé par la loi n° 2004-020 du 19 Aout 2004 sur le blanchiment, le dépistage, la confiscation et la coopération internationale en matière de produits du crime²¹. L'article 30 de cette loi punit cette infraction de travaux forcés à temps ou à perpétuité en sus d'une amende²². Il est donc évident qu'ayant pour but de blanchir de l'argent sale, la création de la société écran viole la loi. Et on retrouve encore une fois l'aspect illégal de celle-ci.

²⁰ Samifin ou Sampandraharaha Malagasy iadiana amin'ny Famotsiam-Bola, création par le décret n° 2007-510 du 04/06/2007 pris en Conseil des Ministres

²¹ JO n°2939 du 08.11.04, p.4349

²² Article 30 la loi n° 2004-020 du 19 Aout 2004 sur le blanchiment, le dépistage, la confiscation et la coopération internationale en matière de produits du crime :

« Seront punis des travaux forcés à temps et d'une amende de 500.000 à 5.000.000 de Fmg ou 100. 000 à 1.000.000 ariary sans que l'amende soit inférieure à cinq fois le montant du corps du délit, ceux qui auront commis un fait de blanchiment tel qu'il est défini à l'article 1.

Les peines seront remplacées par celles des travaux forcés à perpétuité:

a) lorsque l'infraction est perpétrée dans l'exercice d'une activité professionnelle;

b) lorsque l'infraction est perpétrée dans le cadre d'une organisation criminelle. »

Etant le résultat de la mise en œuvre abusive de la personnalité morale, un moyen aux mains des criminels pour contourner et violer la loi, la société écran ne peut être qu'illicite. Son illicéité se trouve ainsi avérée.

Comme on l'a dit, la société écran est une société dépourvue d'existence réelle. Elle n'est pas réelle. C'est donc une société fictive. Pour mieux appréhender le concept de ce type de société, voyons sa signification. Au sens large, est fictif ce qui est propre à une fiction, ce qui est inventé ou imaginaire, qui n'a rien de réel²³. Au sens juridique, le terme « fiction » consiste en un procédé de technique juridique permettant de considérer comme existante une situation manifestement contraire à la réalité²⁴. Cette définition juridique rejoint celle du langage courant du fait qu'on se retrouve devant une situation qui n'existe qu'en apparence et n'a pas de réalité effective ou en cache une autre. Cela peut s'expliquer dans la mesure où les personnes qui se présentent comme des associés ne présentent pas les caractéristiques de la qualité d'associés parce que leur volonté de se comporter en associés n'est pas établie ou parce qu'ils n'ont pas fait personnellement d'apports. Dans cette hypothèse, les éléments constitutifs de la convention de société font défaut puisque la volonté chez les associés de complaisance de procéder à la rencontre des volontés associatives est absente. Il peut donc être considéré l'absence de toute activité propre de la société lorsque celle-ci a été créée seulement pour les besoins d'un montage juridique²⁵. En conséquence, cette société est fictive et elle n'est qu'une apparence de société. Si on dit alors que la société écran est une société fictive, c'est une société qui n'existe qu'en apparence. En effet, il y a la volonté de faire croire aux tiers qu'il s'agit bien d'une société qui a une existence réelle. Or, tel n'est pas le cas. On est ainsi en face d'un acte de complaisance : on feint de faire quelque chose et on fait en sorte que les autres y croient. On peut considérer, dans ce cas, que la société écran est une société de complaisance. Et en tant que société de complaisance, les auteurs de la société écran mettent en œuvre une simulation pour un but précis. Mais est-ce que cette simulation est forcément illicite ? La réponse est négative. La simulation n'est illicite que si elle cache une réalité, elle aussi, illicite. Ainsi, si la simulation qui est mise en œuvre n'est pas illicite en amont, le caractère complaisant de la société écran ne le sera pas non plus en aval. De ce fait, le fait que la société écran soit une société de complaisance ne traduit pas obligatoirement son illicéité du moment où elle n'est pas érigée frauduleusement dans le but de tromper les tiers.

²³ Dictionnaire encyclopédique, éd. Auzou, Paris 2005, page 605

²⁴ Lexique des termes juridiques, Dalloz, 19^e édition, 2012

²⁵ CA de Paris, 3^e Civ. Du 07/07/95

Elle pourrait, en effet, être constituée pour un but autre que nuire aux tiers. Dans ce cas, elle n'est pas illicite et on se retrouve ainsi dans le cadre légal de la société écran.

En définitif, dans le cadre de notre étude, la question qui se pose est de savoir si la société écran s'inscrit dans le cadre de l'illicéité ou de la complaisance. Pour y répondre, on va essayer de comprendre ces deux notions, dont l'illicéité et la complaisance, dans une partie préliminaire pour pouvoir apporter une réponse à notre problématique dans les deux parties de notre étude. Ainsi, on verra dans une première partie que l'illicéité de la société écran est la conséquence de son caractère complaisant (Partie I). Mais une deuxième approche nous démontrera que ce caractère complaisant ne définit pas forcément son illicéité (Partie II).

➤ Partie préliminaire : définitions et typologies

Même étant souvent considérée comme une société frauduleuse, la société écran n'apparaît pas toujours comme telle. En effet, s'agissant d'une société de complaisance, elle est parfaitement valide quand les règles de droit ont été respectées lors de sa constitution et il se pourrait que le but poursuivi soit aussi parfaitement légal, non frauduleux. De ce fait, ce qui est complaisant n'est pas forcément illicite.

Pour mieux appréhender le concept de l'illicéité (Chapitre 1) et de la complaisance (Chapitre 2) de la société écran, il serait préférable d'analyser les deux concepts avant d'apporter une réponse à notre problématique.

❖ Chapitre 1 : L'illicéité

Du point de vue du droit général, l'illicéité est définie comme le « caractère de ce qui n'est pas permis, de ce qui est contraire à un texte (loi, décret, arrêté), à l'ordre public, aux bonnes mœurs²⁶. La définition donnée par CUTAJAR rejoint celle du droit général : « Dans le sens courant, est illicite ce qui est défendu par la loi ou par la morale. Et au sens juridique, est illicite ce qui viole le droit²⁷ ». Et pour Serge BRAUDO, l'adjectif "illicite" caractérise un acte qui est prohibé par la loi ou par une disposition réglementaire²⁸. Ainsi, la société écran ne sera qualifiée d'illicite que si elle est contraire à la loi, à l'ordre public, aux bonnes mœurs ; si elle viole le droit. Or, comme on a pu constater précédemment, quand on parle de société écran, on peut se référer à une notion fondamentale qui est celle de la personnalité morale. Et cela permet de définir la société écran comme une mise en œuvre de la personnalité morale non conforme à sa nature juridique. Autrement dit, elle est le résultat de la mise en œuvre abusive de la personnalité morale. On peut alors observer un écran de pseudo personnalité morale derrière laquelle les « pseudo associés » ou le « pseudo dirigeant » se cache. La société écran existe, donc, dès lors qu'il est possible de constater une utilisation abusive de la personnalité morale par ses supposés associés. Non seulement, elle viole le droit, mais aussi elle pourrait porter atteinte à l'ordre public, aux bonnes mœurs. L'établissement d'une société écran porte préjudice à l'ordre public dans la mesure où elle sert à des fins frauduleuses dont le blanchiment d'argent ou l'évasion fiscale ; elle porte atteinte aux bonnes mœurs quand elle est

²⁶ Lexique des termes juridiques, Dalloz, 19^e édition, 2012

²⁷ Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIÉTÉ ÉCRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préface de Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 241

²⁸ Serge Braudo « Dictionnaire du droit privé », site : <https://www.dictionnaire-juridique.com/definition/illegal-illicite.php> consulté le 16/02/2017

utilisée dans des opérations dans lesquelles sont identifiés des actes de corruption. Le déroulement d'une opération qui présente une finalité corruptrice se divise en quatre phases :

- L'opération de corruption se traduit par un accord sur « la chose et le prix », car nous sommes dans le cadre du consentement illégal;
- Une surfacturation directe : il s'agit de générer un produit sans justification économique réelle, ce qui permet de payer la corruption sans déséquilibrer l'opération ;
- la mise en place d'une documentation falsifiée qui permet de justifier la sortie des fonds ou une rentrée de fonds illicite ;
- enfin, l'organisation « en bon père de famille » de la vie du corrompu ; à partir d'un certain niveau de liquidités, les espèces deviennent trop voyantes justifiant la mise en place d'une société écran²⁹.

En conséquence, le caractère illicite de la société écran est avéré.

Remarquons que la société écran réunit tous les éléments caractéristiques du contrat de société (apport, partage des bénéfices et pertes, minimum deux associés, affectio societatis) et jouit de la personnalité morale. Or, elle est utilisée chaque fois que les intéressés ne veulent pas révéler aux tiers leur véritable activité ; donc elle n'a pas d'existence réelle. Pourtant, elle n'est pas réprimée par la loi du moment où elle ne porte pas atteinte aux droits des tiers. Dans cette mesure, elle se rapproche des sociétés en participation. La société en participation est une forme de société de fait. Elle réunit aussi tous les éléments caractéristiques du contrat de société et elle est utilisée chaque fois que les intéressés ne veulent pas révéler aux tiers leur association. La différence est que, alors que la société écran dispose d'une personnalité morale, la société en participation, quant à elle, n'en dispose pas. En effet, les associés de cette dernière ont convenu de ne pas l'immatriculer. Par conséquent, la société ne peut pas jouir des attributs de la personnalité morale. Ceux-ci conviennent secrètement d'entreprendre en commun une ou plusieurs opérations déterminées et fixent, toujours secrètement, les conditions de leur coopération. Seul le gérant apparaît alors aux yeux des tiers : il agit avec eux, en son nom et pour son compte personnel, sans révéler aux tiers l'accord d'association l'unissant à ses associés ; on parle de société occulte. Toutefois, la société en participation peut être ostensible, c'est à dire révélée aux tiers dès lors que les associés agissent en tant que tels à leur égard mais sans avoir fait immatriculer leur société³⁰. Mais malgré qu'elle n'ait pas

²⁹Les sociétés écrans : Utilisation dévoyée de la personnalité morale, http://www.justice.gouv.fr/art_pix/scpc2004-3.pdf, consulté le 21/01/17

³⁰ Idem

de personnalité morale, elle est une véritable société, elle existe et elle est réelle. De ce fait, elle n'est pas réprimée par la loi même si elle ne peut pas jouir des attributs de la personnalité morale.

Que ce soit avec la société écran ou la société en participation, le but est de ne pas révéler aux tiers leur activité. C'est parfaitement légal pour les deux types de société tant que cela ne porte pas préjudice aux tiers. Pour la société écran qui dispose de la personnalité morale, il ne faut pas, comme on l'a déjà mentionné, qu'il y ait abus. En fait, la société qui jouit de l'autonomie juridique a une autonomie totale. Elle a les mêmes droits et les mêmes pouvoirs que ceux attribués à la personne physique. Et pour éviter qu'il y ait utilisation abusive et frauduleuse du concept de personnalité morale, il faut qu'il y ait une transparence totale au sein de la société. Mais pour qu'il y ait transparence, la personne morale doit être tout à fait laissée de côté et que seuls les actionnaires sont pris en considération³¹. Or, dans les sociétés écrans, les véritables associés sont non identifiables. Ceux qui apparaissent dans les statuts ou dans les contrats ne sont souvent que des prête-noms. Par conséquent, il est difficile de distinguer si c'est la société personne morale ou l'associé personne physique qui agit. De plus, l'associé pourrait s'abriter derrière le paravent de la personnalité morale pour accomplir des actes ou jouir de droits qu'il ne pouvait accomplir ou dont il ne pouvait jouir en tant qu'individu. A titre d'exemple, une société offshore de l'île de Man, détenue par un trust, possède de l'argent non déclaré pour le compte d'une riche famille américaine. Afin de rapatrier cet argent aux Etats-Unis, cette famille va faire en sorte que la société basée sur cette île leur transfère régulièrement des liquidités qu'ils vont faire passer pour des crédits. Dans ce cas, la société offshore accorde un prêt à la société écran des Caïmans également contrôlée dans le plus grand secret par les américains. Une fois le prêt accepté, cette société va à son tour transférer le même montant sur un compte en banque personnel appartenant à cette famille aux Etats-Unis. Cette opération est ainsi diligentée par un administrateur de la société de l'île de Man et des Caïmans. Ainsi, l'opacité des sociétés ici est assurée par l'opacité des trustees et le secret des transactions³². On peut ainsi en déduire que les trustees et l'administrateur ont profité du fait que les sociétés offshore de l'île de Man et de l'île des Caïmans sont des sociétés parfaitement valides pour effectuer les transactions. En d'autres

³¹ Catherine MONDANGE, La transparence de la personnalité morale dans le droit anglais des sociétés anonymes, *Revue Internationale de droit comparé*, Année 1980, Volume 32, N°3, p573-600

³² ZAKI M. « *Le secret bancaire est mort, vive l'évasion fiscale* », édition Favre, février 2010, cité par Mathilde SELLIER, « Les mesures anti-paradis fiscaux concernant les personnes morales », Mémoire présenté en vue d'obtenir le diplôme de Master 2 en Droit des affaires, Université de Reims Champagne-Ardenne, dir. M.Pascal.Jacquemin, p 14-15

mots, ils se sont abrités derrière le paravent de la personnalité morale de ces sociétés pour réaliser en toute légalité leur transfert. Il y a, dans ce cas, utilisation abusive de la personnalité morale de la société. D'où l'exigence de la transparence pour servir de frein à cela³³.

❖ Chapitre 2 : Complaisance

A premier abord, la complaisance est définie comme la disposition d'esprit de celui qui cherche à faire plaisir en s'adaptant aux goûts ou aux désirs de quelqu'un³⁴. Cela pourrait s'expliquer par le fait que pour arriver à ses fins (faire plaisir à quelqu'un), la personne qui agit avec complaisance s'efforce de faire ce que son interlocuteur veut sans pour autant qu'elle en tire des profits. En d'autres termes, elle veut seulement faire plaisir à quelqu'un quand elle adopte ce comportement. Si on transpose cette définition à celle de la société écran définie comme société de complaisance, il est à constater qu'il n'est pas rare que des personnes deviennent associées uniquement pour rendre service à un proche, un parent, un ami, qui est le seul véritablement intéressé à la vie de la société³⁵. On peut dans ce cas dire qu'elles agissent avec complaisance ; et à plus forte raison ce sont des associés de complaisance. Autrefois, une raison majeure à ce genre de service était le fait que pour constituer une SARL, il fallait être au moins deux. Mais cela a changé puisque désormais, la SARL peut être unipersonnelle par la création d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée. Mais à l'heure actuelle, deux raisons essentielles peuvent expliquer le recours à des associés de complaisance dans les SARL. Tout d'abord, il s'agit de la préoccupation d'avoir une gérance minoritaire. En effet, pour apparaître comme détenant au maximum la moitié des parts de la société, l'associé gérant ou les associés gérants masquent l'importance des droits qu'ils détiennent et s'abritent derrière les associés de complaisance qu'ils utilisent à leur guise. Ensuite, comme les voix se pèsent et comptent tout à la fois pour les décisions les plus importantes dans les SARL, un associé détenant plus des trois quarts des parts composant le capital social cherchera à s'assurer la majorité en nombre des associés³⁶.

En fait, les motivations de recourir aux associés de complaisance sont diverses mais dans la plupart des cas, elles n'ont rien de frauduleux du moment où il ne s'agit pas de contourner une interdiction légale ou conventionnelle. Prenons un exemple de violation d'une interdiction

³³ Idem

³⁴ Dictionnaire français de Larousse

³⁵ Site Free : Les associés de complaisance, <http://creer.sarl.free.fr/article.php?id=026>, consulté le 16/02/2017

³⁶ Idem

conventionnelle : feindre d'intégrer une société et devenir un associé de complaisance dans le but de faire échec à une clause de non-concurrence.

Mais on peut aussi définir la « complaisance » avec une autre approche. Quelques expressions ou termes peuvent nous aider à éclairer ce concept tels « emplois de complaisance » qui signifie emplois fictifs ; « mariage de complaisance » qui est un mariage simulé ; « factures de complaisance » signifiant factures fictives³⁷. Le mot « simulé » a son importance dans la définition de la complaisance et on peut constater que le terme « fictif » se répète.

Il s'agit aussi d'un désir de complaire poussé jusqu'à l'hypocrisie ou à la malhonnêteté. Prenons un exemple de ce comportement : un sourire ou un rire de complaisance³⁸. Il y a donc une volonté de faire croire à quelqu'un que l'on sourit ou que l'on rit avec honnêteté. Or, tel n'est pas le cas, on « fait simplement semblant » de sourire ou de rire. Ainsi, quand on agit avec complaisance, on ne fait que « feindre », « simuler », « faire semblant ». Et cela se manifeste par l'agissement avec hypocrisie et malhonnêteté.

Si on définit, en conséquence, la société écran comme étant une « société de complaisance », on pourrait dire qu'il s'agit d'une société simulée, fictive, une société que les associés veulent faire croire aux tiers qu'il s'agit bien d'une société réelle, valide et fonctionnelle.

Quand on parle de complaisance, on a tendance à penser à premier abord qu'on est confronté à une situation frauduleuse, contraire à la loi. Par conséquent, en entendant les termes de « société simulée », « société fictive », « société écran » qui est une société de complaisance, l'illicéité vient tout de suite à l'esprit de celui qui se trouve confronté auxdits termes. Or, ce qui est complaisant n'est pas toujours, ni forcément illicite. Et c'est ce qu'on va essayer de démontrer dans les deux parties de notre étude.

³⁷ Reverso dictionnaire, <http://dictionnaire.reverso.net/francais-synonymes/complaisance>, consulté le 16/02/2017

³⁸ Dictionnaire académique Français, parution de 1932 : La définition.fr-L'orthographe pour tous

➤ **Partie I : L'illicéité de la société écran en tant que conséquence de son caractère complaisant**

Comme on l'a mentionné plus haut, la société écran est une société fictive, elle n'existe qu'en apparence. Notamment, elle consiste à créer une apparence dissociée de la réalité juridique. De ce fait, on se fonde sur l'apparence d'une situation pour lui faire produire des effets juridiques qui ne lui sont pas normalement attachés puisqu'en réalité, au-delà de l'apparence, elle ne remplit pas les conditions nécessaires à cette fin. On peut ainsi en déduire qu'en revêtant un caractère complaisant, la société écran profite à ses associés et sert d'outil à ces derniers pour arriver à une fin frauduleuse. Il y a donc tromperie, fraude. Pour démontrer que c'est le caractère complaisant de la société écran qui engendre son illicéité, on verra que cette société dite société de complaisance utilise un procédé frauduleux (Chapitre 1) ; et qu'en conséquence, elle est utilisée comme objet de fraude (Chapitre 2) et comme moyen de fraude (Chapitre 3).

❖ **Chapitre 1 : Utilisation d'un procédé frauduleux par la société de complaisance**

La société écran profite de son caractère complaisant pour tromper les tiers. En effet, en croyant qu'il s'agit d'une société réelle, valide et jouissant d'une personnalité morale, ceux-ci sont convaincus de la légalité des actes passés par ladite société. Dans ce cas, elle trompe les tiers et il y a fraude par conséquent. Mais pour pouvoir dire que le procédé mis en œuvre par la société écran consiste en une fraude, essayons de définir la fraude en distinguant la fraude au sens commun (Section 1) de la fraude au sens juridique (Section 2).

○ **Section 1 : La fraude au sens commun**

Au sens large et conçue objectivement, la fraude est définie comme un « acte commis de mauvaise foi dans l'intention de tromper »³⁹. Le terme « mauvaise foi » caractérise donc la fraude ; et avoir une intention de tromper est synonyme de fraude. Si on calque cette définition sur la société écran, société de complaisance, on pourrait dire que dans l'intention de tromper, la mauvaise foi des associés ne peut être qu'apparente.

³⁹ Dictionnaire encyclopédique, éd. Auzou, Paris, 2005, page 653

- Section 2- La fraude au sens juridique

Au sens strict et d'un point de vue subjectif, les traits distinctifs de la fraude sont plus précis du point de vue du droit général (§1) ; du droit international privé (§2) ; de la jurisprudence et de la doctrine (§3).

- §1- Du point de vue du droit général

Du point de vue du droit général, la fraude est définie comme une « action révélant chez son auteur la volonté de nuire à autrui (...) ou de tourner certaines prescriptions légales (...)»⁴⁰. Profitant de son caractère comblaisant, la création de la société écran constitue alors une fraude quand celle-ci a pour but de nuire aux tiers ou de tourner certaines prescriptions légales (évasion fiscale).

- §2- Du point de vue du droit international privé

De sa part, le droit international privé la définit comme l' « adaptation consciente de moyens licites à des fins contraires à la loi (...) ». En effet, les associés de ladite société utilisent une société parfaitement valide, même revêtant un caractère comblaisant, dans un dessein frauduleux. De ce fait, tant que la société a été créée en respectant les règles de constitution de société, elle est valide et créée dans les normes. Et quand on profite de cette validité pour contourner une règle obligatoire, on peut dire qu'il y a « fraude ». En d'autres termes, tous les procédés, en apparence légale, visant à éluder une règle obligatoire constituent une fraude⁴¹.

- §3- Du point de vue de la jurisprudence et de la doctrine

Fraus omnia corrumpit. Autour de cet adage signifiant « la fraude corrompt tout », la jurisprudence et la doctrine ont élaboré une théorie générale de la fraude. Au début, les auteurs ont réduit le phénomène de fraude à une forme de violation de la loi, d'agissement immoral, de cause illicite. Et ensuite, le critère de l'intention frauduleuse du sujet s'est imposé. Monsieur VIDAL a, en effet, élaboré une théorie pure de la fraude selon laquelle trois conditions cumulatives doivent être remplies pour pouvoir dire qu'il y a fraude. Ce sont

⁴⁰ Lexique des termes juridiques, Dalloz, 19^e éd., 2012

⁴¹ Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 245

notamment une règle obligatoire, un moyen détourné et efficace et une intention frauduleuse⁴². Voyons successivement ces trois critères :

- Concernant la règle obligatoire, il s'agit d'une disposition légale qui a été éludée. Prenons un exemple : l'obligation de payer l'impôt sur les bénéfices éludée en cherchant tout moyen pour y arriver ; d'où la création de la société écran.
- Quant au critère de l'existence d'un moyen détourné et efficace, cela pourrait se traduire par l'existence d'un procédé utilisé secrètement mais efficacement ; la société écran est alors gérée et administrée en secret et elle s'avère efficace quand l'objectif recherché est atteint.
- Parlons maintenant de l'intention frauduleuse. Monsieur VIDAL l'a placée au cœur de sa théorie car selon lui, l'intention conditionne la sanction parce que la « répression de la fraude n'a plus d'objet si la fraude n'est pas intentionnelle ». En continuant à citer M. Vidal, CUTAJAR énonce que « cette intention frauduleuse consiste en « la volonté de se soustraire à une règle obligatoire » ». Et une intention ne peut être déclarée frauduleuse qu'une fois que la qualification de fraude a été objectivement établie comme étant un « acte commis de mauvaise foi dans l'intention de tromper ».

Selon certains auteurs, pour définir la fraude, il est nécessaire de s'appuyer sur l'élément répréhensible. Cet élément répréhensible est l'illégitimité du résultat atteint. Et ce critère doit être complété par l'anormalité du moyen mis en œuvre⁴³. Ainsi, pour pouvoir dire que la société écran fonctionne en utilisant un procédé frauduleux, il faut que le résultat atteint soit illégitime et que le moyen mis en œuvre soit anormal.

On analysera ces facettes de la société écran dans les deux chapitres suivants.

⁴² VIDAL (J), Théorie générale de la fraude en droit français ; le principe « *fraus omnia corrumpit* », préf. Gabriel Marty, Dalloz 1957, cité par Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIÉTÉ ÉCRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préface de Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 243 et s.

⁴³ La notion de fraude en droit privé français, résumé de thèse 2008, Université de Paris, http://www.univ-paris1.fr/fileadmin/ED-droit_privé/resume_de_these_2008/dournaux.pdf, consulté le 17/02/17

❖ Chapitre 2 : La société écran utilisée comme objet de fraude

En tant qu'objet de fraude, la société écran est utilisée pour cacher une violation de la loi. Elle y procède, ainsi, par l'utilisation du procédé de la simulation (Section 1). Mais pour pouvoir dire que le procédé de la simulation constitue une fraude, il faut que la simulation soit illicite (Section 2).

○ Section 1 : Le procédé de la simulation

Pour CUTAJAR, « La simulation est au cœur du phénomène de la société écran »⁴⁴. Mais qu'est ce que la simulation ? Pour y procéder, on va commencer son analyse par son sens commun (§1) avant de l'analyser dans son sens juridique (§2).

▪ §1- La simulation au sens commun

Au sens large, la « simulation » est l'action de simuler⁴⁵. Et simuler signifie « faire paraître comme réelle une chose qui ne l'est pas »⁴⁶, c'est-à-dire feindre, faire semblant. Ainsi, dans la société écran, on fait paraître comme réelle une chose qui ne l'est pas, on fait paraître comme réelles une société et les activités de celle-ci alors que ni la société elle-même, ni ses activités ne le sont pas. On retrouve, donc, ici le caractère complaisant de la société.

▪ §2- La simulation au sens juridique

Si on transpose le sens large de la simulation à son sens strict, on pourrait dire que la simulation est le fait de cacher sa véritable intention sous une apparence. A rapprocher de la société écran, par le procédé de la simulation, les auteurs de ladite société dissimule leur intention et leur objectif derrière une apparence de société réelle et fonctionnelle sans laquelle ces intention et objectif ne seraient pas atteints.

Du point de vue de la doctrine, la question a toujours été l'objet d'importantes controverses. En effet, JOSSERAND et PLANIOL ont eu, chacun, une conception différente de la « simulation »⁴⁷. Pour JOSSERAND, « la simulation consiste, de la part de l'auteur ou des auteurs d'un acte juridique, à donner le change au public sur la réalité, la nature, les participants, le bénéficiaire ou les modalités de l'opération intervenue : aliud simulatur, aliud

⁴⁴ Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 246

⁴⁵ Dictionnaire de français Larousse, éd. 2008

⁴⁶ Idem

⁴⁷ Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 246

agitur »⁴⁸. Cela rejoint la description précédente de la société écran selon laquelle elle n'est qu'une apparence de société où la réalité, la nature, les participants, le bénéficiaire ou les modalités de l'opération qui y sont intervenus ne sont pas révélés au public, ou du moins les informations qui leur sont véhiculées ne sont pas véridiques. La réalité est tout à fait autre que celle connue par le public.

En revanche, pour PLANIOL, « La simulation ne saurait exister qu'en présence de deux conventions, l'une apparente, l'autre secrète ». Et la jurisprudence a suivi PLANIOL en construisant la théorie de la simulation⁴⁹. En effet, du point de vue du droit civil, la simulation est un « accord entre contractants tendant à faire croire à l'existence d'une convention apparente ou simulée ne correspondant pas à leur volonté véritable, exprimée par un acte tenu secret, dénommée contre-lettre. (...) La contre-lettre, obligatoire entre les parties, est inopposable aux tiers, à moins que ceux-ci trouvent intérêt à s'en prévaloir en agissant en déclaration de simulation »⁵⁰. Cette « théorie classique enseigne que dans la simulation les parties sont d'accord pour créer l'apparence qui prendra corps dans un acte apparent. Les parties vont ainsi utiliser cet écran pour occulter leur volonté réelle. Cette volonté réelle apparaît et est concrétisée dans un acte secret, la contre-lettre. Nous sommes donc en présence de deux conventions, l'une ostensible mais mensongère, la seconde secrète mais sincère. (...) Les conditions de la simulation sont donc, l'accord des parties sur le contrat occulté. La contre-lettre doit ensuite être contemporaine de l'acte apparent, enfin la contre-lettre doit être secrète »⁵¹. Ajoutons que la théorie de la simulation a été construite par la jurisprudence à partir du code civil⁵². Cette conception classique ne décrit qu'un procédé de simulation. En effet, quand la contre-lettre est assimilée à un contrat, le phénomène de la simulation se cantonne à cette seule hypothèse. Et cela signifierait qu'elle ne porte que sur un acte matériel. Or, en droit des sociétés, quand on parle de simulation, elle porte sur un acte juridique et elle ne répond pas à la définition de la théorie classique. De ce fait, la simulation peut aussi bien porter sur un acte matériel que juridique. Et elle peut émaner aussi bien d'un concert de volonté que de la volonté isolée d'une seule personne⁵³. CUTAJAR continue que depuis la

⁴⁸ Idem

⁴⁹ Idem

⁵⁰ Lexique des termes juridiques, Dalloz, 19^e éd, 2012

⁵¹ TERRE F., Introduction générale, p.336,n°402, cité par Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, p.247

⁵² Article 1321 du code civil français : « Les contre-lettres ne peuvent avoir leur effet qu'entre les parties contractantes ; elles n'ont point d'effet contre les tiers ».

⁵³« ... Les effets de la contre-lettre sont régis par l'article 1321 du Code civil. Ainsi, il faut distinguer selon qu'il s'agit des effets entre les parties ou à l'égard des tiers. Entre les parties, c'est la contre-lettre normalement qui

reconnaissance de l'existence de la société unipersonnelle, cette théorie classique n'est pas applicable en droit des sociétés vu que la simulation contenue dans la contre-lettre émane de la volonté de plusieurs personnes qui sont les contractants. En outre, quand l'article 1321 du code civil traite des effets de la contre-lettre, il ne délimite en aucune manière la notion de la simulation⁵⁴. Or, il est nécessaire d'étudier la simulation à partir des effets de la contre-lettre pour pouvoir dire qu'une apparence trompeuse a été créée volontairement par les contractants. Par conséquent, dans le cadre de cet article, aucun élément déterminant ne permet d'avoir une définition qui correspondrait à l'analyse des sociétés écrans.

Voilà pourquoi, il est préférable de partir de sa définition en tant que phénomène et procédé avant de la définir en tant que notion juridique et de se consacrer à son insertion dans le droit. En tant que procédé, la simulation est utilisée par les auteurs des sociétés écrans « pour faire croire à l'existence réelle d'une société valide là où il n'y a qu'illusion, apparence de société ou encore une société infirme »⁵⁵. Ainsi, elle « tend à créer une illusion en jouant de la réalité et de l'apparence. Elle est utilisée par les personnes qui désirent, pour diverses raisons, dissimuler les actes qu'elles passent »⁵⁶. Ainsi, quels que soient les motifs qui ont conduit les auteurs des sociétés écrans à en créer, l'utilisation du procédé de la simulation crée une dissociation entre l'apparence et la réalité.

Dans cette hypothèse, le procédé de la simulation est neutre. Mais quand elle cache une réalité illicite et une apparence trompeuse a été créée volontairement par ceux-ci, elle ne l'est plus⁵⁷. C'est ce qu'on va étudier dans la section suivante.

aura effet. Mais, à l'égard des tiers, la contre-lettre ne peut produire d'effet contre eux. Il en résulte que ces derniers pourront s'en prévaloir s'ils y ont intérêt... » TERRE F., Introduction générale, p.336,n°402, cité par Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 246

⁵⁴ Idem, p.247

⁵⁵ Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 248

⁵⁶ DAGOT, op.cit., p.353, n°356, cité par Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 248

⁵⁷ Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 248

○ Section 2 : La simulation illicite

Comme on l'a déjà dit, en tant qu'objet de fraude, la société écran est utilisée pour cacher une violation de la loi. Et les auteurs de la société y parviennent par le procédé de la simulation.

Mais dans quelles mesures peut-on réellement dire que la société écran est utilisée comme objet de fraude et que le procédé de la simulation est illicite ? En réponse à cela, on verra que l'illicéité de la simulation résulte de la psychologie des auteurs de la société écran (§1) ; et de la réalité occultée (§2).

▪ §1- L'illicéité de la simulation en tant que résultat de la psychologie des auteurs de la société écran

Pour la doctrine, toute simulation n'est pas illicite. En effet, selon elle, « la simulation est illicite quand elle est mise en usage pour tromper les tiers, quand elle a pour objet de couvrir un pacte reprouvé par les lois ou par les mœurs. Hors de là, elle n'a rien en elle-même de répréhensible. Le déguisement qu'elle renferme n'est regardé comme un dol, que quand il est pratiqué pour nuire aux tiers, en fraudant leurs droits légitimes. (...) Il n'est plus dol, lorsque sans porter préjudice à autrui, les parties ont choisi le mode qui leur a paru le plus convenable à leur position, à leurs intérêts. (...) La simulation n'est pas illicite par elle-même ; qu'elle ne prend ce caractère, que quand elle est employée en fraude des droits du tiers (...). »⁵⁸. En fait, quand les auteurs de la société écran utilisent le procédé de la simulation, ils créent une apparence derrière laquelle ils vont cacher la véritable nature de leur volonté qui se révèle être illicite. L'illicéité de la simulation ne résulte donc pas seulement de la volonté des auteurs d'arriver à des fins illicites, mais aussi de la réalité occultée.⁵⁹

⁵⁸ Joseph DUBREÛIL, « Essais sur la simulation, sur la séparation des patrimoines, sur les obligations de la femme mariée et l'autorisation maritale », Aix, de l'imprimerie d'Augustin Pontier, Libraire, rue du Pont-Moreau, 1815, page 107

⁵⁹ Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIÉTÉ ÉCRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 249

- §2- L'illicéité de la simulation en tant que résultat de la réalité occultée

Quand la réalité que le procédé de la simulation tente de masquer consiste en la mise à mal de l'existence ou de la validité de la société personne morale, la société est simulée. Et cette simulation est en conséquence illicite. Quand cette simulation illicite porte atteinte à la validité de la société, elle peut atteindre l'*affectio societatis* qui est une condition déterminante de l'existence et de la validité de la société. La société est donc fictive (A). Et lorsqu'elle touche la cause, celle-ci est illicite et on est en présence d'une société de façade (B)⁶⁰.

A- La fictivité de la société écran

A défaut du critère d'*affectio societatis* en cas de simulation, l'acte de société est affecté et la qualification même de société est détruite. On ne peut pas donc dire qu'il existe une société. Pourtant, la société écran continue à fonctionner grâce à ce procédé de simulation. La notion de fictivité renvoie alors au phénomène de la simulation qui est un acte dissimulant une réalité différente. Et cela suppose une volonté de dissimulation démontrée par le décalage entre l'apparence de l'acte et sa réalité. Dans ce cas, on est en présence d'une société écran fictive. Voyons la définition de cette société. Comme on a déjà effleuré cette notion dans l'introduction de notre étude, reprenons la définition qu'on y a énoncée. Au sens juridique, le terme « fiction » consiste en un procédé de technique juridique permettant de considérer comme existante une situation manifestement contraire à la réalité⁶¹. On se retrouve ici devant une situation qui n'existe qu'en apparence et n'a pas de réalité effective. De ce fait, la société est fictive. A rapprocher de la société écran, elle est aussi fictive dans la mesure où ses associés sont des associés de complaisance. En effet, faute d'*affectio societatis*, les personnes qui se présentent comme ses associés ne remplissent pas les caractéristiques de la qualité d'associés.

Selon l'article 1832 du code civil français : « La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter ». La convention de société exige donc ces critères pour pouvoir dire que la société

⁶⁰ Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIÉTÉ ÉCRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 283

⁶¹ Dictionnaire encyclopédique, éd. Auzou, Paris 2005, page 605

est valablement constituée. Ce sont notamment l'accord de volontés des parties, la volonté de collaborer sur un même pied d'égalité pour la concrétisation d'un travail commun : l'*affectio societatis*. Ainsi, lorsque la structure n'est constituée que pour faire écran ou lorsqu'elle est un instrument dénué de toute effectivité, elle est par conséquent détournée de sa vocation légale telle que définie par l'article susmentionné ; le droit dégénérant ainsi en abus⁶². La société fictive est un cas concret d'abus de droit. En effet, sa structure n'est constituée que pour faire écran : les personnes qui la composent se présentant comme associés ne sont que des prête-noms ou des complices d'une autre personne elle-même associée, ou complètement étrangère à la société. Comme les associés de la société écran sont des associés de complaisance, des prête-noms, un des critères de la convention de société fait défaut. En effet, « On ne trouve pas chez les contractants un consentement véritable, mais simplement apparent, et par conséquent, pas cette volonté de collaborer, d'être en société, que constitue l'*affectio societatis* »⁶³. Et l'existence d'une simulation affectant les conditions d'existence de l'acte de société traduit le défaut d'*affectio societatis*. Le consentement des associés n'a donc été donné que pour rendre service aux fondateurs en leur permettant de constituer la société. à titre d'exemple, la jurisprudence a retenu que quand l'existence d'une simulation porte sur les parties au contrat et cause l'absence d'*affectio societatis*, la fictivité est retenue. Ainsi, il a été jugé qu'une société composée du maître de l'affaire et de simples prête-noms de celui-ci est fictive car tous sont dépourvus d'*affectio societatis*⁶⁴. On peut ainsi déduire que le fondement de la fictivité se situe dans le défaut d'*affectio societatis*. En effet, l'*affectio societatis* est le critère de la fictivité pouvant témoigner de l'existence ou de l'absence de qualification de société⁶⁵.

On a dit que l'illicéité de la simulation dans les sociétés écrans résulte de la réalité occultée. Ainsi, quand la réalité qu'elles tentent de masquer est illicite, le procédé de la simulation utilisé l'est aussi forcément. Cette réalité consiste en la mise à mal de l'existence de la société personne morale. Ainsi, quand la simulation portant sur les parties au contrat révèle le défaut d'*affectio societatis* et porte atteinte à la validité et l'existence même de la société, cette simulation est illicite.

⁶² Guillaume SAHUC, « société fictive, filiale de façade, confusion de sociétés : l'abus de droit », site : Lexilis Europe, <http://lexilis.free.fr/notesjur/note63.htm>, consulté le 19/02/2017

⁶³ DAGOT, p.66, n° 77, cité par Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 284

⁶⁴ Com. 10 Déc. 1957 ; Com. 16 Déc. 1964, cités par Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 288

⁶⁵ Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 286

Remarquons que quand le procédé de la simulation porte sur les parties à l'acte de société, la souscription est faite par prête-nom. Seulement, cette souscription n'est pas forcément illicite. En effet, elle est en principe valable⁶⁶. Selon la Chambre commerciale de la Cour de cassation, « lorsque plusieurs associés ne sont en fait que des prête-noms ou qu'ils n'ont accepté de faire partie de la société que pour « faire nombre », une telle société n'est ni fictive ni frauduleuse⁶⁷ ». Mais pour pouvoir dire que la souscription par prête-nom est valable et n'engendre pas la fictivité de la société, il faut que le prête-nom ait l'intention et les possibilités de remplir personnellement les engagements de celui à qui il a prêté son nom ; et qu'il ait agi en son nom propre. L'emploi de la simulation ne doit donc pas avoir été inspiré par un but illicite ou une volonté de violer la loi. Les actions doivent donc être libérées effectivement et non fictivement, et les fonds doivent être définitivement entrés dans la caisse de la société⁶⁸. Dans les sociétés écrans, les prête-noms ont uniquement accepté d'intégrer la société dans le seul but de permettre au fondateur de créer l'apparence d'une société valide. Mais ils n'ont aucunement l'intention de remplir personnellement les engagements de celui à qui ils ont prêté leur nom. Par conséquent, il y a, encore une fois, défaut d'*affectio societatis*. Voilà pourquoi la souscription par prête-nom dans les sociétés écrans n'est pas, en principe, valable.

Quand la simulation porte sur l'objet du contrat et engendre le défaut d'*affectio societatis*, les apports sont fictifs ; qu'il s'ensuit que la société elle-même est fictive. L'apport en nature fictif n'a aucune valeur pécuniaire, sous-évalué, ou grevé d'un passif excessif⁶⁹. L'apport en numéraire fictif est celui qui a été fait a non domino⁷⁰ ; c'est-à-dire reçu d'une personne qui n'en était pas le propriétaire.

Pour conclure ce paragraphe, disons que tant que la société écran a été constituée dans un dessein illicite, elle est fictive.

⁶⁶ Cass.com., 3 janv 1961 cité par Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 288

⁶⁷ Com. 3 janv 1961, cité par Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 288

⁶⁸ Com., 30 janv 1961, cité par Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 288

⁶⁹ Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 290.

⁷⁰ Idem

Une autre facette de la simulation illicite est la société de façade. Dans ce cas, elle porte sur la cause de la société.

Prenons un cas rencontré à Madagascar. La société Bat Guano, sise dans le Sud-Ouest de Madagascar, à Toliara, y a extrait illégalement du guano dans une zone d'aire protégée. Et ce, afin d'éviter de payer des ristournes. Or, elle aurait dû établir une convention d'extraction de guano avec la commune en charge de la zone protégée dans laquelle l'entreprise peut extraire les fientes de chauve-souris (guano) en payant des ristournes. De plus, le ministère de l'Agriculture a, par la suite, octroyé le marché d'approvisionnement 330 tonnes en guano à ladite société. Et ce, malgré les casseroles qu'elle traîne... En effet, l'entreprise ne dispose pas de siège dans la région où elle est établie et n'est pas en règle vis-à-vis du fisc depuis 2010... Si ce n'est pas une société fictive, cela y ressemble beaucoup. On peut en déduire qu'il peut s'agir d'un blanchiment de détournement de fonds en utilisant la société fictive pour atteindre le but⁷¹.

B- La société écran de façade

La jurisprudence utilise indistinctement l'expression « société de façade » avec celle de la société fictive⁷². Or, selon SCHMIDT, alors que la société de façade est « une société régulièrement constituée servant à masquer le comportement ou les intérêts personnels d'un individu »⁷³, la société fictive ne réunit aucune des conditions de validité des sociétés et se révèle « sans existence juridique ». Comme on l'a vu dans le paragraphe précédent, l'*affectio societatis* est le critère déterminant de l'existence de la société ; et en l'absence de ce critère, il n'existe pas de société. Nous sommes donc en présence d'une société écran fictive.

Au contraire de la société fictive, la société de façade est une société parfaitement valide qui a rempli toutes les conditions nécessaires lors de sa constitution. Certes, les sociétés de façade n'entrent pas ainsi dans la catégorie des sociétés écrans fictives, mais elles sont des sociétés écrans. Ce sont notamment des sociétés utilisées accessoirement à de fins illicites et une

⁷¹ « Mima bat Guano : une société fictive dans l'Atsimo Andrefana », La Gazette de la Grande Île

⁷² VIDAL, p.190, cité par ⁷² Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J., paru le 1998, page 317

⁷³ SCHMIDT (D), note sous Aix-en-Provence, 3^e Ch, 7 avr. 1970, Rev. Soc. 1971, 576, cité par Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J., paru le 1998, page 317

société née d'un acte juridique conforme à la loi mais dont la cause devient postérieurement illicite⁷⁴ :

- Tout d'abord, une société de façade est une société utilisée accessoirement à des fins illicites. Elle est une société qui exerce une activité réelle et légale mais qui dissimule une autre activité derrière cette activité apparente aux yeux du public. A titre d'exemple, une discothèque est accessoirement utilisée pour blanchir des gains de provenance illicite, telle que trafic de drogues. Dans ce cas, la discothèque est une société de façade servant à masquer son activité accessoire qui se révèle être une activité illicite.
- Ensuite, une société de façade est une société née d'un acte juridique conforme à la loi mais dont la cause devient postérieurement illicite. « La société née réelle et valide : des associés animés de l'*affectio societatis*, qui ont voulu constituer une société, ont voulu réaliser des bénéfices, en profiter ou profiter de l'économie qui résulterait de son activité. Ils ont accepté de courir les risques conformément aux règles prévues au regard de la structure choisie. Il n'y avait ni maître de l'affaire, ni prête-nom destiné à protéger l'anonymat du maître de l'affaire. En somme, toutes les conditions d'existence sont remplies. La société est réelle, elle est valide. Puis, les dirigeants de la société s'assignent un but réel illicite qu'ils simulent évidemment derrière une apparence de légalité ». Cette apparence de légalité consiste en la société qui a été initialement constituée dans les règles, et dont la cause est devenue, postérieurement, illicite. Il s'agit donc d'une société de façade servant à cacher le but réel illicite derrière l'apparence réelle créée lors de la naissance de la société.

La société écran qui réalise indirectement une fin illicite est donc une société écran de façade.

Telle est donc la première manière sous laquelle la fraude se manifeste : la société écran est utilisée comme un objet de fraude. La deuxième manière est l'utilisation de celle-ci comme un moyen de fraude. Et c'est ce qu'on va parler dans le chapitre suivant.

⁷⁴ Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIÉTÉ ÉCRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, pages 317 et 318

❖ Chapitre 3 : La société écran utilisée comme moyen de fraude

Pour commencer, avant de pouvoir dire que telle société écran est utilisée comme un moyen de fraude, il est nécessaire de la qualifier juridiquement. En effet, une situation juridique (la création d'une société), à laquelle on est confronté, ne pourra être qualifiée de société écran, et être ensuite qualifiée de frauduleuse, que si elle réunit trois éléments. Ce sont l'élément formel, matériel, intentionnel. Tout d'abord, comme on l'a déjà vu, l'élément formel consiste en l'immatriculation de l'entité juridique au registre du commerce et des sociétés. Ensuite, l'élément matériel est une déconnexion entre l'apparence de la société et la réalité de son comportement au sens large. L'élément matériel existe lorsque l'immatriculation de la société a été obtenue alors que les conditions de la qualification même de société ne sont pas réunies ou lorsque l'immatriculation concerne une société réelle mais dont l'utilisation n'est pas conforme au droit. En ce qui concerne l'élément intentionnel, alors que le critère de la qualification de société réside dans l'*affectio societatis*, celui de la société écran est contenu dans un concept de négation de l'*affectio societatis*. Il faut une intention particulière, c'est-à-dire que l'auteur doit avoir conscience d'enfreindre les dispositions légales régissant la création et l'utilisation des sociétés personnes morales.

Une fois que ces éléments sont réunis, la société peut être qualifiée de société écran, et le commencement de son caractère frauduleux peut, d'ores et déjà, être aperçu.

C'est dans cette conception que l'on se permet à dire que la société écran sert d'outil frauduleux à ses fondateurs pour réaliser leur objectif.

Pour CUTAJAR, la société écran devient un moyen de fraude lorsque celle-ci est mise en œuvre pour éluder une règle obligatoire. Comme on l'a vu, la fraude est définie comme l'« adaptation consciente de moyens licites à des fins contraires à la loi (...) ». Ici, c'est la société écran personne morale qui est le moyen licite adapté à des fins contraires à la loi. En effet, une fois constituée, la société écran existe, elle est légalement conforme. Ainsi, en tant que moyen licite, il s'agit d'une société parfaitement valide, constituée en conformité avec les règles prescrites. « Elle est réelle, donc non fictive. Aucune simulation ne vicie son objet social, elle est valide, donc elle n'est pas une société de façade. Pourtant, elle utilisée pour obtenir un résultat que le droit ne permet pas d'obtenir sans cet artifice »⁷⁵. Son intervention

⁷⁵ Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 323

permet, alors, d'obtenir un résultat que les règles juridiques n'autorisent pas. La société écran est donc utilisée frauduleusement et devient le support de montages artificiels de nature délictuelle. Quand telle société a été créée en conformité avec la loi, aucune preuve de la fictivité ni de la simulation illicite affectant sa validité ne peut être rapportée. Nous sommes alors face à un procédé efficace puisqu'il est impossible d'en sanctionner l'usage.

Plus haut, on a dit que la société écran est utilisée comme moyen de fraude lorsqu'elle est mise en œuvre pour éluder une règle obligatoire. En principe, une violation de la loi encourt une sanction. Or, dans sa conception, Monsieur VIDAL avance que la violation n'encourt pas forcément des sanctions. En effet, pour lui, « en règle générale la loi n'interdit pas un résultat de manière rigoureusement absolue mais en fonction de tel ou tel moyen, ou exceptant tel ou tel cas particulier. Il peut donc exister des moyens licites et des moyens illicites d'atteindre un résultat prohibé »⁷⁶. Cela pourrait s'expliquer par le fait que même confronté à un résultat d'un acte, un résultat qui est prohibé par la loi, la sanction n'est pas automatique. En effet, elle sera prononcée en fonction des moyens qui ont été utilisés pour réaliser ce résultat. Ainsi, des moyens licites et illicites peuvent très bien avoir été utilisés dans l'accomplissement d'un acte. Si on rapproche la notion de société écran à cette conception de Monsieur VIDAL, en tant que moyen de fraude, elle est un outil nécessaire à son ou ses fondateur(s) pour réaliser un résultat. Et sans elle, ils n'auraient pas pu atteindre leur objectif. Il s'agit donc d'un moyen incontournable, efficace sans lequel le résultat ne serait pas obtenu. S'agissant d'un moyen de fraude, elle est un moyen illicite. Et c'est à partir de son caractère illicite que sera appréciée la sanction correspondante. Pour VIDAL, la sanction ne sera pas donc appréciée en fonction du résultat auquel on se retrouve face, mais en fonction du moyen qui a permis d'obtenir ce résultat. En effet, même si le résultat est prohibé par la loi, il se pourrait que le moyen mis en œuvre soit licite.

Selon Noël PONS, conseiller au SCPC⁷⁷, les délinquants qui agissent en groupe mettent en place un concours de protection. Et cette assistance à la fraude approche de la perfection

⁷⁶ VIDAL, p. 5, 63, 120, et 178-179, cité par Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIÉTÉ ÉCRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préf. Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, page 257

⁷⁷ Le Service central de prévention de la corruption (S.C.P.C.) est un service, en France, à composition interministérielle placé auprès du garde des Sceaux, ministre de la Justice ; il a été créé par la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993 relative à la prévention de la corruption et à la transparence de la vie économique et des procédures publiques, dont les modalités d'application ont été fixées par le décret n° 93-232 du 22 février 1993.

Ce service est dirigé par un magistrat. Ses fonctions ne sont pas d'investigation (pas de pouvoir d'enquête) mais de centralisation et exploitation des informations permettant d'avoir connaissance de l'ensemble du

quand on utilise de sociétés écrans. En fait, en matière de fraude organisée, il est nécessaire de disposer d'un certain nombre de structures qui permettent de garantir l'anonymat et de ralentir la sortie d'information en cas d'investigation vu que le but poursuivi est de rendre crédibles des sorties de fonds illégitimes depuis une société donnée⁷⁸.

Même revêtant un caractère complaisant, la société écran est bien valide. Mais cette validité est profitée par ses fondateurs pour faire d'elle un moyen frauduleux et illicite afin d'atteindre un but, lui aussi, illicite. La société écran est donc utilisée dans un dessein frauduleux (Section 1). Non seulement, elle est un moyen utilisé dans le but de faire ce qui est interdit par la loi, mais aussi, elle est mise en œuvre pour contourner une obligation exigée par la loi (Section 2).

- Section 1 : Utilisation de la société de complaisance dans un dessein frauduleux

Quand on parle de dessein frauduleux, on parle d'un but illicite, réprimé par la loi. En d'autres termes, on se trouve face à une fraude à la loi. En fait, la fraude à la loi est définie par la « mise en œuvre de manœuvres visant à éluder l'application d'une loi qui aurait normalement été applicable »⁷⁹. Ici, la société écran constitue la manœuvre utilisée pour atteindre ce but. Dans ce cas, il est juste de dire qu'elle est, également, illicite. Ce moyen utilisé est illicite.

La création d'une société écran est donc un des moyens aux mains des criminels pour arriver à leurs fins. En fait, plusieurs buts sont recherchés lors de la création de sociétés écrans vu que celles-ci disposent d'un pouvoir réel et incommensurable de nuisance. En effet, dans son rapport de 2004⁸⁰, le SCPC a analysé les opportunités que ces structures offrent aux fraudeurs, aux blanchisseurs ainsi qu'aux corrompus. Ainsi, l'utilisation de ce phénomène couplée avec

phénomène de la corruption en France, avec pouvoir de transmission aux procureurs de la République des éléments découverts afin de poursuites pénales éventuelles.

Il peut être saisi par différentes autorités publiques (politiques, administratives ou judiciaires pour consultation ou avis sur telle ou telle situation ou enquête en cours) et mène des opérations de sensibilisation et de formation tant auprès des grandes écoles ou universités que des organisations professionnelles ou des entreprises publiques et privées.

⁷⁸ Noël PONS, Les sociétés écrans, paradigme éclatant des montages organisés, Audit, n°190, juin 2008, <http://www.noelpons.fr/complement/Fraudes%20n%20190.pdf>

⁷⁹ La fraude à la loi en droit international, site : Cours de droit.net <http://www.cours-de-droit.net/la-fraude-a-la-loi-en-droit-international-a121609858>

⁸⁰ Le SCPC, Rapport d'activité pour l'année 2004 à Monsieur le Premier Ministre et à Monsieur le Garde des Sceaux, Ministre de la Justice, Chapitre III, page 130

l'utilisation des paradis fiscaux permet de camoufler une partie des produits ou de remplir la caisse noire (§1). Le pouvoir de nuisance de la société écran consiste aussi en son utilisation au regard du blanchiment d'argent (§2), ainsi que son utilisation à des fins de corruption (§3).

▪ §1- Camouflage d'une partie des produits ou remplissage de la caisse noire

L'allègement des formalités de création de sociétés⁸¹ a eu plus pour effet la création d'une multitude d'outils au service de la délinquance que de faciliter le développement du commerce. A l'instar des paradis fiscaux, les sociétés écrans constituent un artifice comptable. Si pour les personnes, ce sont les faux papiers, pour les sociétés ce sont les fausses inscriptions. Ces fausses inscriptions leur apportent à la fois une situation juridique à laquelle elles ne pourraient prétendre normalement, ainsi qu'un camouflage efficace. Voilà pourquoi ces structures constituent d'excellents outils et supports de fraudes, elles présentent toutes les caractéristiques d'honnêteté. Et on ne peut identifier la qualité d'écran qu'à partir du moment où une activité illicite est mise en évidence. La société elle-même sera, en effet, licite, mais pas son activité.

Comme les sociétés écrans masquent un artifice comptable, les flux commerciaux constituent un montage à somme nulle. Ainsi, tout ce qui n'est pas inscrit dans la comptabilité déclarée en entrées comme en sorties figure dans la caisse noire. La caisse noire est définie comme « un récipient, matériel ou virtuel, qui regroupe l'ensemble des entrées et des sorties de fonds ne transitant pas par la comptabilité »⁸². La fraude, en question, consiste ainsi à organiser, par des montages adaptés, la sortie de fonds légitimes vers une destination illégitime. Et ces montages consistent ici en la création des sociétés écrans. En fait, dès sa création, la société écran émet des factures, encaisse des paiements et s'intègre dans le circuit des relations client/fournisseur. Son intervention donne alors aux opérations une apparence d'authenticité. En effet, « les sociétés écrans permettent de respecter la « sainte trinité » des comptables : un fournisseur, une facture, un paiement »⁸³. Celles-ci apparaissent comme régulières alors que

⁸¹ Pour s'inscrire au registre du commerce et des sociétés, il suffit de donner un nom, une adresse, et une domiciliation, avec une copie de la carte d'identité du gérant

⁸² Noël PONS, Cols blancs et mains sales- Economie criminelle mode d'emploi, éd. Odile Jacob, Paris 2006, p. 262

⁸³ Idem, p.269

leur légitimité n'est qu'apparente. Pour ce fait, les fraudeurs sont en mesure d'émettre une grande quantité de faux documents qu'ils utilisent comme supports de camouflage. La création de sociétés interposées génère donc un flux de facturations croisées rendant tout contrôle difficile. Et la fraude en est ainsi grandement facilitée. Les sociétés écrans servent, dans ce cas, d'intermédiaire efficace aux fraudeurs en apportant une documentation justificative acceptable et en étant utilisables rapidement lorsqu'une sortie urgente de trésorerie illégitime est attendue.

Dans de nombreux cas, les contrôleurs s'en tiennent à une analyse documentaire des opérations. Quand les opérations sont mal formalisées, il se crée une suspicion légitime et une analyse approfondie est engagée. Et un contrôleur non attentionné ne remarquera pas le camouflage de ces montages. Dans la mesure où les opérations sont régulièrement formalisées, il est plus rare de se pencher sur elles. Ainsi, au fil du temps, des montages complexes organisés autour de sociétés réelles ou fictives se sont structurés ; et les sociétés fictives ne sont là que pour formaliser une sortie de fonds. Il s'agit donc d'un montage juridique de dissimulation.

Dans ce cas, la société écran, en tant que moyen de fraude, est utilisée comme outil servant à un artifice comptable, à une sortie frauduleuse de fonds afin de remplir une caisse noire.

Quand les sociétés écran sont mises en œuvre pour camoufler un remplissage de caisse noire, elles ne permettent pas de donner une réalité comptable à des produits qui sont légitimes. A l'inverse, il s'agit du blanchiment d'argent.

- §2- L'utilisation de la société écran au regard du blanchiment d'argent

Quand les sociétés écrans sont mises en œuvre dans le but de blanchir de l'argent, elles donnent une réalité comptable à des produits qui sont, pour leur part, illégitimes. Sans l'intervention de ces sociétés, ces produits ne pourront être facilement intégrés dans les résultats de sociétés et transiter sans risques par les banques.

Or, il y a des cas où c'est la banque même qui accepte pour le compte de son client de recevoir une somme importante dont l'origine est douteuse, puis fait disparaître l'identité de

son propriétaire derrière des sociétés écrans. Mais de telles pratiques sont-elles légales ? Chantal CUTAJAR répond à la question : « Si la banque a un doute, elle doit lever le doute, elle en a l'obligation, c'est une obligation de résultat. Un établissement financier ne peut pas passer d'opérations douteuses. Soit le doute est dissipé, soit le doute persiste et il y a une obligation de déclaration à la cellule de renseignement financier. Si malgré cela, l'opération est passée, on peut considérer, le cas échéant, qu'il y a complicité d'une opération de blanchiment ». Autrement dit, la banque est tenue d'une obligation de déclaration de soupçon⁸⁴.

En France, le blanchiment d'argent est une infraction appréhendée au niveau interne et au niveau de l'Union Européenne⁸⁵.

A Madagascar, elle est réprimée par la loi n° 2004-020 du 19 Aout 2004 sur le blanchiment, le dépistage, la confiscation et la coopération internationale en matière de produits du crime⁸⁶.

Il est donc bien vrai que la société écran est utilisée dans le but de faire ce qui est interdit par la loi : le blanchiment d'argent.

L'utilisation de la société écran est souvent vue d'un mauvais œil à cause du détournement dont elle fait objet. Elle est souvent un moyen d'écouler de l'argent dit « sale ». La définition usuelle de l'infraction de blanchiment d'argent est le fait de « remettre dans le circuit légal, les liquidités qui sont issues d'activités illégales et illicites », telles que trafic d'armes, trafic de drogues,... La société écran est un élément que l'on retrouve dans la plupart des cas d'espèce où cette infraction est mise en jeu. Souvent, ceux qui profitent des sociétés écrans pour blanchir de l'argent profite de la fonction « juridique » souple des pays où ces sociétés sont implantées. Effectivement, quand elles sont implantées dans des paradis fiscaux, elles bénéficient généralement d'une fiscalité privilégiée, voire nulle, ainsi que du secret bancaire contenus dans les législations de ces pays ; et elles profitent aussi des vides juridiques qui y sont rencontrées.

⁸⁴ Reportage de France 2, « Cash investigation : « Panama papers », paradis fiscaux : le casse du siècle », Benoit BRINGER, Edouard PERRIN, site Youtube

⁸⁵ Règlement (CE) n° 1889/2005 du 26 octobre 2005 du Parlement européen et du Conseil portant sur les contrôles des transferts d'argent liquide d'un montant égal ou supérieur à 10 000 € en provenance ou à destination des pays tiers à la Communauté européenne.

⁸⁶ JO n°2939 du 08.11.04, p.4349

Les techniques de blanchiment sont souvent très complexes. Cependant, il suit habituellement trois étapes⁸⁷ :

- 1^{ère} étape : Le placement ou pré-lavage :

Cette première étape consiste à transférer argent liquide et devises du lieu d'acquisition vers les établissements financiers de différentes places, ventilés sur une multiplicité de comptes.

- 2^{ème} étape : L'empilage ou brassage

Le brassage rend impossible de remonter à l'origine des profits illicites grâce à de nombreux virements entre comptes, et chaque compte est lui-même éclaté en sous-comptes. Le brassage fait largement appel aux systèmes électroniques de transmissions tels que Swift ou encore aux marchés dérivés. D'où l'intérêt de l'utilisation de la société écran.

- 3^{ème} étape : L'intégration

Il consiste à intégrer les capitaux blanchis dans le système légal. Ils sont alors regroupés sur des comptes de banques sélectionnées et prêts à être utilisés en toute légalité.

Pour illustrer le fonctionnement de la société écran dans le dessein de blanchiment d'argent, voyons quelques typologies au niveau régional (A) et national (B).

A- Typologies de blanchiment d'argent au niveau régional⁸⁸

- Un individu d'origine étrangère ouvre légalement deux sociétés au Sénégal. La société A, une société civile immobilière, est constituée en association avec un sénégalais complice qui en est le gérant statutaire. La gestion de la société B spécialisée dans l'import/export est confiée à un autre complice résidant au Sénégal. Les sociétés A et B ont des comptes logés dans deux banques différentes que l'homme d'affaire alimente par des transferts électroniques à partir d'un paradis fiscal via une personne morale C. L'argent reçu par les sociétés A et B est ensuite décaissé par les soins des gérants prête-noms au profit de l'homme d'affaire blanchisseur.

⁸⁷ Conférence sur le blanchiment de capitaux dirigée par SAMIFIN, le 20/10/2016, à l'Université d'Antananarivo

⁸⁸Extrait du rapport d'activité de 2007 sur les typologies du blanchiment des capitaux selon la Centif (Cellule nationale de Traitement des Informations financières du Sénégal)

La société C constitue ici une société écran qui sert d'outil pour dissimuler le transfert d'argent dans les comptes bancaires des sociétés A et B. Or, ce transfert ne profite qu'à l'homme d'affaire à qui les gérants ont prêté leurs noms. Ainsi, pour dissimuler l'origine des liquidités, l'homme d'affaire a mis à la tête des sociétés A et B, des sociétés écrans, des prête-noms qui vont décaisser l'argent et faire comme si le transfert fait partie de la gestion normale des sociétés qu'ils gèrent respectivement.

- Une personne influente reçoit des transferts électroniques initiés depuis un pays du Moyen Orient. Une fois l'argent dans son compte principal, il est viré systématiquement dans son second compte ouvert dans une agence secondaire du même groupe bancaire. A partir de ce compte, il procède à des décaissements aux profits d'entreprises qui lui auraient fourni des services.
- Monsieur X a créé une entreprise de droit sénégalais ayant un statut juridique de société unipersonnelle à responsabilité limitée. Il a ensuite ouvert, dans deux banques de la place, un compte au nom de ladite société. Monsieur X a également pris le soin d'établir les dispositions qui l'autorisent à être la seule personne habilitée à agir sur lesdits comptes bancaires. Ce dispositif établi, il a reçu dans chacun des comptes de la société des montants importants et quasi équivalents, provenant du même donneur d'ordre ressortissant d'un pays d'Asie. Selon la justification fournie, les sommes devaient servir à l'acquisition de biens immobiliers par la société auprès d'un partenaire identifié. Finalement, Monsieur X a procédé à des virements massifs et successifs des sommes reçues dans les deux comptes bancaires de la société vers son compte personnel ouvert dans l'un des deux organismes financiers. De plus, il a aussi effectué à son profit des retraits importants par chèques. La société unipersonnelle à responsabilité limitée servait donc juste d'écran pour masquer les transferts opérés.

B- Typologies de blanchiment d'argent au niveau national

- Profil de la principale personne mise en cause : Personne physique (homme d'affaire)
- Secteurs/ Domaines d'activité : Investissement
- Montant en jeu : 7 200 000 000 Ariary
- Lieu d'opération : Antananarivo/ Madagascar- Autres pays non identifiés
- Faits relatés :

Un homme d'affaire étranger a créé une Banque Primaire à Madagascar. Il a fondé en même temps des sociétés d'exploitation minière et pétrolière avec lesquelles l'individu a obtenu plusieurs permis d'exploitation sans qu'une production n'ait été effectuée. Pour gérer ses affaires, il a fait venir son homme de main et lui fait créer six sociétés distinctes. Du coup, un prêt d'une valeur de 1.200.000.000 Ariary a été accordé par ladite banque au profit de chaque société, eu totalité 7.200.000.000 Ariary. Or, aucune des six sociétés ne dispose de bilan financier ni d'activités opérationnelles concrètes. En fait, ce ne sont que des sociétés de façade, sans existence réelle. Les sommes obtenues à partir de cet emprunt ont été versées auprès d'un opérateur dont le nom a été cité dans les trafics illicites de bois de rose, pour l'acquisition d'un Hôtel. A son tour, l'hôtel en question est hypothéqué au profit d'un autre homme d'affaire de la même ville d'origine que le premier homme d'affaire qui a pu récupérer ses avoirs à l'extérieur. Par conséquent, la banque en question a été laissée à l'abandon pour tomber en faillite finalement. D'après les informations reçues, les permis d'exploitation ont été immobilisés dans le compte d'exploitation de la société mère sise à Hong Kong, une société cotée en bourse qui a vu sa valeur gonflée. Il s'agit, ici, d'un abus de biens sociaux⁸⁹.

▪ §3- L'utilisation de la société écran à des fins de corruption

Tout d'abord, il est nécessaire de préciser le lien rattachant la fraude et la corruption. L'agent corrupteur, pour mener à bien son action, doit détenir les fonds nécessaires à la corruption d'autrui. Pour se faire, et vu l'importance des sommes en jeu, le corrupteur est amené à détourner de l'argent de sa société, pour rémunérer les attentes du corrompu, et ainsi obtenir l'avantage indu. Frauder devient donc une nécessité, un moyen indispensable pour parvenir à

⁸⁹ Typologie de blanchiment de capitaux à Madagascar donnée par la Samifin, rapport 2014

faire « signer » le pacte corrupteur⁹⁰. La corruption exige donc de disposer d'espèces pour rémunérer les corrompus. Et pour ce faire, elle exige aussi de structures permettant de percevoir les fonds et de blanchir ou camoufler les sommes illégitimes. Les sociétés écrans constituent ainsi un outil particulièrement adapté de camouflage. Elles peuvent alors être utilisées comme :

- support d'une fausse facturation, le virement sera transformé en espèces remises au corrompu. Une variante consiste, pour le corrompu à créer une société de ce type, gérée par un prête-nom et domiciliée dans un paradis fiscal. Ce dernier reçoit un virement à l'appui d'une facture opportunément émise ;
- support de montages relatifs à la petite corruption privée. Il s'agit de donneurs d'ordres qui, dans le cadre de leur autorisation d'engagements souvent de faible montant, utilisent des sociétés de ce genre ou des prestataires en recherche d'activité pour leur proposer un marché : la prestation contre un retour personnel. Ce phénomène semble prendre de l'ampleur ;
- justificatif de la provenance de fonds acquis par la corruption en transformant cette opération délictueuse en royalties ou en rémunération de brevets inexistantes, c'est alors tout le processus comptable qui est falsifié⁹¹.

⁹⁰ Pierre ROCAMORA, La corruption privée : un risque majeur pour les entreprises, Mémoire en vue d'obtenir le diplôme Master 2 en délinquance économique et financière, Université Paul Cezanne, Aix Marseille 3, 2007, p.62 (total nb de pages 87)

⁹¹ Noël PONS, Les sociétés écrans, paradigme éclatant des montages organisés, Audit, n°190, juin 2008, <http://www.noelpons.fr/complement/Fraudes%20n%20190.pdf>

- Section 2 : La société écran : un procédé utilisé pour contourner une règle obligatoire

Souvent, le procédé de la société écran consiste à contourner le paiement d'impôt. Or, payer l'impôt est obligatoire. Notons que l'obligation de payer ses impôts a été établie par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789⁹². Ainsi, les personnes morales sont aussi concernées par cette obligation. En France, toutes les sociétés ou personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés sont, en principe, assujetties au versement spontané de cet impôt dans les conditions prévues par le code général des impôts⁹³.

⁹² Article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 : "Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés"

⁹³ Article 1668 du code général des impôts français : « 1. L'impôt sur les sociétés donne lieu au versement, au comptable public compétent, d'acomptes trimestriels déterminés à partir des résultats du dernier exercice clos. Le montant total de ces acomptes est égal à un montant d'impôt sur les sociétés calculé sur le résultat imposé au taux fixé au deuxième alinéa du I de l'article 219, sur le résultat imposé aux taux fixés aux b et c du I de l'article 219 et sur le résultat net de la concession de licences d'exploitation des éléments mentionnés au 1 de l'article 39 terdecies du dernier exercice. Les sociétés nouvellement créées ou nouvellement soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés sont dispensées du versement d'acomptes au cours de leur premier exercice d'activité ou de leur première période d'imposition arrêtée conformément au second alinéa du I de l'article 209.

Les acomptes mentionnés au premier alinéa sont arrondis à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1.

Les paiements doivent être effectués au plus tard les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre de chaque année.

Les organismes mentionnés au premier alinéa du 1 bis de l'article 206 et dont le chiffre d'affaires du dernier exercice clos est inférieur à 84 000 € ainsi que les personnes morales ou organismes imposés au taux de l'impôt sur les sociétés prévu à l'article 219 bis sont dispensés du versement des acomptes.

Toutefois, le montant du dernier acompte versé au titre d'un exercice ne peut être inférieur :

- a) Pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires compris entre 250 millions d'euros et 1 milliard d'euros au cours du dernier exercice clos ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois, à la différence entre 80 % du montant de l'impôt sur les sociétés estimé au titre de cet exercice selon les mêmes modalités que celles définies au premier alinéa et le montant des acomptes déjà versés au titre du même exercice ;
- b) Pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires compris entre 1 milliard d'euros et 5 milliards d'euros au cours du dernier exercice clos ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois, à la différence entre 90 % du montant de l'impôt sur les sociétés estimé au titre de cet exercice selon les mêmes modalités que celles définies au premier alinéa et le montant des acomptes déjà versés au titre du même exercice ;
- c) Pour les entreprises ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 5 milliards d'euros au cours du dernier exercice clos ou de la période d'imposition, ramené s'il y a lieu à douze mois, à la différence entre 98 % du

A Madagascar, cette obligation est définie aussi par le code général des impôts⁹⁴. Et quand les fondateurs de société écran cherchent à éluder cette obligation, ils veulent soit payer partiellement l'impôt sur les sociétés, soit ne pas du tout en payer. Mais comment y procèdent-ils ? En effet, les entrepreneurs recherchent toujours à rentabiliser de plus en plus leurs entreprises tout en voulant payer le moins d'impôt possible. Et pour y parvenir, il leur suffit de s'implanter à l'étranger pour éviter de payer une somme importante d'impôt. D'où tout l'intérêt de créer une société écran. Ayant un but de cacher les transactions d'une autre société bien réelle, les sociétés écrans permettent aux entrepreneurs de faire de l'évasion

montant de l'impôt sur les sociétés estimé au titre de cet exercice selon les mêmes modalités que celles définies au premier alinéa et le montant des acomptes déjà versés au titre du même exercice.

Pour l'application des dispositions des a, b et c le chiffre d'affaires est apprécié, pour la société mère d'un groupe mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A bis, en faisant la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe.

1 bis et 1 ter. (Abrogés pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1993).

2. Il est procédé à une liquidation de l'impôt dû à raison des résultats de la période d'imposition mentionnée par la déclaration prévue au 1 de l'article 223.

S'il résulte de cette liquidation un complément d'impôt, il est acquitté lors du dépôt du relevé de solde au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice. Si l'exercice est clos au 31 décembre ou si aucun exercice n'est clos en cours d'année, le relevé de solde est à déposer au plus tard le 15 mai de l'année suivante.

Si la liquidation fait apparaître que les acomptes versés sont supérieurs à l'impôt dû, l'excédent, défalcation faite des autres impôts directs dus par l'entreprise, est restitué dans les trente jours à compter de la date de dépôt du relevé de solde et de la déclaration prévue au 1 de l'article 223.

3. (Transféré sous le 5).

4. (Dispositions devenues sans objet).

4 bis L'entreprise qui estime que le montant des acomptes déjà versés au titre d'un exercice est égal ou supérieur à la cotisation totale d'impôt sur les sociétés dont elle sera redevable au titre de l'exercice concerné, avant imputation des crédits d'impôt, peut se dispenser de nouveaux versements d'acomptes.

4 ter. Abrogé.

5. Les modalités d'application du présent article sont fixées par décret »

⁹⁴ Article 01.01.02 du code général des impôts malgache : « Sous réserve de conventions internationales, bilatérales ou multilatérales, sont imposables à l'impôt sur les revenus, sauf s'ils en sont expressément exonérés par les dispositions du présent Code, tous les revenus de quelque nature qu'ils soient, réalisés à Madagascar par les personnes physiques ou morales non soumises à l'IRSA dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe est supérieur ou égal à Ar 20 000 000 ou par celles optant pour le régime du réel »

fiscale. Pour ce fait, ils implantent une société dans une juridiction où la fiscalité est plus avantageuse, c'est-à-dire réduite ou inexistante. Les bénéfices de leurs sociétés qui sont bien réelles sont alors inscrits au niveau de ces sociétés écrans basées dans les pays à fiscalité réduite. Ce sont les paradis fiscaux. Il n'existe pas de définition législative de « paradis fiscaux », mais si on se réfère à la définition donnée par l'OCDE, le paradis fiscal dispose de quatre critères déterminant, dont :

- L'inexistence ou l'insignifiance de l'impôt
- L'absence de transparence
- La présence d'une législation empêchant l'échange d'informations avec les autres administrations
- L'existence d'une tolérance envers ces sociétés écrans ayant une activité fictive⁹⁵

Le terme « paradis fiscaux » renvoie alors au fait de ne pas payer d'impôt, mais aussi de dissimuler des fonds dans le plus grand secret et de réaliser des opérations financières de manière anonyme. En effet, ils sont caractérisés par une offre d'opacité permettant d'échapper à l'imposition de la fortune et du patrimoine tant pour les particuliers que pour les personnes morales. En fait, dans une opacité voulue et organisée, les paradis fiscaux permettent, grâce à des montages plus ou moins sophistiqués :

- la réduction substantielle des impôts payés par les sociétés
- de débarrasser ces sociétés des contraintes fiscales et réglementaires
- la limitation de responsabilité civile, financière et pénale de leurs dirigeants

Le recours au paradis fiscaux constitue ainsi une « évasion fiscale ». Et pour ce faire, les sociétés ou personnes en quête d'évasion fiscale procèdent à des outils d'opacité. Ces outils peuvent être des sociétés offshore, des sociétés écrans, des trusts, des holdings et de la manipulation des prix de transfert⁹⁶. En ce qui nous intéresse, c'est l'utilisation de la société écran dans le but d'effectuer une évasion fiscale. Mais il est nécessaire de comprendre les similitudes et différences qui peuvent exister entre ces différents systèmes. Voyons alors successivement ces différents outils d'opacité recherchés par les personnes morales ou physiques en quête d'évasion fiscale.

⁹⁵ Article de Simon PIEL, Evasion fiscale dans les coulisses des paradis fiscaux, publié le 18/08/2011, Le Monde.fr, http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2011/08/18/qu-est-ce-qu-un-paradis-fiscal_1561157_4862750.html, consulté le 26/02/2017

⁹⁶ Opacité et évasion fiscale, Plateforme Paradis fiscaux et judiciaires, publié le 23 Mai 2011, <http://www.stopparadisfiscaux.fr/de-quoi-parle-t-on/societes-ecrans-et-autres-outils/sur-les-montages-dans-les-pfj/article/opacite-et-evasion-fiscale>, consulté le 02/04/2017

▪ §1- Les sociétés offshores

Pour les besoins de la cause, les paradis fiscaux et judiciaires ont inventé le concept de « société offshore ». Il s'agit d'une société créée dans un paradis fiscal, mais qui ne fait des opérations commerciales et financières qu'en dehors de ce paradis fiscal. Quand ses créateurs agissent dans le but de contourner volontairement la législation fiscale, on assiste à une fraude. Autrement dit, une société offshore est une structure immatriculée à l'étranger, « dans une juridiction, c'est-à-dire un Etat, où il n'y a pas ou très peu de fiscalité »⁹⁷. Me Frédéric Subra ajoute que « si cette structure a une activité économique réelle dans le paradis fiscal dans lequel elle est implantée, c'est légal ». En conséquence, si la société n'exerce pas d'activités réelles, il s'agit d'une coquille vide, et elle n'est pas légale.

▪ §2- Les trusts

Un autre outil d'opacité recherché par les sociétés et par les personnes en quête d'évasion fiscale est le trust, un instrument typique du droit anglo-saxon (similaire à la fiducie française mais qui, elle, est plus contraignante). Il s'agit d'un acte par lequel une personne donnée transfère la propriété d'un fonds ou d'une partie de sa fortune à une autre personne ou entité (dite trustee) chargée de la gérer dans l'intérêt d'un ou de plusieurs bénéficiaires. Juridiquement, il y a transfert d'actifs et le véritable propriétaire n'apparaît plus. Il peut s'agir d'un simple tour de passe-passe quand le bénéficiaire est celui-là même qui, à l'origine, a transféré le fonds ou une partie de sa fortune. Si l'on ajoute que le trust est irrévocable et que les noms des parties liées dans un trust ne sont pas enregistrés, le trust permet l'obtention d'un résultat proche du secret bancaire absolu. Les trusts ont aussi cette particularité qu'ils peuvent être créés et gérés depuis des pays dont la législation ne les reconnaît pas : il suffit de les domicilier dans un pays à droit anglo-saxon qui les reconnaît ; et de les gérer à distance⁹⁸.

⁹⁷ Entretien avec Me Frédéric Subra, Avocat associé et co-directeur du Département Droit fiscal au cabinet Delsol à Lyon, Europe1.fr, publié le 04 Avril 2016, <http://www.europe1.fr/economie/les-societes-offshores-comment-ca-marche-2711053>

⁹⁸ Opacité et évasion fiscale, Plateforme Paradis fiscaux et judiciaires, publié le 23 Mai 2011, <http://www.stopparadisfiscaux.fr/de-quoi-parle-t-on/societes-ecrans-et-autres-outils/sur-les-montages-dans-les-pfj/article/opacite-et-evasion-fiscale>, consulté le 02/04/2017

En fait, grâce à l'utilisation abusive des trusts et des constructions juridiques opaques, une personne peut légalement se dissocier de sa propriété et donc des impôts et des autres obligations qui lui sont associées, tout en se réservant la possibilité de récupérer ses actifs ou ses revenus ultérieurement par l'intermédiaire du trust. Précisons encore une fois qu'un trust se compose normalement de trois parties : le constituant qui apporte l'argent, trustee (ou fiduciaire) qui en charge de sa gestion, et le(s) bénéficiaire(s). Le trustee peut avoir un pouvoir discrétionnaire pour reverser l'argent au constituant, ce qui est souvent défini dans un accord connu sous le nom de lettre d'intention. Ce type d'accord ne devrait donc pas avoir de valeur juridique, à moins que le constituant, le trustee et une lettre d'intention en rapport avec le trust ne soient enregistrés auprès des autorités. Il en est de même pour les constructions juridiques similaires.

- §3- les holdings

Un troisième outil d'opacité est la holding. La holding est une société détenant des participations (partie ou totalité du capital et des actions) dans des entreprises juridiquement indépendantes, aux fins de contrôle et de financement. En général, elle n'a pas, elle-même, d'activité commerciale. En logeant la société mère (c'est à dire la holding) dans un paradis fiscal, on draine vers le paradis fiscal les dividendes, les intérêts et les redevances de licences des sociétés filiales. Et si la législation, comme dans les pays de l'Union Européenne, dit que ces dividendes, ces intérêts et ces redevances ne sont pas imposés dans leur pays d'origine de l'UE mais dans le pays où est située la holding, voilà, pour certaines sociétés, une possibilité d'évasion fiscale grâce aux paradis fiscaux⁹⁹.

- §4- La manipulation des prix de transfert

Un autre outil couramment utilisé par les multinationales est la manipulation des prix de transfert. Il s'agit des prix auxquels, au sein des entreprises multinationales et des grands groupes, une entreprise transfère des biens ou des actifs ou rend des services aux autres entreprises associées. Autrement dit, ce sont les prix des transactions entre sociétés d'un même groupe et résidentes d'Etats différents. Sont en particulier concernés les frais d'administration générale, de siège, les frais de mise à disposition de personnes et de biens,

⁹⁹ Idem

les redevances de concession de brevets et de marques, les relations financières, les services... Il est de notoriété publique que les multinationales manipulent ces prix de transfert afin de localiser les bénéfices dans les territoires ou pays où les taux d'imposition sont les plus bas, à savoir dans les paradis fiscaux.

▪ §5- Les sociétés écrans

Généralement, le concept de « société offshore » s'accompagne de celui de « société écran », qui, encore une fois, est une société cachant son ou ses véritable(s) détenteur(s) par l'utilisation de prête-noms (des administrateurs locaux qui ne jouent aucun rôle) ou par l'usage d'actions au porteur (actions sur lesquelles on n'indique pas le noms du propriétaire). En créant des sociétés-écrans en cascade (c'est à dire en grand nombre, les unes derrière les autres), les coupe-circuits sont multipliés et l'on accroît la difficulté de connaître le détenteur de la société offshore ou le donneur d'un ordre dans cette société. Les virements de fonds sont ainsi effectués entre de multiples sociétés-relais dans le but de brouiller au maximum les pistes. Quand il arrive à la justice du pays d'origine de chercher à identifier une opération, elle s'y perd, d'autant plus que plus le paradis fiscal est peu coopératif, il refuse généralement de chercher et de transmettre les informations requises et, même lorsqu'il le fait, il faut, pour l'administration judiciaire, continuer à naviguer entre diverses sociétés-écrans situées dans différents paradis fiscaux aussi peu coopératifs les uns que les autres¹⁰⁰. A titre d'exemple, une société dénommée « Balney Enterprises Corp. » a été qualifiée de société écran. Elle a été créée en 2007, enregistrée par le cabinet d'avocat panaméen Mossack Fonseca et domiciliée de ce fait au Panama. Elle est enregistrée sous le nom d'Yvette Rogers, une habitante locale du Panama et employée du cabinet Mossack Fonseca. Officiellement, c'est elle qui dirige la société. Mais cette dernière n'est en fait qu'un simple prête-nom. En effet, il a été découvert que le véritable propriétaire de ladite société est Michel Platini, l'ancien président de l'UEFA. Autrement dit, Yvette Rogers n'est qu'un simple prête-nom qui permet à Michel Platini de ne pas apparaître officiellement sur les documents¹⁰¹.

¹⁰⁰ Idem

¹⁰¹ Reportage de France 2, « Cash investigation : « Panama papers », paradis fiscaux : le casse du siècle », Benoit BRINGER, Edouard PERRIN, site Youtube

Prenons un autre exemple : une des principales utilisations des paradis fiscaux consiste aussi à la « mise à l’abri » frauduleuse de revenus en rattachant ceux-ci à une société écran établie dans le paradis fiscal. « Prenons le cas d’une société française percevant des redevances de brevets : elle créera une société établie dans un paradis fiscal et lui apportera ses brevets. Les redevances de brevets seront alors soumises à une fiscalité nulle ou très faible dans le paradis fiscal ; la société écran distribuera ensuite ses revenus sous forme de dividendes. Ceux-ci ne seront pas soumis à l’impôt en France en application du régime dit des sociétés mères et filiales (par lequel, de façon simplifiée, les dividendes en provenance des filiales françaises ou étrangères détenues à plus de 10 % sont exonérés). Il s’agit là d’un mécanisme de transformation de redevances normalement taxées (si elles étaient perçues directement par la société française) en dividendes exonérés. »¹⁰²

Selon le CPO¹⁰³, l’évasion fiscale est « l’ensemble du comportement du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s’acquitter. S’il a recours à des moyens légaux, l’évasion entre alors dans la catégorie de l’optimisation. À l’inverse, si elle s’appuie sur de techniques illégales ou dissimule la portée véritable de ses acteurs, l’évasion s’apparente à la fraude ». Dans notre étude, quand l’évasion fiscale s’appuie sur la technique de « société écran » en dissimulant la portée véritable de ses acteurs, elle peut, en conséquence, s’apparenter à la fraude.

L’article 1741 du CGI énonce que « Quiconque s’est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l’établissement ou au paiement total ou partiel des impôts (...), soit qu’il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu’il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l’impôt, soit qu’il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d’autres manœuvres au recouvrement de l’impôt [...] ». Ainsi est donc conçue la fraude fiscale. Dans le cas des auteurs de société écran, quand leur but est de cacher les transactions d’une autre société bien réelle, ils se sont frauduleusement soustraits ou tentent de se soustraire frauduleusement au paiement total ou

¹⁰² Aude Rousselot et Samuel, « Les paradis fiscaux », Lecture croisée du rapport d’ATTAC et du Rapport Parlementaire de Vincent Peillon et Arnaud de Montebourg, mémoire online, 2003

¹⁰³ En France, le Conseil des prélèvements obligatoire (CPO) est une institution associée à la Cour des comptes. Héritier du Conseil des impôts, il est chargé depuis 2005 d’apprécier l’évolution et l’impact économique, social et budgétaire de l’ensemble des prélèvements obligatoires, ainsi que de formuler des recommandations sur toute question relative à ces prélèvements.

partiel des impôts sur les sociétés quand ils inscrivent les bénéfices de cette société qui est bien réelle au niveau des sociétés écrans qu'ils ont constituées dans les paradis fiscaux.

Pour l'OCDE, elle conçoit la fraude comme « toute action du contribuable qui implique une violation de la loi, dans le dessein délibéré d'échapper à l'impôt ». A rapprocher de la société écran, la mise en œuvre de la société écran constitue une fraude dans la mesure où celle-ci est utilisée comme moyen pour échapper à l'impôt.

Il est à remarquer que les sociétés écrans ne sont pas forcément établies dans des paradis fiscaux. En effet, elles peuvent être créées sur le territoire même où se trouve leur propriétaire. Prenons le cas de Madagascar. En approchant le Samifin, le Directeur Général LAMINA Boto Tsara Dia nous a accordé un entretien dans lequel il a cité quelques cas de sociétés écrans observés lors de leurs enquêtes.

Selon lui, on a pu déceler la pratique de société écran dans des dossiers de marchés publics, de détournement de deniers publics ; ou de remboursement de TVA.

En ce qui concerne les dossiers de marchés publics, on parle de la technique du « Kaly ». En la matière, l'Administration voulait octroyer un marché déterminé à un seul fournisseur. Et pour y arriver, le fournisseur a créé deux sociétés pour se partager le marché. Or, il a été observé que ces deux sociétés n'étaient que des sociétés fictives créées pour donner l'apparence de concurrentes du premier fournisseur. Et ce aux fins de dissimuler le fait qu'il monopolise et détient à lui seul tout le marché.

Pour ce qui est du remboursement de la TVA, il s'agit de rembourser le crédit de TVA restant dans sa totalité afin d'encourager les opérations d'exportations. Et ce, dans le but de faire entrer des devises dans le pays. Or, on a constaté des abus de ce système. En effet, certains opérateurs ont été amenés à créer des sociétés d'exportation pour bénéficier de ce remboursement. Sauf qu'il a été prouvé que ces sociétés n'étaient que des sociétés fictives créées juste dans le but de bénéficier du remboursement de la TVA.

La procédure suivie par le Samifin a été confirmée par Madame le président du Tribunal de Commerce par un entretien passé avec elle. En effet, une fois que le Samifin détecte une opération douteuse, il fait une enquête et dresse ensuite un PV. Il transmet ensuite ce PV au tribunal et à l'Administration concernée. Par exemple, s'il a détecté une fraude fiscale, il adresse le PV à l'Administration des impôts ; s'il s'agit d'une corruption, il l'adresse au Procureur de la République et au BIANCO. Ensuite, la poursuite sur le plan administratif ou

pénal se déroulera. Dans le cas d'une infraction douanière, le PV sera adressé au parquet et à l'Administration des douanes.

En définitive, les montages, rencontrés que ce soit dans des paradis fiscaux ou dans le territoire national, constituent un procédé utilisé dans un dessein frauduleux servant à éluder une règle obligatoire permettent l'évasion fiscale : les détournements de fonds, les constitutions de caisses noires, les paiements de dessous de table, le blanchiment de l'argent sale, la dissimulation de responsabilités,..... Dans cette mesure, la société écran est donc bel et bien utilisée comme un moyen de fraude. Et on se retrouve, en conséquence, dans son cadre illégal.

Pour conclure cette première partie, on peut dire que du moment où une société écran a été créée dans un but frauduleux et prohibé par la loi, son illicéité est avérée. En effet, revêtant un caractère complaisant, la société écran permet à ses auteurs de réaliser leur but en profitant dudit caractère. En d'autres termes, ils n'auraient pas pu arriver à leurs fins s'ils n'ont pas utilisé le procédé de société écran. L'illicéité de la société écran découle donc du caractère complaisant de celle-ci. De ce fait, elle est illicite et elle s'inscrit dans le cadre de l'illicéité. A contrario, si la création de la société écran n'est pas effectuée dans un dessein frauduleux, son illicéité ne peut pas être établie. Ainsi, même si elle a un caractère complaisant, ce caractère ne définit pas forcément son illicéité. D'où la prééminence dudit caractère. C'est ce qu'on va voir dans une deuxième partie.

➤ **Partie II : La prééminence du caractère complaisant de la société écran**

Christian Eckert, Secrétaire d'État français auprès du ministre de l'Economie et des Finances, chargé du Budget et des Comptes publics explique le fait que les sociétés écrans et offshore soient actuellement légales. Selon lui, ces sociétés « sont prévues par les législations d'un certain nombre de pays ; et ce qui est important est que l'on connait l'argent qui sort du pays, que l'on n'a pas besoin de savoir ni sa destination, ni savoir pourquoi de l'argent sort du pays. Si des sociétés envoient de l'argent à l'étranger, que ce soit dans un trust, une société offshore ou société écran, l'important c'est qu'on puisse faire respecter le droit fiscal et l'équité entre les contribuables pour taxer leurs bénéfices, et que du moment où l'argent sorti du pays a été déclaré et ne constitue pas de l'argent sale, la société écran est tout à fait légale »¹⁰⁴.

En reprenant ses mots, on verra tout d'abord que les sociétés écrans tirent leur légalité dans la législation. En effet, la possession d'une société écran ou offshore n'est pas illégale dans la plupart des pays, à condition que des politiques de divulgation appropriées soient respectées. Un certain nombre de pratiques sont tout à fait légitimes et peuvent être considérées comme une étape logique pour un large éventail de transactions commerciales. L'illégalité ne se produit, comme on l'a déjà mentionné, que lorsque les entreprises qui sont soumises aux certaines réglementations nationales, décident de canaliser leurs ressources financières par filiales offshore, afin de se soustraire aux dispositions qu'ils sont tenus de respecter légalement.

Ensuite, l'argent qui sort du pays et utilisé dans les sociétés écrans ou offshores doit être connu. C'est-à-dire qu'il doit être déclaré. Autrement, on assiste à une activité illégale, qui est la fraude fiscale. Cette fraude implique une déclaration fiscale frauduleuse visant à réduire ou à échapper à l'impôt.

Christian Eckert ajoute qu'il faut « qu'on puisse faire respecter le droit fiscal et l'équité entre les contribuables pour taxer leurs bénéfices ». En ce sens, il réitère le fait que l'argent sortant du pays doit être déclaré au fisc et que le principe de l'égalité devant l'impôt doit être respecté.

¹⁰⁴ Reportage de France 2 « Cash investigation : « Panama papers », paradis fiscaux : le casse du siècle », Benoit BRINGER, Edouard PERRIN, site Youtube

Concrètement, une personne physique est imposable sur ce qu'il possède partout dans le monde. Et c'est sur la base de l'ensemble de son patrimoine mondial et de ses revenus que le fisc décide des taxes qui lui seront imposées. En somme, l'argent n'est pas censé s'évader dans les paradis fiscaux sans avoir été pris en compte par le fisc.

Dans un entretien entre la RTS info et Yves Noël, avocat et professeur de droit fiscal à l'université de Lausanne, ce dernier explique dans quels cas de figure ce type de montage est-il illégal. Selon lui, « C'est légal tant que la société offshore est déclarée au fisc du pays de résidence de son détenteur et que des impôts sont payés sur les actions de cette société. La société-écran présente l'avantage de la confidentialité. Par exemple, si un individu veut acquérir une maison extrêmement chère mais ne souhaite pas que ses voisins sachent qu'elle lui appartient, il peut l'acheter via une société offshore. Ce cas de figure se voit notamment dans des pays peu fiscalisés comme les Emirats arabes unis, l'objectif principal n'est donc pas de fuir l'impôt »¹⁰⁵.

Souvent, les sociétés écrans sont perçues comme un moyen de dissimulation d'une action criminelle. Or, comme on vient de le voir, dans certaines mesures, elles sont légales avec l'utilisation du système offshore (Chapitre I).

Un autre domaine de légalité de la société écran est le droit maritime. En effet, il s'agit d'une branche du droit où la théorie de la société écran trouve un champ d'application important (Chapitre II). En effet, par la pratique des pavillons de complaisance, les propriétaires des navires peuvent dissimuler leur identité en immatriculant leurs navires sous une juridiction nationale différente de celle desdits propriétaires. En fait, « une société offshore fonctionne un peu selon le même principe qu'un pavillon de complaisance pour un navire : on enregistre sa société au Panama comme un armateur enregistrerait son bateau au Liberia, sans avoir aucun lien avec le pays. Sauf qu'il y a au moins un bateau derrière un pavillon de complaisance, tandis qu'une société offshore est uniquement un écran juridique »¹⁰⁶. Certes, Considérés depuis longtemps comme une politique de dissimulation, ces pavillons de complaisance n'ont jamais été réprimés. Actuellement, on assiste à une tentative de dénonciation de cette

¹⁰⁵ « Il y a très souvent de la soustraction fiscale derrière une société offshore », RTSi Info, 04 Avril 2016, , <https://www.rts.ch/info/economie/7622693--il-y-a-tres-souvent-de-la-soustraction-fiscale-derriere-une-societe-offshore-.html>, consulté le 10/04/2017

¹⁰⁶ Idem

pratique. Néanmoins, elle est toujours d'actualité et est toujours pratiquée et non réprimée par plusieurs pays.

❖ Chapitre I : Utilisation du système offshore

Ouvrir une société offshore n'est pas nécessairement interdit par la loi. Me Frédéric Subra souligne que « si cette structure a une activité économique réelle dans le paradis fiscal dans lequel elle est implantée, c'est légal »¹⁰⁷. Dans ce cas, il n'est pas nécessaire de déclarer sa structure et ses activités. Mais il existe quelques limites à ce principe : lorsqu'au moins 10% de la société est détenue par les résidents fiscaux nationaux, une déclaration est obligatoire. Quand bien même, la société offshore ne serait qu'une coquille vide, elle reste légale à certaines conditions. Une société offshore n'est pas forcément utilisée dans le but d'éluder une règle obligatoire ou de violer la loi. En effet, dans certains cas, elle est créée aux fins d'une dissimulation d'identité (Section 1) ; et d'une optimisation fiscale d'une entreprise ou d'un particulier (Section 2)

○ Section 1 : Dissimulation d'identité

La dissimulation d'identité n'est pas forcément illégale. En effet, pour une cause raisonnable et légale, le créateur de société offshore ou écran peut décider de ne pas dévoiler son identité. Ainsi, il restera dans la confidentialité (§1) et l'anonymat (§2).

▪ §1- Garantie de confidentialité

Créer une société offshore garantit la confidentialité et l'anonymat. En effet, une entreprise offshore fournit un niveau de confidentialité élevé, afin de protéger la vie privée. Ainsi, le nom du mandant n'apparaît pas dans les documents lors de l'exécution de transactions. En conséquence, elle garantit aussi la protection juridique et la protection des actifs : Les biens sont à l'abri de poursuites judiciaires ou d'autres décisions de la justice. En Suisse, par

¹⁰⁷ « PANAMA PAPERS - Ces structures immatriculées à l'étranger peuvent être légales sous certaines conditions, mais leur opacité rend les contrôles très difficiles », Europe1.fr, publié le 04 Avril 2016, [https :
http://www.europe1.fr/economie/les-societes-offshores-comment-ca-marche-2711053](https://www.europe1.fr/economie/les-societes-offshores-comment-ca-marche-2711053)

exemple, il est formellement interdit de divulguer des informations bancaires, sauf si cela concerne des actes criminels. La confidentialité est ainsi bien garantie.

Dans l'entretien entre la RTS Info et le Pr Yves Noël, ce dernier déclare que « La société-écran présente l'avantage de la confidentialité. Par exemple, si un individu veut acquérir une maison extrêmement chère mais ne souhaite pas que ses voisins sachent qu'elle lui appartient, il peut l'acheter via une société offshore. Ce cas de figure se voit notamment dans des pays peu fiscalisés comme les Emirats arabes unis, l'objectif principal n'est donc pas de fuir l'impôt ». En effet, l'acquéreur de la propriété peut parfaitement rester anonyme s'il le désire. Mais il ne faut pas que cette volonté soit dirigée dans un but contraire à la loi. Dans ce cas, le but de la société est honnête.

▪ §2- Garantie de l'anonymat

Plus haut, on a dit que le système offshore est une structure assurant l'anonymat des vrais propriétaires. En effet, dans de nombreux paradis fiscaux, il est possible de créer des sociétés dont on n'est pas l'actionnaire réel ou le bénéficiaire sans y apparaître. Dans la mesure où cette dissimulation est établie dans un but illicite, tel que blanchiment d'argent ou détournement de fonds,..., elle est aussi, par suite logique, illicite.

Comme on l'a déjà mentionné, les sociétés offshore sont des structures juridiques qui ont en général certaines caractéristiques dont :

- Un siège social sur le territoire de l'Etat ou du paradis fiscal ;
- Pas de présence physique mais représentées par de simples boîtes aux lettres ;
- Une simplicité de création ;
- Un anonymat des associés ou propriétaires réels ;
- Une activité qui s'exerce en dehors de l'Etat du siège social ;
- Une fiscalité nulle ou très faible

Souvent, ces sociétés sont utilisées pour y localiser certaines opérations internationales. La dissimulation des associés ou propriétaires réels desdites sociétés n'est donc pas établie dans un but illicite.

○ Section 2 : L'optimisation fiscale

En ouvrant une entreprise dans une juridiction étrangère, le principal objectif est d'optimiser les revenus de la société, via une fiscalité avantageuse.

Souvent, on associe le terme « optimisation », au terme « évasion » ou « fraude » fiscale. Les trois sont intimement liés mais revêtent néanmoins différents aspects. Comme on l'a déjà dit, alors que la fraude consiste à contourner volontairement la législation fiscale, l'optimisation quant à elle, utilise cette même législation fiscale dans le but d'échapper à l'impôt par différents moyens légaux. Quant à l'évasion fiscale, elle est plus complexe en effet, elle relève à la fois de l'optimisation et de la fraude. En reprenant la définition précitée et donnée par le Conseil des prélèvements obligatoires, l'évasion fiscale est « l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. S'il a recours à des moyens légaux, l'évasion entre alors dans la catégorie de l'optimisation. À l'inverse, si elle s'appuie sur de techniques illégales ou dissimule la portée véritable de ses acteurs, l'évasion s'apparente à la fraude ».

L'optimisation se trouve, donc, bel et bien dans le respect des obligations fiscales.

En principe, il ne peut être reproché à un contribuable de chercher à réduire son imposition fiscale, notamment en choisissant, entre deux possibilités légales, la moins coûteuse sur le plan fiscal. Encore faut-il que son choix ne soit pas considéré comme un procédé contraire à l'esprit du texte de la réglementation fiscale, un détournement abusif de ses dispositions.

La seule recherche d'une réduction de l'imposition suffit à caractériser le motif exclusivement fiscal. Ainsi les schémas visés ne sont pas seulement ceux qui permettent de supprimer toute imposition.

Un indice est souvent utilisé par l'administration et les juges, il s'agit du critère du montage purement artificiel. D'où toute la nécessité de la société écran. En effet, la société écran est un moyen pour le contribuable de procéder à l'optimisation fiscale. Optimiser, c'est organiser ; c'est faire preuve d'intelligence ; pour certains c'est interpréter la loi fiscale à sa manière, ou du moins la comprendre à sa manière pour contourner le paiement d'une charge fiscale qui, pourtant, incombe à tous. Dès lors, toute entreprise serait tentée de jouer le jeu de l'optimisation fiscale internationale car elle est aujourd'hui accessible aux PME, et n'est plus

seulement réservée aux grands Groupes. Elle permet d'optimiser le bénéfice global de l'entreprise ainsi que les dividendes des actionnaires¹⁰⁸.

Autrement dit, elle consiste à utiliser des procédés pour réduire au minimum les charges fiscales d'une entreprise ou d'un particulier en se servant des dispositions avantageuses de la loi sans se mettre en infraction avec les lois fiscales en vigueur dans le pays. L'optimisation au sein d'un même pays, est une faculté pour toute personne physique ou morale qui désire organiser l'imposition de ses revenus ou bénéfices d'une telle manière qu'il soit possible de réaliser une économie d'impôt. Mais dans le cadre de notre étude, il s'agit d'avoir recours aux législations fiscales internationales pour pouvoir tirer un bénéfice de l'assujettissement à ces dernières¹⁰⁹.

Avant de voir la technique d'optimisation au niveau international, voyons celle qu'on peut rencontrer au niveau national. En approchant le Directeur Général du Samifin, LAMINA Boto Tsara Dia, il a cité une technique d'optimisation fiscale perceptible à Madagascar. Des opérateurs profitent des exonérations temporaires accordées en matière d'IBS. En effet, durant une certaine durée, 6 mois par exemple, les sociétés sont exonérées de l'IBS. Alors, des opérateurs en profitent pour créer des sociétés et récolter le maximum de bénéfices possible pour ensuite dissoudre lesdites sociétés une fois la durée de 6 mois expire. Ainsi, les bénéfices cumulés durant cette durée ne seront pas taxés.

La notion d'optimisation fiscale est, en principe, acceptée par à peu près tous les Etats ; et ses conséquences, licites, sont également reconnues. Selon la jurisprudence, en présence de deux techniques juridiques dont la finalité est identique, il est licite d'opérer un choix en fonction de la fiscalité. En d'autres termes, entre deux solutions qui emportent les mêmes effets juridiques, le contribuable est en droit de choisir celle qui minimise sa charge fiscale. En tant que telle, l'optimisation fiscale n'a rien d'une fraude. La jurisprudence administrative reconnaît au contribuable le droit de minorer son impôt par tous les moyens légaux dont il dispose. La distinction entre optimisation et fraude fiscale est donc sans équivoque, il n'y a pas de gradation entre l'une et l'autre : ou bien le contribuable parvient à payer moins d'impôts par des moyens illégaux, et alors c'est une fraude fiscale, ou bien il parvient à payer moins d'impôts par des moyens légaux, ce qui relève alors de l'optimisation fiscale.

¹⁰⁸ Nabil GRID, Les mécanismes offshores : entre optimisation et évasion fiscale, Mémoire de recherche, Master I Droit public parcours fiscalité 2013, Université de Nice Sophia-Antipolis

¹⁰⁹ Idem

Ainsi, quand les auteurs de société cherchent à optimiser leurs charges fiscales, ils peuvent créer de sociétés écrans par l'intermédiaire de sociétés offshores. Ces sociétés offshores sont basées dans des pays où la taxe sur les sociétés est réduite ou inexistante. Le fait de recourir à des sociétés écrans, pour alléger ses charges fiscales, consiste, ainsi, à profiter des législations fiscales internationales afin d'en tirer bénéfice.

Pour ce faire, il est possible de faire appel à des experts pour élaborer avec la meilleure stratégie patrimoniale et ils mettront en place une gestion personnalisée du patrimoine dans un cadre juridique et fiscal correspondant aux objectifs et aux besoins de l'entreprise ou du particulier.

Les solutions envisagées résident dans l'assistance de ces experts pour l'élaboration d'un projet sur mesure en :

- établissant un diagnostic approfondi afin de détecter les anomalies et les situations de surtaxe,
- mettant en place des outils pour une meilleure gestion interne,
- mesurant l'impact des impôts,
- assistant dans les relations avec l'administration fiscale,
- s'appuyant sur des textes de loi et de la jurisprudence en vigueur,
- réalisant une veille fiscale technique et juridique régulière,
- exploitant tous les avantages fiscaux offerts par les lois fiscales.

Les entreprises utilisent donc des méthodes artificielles, mais légales pour minimiser leur fardeau fiscal. Et par l'utilisation de la société écran, ses auteurs pourront profiter des avantages fiscaux offerts par les lois fiscales du pays où elle est implantée. En effet, en matière d'impôt sur les sociétés, l'optimisation fiscale peut se faire par le choix de la zone de localisation de l'entreprise. Ainsi, par la création d'une société offshore, ses créateurs peuvent faire une optimisation fiscale en profitant des avantages fiscaux offerts par le pays où la société est établie.

En France, l'IS correspond environ au tiers du bénéfice de l'entreprise. En fonction de la juridiction d'implantation, cette réduction d'impôt pourrait être de grande envergure, certaines

juridictions exonèrent même à 100% les impôts sur les sociétés non résidentes ou offshores. Une société offshore est généralement exonérée de TVA¹¹⁰, par exemple : à Panama.

A Madagascar, on peut en citer quelques exemples, dont Offshore Value, ADM Value, WAMADA, Laplume.mg, VIVETIC, INGENOSYA,...

En approchant une de ces sociétés, dont VIVETIC¹¹¹, on a pu constater que de nombreux avantages sont octroyés aux sociétés offshores.

- Tout d'abord, elles paient peu d'impôt. A Madagascar, telles sont les taxes sur les sociétés :
 - Impôts sur les sociétés : 20%
 - Le taux d'imposition pour les sociétés étrangères : 10% pour les entreprises non-résidentes
 - En comparant la fiscalité des entreprises de Madagascar avec celle au niveau international, on peut constater que celle de Madagascar a la plus moindre des coûts.
- Ensuite, elles sont créées très rapidement et sans formalités. En effet, dorénavant, créer sa société offshore à Madagascar est très facile grâce à internet. Pour ce faire, on peut rechercher facilement sur internet les sociétés spécialisées dans la création de société offshore à Madagascar (Offshore Value).
- Elles échappent à la curiosité de la justice ou du fisc du pays d'origine du ou des détenteur(s) de ladite société.

Ainsi, en s'installant à Madagascar, une société étrangère procède légalement à une optimisation fiscale. La législation fiscale est, en effet, utilisée dans le but d'échapper à l'impôt par différents moyens légaux dont le système offshore, et la société écran, qui ne sont pas en soi illégaux. Ce moyen légal peut aussi être l'utilisation de niches fiscales¹¹².

¹¹⁰ Société offshore, <https://offshore-societe.net/avantage-et-inconvenient-societe-offshore/>

¹¹¹ La société a refusé de divulguer des informations précises et détaillées sur la politique de l'entreprise. Le responsable a répondu vaguement aux questions posées et a juste donné quelques points concernant le sujet.

¹¹² La Toupie : « On appelle "niche fiscale" une dérogation prévue dans la législation fiscale qui donne la possibilité à un contribuable de réduire le montant de ses impôts par rapport au cadre du régime général. Pour en bénéficier, il faut remplir certaines conditions.

Une niche fiscale est aussi une lacune ou un vide dans la législation qui permet d'échapper à l'impôt sans être en infraction.

La niche fiscale, appelée "dépendance fiscale" dans la terminologie des finances publiques, peut prendre la forme :

Contrairement à la fraude, l'optimisation fiscale est légale même si sa légitimité ou son efficacité peut être contestée. En effet, cette stratégie peut être juridiquement considérée comme illégale dans la mesure où elle constitue un abus de droit.

Au lendemain des révélations « Panama Papers », Yves Noël estime que l'optimisation fiscale des multinationales passe par des sociétés offshores. En effet, selon lui, « Les multinationales peuvent utiliser des sociétés panaméennes pour des transactions ou pour gérer des participations à l'étranger. Tant que tout cela est déclaré -et elles ne peuvent en principe pas se permettre de ne pas le faire-, elles tirent profit d'une fiscalité quasiment inexistante à Panama sans se mettre dans l'illégalité. En revanche, dès lors qu'une multinationale annonce la couleur, elle peut être questionnée par le fisc et, si ce dernier juge qu'il n'y a aucune réalité dans la gestion de ses investissements au Panama, il peut faire comme si la société offshore n'existait pas et se réallouer les bénéfices ».

Procéder à l'optimisation fiscale est donc tout à fait légal. Et quand une société offshore ou une société écran est utilisée en tant que moyen d'optimisation fiscale, elle ne fonctionne pas en violation de la loi. Par conséquent, utiliser la société écran pour une optimisation fiscale est aussi licite.

Même étant complaisante, la société écran ne sert pas, dans ce cas, à une fin illicite. On se retrouve ainsi dans son cadre légal.

-
- de charges déductibles des revenus ou des recettes globales,
 - d'abattement d'impôt.

D'un point de vue politique, la niche fiscale peut être un moyen d'encourager les contribuables à orienter leurs investissements ou leurs comportements dans telle ou telle direction. Les niches peuvent être aussi des catégorielles offrant des avantages fiscaux à certaines professions ou corporations que l'on souhaite favoriser, avec ou sans arrière-pensées électoralistes. Du fait de la progressivité de l'impôt sur le revenu, les niches fiscales dont bénéficient les particuliers sont, en général, plus favorables aux contribuables aisés ». [https :
http://www.toupie.org/Dictionnaire/Niche_fiscale.htm](https://www.toupie.org/Dictionnaire/Niche_fiscale.htm)

❖ Chapitre II : Le droit maritime : un champ d'application important de la société écran

Dans le domaine du droit maritime, certaines pratiques sont souvent observées. Ces pratiques prennent souvent la forme de société écran. Néanmoins, elles sont tout à fait légales ; ou du moins, aucune disposition légale ne les interdit. Ce sont, notamment, la pratique des pavillons de complaisance (Section 1) ; et le système des *single ship companies* (Section 2).

○ Section 1 : Les pavillons de complaisance

Avant de voir en quoi les pavillons de complaisance sont-ils légaux (§2), voyons d'abord que sont-ils (§1).

▪ §1- Que sont-ils ?

Comme on l'a déjà vu dans la partie introductive, la société écran cache son véritable détenteur par l'utilisation de prête-noms. Elle constitue un écran en raison du recours à des administrateurs locaux, simples prête-noms. Selon les Nations Unies, il y aurait dans les paradis fiscaux quelques 3 millions de sociétés écrans¹¹³. Et en ce qui concerne les bateaux, on parle de pavillons de complaisance ou PDC.

En fait, le droit maritime est une branche du droit où la théorie de la société écran trouve un champ d'application important. En effet, quand on parle de société écran dans ce domaine, on se réfère aux pavillons de complaisance. En d'autres termes, les sociétés écrans prennent la forme de ces pavillons de complaisance en matière de droit maritime. Pour mieux poursuivre notre raisonnement, essayons d'abord de comprendre ce que c'est un « pavillon de complaisance ». Premièrement, le pavillon d'un navire désigne le pays dans lequel celui-ci est immatriculé. Il indique, en conséquence, la nationalité du navire, qui relève en principe de la compétence exclusive de l'Etat du pavillon. Et un pavillon de complaisance est un pays qui permet à des navires, dont le propriétaire est étranger, de se placer sous leur juridiction. Ce pavillon est libéralement accordé par certains pays (Libéria, Panama,...) présentant des avantages pour les armateurs. En effet, les armateurs choisissent ce pavillon pour son

¹¹³ Exposé fait par Jacques DALODE, « Présentation des paradis fiscaux et judiciaires », 15/03/2005 au Groupe Vie nouvelle des boucles de la Marne, publié le 24 février 2006 dans le site de Survie, <http://survie.org/francafrique/paradis-fiscaux-et-judiciaires/article/presentation-des-paradis-fiscaux>, consulté le 16/04/2017

caractère peu contraignant en matière de fiscalité, de sécurité du navire ou de droit du travail auquel est soumis l'équipage par exemple. Mais le pavillon de complaisance ne consacre pas un lien substantiel entre le navire et l'Etat où il est immatriculé.

L'usage des pavillons de complaisance était déjà courant au siècle dernier et avait pris une certaine extension pendant les dernières années de la traite des noirs. En 1826, le Portugal a signé avec la Grande Bretagne une convention par laquelle il s'engageait à interdire l'importation d'esclaves sur son territoire. Mais les négriers portugais poursuivirent en toute tranquillité leur trafic en arborant le pavillon brésilien. A Nantes ou à Saint Malo, de nombreuses fortunes d'armateurs se consolidèrent par le même tour de passe-passe.

Le pavillon de complaisance fut remis à l'honneur dans les années 1930 et 1940, lorsqu'en pleine période de la prohibition, des dizaines de paquebots se faisaient immatriculer au Panama et, ancrés juste à la limite des eaux territoriales californiennes, ils se transformaient impunément en tripots et en distilleries clandestines.

Mais c'est surtout dans les années 50 que les pavillons de complaisance se développèrent : les états nouvellement colonisés offraient un choix très étendu et toute pression économique semblait d'avance promise au succès.

Derrière les pavillons de complaisance, on trouve une foule d'armateurs essentiellement « occidentaux ». A longueur d'années, des compagnies maritimes factices ont été créées. Cependant un tel jeu de cache-cache entre la vérité et la complaisance reste limité aux nations traditionnellement maritimes, c'est à dire l'Europe.

Les armateurs qui recourent aux pavillons de complaisance se reposent sur l'idée que le niveau des salaires dans les pays développés est une charge insupportable et que c'est l'excessive taxation des nations traditionnellement maritimes qui est à la racine de toute l'affaire. En donnant raison au recours au pavillon de complaisance, même des hommes politiques ont soutenu, dès les années cinquante, que les pavillons de complaisance contribuent à la relance de l'activité marchande maritime, de la construction navale,...

▪ §2- La légalité des pavillons de complaisance

Tout d'abord, comment les pavillons de complaisance prennent-ils la forme de société écran ? En fait, en immatriculant le navire dans un pays autre que celui de son propriétaire, on cherche à lui donner une nationalité autre que celle de son propriétaire. On cherche alors à masquer le nom de son véritable propriétaire. L'écran qui est érigé consiste ici en l'immatriculation du navire dans le pays autre que celui du propriétaire. On cherche alors à faire croire aux tiers que le navire n'appartient pas à celui-ci et n'a pas la même nationalité que lui. Certes, cette dissimulation est condamnable mais il en est ainsi depuis la période où il y a eu de pavillon de complaisance. En effet, il n'y a aucun texte qui réprime la pratique de pavillon de complaisance.

Mais comment peut-on dire que cette pratique est légale ? La réponse se trouve dans le droit international¹¹⁴. En effet, le droit international n'impose pas de parcourir les mers sous un pavillon maritime déterminé ; il offre aux propriétaires la possibilité d'immatriculer leurs navires dans tel ou tel lieu.

Cette règle vient de ce que la nationalité du navire suit l'immatriculation dont le pavillon dépend ; un lien étroit étant ainsi établi entre pavillon et nationalité du navire. Le navire acquiert la nationalité d'un Etat et, en conséquence, le droit d'en arborer le pavillon, par son immatriculation auprès de cet Etat. Du fait que le pavillon représente le signe extérieur, visible de la nationalité du navire, de son identification et même de son individualisation, il constitue la preuve apparente de la nationalité du navire. L'immatriculation sert à étayer cette preuve, la nationalité devant pouvoir être prouvée à tout moment¹¹⁵. La nationalité du navire, octroyée par l'Etat selon son droit interne, est ainsi assortie d'une présomption d'authenticité et de validité, reconnue par les autres Etats sur la base des documents et certificats détenus à

¹¹⁴ Sandrine DRAPIER, « Les pavillons de complaisance concurrencés : la promotion du pavillon *bis* français », Article de doctrine, RJOI Numéro 8 - Année 2008, Page 191, Lexoi : <https://www.rjoi.fr/index.php?id=367#tocto2n2>

¹¹⁵ Art. 91 § 1 de la Convention de Montego Bay : « Chaque Etat fixe les conditions auxquelles il soumet l'attribution de sa nationalité aux navires, les conditions d'immatriculation des navires sur son territoire et les conditions requises pour qu'ils aient le droit de battre son pavillon. Les navires possèdent la nationalité de l'Etat dont ils sont autorisés à battre le pavillon. Il doit exister un lien substantiel entre l'Etat et le navire. »

bord du navire et délivrés par chaque Etat¹¹⁶. Les règles de droit international font simplement obligation à chaque Etat de fixer les conditions auxquelles doit satisfaire le navire pour avoir le droit de battre son pavillon¹¹⁷.

Selon la Convention de Genève de 1958 sur la haute mer, reprise à l'article 91 § 1 de la Convention des Nations-Unies de 1982, « chaque Etat fixe les conditions auxquelles il soumet l'attribution de sa nationalité au navire, les conditions d'immatriculation des navires sur son territoire et les conditions requises pour qu'ils aient le droit de battre son pavillon (...) il doit exister un lien substantiel entre l'Etat et le navire ». Ce lien démontre avec insistance le fait que l'autorisation d'arborer le pavillon ne peut être réduite à une simple formalité administrative, mais qu'un élément réel d'attachement à une nation devrait exister. Aucun texte n'a cependant été en mesure de préciser cet élément national requis pour autoriser le navire à arborer le pavillon d'un Etat ».

Toujours est-il que si la qualité de ce lien substantiel n'est pas suffisamment définie pour constituer une condition préalable d'octroi de la nationalité¹¹⁸ à un navire, elle est assurément une conséquence de cette attribution. Le lien substantiel consiste en l'exercice par l'Etat du pavillon de sa juridiction et de son contrôle sur le navire après son immatriculation. Mais la faiblesse du droit international sur ce point conduit à l'hétérogénéité des réglementations. Chaque Etat reste souverain dans la détermination des conditions d'octroi de sa nationalité et dans la définition de ce qu'il exige comme lien véritable l'unissant au navire le sollicitant. Cette absence d'uniformité sur le contenu de ce lien effectif de rattachement du navire à l'Etat favorise naturellement, dans un monde de compétition, les pavillons des Etats qui se montrent les plus accueillants.

Cette évolution du lien substantiel, dont l'effectivité n'est pas recherchée par les Etats de libre immatriculation, apparaît comme un « échec du droit international face aux intérêts économiques »¹¹⁹ La Convention des Nations-Unies du 7 février 1986 sur les conditions

¹¹⁶ Art. 91 § 2 de la Convention de Montego Bay : « Chaque Etat délivre aux navires auxquels il a accordé le droit de battre son pavillon des documents à cet effet ».

¹¹⁷ En France, la francisation est l'acte administratif qui confère au navire le droit de porter le pavillon français avec les avantages qui s'y rattachent : art. 2 de la loi n° 75-300 du 29 avril 1975, modifiée par la loi n° 2001-43 du 16 janvier 2001.

¹¹⁸ La finalité de ce lien de rattachement réel devant exister entre l'Etat et le navire n'est pourtant pas destinée à établir des critères susceptibles d'être invoqués par d'autres Etats pour contester la validité de l'immatriculation des navires dans un Etat du pavillon. Elle serait plutôt d'assurer un respect plus efficace de leurs obligations par les Etats dont les navires arborent leur pavillon.

¹¹⁹ J.-P. BEURIER, *La sécurité maritime et la protection de l'environnement : évolutions et limites*, DMF 2004, p. 108.

d'immatriculation des navires tente d'y remédier en créant un véritable lien administratif entre l'Etat et le navire de manière à identifier clairement le propriétaire, mais son entrée en vigueur est des plus incertaines¹²⁰.

Luttant contre l'immatriculation sous pavillon de complaisance, l'ITF se réfère, quant à elle, au critère de la nationalité de l'armateur pour l'acquisition du pavillon. En conséquence, elle considère comme navires sous pavillon de complaisance « les navires pour lesquels la propriété réelle et le contrôle se situent dans un pays autre que celui des pavillons sous lesquels ils sont immatriculés »¹²¹.

Le pavillon de complaisance n'est donc pas en soi interdit par la loi.

- Section 2 : Les « *single ship companies* »

La pratique de la *single ship company* constitue un montage juridique (§1). Toutefois, elle est parfaitement légale (§2).

- §1- La *single ship company* en tant que “montage juridique”

« La *single ship company* est la technique juridique consistant à constituer autant de sociétés distinctes qu'il y a de navires à armer et exploiter ; le navire est alors le seul élément significatif du patrimoine de cette personne morale »¹²². Autrement dit, « les armateurs exploitent leurs navires dans des structures que le profane peut juger bien singulières : les « *single ship companies* » »¹²³. Et que ce soient de grandes ou de petites compagnies maritimes, elles recourent à cette technique qui consiste à créer autant de sociétés distinctes

¹²⁰ Son entrée en vigueur paraît d'autant peu probable que les Etats complaisants redoutent son caractère trop contraignant : J.- P. BEURIER, *Le transport maritime, le droit et le désordre économique international*, in *La Mer et son droit*, Mélanges offerts à L. LUCCHINI et J.-P. QUENEUDEC, A. Pedone, 2003, spéc. p. 93.

¹²¹ *Campaign against flags of convenience and substandard shipping*, FOC Annual Report 2004, ITF Publications, 26 octobre 2005

¹²² VIALARD (A), « La saisie conservatoire des navires, Séminaire de formation continue, Réglementations portuaires » VIII, Mardi 15 mars 1994, CERDM, cité par Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préface de Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, p. 251

¹²³ Philippe DELEBECQUE, « Les « *single ship companies* » », <http://www.arbitrage-maritime.org/fr/Misc/Singleshipcompany.pdf>

qu'il y a de navires à armer et exploiter. Et le navire est ainsi le seul élément du patrimoine de la personne morale en cause.

Mais quel est l'intérêt d'une telle organisation ? Il s'agit de « tirer avantage de l'écran que constitue la personnalité morale : le créancier d'une opération liée à l'exploitation d'un navire ne pourra, en principe, agir que contre la société propriétaire du navire. Il ne pourra se retourner contre la société d'armement exploitant un autre navire, un sister ship ou un navire apparenté, avec qui il n'a pas contracté, alors même que ces deux sociétés ont les mêmes associés et ont des activités communes »¹²⁴. On peut dire que cette technique constitue un montage dans la mesure où on cherche à fuir le recours des créanciers. En effet, la pratique consiste en ce qu'une société d'armement soit pour un seul et unique navire. Ainsi, les créanciers de cette société ne pourront saisir que ce seul navire. Or, il se peut que deux sociétés d'armement possèdent les mêmes associés et ont des activités communes. On observe dans ce cas un signe d'identité entre elles. Par conséquent, l'une d'elles est forcément fictive. En effet, il ne peut s'agir que d'une seule et même société. Et celle qui est fictive est créée juste pour éviter la saisie de tous les navires. Créer deux sociétés d'armement est donc seulement un moyen pour éviter l'action des créanciers de l'une d'entre elles. Il s'agit d'un montage ayant pour but de détourner l'action des créanciers.

L'affaire « Erika » illustre parfaitement les montages utilisés par certains armateurs, s'appuyant précisément sur les techniques sociétaires. En l'espèce, le 12 décembre 1999, le navire Erika, vieux de 25 ans, affrété par Total et battant pavillon maltais, fait naufrage, souillant quelques 400 kilomètres de côtes de la pointe du Finistère à la Charente Maritime et faisant victimes des milliers d'espèce. L'affrèteur réel, demandeur et donneur d'ordres du transport, est donc la multinationale pétrolière Total-Fina. Pour envoyer de France en Italie une cargaison, Total-France active une filiale fantôme, Total-Bermudes (basée en réalité à Londres) qui, par deux courtiers maritimes, l'un londonien, l'autre vénitien, trouve en Suisse un bateau « appartenant » à une boîte à lettres maltaise (d'où son pavillon) dont dispose une société-écran bahaméenne « appartenant » à un trust bahaméen géré par une officine panaméenne. On en arrive donc à la question-clé : où est passé l'armateur ? En définitive, la

¹²⁴ Idem

Cour de cassation a déclaré coupable Total et a anéanti le montage juridique mis en place par celui-ci¹²⁵.

On peut en déduire que le cas de l'Érika, avec tous ses mystères, est représentatif de l'éventail des montages possibles autour d'un bateau. Et c'est l'ensemble du système maritime international qui prend aujourd'hui cette tournure ambiguë.

Malgré l'importance des *single ship companies*, aucun texte ne les prévoit¹²⁶. En effet, il a fallu se contenter de l'ancien code de commerce de 1807, reprenant les termes de l'Ordonnance de 1681 sur la Marine sur la copropriété des navires¹²⁷. Sous l'empire de cet ancien code de commerce, les créanciers de l'armateur ne pouvaient pas saisir le navire « prêt à faire voile »¹²⁸ afin d'éviter la paralysie de « l'entreprise collective où tant d'intérêts se trouvaient liés et pas seulement ceux de l'armateur débiteur ». Or, plus tard, des mutations importantes ont affecté les échanges maritimes ne permettant plus le maintien de la règle ancienne. Ainsi, les navires ne sont plus des biens insaisissables.

Rappelons qu'en matière maritime, les saisies de navires sont courantes et constituent un moyen de pression redoutable.

En droit positif, il existe deux modes de saisie : la saisie conservatoire et la saisie-vente. La première consiste en l'immobilisation du navire par le créancier jusqu'au paiement de l'armateur récalcitrant. Il s'agit donc d'un moyen de pression. La saisie conservatoire peut ensuite déboucher sur la deuxième. En effet, la saisie-vente conduit à l'aliénation forcée du navire. Au niveau international, la saisie est régie par l'article 3 de la Convention de Bruxelles du 10 mai 1952, pour l'unification de certaines règles pour la saisie conservatoire

¹²⁵ François LILLE, « Complaisances », publié le 3 Avril 2002, Site VACARME, <http://www.vacarme.org/article294.html>

¹²⁶ Idem

¹²⁷ Cf.C.com art 220, disposant notamment qu'« en ce qui concerne l'intérêt commun des propriétaires d'un navire, l'avis de la majorité est suivi » et ajoutant que « la majorité se détermine par une portion d'intérêt dans le navire excédant la moitié de sa valeur »

¹²⁸ VIALARD (A), « Les autorités portuaires et la saisie des navires, Réglementation portuaire », IV, 1986, cité par Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préface de Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, p. 249

des navires de mer¹²⁹ ; et la mesure à laquelle les créanciers recourent le plus souvent s'articule sur cette Convention. En principe, le créancier ne peut saisir que le navire auquel sa créance se rapporte. Il peut, ainsi, immobiliser ce navire, sans pour autant le rendre indisponible, sur le fondement d'une créance maritime. Il ne pourra donc saisir que le navire de la société A si sa créance est née à l'occasion des relations qu'il a pu avoir avec cette société. Toutefois, l'article précité lui permettra de saisir tout autre navire appartenant à celui qui était, au moment où est née la créance maritime, propriétaire du navire auquel la créance se rapporte. Le créancier pourra donc saisir non seulement le navire de la société A, mais aussi celui de la société B, si toutes les parts de propriété des navires de la société A et de la société B appartiennent à une même personne ou aux mêmes personnes. On parle ici de navires apparentés.

Comme la question de détermination des navires pouvant faire l'objet de la saisie est source d'un important contentieux, le phénomène des *single ship companies* est réapparu. Mais comme on a assisté à un abus d'utilisation de cette pratique, on a tenté d'y mettre fin. En effet, le tribunal a décrit « ces méthodes de gestion maritime habituellement pratiquées par les sociétés grecques qui (...) font usage de la règle de la *single* « *ship company* », laquelle consiste pour une société d'armement à n'être propriétaire que d'un seul navire, l'ensemble de la flotte étant regroupé sous la direction d'une société de « management » qui gère les bateaux appartenant à différents propriétaires, en conservant ainsi les avantages de la collectivité de la flotte tout en évitant les inconvénients de l'unité du patrimoine »¹³⁰.

A titre d'exemple, un autre jugement énonce que « Les mentions figurant au *Lloyd's Register of Ships* attestent que les navires « *Achillet* » et « *Périclès Halcousis* » sont exploités par le même armateur-gérant, même si des sociétés juridiquement distinctes ont été constituées avec des sièges sociaux au PANAMA et au LIBERIA »¹³¹. On se trouve alors face à un abus de la part de l'armateur. Néanmoins, les *single ship companies* possèdent chacune une existence

¹²⁹ Article 3 de la Convention de Bruxelles : « ...tout demandeur peut saisir soit le navire auquel la créance se rapporte, soit tout autre navire appartenant à celui qui était, au moment où est née la créance maritime, propriétaire du navire auquel la créance se rapporte (...) » ; et « des navires seront réputés avoir le même propriétaire lorsque toutes les parts de propriété appartiendront à une même ou aux mêmes personnes ».

¹³⁰ Tribunal de Commerce de Dunquerque, jugement du 24 Mai 1982, cité par ROHART, préc., inédit, Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préface de Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, p.251

¹³¹ Ordonnance de référé du 22 mai 1984 rendue par le Président du Tribunal de Commerce de Nantes

réelle, participent à un mode d'exploitation largement répandu dans le monde maritime commercial. La constitution de "single ship companies" ne constitue pas en soi une fraude aux droits des créanciers; la circonstance que ces sociétés soient subordonnées ou rattachées à un ministère de tutelle est sans influence sur la nature strictement privée de leurs relations avec les tiers. Ainsi, ne peut être qualifiée de société fictive, la société pourvue de la personnalité morale, ayant son propre patrimoine, concluant des conventions en son nom propre et exerçant une activité conforme à son objet social. Dès lors, ne peut être valablement exercée par le créancier d'une autre société, une saisie conservatoire contre elle alors qu'il n'est pas démontré que ces sociétés participent à un montage juridique destiné à frauder les créanciers d'un Etat tiers¹³². Certes, la pratique du *single ship company* constitue un montage juridique servant à tirer avantage de l'écran constituée par la personnalité morale, mais elle n'est pas frauduleuse ni illégale en soi.

▪ §2 – La légalité de la *single ship company*

Si on reprend ce que l'on vient de dire dans le paragraphe précédent, tout d'abord, du moment où la *single ship company* possède une existence réelle, elle n'est pas fictive et ne peut pas être frauduleuse par conséquent.

Ainsi, un courant jurisprudentiel a autorisé, sur le fondement de la théorie de l'apparence, la saisie conservatoire de navires qui paraissent appartenir à un même propriétaire. Prenons un exemple : par une ordonnance, le président du Tribunal de commerce de Marseille, a « autorisé la saisie du navire « Willy Reith » en garantie d'une créance de compte d'escale dirigée contre le navire « Emil Reith ». Les deux navires appartenaient à deux sociétés distinctes. Ils étaient, toutefois, tous deux gérés par une troisième société, la « *Orion Schiffahrtsgesellschaft Reith & Co* », apparaissant aux tiers comme « manager » ou « armateur gérant » des deux navires. Le jugement rendu par le Tribunal de Commerce de Marseille a validé cette saisie et a condamné la société *Orion Schiffahrtsgesellschaft Reith & Co* à régler le compte d'escale impayé sur le fondement de l'apparence »¹³³. Un autre courant de jurisprudence affirme qu'« Attendu qu'en vertu de la théorie de l'apparence (...) une personne peut passer aux yeux des tiers pour titulaire de droits, et si cette personne accomplit

¹³² CA de Rennes, du 24 avril 2002

¹³³ Chantal CUTAJAR-RIVIERE, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préface de Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, p.251-252

un acte juridique avec un tiers de bonne foi, cet acte pourra être maintenu et déclaré opposable au véritable titulaire d'un droit, lorsque deux éléments seront réunis pour constituer l'apparence juridique ; un élément matériel comportant tous les signes extérieurs de la situation véritable, un élément psychologique constitué par l'erreur commise sur le vu de la situation extérieure »¹³⁴.

De ce fait, tant que la société propriétaire du navire saisi ne rapporte pas la preuve de sa réelle indépendance vis-à-vis de la société débitrice, la saisie doit être maintenue.

On peut en déduire que la pratique de la « *single ship company* » n'est pas illégale. Elle peut aboutir à une saisie du navire en se référant à la théorie de l'apparence, mais elle n'est pas illégale. De plus, dès la fin du XIX^e siècle, la jurisprudence affirme clairement son existence et la consacre¹³⁵. Et on peut dire que la pratique du *single ship company* est devenue une tradition maritime : celle de concentrer les conséquences de l'exploitation sur un seul navire.

Pour conclure cette deuxième partie, on a vu que même si la société écran est, dans la plupart des temps, mise en œuvre dans le but de frauder la loi, de détourner des règles obligatoires, elle a une part de légalité dans certains cas. En effet, dans ces cas-là, son caractère complotant devient un moyen de réaliser certaines pratiques sans avoir à transcender la loi.

Le caractère complotant de la société écran ne définit pas donc forcément son illicéité. En d'autres termes, la société écran n'est pas toujours synonyme d' « illicéité », et ce qui est complotant n'est pas forcément illicite. La société écran s'inscrit donc plus dans le cadre de la complaisance, et on se retrouve là dans son cadre légal. D'où la prééminence du caractère complotant de la société écran.

¹³⁴ Idem

¹³⁵ Cass. Req 8 déc. 1913, D.P. 1918, 1, 18 : « l'armateur gérant d'une société de commerce formée pour l'exploitation d'un navire exerce toutes les actions qui intéressent ce navire et peut agir en justice contre les tiers qui se sont engagés envers l'association », cité par Philippe DELEBECQUE, « Les « *single ship companies* » », <http://www.arbitrage-maritime.org/fr/Misc/Singleshipcompany.pdf>

Conclusion

Au cours de notre étude, la question principale était de savoir si la société écran s'inscrit dans le cadre de l'illicéité ou de la complaisance.

A l'issue de notre étude, la société écran apparaît réellement comme le résultat de l'utilisation dévoyée de la personne morale consistant à créer ou à entretenir une apparence différente de la réalité. Elle s'inscrit, dans ce cas, dans un cadre juridique, celui de l'illicite. En effet, la société écran bafoue les règles qui conditionnent l'acquisition de la personne morale. Et son illicéité repose tant sur le procédé frauduleux mis en œuvre, tant sur l'utilisation de la personne morale comme objet et moyen de fraude.

Or, dans une autre approche, on a pu constater que sa création n'est pas toujours dirigée par une volonté frauduleuse. Dans notre analyse, on a pu observer que ce genre de société est parfaitement légal tant que celle-ci est déclarée, sert à protéger l'identité de son propriétaire, et est utilisée dans le but de minimiser les charges fiscales d'une entreprise tout en se servant des dispositions avantageuses de la loi sans se mettre en infraction avec les lois fiscales en vigueur dans le pays. Autrement dit, tant que leurs propriétaires ne violent pas la loi, la société est tout à fait légale.

Seulement, dans la majorité des cas, les sociétés écrans sont créées dans un but frauduleux, contraire à la loi. En effet, il est très rare qu'un particulier ouvre une société écran avec l'intention de la déclarer. Or, ne pas déclarer une société est déjà un signe qui fait semer le doute sur la légalité de ladite société. De ce seul fait, on peut en déduire qu'il s'agit d'une société irrégulière. Le fait de rester anonyme aussi constitue un fait douteux. En effet, si on est convaincu de ne pas faire quelque chose d'illégal, pourquoi rester dans l'anonymat ? Et pourquoi cacher son identité ? Quant à l'optimisation fiscale, ne s'agirait-il pas d'un prétexte pour glisser dans l'illicite ? Effectivement, alors que la légalité se trouve dans une « zone blanche » et la fraude ou l'évasion fiscale dans une « zone noire », l'optimisation, quant à elle, se trouve dans une « zone grise » entre les deux premières zones. En d'autres mots, l'optimisation se trouve entre le terrain de la légalité et celui de l'illégalité. Par la suite, cette frontière entre légalité et illégalité peut être fragilisée par la notion d'évitement fiscal, que l'OCDE définit comme l'ensemble des moyens employés par le contribuable pour payer moins d'impôt de manière, certes, légale, mais en contradiction avec l'esprit des lois en vigueur. Dans ce cas-là, la société écran s'inscrit plus dans le cadre de l'illicéité ; c'est son caractère illicite qui l'emporte.

Concernant la pratique des pavillons de complaisance et des *single ship companies*, elle est dénoncée par beaucoup de pays actuellement. En effet, le naufrage de l'Erika au large de la Bretagne a relancé la bataille contre les pavillons de complaisance, une bataille que mène depuis longtemps l'ITF. Certes, ces zones franches flottantes ont reçu l'aval des Nations unies en légitimant la pratique dès 1986, mais depuis 1948, l'ITF n'a cessé d'en dénoncer les abus. Par ces abus, on a pu constater le non-respect des normes de sécurité pour le navire et des conditions de travail de l'équipage. Effectivement, les accidents relancent chaque fois la polémique autour des pavillons de complaisance. Pourtant, les conditions de travail des marins semblent laisser les responsables maritimes plus indifférents. Les inspections de l'ITF et celles effectuées par les autorités de contrôle de l'État du port confirment pourtant que beaucoup d'équipages sont exploités, surmenés, sous-payés, mal nourris et manquent d'eau potable. L'absence de normes dans les pays d'immatriculation permet aux armateurs de se dispenser d'assurer la formation des équipages en matière de sécurité et, à la recherche de main-d'œuvre bon marché, peu de propriétaires s'inquiètent de savoir si les marins qu'ils ont recrutés aux différentes escales sont capables de communiquer entre eux. Les pavillons de complaisance sont donc synonymes d'absence de règles, concurrence acharnée, exploitation et irresponsabilité en cas d'accidents ; bref la loi de la jungle. Dans de telles circonstances, une société écran prenant la forme d'un pavillon de complaisance ne peut pas s'inscrire dans un terrain légal.

Quant à la pratique du *single ship company*, certes, la jurisprudence a affirmé et consacré son existence, mais comme son intérêt consiste surtout à léser les créanciers, on ne peut pas dire que cette pratique est irréprochable.

Ainsi, encore une fois, prenant la forme d'un *single ship company*, la société écran, en plus d'être une société complaisante, est illicite. En d'autres termes, son caractère complaisant est utilisé pour œuvrer dans l'illicéité. L'illicéité de la société écran prend, par conséquent, le dessus.

En fait, cette notion de société écran ne trouve aucune place dans le droit des affaires en tant que moyen de développement économique. En effet, comme la personnalité morale a pour vocation de créer un écran entre la société, les tiers et les auteurs du montage, ce système rend difficile l'exercice du pouvoir d'enquête des autorités compétentes et la répression des infractions commises par le biais de cette pratique. Ce système rend aussi difficile, ou presque impossible, la suivie du développement économique, que ce soit au niveau national ou international.

Même si le droit autorise l'utilisation de la personne morale, l'interposition d'une société écran, fictive, de façade ou frauduleuse, doit être condamnée. Et reconnaître son caractère illicite permettra de lutter contre les différentes dérives. En effet, après analyse de la situation, il ressort un point clef : la complexité et l'opacité permises par la législation fiscale actuelle permettent la massification des fraudes. Il faut donc remédier à ces maux par plus de transparence et de facilité pour poursuivre les abus.

Cependant, le manque de cohérence entre les législations des différents pays semble être un frein à une lutte vraiment efficace. Nous savons tous, qu'il sera difficile d'obtenir une action commune sur le plan international (les paradis fiscaux et les législations nationales favorisant la création de sociétés écrans étant encore trop nombreux) mais un premier pas pourrait être franchi au niveau de chaque Etat. Ainsi, afin de permettre un développement sain de l'activité commerciale nationale, il est indispensable que tous les Etats s'accordent sur la notion juridique de la société écran et ce, dans le but de lutter efficacement contre l'utilisation dévoyée de ces montages juridiques et de permettre d'éradiquer les manipulations néfastes de la "technique sociétaire".

La théorie de la société écran est un allié sûr pour la lutte contre le blanchiment de profits résultant d'activités prohibées. En effet, en menant la lutte contre le blanchiment de capitaux, le financement du terrorisme et les autres menaces à l'intégrité du système financier international, le GAFI (Groupe d'Action Financière) contribue aussi à la dénonciation de la pratique des sociétés écrans vu que ce type de montage est le plus utilisé en tant que moyen de blanchiment. Ainsi par exemple, en Belgique, il a été mis en place une série de mesures de nature à renforcer la transparence des personnes morales. Les informations élémentaires et les informations sur les bénéficiaires effectifs sur la grande majorité des personnes morales sont, en effet, publiquement disponibles au travers des informations détenues par la BCE (Banque-Carrefour des Entreprises). L'intervention des notaires, qui authentifient la majorité des actes relatifs à la constitution et à la vie des personnes morales, renforce aussi bien la fiabilité des informations. Les informations disponibles donnent essentiellement des indications sur la propriété juridique de la société, qui peuvent coïncider avec sa propriété effective. Des moyens complémentaires existent pour aider à la détermination des bénéficiaires effectifs, à savoir les informations obtenues par les institutions financières et professions non financières ou toute information publiquement disponible sur les sociétés cotées. Par conséquent, on a connu un développement limité des constructions juridiques en Belgique. Mais une analyse

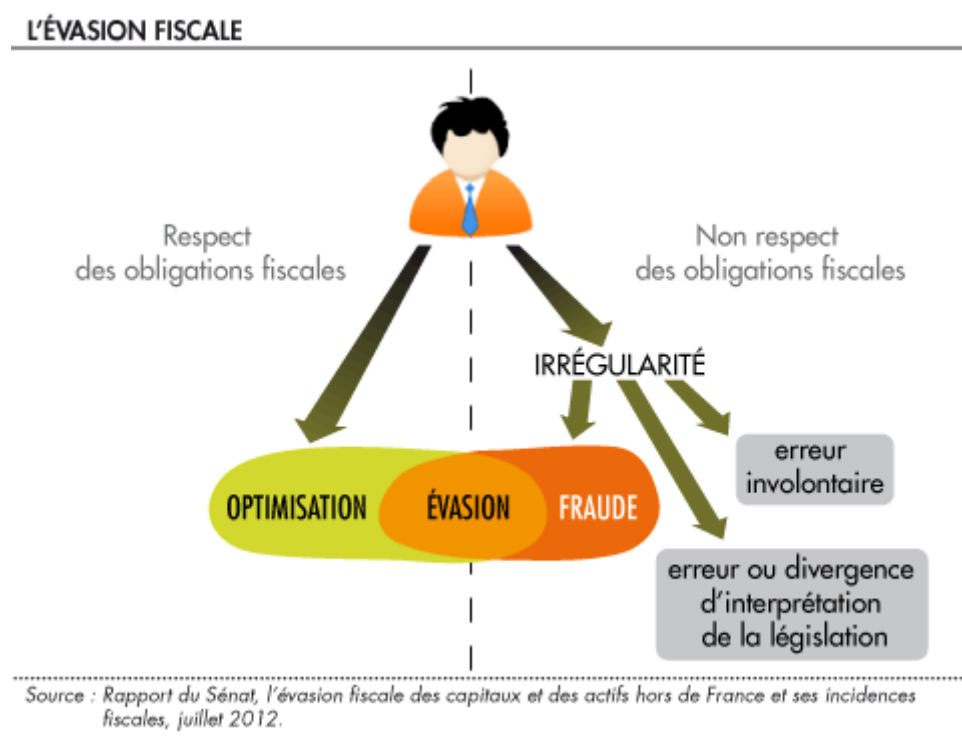
du risque de fraude, basé sur l'utilisation de constructions juridiques étrangères par les personnes physiques soumises à l'impôt en Belgique, a néanmoins conduit à renforcer les obligations de déclaration aux autorités fiscales ; déclaration relative à l'existence de liens avec des constructions juridiques, y compris étrangères. En prenant exemple sur La Belgique, avec la volonté internationale des Etats de refuser de tirer profit de l'activité criminelle, et par la coopération internationale, relative à l'identification et à l'échange d'informations sur les personnes morales et les constructions juridiques, la transparence du monde financier de beaucoup de pays serait assurée.

Toutefois, en reprenant les termes de CUTAJAR, « la société écran n'est qu'un masque, dissimulant des acteurs dont le rôle est connu ». De ce fait, « il demeure qu'aucune solution efficace de nature à éradiquer les manipulations de la technique sociétaire ne peut être préconisée à l'échelle d'un pays. C'est une question où la nécessité d'une collaboration des nations se fait la plus pressante (...) ». Comme solution, CUTAJAR propose que « la doctrine universitaire y a un rôle important et les auteurs, dans leur domaine de compétence peuvent y contribuer. Ainsi, sociologues, criminologues, économistes, financiers étudieront toutes les utilisations de la société personne morale (...) ».

En définitive, de plus en plus sophistiquées, discrètes, les sociétés écrans sont au cœur du problème des flux financiers illicites internationaux. La pratique de ce genre de société fait, en effet, l'objet de beaucoup d'abus étant donné que le droit reste muet sur la question. Effectivement, ses créateurs se réfugient dans la législation qui régit les sociétés « en général » pour dire que leur acte est légal. Cette législation est donc aussi victime d'utilisation abusive. Mais alors, ne serait-il pas préférable de dissocier la « société écran » de la société personne morale « en général » ? Ne devrait-on pas faire de la société écran une « catégorie juridique à part » régie par une « réglementation spécifique » ? En fait, dans le droit, des aménagements doivent être opérés et des lacunes comblées pour mieux procéder à la lutte contre cette pratique.

ANNEXES

Représentation schématique de la différence entre les notions d' « optimisation », d' « évasion », et de « fraude »¹³⁶



¹³⁶ « Evasion, fraude, optimisation fiscale : quelles différences ? », [economie.gouv.fr](http://www.economie.gouv.fr/facileco/evasion-fraude-optimisation-fiscale), le portail de l'économie et des finances, [http : http://www.economie.gouv.fr/facileco/evasion-fraude-optimisation-fiscale](http://www.economie.gouv.fr/facileco/evasion-fraude-optimisation-fiscale)

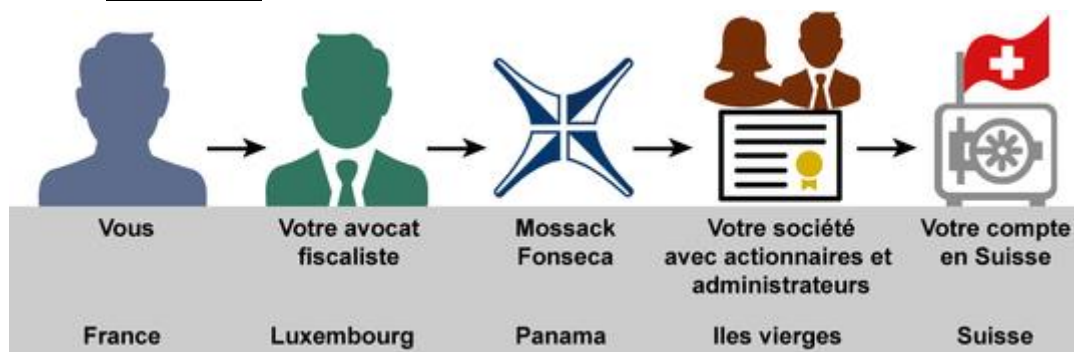
Comparaison des taxes sur les sociétés à Madagascar et celles dans d'autres pays¹³⁷

	Madagascar	Afrique subsaharienne	Etats-Unis	Allemagne
Nombre de paiements de taxes par an	23,0	38,8	10,6	9,0
Temps requis pour les formalités administratives en heures	183,0	304,2	175,0	218,0
Montant total des taxes en % des profits	38,1	47,0	44,0	48,9

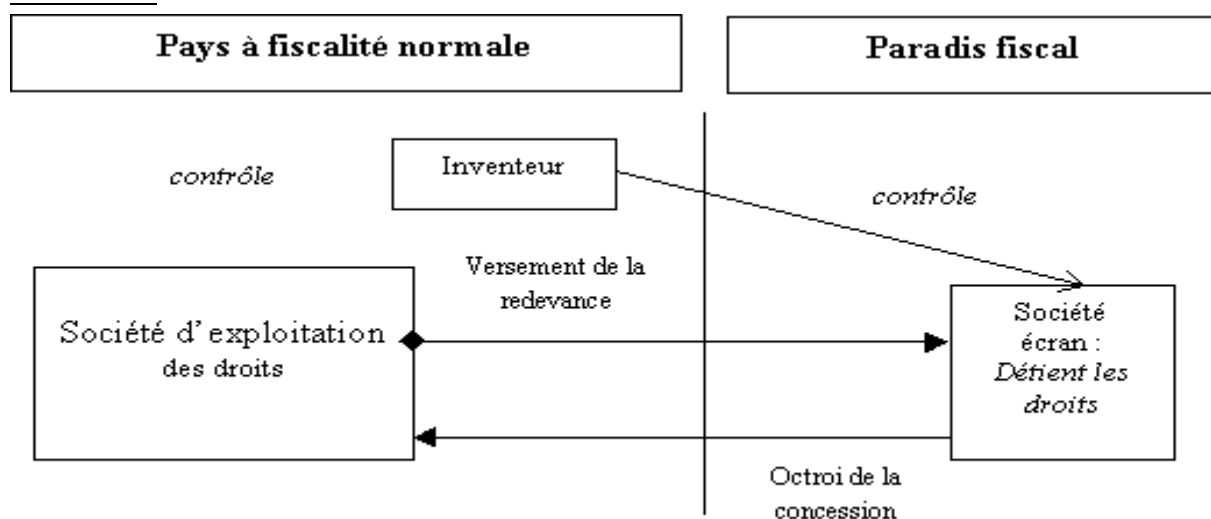
¹³⁷ Madagascar: environnement des affaires, Expert-comptable-international. Info, <http://www.expert-comptable-international.info/fr/fiches-pays/madagascar/environnement-des-affaires>, consulté le 02/04/21017

PANAMA PAPERS : Evasion fiscale

○ Schéma 1



○ Schéma 2



Les paradis fiscaux selon l'OCDE



Une synthèse du droit des sociétés offshore au Panama



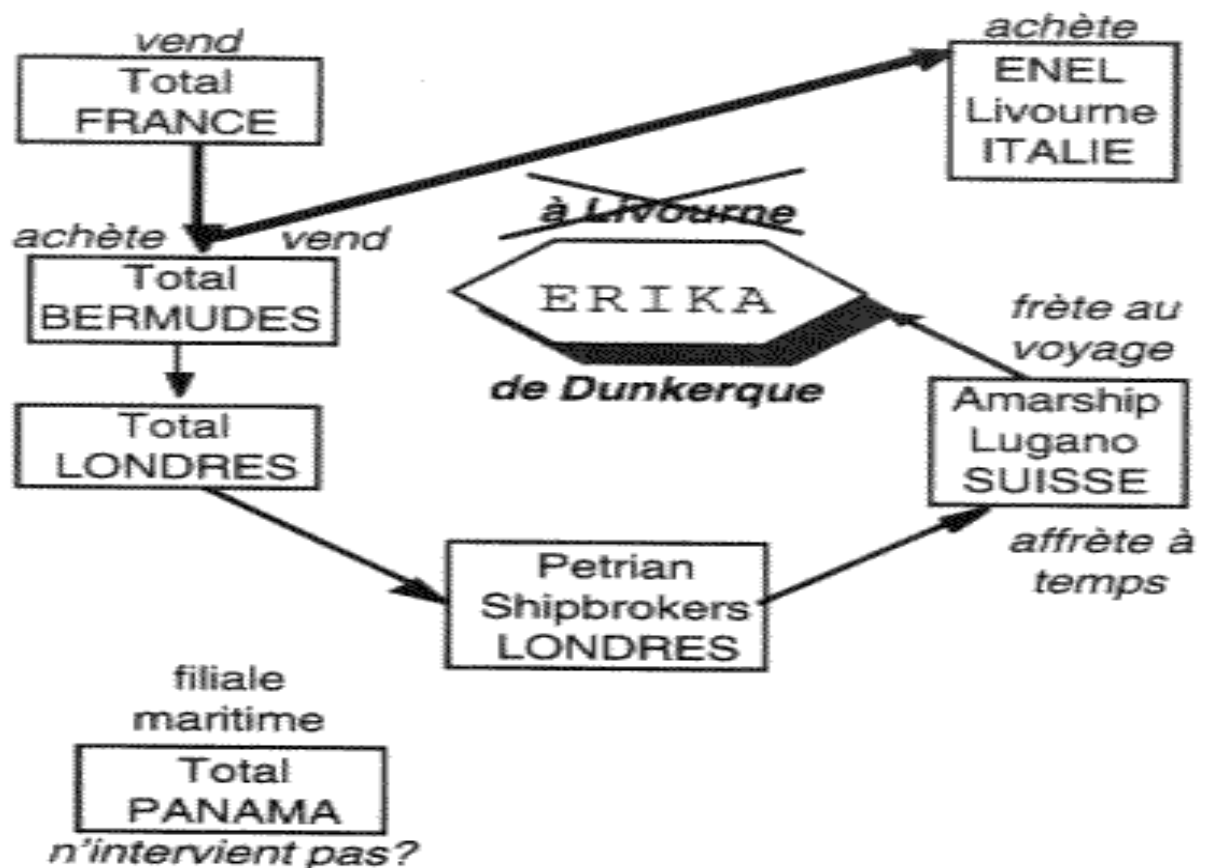
Général :	
Type de société	Exempt Non-Resident Corp.
Stabilité politique	Bonne
Droit applicable	Droit civil
Langage du nom de société	Alphabet latin
Migration du siège commercial	Oui
Imposition sur les sociétés	0% pour les profits offshore
Temps de créer une société	3 - 4 jours
Divulgaration de l'identité du bénéficiaire économique	Non
Exigences d'entreprise :	
Nombre minimum d'Actionnaires	1
Nombre minimum de Directeurs	3
Corporate Managers possible	Oui
Accès aux traités de non-double imposition	Non
Capital social Minimum	Non
Capital social autorisé usuel	10 000 USD
Exigences locales :	
Siège social /Agent local agréé	Oui / Oui
Company Secretary	Oui
Directeurs locaux nécessaires	Non
Assemblées d'actionnaires dans la juridiction	Non
Registre public gouvernemental des Directeurs / Managers	Oui / Oui
Registre public gouvernemental des Actionnaires / Membres	Non / Non
Besoins annuels :	
Déclaration annuelle	Non
Publication des comptes	Non
Les coûts gouvernementaux récurrents :	
Impôt annuel minimum/Droit de licence	Non
Taxe gouvernementale annuelle	350 USD

www.icd-fiduciaries.com/societe-offshore/panama/synthese-corporation-panama/

L'affaire Erika :

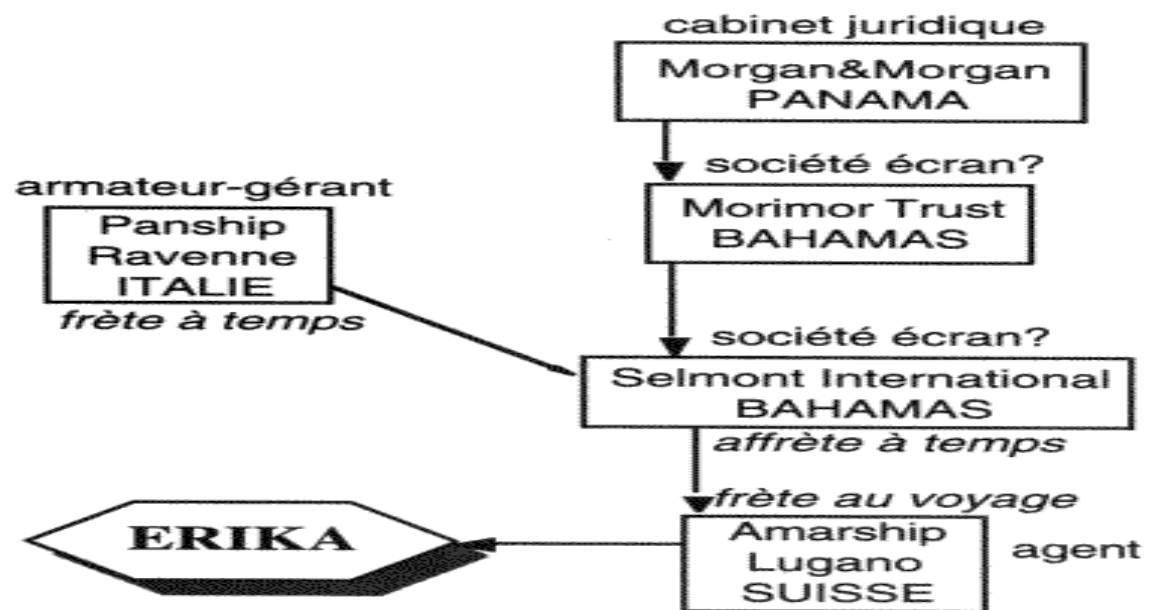
○ L'organisation

TOTAL FRANCE vend une cargaison de fioul lourd à TOTAL BERMUDES, qui la vend à la société italienne de production électrique, ENEL, en vue d'une livraison à Livourne/Milazzo (Italie). TOTAL BERMUDES confie l'affrètement d'un navire pour ce voyage à TOTAL LONDRES, qui, via le courtier londonien PETRIAN SHIPBROKER, affrète l'Erika à l'agent de SELMONT/ AMARSHIP.



○ La gestion et l'affrètement

L'Erika se trouvait en compagnie des autres navires maltais de VITELLIO, SAVARESE et DRYTANK-CARDIFF, sous la responsabilité de l'armateur italien PANSHIP, mais celui-ci ne l'affrète pas directement. Il le frette à temps à SELMONT INTERNATIONAL (Bahamas), qui commercialise le dernier voyage de l'Erika par son agent suisse AMARSHIP. SELMONT, qui semble inconnu à la chambre de commerce bahaméenne, appartiendrait au BAHAMEEN MORIMOR TRUST, qui lui-même dépendrait d'un cabinet d'avocat international, MORGAN AND MORGAN, réputé dans les activités de création de sociétés écrans en tout genres située au Panama. La piste s'arrête là encore, mais on se rappelle à ce propos que la filiale maritime de TOTAL est située au Panama.



Entretien avec Mr LAMINA Boto Tsara Dia, Directeur général du Samifin¹³⁸

1) Selon vous, comment savoir qu'une société est une société écran/société fictive ?

Pour commencer, je vous renvoie aux dispositions données par GAFI. Cet organisme donne plus de précisions concernant les sociétés écrans. Pour ma part, je dirais qu'une société est fictive quand celle-ci présente certaines caractéristiques. Tout d'abord, soit ladite société n'a aucune activité économique réelle, soit son objet social prévu dans les statuts ne correspond pas à son activité. Ensuite, il se peut que la société n'ait aucune adresse ou siège dans le pays où il est enregistré. En effet, la société ne sera représentée que par une boîte postale ou un local vide par exemple. Enfin, une société peut être qualifiée de fictive quand on ne peut avoir aucune information la concernant, tant sur ses actionnaires que sur son ou ses dirigeant(s).

On peut aussi identifier une société écran ou fictive par le biais d'un compte bancaire ouvert au nom de cette société mais dont le réel propriétaire est quelqu'un d'autre. La société a donc juste été créée dans le but de dissimuler le véritable propriétaire du compte.

2) A Madagascar, le terme de « société écran » n'est pas souvent prononcé et même inconnu du grand public, est ce que cela signifie qu'on n'en trouve pas à Madagascar/qu'elle n'est pas pratiquée à Madagascar ?

En fait, la pratique des sociétés écrans est surtout observée dans les pays développés où il y a beaucoup de sociétés cherchant à éviter le paiement d'impôt ; ou de particuliers possédant d'énormes fortunes dont ils n'en veulent pas payer les taxes.

Les pays dits « paradis fiscaux » sont ceux qui recueillent, le plus souvent, ce genre de société. Ces pays n'exigent pas beaucoup de formalités pour accepter de les recueillir vu qu'ils veulent attirer des entrepreneurs dans l'intérêt national. Et ces pays sont des Etats non coopératifs. Pour le cas de Madagascar, on ne peut pas dire que tel en est le cas. Certes, Madagascar n'est pas un paradis fiscal, mais des cas de sociétés écrans ou fictives ont été déjà observées sur le territoire national. Ainsi, on ne peut pas dire qu'elle n'est pas pratiquée à Madagascar, mais elle n'y a pas encore pris une certaine ampleur.

¹³⁸ L'entretien a été fait en Malgache mais traduit en Français dans le rapport.

3) Dans les enquêtes que vous avez faites, est ce que vous en avez déjà rencontrées ? Si oui, pourriez-vous en citer quelques-unes ?

Les dossiers que l'on traite sont confidentiels, donc je ne peux pas vous donner de noms, mais je vous conseille de consulter dans nos typologies. Néanmoins, on a bien pu déceler la pratique de société écran dans des dossiers de marchés publics, de détournement de deniers publics ; ou de remboursement de TVA.

En ce qui concerne les dossiers de marchés publics, on parle de la technique du « Kaly ». En la matière, l'Administration voulait octroyer un marché déterminé à un seul fournisseur. Et pour y arriver, le fournisseur a créé deux sociétés pour se partager le marché. Or, il a été observé que ces deux sociétés n'étaient que des sociétés fictives créées pour donner l'apparence de concurrentes du premier fournisseur. Et ce aux fins de dissimuler le fait qu'il monopolise et détient à lui seul tout le marché.

Pour ce qui est du remboursement de la TVA, il s'agit de rembourser le crédit de TVA restant dans sa totalité afin d'encourager les opérations d'exportations. Et ce, dans le but de faire entrer des devises dans le pays. Or, on a constaté des abus de ce système. En effet, certains opérateurs ont été amenés à créer des sociétés d'exportation pour bénéficier de ce remboursement. Sauf qu'il a été prouvé que ces sociétés n'étaient que des sociétés fictives créées juste dans le but de bénéficier du remboursement de la TVA.

4) Quels sont les différents buts que leurs créateurs poursuivent ? sont-ils toujours illicites ?

Dans la plupart des cas, les sociétés écrans sont créées dans un but illicite : dont détournement de deniers publics, corruption, blanchiment d'argent, financement du terrorisme, etc.

Mais dans certains cas, on dit qu'elles servent pour l'optimisation fiscale ou pour dissimuler l'identité de leurs propriétaires. En ce qui concerne l'anonymisation de leurs propriétaires, leur légalité dépend exclusivement de la législation du pays d'établissement de la société écran.

Quant à l'optimisation fiscale, je vais donner mon avis personnel. L'optimisation se trouve à la frontière de l'illégalité. Il s'agirait d'un terme pour « embellir » ou pour dire « autrement » la fraude ou l'évasion fiscale. Je dirais que l'optimisation est « une manière de « flirter » avec

les failles du système fiscal ». Il s'agit donc d'une exploitation des opportunités offertes par les failles du système fiscal.

- 5) Au regard du blanchiment d'argent, est ce qu'on a déjà assisté à la création de société écran/société fictive à Madagascar pour y parvenir ? Si oui, quelle est la procédure à suivre devant le tribunal ?

Effectivement, on en a déjà rencontré. Le Samifin dresse un PV et transmet ensuite ce PV au tribunal et à l'Administration concernée. Par exemple, si on a détecté une fraude fiscale, on adresse le PV à l'Administration des impôts ; s'il s'agit d'une corruption, on l'adresse au Procureur de la République et au BIANCO. Ensuite, la poursuite sur le plan administratif ou pénal se déroulera. Dans le cas d'une infraction douanière, le PV sera adressé au parquet et à l'Administration des douanes.

Et face à un risque de fuite de capitaux, le Samifin peut procéder à un blocage du fonds durant 48 heures. Et s'il estime que ce délai n'est pas suffisant, il peut demander au juge un délai de 2 jours de plus ; et ce, afin de donner aux autorités compétentes le temps de procéder à une enquête.

BIBLIOGRAPHIE

1) Ouvrages

- Généraux : CUTAJAR-RIVIERE Chantal, « LA SOCIETE ECRAN, Essai sur sa notion et son régime juridique », préface de Pascal Diener, éd. L.G.D.J, paru le 1998, pages 459
- Spécifiques :
 - o DAGOT, op.cit., p.353, n°356
 - o DUBREÜIL Joseph, « Essais sur la simulation, sur la séparation des patrimoines, sur les obligations de la femme mariée et l'autorisation maritale », Aix, de l'imprimerie d'Augustin Pontier, Libraire, rue du Pont-Moreau, 1815
 - o F. TERRE, Introduction générale, p.336,n°402
 - o François ANOUKAHA et AL., « Sociétés commerciales et GIE », OHADA, éd. Bruylant Bruxelles 2002, Collection Droit uniforme africain
 - o J.-P. BEURIER, *La sécurité maritime et la protection de l'environnement : évolutions et limites*, DMF 2004, pages 426
 - o M. Zaki, « *Le secret bancaire est mort, vive l'évasion fiscale* », édition Favre, février 2010
 - o MONDANGE Catherine, La transparence de la personnalité morale dans le droit anglais des sociétés anonymes, Revue Internationale de droit comparé, Année 1980, Volume 32, N°3, p. 573-600
 - o Noël PONS, Cols blancs et mains sales- Economie criminelle mode d'emploi, éd. Odile Jacob, Paris 2006, p.319
 - o S.RANDRIANAHINORO, « Droit des obligations », éd. CMPL, page
 - o SCMIDT (D), note sous Aix-en-Provence, 3° Ch, 7 avr. 1970, Rev. Soc. 1971, 576
 - o VIALARD (A), « La saisie conservatoire des navires, Séminaire de formation continue, Réglementations portuaires » VIII, Mardi 15 mars 1994, CERDM,

“Les autorités portuaires et la saisie des navires, Réglementation portuaire”, IV, 1986

- VIDAL (J), Théorie générale de la fraude en droit français ; le principe « *fraus omnia corrumpit* », préf. Gabriel Marty, Dalloz 1957

2) Instruments juridiques

- Nationaux :
 - Article 21 alinea 1 de la Loi n° 2001-026 du 03 Septembre 2004 sur le contrat de société et la société civile
 - Article 30 la loi n° 2004-020 du 19 Aout 2004 sur le blanchiment, le dépistage, la confiscation et la coopération internationale en matière de produits du crime
 - Article 69 de la Loi n°66-003 du 02 Juillet 1966 relative à la théorie générale des obligations
 - Règlement (CE) n° 1889/2005 du 26 octobre 2005 du Parlement européen et du Conseil portant sur les contrôles des transferts d'argent liquide d'un montant égal ou supérieur à 10 000 € en provenance ou à destination des pays tiers à la Communauté européenne
 - Décret n° 2007-510 du 04/06/2007 portant création de la SAMIFIN
- Régionaux
 - Article 3 de la Convention de Bruxelles
 - Art. 91 de la Convention de Montego Bay
 - Convention de Genève de 1958 sur la haute mer
 - Art 220 du Code de commerce français
 - Article 1321 du code civil français
 - Article 1668 du code général des impôts français
 - Article 1832 du code civil français
- Internationaux
 - Article 13 de la Déclaration des droits de l’homme et du citoyen du 26 août 1789
 - Article 91 § 1 de la Convention des Nations-Unies de 1982

- Convention des Nations-Unies du 7 février 1986 sur les conditions d'immatriculation des navires

3) Jurisprudences

- Cass. com. 9 juin 2009, Legifrance, N°07-20.937
- CA de Rennes, du 24 avril 2002
- CA de Paris, 3è Civ. Du 07/07/95
- Com. 10 Déc. 1957 ; Com. 16 Déc. 1964
- Cass.com., 3 janv 1961 ; Com., 30 janv 1961
- Tribunal de Commerce de Dunquerque, 24 Mai 1982
- Cass. Req 8 déc. 1913, D.P. 1918, 1, 18

4) Lexiques, Dictionnaires, encyclopédies

- BRAUDO Serge « Dictionnaire du droit privé », <https://www.dictionnaire-juridique.com/definition/illegal-illicite.php>
- Dictionnaire académique Français, parution de 1932 : La définition.fr- L'orthographe pour tous
- Dictionnaire de Français Larousse 2008
- Dictionnaire encyclopédique, éd. Auzou, Paris, 2005
- Dictionnaire La Toupie,
[https ://www.toupie.org/Dictionnaire/Niche_fiscale.htm](https://www.toupie.org/Dictionnaire/Niche_fiscale.htm)
- Lexique des termes juridiques, Dalloz, 19è édition, 2012
- Reverso dictionnaire, <http://dictionnaire.reverso.net/francais-synonymes/complaisance>

5) Mémoires, thèses

- « La notion de fraude en droit privé français », résumé de thèse 2008, Université de Paris, http://www.univ-paris1.fr/fileadmin/ED_droit_privé/resume_de_these_2008/dournaux.pdf
- GRID Nabil, Les mécanismes offshores : entre optimisation et évasion fiscale, Mémoire de recherche, Master I Droit public parcours fiscalité 2013, Université de Nice Sophia-Antipolis
- ROCAMORA Pierre, La corruption privée : un risque majeur pour les entreprises, Mémoire en vue d'obtenir le diplôme Master 2 en délinquance économique et financière, Université Paul Cezanne, Aix Marseille 3, 2007, pages 87
- SELLIER Mathilde, « Les mesures anti-paradis fiscaux concernant les personnes morales », Mémoire présenté en vue d'obtenir le diplôme de Master 2 en Droit des affaires, Université de Reims Champagne-Ardenne, dir. M.Pascal.Jacquemin

6) Conférence

- Conférence sur le blanchiment de capitaux dirigée par SAMIFIN, le 20/10/2016, à l'Université d'Antananarivo

7) Exposés, rapports d'études

- Aude Rousselot et Samuel, « Les paradis fiscaux », Lecture croisée du rapport d'ATTAC et du Rapport Parlementaire de Vincent Peillon et Arnaud de Montebourg, mémoire online, 2003
- DALODE Jacques, « Présentation des paradis fiscaux et judiciaires », 15/03/2005 au Groupe Vie nouvelle des boucles de la Marne, publié le 24 février 2006 dans le site de Survie : <http://survie.org/francafrique/paradis-fiscaux-et-judiciaires/article/presentation-des-paradis-fiscaux>

- Extrait du rapport d'activité de 2007 sur les typologies du blanchiment des capitaux selon la Centif
- Le SCPC, Rapport d'activité pour l'année 2004 à Monsieur le Premier Ministre et à Monsieur le Garde des Sceaux, Ministre de la Justice, Chapitre III
- Philippe DELEBECQUE, « Les « single ship companies » », <https://www.arbitrage-maritime.org/fr/Misc/Singleshipcompany.pdf>
- SAHUC Guillaume , « société fictive, filiale de façade, confusion de sociétés : l'abus de droit », site : Lexilis Europe, <http://lexilis.free.fr/notesjur/note63.htm>
- Typologie de blanchiment de capitaux à Madagascar donnée par la Samifin, rapport 2014

8) Articles

- « Evasion, fraude, optimisation fiscale : quelles différences ? », [economie.gouv.fr](http://www.economie.gouv.fr/facileco/evasion-fraude-optimisation-fiscale), le portail de l'économie et des finances, [http : http://www.economie.gouv.fr/facileco/evasion-fraude-optimisation-fiscale](http://www.economie.gouv.fr/facileco/evasion-fraude-optimisation-fiscale)
- « Il y a très souvent de la soustraction fiscale derrière une société offshore », RTSi Info, 04 Avril 2016, , <https://www.rts.ch/info/economie/7622693--il-y-a-tres-souvent-de-la-soustraction-fiscale-derriere-une-societe-offshore-.html>
- « PANAMA PAPERS - Ces structures immatriculées à l'étranger peuvent être légales sous certaines conditions, mais leur opacité rend les contrôles très difficiles », Europe1.fr, publié le 04 Avril 2016, [https ://www.europe1.fr/economie/les-societes-offshores-comment-ca-marche-2711053](https://www.europe1.fr/economie/les-societes-offshores-comment-ca-marche-2711053)
- « La fraude à la loi en droit international », site : Cours de droit.net <http://www.cours-de-droit.net/la-fraude-a-la-loi-en-droit-international-a121609858>
- « Les sociétés écrans : Utilisation dévoyée de la personnalité morale », http://www.justice.gouv.fr/art_pix/scpc2004-3.pdf
- « Opacité et évasion fiscale, Plateforme Paradis fiscaux et judiciaires », publié le 23 Mai 2011, <http://www.stopparadisfiscaux.fr/de-quoi-parle-t-on/societes-ecrans-et-autres-outils/sur-les-montages-dans-les-pfj/article/opacite-et-evasion-fiscale>

- LILLE François, « Complaisances », publié le 3 Avril 2002, Site VACARME, <http://www.vacarme.org/article294.html>
- PIEL Simon , Evasion fiscale dans les coulisses des paradis fiscaux, publié le 18/08/2011, LeMonde.fr, http://www.lemonde.fr/evasionfiscale/article/2011/08/18/qu-est-ce-qu-un-paradis-fiscal_1561157_4862750.html
- PONS Noël, Les sociétés écrans, paradigme éclatant des montages organisés », Audit, n°190, juin 2008, <http://www.noelpons.fr/complement/Fraudes%20n%20190.pdf>
- Pr N.YARO Amadou « Fraude et évasions fiscales : les sanctions encourues », publié le 05/01/2005 dans le site de Lefaso.net : <http://lefaso.net/spip.php?article5429>
- « Mima bat Guano : une société fictive dans l'Atsimo Andrefana », La Gazette de la Grande Île

9) Reportages

- Entretien dirigé par Europe1.fr avec Me Frédéric Subra, Avocat associé et co-directeur du Département Droit fiscal au cabinet Delsol à Lyon, publié le 04 Avril 2016, <http://www.europe1.fr/economie/les-societes-offshores-comment-ca-marche-2711053>
- France 2 : « Cash investigation : « Panama papers », paradis fiscaux : le casse du siècle », Benoit BRINGER, Edouard PERRIN, Youtube

10) Webographie

- <http://offshore-societe.net/societe-ecran-offshore/> consulté le 02/01/2017
- Site Free : Les associés de complaisance, <http://creer.sarl.free.fr/article.php?id=026>

- Société offshore, <https://offshore-societe.net/avantage-et-inconvenient-societe-offshore/>
- Madagascar: environnement des affaires, Expert-comptable-international. Info, <http://www.expert-comptable-international.info/fr/fiches-pays/madagascar/environnement-des-affaires>
- [https : http://www.arbitrage-maritime.org/fr/Misc/Singleshipcompany.pdf](https://www.arbitrage-maritime.org/fr/Misc/Singleshipcompany.pdf)

TABLE DES MATIERES

❖ AVANT-PROPOS	4
❖ INTRODUCTION GENERALE	5
❖ Partie Préliminaire : Définitions et typologies	15
➤ Chapitre I : L'illicéité.....	15
➤ Chapitre II : Complaisance.....	18
❖ Partie I : L'illicéité de la société écran en tant que conséquence de son caractère complaisant	20
➤ Chapitre I : L'utilisation d'un procédé frauduleux par la société de complaisance.....	20
• Section 1 : La fraude au sens commun.....	20
• Section 2 : La fraude au sens juridique.....	21
○ §1 : Du point de vue du droit général.....	21
○ §2 : Du point de vue du droit privé international.....	21
○ §3 : Du point de vue de la jurisprudence et de la doctrine.....	21
➤ Chapitre 2 : La société écran utilisée comme objet de fraude.....	23
• Section 1 : Le procédé de la simulation.....	23
○ §1 : La simulation au sens commun.....	23
○ §2 : La simulation au sens juridique.....	23
• Section 2 : La simulation illicite.....	26
○ §1- L'illicéité de la simulation en tant que résultat de la psychologie des auteurs de la société écran.....	26
○ §2- L'illicéité de la simulation en tant que résultat de la réalité occultée.....	27
A-La fictivité de la société écran.....	27
B-La société écran de façade.....	30

➤ Chapitre 3 : La société écran utilisée comme moyen de fraude.....	32
• Section 1 : Utilisation de la société de complaisance dans un dessein frauduleux	34
○ §1- Camouflage d'une partie des produits ou remplissage de la caisse noire.....	35
○ §2- L'utilisation de la société écran au regard du blanchiment d'argent.....	36
A-Typologies de blanchiment d'argent au niveau région.....	38
B-Typologies de blanchiment d'argent au niveau national.....	40
○ §3-L'utilisation de la société écran à des fins de corruption.....	40
• Section 2 : La société écran : un procédé utilisé pour contourner une règle obligatoire	42
○ §1- Les sociétés offshores.....	45
○ §2- Les trusts.....	45
○ §3-Les holdings.....	46
○ §4- La manipulation des prix de transfert.....	46
○ §5- Les sociétés écrans.....	47
 ❖ Partie II : La prééminence du caractère complaisant de la société écran.....	51
➤ Chapitre 1 : Utilisation du système offshore.....	53
• Section 1 : Dissimulation d'identité.....	53
○ §1- Garantie de confidentialité.....	53
○ §2- Garantie de l'anonymat.....	54
• Section 2 : L'optimisation fiscale.....	55
 ➤ Chapitre II : Le droit maritime : un champ d'application important de la société écran.....	60
• Section 1 : Pavillons de complaisance.....	60
○ §1- Que sont-ils ?.....	60
○ §2- La légalité des pavillons de complaisance.....	62

• Section 2 : Les <i>single ship companies</i>	64
○ §1- <i>La single ship company</i> en tant que “montage juridique”	64
○ §2 – La légalité de la <i>single ship company</i>	68
❖ CONCLUSION.....	70
❖ ANNEXES.....	74