Droit des sociétés

Convention de prestations de services intragroupes : les risques liés à la refacturation de fonctions de direction

Ces dernières années, les conventions de prestations de services intragroupes ou « management fees », ont fait l'objet de nouveaux motifs de redressement fiscal. Ce phénomène suscite un nombre de contentieux croissant. Il est désormais acquis que ces conventions, dont on rappellera le principe de fonctionnement[I], peuvent être annulées pour absence de cause juridique ou de contrepartie réelle[II], ce qui ne manque pas d'avoir des conséquences juridiques et financières importantes[III], et impose de bien respecter certaines préconisations au moment de leur mise en place[IV].

I. LE PRINCIPE DES CONVENTIONS DE PRESTATIONS INTRAGROUPES

Pour des raisons opérationnelles d'ordre fiscal, social et patrimonial, il est fréquent que des sociétés d'un même groupe se rendent des services entre elles. Ces prestations font généralement l'objet d'un **contrat écrit** définissant, les sociétés prestataires et bénéficiaires de la prestation, la nature des prestations fournies, leur mode de rémunération, leur durée, les modalités de prorogation ou de résiliation. Parmi les prestations les plus répandues figurent celles que les filiales payent à leur société mère, en contrepartie de services administratifs ou techniques rendus pour leur compte. Ces conventions portent essentiellement sur des prestations en matière d'assistance comptable, juridique et financière, mais également informatique ou achat pour les plus courantes.

Au plan comptable : En principe les prestations sont facturées par la société mère et génèrent pour elle du chiffre d'affaires. En contrepartie, la filiale qui a bénéficié de la prestation peut déduire de son résultat imposable le montant de ces prestations comptabilisées en charges.

Pour être déductibles dans l'entreprise bénéficiaire, les prestations doivent être :

- **⇨ Exposées dans l'intérêt de l'entreprise bénéficiaire de ces prestations.**
- **⇨ Effectives, c'est-à-dire réellement rendues**
- **⇨ Rémunérées de manière pertinente, c'est-à-dire que la rémunération des prestations ne doit être ni excessive ni insuffisante par rapport au service rendu.**

II. LES CONVENTIONS DE PRESTATIONS INTRAGROUPES ANNULEES POUR ABSENCE DE CAUSE

Depuis une décision de la Cour de cassation rendue le 23 octobre 2012, les risques d'annulation qu'encourent les conventions de management fees conclues entre deux sociétés, sur le fondement de l'absence de contrepartie sérieuse, sont accrus, notamment lorsque les deux sociétés ont un dirigeant commun.

Dans cette affaire qui fait désormais jurisprudence, Monsieur X exerçait depuis 1995 les fonctions de directeur général et de président du conseil d'administration de la société A. il était également gérant et associé unique de la société B. La société A avait par ailleurs conclu avec la société B une convention de direction.

Par cette convention, la société A avait confié à la société B la réalisation de " prestations de création et développement de filiales à l'étranger, d'organisation et (ou) de participation à des salons professionnels, de stratégie de vente dans les différents pays visés et de recherche de nouveaux clients à l'étranger".

La société A ayant rompu la convention de prestation de services, la société B l'a alors assignée en justice.

La Cour de cassation prononce la nullité de cette convention, considérant qu'elle fait double emploi avec les fonctions du mandataire social, la convention ainsi dépourvue de cause devant en conséquence être annulée.

Cette décision constitue la confirmation d'une décision antérieure de la Cour de cassation rendue le 14 septembre 2010 (arrêt Samo Gestion).

Il ressort clairement de cette jurisprudence que les conventions de management fees conclues avec une société ne comptant pas d'autres intervenants que le dirigeant de la société bénéficiaire du contrat et/ou portant sur des missions relevant de plein droit du mandat social du dirigeant de la société filiale bénéficiaire sont très risquées.

Les conséquences juridiques et financières d'une telle annulation peuvent être redoutables tant pour la société prestataire que pour le dirigeant.

III. LES CONSEQUENCES JURIDIQUES ET FINANCIERES DE L'ANNULATION DE LA CONVENTION

En principe, la nullité d'un acte a pour effet son anéantissement rétroactif, ce qui conduit à une remise des choses dans le statu quo ante.

⇨ Risque d'une restitution par la société prestataire à la société bénéficiaire de l'ensemble des sommes perçues.

L'annulation de la convention constitue une porte d'entrée de choix pour un redressement fiscal fondé sur la théorie de « l'acte anormal de gestion ».

En s'appuyant sur cette théorie, l'administration fiscale remet en cause la déductibilité des charges du résultat fiscal de l'entité facturée mais également de la TVA (alors même qu'elle reste due pour l'entité facturant), dès lors que celles-ci ne correspondent pas à des prestations effectives ou qu'elles paraissent excessives par rapport au service rendu ou étrangères à l'intérêt social de la société concernée.

Pour rappel :

La théorie de l'acte anormal de gestion, fondée sur l'absence de contrepartie réelle, vise aussi les opérations contraires à l'intérêt propre de l'entreprise, les actes accomplis au seul profit d'un tiers étranger à la société ou apportant à l'entreprise un intérêt disproportionné à côté de celui que le tiers

⇨ Risque d'une remise en cause de la qualification de Holding animatrice de la société mère ?

En matière de fiscalité du patrimoine, pour l'application de nombreux régimes fiscaux de faveur comme l'exonération ISF au titre des biens professionnels l'éligibilité au pacte DUTREIL, l'abattement sur les plus-values de cession de titres, (…) l'administration distingue les Holdings dites « pures » dont l'activité est exclusivement financière (détention de titres de filiales), et les Holdings « animatrices » qui exercent outre une activité financière, celle d'animation de groupe.

Compte tenu des enjeux financiers, l'application des régimes de faveur fondés sur le caractère animateur de la holding, expose le contribuable au contrôle de cette qualification par l'administration.

Cette dernière a eu l'occasion de définir la notion de holding animatrice. Parmi les critères retenus, figure entre autres la réalisation de prestations de services.

L'administration pourrait donc tirer argument de la nullité d'une convention de prestation de services intragroupe pour dénier le caractère « animateur » de la Holding et rejeter le bénéfice du régime fiscal de faveur.

⇨ Risque d'une mise en cause du dirigeant pour abus de bien sociaux

La conclusion d'une telle convention sans cause pourrait être considérée comme étant contraire à l'intérêt social et donc critiquable sur le terrain pénal de l'abus de biens sociaux.

En effet le dirigeant commun aux deux sociétés liées par la convention de prestation intragroupe, pourra se voir mis en cause et condamné pour abus de biens sociaux dès lors que la convention est jugée dépourvue de contrepartie pour la société facturée, et favorise une autre société du groupe à laquelle le dirigeant est directement intéressé.

IV. LES PRECONISATIONS A SUIVRE POUR EVITER LE RISQUE D'ANNULATION DE LA CONVENTION

⇨ Bien définir les prestations de services rendues dans la convention

Cela suppose évidemment de proscrire les prestations trop larges ou trop étendues et notamment les tâches de direction et de gestion.

⇨ Éviter les doublons avec les fonctions incombant normalement au dirigeant en place

Sont ainsi à bannir les conventions de mise à la disposition d'une filiale d'un dirigeant d'une autre société du groupe lorsqu'il existe un risque de double emploi avec les fonctions du dirigeant de cette filiale.

⇨ Clarifier dans la convention l'intérêt pour la filiale de mettre en place une telle convention

Il conviendra de bien préciser les motifs de la mise en place de la convention de prestations de services dans le cadre d'un exposé préalable qui sera matériellement inclus dans le contrat écrit.

⇨ Respecter la procédure des conventions réglementées

En effet, les conventions conclues entre deux sociétés ayant au moins un dirigeant commun sont soumises à une procédure de contrôle des administrateurs ou des associés dès lors qu'elles ne portent pas sur une opération courante conclue à des conditions normales.

⇨ Bien déterminer la rémunération des prestations fournies

En pratique, les conventions de prestation de services doivent prévoir une rémunération basée sur la notion de « cost plus » ou de « prix de revient majoré » (par exemple en incluant une marge prédéterminée calculée sur le prix de revient des prestations).

Prévoir une convention d'animation distincte de celle des prestations de services

L'éventuelle remise en cause de la convention de prestation de services serait moins préjudiciable au caractère animateur.

En conclusion, la rédaction des conventions de prestation de services intragroupes requiert une vigilance toute particulière notamment s'agissant de la définition des missions et de la détermination de leur rémunération qui doit être justifiée et équilibrée.

[Article rédigé par Me Marlène Alonso et Me Simon Polge de CADRA, cabinet d'avocats en droit des affaires]

CADRA
cabinet d'avocats en droit des affaires