

Convention de « management fees »: qu'en est-il aujourd'hui ?

Attention aux prestations de fonctions de direction «double emploi »

Pour divers motifs, notamment fiscaux, sociaux et patrimoniaux, il est de plus en plus fréquent de voir apparaître au sein des groupes de sociétés, des conventions liant certaines d'entre elles, les obligeant ainsi à fournir diverses prestations. Nous allons nous intéresser ici aux conventions de prestations de services dites conventions de « management fees ».

Ces dernières intéressent par nature les services fonctionnels et regroupent généralement les domaines administratif, comptable, financier, fiscal et juridique.

Dans un premier temps, il est utile de rappeler que l'administration fiscale distingue les holdings « classiques » dont l'activité est uniquement limitée à la gestion de participations financières (détention des parts ou actions de leurs filiales et contrôle des assemblées générales), des holdings qui développent une activité supplémentaire, appelées holdings « animatrices ». Pour être considérée comme telle, la société doit participer de manière active à la conduite de la politique du groupe et au contrôle de sa ou ses filiale(s). En pratique cette animation va se traduire par la mise en place de conventions de prestations de services et d'assistance en matière de gestion administrative, comptable, financière, fiscale, juridique..

En contrepartie, la holding va facturer ses prestations à la société d'exploitation et générer du chiffre d'affaires taxable. La filiale quant à elle pourra déduire de ses charges ces rémunérations.

Suite à certaines dérives, ces contrats pourtant si discrets, ont fait l'objet de nombreux contentieux ces derniers temps.

Il paraît donc nécessaire de faire le point sur les prestations pouvant y être incluses ainsi que les modalités de rémunération. En cas de non respect de ces obligations, la remise en cause de la convention est assortie de lourdes conséquences.

L'objet des conventions de prestations

Si les conventions entre société liées peuvent prendre la forme d'un simple accord verbal, les contrats de « management fees » doivent faire l'objet d'une attention particulière. Afin de minimiser les risques sur le plan fiscal, il est essentiel de formaliser l'accord par la signature d'une convention définissant les prestations fournies, le mode de rémunération ainsi que la durée, les modes de résiliation ou de prorogation du contrat.

Le tableau ci-dessous retrace l'essentiel des prestations qu'il est possible d'effectuer dans le cadre de ces conventions, ainsi que les modalités de rémunération desdites prestations.

Prestations de services	Rémunération
<p><u>Administration générale</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Direction générale, financière stratégique • Comités de groupe • Coordination pour les actions opérationnelles et communication internationales 	<ul style="list-style-type: none"> • Temps passé en fonction de feuilles de temps • Répartition en fonction du chiffre d'affaires de la filiale rapporté à celui du groupe
<p><u>Juridique et fiscal</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Appui opérationnel et contrats : assistance juridique et fiscale, négociation avec les tiers, conseil et rédaction • Baux et assurances • Secrétariat des sociétés • Marques : dépôts, vérifications et veille, droits d'auteur • Etude de la taxation fiscale et conseil fiscal • Suivi de contrôles fiscaux • Contentieux : suivi des procédures et relations avec les conseils externes 	<ul style="list-style-type: none"> • Temps passé en fonction de feuilles de temps • Répartition en fonction du chiffre d'affaires de la filiale rapporté à celui du groupe

<p><u>Financier et comptable</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Planification financière • Préparation des budgets • Contrôle de l'exécution des budgets • Conception et mise en œuvre des systèmes de contrôle des coûts • Conseils dans le domaine des circuits bancaires 	<ul style="list-style-type: none"> • Volume de transactions significatives (nombre de facture traitées ou d'écritures comptabilisées) • Temps passé en fonction de feuilles de temps • Répartition en fonction du chiffre d'affaires de la filiale rapporté à celui du groupe
<p><u>Informatique</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Conception de l'architecture des systèmes • Sélection et utilisation des outils informatiques • Déploiement des systèmes d'information • Maintenance et assistance aux utilisateurs • Sauvegarde des informations 	<ul style="list-style-type: none"> • Temps passé en fonction de feuilles de temps • Consommation informatique de la filiale rapportée à celle du groupe
<p><u>Commercial</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Planification stratégique • Développement et lancement de tous nouveaux produits et services marchands • Assistance en matière de distribution, communication, publicité, marketing... • Elaboration des stratégies marketing, conception et organisation de toutes opérations de stimulation des ventes • Techniques, méthodes et moyens de distribution • Choix des agences conseils en opérations publicitaires et promotionnelles • Conseils en matière de normes, d'étiquetage et de sécurité des produits • Optimisation des transports et moyens logistiques 	<ul style="list-style-type: none"> • Chiffre d'affaires de la filiale rapporté à celui du groupe
<p><u>Technique</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Choix de méthodes de production et de normes • Assistance en matière de formulations en laboratoire et de concepts de conditionnement • Agencement des installations, sélections des machines et équipements 	<ul style="list-style-type: none"> • Temps passé en fonction de feuilles de temps • Production de la filiale rapportée à celle du groupe • Chiffre d'affaires de la filiale rapporté à celui du groupe

<ul style="list-style-type: none"> • Etude et mise en œuvre des programmes d'essais et tous process • Assistance dans le processus de production • Maintenance et valorisation du contrôle qualité 	
<p><u>Achats</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Référencement des produits, des services et des fournisseurs • Négociation avec les fournisseurs • Mise en place des outils de suivi et de statistiques 	<ul style="list-style-type: none"> • Volume des achats de la filiale rapporté à celui du groupe
<p><u>Ressources humaines</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sélection et recrutement du « personnel clé » • Formation et évolution du personnel d'encadrement • Développement des compétences en management • Paye et traitement des salaires et des charges sociales, des régimes de prévoyance • Mise en œuvre de logiciels de ressources humaines, de procédures e matière de bilans de compétences et de carrières, reclassement individuel et collectif, détection et gestion des potentiels • Recherche et sélection des consultants experts • Conduite de la politique du personnel et des procédures du groupe • Mise en œuvre des procédures du groupe en matière d'éthique, de veille sociale 	<ul style="list-style-type: none"> • Effectifs de la filiale rapportés à ceux du groupe

La déductibilité des charges

Par principe, les « management fees » constituent du chiffre d'affaire taxable pour le prestataire et des charges déductibles pour le bénéficiaire.

La société tête de groupe va donc facturer à sa ou ses filiale(s), la réalisation de ces prestations. Bien souvent, c'est un moyen permettant de faire supporter par certaines filiales des charges particulières de la société mère telles que la rémunération des dirigeants ou les dépenses de marketing. La filiale quant à elle va déduire de ses charges les rémunérations versées.

Pour être déductibles, ces « Managements fees » doivent :

- être directement exposées dans l'intérêt des activités de la société bénéficiaire des prestations
- correspondre à un service effectivement rendu, être rémunérées de manière adéquate, être justifiées par une documentation appropriée.
- La société offrant les prestations de services doit avoir les ressources permettant de rendre les prestations concernées et la société bénéficiaire des services ne doit pas avoir les ressources en interne.

Le calcul de la rémunération

Ces conventions reposent en matière de prix sur la méthode du « cost plus » ou prix de revient majoré, qui consiste à appliquer une marge prédéterminée, de pleine concurrence, au prix de revient des services rendus. (en général au moins 10%)

La rémunération des prestations peut être déterminée forfaitairement à condition de pouvoir justifier la réalité de ces prestations. Il faut donc éviter toute méthode de répartition forfaitaire sur la base d'une formule préétablie.

Il existe deux méthodes de calcul de la rémunération :

- soit en fonction d'un pourcentage sur le chiffre d'affaires de la filiale, qui sera ajusté après la clôture des comptes
- Selon une clé adaptée à chaque type de service afin de refléter la réalité (cf tableau ci dessus) Dans ce cas, la rémunération peut se faire sous forme d'acomptes provisionnels annuels, semestriels, trimestriels ou mensuels. Elle peut être complétée par des règlements au titre de prestations supplémentaires occasionnelles. Une régularisation interviendra à la clôture sur la base des prestations effectivement réalisées.

Il est essentiel de rappeler que cette rémunération ne doit pas être disproportionnée par rapport au coût des prestations. En d'autres termes, les rémunérations ne doivent pas aboutir à un transfert des bénéfices des filiales à la holding.

Lorsque les résultats des sociétés filiales s'améliorent, il est possible de signer des avenants aux conventions d'origine afin d'augmenter le pourcentage du chiffre d'affaire servant au calcul, tout en veillant à justifier aux actionnaires de la ou des filiale(s) concernées.

Le facteur risque pesant sur de telles conventions

Il est nécessaire de rappeler que la rémunération doit correspondre à des prestations effectives et ne doit pas être excessive par rapport aux services rendus.

Il existe une double difficulté :

Pour la filiale, la déductibilité risque d'être contestée par l'administration si la marge est excessive. Payer de telles factures est considéré comme un acte anormal de gestion. Les juges vont pouvoir remettre en cause la convention pour atteinte à l'intérêt social. Dans ce cas, les conséquences fiscales peuvent être douloureuses. En effet, une double rectification est opérée. Les bénéficiaires de l'entreprise sont rehaussés du montant des charges déduites ou du montant du manque à gagner injustifié. Le bénéficiaire sera quant à lui imposé sur le montant des largesses dont il a bénéficié.

On comprend vite l'ampleur des dégâts potentiels résultant de cette double imposition, sans oublier la majoration et les intérêts de retard.

Ce risque pourrait être aggravé en cas de procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire de cette dernière, puisque, le tribunal pourrait déclencher une action en comblement du passif social, s'il juge que cette faute de gestion a contribué à l'insuffisance d'actif de l'entreprise.

Pour la Holding, pèse également le risque de l'acte anormal de gestion. En effet, la facturation de prestations de services effectuées sans marge sur leur coût de revient est également considérée comme une atteinte à l'intérêt social. L'administration dans ce cas, va réintégrer dans le résultat, la quote-part correspond à une renonciation de recettes.

Il faut donc marger au risque de tomber sous le coup de l'acte anormal de gestion d'un côté, mais pas trop... pour éviter l'acte anormal de gestion de l'autre côté.

C'est donc entre ces deux écueils qu'il faut naviguer. La nature, la diversité et la fréquence des prestations susceptibles d'être réalisées rendent difficile la facturation. Il n'y a pas de montants prédéfinis, la facturation s'établit donc au coup par coup des services rendus selon les règles édictées ci-dessus.

Conseils VALOXY :

- Attention à la teneur des prestations facturées, ne pas dépasser le cadre légal en se référant au tableau ci-dessus
- Veiller à bien rédiger et encadrer la convention
- Equilibrer la rémunération en tenant compte des impératifs pesant sur les deux entités
- Conserver ses agendas pour justifier des travaux effectués

Le danger des conventions rémunérant le dirigeant commun aux deux sociétés

Il est important d'attirer votre attention sur les sommes qui peuvent être payées par la filiale à sa société mère en rémunération de leur dirigeant commun.

Le montage paraît simple. Une société A est constituée par le président ou directeur général d'une société B. La société A va conclure avec B une convention de prestation de services au terme de laquelle elle s'engage à lui fournir un certain nombre de prestations, et mettre à disposition le dirigeant même de B.

L'intérêt était avant tout d'optimiser la rémunération de ce dernier en lui permettant d'opter pour le régime social des travailleurs non salariés (TNS). Libre alors pour lui, d'arbitrer entre revenus d'activités soumis à charges sociales réduites et versement de dividendes qui étaient jusque ici, exonérés de charges sociales. En effet, le gouvernement vient de mettre fin à cette optimisation sociale en réintégrant dans l'assiette de ces cotisations le montant des dividendes dépassant 10% des capitaux propres de la société. Autre intérêt essentiellement fiscal, le dirigeant peut ainsi bénéficier de l'exonération d'ISF sur ces droits sociaux au titre de l'exonération des « biens professionnels ».

La jurisprudence est claire sur ce point. Est nulle, pour défaut de cause, la convention de prestation, conclue entre deux sociétés ayant le même dirigeant, visant à rémunérer des prestations de fonctions de direction qui devraient normalement être accomplies par ce même dirigeant en vertu de son mandat social dans la société bénéficiaire. La rémunération est dépourvue de contrepartie réelle.

En résumé les fonctions de direction doivent être rémunérées dans la société d'exploitation. A défaut l'administration considérera la rémunération comme nulle dans la filiale et rejettera la facturation liée « au travail de direction ». Seules les prestations techniques peuvent faire l'objet de « management fees »

La sanction est irrévocable, la société prestataire est condamnée à rembourser les sommes versées au contrat. La société bénéficiaire quant à elle se voit refuser la déductibilité de ces charges et la TVA.

La cour de cassation a récemment confirmée sa position dans un arrêt en date du 23 octobre 2012, où elle précise qu'une telle convention doit être annulée dans la mesure où les prestations fournies en contrepartie de la rémunération, n'était rien d'autre que des missions de direction générale, légalement dévolues au directeur général en fonction.

Faut-il sonner le glas des contrats de prestations de fonctions de direction pour autant ?

La réponse est simple, tout réside dans la manière dont est rédigée la convention.

L'arrêt vise la situation d'un directeur général de société anonyme, forme de société particulièrement réglementée et surveillée et qui laisse hélas peu de place à la liberté contractuelle. En effet, la fixation de la rémunération du dirigeant dans une SA relève des compétences du conseil d'administration. Il est donc impossible de prévoir cette rémunération contractuellement via un contrat de prestation de services. Cette décision précise que dans tous les cas, même si aucune rémunération n'est prévue pour le dirigeant au sein de la filiale, le contrat est nul pour défaut de cause. Les prestations prévues par le contrat litigieux portaient sur « *action commerciale, gestion industrielle, gestion des ressources humaines, gestion administrative et financière, stratégie générale, prestation de direction* ».

On comprend bien que ces prestations englobent la direction de la société.

Il s'agit donc d'un « cas d'école » en termes de maladresse de rédaction contractuelle.

Les Conseils VALOXY :

- Dans ce cas précis où le dirigeant est commun aux deux sociétés, ne jamais indiquer dans l'objet de la convention « prestation de direction » ou tout autre terme se rapportant à la fonction de direction générale
- Veiller à limiter, autant que possible le champ d'application de ces conventions de manière à ce que la prestation déléguée soit précise et ne corresponde que pour partie aux pouvoirs dévolues à la direction générale. En effet, il semblerait possible de confier à un dirigeant une mission technique qui serait rémunérée au sein de la holding dont il est également dirigeant, par le biais d'une telle convention. En contrepartie, il est nécessaire de conserver une rémunération du dirigeant au sein de la filiale.
- Attention au montant de la rémunération et à la théorie de l'abus de bien social. Préférer une rémunération adaptée à cette prestation technique, car dans ce cas précis il serait possible d'appliquer des sanctions pénales pour abus de biens sociaux. Référez-vous au tableau afin de fixer une rémunération adéquate.

Pour les plus frileux,

La SAS comme société d'exploitation, avec une SARL à gérant majoritaire comme holding est une solution envisageable. A l'inverse des SA, les dirigeants opérationnels d'une SAS peuvent être une société morale. Si l'intérêt d'une telle convention réside dans l'optimisation de la rémunération, pourquoi ne pas nommer président de la SAS, la holding SARL dont vous êtes gérant majoritaire.