

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur publique

Les conventions dites « de management », donnant lieu au paiement d'honoraires couramment désignés sous le vocable anglais de « *management fees* », consistent, pour une société A, à confier à une société B la réalisation à titre onéreux de prestations de services portant sur sa gestion et sa direction.

Parfois, cette externalisation des fonctions de direction n'est que temporaire, dans le cadre d'une opération de cession ou de restructuration, et trouve sa cause dans le besoin de confier la direction de l'entreprise à un directeur de transition. Parfois aussi, elle peut s'expliquer par la nécessité de recourir, dans un contexte particulier, à des compétences spécifiques absentes en interne, ou encore par la recherche d'une coordination et d'une animation simplifiée des différentes structures d'un groupe. Parfois enfin, lorsque la société B a concrètement recours, pour la réalisation des prestations de direction qui lui sont formellement confiées par A, à une personne physique qui est simultanément son dirigeant ou salarié et gérant ou dirigeant de droit de la société A, cette externalisation est susceptible de tendre au contournement de certaines règles du droit social, qu'il s'agisse par exemple pour la société A d'éviter le paiement de charges sociales en substituant au paiement d'une rémunération à son gérant le versement d'honoraires de prestations de services à une société tierce (encore que cette dernière puisse lui facturer des honoraires équivalents au salaire chargé du gérant), ou qu'il s'agisse pour le dirigeant de A lui-même de modifier son régime social (selon la forme de la société A et celle de la société B) ou encore la nature des flux financiers correspondant à l'exercice de ses fonctions (lorsqu'il est associé de B et se fait verser par cette société des dividendes).¹

Lorsqu'une convention de management porte sur des fonctions distinctes de celles incombant normalement au gérant ou dirigeant à raison de son mandat social, notamment dans le cas de

¹ V. notamment, sur les motifs du recours à ces conventions, l'article de F. Marmoz « De la validité des conventions de gestion », Recueil Dalloz 2011 p. 587 ; la note de B. Dondero, « Coup d'arrêt à la pratique des management fees », Gazette du Palais 2012 n° 356-357 pp. 21-23 ; l'article de C. Coupet « Contrat de management et organisation sociétaire », AJ Contrat 2017 p. 61 ; ou la note de J-P. Dom « Principales conditions d'existence et de validité d'une convention de gestion » à la Revue des sociétés 2011 p. 424.

prestations techniques, ces pratiques ne soulèvent *a priori* pas de difficulté particulière – peu important que la société cocontractante soit ou non un faux-nez du dirigeant.

La complication apparaît lorsque la convention conclue fait doublon avec tout ou partie des fonctions incombant légalement au gérant ou dirigeant de la société A. Il convient alors de distinguer selon que le doublon ne porte que sur le contenu des prestations, ou s'il porte en outre aussi sur l'identité de la personne physique qui les assure.

Dans le premier cas, c'est-à-dire lorsque le contrat traduit une véritable externalisation de tout ou partie des fonctions de direction, la société B ne faisant pas appel au dirigeant de A, la seule circonstance que les prestations portent sur des fonctions qui auraient en principe dû être exercées en interne par le gérant ou dirigeant de droit ne nous paraît pas suffire à conclure à la commission d'un acte anormal de gestion. La conclusion du contrat peut à cet égard répondre à un véritable besoin que la société A, en pratique, ne pourrait assurer dans les mêmes conditions en interne. Pour autant que la société B exécute effectivement des prestations en propre, que le montant des honoraires versés pour la réalisation de ces prestations ne soit pas excessif au vu du service rendu par la société B, et que le montant total résultant du cumul de ces honoraires de gestion avec la rémunération par ailleurs versée, le cas échéant, au gérant de droit ne soit pas non plus excessif pour l'ensemble des fonctions de direction accomplies par les différents acteurs, la société A ne nous semblerait pas devoir être regardée comme ayant, en concluant la convention de management, décidé de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt (sur la définition de l'acte anormal de gestion, cf. CE, Plénière, 21 décembre 2018, *Société Croë Suisse*, n° 402006, p. 467, RJF 2019 n° 246, concl. A Bretonneau). Cette configuration n'étant toutefois pas celle de la présente affaire, vous n'aurez pas à vous prononcer sur ce point.

La situation peut en revanche sembler plus contestable lorsque, comme en l'espèce, la convention conclue à titre onéreux confie à la société B la réalisation, par le gérant ou dirigeant de droit de la société A lui-même, de missions de direction incombant déjà personnellement à ce dernier en sa qualité de gérant ou dirigeant de A.

Si elle a pu paraître admettre une certaine souplesse pour les SAS, lesquelles font l'objet d'un encadrement législatif moins strict (Cass. com. 25 novembre 2015, n° 14-19.685), la Cour de cassation a retenu la nullité de telles conventions lorsqu'elles sont conclues par une société anonyme ou une SARL.

Saisie d'une affaire dans laquelle une société anonyme A avait conclu à titre onéreux avec une société B, constituée par le dirigeant de A, une convention de prestation de services aux termes de laquelle B s'engageait à fournir à A un ensemble de prestations de direction générale et mettait à cette fin à sa disposition ce dirigeant, et dans laquelle la société A avait, lors de la rupture du contrat, refusé de verser l'indemnité de résiliation prévue au contrat en invoquant sa nullité, la Cour de cassation a ainsi jugé, par un arrêt du 14 septembre 2010 de sa chambre commerciale (n° 09-16.084), d'une part, qu'était dépourvue de cause, et par suite nulle, une telle convention faisant double emploi avec l'exercice de ses fonctions par le directeur général et revenant à rémunérer la société B pour des prestations accomplies par le dirigeant de A au titre de ses fonctions sociales. Elle a jugé, d'autre part, que la rémunération

du directeur général d'une SA est déterminée par le conseil d'administration et ne peut être fixée par une convention conclue avec un tiers, sans qu'ait d'incidence la circonstance que cette convention ait été autorisée par le conseil d'administration. Cette jurisprudence a été confirmée par un arrêt du 23 octobre 2012 (n° 11-23.376, au Bull. 2012 IV n° 190), jugeant qu'est dépourvue de cause, faute de contrepartie réelle, la convention conclue entre une société anonyme A et une société B qui fait « double emploi », à titre onéreux pour la société A, avec les fonctions sociales exercées par le directeur général de cette dernière.

Une telle convention encourt-elle le même reproche au plan fiscal pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés dû par la société A ? Faut-il voir dans sa conclusion un acte anormal de gestion, conduisant à refuser la déduction des honoraires versés à la société B ?

Bien que nous n'ayons pas trouvé de précédent se prononçant expressément sur cette question, la nullité d'une convention ne nous paraît pas impliquer l'existence nécessaire et automatique d'un acte anormal de gestion.

Ces deux notions sont en effet distinctes, par leur contenu comme par leur objet. Dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 1^{er} octobre 2016, l'article 1131 du code civil disposait ainsi que « *L'obligation sans cause, ou sur une fausse cause, ou sur une cause illicite, ne peut avoir aucun effet* ». Mais d'une part, l'illicéité de la cause n'implique pas nécessairement que la convention ait été passée dans un intérêt étranger à celui de l'entreprise (v., pour l'absence d'acte anormal de gestion nonobstant l'illicéité d'une pratique au regard de la réglementation économique ou sociale : CE, 11 juillet 1983, *M. X*, n° 33942, au Recueil, RJF 10/83 n° 1109 ; ou encore pour un louage illicite de main d'œuvre CE, 30 juillet 2003, *min. c/ Sté Azur industrie*, n° 232004, aux Tables, RJF 11/03 n° 1273, concl. P. Collin au BDCF 11/2003 n° 144). D'autre part, si l'éventuelle annulation judiciaire du contrat pour défaut de cause soulève la question des conséquences fiscales à tirer des restitutions susceptibles d'en résulter lors des exercices ultérieurs, elle nous paraît en revanche sans incidence sur le point de savoir si, au titre de l'exercice de sa conclusion, la convention avait été passée dans l'intérêt de la société et si le versement d'honoraires avait trouvé une contrepartie dans la réalisation des prestations convenues. Or saisi d'un litige sur le terrain de l'acte anormal de gestion, il appartient seulement au juge de l'impôt, qui n'est pas le juge du contrat, d'apprécier dans le cadre souverain de son office et pour l'application du droit fiscal, si le contribuable a, en concluant puis exécutant la convention litigieuse, décidé de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt (comp., pour l'office du juge disciplinaire : CE 16 juin 2021, *Mme P...*, n°437366, aux Tables).

S'il est vrai que, dans certaines hypothèses, nullité du contrat et acte anormal de gestion peuvent se rejoindre, lorsqu'ils trouvent chacun sa source dans le même constat d'une absence de cause entendue comme une absence de toute contrepartie pour l'entreprise, et si la terminologie du nouvel article 1169 du code civil, aux termes duquel « *un contrat à titre onéreux est nul lorsque, au moment de sa formation, la contrepartie convenue au profit de celui qui s'engage est illusoire ou dérisoire* », n'est à cet égard pas sans trouver des échos dans certaines de vos décisions se prononçant sur l'existence d'un acte anormal de gestion (v. par exemple votre récente décision du 3 mai 2023, *Société BNP Paribas et autre*, n° 434441, aux Tables, RJF 2023 n° 570, évoquant la notion de « contreparties inexistantes ou

insuffisantes »), cette convergence des notions trouve alors sa source dans un recoupement partiel des critères sur lesquels leur caractérisation repose, mais ne fait pas de la notion-même de nullité en droit des contrats un motif, en soi, de qualification d'acte anormal de gestion.

Dans une configuration de complet doublon et de pseudo-externalisation telle celle décrite précédemment, la conclusion de la convention semble en première analyse dépourvue *a priori* de réelle contrepartie pour l'entreprise et donc, d'intérêt pour elle, A ne pouvant attendre de la conclusion de ce contrat aucun service réel et supplémentaire.

Pour reprendre les formules de divers commentateurs des arrêts de la Cour de cassation, dans un tel schéma, la société paye en effet une société tierce pour avoir le droit d'utiliser son propre dirigeant (B. Dondero, « Coup d'arrêt à la pratique des management fees », Gazette du Palais, 2012 n° 356-357, pp. 21-23) ; la société contractante ne fournit « *aucun service propre, les services rendus l'ayant été par le dirigeant social en cette qualité et non en tant que prestataire* », de sorte que « *la contrepartie de l'obligation est illusoire, car la société ne peut en attendre aucune prestation supplémentaire* » (C. Coupet, « Contrat de management et organisation sociétaire », AJ Contrat 2017 p. 61). En effet, « *comment [interrogeait encore un autre commentateur,] une société anonyme pourrait-elle trouver un quelconque intérêt à ce que son propre dirigeant soit mandaté par une autre entreprise pour la conseiller en matière de management ou de gestion* » et par suite soit ainsi mandaté pour « *se conseiller lui-même en matière de gestion* », lorsqu'est en cause, non le déploiement de conseils et de fonctions techniques distinctes, mais bien l'accomplissement personnel du cœur des fonctions impliquées nécessairement par son mandat social (J-Ph. Dom, « Principales conditions d'existence et de validité d'une convention de direction », Rev. Sociétés 2011 p. 424) ?

Peu importe à cet égard, nous semble-t-il, que les fonctions du dirigeant de la société A donnent ou non lieu, par ailleurs, au versement à ce dirigeant d'une rémunération directe par A : A ayant déjà le droit d'exiger de son dirigeant qu'il fasse ce qu'il prétend faire sous une casquette de préposé ou de dirigeant de B et ce dirigeant ne pouvant prétendre dissocier les actes de direction qu'il accomplit personnellement de sa qualité de gérant ou dirigeant de droit de A, le service rendu par B n'existe pas et la société A s'appauvrit donc en acceptant de payer la société B pour cette contrepartie inexistante.

Cette approche juridique rigoureuse, voire rigoriste, apparaît majoritairement celle des cours. Tel est notamment le cas de la cour administrative d'appel de Nancy dans une affaire *SA Gamlor* du 9 octobre 2003 (n° 98NC02182, RJF 2004 n° 10), de celle de Paris dans une affaire *Sté Self Média* du 6 novembre 2019 (n° 18PA02628 ; Dr. fisc. 2021 n° 11 comm. 181 G. Le Noach ; Revue fiscale du patrimoine 2020 n° 3, 5, comm. L. Maata-Devaux), ou encore de la cour administrative d'appel de Marseille dans la présente affaire. Par ailleurs, dans une décision *SA Grands Garages Catésiens* du 20 avril 1984 (n° 33194, aux Tables sur un autre point, RJF 6/84 n° 711, Dr. fisc. 1984 n° 49 comm. 2188), dans laquelle un des chefs de redressement avait trait à la déduction de la rémunération de prestations de services assurées à une SA par sa société mère, que la CDI avait écartée à compter de la date à laquelle le directeur général de la société mère était devenu également celui de la SA contribuable, vous aviez jugé qu'en produisant des documents, non datés, décrivant des activités devant être regardées comme relevant des activités normales de son PDG, la société n'établissait pas

l'existence de prestations de services que lui aurait fourni sa mère. Eu égard au caractère non probant des documents, il est toutefois difficile de tirer d'enseignements clairs et déterminants de ce précédent.

A côté de cette approche juridique saisissant distinctement les différentes relations et conventions liant les acteurs, l'on pourrait toutefois envisager une autre façon de voir, consistant à appréhender de manière plus globale l'ensemble de ces relations, à travers une focale que d'aucuns diront plus économique et plus réaliste.

Si l'on peut en effet peiner à concevoir que le dirigeant de A, pour l'exercice-même de fonctions lui incombant personnellement et légalement en sa qualité de dirigeant, prétende s'assister et se suppléer lui-même et caractériser ainsi l'accomplissement de prestations propres au nom de la société B, il est en revanche constant, dans un tel schéma, que le dirigeant de A assure matériellement, quelles que soient les casquettes qu'il invoque, ses fonctions de direction.

Or si le fait de rémunérer indirectement les fonctions de direction assumées par le gérant ou dirigeant en passant par une société tierce que celui-ci a créée et dont il est lui-même le dirigeant ou l'unique salarié pourrait éventuellement soulever dans certains cas des questions quant à la substance de cette société et à l'objectif poursuivi en passant par elle, l'acte anormal de gestion n'est en tout de cause pas l'abus de droit.

En elle-même, la décision de verser à son gérant ou dirigeant une rémunération indirecte plutôt que directe n'emporte pas appauvrissement d'une société. Au contraire, elle peut même, lorsque le montage permet d'éviter le versement de cotisations sociales, réduire la charge liée à la rémunération des fonctions de direction. La pratique est peut-être pendable voire susceptible, si tant est qu'elle n'ait eu d'autre but, de caractériser une fraude aux cotisations sociales ou de soulever des interrogations sur la TVA déduite, mais elle n'appauvrit pas l'entreprise. Par ailleurs, ne diminuant pas la charge fiscale du point de vue de l'impôt sur les sociétés, le service n'a logiquement pas tenté ici de combattre cette pratique sur le terrain de l'article L. 64 du LPF.

Une autre approche consisterait donc à rechercher si la conclusion de la convention de prestation de services entre les sociétés A et B ne constituerait pas une façon indirecte mais assumée de rémunérer le dirigeant pour ses fonctions de direction et par suite, à admettre qu'elle n'emporte aucun appauvrissement de la société A et ne relève donc pas d'une gestion commerciale anormale, pour autant que le montant total versé à raison des fonctions de direction, en ajoutant la rémunération directe le cas échéant versée au gérant et le montant des honoraires de gestion formellement versés à la société B, ne soit pas excessif au regard des fonctions de direction assumées. En résumé, pour autant que son niveau ne soit pas excessif, il n'est pas anormal au plan fiscal de rémunérer l'exercice par le mandataire social de ses fonctions, peu importe que cette rémunération soit directe ou prenne la forme d'honoraires de gestion.

Nous sommes prête à nous rallier à une telle vision, sous réserve que certaines conditions soient satisfaites.

Une telle analyse suppose en effet qu'il soit établi que la société A, en contractant avec la société B pour la réalisation des prestations en cause, ait eu conscience que cette convention faisait doublon avec les fonctions de direction de son dirigeant ou gérant, que les prestations prévues au contrat seraient assurées par lui et qu'ainsi, cette convention constituerait une modalité de rémunération indirecte des fonctions de direction assurées par son gérant ou dirigeant au titre de son mandat social – la société A laissant en revanche à B et au dirigeant le soin de démêler entre eux les modalités de récupération éventuelle de cette rémunération.

Une telle analyse suppose donc aussi, selon nous, pour que la conclusion de la convention de *management* puisse être regardée comme manifestant la volonté de rémunérer sous une forme indirecte les fonctions de direction accomplies par le gérant ou dirigeant, que cette conclusion ait été décidée ou validée par les organes compétents en matière de rémunération du mandataire social – c'est-à-dire, par une décision collective des associés dans les SARL, ou par le conseil d'administration dans les sociétés anonymes.

Ce n'est en effet qu'à cette condition que la décision de conclure la convention peut être regardée comme ayant complété ou remplacé les décisions précédemment prises par les organes compétents de la société s'agissant de la rémunération des fonctions du mandataire social.

Relevons que, sur le principe, il n'est pas interdit à une société de décider de verser à son dirigeant un complément de rémunération ou de revenir sur une décision antérieure de non-rémunération. En effet, lorsqu'une société décide de ne pas rémunérer son dirigeant – que cette décision prenne positivement la forme d'une décision expresse de gratuité des fonctions ou résulte négativement d'une abstention à fixer le montant de sa rémunération –, elle ne prend pas une décision de gestion opposable en ce sens qu'elle serait irrévocable : il est toujours loisible à la société de revenir sur ce choix et de décider finalement d'octroyer une rémunération au gérant (cf. sol. impl., CE, 28 juillet 1999, *min. c/ Sté SEREL*, n° 172200, aux Tables, RJF 1999 n° 1140 ; CE, 28 juin 1978, *Société X*, n° 6558, aux Tables, RJF 1978 n° 399). Le précédent ancien du 6 octobre 1969, *Société X*, n° 73500, aux Tables, ayant énoncé qu'en n'allouant aucune rémunération à son gérant, une société avait pris une décision de gestion qui lui était opposable, portait à cet égard sur une configuration très particulière et non comparable, de demande de compensation entre des redressements des frais généraux et la rémunération à laquelle aurait pu prétendre le gérant. Au demeurant, la décision de rémunérer le dirigeant ne relevant pas de la gestion de la société ni d'ailleurs de l'exercice d'une « option » fiscale ou comptable, mais constituant une décision institutionnelle, certains commentateurs ont contesté l'adéquation-même du vocable « décision de gestion » (L. Bommier, étude à *Droit fiscal* 2021 n° 15-16, 212).

Lorsqu'une société entend déduire une somme à titre de rémunération de son gérant ou dirigeant, vous vous assurez de sa validation ou de son approbation par les organes compétents pour décider de l'octroi d'une telle rémunération (cf., pour des suppléments de rémunération, CE, 4 avril 1990, *E...*, n° 69368, p. 89, RJF 6/90 n° 696 ; CE, 5 juin 1991, *SARL Bureau Chambeyron*, n° 68103, aux Tables, RJF 8-9/91 n° 1050, Dr. fisc. 1992 n° 50 comm. 2338 ; CE, 26 juin 1992, *SARL C... Père et fils*, n° 74646, RJF 10/92 n° 1320 ; CE,

6 avril 2001, *SA LPB-Interim*, n° 198233, T. pp. 931-945, RJF 7/01 n° 912). Bien que fondée sur l'exigence qu'une charge soit justifiée et déterminée dans son principe et son montant, cette approche nous semble transposable lorsqu'il s'agit d'analyser l'objet d'une convention de *management fees* et d'apprécier si elle constitue, du point de vue de l'entreprise, une modalité de rémunération indirecte du dirigeant.

Comment apprécier l'existence d'une telle validation ?

En matière de fixation de la rémunération du dirigeant, la Cour de cassation considère que l'approbation préalable, par l'organe compétent pour fixer unilatéralement cette rémunération, d'une convention réglementée ne suffit pas. Nous ne sommes toutefois pas certaine qu'une telle approche doive être retenue en matière fiscale, au regard de la souplesse dont vous avez fait preuve dans les décisions précitées, ayant admis dans les SARL qu'un supplément de rémunération directe du gérant trouve un fondement suffisamment solide pour être justifié dans son principe et déductible dans une décision tacite sous forme d'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale (CE, 4 avril 1990, *E...*, n° 69368, préc. et CE, 5 juin 1991, *SARL Bureau Chambeyron*, n° 68103, préc.). Pour autant, le caractère de rémunération indirecte ne transparaissant pas par lui-même de la simple approbation de comptes incluant, en charges, les honoraires de gestion versés à la société B, cette jurisprudence ne saurait être transposée telle quelle, et la simple approbation des comptes ne saurait selon nous suffire à manifester une décision tacite de rémunération indirecte, via B, des fonctions de direction assumées par le gérant ou dirigeant. De même, nous hésiterions à nous satisfaire d'une simple proximité chronologique entre la cessation de la rémunération directe du dirigeant et la conclusion d'une convention de *management* – la signature de cette dernière pouvant, au contraire, constituer pour le gérant ou dirigeant une manière de contourner et de méconnaître la volonté des associés ou du conseil d'administration que les fonctions de direction soient désormais assurées de manière bénévole.

En revanche, pour autant que l'information donnée à l'assemblée générale ou, dans le cas des SA, au conseil d'administration, puisse être regardée comme suffisante sur le contenu et l'objet de la convention et l'implication du gérant ou dirigeant, permettant ainsi de considérer que l'AG ou le CA avait conscience d'organiser par ce biais un système de rémunération indirecte des fonctions de direction assurées par le gérant ou dirigeant, la validation ou l'approbation organisée dans le cadre des conventions réglementées nous semblerait sans doute, du point de vue fiscal, suffisante.

En résumé, nous vous proposons d'admettre que, bien que d'une légalité peut-être douteuse à certains égards, les *management fees* versés par une société à une autre puissent s'inscrire dans un paquet global visant délibérément à rémunérer les fonctions de direction assurées par le gérant ou dirigeant personne physique en sa qualité de mandataire social, et, dans cette mesure, ne pas être dépourvus de justification ni de contrepartie pour la société et ne pas procéder d'un appauvrissement délibéré de l'entreprise au sens de votre jurisprudence *Société Croë Suisse*.

Demeurerait la question de la charge de la preuve.

Vous jugez qu'il appartient, en règle générale, à l'administration, qui n'a pas à se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par une entreprise, d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer le caractère anormal d'un acte de gestion (v. notamment CE, 4 juin 2019, *Société d'investissements maritimes et fonciers*, n° 418357, T. p. 671, RJF 2019 n° 753). Toutefois, en présence de certains actes caractérisant *a priori* un appauvrissement, à l'instar d'un abandon de créance, d'une renonciation à demander des intérêts lors d'un prêt ou encore d'une cession d'élément de l'actif immobilisé à prix minoré, l'anormalité est présumée et la charge d'apporter la preuve inverse repose alors sur l'entreprise.

Nous serions prête à considérer que, lorsqu'elle établit qu'une société A a conclu à titre onéreux un contrat faisant doublon avec les fonctions de direction inhérentes à l'exercice par son dirigeant ou gérant de son mandat social et pour l'exécution duquel sa cocontractante a recours à ce même dirigeant ou gérant, l'administration fiscale établit *a priori* une pratique caractérisant un appauvrissement de la société contraire à son intérêt, sauf pour la société à établir, soit que la conclusion de cette convention permet effectivement à son dirigeant ou gérant d'accomplir ses fonctions dans des conditions à la fois meilleures et différentes de celles dans lesquelles il les aurait accomplies seul, soit que la conclusion de cette convention, si elle ne trouve pas de contrepartie distincte dans une intervention et un apport propres de la société B, procède en revanche d'une décision institutionnelle délibérée, pouvant être explicite ou implicite, de rémunérer indirectement son gérant ou dirigeant, et trouve ainsi une contrepartie dans l'accomplissement par ce dernier de ses fonctions, pour autant que la rémunération totale, directe et indirecte, des fonctions de direction ainsi assumées ne soit pas excessive.

Ajoutons que, même si vous hésitez à qualifier la conclusion d'une telle convention-doublon d'acte sur lequel planerait une présomption simple d'anormalité, les règles de droit commun en matière de preuve nous sembleraient devoir faire reposer sur la société, qui est la mieux placée pour disposer des éléments relatifs aux décisions de ses organes collectifs, la charge d'apporter les éléments permettant de justifier de ce que la conclusion de cette convention relève de la mise en place d'un système de rémunération indirecte du mandat social.

Nous en terminerons pas trois observations.

En premier lieu, le raisonnement proposé ne nous paraît pas consister à faire abstraction totale du contrat de *management* et à écarter cet acte, comme vous le feriez dans le cadre d'un abus de droit, mais consiste seulement à ce stade, pour apprécier si la société a décidé de s'appauvrir dans un but étranger à son intérêt ou si la conclusion de la convention et le versement de *management fees* à la société cocontractante relèvent d'une gestion commerciale normale, à tenir compte de la finalité réelle de ces opérations et du montage visant à organiser, fût-ce de manière peut-être illicite au regard d'autres pans du droit, la rémunération indirecte des fonctions assumées par le gérant ou dirigeant.

En deuxième lieu, ce que vous jugerez aujourd'hui nous semble laisser ouverte la question de savoir si, pour d'autres volets fiscaux (TVA, imposition du dirigeant), une complète requalification en tant que rémunération devrait être opérée et d'autres conséquences, en être tirées. Il s'agit seulement à ce stade d'adopter une approche économique globale du jeu à trois

entre la société A, son dirigeant et la société B pour apprécier si les honoraires versés à la société B ont une contrepartie pour A et constater qu'ils ne manifestent pas une décision d'appauvrissement contraire à son intérêt. Il nous semble donc important de souligner que votre décision n'impliquera pas nécessairement de refuser de traiter la somme comme un véritable honoraire de prestation. Au futur de nous le dire.

En troisième lieu, la fenêtre de la convention *de management fees* en tant que modalité de rémunération indirecte du mandataire social s'ouvrira facilement aux sociétés ayant joué suffisamment « franc jeu » pour que leurs organes puissent être regardés comme ayant, en concluant cette convention, effectivement décidé de rémunérer indirectement des fonctions de direction exercées par le gérant ou dirigeant en sa qualité de mandataire social – ce caractère ouvert de la décision de la société nous semblant d'ailleurs en outre lui éviter, en tout état de cause, de risquer de tomber sous le coup de la notion de « rémunération ou avantage occulte » constitutif d'une distribution irrégulière de l'article 111, c du CGI, qui n'est d'ailleurs pas invoqué ici. La porte sera en revanche sinon fermée, du moins plus difficilement accessible, aux sociétés qui auront, peut-être pour échapper au couperet de la jurisprudence judiciaire, toujours présenté dans leurs délibérations la convention conclue sous l'apparence d'un contenu distinct des fonctions du mandataire social mais dont l'administration aura démontré qu'elle ne donnait lieu, en pratique, à aucune prestation distincte de celle accomplie par le gérant en sa qualité de gérant. Rappelons encore que tout ce que nous avons dit ne vaut que pour les prestations qui feraient doublon avec le cœur même du mandat social et les fonctions qui lui sont inhérentes : les *management fees* rémunérant des fonctions ou prestations distinctes de celles inhérentes au mandat social ou encore des missions d'assistance permettant au gérant ou dirigeant – serait-ce par une société qu'il a constituée et par laquelle il se conseille lui-même – d'exercer véritablement son mandat dans de meilleures conditions, ne posent à nos yeux pas de problème.

En l'espèce, la SARL Collectivision a pour gérant M. J.... Ce dernier, qui percevait au titre de ses fonctions de gérant une rémunération directe de 1 000 euros par mois jusqu'en 2011, a cessé à compter de 2012 de percevoir une telle rémunération, tandis que la société Collectivision a conclu, le 2 janvier 2012, un contrat de prestations de services avec la société Micxel Invests, dont M. J... était l'associé unique et le président puis, à compter du 1^{er} juin 2013, avec la société Sonely, dont M. J... était associé et co-gérant. Ne demeure en litige en cassation, compte tenu des dégrèvements intervenus, que la déductibilité d'une fraction des honoraires versés par la société Collectivision à la société Sonely, correspondant à la rémunération versée (ou reversée) par cette dernière à M. J....

L'administration fiscale a en effet remis en cause cette déductibilité, au motif que la convention conclue par la société Collectivision avec la société Sonely faisait double emploi avec les fonctions assumées par M. J... en sa qualité de gérant, alors que la société avait décidé, en n'allouant aucune rémunération à ce dernier, de ne pas le rémunérer, et que cette convention était nulle car dépourvue de cause. Si le débat s'est concentré, jusqu'en appel, sur la question de savoir si, du point de vue du contenu des prestations en cause, doublon il y avait, ce point n'est plus discuté aujourd'hui, la société ne contestant pas dans son pourvoi les énonciations par lesquelles la cour administrative d'appel a estimé que les prestations réalisées par la société Sonely relevaient non de fonctions techniques spécifiques, mais des

fonctions inhérentes à celles d'un gérant de SARL et qu'ainsi, la société Sonely n'avait fourni aucune prestation de service distincte des activités que M. J... devait déployer dans le cadre normal de ses fonctions de gérant de la société Collectivision. Le pourvoi reproche en revanche à la cour d'avoir commis une erreur de droit en déduisant l'existence d'un acte anormal de gestion du seul constat de ce doublon, sans avoir caractérisé un appauvrissement délibéré contraire à l'intérêt de la société.

La cour a en effet jugé que la société Collectivision avait pris la décision de ne pas rémunérer son gérant, que cette décision de gestion lui était opposable, et que la société Sonely n'ayant fourni aucune prestation de service distincte des activités que M. J... doit déployer dans le cadre normal de ses fonctions de gérant de la SARL Collectivision, l'administration fiscale établissait que les charges comptabilisées au titre des prestations réalisées en pratique par ce dernier devaient être regardées comme constituant un acte anormal de gestion.

Toutefois, comme on l'a vu, la décision de ne pas allouer de rémunération directe au gérant, d'une part, n'est pas irrévocable, et d'autre part, n'exclut pas que la société ait pu entendre, sans qu'il en résulte pour autant un appauvrissement dans un but étranger à son intérêt, rémunérer indirectement les fonctions assumées par ce dernier. Or la rédaction adoptée par la cour exclut, par principe, que la société ait pu décider, en concluant la convention en litige, organiser un mécanisme de rémunération indirecte des fonctions du gérant et que le règlement des honoraires en litige puisse, en l'absence de tout appauvrissement, relever d'une gestion commerciale normale. Par suite, la société nous semble fondée à soutenir que l'arrêt de la cour est entaché d'une erreur de droit dans le maniement de la notion d'acte anormal de gestion.

Vous annulerez par suite les articles 3 et 4 de son arrêt (les deux premiers articles, afférents à un non-lieu partiel à statuer par suite d'un dégrèvement, n'étant pas contestés), et lui renverrez l'affaire, en espérant que les précisions et le mode d'emploi inédits apportés par votre décision de cassation ainsi que l'argumentaire présenté par la société permettront un débat renouvelé et plus riche devant les juges du fond.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation des articles 3 et 4 de l'arrêt du 23 juin 2022 de la cour administrative d'appel de Marseille ;
- au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire devant cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse à la société Collectivision 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.