



HAL
open science

Conventions réglementées et fiscalité : les liaisons dangereuses

Lise Chatain

► **To cite this version:**

Lise Chatain. Conventions réglementées et fiscalité : les liaisons dangereuses. Revue de droit fiscal, 2015, 6. hal-03295511

HAL Id: hal-03295511

<https://hal.science/hal-03295511>

Submitted on 22 Jul 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Études

Fiscalité des entreprises

Conventions réglementées et fiscalité : les liaisons dangereuses

Lise Chatain-Autajon, HEC, maître de conférences à la faculté de droit de Montpellier, directrice des études du Master II Droit du commerce international, membre de l'A3F

Les conventions dites réglementées sont susceptibles de faire naître un conflit d'intérêts entre la société et ses dirigeants ou associés: elles sont donc dangereuses tant en droit des sociétés qu'en droit fiscal. Des impératifs en matière d'efficacité et de responsabilité obligent dès lors les praticiens du droit des sociétés et du droit fiscal à analyser en parallèle les aspects fiscaux et sociétaires de ces conventions.

1 – Approche sociétaire et approche fiscale des conventions ne peuvent s'ignorer : ceci est particulièrement vrai en matière de conventions dites réglementées. En effet, les conventions réglementées sont susceptibles de faire naître un conflit d'intérêts car signées entre la société et un dirigeant ou un associé : elles font donc l'objet d'un contrôle très strict dans les sociétés à responsabilité limitée. Le formalisme sociétaire des conventions réglementées trouve à s'appliquer dès lors que la convention présente un risque pour la société : il y a une sorte de présomption que la convention s'oppose à l'intérêt de l'entreprise. Cette question du conflit d'intérêts entre la société et ses associés ou dirigeants n'est pas ignorée par le fiscaliste : le droit fiscal s'attache à défendre l'intérêt de l'entreprise, au travers notamment de la notion d'acte anormal de gestion. En somme, le droit des sociétés met en exergue les conventions susceptibles d'être par construction des actes anormaux de gestion.

Des impératifs en matière d'efficacité et de responsabilité obligent les praticiens du droit des sociétés et du droit fiscal à analyser en parallèle les aspects fiscaux et sociétaires de ces conventions. En vertu de l'article 9 du décret n° 2995-790 du 12 juillet 2005 relatif aux règles de déontologie de la profession d'avocat, « *L'avocat rédacteur d'acte assure la validité et la pleine efficacité de l'acte selon la prévision des parties* »¹. Pour assurer la validité et l'efficacité d'un acte entrant dans le champ de la réglementation des conventions réglementées, l'avocat se doit donc de vérifier non seulement le respect du formalisme sociétaire mais aussi les conséquences fiscales de cet acte sur les parties. Au surplus, la jurisprudence indique que le devoir de conseil et d'information de l'avocat lui impose de fournir une information objective et pertinente aux

¹ Le rédacteur d'acte doit veiller à leur opportunité, leur validité et leur efficacité, V. P. Mousseron, *Les conventions sociétaires : JGDJ*, 2e éd. 2014, p. 25, n° 46.

contractants, ce qui suppose une appréciation du contrat en termes d'opportunité et d'impact fiscal 2.

Dans ces conditions, il semble à la fois pertinent et nécessaire de rapprocher la notion sociétaire de convention réglementée et son traitement fiscal 3. Nous évoquerons comment le droit fiscal saisit les conventions réglementées (1) avant d'envisager comment le droit des sociétés saisit certaines conventions fiscales (2).

1. Les conventions réglementées saisies par la fiscalité

2 – En droit des sociétés, les conventions suscitant un conflit d'intérêts sont parfois interdites (A), libres (B), soumises à examen (C), à mention (D) ou à autorisation et/ou approbation (E). Comment sont-elles appréhendées par le fiscaliste ?

A. – Les conventions interdites

3 – Après avoir présenté les conventions interdites en droit des sociétés (1°), nous évoquerons leur appréciation par le droit fiscal (2°)

1° Présentation des conventions interdites en droit des sociétés

4 – Les conventions interdites sont celles qui présentent un risque majeur pour le patrimoine social, celles qui sont « trop dangereuses pour la société » 4.

En matière de société à responsabilité limitée, l'article L. 223-21 du Code de commerce interdit à peine de nullité du contrat aux gérants et aux associés autres que les personnes morales de contracter des emprunts auprès de la société, de se faire consentir par elle un découvert ou de se faire cautionner ou avaliser par elle leurs engagements envers les tiers. Cette interdiction s'applique également aux conjoints, ascendants et descendants des personnes ainsi visées ainsi qu'à toute personne interposée.

2 Cass. com., 13 oct. 2009, n° 08-10.430 : *JurisData* n° 2009-049936 ; D. 2009, p. 2842, note Y. Avril. – Cass. 1re civ., 18 déc. 2001, n° 98-20.246, F-P, Cts Gérard : *Bull. Joly* 2002, n° 703, note C. Nouel ; *RJF* 10/2002, n° 1132 ; *RTD com.* 2003, p. 588, note F. Deboissy. – Cass. 1re civ., 25 févr. 2010, n° 09-11.591, F-D : *JurisData* n° 2010-000886 ; *JCP G* 2010, n° 11, act. 282 ; *Contrats, conc. consom.* 2010, comm. 118, note L. Leveneur. – Cass. 2e civ., 2 oct. 2007, n° 06-16.936, F-D, Épx D : *JurisData* n° 2007-040651 : *Resp. civ. et assur.* 2007, comm. 357. – Pour un expert-comptable, V. Cass. 1re civ., 9 nov. 2004, n° 02-12.415, F-P+B, *Donsimoni c/ Société d'expertise comptable BPERC* : *JurisData* n° 2004-025549 ; *Resp. civ. et assur.* 2005, comm. 21, note H. Groutel.

3 Dans le cadre limité de cet article centré sur les conventions réglementées, nous traiterons essentiellement en fiscalité des règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés.

4 P. Merle, *Sociétés commerciales* : Dalloz, 18e éd., 2015, p. 480, n° 451.

En matière de sociétés anonymes, les conventions interdites sont énumérées par l'article L. 225-43 et L. 225-91 du Code de commerce. Il s'agit de l'emprunt ou du découvert consenti par la société à un dirigeant ou de la caution ou aval par la société des engagements personnels du dirigeant. Les dirigeants en cause sont les administrateurs et membres du conseil de surveillance autres que les personnes morales, les membres du directoire, les représentants permanents des personnes morales administrateurs, le président, le directeur général, le directeur général délégué ainsi que les conjoint, ascendants et descendants de ces personnes et toute personne interposée. Il est donc prohibé d'utiliser le crédit de la société au profit des dirigeants et de leurs propres parents 5. La sanction est la nullité absolue de la convention 6.

L'interdiction ne concerne pas les établissements bancaires qui peuvent consentir des prêts ou des garanties à leurs dirigeants, si ces conventions sont courantes et conclues à des conditions normales. Elle ne s'applique pas non plus aux administrateurs (ou membres du conseil de surveillance) qui sont des personnes morales : dans les groupes de sociétés, les filiales peuvent consentir des avances ou avals à la société mère ou à une société sœur qui est également membre de son conseil d'administration. Dans cette hypothèse, la procédure visée par l'article L. 255-38 du Code de commerce est alors applicable sauf si la convention est libre en vertu de l'article L. 225-39 du même code. L'idée est de ne pas entraver le fonctionnement des groupes de sociétés au travers notamment de la gestion centralisée de leur trésorerie.

L'interdiction visée par l'article L. 225-43 du Code de commerce s'applique également aux sociétés par actions simplifiées en vertu l'article L. 227-12 et aux sociétés en commandite par actions en vertu de l'article L. 226-10 7.

Comment ces conventions sont-elles appréhendées par le droit fiscal ?

2° Appréciation des conventions interdites par le droit fiscal

a) En dehors d'un groupe de sociétés

5 – Pour le droit fiscal, ces conventions ne sont pas prohibées *per se* : elles subissent le contrôle qui pèse sur toutes les décisions sociales au titre de la rectification des actes anormaux de gestion. Selon une jurisprudence constante du Conseil d'État, il existe un principe de liberté

5 M. Cozian, A. Viandier et F. Deboissy, *Droit des sociétés : LexisNexis*, 27e éd., 2014, p. 349, n° 633.

6 Cass. ch. mixte, 10 juill. 1981 : D. 1981, p. 637, concl. J. Cabannes ; Rev. sociétés 1982, p. 84 note C. Mouly.

7 Le prêt par une société à ses dirigeants est également susceptible de constituer un abus de bien social, C. com., art. L. 241-3 et L. 242-6.

de gestion interdisant à l'Administration de s'immiscer dans les décisions des entreprises 8. Ainsi, une entreprise peut librement choisir la solution la moins imposée 9. Toutefois, le juge administratif a ébauché une théorie basée sur les dispositions des articles 38 et 209 du CGI en vertu de laquelle « Le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est celui qui provient des opérations de toute nature faites par l'entreprise, à l'exception de celles qui, en raison de leur objet ou de leurs modalités, sont étrangères à une gestion commerciale normale » 10. Dès lors, une opération relève d'une gestion commerciale normale si et seulement si l'entreprise a agi dans son propre intérêt, c'est-à-dire dans l'intérêt de son exploitation. « Autrement dit, est anormal tout acte qui, parce qu'il n'est pas assorti d'une contrepartie suffisante pour l'exploitation, diminue indûment le résultat fiscal, ce qui se traduit par un manque à gagner fiscal » 11.

En droit fiscal, une société peut tout à fait consentir un prêt à son dirigeant ou à son associé, personne physique ou morale, ou avaliser un de ses engagements : l'acte ne subira les foudres de l'acte anormal de gestion que si l'intérêt de l'entreprise est lésé, en d'autres termes, si la société ne retire pas de cette opération une contrepartie suffisante. Certes, le fait que le prêt soit consenti à un dirigeant ou à un associé soumettra l'acte à un contrôle plus approfondi du juge fiscal, compte tenu du risque de conflit d'intérêts. Mais le droit fiscal ne considère pas *a priori* qu'un tel acte soit dénué de tout intérêt pour la société. La jurisprudence indique que l'appréciation du caractère normal de la rémunération d'une avance de fonds consentie par une entreprise est évaluée par rapport à la rémunération que le prêteur pourrait obtenir d'un établissement financier auprès duquel il placerait des sommes équivalentes dans des conditions analogues¹².

8 D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires* : LGDJ, 4e éd., 2013, p. 369, n° 632.

9 CE 8 juill. 1958, n° 35977 : Dr. fisc. 1958, n° 44, comm. 938. – CE, 7e et 9e ss-sect., 3 déc. 1975, n° 89412 : Dr. fisc. 1976, n° 13-14, comm. 467, concl. D. Fabre ; RJF 1976, n° 2.

10 CE, 8e et 3e ss-sect., 6 mars 2006, n° 281034, Sté Disvalor : JurisData n° 2006-080853 ; Rec. CE 2006, p. 109 ; Dr. fisc. 2007, n° 19, comm. 490, note J.-L. Rossignol ; RJF 5/2006, n° 502 ; Rev. adm. 2006, p. 271, obs. O. Fouquet. – CE, 3e et 8e ss-sect., 30 juin 2008, n° 291710, Sté civile du groupe Comte : JurisData n° 2008-081355 ; Dr. fisc. 2008, n° 42, comm. 541, concl. E. Glaser, note A. Bonnet ; RJF 10/2008, n° 1048 ; BDCF 10/2008, n° 118, concl. E. Glaser.

La formule vise l'impôt sur les sociétés mais la théorie de l'acte anormal de gestion vise également toutes les entreprises relevant des bénéfices industriels et commerciaux.

11 M. Cozian, A. Viandier et F. Deboissy, *Droit des sociétés, préc.*, p. 120, n° 234.

12 CE, 8e et 7e ss-sect., 7 oct. 1988, n° 50256, Sté Établissements Pierre Deveugle : JurisData n° 1988-604050 ; Dr. fisc. 1989, n° 9, comm. 376 ; RJF 12/1988, n° 1296. – CE, 10e et 9e ss-sect., 31 juill. 2009, n° 301935, SARL Jean-Marc Brocard : RJF 12/09, n° 1057. – V. C. Acard, *Fiscalité financière* : Dr. fisc. 2010, n° 38, 486.

Un autre fondement de l'acte anormal de gestion a été proposé par la jurisprudence : le risque excessif pris par l'entreprise 13. Le principe de non-immixtion dans la gestion de l'entreprise ne s'applique plus quand l'entreprise réalise un acte qui n'est certes pas contraire à ses intérêts mais qui lui fait courir un risque excessif 14. Pourrait-on considérer que le prêt ou la garantie consenti par une société à son dirigeant ou associé lui fait courir un risque excessif qui justifie tant son interdiction par le droit des sociétés que la sanction du droit fiscal ? Cela semble difficile à soutenir : lorsqu'une opération comporte un aléa, l'appréciation du risque pris par l'entreprise exige une analyse de son principe et de son montant pour déterminer s'il est normal ou excessif 15. Le prêt ou la garantie accordé par une société à son dirigeant ou à son associé peut être tout à fait justifié compte tenu de la santé financière et de l'activité du bénéficiaire : une telle opération ne relève donc pas en elle-même d'une prise de risque excessif... La convention interdite par le droit des sociétés ne saurait donc par nature constituer un acte anormal de gestion sur le fondement de la théorie du risque excessif.

En droit fiscal, le prêt consenti à l'associé, même prohibé par le droit des sociétés pour les SARL, est parfaitement valable si la preuve de sa réalité est apportée par un acte de prêt écrit, préalable ou concomitant à la remise de fonds, et s'il prévoit un intérêt normal ainsi que le remboursement des sommes mises à disposition 16. Toutefois, si une telle preuve n'est pas apportée, la mise à disposition de fonds au profit de l'associé entre dans le champ d'application de l'article 111, a du CGI : sont

13 CE, 8e et 9e ss-sect., 28 sept. 1983, n° 34626 : *JurisData* n° 1983-608020 ; *Dr. fisc.* 1984, n° 4, comm. 75 ; *RJF* 11/1983, n° 1284. – CE, 7e et 8e ss-sect., 17 oct. 1990, n° 83310, M. Loiseau : *Rec. CE* 1990, p. 282 ; *Dr. fisc.* 1991, n° 48, comm. 2281, concl. O. Fouquet ; *RJF* 11/1990, n° 1317, chron. J. Turot, p. 735. – CE, 3e et 8e ss-sect., 30 mai 2007, n° 285575, SA Peronnet (1re esp.) : *JurisData* n° 2007-081191 et n° 285573, SARL Peronnet et a. (2e esp.) : *JurisData* n° 2007-081192 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 46, comm. 958, concl. F. Séners, note A. Bonnet ; *RJF* 10/2007, n° 1012 ; *RJF* 4/2008, p. 331, chron. J. Burguburu ; *BGFE* 2007, n° 5, p. 1, obs. Y. de Givré. – CE, 8e et 3e ss-sect., 27 avr. 2011, n° 327764, Sté Legeps : *Dr. fisc.* 2011, n° 25, comm. 399, concl. L. Olléon, note O. Fouquet ; *RJF* 7/2011, n° 84, chron. C. Raquin, p. 699, préc. – V. également Y. Rutschmann et J. Gayral, *Le risque manifestement excessif : immixtion rampante dans la gestion de l'entreprise ou simple garde-fou ?* : *Dr. fisc.* 2012, n° 45, 500. – C. Raquin, *L'évaluation du risque pris par les entreprises conduit-elle l'Administration à s'immiscer dans leur gestion ?* : *RJF* 7/2011, p. 700. – P. Fumenier et C. Maignan, *La notion de risque excessif*, note sous CE, 3e et 8e ss-sect., 11 juin 2014, n° 363168, Sté Fralsen Holding : *JurisData* n° 2014-021211 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 5, comm. 115.

14 *Concl. G. Bachelier* sous CE, 8e et 9e ss-sect., 7 janv. 2000, n° 186108, Épx Philippe : *JurisData* n° 2000-060004 ; *Dr. fisc.* 2000, n° 11, comm. 204 ; *RJF* 2/2000, n° 162 ; *BGFE* 2000, n° 1, p. 1, obs. J. Turot ; *RTD com.* 2000, p. 760, obs. F. Deboissy. – V. P. Losappio, *Déductibilité fiscale des sanctions pécuniaires ? (À propos des arrêts CE, 7 janvier 2000, req. n° 186 108, M. et M. Philippe et req. n° 187 802, Sté Entreprise Jean François)* : *Dr. fisc.* 2000, n° 28, 100203.

15 M. Cozian et F. Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises* : *LexisNexis*, 38e éd., 2014-2015, p. 128, n° 250.

16 *BOI-RPPM-RCM-10-20-20*, 12 sept. 2012, n° 130.

considérés comme revenus distribués, les sommes qui sont mises à la disposition des associés, directement ou par personnes interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes 17. La sanction est alors la taxation de ces sommes entre les mains des associés avec une majoration de 25 % (CGI, art. 158, 7, 2°) 18. Pour éviter la sanction fiscale, l'associé de SARL se trouve donc dans la situation paradoxale d'avoir à apporter la preuve d'une convention qui est prohibée par le droit des sociétés...

b) Dans un groupe de sociétés

6 – En matière de prêt consenti à une société qui est dirigeant de la société prêteuse, la situation est classique dans l'hypothèse d'un groupe de sociétés. Pour le droit des sociétés, la prohibition de l'article L. 225-43 ne s'applique pas, mais la convention devra être approuvée si elle n'est ni normale ni courante 19.

Pour le droit fiscal, l'appartenance à un groupe ne modifie pas l'analyse : les transactions intragroupe doivent être conclues à un prix normal conformément au principe de pleine concurrence. Un intérêt normal doit donc être facturé 20.

Approche fiscale et approche sociétair e se confondent ici : le prêt doit respecter l'intérêt de l'entreprise, nonobstant l'appartenance à un groupe de sociétés

7 – Toutefois, cette belle harmonie n'est pas si parfaite : des dispositions fiscales spécifiques sont venues au cours des années réglementer les prêts entre sociétés liées, notamment le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation visé par l'article 212 du CGI. Aux termes de l'article 39, 12 du CGI, des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision, ou lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre sous le contrôle d'une même personne. L'article 212 du CGI prévoit tout d'abord que les intérêts afférents aux sommes mises à disposition d'une entreprise par une société liée sont déductibles dans la limite d'un taux fixé par l'article 39, 1, 3° du même code (il s'agit du plafonnement connu en matière de comptes courants d'associés). Cet article prévoit ensuite que les intérêts versés au titre de prêts entre entreprises liées doivent être réintégrés en cas de

17 L'article 111, a s'applique si et seulement si la société est soumise à l'IS.

18 La sanction est la perte du régime mère filiale si l'associé est une société.

19 « Rien ne s'oppose en principe à ce que des emprunts ou avances soient consentis entre sociétés d'un groupe quand bien même l'une exercerait les fonctions d'administrateur de l'autre à condition toutefois que soit respectée, le cas échéant, la procédure d'autorisation préalable du conseil d'administration et d'approbation par l'assemblée générale », V. *Rép. min. n° 70646, M. Michel Péricard : JOAN Q 24 juin 1985 et 6 janv. 1986, p. 60 ; Bull. CNCC 1986, n° 61 ; JCP E 1986, 14663.*

20 P. Oudenot, *Fiscalité des sociétés et des restructurations : LexisNexis, 2014, p. 477, n° 984 et s., p. 555 et n° 1133 et s.*

constat d'une sous-capitalisation de la société emprunteuse sur la base de trois critères cumulatifs (un critère tenant au ratio d'endettement, un critère de couverture des intérêts et un critère tenant au volume des intérêts reçus des autres sociétés du même groupe). Le dispositif est le plus souvent envisagé dans l'hypothèse d'une société mère mettant des fonds à la disposition de sa filiale : l'objet initial de la réglementation est de lutter contre la sous-capitalisation des filiales²¹. Mais compte tenu de la rédaction actuelle de l'article 212, tous les prêts entre sociétés liées sont désormais visés, notamment entre sociétés placées sous le contrôle d'une même tierce entreprise. Ainsi, l'hypothèse d'une société prêtant des sommes à une société du même groupe et qui est également membre de son conseil d'administration entre dans le champ d'application du texte. Dans ce cas, le droit fiscal ne s'attache pas à la situation de la société prêteuse mais à celle de la société administrateur emprunteuse : en cas de sous-capitalisation de l'emprunteuse, le risque est la non-déductibilité d'une fraction des intérêts. Le droit des sociétés impose qu'un tel prêt soit conclu à des conditions courantes et normales ou qu'à défaut il soit soumis à la procédure d'autorisation chez la société prêteuse (et éventuellement aussi chez l'emprunteuse) alors que le droit fiscal énonce de strictes conditions de déduction des intérêts chez l'emprunteuse.

Il faut également indiquer que loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 a introduit une mesure pour restreindre la déduction des intérêts versés à des banques lorsque les prêts sont garantis par une société liée à l'emprunteuse (*CGI, art. 212, II, 3*). Il s'agit de traiter les intérêts de ces emprunts garantis par une société liée comme des intérêts servis à des sociétés liées pour le calcul des ratios de sous-capitalisation. Le cas de figure visé par la réglementation fiscale se rapproche de la situation évoquée par l'article L. 225-43 du Code de commerce quand une société consent un aval ou une caution à un administrateur personne morale²². Si un tel cautionnement est prohibé en faveur d'un dirigeant personne physique, il est autorisé à l'égard des dirigeants personnes morales (la convention devant toutefois être soumise au formalisme de l'autorisation si elle ne relève pas de conditions normales et courantes). **Ainsi droit fiscal et droit des sociétés soulignent à leur façon le risque de conflit d'intérêts lié à la garantie consentie par une société liée : limitation des intérêts chez l'emprunteuse en fiscalité et procédure d'autorisation chez la garante en droit des sociétés.**

En matière de sûreté consentie par une société à son associé ou dirigeant, nous venons d'évoquer les dispositions des articles L. 223-21, L. 225-43 et L. 225-91 du Code de commerce qui prohibent les garanties accordées au profit d'une personne physique mais les valident au profit d'une personne morale. Même si elles sont donc permises au profit d'une autre

²¹ *Ibidem*, p. 385, n° 813.

²² Cf également les articles L. 223-21 (en matière de SARL) et L. 225-91 (en matière de SA avec directoire et conseil de surveillance) du Code de commerce.

société, de telles sûretés ne sont pas exemptes de risque au regard du droit des sociétés. Tout d'abord, une jurisprudence s'est en effet développée tendant à vérifier la conformité de telles garanties à l'intérêt social du garant 23. La conformité à l'intérêt social est une condition de validité du cautionnement, même dans l'hypothèse de relations intragroupe : une société ne peut consentir une garantie que si elle démontre un intérêt personnel 24. Ensuite, le cautionnement peut être considéré comme illicite pour violation de l'objet social en application des articles 1832 et 1833 du Code civil. Le cautionnement de la dette personnelle d'un associé ne peut entrer dans l'objet social, sauf à établir la nécessité d'une telle garantie pour le maintien de l'activité sociale 25. Enfin, une garantie accordée sans contrepartie par la société à son dirigeant peut être évidemment qualifiée d'abus de bien social en vertu de l'article L. 241-3 ou L. 242-6 du Code de commerce. La nullité de la garantie ou la responsabilité pénale du dirigeant concerné seront autant d'indices favorisant la qualification d'acte anormal de gestion de cette garantie au sens du droit fiscal, nonobstant sa validité formelle au regard de la réglementation des conventions réglementées.

B. – Les conventions libres

7 – Certaines conventions, même si elles soulèvent des questions de conflit d'intérêts car survenant entre une société et son dirigeant ou son associé, peuvent cependant être librement consenties, en dehors de tout formalisme sociétaire. Il s'agit des conventions courantes conclues à des conditions normales (1°) et des conventions avec une filiale à 100 % (2°).

1° Les conventions courantes conclues à des conditions normales

a) Présentation des conventions courantes conclues à des conditions normales en droit des sociétés

23 Cass. com., 17 déc. 2003, n° 1832 F-D : *Rev. sociétés* 2004, p. 104, note D. Randoux. – V. J.-J. Caussain, F. Deboissy et G. Wicker, *Droit des sociétés* : JCP E 2004, 601, n° 10. – M. Cozian, A. Viandier et F. Deboissy, *Droit des sociétés, préc.*, p. 171, n° 289.

24 A.-S. Poncet, *Retour sur l'intérêt social d'une société mère garantissant les engagements de sa filiale* : *Option Finance* 2014, n° 1287, p. 23.

25 M. Cozian, A. Viandier et F. Deboissy, *Droit des sociétés, préc.*, p. 574, n° 1143. En matière de société civile, une décision récente indique que la garantie de la dette d'un associé n'est pas valide dès lors qu'étant de nature à compromettre l'existence même de la société, elle est contraire à l'intérêt social, même dans le cas où un tel acte entre dans son objet statutaire, V. Cass. com., 23 sept. 2014, n° 13-17.347, P, *Sté Caisse méditerranéenne de financement (CAMEFI) c/ SCI Arzigenat* : *JurisData* n° 2014-021821 ; *Dr sociétés* 2014, comm. 185, note H. Hovasse, obs. ; *JCPE* 2014, 1618, note H. Hovasse ; *JCP G* 2014, 1254, note E. Martinier ; *Option Finance* 2014, n° 1291, p. 31, note A. Reygrobellet. – V. F. Deboissy et G. Wicker, *Droit des sociétés* : *JCP E* 2014, 1651, n° 5.

8 – Certains contrats sont tellement usuels qu'ils échappent à la procédure de contrôle des conventions réglementées 26. Les articles L. 223- 20 (pour les SARL), L. 225-39 et L. 225-87 (pour les SA), L. 226-10 (pour les SCA) et L. 227-11 (pour les SAS) du Code de commerce indiquent que la procédure de contrôle ne s'applique pas aux « *conventions portant sur des opérations courantes et conclues à des conditions normales* » 27.

On indique que les opérations courantes sont celles qui sont effectuées par la société d'une manière habituelle dans le cadre de son activité sociale 28. L'appréciation du caractère courant s'opère de façon objective par la prise en considération à la fois de l'activité ordinaire de la société et des pratiques usuelles pour des sociétés placées dans une situation similaire. Si la répétition est une présomption du caractère courant, elle n'est pas déterminante à elle seule car il faut également prendre en compte les circonstances qui ont entouré la conclusion de la convention, sa nature, son importance juridique ou ses conséquences économiques, voire sa durée 29.

Quant aux conditions normales, il s'agit des conditions dans lesquelles sont habituellement conclues les conventions semblables à la fois par la société elle-même mais aussi par les autres sociétés du même secteur d'activité 30. Les conditions visent les clauses de la convention, notamment celles concernant l'objet, le prix, les délais de paiement et les garanties accordées. Par exemple, la vente à un dirigeant à un prix identique à celui pratiqué avec les clients mais avec des délais de paiement plus longs n'est pas une convention courante conclue à des conditions normales 31.

b) Appréciation des conventions courantes conclues à des conditions normales par le droit fiscal

26 P. Merle, *Sociétés commerciales, préc.*, p. 481, n° 451.

27 Depuis la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011, ces conventions n'ont plus à être communiquées au président du conseil d'administration ou au président du conseil de surveillance dans les SA et les SCA. Dans les SAS, ces conventions n'ont plus à être communiquées aux commissaires aux comptes ni aux associés qui en feraient la demande. Le décret n° 2014-1063 du 18 septembre 2014 a par ailleurs abrogé les articles R. 225-32 et R. 255-59 du Code de commerce qui imposaient au président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance d'établir une liste de ces conventions et de la communiquer aux membres de ces conseils et aux commissaires aux comptes.

28 *Rép. min.* : JOAN Q 3 avr. 1969, p. 870 ; *RTD com.* 1969, p. 514, n° 8, note R. Houin. – *Cass. com.*, 11 mars 2003 : *Bull. Joly* 2003, p. 684, n° 145, note D. Vidal. – *Cass. com.*, 11 juill. 2000 : *Bull. Joly* 2001, p. 34, n° 10, note P. Le Cannu.

29 *Rapp. CNCC, Les conventions réglementées et courantes, févr. 2014, p. 10.*

30 *Rép. min.* n° 35536, M. Valbrun : JOAN Q 31 mars 1977, p. 1398.

31 *Rapp. CNCC, Les conventions réglementées et courantes, préc.*, p. 12.

9 – Une convention courante conclue à des conditions normales peut-elle être qualifiée d'acte anormal de gestion au sens du droit fiscal ? En droit fiscal, l'anormalité de l'acte s'apprécie selon un test qui lui est propre, distinct du droit des sociétés : l'anormalité est évaluée selon ses modalités ou son objet 32.

Pour qualifier l'acte anormal par ses modalités, il faut comparer les modalités de la convention avec celles d'une opération dans le cadre de relations librement organisées entre personnes indépendantes. Dans ces termes, la normalité critère de la qualification fiscale se rapproche des « conditions normales » du droit des sociétés. Dès lors que les conditions de la convention sont considérées comme normales au sens du droit des sociétés, c'est-à-dire habituellement consenties par la société et généralement pratiquées dans le même secteur d'activité, le droit fiscal devrait s'aligner et rejeter la qualification d'acte anormal de gestion, nonobstant le risque de conflit d'intérêts. Il faut à cet égard souligner que le droit des sociétés se révèle plus exigeant que le droit fiscal : la convention n'échappe au formalisme de l'approbation que si elle est à la fois courante et conclue à des conditions normales alors que le caractère courant est *a priori* indifférent en fiscalité. On pourrait donc envisager qu'une convention non habituelle pour la société mais conclue à des conditions normales échappe à la qualification d'acte anormal de gestion tout en étant soumise au formalisme sociétaire de l'autorisation (et soit ainsi exclue du champ des conventions libres).

Pour qualifier l'acte anormal par son objet, il faut vérifier s'il est justifié au regard de l'intérêt de l'entreprise : constitue un acte anormal de gestion « Celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise, ou qui prive cette dernière d'une recette, sans que l'acte soit justifié par les intérêts de l'exploitation commerciale » 33.

Or la qualification de l'intérêt de l'entreprise est un exercice difficile tant en fiscalité qu'en droit des sociétés.

En droit des sociétés, l'intérêt social relève soit d'une conception contractuelle (l'intérêt social se confond alors avec l'intérêt des associés visé à l'article 1833 du Code civil) ; soit d'une conception institutionnelle (la société a un intérêt propre qui transcende celui des associés ou de ses dirigeants) ; soit encore d'une conception inspirée de la doctrine de l'entreprise (la société sert d'enveloppe juridique à une communauté d'intérêts économiques, humains et financiers) 34. À cet égard, il faut

32 D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires, préc.*, p. 376, n° 643.

33 *Concl. M. Poussière sur CE*, 9e ss-sect., 15 janv. 1965, n° 62099 : *Rec. CE* 1965, p. 35 ; *Dr. fisc.* 1965, n° 8, comm. 265 ; *Dr. fisc.* 1970, n° 3 bis, p. 23.

34 J. Paillusseau, *Les apports du droit de l'entreprise au concept de droit* : *D.* 1997, *chron.* p. 103 ; *Entreprise, société, actionnaires, salariés, quels rapports ?* : *D.* 1999, *chron.* p. 160.

indiquer que le projet de loi pour l'activité et la croissance présenté par le ministre de l'Économie, M. Emmanuel Macron, lors de la conférence de presse du 15 octobre 2014 propose de modifier la rédaction de l'article 1833 du Code civil qui devrait indiquer, après l'affirmation que la société est constituée dans l'intérêt commun des associés : « Elle doit être gérée au mieux de son intérêt supérieur, dans le respect de l'intérêt général économique, social et environnemental ». La définition de l'intérêt social se complique encore : quel est cet « intérêt supérieur » visé par le projet de texte ?

En droit fiscal, la notion d'intérêt de l'entreprise est également difficile à cerner³⁵. La doctrine souligne qu'il s'agit d'un critère mal défini aboutissant à une jurisprudence incertaine qui met à mal la liberté de gestion de l'entreprise : « Si l'entreprise est libre de sa gestion dans son intérêt, elle n'est pas libre de définir son intérêt. Cet intérêt est défini par un tiers et qui plus est par une définition aux contours hésitants et fluctuants »³⁶. En se focalisant sur l'intérêt de l'exploitation, le juge n'apprécie pas seulement un comportement mais le mobile du comportement, c'est-à-dire la raison plus ou moins directe, en termes financiers ou de notoriété, pour laquelle la transaction est menée³⁷. Ainsi, il a été proposé d'abandonner le critère de l'intérêt de l'entreprise pour élaborer une nouvelle définition de l'acte anormal de gestion qui serait en fait un « acte contraire aux usages »³⁸ de l'entreprise ou de la profession. L'idée serait ainsi de comparer des comportements (le comportement de l'entreprise par rapport aux comportements « moyens » généralement constatés), sans se pencher sur les motifs de l'acte, pour décider si la transaction est normale ou anormale. Cette définition de l'acte anormal de gestion nous paraît particulièrement bienvenue dès lors que l'analyse fiscale pourrait s'appuyer sur la qualification sociétaire de convention libre. Les critères jurisprudentiels fluctuants liés à l'intérêt de l'exploitation s'effaceraient devant l'analyse objective du caractère normal et courant des conditions de l'opération. Une convention courante et normale au sens du droit des sociétés ne pourrait ainsi être remise en cause par l'Administration ou le juge au titre de l'acte anormal de gestion (solution éminemment souhaitable en termes de sécurité juridique des contribuables...).

D. Martin, L'intérêt des actionnaires se confond-il avec l'intérêt social ?, in Mélanges en l'honneur de D. Schmidt : Joly, 2005, p. 359.

35 T. Lamorlette, Les actes anormaux de gestion : Economica, 2e éd., 1985. – P. Serlooten, Droit fiscal des affaires : Dalloz, 13e éd., 2014-2015, p. 37, n° 33. – D. Gutmann, Droit fiscal des affaires, préc., p. 377, n° 644. – O. Debat, Droit fiscal des affaires : Montchrestien, 3e éd., 2013, p. 117, n° 287.

36 P. Serlooten, Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté : Dr. fisc. 2007, n° 29, 301.

37 M. Collet, Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal : Dr. fisc. 2003, n° 14, 14, n° 13.

38 Ibidem, n° 18.

Cette définition séduisante de l'acte anormal de gestion est évoquée, puis rejetée par M. le professeur Patrick Serlooten : si le critère de la « normalité » défini par la référence aux usages de la profession ou aux usages de contribuables placés dans des situations comparables présente des avantages puisqu'il supprime les difficultés pratiques et théoriques liées à la recherche de l'intérêt de l'entreprise ; il pèche d'une part par son absence de fondement théorique et d'autre part du fait que la fiscalité n'est pas un instrument au service de la normalité. Nous ne souscrivons pas à ces réserves. Tout d'abord, le fondement théorique d'une conception renouvelée de l'acte anormal de gestion repose sur la qualification sociétaire d'« opération courante conclue à des conditions normales » telle que visée par le Code de commerce et appréciée par la jurisprudence. Ensuite, la prise en compte des usages est très présente en droit fiscal 39 : qu'il s'agisse de la réglementation des prix de transfert, du calcul des durées d'amortissement, de la prise en compte de la valeur vénale pour les droits d'enregistrement, de l'utilisation des barèmes fiscaux 40... Dès lors, l'appréciation de l'acte anormal de gestion en droit fiscal serait clarifiée par le recours au concept sociétaire de convention libre.

Enfin, on peut rapprocher la qualification sociétaire de convention libre et le traitement fiscal de la TVA sur cette opération. En d'autres termes, la qualification de convention libre a-t-elle une influence sur la déductibilité de la TVA grevant cette convention ? En vertu de l'article 272, I, 1 du CGI, « *La TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération* ». L'assujetti bénéficie d'un droit à déduction dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour le besoin de ses opérations taxées : la TVA n'est déductible que s'il existe un lien direct et immédiat entre une opération particulière d'amont et une opération en aval ouvrant droit à déduction. Ainsi, les biens et services acquis par une entreprise n'ouvrent droit à déduction que s'ils sont affectés à l'exploitation. Pour les professeurs Maurice Cozian et Florence Deboissy, ce critère de l'affectation est en réalité très proche de celui de la normalité 41. Ainsi, une société ne saurait déduire la TVA grevant des dépenses exposées dans l'intérêt d'un tiers, sans qu'elle n'en retire aucune contrepartie : de telles dépenses n'ont aucun lien direct et immédiat avec sa propre activité économique soumise à TVA 42. Si le

39 P. Mousseron et varii auctores, *Les usages : l'autre droit de l'entreprise* : LexisNexis, 2014, p. 85, n° 248, p. 88, n° 256 et p. 110, n° 313.

40 Le Conseil d'État fait expressément référence aux usages de la profession de notaire pour faire échec à la réintégration dans le résultat taxable des honoraires dont la perception est abandonnée, V. CE, plén. fisc., 23 déc. 2013, n° 350075, min. c/ M. Uguen : JurisData n° 2013-030528 ; Dr. fisc. 2014, n° 14, comm. 252, concl. V. Daumas, note M. Buchet. – P.-O. Sur et J. Turot, AMR sur saint Yves ? À propos de CE, plén. fisc., 23 déc. 2013, Uguen : Dr. fisc. 2014, n° 6, act. 86.

41 M. Cozian et F. Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises*, préc., p. 582, n° 1369.

42 F. Deboissy, note sous CE, 8e et 3e ss-sect., 24 juin 2013, n° 350588, Sté L'Air Liquide : JurisData n° 2013-014036 ; Dr. fisc. 2013, n° 37, comm. 414, concl. N. Escaut. – V. également CE, 9e et 10e ss-sect., 29 oct. 2012, n° 326813, Sté First International Production : JurisData n° 2012-024723 ; Dr. fisc. 2013, n° 3, comm. 65 ; Dr. sociétés

droit des sociétés considère qu'une convention, même conclue avec un dirigeant ou un associé, est courante pour la société et que ses conditions sont normales, il semble difficile pour le fiscaliste de soutenir que cette opération est sans lien avec l'exploitation... La TVA grevant cette transaction doit donc tout naturellement pouvoir être déduite par l'entreprise.

En somme, la fiscalité doit ici s'incliner devant l'analyse sociétaire : **la convention courante conclue à des conditions normales est par nature un acte de gestion normal qui ouvre également droit à la déduction de la TVA.**

2° Les conventions avec une filiale à 100 %

10 – L'ordonnance n° 2014-863 du 31 juillet 2014⁴³ a réécrit les articles L. 225-39 et L. 225-87 du Code de commerce qui excluent les conventions courantes conclues à des conditions normales du champ d'application de la procédure de contrôle. Désormais, l'article L. 255-39 énonce que « *Les dispositions de l'article L. 225-38 ne sont applicables ni aux conventions portant sur des opérations courantes et conclues à des conditions normales ni aux conventions conclues entre deux sociétés dont l'une détient, directement ou indirectement, la totalité du capital de l'autre, le cas échéant déduction faite du nombre minimum d'actions requis pour satisfaire aux exigences de l'article 1832 du Code civil ou des articles L. 225-1 et L. 226-1 du présent code* »⁴⁴. En pratique, si une convention intervenait auparavant entre une société mère détenant 100 % du capital de sa filiale et en présence de dirigeants communs, la procédure d'autorisation concernait normalement les deux sociétés. Une réforme des conventions réglementées intervenant dans le cadre des groupes de sociétés était souhaitée par de nombreux intervenants : on soutenait que les conventions visées sont très nombreuses et qu'elles ne présentent pas

2013, n° 75, note J.-L. Pierre ; RJF 1/2013, n° 8 ; BDCF 1/2013, n° 1, concl. C. Legras. – CE, 8e et 3e ss-sect., 30 déc. 2011, n° 319835, min. c/ Sté Rhodia-Chimie : Rec. CE 2011, tables p. 912 ; Dr. fisc. 2012, n° 16, comm. 268 ; RJF 4/2012, n° 353 ; BDCF 4/2012, n° 42, concl. L. Olléon.

⁴³ L'ordonnance n° 2014-863 du 31 juillet 2014 relative au droit des sociétés a été prise en application de l'article 3 de la loi n° 2014-1 du 2 janvier 2014 habilitant le Gouvernement à simplifier et sécuriser la vie des entreprises.

⁴⁴ La formule choisie vise dans les faits également les filiales à 99,9 % afin de tenir compte des cas où les dispositions légales imposent un certain nombre d'associés.

de véritable conflit d'intérêts 45. Désormais, l'ordonnance exclut donc la procédure de contrôle chez la société mère et chez sa filiale 46.

Comment ces conventions désormais libres en droit des sociétés seront-elles appréhendées par le droit fiscal ? La question est épineuse dès lors que, dans les groupes, survient un conflit entre l'exigence théorique d'égoïsme de la société et la confusion pratique des patrimoines et intérêts des sociétés 47. La réforme apportée par l'ordonnance du 31 juillet 2014 tend à faire présumer que l'existence d'un groupe, et plus particulièrement la détention de 100 % du capital d'une filiale, permet de s'exonérer de la question du conflit d'intérêts : l'intérêt de la filiale serait en quelque sorte « absorbé » par celui de la société mère. En fait, dans cette hypothèse, le seul intérêt à prendre en considération serait celui de la société holding. Une telle affirmation semble difficile à soutenir par le fiscaliste. Comme nous l'avons en effet évoqué 48, l'appartenance à un groupe n'efface pas la nécessité pour la société de démontrer que l'acte en cause est intéressant pour elle, qu'il présente une contrepartie, pour échapper à la qualification d'acte anormal de gestion. La holding pourra éventuellement démontrer qu'une convention qui la défavorise au premier abord n'est pas *in fine* contraire à son propre intérêt compte tenu de la détention de 100 % des titres de la filiale 49. En revanche, il sera difficile de justifier fiscalement chez la filiale la convention passée à son détriment et au profit de la société mère 50... Concernant les transactions intragroupe, le principe est donc l'application du prix du marché. Nonobstant ce principe, une jurisprudence libérale s'est développée qui admet qu'une société mère facture au prix coûtant des services ou des biens à des filiales dont elle détient l'essentiel des titres 51 ou qu'elle

45 Rapp. AMF sur les sociétés cotées du 2 juill. 2012 dit « Poupert Lafarge », Proposition n° 21. – D. Schmidt, *Conventions réglementées : commentaire du rapport du groupe de travail de l'AMF sur les assemblées générales d'actionnaires de sociétés cotées* : Rev. sociétés 2012, p. 139. – Rapp. CNCC, *Les conventions réglementées et courantes*, préc., p. 20.

46 B. Dondero, *Le nouveau droit des conventions réglementées dans les sociétés anonymes* : JCP E 2014, 1466, n° 8 et s. – M. Roussille, *Ordonnance du 31 juillet 2014 : dispositions relatives aux conventions réglementées* : Dr. sociétés 2014, n° 10, 144.

47 D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, préc., p. 390, n° 657.

48 V. notamment, P. Oudenot, *Fiscalité des sociétés et des restructurations*, préc., p. 477, n° 984 et s. et p. 555, n° 1133 et s.

49 Une aide à une sous-filiale en difficulté n'est pas anormale dès lors qu'elle permet à la société mère de sauvegarder la valeur de sa participation dans le capital de sa filiale, V. CE, 3e et 8e ss-sect., 10 mars 2006, n° 263183, *Sté Sept* : *JurisData* n° 2006-080848 ; Dr. fisc. 2006, n° 21-22, comm. 414, concl. Séners, note J.-L. Pierre ; RJF 2006, n° 678.

50 Pour un exemple d'acte anormal de gestion dans l'hypothèse d'une avance par une filiale à 100 % à sa société mère ayant une situation financière très dégradée, V. CE, 8e et 3e ss-sect., 22 janv. 2010, n° 313868, *Sté d'acquisitions immobilières* : *JurisData* n° 2010-081608 ; Dr. fisc. 2010, n° 11, comm. 230, concl. N. Escaut, note D. Bocquet et C. Cassan ; Dr. sociétés 2010, comm. 106, note J.-L. Pierre ; RJF 4/2010, n° 335 ; Bull. Joly Sociétés 2010, § 121, p. 584, note P. Serlooten.

51 CE, sect., 24 févr. 1978, n° 2372 : Dr. fisc. 1978, n° 30, comm. 1212, concl. P. Rivière ; RJF 4/1978, n° 161.

facture sans marge bénéficiaire des produits ou services à ses associés 52. Cette jurisprudence laisse donc apparaître un point de convergence entre approche fiscale et sociétaire des conventions libres dans les groupes. À cet égard, il faut souligner la vision clairvoyante de la cour administrative d'appel de Paris qui met en exergue dans une chronique récente la « logique du chez soi » : « De fait, la logique du chez soi qui imprègne, en partie au moins, les relations entre les sociétés d'un même groupe et le fait que celles-ci sont unies par des liens capitalistiques croisés, avec les solidarités et les contraintes particulières qui en résultent, peuvent conduire ces sociétés à adopter des comportements économiques ou juridiques peu formalisés, ou susceptibles de ne pas apparaître immédiatement rationnels pour un acteur économique pleinement indépendant » 53.

Dans l'hypothèse d'un groupe intégré fiscalement dans les conditions de l'article 223 B du CGI, on aurait pu espérer que l'exigence d'un intérêt pour chaque société concernée soit quelque peu assouplie : en effet, les résultats de chaque société sont intégrés au niveau de la société tête de groupe et les dangers semblent écartés dès lors les opérations intragroupe ne modifient pas le résultat d'ensemble. Il n'en est rien : dans une décision du 10 mars 2006 54, le Conseil d'État indique que les résultats des sociétés intégrées doivent être déterminés dans les conditions du droit commun et ainsi que chaque société doit démontrer son intérêt dans la conclusion de la convention. Certains se réjouissent de cette orthodoxie fiscale et soulignent que la reconnaissance d'un intérêt du groupe aurait entraîné un déséquilibre entre le droit fiscal et les autres branches du droit, notamment le droit des sociétés qui ne reconnaît pas formellement la notion de groupe 55. **La réforme réalisée par l'ordonnance du 31**

52 *CE, 3e et 8e ss-sect., 25 nov. 2009, n° 307227, min. c/ Cie Rhénane de Raffinage* : *JurisData n° 2009-081563* ; *Dr. fisc. 2010, n° 7, comm. 186, concl. É. Geffray, note R. Schneider* ; *RJF 2/2010, n° 106* ; *BDCF 2/2010, n° 15, concl. É. Geffray*. – V. également *CE, 3e et 8e ss-sect., 28 avr. 2006, n° 277572, min. c/ Sté SÈÈÈÈ* : *JurisData n° 2006-080905* ; *Dr. fisc. 2006, n° 42, comm. 670, concl. F. Séners* ; *RJF 7/2006, n° 826*. – *CE, 3e et 8e ss-sect., 28 avr. 2006, n° 278738, min. c/ Sté AtyS France* : *JurisData n° 2006-080922* ; *Dr. fisc. 2006, n° 44-45, comm. 706, concl. F. Séners* ; *RJF 7/2006, n° 837, concl. F. Séners, p. 84* ; *RJF 6/2006, chron. Y. Bénard, p. 499*.

53 *Jurisprudence fiscale de la cour administrative d'appel de Paris* : *Dr. fisc. 2014, n° 40, 554, n° 3*.

54 « L'option pour le régime dit de l'intégration fiscale, défini par les articles 223 A et suivants du Code général des impôts, implique que les résultats de chacune des sociétés du groupe fiscal intégré, dont la somme algébrique constitue le résultat d'ensemble servant d'assiette à l'impôt dû par la société ayant exercé l'option, soient déterminés dans les conditions de droit commun, ainsi que le prévoit l'article 223 B du Code général des impôts, sous la seule réserve des dérogations expressément autorisées par les dispositions propres à ce régime d'exception ; qu'aucune de ces dispositions n'autorise l'une des sociétés d'un groupe fiscal intégré à déduire, dans des conditions différant de celles du droit commun, une aide apportée à une société n'appartenant pas à ce groupe », V. *CE, 3e et 8e ss-sect., 10 mars 2006, n° 263183, Sté Sept, préc.*

55 Y. Bénard, *Groupe de sociétés : la jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice* : *RJF 2006, p. 499*. – Pour Philippe Merle, l'analyse des arrêts en droit des sociétés montre que

juillet 2014 pourrait être l'occasion de gommer ce déséquilibre en établissant une règle commune pour les conventions avec les filiales à 100 % qui pourraient être considérées comme libres et normales tant en droit des sociétés qu'en droit fiscal 56.

C. – Les conventions soumises à examen

11 – L'ordonnance du 31 juillet 2014 a créé les articles L. 225-40-1 et L. 225-88-1 du Code de commerce relatifs aux « *conventions conclues et autorisées au cours d'exercices antérieurs dont l'exécution a été poursuivie au cours du dernier exercice* ». Ces conventions doivent désormais être « examinées chaque année » par le conseil d'administration ou de surveillance et communiquées au commissaire aux comptes pour l'établissement de son rapport. Aux termes du rapport au président de la République, ces nouvelles dispositions visent à « améliorer l'information des actionnaires » ainsi qu'à « rappeler aux organes d'administration ou de surveillance l'ampleur des conventions qu'ils ont autorisées au cours d'exercices antérieurs et dont l'exécution a été poursuivie au cours du dernier exercice ».

Les conditions et les effets de ce nouvel « examen » sont encore incertains. Les textes autorisent d'ores et déjà certaines observations. Il ne semble pas tout d'abord qu'il s'agisse d'une nouvelle autorisation formelle de la convention par le conseil. Au vu du rapport au Président de la République, le but serait plutôt de rappeler aux membres du conseil les conventions anciennes, ce qui permettrait notamment d'informer les administrateurs nouvellement désignés de l'existence de ces conventions poursuivies. On peut aussi penser que ce nouvel « examen » a pour objet de vérifier si les intérêts des parties n'ont pas évolué dans le temps, rendant la convention moins utile pour la société. Selon un auteur, « le réexamen doit inciter le conseil à se poser les mêmes questions que s'il était sollicité pour une première autorisation (ou à se demander si les raisons qui avaient motivé l'autorisation sont toujours d'actualité) » 57. Ensuite, si au terme de ce nouvel « examen », le conseil considère que la convention n'est plus dans l'intérêt de la société, la convention est-elle remise en cause, doit-elle être annulée, pour l'avenir seulement ou de façon rétroactive ? Il ne semble pas non plus que la convention devienne automatiquement caduque : les organes de direction seraient simplement tenus d'y mettre fin 58.

l'intérêt du groupe est rarement pris en compte, notamment dans le cadre de l'abus de bien social, V. P. Merle, *Sociétés commerciales, préc.*, p. 901, n° 801.

56 V. également A. Legendre, *Plaidoyer pour la reconnaissance en droit fiscal de l'existence d'une part, non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient, de l'intérêt propre d'une société : Dr. fisc. 2006, n° 11, n° 10.*

57 B. Dondero, V. D. 2014, p. 1885.

58 B. Dondero, *Le nouveau droit des conventions réglementées dans les sociétés anonymes, préc.*, n° 20.

L'impact de ces nouvelles dispositions en droit fiscal semble assez limité. À l'occasion d'un contrôle fiscal, elles pourraient peut-être mettre en lumière lors de la consultation des registres sociaux et des rapports du conseil d'administration ou de surveillance des conventions qui auraient sinon échappé à l'Administration. **L'effet fiscal d'un nouvel examen réside donc essentiellement dans la mise en lumière des conventions à risque.** Cependant, dans l'hypothèse où le conseil d'administration (ou le conseil de surveillance) devrait considérer à l'occasion d'un nouvel examen que les conventions poursuivies ne sont pas utiles à la société, cela serait pour l'Administration un élément déterminant pour démontrer l'existence d'un acte anormal de gestion.

D. – Les conventions soumises à mention

12 – L'ordonnance du 31 juillet 2014 a par ailleurs ajouté un treizième alinéa à l'article L. 225-102-1 du Code de commerce qui énonce que le rapport de gestion présenté par le conseil à l'assemblée générale doit mentionner : *« sauf lorsqu'elles sont des conventions portant sur des opérations courantes et conclues à des conditions normales, les conventions intervenues, directement ou par personne interposée, entre, d'une part et selon le cas, l'un des membres du directoire ou du conseil de surveillance, le directeur général, l'un des directeurs généraux délégués, l'un des administrateurs ou l'un des actionnaires disposant d'une fraction des droits de vote supérieure à 10 %, d'une société et, d'autre part, une autre société dont cette dernière possède, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital »*. Le texte vise ici les conventions entre un dirigeant ou associé significatif de la société mère et l'une de ses filiales.⁵⁹ On présume donc une sorte de conflit d'intérêts sans que la convention n'entre strictement dans le champ des conventions réglementées : la solution proposée est alors l'information des associés de la société mère. On retrouve ici une méthode connue en matière de traitement des conflits d'intérêts basée sur l'idée que la révélation du conflit d'intérêts suffit à purger le risque ⁶⁰.

Le droit fiscal portera également un regard circonspect sur ces conventions compte tenu des liens entre les parties signataires : les praticiens devront s'assurer de l'existence de contreparties réelles pour la filiale ayant conclu une convention avec un dirigeant ou un associé significatif de sa mère. **Le formalisme sociétair met donc en lumière un risque qui doit être pris en compte par le fiscaliste.**

E. – Les conventions soumises à autorisation et/ou approbation

⁵⁹ La réforme permet de donner une information aux actionnaires de la société mère sur la convention conclue par la filiale sans s'embarrasser de la notion de convention conclue par personne interposée : B. Dondero, *Le nouveau droit des conventions réglementées dans les sociétés anonymes, préc.*, n° 39.

⁶⁰ B. Dondero, *Le traitement juridique des conflits d'intérêts : entre droit commun et dispositifs spéciaux* : D. 2012, p. 1686, n° 19.

13 – Les conventions soumises à autorisation (**1°**) comme celles soumises à approbation (**2°**) peuvent-elles constituer des actes anormaux de gestion ?

1° Les conventions soumises à autorisation et la fiscalité

a) En cas de respect du formalisme sociétaire

1) Procédure d'autorisation et acte anormal de gestion

14 – Quand elles ne sont ni interdites, ni libres, les conventions intervenant entre une société à responsabilité limitée et ses dirigeants ou certains actionnaires sont soumises à une autorisation spécifique de l'assemblée générale ou du conseil d'administration (ou de surveillance). Une autorisation similaire est également imposée par l'article L. 612-5 du Code de commerce aux personnes morales de droit privé non commerçantes ayant une activité économique et aux associations ayant reçu des subventions publiques d'un certain montant.

Dans les SA, la procédure visée par l'article L. 225-38 est quelque peu complexe : la signature de la convention doit être précédée du vote d'une autorisation par le conseil d'administration (ou de surveillance) (*C. com., art. L. 225-86*), vote auquel le mandataire intéressé ne peut participer. Ensuite, le président du conseil doit soumettre les conventions ainsi autorisées à l'approbation de l'assemblée. Le commissaire aux comptes doit également présenter un rapport spécial sur ces conventions à l'assemblée qui doit statuer dessus (*C. com., art. L. 225-40 et L. 225-88*).

Le but de la procédure d'autorisation puis d'approbation est de révéler l'existence d'un conflit d'intérêts potentiel entre le dirigeant ou l'associé et la société. Il a été démontré que le traitement juridique des conflits d'intérêts est multiple. En droit des sociétés, le traitement est réalisé par un filtre se resserrant en fonction de la dangerosité des situations de conflit d'intérêts : de la convention courante conclue à des conditions normales pour laquelle aucune autorisation n'est requise, à la convention non courante ou conclue à des conditions anormales nécessitant la mise en œuvre d'une procédure de contrôle, à la convention strictement interdite 61. L'intérêt de ces règles spécifiques de révélation du conflit d'intérêts est que le conflit qui a été porté à la connaissance des titulaires des intérêts concernés n'est plus problématique. En d'autres termes, la révélation du conflit d'intérêts « démine » le sujet : il n'y a plus de risque dès lors que le conflit a été mis à jour. On peut alors considérer que la société qui a autorisé la convention est suffisamment avertie et que cette autorisation suppose que la convention ressort de son propre intérêt.

61 B. Dondero, *Le traitement juridique des conflits d'intérêts : entre droit commun et dispositifs spéciaux*, préc., n° 20.

Cela est discutable en droit fiscal. L'existence du formalisme sociétaire est un indice pour le droit fiscal d'un éventuel risque en matière d'acte anormal de gestion : si la convention doit être autorisée, c'est qu'elle n'est pas courante ou que ses conditions ne sont pas normales. En d'autres termes, la contrepartie pour la société n'est pas certaine et l'acte peut être conclu au détriment de la société et au profit d'un tiers dirigeant ou associé. Dans les années quatre-vingt, la doctrine et la jurisprudence considéraient que l'acte anormal de gestion était constitué dès lors que l'entreprise oubliait son « intérêt exclusif » : un auteur indiquait même qu'« il ne peut y avoir d'acte anormal de gestion que si le dirigeant a poursuivi un avantage personnel, direct ou indirect » 62. Ainsi, l'acte conclu dans l'intérêt d'un dirigeant relevait forcément de l'acte anormal de gestion. Toute convention réglementée au sens du droit des sociétés devenait donc par construction un acte anormal de gestion ! Fort heureusement, la jurisprudence admet aujourd'hui qu'un acte peut servir des intérêts tiers tout en satisfaisant aussi de façon non exclusive l'intérêt de l'entreprise 63.

La question est donc désormais la suivante : si le conseil d'administration (ou le conseil de surveillance) a jugé qu'une convention est conforme à l'intérêt social en l'autorisant formellement, le droit fiscal peut-il considérer qu'une telle convention s'oppose cependant à l'intérêt de l'entreprise et constitue un acte anormal de gestion ? Qui est le plus apte à apprécier le respect de l'intérêt social : les mandataires sociaux, les associés, l'administration fiscale, le juge ? De quel intérêt parle-t-on : de celui de la société elle-même, de ses associés majoritaires et/ou minoritaires, des « parties prenantes » que sont les fournisseurs, les clients, les salariés, le fisc 64 ?

La célèbre affaire des centres Leclerc permet d'apporter des éléments de réponse : le Conseil d'État a considéré que l'octroi de prêt sans intérêts ou l'abandon de créances consentis par une entreprise au profit d'un tiers ne relèvent pas en règle générale d'une gestion commerciale normale, sauf s'il apparaît qu'une consentant de tels avantages, l'entreprise a agi dans son propre intérêt ; qu'il en est ainsi lorsque les avantages consentis peuvent être regardés comme la conséquence d'engagements constituant la contrepartie des avantages que l'entreprise retire elle-même de l'adhésion à un groupement 65. Maurice Cozian en conclut que le jugement de valeur, avant d'être fiscal, est d'abord juridique : « il ne

62 R. Fauroux, *L'acte normal ou anormal de gestion* : *Gaz. Pal.* 1980, *doctr.* p. 571.

63 M. Collet, *Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal, préc.*, n° 12.

64 A. Couret, *La prévention des conflits d'intérêts. Nouveau régime des conventions* : *RJDA* 2002, p. 290.

65 CE, 8e et 3e ss-sect., 26 sept. 2001, n° 219825, SA Rocardis : *JurisData* n° 2001-080018 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 24, *comm.* 490, *concl.* G. Bachelier ; *RJF* 12/2001, n° 1491.

– M. Cozian, *Le devoir d'entraide des centres Leclerc : est-ce un acte anormal de gestion ?*, *BF Lefebvre* 7/2002.

saurait y avoir acte anormal de gestion là où le comportement du dirigeant est conforme à l'intérêt social ; il n'y a pas deux morales des affaires, l'une pour le juridique et l'autre pour le fiscal ; de ce point de vue, le juridique tient le fiscal en l'état ». Nous souscrivons tout à fait à cette analyse : **si la convention réglementée est autorisée par les organes sociaux, si la « morale des affaires » est respectée en droit des sociétés, le droit fiscal devrait reconnaître que l'intérêt de l'entreprise n'est pas violé.** Il a d'ailleurs été rappelé à juste titre que « Le concept d'acte anormal de gestion est le fruit de l'acclimatation ou de la transplantation en droit fiscal du concept commercial d'acte non conforme à l'intérêt social (...) » 66, on pourrait donc à tout le moins espérer que le droit fiscal aligne sa qualification de l'intérêt social sur la notion sociétaire.

Par ailleurs, nous avons souligné que l'acte anormal de gestion pouvait également relever du risque excessif pris par l'entreprise : on peut raisonnablement considérer que dans le cadre de leur examen de la convention, les organes sociaux auront pris soin d'évaluer les risques souscrits et que la convention autorisée ne présentera pas de risque excessif pour l'entreprise. Si le formalisme sociétaire met en exergue le risque de conflit d'intérêts aux yeux du fiscaliste, le respect de la procédure devrait tenir à distance l'acte anormal de gestion.

Il est cependant des situations dans lesquelles l'autorisation sociétaire ne saurait justifier une convention : une convention même autorisée peut être annulée sur le fondement de la fraude (*C. com., art. L. 225-41*) ou de la violation de l'intérêt social ou du droit des contrats, voire entraîner la responsabilité personnelle de l'associé. Dans une affaire tranchée par la Chambre commerciale de la Cour de cassation le 3 avril 2013, est visée une convention de management par laquelle une société confie des missions de direction et de représentation incombant à l'un des dirigeants à une société constituée par ce dirigeant. La convention permet évidemment de réduire les charges sociales et fiscales pesant sur la rémunération du dirigeant. Cette convention entrant dans le champ des conventions réglementées, elle est soumise à l'autorisation du conseil d'administration. Nonobstant le respect du formalisme sociétaire, cette convention est annulée sur le fondement du droit commun des contrats pour absence de cause : la convention qui a permis le transfert à une EURL d'une partie des fonctions incombant normalement au directeur général de la SA fait double emploi avec ces fonctions sociales 67. Dans

66 *Concl. P.-F. Racine sous concl. P.-F. Racine sur CE, plén., 27 juill. 1984, n° 34588, SA Renfort Service : JurisData n° 1984-601181 ; Rec. CE 1984, p. 292 ; Dr. fisc. 1985, n° 11, comm. 596 ; RJF 10/1984, n° 1233, concl. p. 562 ; GAJF, 5e éd., n° 52, p. 85.*

67 *Cass. com., 3 avr. 2013, n° 12-15.492, F-P+B, SA Procars c/ Sté Albene : JurisData n° 2013-006247 ; Dr. sociétés, 2013, comm. 138, note M. Roussille ; JCP E 2013, 1221 ; JCP E 2013, 1328, note H. Hovasse ; D. 2013, p. 1384, note B. Dondero ; Rev. sociétés 2013, p. 560, note A. Reygrobellet. – V. également Cass. com., 14 sept. 2010, n° 09-16.084, F-D, Sté Samo Gestion c/ Sté Sorepla Industrie : JurisData n° 2010-016027 ;*

cette hypothèse, la convention autorisée ne saurait évidemment échapper à la sanction de l'acte anormal de gestion : l'administration fiscale considère, comme conséquence de la nullité de la convention, que les sommes payées par la société bénéficiaire l'ont été indûment et refuse ainsi le caractère fiscalement déductible des charges payées au titre de ladite convention 68.

2) Nouvelle obligation de motivation et acte anormal de gestion

15 – L'ordonnance du 31 juillet 2014 a introduit un nouvel alinéa à la fin des articles L. 225-38 et L. 225-86 du Code de commerce : désormais, les décisions d'autorisation préalable des conventions doivent être motivées par le conseil d'administration (ou par le conseil de surveillance). Le texte indique que la motivation doit justifier de l'intérêt de la convention pour la société, notamment en précisant les conditions financières qui y sont attachées 69. Si cette nouvelle obligation semble contraire à l'objectif de simplification de l'ordonnance, elle contribue indéniablement aux vœux de sécurisation et de transparence du législateur. Aucune précision n'est donnée sur les conditions et modalités de cette motivation et aucune sanction spécifique n'est prévue en cas de non-respect de cette nouvelle obligation par le conseil d'administration (ou de surveillance) 70.

Il faut donc maintenant justifier l'intérêt de la convention pour la société, notamment au regard des conditions financières de l'acte. On suppose qu'une motivation générale et floue indiquant que la convention est « dans l'intérêt de la société » sera insuffisante... Le conseil devra notamment indiquer le prix des prestations ou services objet du contrat ainsi que les modalités de paiement. Mais jusqu'où devra-t-il aller pour justifier la convention ? Devrait-il dévoiler des informations confidentielles ? La motivation risque d'être périlleuse dans la mesure où, par définition, la convention ne sera pas courante ou conclue à des conditions normales : la convention se situera forcément dans l'anormalité. Dès lors, le rapprochement avec la problématique fiscale de l'acte anormal de gestion est évident... **Pour le fiscaliste, cette obligation de motivation apparaît à la fois comme une chance et un danger** : une chance car elle va contraindre les organes sociaux à

Dr. sociétés 2010, comm. 226, note D. Gallois-Cochet ; JCP E 2010, 1995, note A. Viandier ; Rev. sociétés 2010, p. 462, note A. Lienhard. – Cass. com., 23 oct. 2012, n° 11-23.376, P+B, SARL PG conseil développement (PGCD) c/ Chatel-Louroz : JurisData n° 2012-023965 : Dr. sociétés 2013, comm. 27, note M. Roussille ; Bull. Joly sociétés 2013, § 53, p. 108, note N. Ferrier ; D. 2013, p. 686, note D. Mazeaud ; Rev. sociétés 2013, p. 160, note A. Reygrobellet.

68 C. Le Breton et C. Corpet, *Un mandat social et une convention de prestations de services : comment concilier le difficilement conciliable ?* : *Option Finance* 3 nov. 2014, n° 1291, p. 28.

69 Cette obligation résulte directement de l'article 3 de la loi d'habilitation n° 2014-1 du 2 janvier 2014.

70 M. Roussille, *Ordonnance du 31 juillet 2014 : dispositions relatives aux conventions réglementées, préc., n° 3.*

réfléchir en amont aux implications fiscales de l'acte envisagé (elle permettra donc peut-être d'éviter de dangereuses déconvenues ultérieures) ; un danger car la motivation retenue en droit des sociétés pourra être opposée plus tard par l'administration fiscale. Comme le soulignent les praticiens, les procès-verbaux des conseils d'administration, le rapport spécial des commissaires aux comptes ainsi que les rapports de gestion font partie des premiers éléments demandés par les inspecteurs à l'occasion des contrôles fiscaux 71. Dans ces conditions, la motivation retenue par le conseil à l'occasion de l'autorisation des conventions réglementées risque de faire les « délices de l'Administration »...

Comme le souligne avec pertinence le professeur Dominique Schmidt, le traitement des conflits d'intérêts n'a pas pour vocation de « moraliser » les acteurs de la vie économique ou publique : l'objectif est plutôt de créer ou maintenir la confiance nécessaire à l'ordre économique et la loyauté des échanges 72. Le formalisme des conventions réglementées et la répression des actes anormaux de gestion se rejoignent dans cette exigence : il serait donc juste que le droit fiscal ne soit pas plus rigoureux à cet égard que le droit des sociétés.

3) Engagement en matière de dommages environnementaux et acte anormal de gestion

16 – Un type particulier de convention est également soumis au formalisme de l'autorisation et/ou approbation que nous venons d'évoquer. Cette obligation, issue de la loi du 12 juillet 2010 portant engagement pour l'environnement, dite « Grenelle II », vise la prise en charge par une société mère des dommages environnementaux de sa filiale. L'article L. 233-5-1 du Code de commerce dispose ainsi que : « *la décision par laquelle une société qui possède plus de la moitié du capital d'une autre société au sens de l'article L. 233-1, qui détient une participation au sens de l'article L. 233-2 ou qui exerce le contrôle sur une société au sens de l'article L. 233-3 s'engage à prendre à sa charge, en cas de défaillance de la société qui lui est liée, tout ou partie des obligations de prévention et de réparation qui incombent à cette dernière en application des articles L. 162-1 à L. 162-9 du Code de l'environnement est soumise, selon la forme de la société, à la procédure mentionnée aux articles L. 223-19, L. 225-38, L. 225-86, L. 226-10 ou L. 227-10 du présent code* ».

La loi « Grenelle II » incite en quelque sorte une société à prendre spontanément à sa charge la dette de dépollution d'une autre société, dès lors qu'elle détient au moins 10 % de son capital, en prévoyant alors

71 M.-E. Chauvière, *L'ordonnance n° 2014-863 du 31 juillet 2014 et les conventions réglementées : libéralisation ou renforcement du contrôle en matière fiscale ?* : *Option Finance* 10 nov. 2014, n° 1292, p. 32.

72 D. Schmidt, *Essai de systématisation des conflits d'intérêts* : D. 2013, p. 446.

l'application de la procédure des conventions réglementées. Certains auteurs contestent le bien-fondé d'une telle disposition : il est difficile d'admettre qu'une société paie spontanément la dette d'ores et déjà née du chef d'une autre personne morale, surtout si un simple lien de participation minoritaire les relie. On peut douter du respect de l'intérêt social de la société mère, indépendamment du respect ou non de la procédure des conventions réglementées imposée par la loi nouvelle. « *La faculté ouverte par le législateur, sous couvert d'une procédure spécifique, risque donc de rester vain mot, voire, pire, de donner l'impression que son respect donne un blanc-seing alors que les actionnaires pourraient être amenés à s'interroger sur l'opportunité d'un tel paiement* » 73.

On peut donc soulever quelques réserves face à cette prise en charge de la dette de dépollution d'autrui. Nonobstant, le droit fiscal devrait apprécier l'incitation créée par la loi « Grenelle II » à l'aune des objectifs du législateur, savoir une meilleure réparation des pollutions causées par les groupes de sociétés. Dès lors, **il serait malvenu d'opposer un acte anormal de gestion à une société mère s'engageant à prendre à sa charge la dette de dépollution de sa filiale**. Cependant, un tel vœu semble contredit par la jurisprudence rendue en matière de TVA : le Conseil d'État a en effet considéré dans une décision du 30 décembre 2011 que la TVA afférente à des opérations de dépollution payée par une société mère à la place de sa filiale n'ouvre pas droit à déduction chez la société mère, dès lors que la filiale ne lui a rendu aucun service en contrepartie et que la société mère n'avait aucune obligation de dépolluer les sites résultant d'une exploitation antérieure 74.

b) En l'absence de respect du formalisme sociétaire

17 – Dans les SA, la convention peut être annulée en l'absence d'autorisation du conseil ou en cas de refus d'autorisation si elle a eu des conséquences dommageables pour la société. Le dirigeant ou l'associé intéressé peut également voir sa responsabilité civile engagée et être tenu de réparer le préjudice subi par la société. Cette nullité peut cependant être couverte par un vote de l'assemblée sur rapport spécial des commissaires aux comptes exposant les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie (*C. com., art. L. 225-42*). Si l'autorisation du conseil a été obtenue, la seule sanction est la responsabilité personnelle de l'intéressé qui doit réparer le préjudice social (*C. com., art. L. 225-41*).

Quelle sera l'approche fiscale de telles conventions non autorisées ?

73 F. Barrière, *Le Grenelle II ou l'art législatif à l'envers ? À propos de certaines dispositions de droit des sociétés* : JCP E 2010, étude 1752.

74 CE, 8e et 3e ss-sect., 30 déc. 2011, n° 319835, min. c/ Sté Rhodia-Chimie, préc.

Dans les SA, l'acte non autorisé par le conseil peut encourir la nullité : il contrevient à l'obligation d'autorisation préalable et constitue donc un acte illicite au sens du droit des sociétés (même si l'illicéité peut être couverte par un vote spécial de l'assemblée). Cette illicéité rend-elle l'acte anormal au sens du droit fiscal ?

On connaît le débat en fiscalité entre illicéité et anormalité : en vertu de l'article 39,2 du CGI, les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants ne sont pas admises en déduction des impôts, tout comme les sommes versées à des agents publics étrangers à des fins de corruption ; cependant, une jurisprudence compréhensive s'est développée reposant sur l'idée qu'un acte, bien que répréhensible, n'en est pas moins un événement ordinaire de la vie économique 75. Ainsi, tout acte illicite n'est pas nécessairement constitutif d'un acte anormal de gestion : le seul critère de déductibilité d'une dépense doit être l'intérêt de l'entreprise, le caractère licite ou non de la dépense étant dès lors sans incidence 76. L'administration fiscale et le juge de l'impôt n'ont pas à s'immiscer dans la gestion de l'entreprise ni sanctionner la moralité des actes commis par la société 77. Dans ces conditions, l'absence d'autorisation de la convention ne saurait conduire automatiquement à la qualifier d'acte anormal de gestion.

Certains auteurs s'étonnent de ce courant jurisprudentiel qui considère que des pratiques illicites peuvent s'inscrire dans une gestion normale des entreprises 78. Mme le professeur Florence Deboissy s'interroge à juste titre : « Comment la Haute juridiction administrative de l'État peut-elle affirmer que le recel et l'escroquerie s'inscrivent dans une gestion commerciale normale et constituent des pratiques conformes à l'intérêt de l'entreprise ? (...) l'intérêt de l'entreprise ne saurait procéder d'une approche purement mercantile et poursuivre dans cette voie mène au non-sens juridique » 79. Elle reconnaît cependant qu'admettre un lien automatique entre illicéité et acte anormal de gestion reviendrait à confier à l'Administration le pouvoir d'apprécier la légalité d'une pratique puis au

75 D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, préc., p. 380, n° 645.

76 CE, 8e et 9e ss-sect., 7 janv. 2000, n° 186108, *Épx Philippe*, préc. – V. également CE, sect., 1er juill. 1983, n° 28315 : *JurisData* n° 1983-608023 ; *Dr. fisc.* 1984, n° 5, comm. 149, concl. P. Rivière ; *RJF* 10/1983, n° 1108, chron. M. de Guillenschmidt, p. 50. – CE, 7e et 9e. ss-sect., 11 juill. 1983, n° 33942 : *Dr. fisc.* 1984, n° 16, comm. 813, concl. D. Léger ; *RJF* 1983, n° 1109. – CE, 3e et 8e ss-sect., 30 déc. 2002, n° 230033, *Prieur* : *JurisData* n° 2002-080267 ; *Dr. fisc.* 2003, n° 20, comm. 370 ; *RJF* 3/2003, n° 260.

77 M. Cozian, *Illicéité et anormalité* : *Dr. fisc.* 1995, n° 51, 100097.

78 Cette jurisprudence du Conseil d'État est d'ailleurs en contradiction frontale avec celle de la chambre criminelle de la Cour de cassation en matière d'abus de biens sociaux, V. *Cass. crim.*, 27 oct. 1997, n° 96-83.698 : *JurisData* n° 1996-004190 ; *Bull. crim.* 1997, n° 352 ; *Rev. sociétés* 1997, p. 869, note B. Bouloc ; *Dr. pén.* 1998, comm. 21, note J.-H. Robert ; *JCP G* 1998, II, 10017, note M. Pralus.

79 *Obs. F. Deboissy sous CE, 8e et 9e ss-sect., 7 janv. 2000, n° 186108, Épx Philippe* : *RTD com.* 2000, p. 760, préc.

juge fiscal celui d'exercer un contrôle de légalité relevant d'un autre juge. Elle propose donc de distinguer plusieurs hypothèses : quand le contribuable a fait l'objet d'une condamnation par l'autorité compétente ou que l'illicéité est objective et incontestable (ne supposant aucune appréciation particulière ni recherche d'un élément intentionnel), le juge fiscal n'a d'autre choix que de refuser la déduction de la charge. En revanche, dans les autres hypothèses, il semble difficile d'exiger du juge fiscal qu'il se prononce sur la légalité d'une charge exposée par un contribuable.

Dans ces conditions, **l'absence d'autorisation d'une convention réglementée constituerait une « illicéité objective » permettant la qualification d'acte anormal de gestion.** Une telle solution, relativement sévère, devrait cependant être rejetée si la convention non autorisée est ensuite approuvée par l'assemblée. Quant aux conventions interdites que nous avons précédemment évoquées, savoir le prêt par la société à un associé ou dirigeant, leur « illicéité objective » en droit des sociétés devrait également conduire à une sanction du droit fiscal. Cette solution ne serait pas totalement inédite : en matière de frais exposés par des membres d'un conseil de surveillance d'une SA, il a été jugé qu'ils ne pouvaient être déduits du bénéfice imposable à défaut d'une décision d'autorisation prise par le conseil conformément à l'obligation édictée à l'article R. 225-60 du Code de commerce 80. Également, en matière de rémunérations des dirigeants, la déduction des résultats n'est pas possible si le formalisme sociétaire n'a pas été respecté 81. Le juge fiscal admet donc de tirer les conséquences d'une violation du formalisme sociétaire.

2° Les conventions soumises à approbation et la fiscalité

a) En cas de respect du formalisme

18 – Dans les SARL, le gérant (ou le commissaire aux comptes) présente à l'assemblée un rapport sur les conventions intervenues entre la société et l'un de ses dirigeants ou associés. Le gérant ou l'associé intéressé ne prend pas part au vote. S'il n'existe pas de commissaire aux comptes, les conventions conclues par un gérant non associé sont soumises à l'approbation préalable de l'assemblée (*C. com.*, art. L. 223-19) 82.

80 *CE*, 3e et 8e ss-sect., 20 juin 2012, n° 342753, *Sté Immotn*, venant aux droits de la *Sté Sofitec* : *JurisData* n° 2012-014801 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 46, comm. 515, note L. Chatain-Autajon.

81 *CAA Bordeaux*, 3e ch., 10 avr. 2001, n° 98BX00407, *Sté Sodatec* : *JurisData* n° 2001-162936 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 7, comm. 124, concl. M. Heinis ; *RJF* 8-9/2001, n° 1046. – *CE*, 7e et 8e ss-sect., 5 juin 1991, n° 68103, *SARL Bureau Chambeyron SARL* : *Dr. fisc.* 1992, n° 50, comm. 2338 ; *RJF* 8-9/1991, n° 1059. – *CE*, 8e et 3e ss-sect., 6 avr. 2001, n° 198233, *SA LPB-Intérim* : *JurisData* n° 2001-061965 ; *Rec. CE* 2001, tables p. 931 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 25, comm. 526 ; *RJF* 7/2001, n° 930 ; *BDCF* 7/2001, n° 92, concl. E. Mignon.

82 Les dispositions de cet article s'étendent aux conventions passées avec une société dont un associé indéfiniment responsable, gérant, administrateur, directeur général,

Dans les SAS, le président (ou le commissaire aux comptes) présente aux associés un rapport sur les conventions intervenues directement ou par personne interposée entre la société et son président, l'un de ses dirigeants, l'un de ses actionnaires disposant d'une fraction des droits de vote supérieure à 10 % ou, s'il s'agit d'une société actionnaire, la société la contrôlant au sens de l'article L. 233-3. Les associés statuent sur ce rapport (*C. com., art. L. 227-10*).

Le formalisme sociétaire dans les SARL et les SAS repose donc sur un contrôle *a posteriori* des conventions à risque : la convention est signée et les associés ne se prononcent sur son bien-fondé qu'au cours d'une assemblée générale postérieure. Carte blanche est donc laissée au dirigeant pour conclure la convention et les associés ne peuvent s'opposer à sa signature (sauf l'hypothèse d'une convention avec le gérant non associé de la SARL). La procédure de contrôle est donc moins aboutie qu'en matière de société anonyme.

Si la convention est approuvée, cela signifie que la majorité des associés a considéré qu'elle est conforme à l'intérêt social. Cet avis est-il opposable au fisc ? Dans un premier mouvement, on peut soutenir que les associés (hors cas d'abus du droit de vote) sont les plus aptes à juger de l'intérêt de la société et que leur position devrait être prise en compte par le droit fiscal. Dans un second mouvement, nous avons évoqué les difficultés de qualification de l'intérêt de l'entreprise en matière d'acte anormal de gestion. L'Administration doit démontrer que l'entreprise s'est appauvrie sans contrepartie : elle ne peut rejeter un acte en lui-même car il lui est interdit de s'immiscer dans la gestion sociale, mais elle peut en revanche remettre en cause les conséquences de cet acte sur le résultat imposable. « En d'autres termes, l'acte anormal de gestion est un instrument de lutte contre la déperdition de la matière fiscale, ce qui signifie que c'est la protection de l'intérêt de l'État qui est recherchée » 83. Dans ces conditions, **on peut craindre que l'appréciation de l'intérêt de la société par les associés n'ait que peu d'influence sur la qualification fiscale de la convention...**

b) En l'absence de respect du formalisme

19 – Dans les SARL et les SAS, les conventions non approuvées par l'assemblée produisent néanmoins leurs effets, à charge pour les personnes intéressées de supporter les conséquences du contrat préjudiciables à la société (*C. com., art. L. 223-19 et L. 227-10*).

Quelle sera l'approche fiscale de telles conventions non approuvées ?

membre du directoire ou membre du conseil de surveillance, est simultanément associé de la SARL.

83 M. Cozian et F. Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises, préc.*, p. 120, n° 235.

Le refus d'approbation sera un indice pertinent pour apprécier l'intérêt de la société dans la conclusion de la convention : un soupçon de contrariété à l'intérêt de l'entreprise flottera indéniablement sur l'acte... La qualification d'acte anormal de gestion semble fort probable, sauf aux dirigeants à démontrer l'existence d'un intérêt pour la société que la majorité des associés n'auraient pas pu ou voulu comprendre.

En conclusion, les conventions réglementées présentent des risques qui ne doivent pas être négligés par le fiscaliste. Les conventions interdites mettent en exergue un risque de violation de l'intérêt social qui doit évidemment être pris en compte. En revanche, la qualification précise et circonstanciée des conventions libres en droit des sociétés devrait au contraire aider le fiscaliste pour protéger ces actes d'une sanction au titre de l'acte anormal de gestion. L'application de la procédure d'autorisation et/ou d'approbation par les organes sociaux est quant à elle un indice précieux pour l'appréciation du respect de l'intérêt de l'entreprise par le praticien du droit fiscal. Au contraire, la violation du formalisme sociétaire renforcera indubitablement le risque de qualification en acte anormal de gestion...

2. Les conventions fiscales saisies par le droit des sociétés

20 – Certains contrats signés par une société avec ses associés, ses dirigeants ou une société liée relèvent d'une saine gestion fiscale alors que d'autres sont ostracisés par le droit fiscal. Ainsi des dispositions fiscales spécifiques viennent par exemple limiter la déduction de la charge induite par certaines conventions ou soumettre l'application d'un régime de faveur à la signature d'un autre type de contrat : ce sont ces conventions visées par un dispositif spécifique du droit fiscal que nous qualifions de « conventions fiscales » 84. Dès lors qu'une disposition fiscale fixe le sort d'une telle convention, quelle sera la grille de lecture du droit des sociétés en matière de conventions réglementées ? Nous évoquerons les conventions conclues pour organiser l'animation des holdings (**A**), les conventions d'intégration fiscale (**B**), les conventions de compte courant d'associé (**C**), les abandons de créance (**D**) ainsi que les conventions avec une société liée étrangère (**E**).

A. – Les conventions d'animation de groupe

21 – La mise en place de conventions d'animation de groupe est une nécessité pour l'application de certains régimes fiscaux de faveur (**1°**). Ces conventions relèvent du traitement des conventions réglementées (**2°**).

84 Sans prétendre à l'exhaustivité, nous n'évoquerons ici que les conventions qui nous sont apparues les plus fréquentes en matière de sociétés soumises à l'IS.

1° La nécessité des conventions d'animation en droit fiscal

22 – La notion de holding animatrice de groupe a pris une place considérable en droit fiscal. Elle conditionne en effet l'éligibilité à divers régimes de faveur : outre l'exonération d'ISF au titre des biens professionnels accordée aux détenteurs de titres de holdings animatrices (*CGI, art. 885 O bis*) 85, il faut notamment citer la réduction d'IR pour les souscriptions au capital de PME (*CGI, art. 199 terdecies-0 A*), l'abattement sur les plus-values de cession de valeurs mobilières (*CGI, art. 150 D*), l'abattement sur les droits de mutation dus sur les cessions d'entreprise aux salariés (*CGI, art. 732 ter*), l'abattement de 75 % sur les transmissions de société ayant fait l'objet d'un engagement Dutreil (*CGI, art. 787 B*), le paiement différé et fractionné des droits de donation ou succession sur les entreprises (*CGI, ann. III, art. 397 A et CGI, art. 404 GA à GD*)...

La notion de holding animatrice a été définie initialement par l'Administration avant d'être reprise dans des hypothèses très limitées par le législateur 86. L'Administration énonce qu'une holding animatrice est une société qui, outre la gestion d'un portefeuille de participations, participe activement à la conduite de la politique de son groupe et au contrôle des filiales et rend, le cas échéant et à titre purement interne au groupe, des services spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers. Ainsi, ces sociétés utilisent leurs participations dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale qui mobilise des moyens spécifiques 87. La notion a été légalisée à l'occasion de la loi de finances pour 2011 par les articles 199 terdecies-0 A et 885-0, V bis du CGI.

Il ressort de la jurisprudence que trois critères doivent être remplis au niveau de la holding pour bénéficier de la qualification d'« animatrice de groupe » : la mise en oeuvre de moyens tangibles même s'ils sont peu importants, l'existence juridique et matérielle de conventions de prestations de services entre la holding et les filiales et l'implication des dirigeants dans le contrôle et la politique du groupe 88. La mise en place d'une animation effective du groupe au sens fiscal impose donc la conclusion de conventions entre la société mère et ses filiales portant à la fois sur les prestations de services fournies par la holding à ses filiales et

85 V. également en matière d'ISF, l'exonération de 75 % des titres faisant l'objet d'un engagement Dutreil (*CGI, art. 885, I bis*), la souscription au capital de PME européennes (*CGI, art. 885, I ter*), la réduction d'ISF de 50 % de l'investissement au capital d'une PME dans la limite de 45 000 € (*CGI, art. 885-0, V bis*).

86 Sur l'origine de la notion, P. Neau-Leduc et J.-F. Desbuquois, *Bref retour sur la holding animatrice de groupe, ou l'histoire d'une pierre angulaire dangereusement descellée* : *Dr. fisc.* 2014, n° 13, 238.

87 *BOI-PAT-ISF-30-30-40-10*, 18 févr. 2013, § 140.

88 Sur l'analyse de cette jurisprudence, V. É. Pichet, *Holdings animatrices de groupe : théorie et pratiques* : *Dr. fisc.* 2014, n° 13, 237.

sur son implication politique et stratégique dans la gestion des filiales. Dans un arrêt du 27 septembre 2005, la Cour de cassation a reconnu le caractère animateur d'une société du fait d'une part du rôle essentiel de son dirigeant dans la détermination de la politique du groupe et d'autre part de l'existence de prestations de services de la holding au profit des filiales 89. En revanche, une décision de la même cour du 10 décembre 2013 a rejeté la qualification de société holding animatrice au motif qu'il n'était pas démontré que la société participait activement à la gestion des sociétés du groupe en prenant des décisions de politique commerciale ou d'orientation stratégique qui s'imposaient 90.

2° Le traitement des conventions d'animation en droit des sociétés

23 – Les conventions intervenant entre la holding et ses filiales, d'une importance fiscale capitale, relèvent indéniablement des conventions réglementées en droit des sociétés : du côté de la filiale d'une part, il s'agit d'une convention avec une société associée possédant une participation significative, du côté de la société mère d'autre part la présence de dirigeants communs est plus que probable. Dans ces conditions, quelle est l'approche sociétaire à retenir : ces conventions essentielles doivent-elles être considérées comme libres ou doivent-elles être nécessairement approuvées ?

La mission d'animation passe tout d'abord par la signature d'une convention de prestations de services entre la holding et sa filiale. Les modalités financières doivent en principe être conformes avec les conditions normales de pleine concurrence, mais le Conseil d'État a admis que la société mère facture ses prestations au prix de revient 91. La répartition de la facture entre les filiales doit par ailleurs s'effectuer selon une clef de répartition objective comme par exemple le chiffre d'affaires, mais il a été conseillé de choisir un autre critère plus proche de la réalité économique pour éviter tout risque d'acte anormal de gestion 92. Si l'on peut admettre le caractère courant d'une telle convention, ses conditions peuvent difficilement être qualifiées de normales dans l'hypothèse d'une facturation sans marge. Du côté de la filiale, une facturation au prix coûtant ne devrait cependant pas poser de difficulté et la convention pourrait relever du champ des conventions libres. L'exercice semble plus

89 Cass. com., 27 sept. 2005, n° 03-20.665, M. Gros : *JurisData* n° 2005-029931 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 50, comm. 811 ; *Rev. sociétés* 2005, p. 877, note J.-P. Dom ; *Bull. Joly Sociétés* 2006, n° 9, note J.-L. Médus ; *RJF* 1/2006, n° 100 ; *Bull. Joly Sociétés* 2006, n° 9, note J.-L. Médus.

90 Cass. com., 10 déc. 2013, n° 12-23.720, F-P+B, Mulliez : *JurisData* n° 2013-028686 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 13, comm. 244, note F. Deboissy ; *Dr. sociétés* 2014, comm. 74, note J.-L. Pierre ; *RJF* 2014, n° 404 ; *Rev. sociétés* 2014, p. 329, note N. Goulard et J.-P. Dom.

91 CE, sect., 24 févr. 1978, n° 2372 : *Dr. fisc.* 1978, n° 30, comm. 1212, concl. P. Rivière ; *RJF* 4/1978, n° 161, chron. M.-D. Hagelsteen, p. 106 et 107.

92 É. Pichet, *Holdings animatrices de groupe : théorie et pratiques*, préc., n° 32.

ardu du côté de la société mère, sauf à considérer que la pratique fiscale répétée de prestations de services intragroupe à prix coûtant rend ce comportement « normal ». Dès lors, une approche compréhensive de l'usage fiscal des conventions de prestations intragroupe facturées au prix de revient pourrait permettre la qualification de convention libre au sens du droit des sociétés. Si cette approche n'était pas retenue, une telle convention devrait cependant être autorisée par le conseil et l'assemblée : la motivation imposée par l'ordonnance du 31 juillet 2014 viserait alors la pratique fiscale reconnue en matière de prestations intragroupe.

La mission d'animation passe ensuite par une implication forte de la holding dans la gestion des filiales. Les dirigeants de la holding doivent siéger dans les organes sociaux des filiales et s'y impliquer⁹³. La société holding doit non seulement participer à la définition de la politique du groupe mais également le prouver : cette preuve repose essentiellement sur l'existence d'une convention d'animation et les rapports ou procès-verbaux des sociétés⁹⁴. Le contenu de la convention d'animation revêt une importance capitale : la convention doit prévoir expressément que la holding détermine la politique du groupe et que les filiales sont tenues de l'appliquer⁹⁵. Les procès-verbaux des conseils d'administration (ou de surveillance), de l'assemblée générale ou encore les rapports desdits conseils et des commissaires aux comptes vont par ailleurs conforter les stipulations de la convention d'animation : on voit ici le rôle crucial tenu par le respect du formalisme sociétaire des conventions réglementées.

La convention d'animation peut éventuellement être qualifiée de courante et conclue à des conditions normales pour la société mère compte tenu précisément de sa nature de holding ; en revanche cette qualification semble impossible pour la société filiale (il nous semble à tout le moins « anormal » qu'une société renonce sans broncher à toute autonomie stratégique ou commerciale...). La convention d'animation doit donc être soumise à la procédure d'agrément/autorisation chez la filiale. La convention sera vraisemblablement agréée par le conseil d'administration (ou de surveillance) qui est dominé par définition par la société mère. Une telle convention doit-elle nécessairement être autorisée par l'assemblée ? Au regard de l'intérêt du groupe, la réponse est évidemment positive ; au

93 Il a toutefois été jugé que le fait que le dirigeant d'une holding a également une fonction de direction dans l'une de ses filiales ne suffit pas à établir que cette société anime effectivement son groupe et participe activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales, V. *Cass. com.*, 21 juin 2011, n° 10-19.770, F-P+B, M. et Mme Bernard : *JurisData* n° 2011-012356 : *Bull. Joly* 2011, § 504, p. 1017, note F. Deboissy ; *Dr. fisc.* 2012, n° 5, comm. 124, note D. Barsus et J. Béguier ; *RJF* 2012, n° 1241 ; *Rev. sociétés* 2011, p. 581, note J.-P. Dom et N. Goulard.

94 P. Neau-Leduc et J.-F. Desbuquois, *Bref retour sur la holding animatrice de groupe, ou l'histoire d'une pierre angulaire dangereusement descellée, préc.*, n° 22.

95 *CA Paris*, 1^{re} ch., sect. B, 7 juill. 2006, n° 05/12395, M. Élias : *JurisData* n° 2006-314394 ; *RJF* 1/2007, n° 98.

regard de l'intérêt des associés minoritaires de la société filiale, la réponse est moins certaine... Peuvent-ils s'opposer à une telle convention compte tenu de ses implications fiscales majeures ? Ils pourraient certes rétorquer que la qualification de holding animatrice n'a qu'un intérêt pour les associés de la société mère et n'a aucune conséquence sur l'activité des sociétés filiales. On peut s'interroger sur les conséquences fiscales d'un tel vote défavorable des associés minoritaires de la filiale : l'Administration et le juge pourraient considérer que ce vote met en lumière une violation de l'intérêt social de la filiale et que la convention d'animation constitue donc un acte anormal de gestion. Situation paradoxale d'une convention « promue » par le droit fiscal, rejetée par les associés minoritaires, et requalifiée d'acte anormal de gestion 96... Un tel raisonnement semble certes assez théorique : tout laisse à penser qu'en pratique, la convention d'animation sera approuvée par le conseil et autorisée par l'assemblée de la filiale. En d'autres termes, la convention d'animation nécessaire en droit fiscal sera approuvée et autorisée en droit des sociétés.

Une dernière difficulté doit enfin être évoquée. La convention entre la holding et ses filiales doit définir les conditions de l'animation politique, stratégique et commerciale par la société mère mais une limite a été dressée par la jurisprudence 97 : la convention ne saurait viser une quelconque « prestation de direction » car il s'agit d'une prérogative de toute société qu'elle ne peut déléguer à aucune autre société, même à sa société mère 98. Cela étant, il a été souligné que la jurisprudence de la chambre commerciale de la Cour de cassation tolère une immixtion poussée de la société mère chez sa filiale, sans violer son autonomie juridique, malgré l'article L. 225-35 du Code de commerce qui réserve au conseil d'administration de déterminer les orientations de l'activité sociétaire et leur mise en œuvre 99.

B. – Les conventions d'intégration fiscale

96 Il faut souligner que le mécanisme de la holding animatrice impose une immixtion de la société mère chez sa filiale au mépris de l'autonomie de cette dernière : cette immixtion qui met à mal l'intérêt de la filiale s'oppose à la jurisprudence en matière d'acte anormal de gestion ci-dessus évoquée qui impose de préserver l'intérêt de la filiale nonobstant son appartenance à un groupe.

97 *Cass. com.*, 23 oct. 2012, n° 11-23.376, P+B, SARL PG conseil développement (PGCD) c/ Chatel-Louroz, préc.

98 É. Pichet, *Holdings animatrices de groupe : théorie et pratiques*, préc., n° 33 ; P. Fernoux, *Holding animatrice et notion de contrôle : et si l'on voyait les choses autrement ?*, *Dr. fisc.* 2015, n° 3, 48.

99 R. Poirier, *Holdings animatrices : de l'incomplète reconnaissance de l'activité économique en fiscalité interne aux problématiques de fiscalité internationale* : *Dr. fisc.* 2014, n° 13, 239. – *Cass. com.*, 20 janv. 1998, n° 04-15.414, SARL Toco International et a. c/SARL Sipafi : *Bull. Joly* 1998, p. 474, § 163, note J.-P. Dom. – *Cass. ass. plén.*, 9 oct. 2006, n° 06-11.056 : *JurisData* n° 2006-035300 ; *Bull. civ.* 2006, ass. plén. n° 11 ; *JCP E* 2006, II 10175, note T. Bonneau ; *RTD civ.* 2007, p. 115, obs. J. Mestre et B. Fages et p. 145, obs. P.-Y. Gauthier. – *Cass. com.*, 19 nov. 2013, n° 12-28.367, F-D, M. Philippe Martin ès qualités et a. c/ Sté Recylex (ancienne SA Metaleurop Nord) : *JurisData* n° 2013-026258 ; *Act. proc. coll.* 2014, alerte 16.

24 – Le régime de l'intégration fiscale mis en œuvre par l'article 223 A du CGI permet à une société mère de se constituer seule redevable de l'impôt dû sur l'ensemble des résultats du groupe constituant le périmètre d'intégration 100. La signature d'une convention d'intégration est généralement considérée comme nécessaire 101. Cette convention d'intégration fixe les modalités de répartition des impôts entre les sociétés du groupe pendant la vie du groupe ainsi que la détermination d'un mécanisme d'indemnisation en cas de sortie du groupe.

Une telle convention, intervenant entre les sociétés d'un même groupe, relève-t-elle du formalisme des conventions réglementées ?

La CNCC considère qu'une telle convention est une opération courante « eu égard au fait que le régime d'intégration est un régime de droit commun. Cette analyse est confortée par le succès du régime qui lui confère, si ce n'est un caractère courant, du moins un caractère fréquent » 102. Par ailleurs, la convention est qualifiée de normale si elle est « neutre », c'est-à-dire s'il s'agit d'une « convention équilibrée qui répartit de façon équitable les conséquences du régime et qui, pour le moins, n'est pas de nature à placer la filiale dans une situation moins bonne que celle qui aurait été la sienne en absence d'option pour le régime de l'intégration » 103. Dans son arrêt *Sté Wolseley Centers France*, le Conseil d'État a reconnu la liberté pour les groupes d'organiser la répartition de la charge ou de l'économie d'impôt entre les sociétés membres résultant du régime d'intégration à la condition « que les stipulations de cette convention procèdent à une répartition tenant compte des résultats propres de chaque société du groupe dans des conditions telles que cette répartition ne porte atteinte ni à l'intérêt social propre de chaque société ni aux droits des associés ou des actionnaires minoritaires » 104.

100 Des filiales françaises d'une mère établie dans l'Union européenne peuvent désormais constituer entre elles un groupe horizontal : V. [L. fin. rect. 2014](#), n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 63 : *Dr. fisc. 2015*, n° 1-2, comm. 20, note P. Fumenier, tirant les conséquences d'une décision de la Cour de justice de l'Union européenne qui a jugé contraire à la liberté d'établissement le régime néerlandais d'intégration fiscale proche du régime français, *CJUE*, 2e ch., 12 juin 2014, aff. C-39/13, *SCA Group Holding BV*, aff. C-40/13, X AG et C-41/13, *MSA International Holdings BV* : *Dr. fisc. 2014*, n° 37, comm. 524, note R. Schneider ; L. Leclercq, A.-M. Merle et J. Du Pasquier, *Groupes de sociétés : vers un régime de groupe entre sociétés sœurs ?* : *Dr. fisc. 2014*, n° 26, act. 347. – V. également *CAA Versailles*, 3e ch., 2 déc. 2014, n° 12VE03684, *Sté Zambon France*.

101 *Avis CNC*, 2 juin 1989, *Les règles comptables applicables aux sociétés qui optent pour le régime de l'intégration fiscale* : *Bull. CNCC* 1989, n° 74, p. 190. – *Rapp. CNCC, Les conventions réglementées et courantes, préc.*, p. 29.

102 *Rapp. CNCC, Les conventions réglementées et courantes, préc.*, p. 30.

103 *Ibidem*.

104 *CE*, 8e et 3e ss-sect., 12 mars 2010, n° 328424, *min. c/ Sté Wolseley Centers France* ; *Dr. fisc. 2010*, n° 15, comm. 272, concl. L. Olléon, note P. Durand et O. Fouquet ; *JCPE* 2010, 506, note B. Delaunay ; *RJF* 5/2010, n° 469, *chron. V. Daumas*,

Dès lors, il faut veiller à assurer pour la société filiale la neutralité de l'intégration tant pendant l'appartenance au groupe qu'à l'occasion de la sortie du groupe (notamment en cas de transfert à la société mère de ses déficits pendant la période d'intégration). La convention doit ainsi prévoir que la sortie du groupe n'aura pas de conséquence préjudiciable pour la filiale 105. À cet égard, il faut souligner que la décision de sortie du groupe sera nécessairement à l'initiative de la mère (à l'occasion d'une cession de participation par exemple) et que la filiale ne saurait souffrir d'une décision qui lui est imposée. **Ce n'est qu'à cette condition de neutralité que la convention d'intégration sera considérée comme courante et conclue à des conditions normales.**

En revanche, si la convention d'intégration ne garantit pas cette neutralité pour la filiale, elle risque de subir les foudres de l'acte anormal de gestion. Elle sera par ailleurs soumise au formalisme de l'autorisation/approbation par le conseil et l'assemblée. La motivation sera délicate à trouver pour les mandataires de la société filiale qui devront justifier que la situation lésionnaire subie par la société du fait de l'intégration fiscale pourrait être compensée par des avantages mesurables résultant de l'appartenance au groupe...

C. – Les comptes courants d'associé

25 – Le compte courant d'associé est une figure classique du droit des sociétés : il représente les sommes laissées par l'associé à la disposition de la société autres que sa part en capital. En vertu de l'article 39, 1, 3° du CGI, les intérêts qui sont servis à l'associé au titre de son compte courant sont déductibles dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit et les sociétés de financement pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans. Cette déduction est subordonnée à la condition que le capital ait été entièrement libéré. Pour les sommes mises à la disposition de la société par une entreprise liée, le taux maximum de rémunération est porté au

p. 370 ; BDCF 5/2010, n° 55 concl. L. Olléon. – J.-Y. Mercier, Conventions d'intégration fiscale : la liberté de conception enfin reconnue : Option Finance, 29 mars 2010, p. 28 et 29. – V. également CE, 8e et 3e ss-sect., 24 nov. 2010, n° 334032, min. c/ Sté Océ NV et CE, 8e et 3e ss-sect., 24 nov. 2010, n° 333867, Sté Saga et n° 333868, Sté Saga Air Transport : JurisData n° 2010-024089 : Dr. fisc. 2011, n° 10, comm. 245, concl. L. Olléon, note P. Durand et O. Fouquet ; Dr. sociétés 2011, comm. 41, note J.-L. Pierre ; RJF 2/2011, n° 150 et 151. – CE, 3e et 8e ss-sect., 5 juill. 2013, n° 351874, min. c/ Sté Kingfisher International France Ltd (KIFL) : JurisData n° 2013-014037 et CE, 3e et 8e ss-sect., 5 juill. 2013, n° 356781, min. c/ Sté Décathlon : Dr. fisc. 2013, n° 42, comm. 483, concl. V. Daumas, note O. Fouquet et P. Durand. – V. F. Gerner et E. Féna-Lagueny, Convention d'intégration fiscale : un enjeu sous-estimé : Option Finance 14 avr. 2014, p. 24.

105 T. com. Paris, 18 juin 1996, n° 95-100567. – T. com. Paris, 18 nov. 2004, n° 2003-023988-1.

taux du marché (le taux que l'entreprise aurait pu obtenir d'établissements financiers indépendants dans des conditions analogues) lorsqu'il est supérieur à la moyenne annuelle des taux effectifs précités (CGI, art. 212).

Le compte courant entre par nature dans le champ des conventions réglementées pour la société emprunteuse car conclu avec un associé (ainsi que pour l'associé prêteur s'il s'agit d'une société ayant des dirigeants communs avec l'emprunteuse). Peut-on présumer que cette convention est libre dès lors que le seuil d'intérêt déductible du droit fiscal est respecté ? On peut supposer qu'une telle convention est conclue à des conditions normales : en effet, l'objet de la réglementation fiscale est de limiter la déductibilité aux conditions usuelles du marché. Mais la convention de compte courant est-elle courante ? Une décision ancienne de la cour d'appel de Paris a considéré que l'ouverture d'un compte courant est une convention courante conclue à des conditions normales 106. Toutefois, des décisions plus récentes 107 ainsi que des réponses ministérielles 108 considèrent que l'ouverture d'un compte courant d'associé doit relever du formalisme de l'autorisation. Pour certains, cette position se justifie aisément si l'on considère qu'il n'entre pas dans l'objet social habituel d'une société d'effectuer des opérations financières avec ses associés 109. Nous n'en sommes pas convaincus : il est usuel pour une société d'emprunter les fonds dont elle a besoin pour son fonctionnement et le fait que le prêteur soit un associé n'efface pas le caractère courant de l'opération. D'ailleurs, certains auteurs considèrent également que la jurisprudence ne permet pas de dégager une solution incontestable sur l'assimilation ou non du compte courant à une opération courante 110. Dans ces conditions, nous estimons qu'**un compte courant d'associé dont les modalités respectent la réglementation fiscale devrait, en sa qualité de convention libre, échapper au formalisme sociétaire.**

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes soutient qu'il faut distinguer si la mise en place des comptes courants est envisagée par les statuts : « l'ouverture d'un compte courant à un administrateur et la fixation des modalités de fonctionnement dudit compte ne constituent pas des conventions réglementées lorsqu'elles sont prévues par les statuts » 111. Nous ne souscrivons pas à cette analyse : nous ne connaissons pas

106 CA Paris, 10 mai 1972 : Bull. Joly sociétés 1972, p. 502.

107 Cass. com., 22 juill. 1986 : JCP E 1987, 14930, note A. Viandier. – Pour une solution mitigée, Cass. com., 29 mars 1994, n° 887 D : Bull. Joly sociétés 1994, p. 803, note G. Fréchet, *La transformation d'une société à responsabilité limitée en société anonyme emporte-t-elle modification de conventions de comptes courants d'associés ?*

108 Cf. Note G. Fréchet sous Cass. com., 29 mars 1994, préc.

109 Ibidem.

110 J. Lasserre-Capdeville, *Comptes courants d'associés : Juridictionnaire Joly sociétés, étude EC 110, n° 145.*

111 Rapp. CNCC, *Les conventions réglementées et courantes, préc., p. 13.*

de texte ni de décision établissant une distinction entre l'ouverture d'un compte courant prévue par les statuts ou pas 112. Nous pensons plutôt que, dès lors que la réglementation fiscale est respectée, peu importent d'éventuelles dispositions statutaires, le compte courant relève des conventions libres.

En tout état de cause, si la convention de compte courant conforme à l'article 39, 1, 3° du CGI devait être approuvée ou autorisée, la motivation de l'opération reposerait essentiellement sur le caractère usuel de l'opération et ses conditions conformes au taux du marché.

Si en revanche, le taux d'intérêt versé au compte courant excède le plafond fixé par la réglementation fiscale, la convention relèvera naturellement du formalisme de l'autorisation/approbation. Toute la difficulté sera alors de trouver une raison objective justifiant des conditions financières anormales accordées à l'associé...

D. – Les abandons de créance

26 – Les abandons de créance sont soumis à un traitement fiscal particulier (**1°**) que nous apprécierons au regard du droit des sociétés (**2°**).

1° Présentation des abandons de créance en droit fiscal

27 – Le droit fiscal distingue les abandons de créance à titre commercial et les abandons de créance à titre financier. Lorsque l'abandon de créance est consenti à un partenaire commercial pour sauvegarder les débouchés de la société, l'abandon est déductible pour la société qui le consent 113. Les abandons à titre commercial consentis à une société du même groupe sont déductibles dans les mêmes conditions 114.

En revanche, il résulte de l'article 39, 13 du CGI que les abandons de créance à titre financier consentis par une société mère à sa filiale (ou consentis entre sociétés sœurs) ne sont pas déductibles. Cet article exclut en effet des charges déductibles les aides de toute nature consenties à

112 La réponse ministérielle sur laquelle le rapport CNCC fonde sa proposition ne fait aucune référence à une éventuelle mention statutaire relative à l'ouverture du compte courant, V. *Rép. min. à M. Liot* : JO Sénat Q 1974, p. 1084 ; *Bull. Joly Sociétés* 1974, p. 474, § 242.

113 CE, sect., 27 nov. 1981, n° 16814 : *JurisData* n° 1981-600618 ; *Dr. fisc.* 1982, n° 31, comm. 1630 ; *RJF* 1/1982, n° 7, concl. J.-F. Verny, p. 8 ; *Rev. sociétés* 1982 p. 321, note R. Blancher.

114 CE, 9e et 10e ss-sect., 1er mars 2004, n° 237013, *Sté AS Représentation* : *JurisData* n° 2004-080491 ; *Dr. fisc.* 2004, n° 37, comm. 669, concl. G. Goulard ; *Dr. sociétés* 2004, comm. 117, note J.-L. Pierre ; *RJF* 5/2004, n° 459 ; *Bull. Joly Sociétés* 2004, n° 160 p. 797, note J.-C. Parot.

une autre entreprise, à l'exception des aides à caractère commercial 115. En somme, tout abandon de créance à caractère financier entre sociétés, et notamment à l'intérieur d'un groupe, est traité comme un acte anormal de gestion... Cette règle, issue de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012, a pour objet de mettre fin à la pratique qui s'était développée de faire remonter chez la société mère les pertes de sa filiale via l'abandon de créance, plutôt que de procéder à une recapitalisation nécessaire de la filiale. Les débats parlementaires expliquent notamment que ces pratiques optimisantes se sont principalement développées à l'égard de filiales étrangères, conduisant à la remontée massive de pertes étrangères en France 116.

La détermination du caractère commercial ou financier d'un abandon de créance soulève parfois des difficultés en raison de l'existence simultanée de relations commerciales entre la société mère et sa filiale et des relations financières de mère à fille entre la société créancière et la société débitrice. Pour déterminer laquelle des deux motivations a pu justifier l'abandon de créance, la jurisprudence 117 ainsi que la doctrine administrative 118 recherchent les motifs prépondérants qui ont pu conduire à l'octroi de l'avantage en cause.

Enfin, l'article 39, 13 admet tout de même la déductibilité de l'aide à titre financier versée par une société à une entreprise soumise à une procédure de conciliation, sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire 119.

2° Appréciation des abandons de créance en droit des sociétés

28 – Le droit des sociétés ne distingue pas de façon formelle l'abandon de créance à titre commercial de l'abandon à titre financier. Dans un groupe de sociétés, la convention emportant abandon de créance doit normalement être soumise au formalisme des conventions réglementées (compte tenu du lien en capital entre l'emprunteuse et la prêteuse ou de l'existence de dirigeants communs).

115 Par symétrie, le montant de l'abandon n'est pas taxé au sein de la filiale débitrice si elle prend l'engagement d'augmenter son capital d'une somme équivalente à l'aide qui lui a été consentie, V. *CGI, art. 216 A*.

116 *Rapp. Sénat, Article 14 du Projet de loi de finances rectificative pour 2012*.

117 *CE, sect., 27 nov. 1981, n° 16814, préc.* – *CE, 7e et 9e ss-sect., 16 févr. 1983, n° 37868 : JurisData n° 1983-607495 ; Dr. fisc. 1983, comm. 1450, concl. C. Schricke ; RJF 4/1983, n° 492.* – *CE, 7e et 8e ss-sect., 27 juin 1984 n° 35030, min c/ Sté Courtaulds : JurisData n° 1984-601173 ; Dr. fisc. 1985, n° 22-23, comm. 1063, concl. Mme M.-A. Latournerie ; RJF 4/1983, n° 492 ; RJF 8-9/84 n° 937.*

118 *BOI-BIC-BASE-50-10, 29 janv. 2013, § 140*.

119 Dans ce cas, l'abandon de créance est déductible à hauteur de la situation nette négative de la filiale, et pour le montant excédant cette somme, à proportion des participations détenues par d'autres personnes que l'entreprise qui consent l'aide.

Du côté de la société débitrice, le contrat d'abandon ne peut être qualifié de convention libre du fait de son caractère inhabituel ; en revanche, une telle opération est aisée à motiver compte tenu de son intérêt évident pour la société.

Du côté de la société créancière, le contrat d'abandon ne relève objectivement pas des conventions courantes conclues à des conditions normales¹²⁰ ; il doit être soumis à la procédure d'autorisation/approbation dans laquelle les mandataires sociaux doivent démontrer l'intérêt de la société à l'opération. Ainsi l'opération sera justifiée pour la société s'il existe une contrepartie à la renonciation à sa créance : il peut s'agir d'un intérêt en termes de débouchés commerciaux, en termes de renommée, ou encore la nécessité de préserver la survie de la filiale pour sauvegarder la valeur de la participation... L'abandon de créance doit répondre à l'intérêt propre de la société prêteuse : si par exemple les difficultés financières de la filiale emprunteuse sont avérées, on peut admettre l'intérêt d'une mère à sauver cette filiale plutôt que de perdre son investissement (d'autant plus si une clause de retour à meilleure fortune est stipulée...). L'abandon de créance à caractère financier peut donc se justifier en droit des sociétés.

Dès lors, **le traitement fiscal défavorable des abandons de créance à titre financier consentis entre sociétés d'un même groupe n'a pas d'impact sur le formalisme sociétaire**. On peut expliquer cette déconnexion entre droit fiscal et droit des sociétés en la matière par l'objectif poursuivi par le législateur fiscal : la deuxième loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 n'a pas entendu protéger les intérêts de la société prêteuse mais plutôt ceux du fisc en évitant une érosion de la matière taxable. Dès lors qu'une disposition fiscale poursuit un objectif autre que la protection de l'entreprise, les solutions retenues en droit des sociétés et en droit fiscal peuvent difficilement converger...

E. – Les conventions avec une société liée étrangère

29 – La problématique des prix de transfert occupe une place importante tant en droit fiscal (**1°**) qu'en droit des sociétés (**2°**).

1° Le traitement fiscal des prix de transfert

30 – Le risque d'un acte anormal de gestion est particulièrement élevé lorsqu'une société française contracte avec une société étrangère appartenant au même groupe : on peut craindre que les flux financiers au départ de la France soient majorés afin de réduire la base imposable en

¹²⁰ Le contrat d'abandon de créances, qu'il y ait ou non clause de retour à meilleure fortune, constitue dans tous les cas une convention réglementée, le caractère habituel ne pouvant être présumé, V. *Bull. CNCC 1985, n° 57, p. 136 et 137.*

France et transférer le bénéfice taxable dans un pays tiers à la fiscalité plus favorable. L'article 57 du CGI met en place un dispositif visant à pallier ce risque : « *Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités (...). À défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement* ». L'article 57 présuppose qu'une société française peut délibérément contracter dans des conditions anormales au profit d'une société étrangère appartenant au même groupe. Il s'agit donc de comparer le prix des produits et services facturés à une société liée aux prix déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement : il faut identifier ce que sont des conditions contractuelles normales, autrement dit des conditions contractuelles « de pleine concurrence ». La méthode fiscale la plus fréquemment utilisée pour déterminer le prix de pleine concurrence est celle dite du « prix comparable sur un marché libre » 121 qui consiste à rechercher les situations comparables au regard de certains critères comme les caractéristiques des biens et services objet du contrat, les fonctions exercées et les risques assumés par les parties, l'impact financier des clauses figurant au contrat, etc. 122 L'analyse des prix de transfert impose donc une démarche rigoureuse basée sur l'appréciation économique dont procède l'évaluation d'une politique de prix au regard du principe de pleine concurrence 123.

Selon le Conseil d'État, l'application de l'article 57 impose à l'Administration de prouver d'abord l'existence d'un lien de dépendance entre les sociétés contractantes puis l'existence d'un avantage accordé par la société française à la société étrangère 124. En réponse, le contribuable doit alors démontrer la contrepartie à cet avantage 125. Le Conseil d'État a ainsi considéré comme légitime le fait pour une société d'accorder des prêts sans intérêt à une filiale étrangère en phase de démarrage 126 ou de

121 C. Silberztein, *La révision des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert* : *Dr. fisc.* 2011, n° 39, 501.

122 D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires, préc.*, p. 395, n° 661.

123 *Jurisprudence fiscale de la cour administrative d'appel de Paris, préc.*, n° 2.

124 CE, plén., 27 juill. 1988, n° 50020, SARL Boutique 2 M : *JurisData* n° 1988-600685 ; *Dr. fisc.* 1988, n° 49, comm. 2202 ; *RJF* 10/1988, n° 1139, concl. O. Fouquet, p. 577 et s. ; *GA*, 4e éd. n° 52.

125 Y. Bourtourault et M. Bénard, *Relations intragroupe, prix de transfert et acte anormal de gestion, Vers une convergence des règles de preuve applicables aux opérations nationales et internationales ?* : *Dr. fisc.* 2009, n° 50, 576.

126 CE, 8e et 9e ss-sect., 2 juin 1982, n° 23342, Cie générale de radiologie : *JurisData* n° 1982-600653 ; *Dr. fisc.* 1983, n° 6, comm. 191, concl. C. Schricke ; *JCP E* 1983, 14035, concl. C. Schricke, obs. DF ; *RJF* 7/1982, n° 637.

financer les dépenses de publicité d'une société assurant localement la distribution de ses produits 127.

2° L'approche sociétairé des prix de transfert

31 – La convention avec une société liée étrangère entre nécessairement dans le champ des conventions réglementées par le droit des sociétés : si la société française est une filiale d'une holding étrangère, il s'agira d'une convention avec un associé significatif ; si la société française est la société mère de la filiale étrangère, il y a de fortes chances que ces sociétés aient des dirigeants communs. Si la convention est conforme à l'article 57 du CGI, quelle sera sa qualification sociétairé ? En d'autres termes, une convention considérée comme fiscalement conclue à des conditions normales est-elle libre ou soumise au formalisme sociétairé ?

Si le prix des services ou des produits achetés par la société française ou vendus par elle à une société liée est un prix de pleine concurrence, payé selon des modalités communes, les conditions de la convention doivent être considérées comme normales au sens du droit des sociétés. Le droit des sociétés doit tout naturellement s'aligner sur l'appréhension fiscale de l'opération : on admettrait difficilement que des conditions tarifaires soient conformes au marché en droit fiscal et anormales en droit des sociétés !

La convention est-elle pour autant courante ? Tout dépendra des circonstances de fait : si la convention porte sur une opération relevant de l'objet social, la convention devra évidemment être qualifiée de libre et échapper à la procédure d'autorisation/approbation. En revanche, si la convention n'est pas courante (c'est-à-dire si elle ne relève pas à la fois de l'activité ordinaire de la société et des pratiques usuelles pour des sociétés placées dans une situation similaire), elle devrait subir le formalisme sociétairé d'autorisation/approbation.

Dans l'hypothèse inverse où le prix de ces services ou de ces produits n'est pas un prix de pleine concurrence, l'opération peut cependant être régulière au sens de l'article 57 du CGI si l'existence d'une contrepartie est démontrée par la société française. Le droit des sociétés ne peut pas ici considérer que la convention est normale et conclue dans des conditions courantes compte tenu de ses conditions financières. La convention relèvera donc du formalisme de l'autorisation/approbation par le conseil et/ou l'assemblée. On peut espérer que la contrepartie justifiant l'opération au sens de l'article 57 du CGI sera suffisante pour valider la convention en droit des sociétés et obtenir l'autorisation ou l'approbation du conseil et des associés. À cet égard, nous avons vu que désormais la décision d'autorisation des conventions réglementées par le conseil doit

127 CE, 8e et 9e ss-sect., 18 nov. 1983, n° 32817 : Dr. fisc. 1984, n° 13, comm. 647, concl. P.-F. Racine.

être motivée : la contrepartie validée par le droit fiscal sera un élément majeur de la motivation retenue par le conseil.

Enfin, si le prix des services ou des produits vendus ou achetés par la société française n'est pas un prix de pleine concurrence et que l'opération ne comporte pour elle aucune contrepartie, une telle convention ne peut être validée ni par le droit fiscal ni par le droit des sociétés. Sur quel fondement en effet obtenir une autorisation du conseil ou une approbation de l'assemblée ? L'intérêt de la société française étant visiblement violé, on conçoit mal quelle motivation pourrait être présentée par le conseil. À cet égard, nous avons déjà évoqué que l'intérêt du groupe ne justifie pas en droit français le sacrifice d'une filiale 128...

L'analyse de la réglementation des prix de transfert en parallèle avec celle des conventions réglementées met en exergue la nécessité pour les sociétés d'organiser en amont une réflexion objective sur les conventions projetées. Une analyse préalable des conventions devant intervenir dans un groupe doit être systématiquement mise en œuvre tant en droit fiscal qu'en droit des sociétés afin d'identifier la contrepartie attendue par la société. **L'approche économique de l'échange imposée par le droit fiscal apporte un fondement utile à l'analyse sociétaire de la convention.** Droit fiscal et droit des sociétés se rejoignent pour imposer un contrôle *a priori* des conventions sous le prisme de l'intérêt de la société.

32 – Ainsi, certaines conventions fréquemment mises en œuvre par le fiscaliste ne sont pas exemptes de risques en droit des sociétés : ainsi les conventions d'animation et les conventions d'intégration, si elles sont courantes en droit fiscal, ne revêtent pas nécessairement la même qualification en droit des sociétés. De telles conventions peuvent mettre à mal l'intérêt des filiales concernées et le juriste doit alors s'assurer que le formalisme sociétaire est bien respecté. Dans d'autres cas, le respect des contraintes fiscales fait présumer une conformité de la convention à l'intérêt social, qu'il s'agisse des transactions réalisées au prix de pleine concurrence ou des comptes courants d'associé dont l'intérêt respecte la limite du taux maximum fiscalement déductible : le praticien peut s'appuyer sur le respect de la règle fiscale pour justifier utilement la convention en droit des sociétés. Enfin, il est des hypothèses comme celle des abandons de créance où l'analyse sociétaire et l'analyse fiscale de la convention ne peuvent se rejoindre compte tenu de l'objectif propre de préservation des recettes publiques poursuivi par la loi fiscale.

Conclusion

128 Y. Bénard, *Groupe de sociétés : la jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice*, préc.

Au terme de cette analyse, il faut reconnaître qu'il est difficile de rapprocher le traitement des conventions réglementées en droit des sociétés et en droit fiscal tant le vocabulaire, les notions et les évolutions diffèrent : il faut bien admettre que les réflexes sont profondément différents chez les praticiens du droit fiscal et ceux du droit des sociétés. Toutefois, cet effort de cohérence est nécessaire : les analyses fiscales et sociétaires doivent être envisagées cumulativement dans une démarche associative et non simplement successive. Au surplus, cet effort de cohérence est utile : l'approche fiscale enrichit l'approche sociétaire et *vice versa*.¹²⁹ Quand les liaisons sont dangereuses, les pratiques du droit fiscal et du droit des sociétés doivent se rejoindre afin de limiter les risques tant pour les entreprises que pour leurs conseils.

Mots-Clés : Conventions réglementées - Articulation avec le droit fiscal

¹²⁹ Cet effort de cohérence est également dans l'air du temps, comme en atteste la « Charte sur la nouvelle gouvernance fiscale » issue des travaux du Comité « Place de Paris 2020 » présentée par le Ministre de l'Économie le 1^{er} décembre 2014. Cette Charte entend notamment rationaliser la norme fiscale par le recours à des définitions existantes : elle indique en effet qu'afin d'assurer une meilleure clarté et une meilleure accessibilité des règles fiscales, les projets d'articles de loi, de textes réglementaires ou d'instructions en matière fiscale devront chaque fois qu'un tel renvoi est possible utiliser l'une des définitions existant soit en matière fiscale, soit dans d'autres branches du droit (nous soulignons...).