

Rémunération des dirigeants de groupes : comment intégrer les récentes évolutions ?

Jeudi 14 novembre 2013

Sommaire

Introduction

- I. Refacturation de la rémunération des dirigeants – Jurisprudence de plus en plus stricte sur ces types de services
- II. La mise à disposition de personnel après la loi Cherpion du 28 juillet 2001
- III. Mobilité internationale et stock-options et actions gratuites : les évolutions jurisprudentielles
- IV. Article 9 du PLF 2014 : taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations versées par les entreprises

Conclusion

Introduction

Daniel Gutmann, avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre

I/ Refacturation de la rémunération des dirigeants –
Jurisprudence de plus en plus stricte sur ces types de
services

Jean-Eric Cros, avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre

I/ 1. Refacturation de la rémunération des dirigeants –
Jurisprudence de plus en plus stricte sur ces types de services

A. Rémunération du dirigeant d'une filiale, mis à disposition par la société mère

- Cass. com 14-09-2010

Annulation d'une convention de prestations de services relevant de la direction générale pour défaut de décision de rémunération des fonctions de direction.

B. Prestations de direction générale par une autre société

- Cass. com 23-10-2012

Annulation d'une convention recouvrant partiellement la direction d'une société pour défaut de cause.

- Cour d'appel de Paris 04-07-2013

Annulation d'une convention d'assistance, de management et de gestion pour défaut de cause.

I/ 1. Refacturation de la rémunération des dirigeants –
Jurisprudence de plus en plus stricte sur ces types de services

C. Conséquences de cette jurisprudence

- Sur les schémas « d'optimisation »
- Sur l'organisation des groupes
- Sur l'activation des « holding animatrices » au sens de l'ISF

I/ 1. Refacturation de la rémunération des dirigeants –
Jurisprudence de plus en plus stricte sur ces types de services

D. Préconisations

- Doter la société prestataire de moyens
- Essayer de diversifier les sociétés bénéficiaires des prestations
- Eviter les prestations de direction générale
- Respecter à la lettre les procédures légales ou statutaires
- Veiller à la transparence

I/ 2. Renforcement du contrôle et de la transparence par le code AFEP/MEDEF (et rapport du 10 octobre 2013 de l'AMF)

A. Le « SAY ON PAY »

Introduction à compter de janvier 2014 d'un vote consultatif sur les rémunérations des dirigeants.

B. Encadrement plus strict des éléments de rémunération

- Stock-options et actions gratuites : conditions de performance et obligations de conservation
- « Welcome bonus » : recrutement extérieur uniquement
- Indemnités de non-concurrence : possibilité d'y renoncer au moment du départ du dirigeant
- Indemnités de départ et de non-concurrence : plafonnement à deux ans
- Encadrement des « retraites chapeau »
- Encadrement des rémunérations variables pluriannuelles.

II/ La mise à disposition de personnel après la loi Cherpion du 28 juillet 2001

Pierre Bonneau, avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre

II/ 1. Principe d'interdiction des opérations de prêts de main d'œuvre à but lucratif

L'article L. 8241-1 du Code du travail pose un principe général d'interdiction des « opérations à but lucratif ayant pour objet exclusif le prêt de main d'œuvre » sous réserve de quelques exceptions (travail intérimaire, portage salarial, etc.)

Cass. Soc. 18 mai 2011 (n° 09-69.175) : La mise à disposition de salariés au sein d'un même groupe revêt un caractère lucratif dès lors qu'elle permet à l'entreprise utilisatrice de bénéficier d'un accroissement de flexibilité et d'économiser des frais de gestion. Remise en cause de la validité des opérations de mise à disposition de personnel à prix coutant.

II/ 2. Le principe de licéité des opérations de prêt de main d'œuvre (1/2)

- II/ 2.1. La loi Cherpion affirme la licéité des opération de prêt de main d'œuvre à « prix coutant »

« Une opération de prêt de main-d'œuvre ne poursuit pas de but lucratif lorsque l'entreprise prêteuse ne facture à l'entreprise utilisatrice, pendant la mise à disposition, que les salaires versés au salarié, les charges sociales afférentes et les frais professionnels remboursés à l'intéressé au titre de la mise à disposition ».

- Exclusion de la refacturation des taxes, frais de gestion de personnel, indemnités de rupture...

II/ 2. Le principe de licéité des opérations de prêt de main d'œuvre (2/2)

- II/2.2. Une licéité à des conditions contraignantes :
 - **L'accord du salarié concerné est requis par la signature d'un avenant au contrat de travail précisant :**
 - Le travail confié dans l'entreprise utilisatrice ;
 - Les horaires et le lieu d'exécution du travail ;
 - Les caractéristiques particulières du poste de travail.(peuvent être également prévues les conditions du retour, une période probatoire...)
 - **La conclusion d'une convention de mise à disposition entre l'entreprise prêteuse et l'entreprise utilisatrice qui :**
 - En définit la durée ;
 - Mentionne l'identité et la qualification du salarié concerné ;
 - Mentionne le mode de détermination des salaires, des charges sociales et des frais professionnels qui seront refacturés.
 - **La consultation avant la mise à disposition des instances représentatives du personnel des sociétés prêteuse et utilisatrice**

III/ Mobilité internationale, stock-options et actions gratuites : les évolutions jurisprudentielles

Edouard Milhac, avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre

III/ Mobilité internationale, stock-options et actions gratuites : les évolutions jurisprudentielles (1/2)

- La nature du gain d'acquisition qui constitue un salaire en droit interne était incertain pour l'application des conventions fiscales puisque ce salaire était imposable comme une plus-value.
- Deux arrêts récents viennent clarifier les choses :
 - CE 1^{er} octobre 2013 n°361440 :
 - le gain d'acquisition afférent à des stock-options réalisé par un salarié alors qu'il est non-résident a la nature d'un salaire et non d'une plus-value.
 - Dès lors que la période d'acquisition correspond à une période de travail en France, le départ de France ne permet pas d'échapper à l'impôt sur le revenu en France puisque le droit interne et les conventions fiscales donnent le droit d'imposer à la France.

III/ Mobilité internationale, stock-options et actions gratuites : les évolutions jurisprudentielles (2/2)

- CE 4 octobre 2013 n°351065 :
 - une indemnité de renonciation à des stock-options perçue par un mandataire social résident britannique sous l’empire de l’ancienne convention fiscale n’a pas la nature d’un salaire (article 15) faute d’emploi salarié;
 - ni la nature de tantièmes ou jetons de présence (article 16) faute d’une telle qualification juridique;
 - et relève de la clause balai de l’ancienne convention qui donne le droit d’imposer au pays de résidence.
- Cette jurisprudence est transposable aux gains d’acquisition des options et actions gratuites. Toutefois de nombreuses conventions fiscales, dont la nouvelle convention franco-britannique permette une imposition en France puisque « l’expression « emploi salarié » inclut notamment les fonctions de gérance ou de direction, autres que les fonctions visées à l’article 16, exercées dans une société soumise à l’impôt français sur les sociétés. »

III/ Mobilité internationale : le salary split

- Le salary split peut permettre une optimisation de la charge fiscale lorsque le salarié ou le mandataire social perçoit des actions gratuites ou des stock-options.
- Si une partie de la fonction est exercée en dehors de France, une partie du gain d'acquisition peut correspondre à un emploi en dehors de France qui ne devrait pas être imposable en France dès lors que le contribuable n'entend pas profiter de la clause de séjour temporaire des conventions fiscales. Le gain d'acquisition est alors uniquement pris en compte pour le calcul du taux effectif des autres revenus.
- Une question est de savoir si la rémunération versée par une filiale étrangère doit être prise en compte pour la taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations...

IV/ Article 9 du PLF 2014 : taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations versées par les entreprises

Christophe Frionnet, avocat associé, CMS Bureau Francis Lefebvre

IV/ 1. Champ d'application de la taxe (1/2)

– Articulation du dispositif :

- Article 9 PLF 2014 :

- « I. Les entreprises individuelles, les personnes morales, les sociétés, groupements ou organismes non dotés de la personnalité morale, qui exploitent une entreprise en France, acquittent une taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations attribuées en 2013 et 2014.

- II. La taxe est assise sur la part des rémunérations individuelles qui excède un million d'euros. »

- Seuil déclencheur de 1M€ par bénéficiaire
- Taux de 50% assis sur la fraction de la rémunération qui excède ce seuil
- Entreprises françaises ou établissements français de sociétés étrangères
- Pas de précision sur le lien entre entreprise/bénéficiaire

IV/ 1. Champ d'application de la taxe (2/2)

– Bénéficiaires :

- Salariés, mandataires sociaux, travailleurs non-salariés (TNS)
- A contrario ne sont pas visées les rémunérations perçues sous forme de résultats d'exploitation BNC/BIC/BA/RF...

– Types de rémunération :

- Traitements, salaires ou revenus assimilés ainsi que tous les avantages en argent ou en nature
- Jetons de présence
- Pensions, compléments de retraite, indemnités, allocation ou avantages assimilés attribués en raison du départ à la retraite
- Stock-options, actions gratuites, achat d'actions
- Bons de souscription de parts de créateur d'entreprise

IV/ 2. Cas particuliers (1/3)

- Cas de la pluralité des fonctions ou de la pluralité des filiales :
 - Exemple : un dirigeant ayant une rémunération de 1,5M € répartie sur deux filiales (750 000 € dans chacune) : quid ?
- Cas des groupes internationaux:
 - Assujettissement des entreprises françaises « *qui ont des salariés à l'étranger* » ;
 - Assujettissement des entreprises étrangères « *si elles ont une activité stable en France.* » (M. Bernard Cazeneuve - débat à l'AN)
- Cas de rémunérations différées:
 - Cas des bonus : paiements 2013/2014 ou attributions 2013/2014
 - IDR : distinction selon externalisation (déductibilité et donc taxe) ou non (provision non déductible)

IV/ 2. Cas particuliers (2/3)

– Cas des dispositifs d'épargne salariale

- Fait générateur : rattachement à l'année de décision d'attribution
- Assiette de la taxe :
 - Stock-options : juste valeur des options ou 25% de la valeur des actions à la date d'attribution
 - Attribution d'actions gratuites: juste valeur des actions ou valeur des actions à la date d'attribution
 - Bons de souscription de parts de créateur d'entreprise: juste valeur des bons attribués ou valeur des titres sur lesquels portent ces bons à la date d'attribution
- Juste Valeur : préconisations par les normes comptables internationales adoptées par le règlement (CE) n°1606/2002 du Parlement Européen et du Conseil du 19 juillet 2002
- Référence à la contribution patronale sur AGA et stock-options

IV/ 2. Cas particuliers (3/3)

- Société française qui refacture à une filiale étrangère
 - Absence de prise en compte du « coût net » dans le dispositif
- Filiale étrangère qui refacture à une société française
 - La société française paiera la taxe pour la rémunération du salarié employé par la filiale à l'étranger faisant l'objet de la refacturation

IV/ 3. Le plafond de 5%

– Détail de la mesure :

- « IV. Le montant de la taxe est plafonné à hauteur de 5% du chiffre d'affaire réalisé l'année au titre de laquelle la taxe est due. »

– Cas d'un CA exclusivement composé de la refacturation des rémunérations par une holding à sa filiale (holding animatrice)

• Exemple :

- Société M avec un salarié (brut salarial : 1,5M € ; coût patronal: 2,1M €) et qui refacture cette rémunération du fait de prestations de services à deux sociétés F pour 2,205M € (marge de 5% si prestation de services). Sa taxe est donc plafonnée à $2,205M * 5\% = 110\,250\,€$, alors que la taxe est initialement fixée à $(1,5M - 1M) * 50\% = 250\,000\,€$
- Cas où la société M ne refacture pas (hypothèse à valider selon les cas) : absence de CA, donc absence de taxe

Limites : problématiques d'acte normal ou non de gestion, de qualification de « holding animatrice » et penser à la situation de la holding en matière de taxe sur les salaires

IV/ 4. Nature de la taxe

– Acquiescement de la taxe

- Taxe exigible le 1er février 2014 (revenus 2013) et le 1er février 2015 (revenus 2014)
- Les amendements des députés de l'Assemblée Nationale favorables au repoussement de la taxe à 2015 ont été rejetés
- Taxe déclarée et liquidée au plus tard le 30 avril de son année d'exigibilité
- Dispositif dit « transitoire » selon le gouvernement

– Recouvrement et contrôle

- Même procédure, sanctions, garanties et privilège que la TVA

– Déductibilité de la taxe

- Oui pour le calcul de l'IS et de l'IR
- Non pour le calcul de la contribution additionnelle sur l'IS de 10,7%

Conclusion