

Taxe sur les hautes rémunérations : un champ d'application très large

N° Lexbase : N3113BUT



par Guillaume Massé, Avocat Associé, Marvell Avocats AARPI

Réf. : BoFip — Impôts, BOI-TPS -THR-20 140 430 (N° Lexbase : X8798AMS)

L'article 15 de la loi de finances pour 2014 (1) institue une taxe exceptionnelle sur les hautes rémunérations attribuées en 2013 et 2014, égale à 50 % de la fraction de la rémunération excédant un million d'euros. Elle a fait l'objet de commentaires récents de la part de l'administration (2) (cf. l'Encyclopédie "Droit fiscal" N° Lexbase : E6045EYK).

I — Qui est concerné par cette taxe ?

Le champ d'application est très large, car sont visées, les sociétés, mais également tout groupement ou organisme qui exploite une entreprise en France, ce qui devrait donc couvrir toute forme d'entreprise. L'objet de l'entité est sans importance, ce qui signifie qu'il peut s'agir aussi bien d'une société opérationnelle que d'une société *holding* (pure ou animatrice), dès lors que l'entité exploite une entreprise en France.

Pour une entreprise étrangère, la rémunération versée est prise en compte pour la taxe dès lors qu'elle dispose d'une filiale ou d'un établissement stable qui attribue une telle rémunération. Est également passible de la taxe, la rémunération versée en France par une société étrangère, qui y dispose d'une présence constitutive d'un établissement autonome, d'un agent dépendant ou d'un cycle commercial complet.

Dans l'hypothèse du versement par une société étrangère sans présence en France, cette rémunération devrait rester hors du champ de la taxe, sauf si, comme c'est souvent le cas en pratique, cette rémunération est refacturée par la société étrangère (en qualité d'employeur légal) à l'entité française. En effet, dans ce cas c'est alors l'entité française, même si elle n'est pas employeur mais seulement "utilisatrice" du salarié, qui devient redevable, comme le prévoit expressément le mécanisme anti-abus (3) destiné à prévenir une telle stratégie de contournement.

Si la rémunération est refacturée dans le cadre d'un contrat global d'assistance administrative (de type *management fees*) incluant une mise à disposition de personnel, la quote-part facturée à l'entreprise bénéficiaire du salarié doit être déduite de sa base d'imposition à la taxe pour être corrélativement incluse dans celle de la société bénéficiaire.

II — Quelles sont les rémunérations concernées ?

Les rémunérations suivantes sont visées par la taxe :

— les salaires et assimilés, la taxe visant les indemnités de rupture du contrat de travail, sans distinguer selon qu'elles sont imposables ou exonérées ;

— les jetons de présence (quel que soit leur régime fiscal) ;

— les pensions et indemnités attribués en raison du départ à la retraite. Le texte indique (4) que la taxe vise également des avantages postérieurs à l'emploi, tels que des pensions et compléments de retraite, notion qui devra être précisée dès lors que l'on sait que les engagements constitués par les entreprises à raison des régimes de retraite sont en revanche exclus de l'assiette de la taxe. Ainsi, sans doute, sont exclues les sommes versées au titre des régimes de retraite supplémentaire à prestations et cotisations définies (de type articles 39 N° [Lexbase : L3894IAH](#) et 83 N° [Lexbase : L3998I3H](#) du CGI) ;

— les sommes issues des mécanismes de rémunération collectifs (intéressement, participation et abondements de l'épargne salariale) ;

— les sommes issues des mécanismes d'actionnariat salarié individuels (*stock-options*, actions gratuites et BSPCE). Lorsqu'une société française attribue, dans le cadre d'un plan groupe, des actions gratuites existantes, elle doit comprendre dans l'assiette de la taxe les seules attributions d'actions aux bénéficiaires qui lui sont juridiquement liés.

S'il existe une convention de refacturation, la refacturation des charges et des moins-values subies au titre d'attributions d'actions gratuites existantes aux bénéficiaires de sociétés liées a pour effet de rendre ces charges et moins-values déductibles du résultat de la société attributrice des actions. Dans ce cas, cette dernière doit normalement les prendre en compte dans l'assiette de la taxe. Toutefois, si à raison de cette refacturation, la société attributrice des actions et la société liée sont toutes les deux redevables de la taxe, il est alors admis que la société attributrice puisse déduire du champ de la taxe les attributions ayant fait l'objet de la refacturation.

Lorsque l'attribution porte sur des actions nouvelles qui sont émises par une société implantée en France au profit de salariés de sociétés liées, chaque entreprise liée peut, sous certaines conditions, pratiquer la déduction des charges qu'elle subit du fait des actions émises au profit de ses propres salariés, sans refacturation préalable de ladite déduction par la société émettrice. Dans cette situation, chaque entreprise liée doit comprendre dans l'assiette de la taxe les attributions correspondant aux actions émises au profit de ses propres salariés ;

— les remboursements à d'autres entités des éléments de rémunération mentionnés ci-avant.

Si cette liste des rémunérations incluses dans le champ d'application de la taxe est limitative, elle apparaît en revanche comme très large, afin d'atteindre son objectif qui est de restreindre les rémunérations directes et indirectes considérées comme élevées, lesquelles sont souvent versées sous des formes diverses se cumulant.

Les bonus, et toutes formes de rémunérations non récurrentes sous leur forme les plus diverses, ont donc vocation à entrer dans le champ d'application de la taxe, le texte visant les rémunérations assimilées aux salaires, y inclus tous les avantages en argent ou en nature.

III — Comment la taxe est-elle calculée ?

Le seuil de un million d'euros s'apprécie par salarié, donc par personne, c'est à dire individuellement, même si les deux personnes font partie du même foyer fiscal (5).

La taxe est calculée en appliquant le taux de 50 % sur la seule fraction des rémunérations individuelles qui excède

un million d'euros. Son montant est cependant plafonné à hauteur de 5 % du chiffre d'affaires réalisé l'année au titre de laquelle elle est due.

Les rémunérations prises en compte dans l'assiette de la présente taxe doivent être retenues pour leurs montants bruts, c'est-à-dire avant prise en compte des cotisations sociales. Une question est celle d'identifier les cotisations sociales dont il s'agit.

Pour les salaires, comme le texte de loi fait référence aux montants bruts, on peut penser que c'est le salaire net (encaissé) majoré des cotisations sociales salariales, mais également des cotisations patronales, car toutes les cotisations sociales sont bien déductibles du résultat soumis à l'impôt sur les sociétés. **Toutefois**, le texte (6) retient comme montant un "*montant brut, c'est-à-dire avant déduction des cotisations sociales salariales et des contributions d'origine légale et conventionnelle*". **Cependant**, dans la mesure où le texte ne cite que les cotisations salariales, et non les cotisations patronales, c'est (peut-être) le montant figurant en haut du bulletin de salaire qui devrait être retenu, sauf à considérer que la notion de "*contributions d'origine légale et conventionnelle*", qui est un concept non défini par le texte, couvre en fait (sans le dire) également les cotisations sociales patronales. Cette dernière interprétation n'est pas évidente, notamment parce que l'on voit mal pourquoi seraient citées expressément les cotisations salariales, mais pas les cotisations patronales. En conséquence, le doute est permis quant à la prise en compte ou non des cotisations patronales dans l'appréciation du seuil de un million d'euros.

Pour les *stock-options*, l'assiette est égale, soit à la juste valeur des options (estimée pour l'établissement des comptes consolidés), soit à 25 % de la valeur des actions sur lesquelles portent ces options, à la date de la décision d'attribution.

Pour les actions gratuites, l'assiette est égale, soit à la juste valeur telle qu'elle est estimée pour l'établissement des comptes consolidés, soit à la valeur des actions à la date de la décision d'attribution.

Pour les BSPCE, l'assiette est égale soit à la valeur ou à la juste valeur des bons telle qu'elle est estimée pour l'établissement des comptes consolidés, soit à 25 % de la valeur des titres sur lesquels portent ces bons, à la date de la décision de l'attribution.

IV — Quand les rémunérations doivent-elles être prises en compte ?

L'année à retenir est celle de l'**inscription** dans la comptabilité de l'**engagement** de la société versante (7) vis-à-vis du salarié.

Le montant des rémunérations s'apprécie au titre de l'**année** au cours de laquelle la charge salariale est **prise en compte pour la détermination du résultat** (de la société versante), quelle que soit l'année de leur versement (8). Les éléments de rémunération sont pris en compte dans l'assiette de la taxe, lorsque le passif vis-à-vis du bénéficiaire des sommes est **certain** dans son principe et déterminé dans son montant (9).

Au contraire (10), les éléments de rémunération qui ne présentent **pas** le caractère d'un **passif certain** et qui sont seulement **comptabilisés en provisions** n'entrent pas dans l'assiette de la taxe.

Plus généralement, des rémunérations se rapportant au travail effectué au cours de l'exercice mais **non encore réglées à la clôture de l'exercice**, peuvent être déduites des résultats de cet exercice si et seulement si elles présentent le caractère d'une dette certaine : c'est-à-dire si l'entreprise a pris, envers les bénéficiaires avant la clôture de l'exercice concerné, un **engagement formel** quant au principe et au mode de calcul des sommes dues.

En revanche, en l'absence d'engagement formel chez la partie versante, ces rémunérations ne devraient pouvoir être déduites que du résultat de l'exercice au cours duquel elles sont effectivement **acquises et versées**. Cela devrait donc logiquement entraîner leur exclusion de l'assiette de la taxe. Il en va ainsi, par exemple, des rémunérations différées, dont l'acquisition définitive est liée à la réalisation d'une condition, c'est-à-dire à la survenance d'un événement futur et incertain, notamment si est exigée la réalisation d'une condition de présence pour que le bénéficiaire devienne titulaire d'un droit définitif sur des rémunérations variables différée (situation classique par exemple dans les métiers de la finance).

Lorsque la rémunération prend la forme de *stock-options*, d'actions gratuites ou de BSPCE, la rémunération correspondante est prise en compte l'année de la **décision d'attribution**. La date d'attribution est celle à laquelle l'organe social compétent de la société désigne les bénéficiaires des *incentives*, le nombre de titres qu'ils ont le droit de souscrire ou d'acheter et le prix auquel ils peuvent effectuer cette souscription ou cet achat. On s'interrogera sur une action en répétition de l'indu si les *incentives* ne sont finalement pas attribuées définitivement, notamment parce que des conditions à atteindre pour les salariés "*incentivés*" n'ont pas été atteintes.

En conséquence, en cas de restructuration d'entreprise se traduisant notamment par des modifications capitalistiques avec le règlement de management package, à chaque fois que les managers salariés préféreront bénéficier d'un engagement ferme du nouvel actionnaire majoritaire, dès le *closing*, cela devrait se traduire dans les comptes de l'actionnaire majoritaire dès l'exercice en cours, donc constituer un engagement ferme. S'il se réalise en 2013 ou 2014, cela entraînera l'exigibilité de la taxe. Pour éviter l'exigibilité de la taxe il faudrait que l'octroi de l'*incentive* soit conditionné par l'existence d'un aléa, ce qui fragiliserait l'exigibilité de la taxe si cet aléa est levé après 2014, mais également la situation du salarié "*incentivé*" titulaire d'un droit non ferme et définitif, donc non garanti.

V — Quelles modalités de calcul ?

L'entreprise ne doit pas soumettre à la taxe la somme globale des hautes rémunérations qu'elle acquitte, mais elle doit la calculer pour chaque personne concernée puisque, le **premier million** d'euros de rémunération n'est pas soumis à cette imposition. C'est donc bien un calcul par salarié.

La taxe devrait, en outre, être calculée entreprise par entreprise, y compris pour les **groupes** de sociétés. Ainsi, il est vraisemblable qu'une rémunération individuelle supérieure à un million d'euros, mais qui correspondrait par exemple à un salaire de 700 000 euros versé par une filiale et à des distributions d'actions gratuites par la société mère pour un montant de 400 000 euros ne donnerait pas lieu à taxation dès lors qu'aucune entreprise ne verse une somme supérieure à un million d'euros (rapport Sénat, n° 156, 21 novembre 2013, tome II, p. 44-45).

Sur cette question, le BoFip — Impôts définitif publié commentant la loi n'apporte pas de précision pour les groupes, hormis le cas mentionnée ci-dessus en cas de refacturation. Hormis le cas d'une fraude ou d'un abus de droit, on peut donc penser que, dans un groupe de société, il n'y a pas lieu de faire masse des rémunérations versées pour apprécier le seuil de un million d'euros. Il devrait en aller ainsi notamment en cas de sociétés non liées d'un point de vue capitalistique, pour lesquelles on peut penser qu'il serait, en principe, impossible de faire masse des rémunérations versées par les deux sociétés indépendantes pour apprécier le seuil de un million d'euros.

VI — Déclaration et paiement

Exigible au 1er février de l'année suivant celle au titre de laquelle les rémunérations sont prises en compte dans l'assiette, elle doit être **déclarée** sur le formulaire n° 3376-SD (Cerfa n° 04-2014), déposé au plus tard le 30 avril de l'année de l'exigibilité de la taxe.

La taxe constitue une charge déductible (11) de la base à l'impôt sur les sociétés de la société qui la verse, ce qui revient à limiter d'un tiers (taux de l'impôt sur les sociétés) le coût réel pour l'entreprise qui la verse.

- (1) Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 (N° Lexbase : L7405IYW).
- (2) Voir le BoFip — Impôts, BOI-TPS -THR-20 140 430 (N° Lexbase : X8798AMS)
- (3) Voir le BoFip — Impôts, BOI-TPS -THR-20 140 430, précité, § 260.
- (4) Voir le BoFip — Impôts, BOI-TPS -THR-20 140 430, précité, § 140.
- (5) Voir le BoFip — Impôts, BOI-TPS -THR-20 140 430, précité, § 470.
- (6) Voir le BoFip — Impôts, BOI-TPS -THR-20 140 430, précité, § 350.
- (7) Voir le BoFip — Impôts, BOI-TPS -THR-20 140 430, précité, § 300.
- (8) Voir le BoFip — Impôts, BOI-TPS -THR-20 140 430 , précité, § 310.
- (9) Voir le BoFip — Impôts, BOI-TPS -THR-20 140 430 , précité, § 320.
- (10) Voir le BoFip — Impôts, BOI-TPS -THR-20 140 430 , précité, § 320, al. 2.
- (11) Voir le BoFip — Impôts, BOI-TPS -THR-20 140 430 , précité, § 560.