



## Rémunération des associés dans des holdings personnelles d'exercice : Avis de tempête en cours

**Newsletter n°17-433 du 25 AVRIL 2017**

**Analyse par Pierre Yves Lagarde**



*Conseil auprès des dirigeants  
Sycomore family-office*

## *Cet article a été publié dans le dernier numéro de la Revue Ouverture n° 101 de février 2017*



Les modalités de rémunération des associés participant activement à l'exploitation, comme par exemple les sociétés d'expertise comptable, lorsque l'activité est exercée dans une société soumise à l'IS, peuvent prendre des formes assez variées.

Un schéma s'est beaucoup répandu ces dernières années : chaque associé crée une holding personnelle d'exercice, dans laquelle il appréhendera puis structurera sa rémunération, dont le montant brut sera facturé à la société d'exploitation, via une convention de prestation de services.

Depuis l'arrêt SAMO GESTION de septembre 2010 (Cass. Com., 14/09/2010, n° 09-16.084, Sté Samogestion c/ Sorepla), aggravé par l'arrêt MECASONIC ([Cass. Com.](#), 23/10/2012, n° 11-23376, Sté Mécasonic), nous connaissons le danger fiscal pesant sur les conventions de prestation de services. Quand la société payeuse ne semble pas nécessiter le service acheté, puisque le professionnel qui le produit lui est déjà rattaché (mandataire social, expert-comptable signataire, ...), elle encourt un risque de non déductibilité des honoraires payés, avec le double effet TVA et IS.

Une nouvelle ombre fiscale est ensuite venue griser l'horizon du régime mère-fille. La loi de finances rectificative pour 2015, sans créer beaucoup d'émoi pourtant, a instauré une clause anti-abus qui, au minimum, doit nous conduire à interpellier nos pratiques professionnelles par des inquiétudes nouvelles.

Cette clause anti-abus menace directement les stratégies dites « d'encapsulation » : une fraction des résultats annuels de la société opérationnelle est accumulée dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés, qui devient pour l'entrepreneur un véhicule d'investissement professionnel et/ou patrimonial. Plutôt que d'épargner à titre individuel - après avoir subi une taxation sociale et fiscale qui peut dépasser 60 % - il s'agit d'investir après le seul frottement de l'IS (15 %, 33,33 % ou 28% désormais). La solution, pour fonctionner, quand elle fonctionne, ce qui est tout sauf une vérité universelle - tout dépend de chaque cas d'espèce - a un besoin impérieux : bénéficier du régime mère-fille, selon lequel la distribution entre la société opérationnelle et la holding patrimoniale est taxée à 1,67 % seulement.



Il manquait le volet social pour compléter le panorama du risque. L'année 2016 a comblé cette « lacune ». Nous aurions volontiers attendu plus longtemps. D'autant plus que la jurisprudence s'apparente à un festival :

- 1) en janvier, la requalification des prestations de services en salaires, pour se chauffer ;
- 2) en mars, l'incrimination pénale du travail dissimulé, pour achever de frapper les esprits.

Aussi, il est apparu nécessaire d'examiner les risques sociaux grandissants qui menacent ces schémas de rémunération, puis de réfléchir aux solutions susceptibles de les sécuriser.

## I - Requalification en salaire des prestations de services

### L'arrêt de la cour d'appel de Caen du 29 janvier 2016

Dans cette affaire, d'anciens collaborateurs d'une société d'expertise comptable X, diplômés et associés de la société en question avaient créé des sociétés holdings d'exercice professionnel, dans lesquelles ils avaient tous la qualité de gérant majoritaire, non-salariés donc.

La société X avait conclu, avec chacune des sociétés personnelles d'exercice, dénommée « le consultant », une convention de prestation de services comptables prévoyant notamment la réalisation de missions au nom de la société X et pour son propre compte auprès des clients actuels et futurs de cette dernière, le versement d'une rémunération fixe payée le dernier jour de chaque mois complétée, le cas échéant et en fin d'année, d'un ajustement d'honoraires à convenir entre les parties en fonction des prestations effectuées, le remboursement des frais de transport, logement et repas sur présentation de justificatifs, l'adhésion à un régime de prévoyance et de retraite minimum proposé par le groupe.

La société X s'engageait à remettre au consultant les systèmes de gestion pour lui permettre de justifier de ses prestations auprès de ses clients. Elle pouvait lui confier à sa seule initiative des missions, au profit de l'une ou l'autre de ses propres filiales, et le consultant était tenu d'appliquer les méthodes et pratiques propres au groupe auquel appartenait la société X.

Par ailleurs, les conventions comportaient un préambule exposant que ces contrats étaient soumis aux dispositions du règlement intérieur du groupe, dont les dispositions prévalaient en cas de conflit.

Alors que le contrat prévoyait que le consultant était susceptible de réaliser d'autres prestations non concurrentes de celles de la société X dans les domaines administratifs et financiers, la cour a considéré que ces dispositions étaient vidées de leur substance par celles du règlement intérieur du groupe prévoyant que le consultant était lié par un accord d'exclusivité et qu'il ne pouvait en aucune manière réaliser d'autres missions, même non concurrentes, au profit d'autres sociétés ou entreprises individuelles, que le consultant devait consacrer 100 % de son activité professionnelle au service de sa mission auprès de la société X, et que le consultant ne pouvait en aucun cas déléguer sa mission, ni la sous-traiter même partiellement, ni engager de salariés aux fins d'exécution.

De plus, lors du contrôle, le directeur de la société X avait indiqué à l'USSAF que rien n'avait changé dans les conditions de travail de ses trois ex- collaborateurs.

Les premiers juges avaient donc estimé que les dispositions des conventions de prestations de services et leur exécution conforme démontraient que les gérants des sociétés de holding d'exercice professionnel exécutaient les prestations confiées par la société X dans un service organisé par cette dernière. Les gérants des holdings personnelles ne pouvaient pas constituer leur propre clientèle et la société X disposait également d'un pouvoir de sanction disciplinaire à leur égard, de sorte que les anciens salariés avaient par l'intermédiaire de leur propre société fourni chacun à la société appelante des prestations dans des conditions les plaçant dans un lien de subordination juridique permanente identique à celle du travailleur salarié constituant leur statut antérieur.

Selon la cour d'appel, ne sont pas de nature à combattre cette analyse l'affectio societatis propre à l'associé, l'indépendance de l'expert-comptable au sens de l'article 145 du code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, qu'il soit salarié ou non, les conditions d'exercice en interne au sein de la société X relatives au suivi de clientèle, stratégie, recrutement et pouvoir de signature, le statut d'associé ou la fonction de directeur général délégué de la société X des gérants, en ce qu'il ne sont pas incompatibles avec l'existence d'un contrat de travail.

Il s'agit bien évidemment d'un arrêt d'espèce, rendu dans un contexte bien particulier, celui d'une firme ayant particulièrement verrouillé sa relation avec ses directeurs diplômés, et ce verrouillage s'est retourné contre les deux parties au contrat.

On ne peut donc pas en tirer comme conséquence que l'organisation d'un groupe d'expertise comptable reposant sur l'intervention des associés via des holdings personnelles d'exercice sera systématiquement remise en question par l'URSSAF, avec à la clé une requalification des prestations de services en contrat de travail. Mais cet arrêt semble constituer un tournant. Il illustre l'attention nouvelle portée par l'URSSAF à ce genre de schémas.

## 2 - La jurisprudence pénale : l'arrêt de la chambre criminelle de la Cour de cassation

L'arrêt de la chambre criminelle de la cour de Cassation du 30 mars 2016

Pour retenir les trois prévenus dans les liens de la prévention d'exécution d'un travail dissimulé par dissimulation d'activité, l'arrêt relève qu'il ressort du procès-verbal de l'URSSAF que les sociétés X... et associés, ont exercé leur activité d'expertise comptable sans procéder aux déclarations sociales obligatoires destinées à l'URSSAF ... , et que M. X..., expert-comptable, ne pouvait ignorer les lois sociales et fiscales, la nature des documents clairs et précis à fournir à l'URSSAF, ainsi que les délais impartis pour le faire, et qu'il a agi pour le compte de ces deux sociétés.

L'obligation de procéder aux déclarations qui doivent être faites aux organismes de protection sociale ou à l'administration fiscale en vertu des dispositions en vigueur, dont la méconnaissance constitue, selon le paragraphe 2° de l'article L. 8221-3 du code du travail, l'une des formes du délit de travail dissimulé par dissimulation d'activité incriminé par ce texte, concerne :

- tant la déclaration initiale de l'activité économique ;
- que les déclarations périodiques.

## 3 - Une solution de nature à réduire les risques : l'Associé Professionnel Interne (API)



Entre juin et décembre 2004, les sociétés d'exercice libéral (SEL) se sont beaucoup développées, pour deux mauvaises raisons.

D'abord, l'effet d'aubaine de « l'exonération Sarkozy » qui permettait de vendre fonds de commerce ou clientèle, sans droits d'enregistrement ni impôt de plus-value, à concurrence de 300.000 €. A cette stratégie fiscale agressive, qui a souvent dégénéré en abus de droit fiscal, s'est ajoutée une autre démarche agressive, sociale cette fois : le néo gérant de SELARL ne percevait plus qu'une rémunération très faible, voire nulle, et privilégiait les dividendes, afin d'échapper aux charges sociales. Nous subissons encore les conséquences de ces errements, avec l'assujettissement des dividendes de SARL depuis 2013, dans la droite ligne du dispositif anti abus qui s'est imposé aux SELARL dès 2009.

Les SEL possèdent néanmoins de nombreux atouts, et parmi ces atouts, le plus méconnu est sans conteste le statut d'Associé Professionnel Interne. Il offre pourtant des avantages parfois décisifs, au moment où la jurisprudence sociale a commencé, comme évoqué ci-dessus, à censurer la déportation des rémunérations dans des sociétés ad hoc.

Pour comprendre la notion d'API, il faut se souvenir que l'associé d'une société libérale peut assumer deux responsabilités : l'exercice d'un mandat social, le cas échéant, et, toujours, l'exercice professionnel de son métier d'avocat, de notaire, d'expert-comptable ou de commissaire aux comptes, notamment.

Le statut d'API est celui qui correspond à l'exercice professionnel. Il s'agit d'un statut social de non-salarié, tandis que le statut social du mandat social dépendra de la forme juridique choisie, comme le résume le tableau synthétique ci-dessous.

<b>Statut</b>	<b>Régime social</b>	<b>Régime fiscal</b>
Président de SELAFA ou SELAS	Salarié assimilé	Traitements et salaires
Gérant minoritaire de SELARL	Salarié assimilé	Traitements et salaires
Gérant majoritaire de SELARL	Non salarié	Article 62 du CGI
Associé professionnel interne	Non salarié	Traitements et salaires

#### **Exemple d'application :**

X est expert-comptable associé d'une SELAS. Il en est le président et, bien entendu, y exerce son métier d'expert-comptable. Il est rémunéré 24.000 € par an pour l'exercice de son mandat, sous un statut social d'assimilé salarié.

Son exercice professionnel étant largement dominant dans son agenda, il perçoit, au titre de ses fonctions techniques, 226.000 € par an. Cette rémunération technique relève du statut d'API et constitue donc un revenu non salarié.

#### **L'API permet de préserver une gouvernance resserrée**

Un des moyens traditionnels pour se placer sous le statut de non-salarié, c'est de réunir les associés dans un collège de cogérance. Mais, quand les associés sont nombreux, cette multiplicité des gérants est généralement écartée, du fait des difficultés de gouvernance qu'elle implique.

La solution API résout le problème : l'API est un non-salarié, certes, mais pas un mandataire social.

#### **L'API offre une alternative aux sociétés de rémunération, en grand danger fiscal et social**

Le statut d'API est désormais parfaitement balisé, tant socialement que fiscalement, à la fois par la jurisprudence, les circulaires administratives et le BOFIP. Nous en connaissons parfaitement les avantages, les inconvénients et les difficultés d'application.

Il s'agit pour le praticien d'une solution précieuse, quand des associés veulent devenir ou rester non-salariés, tout en préservant une gouvernance à quelques têtes et ne souhaitent pas (ou plus) s'aventurer dans les sociétés de rémunération.

Le statut d'API permet au professionnel libéral d'être payé là où il travaille. C'est peu sophistiqué mais efficace, sur le terrain de la prévention du risque social.

## Nos prochaines formations consacrées aux stratégies de rémunération et aux sociétés holding...

<b>PARIS</b>	Stratégies de rémunération	<b>4 ET 5 MAI</b> <b>14 heures</b>	PIERRE YVES LAGARDE	DETAILS ET INSCRIPTIONS <a href="#">ICI</a>
<b>PARIS</b>	Les bons choix pour l'exercice d'une activité libérale	<b>22 JUIN</b> <b>7 HEURES</b>	PIERRE YVES LAGARDE	DETAILS ET INSCRIPTIONS <a href="#">ICI</a>
<b>LYON</b>	Les sociétés holding Analyse juridique sociale et fiscale	<b>21 ET 22 SEPTEMBRE</b> <b>15 HEURES</b>	PIERRE YVES LAGARDE ET JACQUES DUHEM	DETAILS ET INSCRIPTIONS <a href="#">ICI</a>
<b>PARIS</b>	Les sociétés holding Analyse juridique sociale et fiscale	<b>16 ET 17 NOVEMBRE</b> <b>15 HEURES</b>	PIERRE YVES LAGARDE ET JACQUES DUHEM	DETAILS ET INSCRIPTIONS <a href="#">ICI</a>

## Nos prochaines formations consacrées à l'immobilier...

Ces formations sont validantes au titre des obligations des intermédiaires immobiliers.



<b>LYON</b>	Immobilier d'entreprise	<b>18 ET 19 MAI</b> <b>14 heures</b>	FREDERIC AUMONT	DETAILS ET INSCRIPTIONS <a href="#">ICI</a>
<b>PARIS</b>	Approche patrimoniale de l'immobilier	<b>13 ET 14 JUIN MARS</b> <b>14 HEURES</b>	STEPHANE PILLEYRE ET JACQUES DUHEM	DETAILS ET INSCRIPTIONS <a href="#">ICI</a>

<b>PARIS</b>	Le loueur en meublé : Un OVNI fiscal	<b>23 JUIN</b> <b>7 HEURES</b>	<b>STEPHANE PILLEYRE ET JACQUES DUHEM</b>	<b>DETAILS ET INSCRIPTIONS</b> <a href="#">ICI</a>
<b>PARIS</b>	Immobilier d'entreprise	<b>4 ET 5 JUILLET</b> <b>14 HEURES</b>	<b>FREDERIC AUMONT</b>	<b>DETAILS ET INSCRIPTIONS</b> <a href="#">ICI</a>

## Nos autres formations...

<b>PARIS</b>	Les fondamentaux de la fiscalité patrimoniale	<b>30 ET 31 MAI</b> <b>14 HEURES</b>	<b>JACQUES DUHEM</b>	<b>DETAILS ET INSCRIPTIONS</b> <a href="#">ICI</a>
<b>PARIS</b>	Démembrement et principales conséquences fiscales	<b>1<sup>er</sup> JUIN</b> <b>7 HEURES</b>	<b>JACQUES DUHEM</b>	<b>DETAILS ET INSCRIPTIONS</b> <a href="#">ICI</a>
<b>LYON</b>	Fiscalité de la transmission à titre onéreux de la société opérationnelle	<b>8 ET 9 JUIN</b> <b>14 HEURES</b>	<b>JACQUES DUHEM</b>	<b>DETAILS ET INSCRIPTIONS</b> <a href="#">ICI</a>
<b>PARIS</b>	Fiscalité de l'entreprise et du chef d'entreprise	<b>14 ET 15 JUIN</b> <b>14 HEURES</b>	<b>JACQUES DUHEM</b>	<b>DETAILS ET INSCRIPTIONS</b> <a href="#">ICI</a>
<b>PARIS</b>	Délocalisation des biens et des personnes : Analyse juridique et fiscale	<b>20 JUIN</b> <b>7 HEURES</b>	<b>YASEMIN BAILLY SELVI</b>	<b>DETAILS ET INSCRIPTIONS</b> <a href="#">ICI</a>



<b>PARIS</b>	Assurance-vie et stratégies patrimoniales	<b>28 JUIN</b> <b>7 HEURES</b>	<b>STEPHANE PILLEYRE</b>	DETAILS ET INSCRIPTIONS <a href="#">ICI</a>
<b>PARIS</b>	Les clés pour une bonne stratégie retraite	<b>29 JUIN</b> <b>7 HEURES</b>	<b>VALERIE BATIGNE</b>	DETAILS ET INSCRIPTIONS <a href="#">ICI</a>
<b>PARIS</b>	La mise en œuvre du conseil patrimonial	<b>29 et 30 JUIN</b> <b>14 HEURES</b>	<b>STEPHANE PILLEYRE</b>	DETAILS ET INSCRIPTIONS <a href="#">ICI</a>
<b>LYON</b>	La transmission à titre gratuit du patrimoine professionnel	<b>3 JUILLET</b> <b>7 HEURES</b>	<b>FREDERIC AUMONT</b>	DETAILS ET INSCRIPTIONS <a href="#">ICI</a>
<b>LYON</b>	L'ISF et le patrimoine professionnel	<b>4 JUILLET</b> <b>7 HEURES</b>	<b>YASEMIN BAILLY SELVI</b>	DETAILS ET INSCRIPTIONS <a href="#">ICI</a>

## **PENSEZ A RESERVER VOS PLACES POUR NOTRE SEMINAIRE DE RENTREE**



### **LES 31 AOUT ET 1<sup>ER</sup> SEPTEMBRE 2017 A CLERMONT FERRAND**

**CONSACRE A LA PRATIQUE DE L'INGENIERIE PATRIMONIALE APRES LES ECHEANCES LEGISLATIVES**

**15 HEURES DE FORMATION**

**JACQUES DUHEM ET STEPHANE PILLEYRE** : Panorama de l'actualité juridique et fiscale. Que reste t-il de la fiscalité patrimoniale après les élections et la loi de finance rectificative



**PIERRE YVES LAGARDE** : Quelles sont les nouveautés en matière de protection sociale et de rémunération des dirigeants ?

**VALERIE BATIGNE** : Comment élaborer dans ce nouveau contexte une stratégie retraite objective ?

[DETAILS ET INSCRIPTIONS ICI](#)

**NOMBRE DE PLACES LIMITE**