

1189 Le prêt de main-d'œuvre entre entreprises : les obligations en matière de refacturation

Florian CARRIÈRE,
avocat, cabinet Vivant Chiss



Le régime juridique du prêt de main d'œuvre à but non lucratif a été enrichi par les ordonnances du 22 septembre 2017 d'un nouveau cas de recours. Désormais, dans certaines situations, une opération de mise à disposition peut s'opérer entre deux entreprises moyennant une refacturation inférieure au coût réel du salarié. Toutefois à y regarder de plus près, cette réforme présente de nombreuses zones d'ombre et inconvénients qui atténuent grandement son attractivité pour les entreprises.

Dans une indifférence quasi générale, les ordonnances du 22 septembre 2017 ont institué dans le Code du travail un nouveau dispositif de prêt de main d'œuvre à but non lucratif censé corriger les lacunes de la loi « Cherpion » du 28 juillet 2011¹ en matière de refacturation. L'objectif du Gouvernement était d'établir un cadre juridique autorisant la sous-facturation dans les opérations de mise à disposition. Il s'agissait en effet d'un frein majeur au développement du prêt de main-d'œuvre puisque jusqu'alors toute opération de prêt de main-d'œuvre à but non lucratif obligeait l'entreprise prêteuse à refacturer strictement à l'entreprise d'accueil **les salaires, charges sociales** et éventuels **frais professionnels** du collaborateur mis à sa disposition (*C. trav., art. L. 8241-1*). Or, l'entreprise d'accueil n'a pas toujours la surface financière nécessaire pour assumer une refacturation à prix coûtant du salarié prêté. Face à cette contrainte, les entreprises décidaient soit d'abandonner purement et simplement leur projet, soit de recourir à des artifices juridiques aussi complexes que fragiles en orchestrant des flux financiers entre elles pour rendre *in fine* l'opération neutre pour l'entreprise d'accueil (refacturation à prix coûtant de la mise à disposition du salarié et envoi concomitamment par l'entreprise d'accueil d'une facture pour une prestation fictive à l'entreprise prêteuse).

Partant du constat que le prêt de main d'œuvre peut être un outil pour accroître les relations de partenariat entre les grands groupes et les PME, le Gouvernement a décidé de lever ce frein de la refacturation. Si l'objectif initial était louable, la dernière version du texte laisse cependant perplexe quant à son intérêt économique pour les entreprises. En effet, le champ d'application de ce nouveau dispositif est considérablement réduit (1) et ses implications fiscales sont manifestement mal définies (2). Dans ces conditions, il y a fort à parier que cette nouvelle forme de prêt de main-d'œuvre ne rencontrera malheureusement pas son public... du moins pas sans un nouveau coup de crayon du législateur.

1. Une sous-facturation inaccessible pour la majorité des entreprises

À la différence de la loi « Cherpion », le prêt de main-d'œuvre à but non lucratif prévu à l'article L. 8241-3 du Code du travail ne s'applique pas à l'ensemble des entreprises du secteur privé. Manifestement, le Gouvernement n'a pas souhaité ouvrir les vannes de la sous-facturation et l'a donc strictement limité, au risque de réduire considérablement son attractivité.

• **Du côté du prêteur**, seules sont éligibles les entreprises employant **au moins 5 000 salariés** ou appartenant à un groupe d'au moins 5 000 salariés².

1. V. *C. trav., art. L. 8241-3*. – Le prêt de main d'œuvre de type « Cherpion » continue à s'appliquer à toutes les entreprises qui pratiquent le prêt de main d'œuvre à but non lucratif sans entrer dans le champ d'application de l'article L. 8241-3 (*C. trav., art. L. 8241-2*).

2. Il faut prendre en compte l'effectif de l'entreprise au dernier jour de l'année précédente (*C. trav., art. L. 8241-3*).

Ce seuil a malheureusement été retenu de manière assez technocratique en référence à la définition d'une grande entreprise selon l'INSEE³. Pourtant, d'après une étude de l'INSEE réalisée en 2015, seules 243 entreprises en France employaient au moins 5 000 salariés... Même si les chiffres ont probablement évolué depuis, cela ne fait pas beaucoup de potentielles entreprises prêteuses... D'autant que le texte ne précise pas s'il convient de prendre en compte les salariés du groupe employés au sein d'entreprises ou d'établissements situés à l'étranger. À cet égard, une précision de l'Administration serait la bienvenue, même s'il est probable que le ministère du travail considère, à l'instar de la circulaire de 2013⁴ sur le contrat de génération, que « l'effectif du groupe à prendre en considération, est apprécié au regard des entreprises et établissements de ce groupe soumis au respect de la législation française ». À l'évidence, cette restriction réduirait à peu de chagrin le nombre d'entreprises éligibles au dispositif de sous-facturation.

• **Du côté de l'utilisateur**, le dispositif ne s'adressait initialement qu'aux entreprises puisque la mobilité du salarié ne pouvait s'opérer que d'une entreprise vers une autre⁵.

Sont visées :

– les entreprises de moins de 8 ans d'existence au moment de la mise à disposition⁶,

– les PME d'au maximum 250 salariés⁷.

• En outre, le dispositif ne peut pas s'appliquer entre deux entreprises appartenant à un même groupe au sens des dispositions de l'article L. 233-1, des I et II de l'article L. 233-3 et de l'article L. 233-16 du Code de commerce. Cela implique qu'une telle mise à disposition est exclue lorsque l'une des deux entreprises :

– possède plus de la moitié du capital de l'autre ;

– détient directement ou indirectement une fraction du capital de l'autre, lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;

– dispose seule de la majorité des droits de vote dans l'autre société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;

– détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ;

– est associée ou actionnaire de l'autre société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société ;

– est associée ou actionnaire de l'autre société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société.

– dispose directement ou indirectement d'une fraction des droits de vote supérieure à 40% et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

– **exerce une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires.**

On ne peut s'empêcher de penser que le dernier point est problématique dans le cadre d'un mécénat de compétences auprès d'une start-up pour laquelle le grand groupe peut être amené à avoir une influence dominante, notamment en raison d'un contrat

commercial important liant les deux entités. Il est en effet rare qu'une entreprise décide, de manière totalement désintéressée, de laisser partir un de ses salariés auprès d'une autre entreprise, qui plus est sans refacturation à 100 %...

En plus des PME et jeunes entreprises, le dispositif de prêt de main d'œuvre a été étendu aux **structures associatives et fondations** lors de l'adoption de la loi n° 2018-217 du 29 mars 2018 portant ratification des ordonnances. Plus précisément, un salarié peut désormais être mis à disposition, soit d'une entreprise répondant aux exigences indiquées ci-dessus, soit au sein d'une des personnes morales visées aux A à G du 1 de l'article 238 bis du Code général des impôts⁸. Toutes les personnes morales ainsi énumérées peuvent accueillir un salarié mis à disposition, sans condition d'effectif ou d'ancienneté. L'objectif de l'élargissement opéré est de « boucler la boucle » avec la présentation initiale de la réforme qui se voulait être une promotion du mécénat de compétences mais laissait sur le bord du chemin l'ensemble du tissu associatif, qui est pourtant statistiquement le principal bénéficiaire de ces mises à disposition à titre gratuit⁹.

En résumé, seule une poignée d'entreprises sont désormais libres de sous-facturer les opérations de mise à disposition. Pour les autres, le principe d'une refacturation intégrale posé par l'article L. 8241-1 du Code du travail reste d'actualité.

En outre, l'extension du dispositif au mécénat de compétence, a été faite de manière maladroite. D'une part, elle a pour conséquence d'imposer aux mises à disposition dans le cadre du mécénat de compétence un formalisme juridique dont il était auparavant dispensé. En effet, alors que par le passé les entreprises pratiquant le mécénat de compétences considéraient qu'elles n'avaient pas à appliquer la réglementation relative au prêt de main d'œuvre, elles devront désormais s'y résoudre. Ce point a d'ailleurs été récemment

8. « Les œuvres ou organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, tels que définis par l'article 238 bis du Code général des impôts,

Les fondations ou associations reconnues d'utilité publique ou des musées de France,

Les établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif,

Les établissements d'enseignement supérieur consulaire mentionnés à l'article L. 711-17 du Code de commerce pour leurs activités de formation professionnelle initiale et continue, ainsi que de recherche

Les sociétés ou organismes publics ou privés, agréés à cet effet par le ministre chargé du Budget en vertu de l'article 4 de l'ordonnance n° 58-882 du 25 septembre 1958 relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique,

Les organismes publics ou privés, y compris de sociétés de capitaux dont les actionnaires sont l'État ou un ou plusieurs établissements publics nationaux tels que définis par l'article 238 bis du Code général des impôts,

Les fondations du « patrimoine » au sens de l'article 238 bis du Code général des impôts,

Les fonds de dotation tels que définis par l'article 238 bis du Code général des impôts ».

9. Amendt. n° 161 rectifié présenté par M^{me} Schillinger et les membres du groupe LREM (Sénat, Compte-rendu analytique, 24 janv. 2018) : « L'ordonnance n° 2017-1387 du 22 septembre 2017 a introduit un nouveau dispositif de prêt de main-d'œuvre à but non lucratif destiné à sécuriser la mise à disposition de salariés, souvent hautement qualifiés, apportant leurs compétences à des jeunes entreprises ou à des PME. Afin d'assurer que les structures bénéficiant aujourd'hui du mécénat de compétences, lequel prend souvent la forme d'un prêt de main-d'œuvre, puissent bien inscrire l'accueil de salariés pour des projets d'intérêt général ou d'utilité sociale dans ce nouveau cadre juridique, cet amendement vise à étendre expressément la définition des entreprises utilisatrices figurant à l'article L. 8241-3 du Code du travail à ces personnes morales dont la liste est fixée dans le code général des impôts. Ainsi, des structures associatives ou des fondations pourront accueillir, dans les conditions prévues par le code du travail, des salariés de grandes entreprises sans encourir aucun risque juridique ni fiscal ».

3. D. n° 2008-1354, 18 déc. 2008.

4. Circ. DGEFP/DGT n° 2013-07, 15 mai 2013.

5. Ord. n° 2017-1387, 22 sept. 2017, art 33 et 40.

6. Cette durée d'existence s'apprécie à compter de la date d'immatriculation à un registre professionnel ou, le cas échéant, de la déclaration par l'entreprise de son activité (C. trav., art. R. 8241-1).

7. Là encore, l'effectif s'apprécie au dernier jour de l'année précédente (C. trav., art. R. 8241-1).

confirmé par la ministre du Travail à l'occasion d'une question parlementaire¹⁰. Il faut donc comprendre que les opérations de mécénat de compétences devront désormais s'accompagner de la conclusion d'une convention de mise à disposition entre l'entreprise prêteuse et l'entreprise d'accueil, du recueil exprès de l'accord du salarié concerné et de la mise à disposition du comité social et économique des informations relatives au nombre de conventions de mise à disposition conclues et aux types de postes occupés dans l'entreprise d'accueil par les salariés mis à disposition¹¹. Cette extension suscite d'autre part quelques interrogations quant au traitement fiscal de la sous-facturation.

2. Les conséquences fiscales de la sous-facturation

Avant cette réforme du prêt de main-d'œuvre, l'Administration fiscale avait déjà encadré les opérations de sous-facturation dans le cadre du mécénat de compétence, en admettant, ce qui n'allait pas de soi, que les dons effectués par une entreprise au sens de l'article 238 bis du Code général des impôts pouvaient être en nature et pas seulement en numéraire. Ainsi, une entreprise qui décidait de mettre un salarié à disposition d'une association ou d'une fondation reconnue d'utilité publique pouvait bénéficier d'une réduction d'impôts égale à 60 % du don dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires hors taxes de l'entreprise mécène (le montant du don étant égal à la rémunération et aux charges sociales y afférentes)¹². Pour bénéficier de cet avantage fiscal les entreprises mécènes devaient réintégrer la charge que représente le montant de l'avantage dans leur résultat fiscal ; calculer le montant de la réduction d'impôt de 60% du don sous réserve du plafond de 5 pour mille du chiffre d'affaires et faire figurer le montant de cette réduction sur le relevé de solde d'impôt.

Désormais, l'article 39 du Code général des impôts dispose que les entreprises qui mettent à disposition de manière temporaire un salarié dans les conditions prévues à l'article L. 8241-3 du Code du travail peuvent déduire les salaires, charges sociales afférentes et frais professionnels remboursés au salarié mis à disposition même lorsqu'elles ne refacturent que partiellement ces coûts à l'entreprise bénéficiaire de la mise à disposition. **L'avantage fiscal du dispositif s'entend donc d'une déduction du bénéfice net et non d'une réduction d'impôt.** Se pose donc la question de la cohabitation de ces deux dispositifs fiscaux. Si leur caractère cumulatif est évidemment à exclure¹³, une entreprise prêteuse devra-t-elle procéder à une étude au cas par cas du régime fiscal applicable ? Cette question n'est pas anodine puisqu'une réduction d'impôt sera souvent plus intéressante pour les entreprises qu'une simple déduction du bénéfice net.

Plusieurs solutions sont possibles :

- la première consiste à retenir uniquement la possibilité d'opérer une déduction du bénéfice net à due proportion des salaires, charges sociales et frais professionnels remboursés au salarié mis à

disposition en application de l'article 39 du Code général des impôts. Un tel raisonnement viendrait unifier le régime fiscal applicable aux opérations « à prix d'ami » ou « à titre gratuit » quelle que soit l'entité d'accueil (entreprise ou association).

- la seconde consiste à retenir une application distributive des deux dispositifs :

- si le salarié est mis à disposition d'une entreprise dans le cadre de l'article L. 8241-3 du Code du travail (i.e prêt entre une entreprise d'au moins 5 000 salariés et une entreprise de moins de 250 salariés ou de moins de 8 ans d'existence), l'entreprise prêteuse pourra bénéficier d'une déduction de son bénéfice net ;

- si le salarié est mis à disposition d'une personne morale visées à l'article 238bis du Code général des impôts (ex. : prêt entre une entreprise d'au moins 5 000 salariés et une fondation ou association reconnue d'utilité publique), l'entreprise prêteuse pourra bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 60 % du montant des rémunérations et charges sociales du salarié prêté (dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires).

A priori, il conviendrait de retenir cette seconde solution. En effet, si le législateur a fait entrer le mécénat de compétences dans le champ du prêt de main-d'œuvre issu des ordonnances du 22 septembre 2017, il est resté silencieux sur cet aspect fiscal et son objectif était de « sécuriser » le mécénat de compétences et non de le rendre fiscalement moins attractif pour les entreprises (une réduction d'impôt étant généralement plus intéressante qu'une déduction du bénéfice net).

Toutefois, la réponse apportée par la ministre du Travail à l'occasion de la question parlementaire précédemment évoquée¹⁴ jette quelque peu le trouble. En effet, alors que l'auteur de la question évoquait les avantages fiscaux propres au mécénat de compétences *ante* ordonnances du 22 septembre 2017, la ministre du Travail est restée silencieuse sur ce point en se limitant à indiquer que l'article L. 8241-3 du Code du travail s'applique pleinement aux opérations de mécénat de compétences. Or, dans la mesure où l'article 39 du Code général des impôts précise que c'est une déduction du bénéfice net qui doit s'appliquer aux opérations de mise à disposition « prévues à l'article L. 8241-3 du Code du travail », la conséquence logique de cette position du ministère du Travail serait de ne plus appliquer de réduction d'impôt aux opérations de mécénat de compétences. Un éclaircissement rapide sur ce point est donc à espérer, tant les conséquences financières pour l'entreprise peuvent être importantes.

En tout état de cause, si le maintien du bénéfice de la réduction d'impôt pour les opérations de mécénat de compétences devait être confirmé, il est important de relever que l'Administration fiscale semble subordonner le bénéfice de cette réduction d'impôt à l'absence totale de refacturation, ce qui implique donc de ne pas opérer de refacturation partielle : « *Ainsi, une entreprise qui met gratuitement à disposition d'un organisme visé à l'article 238 bis du CGI, un de ses salariés quelques heures par semaine pour y exercer réellement et effectivement une activité consent un don en nature lui ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis du CGI. Ce don est évalué à son coût de revient, à savoir les rémunérations et charges sociales y afférentes.* »¹⁵

En outre, il ne doit pas exister une « *disproportion marquée entre les sommes données et la valorisation de la prestation rendue par l'organisme bénéficiaire des dons* ». Autrement dit, pour être qualifié de mécénat et ouvrir droit à la réduction d'impôt afférente, **la mise à disposition doit se faire sans attendre en retour une contrepartie équivalente.**

10. AN, QE n° 18987 : JO 16 avr. 2019, p. 3450 et JO 23 avr. 2019, p. 3961 : « Avant l'entrée en vigueur de ce régime juridique, le mécénat de compétences consistant à mettre à disposition des salariés sans facturation ou facturation partielle du coût de la mise à disposition n'était pas légal (...) Ainsi, les entreprises recourant à des mises à disposition gratuites de leurs collaborateurs dans le cadre du mécénat de compétences bénéficient dorénavant de la sécurité juridique des dispositions de l'article L. 8241-3 du Code du travail ».

11. Le formalisme juridique de ces mises à disposition est prévu à l'article R. 8241-2 du Code du travail.

12. *Guide du Mécénat : Entreprises et Associations : Communiquer*, 2013, p.18.

13. L'article 238 bis du Code général des impôts précise d'ailleurs que les versements ouvrant droit à une réduction d'impôt ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

14. V. *préc. note 10*.

15. BOFIP, BOI-BIC-RICI-20-30-10-20-20180103.

CONSEIL PRATIQUE

Même si cette précaution ne liera pas l'Administration fiscale en cas de contrôle, il est donc recommandé de sélectionner avec soin la finalité poursuivie par l'opération qui pour rappel doit être :

- l'amélioration de la qualification de la main d'œuvre ;
- le souhait de favoriser les transitions professionnelles ;
- ou la volonté de constituer un partenariat d'affaires ou d'intérêt commun.

Il serait préférable d'éviter la justification d'un partenariat d'affaires ou d'intérêt commun qui par définition suppose que l'opération n'est pas désintéressée pour l'entreprise prêteuse et pourrait à ce titre faire obstacle à une réduction d'impôt.

Enfin, il faut également avoir en tête que pour garantir la conformité de ce nouveau dispositif avec les règles européennes en matière de concurrence, il a été précisé à l'article 39 du Code général des impôts que « *le bénéfice de la déduction fiscale, pour la part excédant la refacturation est subordonné au respect du règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis* ». La règle posée interdit à un État membre de l'UE d'accorder des aides aux entreprises au-delà de 200 000 € cumulés sur une période glissante de trois exercices fiscaux¹⁶ (ce plafond est ramené à 100 000 € pour les entreprises du

16. La période doit donc comprendre l'exercice fiscal en cours ainsi que les deux exercices fiscaux précédents.

transport). Cela implique que pour chaque nouvelle aide octroyée à une entreprise, il faut tenir compte des aides déjà perçues sur les deux précédents exercices et veiller à respecter les plafonds visés ci-dessus. L'aide qui aboutirait au dépassement des plafonds ne peut pas être accordée.

Cette précision est importante puisque les aides entrant dans le cadre posé sont nombreuses et que pour une entreprise déjà proche du plafond des minimis, la part des salaires et charges sociales non refacturés pourrait ne pas donner lieu à une déduction fiscale, rendant ainsi le prêt particulièrement coûteux pour l'entreprise prêteuse.

Conclusion. – Cette réforme tant attendue du prêt de main d'œuvre s'avère décevante sur plusieurs points. Plus d'un an après son adoption elle reste encore méconnue des entreprises et donc très peu appliquée. Il est surtout dommage que la sous-facturation n'ait été autorisée que de manière aussi limitée. Ce d'autant plus qu'une refacturation partielle ne lèse aucune des parties, l'entreprise prêteuse étant volontaire à l'opération, l'entreprise d'accueil bénéficiaire et le salarié tiers à cette question puisqu'il a déjà l'assurance de conserver, quoi qu'il arrive, un niveau de rémunération identique durant sa mobilité. Il s'agit néanmoins d'un premier pas... en attendant le suivant.

MOTS-CLÉS : Prêt de main-d'œuvre - Prêt de main-d'œuvre à but non lucratif - Prêt de main d'œuvre entre entreprises

TEXTES : C. trav., art. L. 8241-3

JURISCLASSEUR : Travail Traité, fasc. 3-20, par Arnaud Teissier