

FISCALITÉ

Taxe sur les salaires : les insuffisances d'un jugement du tribunal administratif de Paris



Jean-Jacques
Cappelaere

Fiscaliste

Le tribunal administratif de Paris vient de conclure à la compatibilité de notre taxe sur les salaires avec la 6^e directive TVA. Il a paru intéressant de commenter l'argumentation suivie par cette instance juridictionnelle avant d'attirer l'attention sur ses insuffisances*.

Par un jugement du 28 juillet 2005 publié par la Revue de jurisprudence fiscale de février 2006 [1], le tribunal administratif de Paris vient de conclure à la compatibilité de notre taxe sur les salaires avec l'article 33 de la 6^e directive TVA : faisant reposer sa conclusion sur sa propre analyse de la dite taxe au regard des critères d'appréciation issus de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE), il a estimé, sans citer formellement cette jurisprudence, qu'il n'était pas nécessaire de saisir la juridiction européenne par renvoi préjudiciel. Il a paru intéressant de commenter l'argumentation suivie par cette instance juridictionnelle avant d'attirer l'attention sur ses insuffisances.

1 L'ARGUMENTATION SUIVIE PAR LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PARIS

● **La 6^e directive TVA.** Le tribunal rappelle que la taxe sur les salaires a été instituée par le décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948 et qu'elle est régie par l'article 231-1 du CGI dont il reproduit intégralement les dispositions telles qu'appliquées aux impositions des années 1995, 1996, et 1997, soumises à son appréciation (encadré 1).

Après avoir cité le texte de l'article 33-1 de la 6^e directive TVA du 17 mai 1977, suivant lequel "...les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et plus généralement de tous les impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition, toutefois, que ces impôts, droits et taxes ne don-

nent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière...", le tribunal s'inspire, sans les identifier en tant que tels, des principes issus de la jurisprudence de la CJCE ; il considère "que l'objet de l'article 33-1 est d'éviter que soient instaurés ou maintenus des impôts, droits ou taxes qui, du fait qu'ils grèvent la circulation des biens et des services d'une façon comparable à la TVA, compromettraient le fonctionnement du système commun de

“Les cotisations de taxe sur les salaires de la banque réclamante, assises sur une partie des rémunérations qu'elle a versées, ne remplissent pas les caractéristiques générales de la TVA.”

cette dernière, notamment au regard des exonérations prévues pour les opérations financières (point d du paragraphe B de l'article 13 de la 6^e directive)"; que, par ailleurs, "doivent en tout cas être considérés comme grevant la circulation des biens et des services d'une façon comparable à la TVA, les impôts, droits et taxes qui présentent les caractéristiques

* Cf. chronique fiscalité de Jean-Jacques Cappelaere, Revue banque n°673, octobre 2005.

1. TAXE SUR LES SALAIRES

L'article 231-1 du CGI

essentielles de cette taxe ; qu'il s'en suit que l'article 33 de la sixième directive ne fait pas obstacle au maintien ou à l'introduction d'autres types d'impôts, droits et taxes, et en particulier de taxes assises sur les salaires versés par les entreprises, dès lors que ces impôts, droits ou taxes n'ont pas les caractéristiques de la TVA ; que la TVA s'applique de manière générale aux transactions ayant pour objet des biens ou des services, qu'elle est proportionnelle au prix de ces biens et de ces services, qu'elle est perçue à chaque stade du processus de production et de distribution et, enfin, qu'elle s'applique à la valeur ajoutée des biens et des services, la taxe due lors d'une transaction étant calculée après déduction de celle qui a été payée lors de la transaction précédente”...

● **Taxe sur les salaires vs TVA**

Le tribunal observe que les cotisations de taxe sur les salaires de la banque réclamante, assises sur une partie des rémunérations qu'elle a versées, ne remplissent pas les caractéristiques générales de la TVA, nonobstant la circonstance que les dites rémunérations concourent à la formation de la valeur ajoutée générée par l'entreprise.

Il souligne, en dernier lieu, que, si l'article 231-1 du CGI exonère de taxe sur les salaires les entreprises assujetties à la TVA, ou réduit l'assiette de l'imposition à proportion du chiffre d'affaires réalisé dans le cadre d'opérations soumises à la TVA, il ne peut être déduit de cette seule circonstance que la taxe sur les salaires se substitue à la TVA pour les entreprises du secteur bancaire et financier, en ce qui concerne les opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA, ou celles qui, bien qu'entrant dans le champ de cette taxe, en sont exonérées (en application du point d du paragraphe B de l'article 13 de la 6^e directive).

■ “Les sommes payées à titre de traitements, salaires [...] sont soumises à une taxe sur les salaires égale à 4,25 % de leur montant, à la charge des personnes ou organismes qui paient des traitements, salaires, indemnités et émoluments lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires [...]. L'assiette de la taxe due par ces

personnes est constituée par une partie des rémunérations versées, déterminée en appliquant à l'ensemble de ces rémunérations le rapport existant, au titre de cette même année, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total. Le chiffre d'affaires qui n'a pas été assujetti à la TVA en totalité ou sur 90 % au moins de son montant, ainsi

que le chiffre d'affaires total mentionné au dénominateur du rapport s'entend du total des recettes et autres produits, y compris ceux correspondant à des opérations qui n'entrent pas dans le champ de la TVA. Le chiffre d'affaires mentionné au numérateur du rapport s'entend du total des recettes et autres produits qui n'ont pas ouvert droit à déduction de la TVA...”

2 LES INSUFFISANCES DE L'ARGUMENTATION

● **La prise en considération de la jurisprudence de la CJCE.**

Celle-ci résulte principalement des arrêts *Wisselinck & co BV* du 13 juillet 1989 et *Dansk Denkavit* du 31 mars 1992 (encadré 2). Le tribunal administratif de Paris observe d'abord que la taxe sur les salaires ne remplit pas les caractéristiques essentielles de la TVA au sens de la jurisprudence communautaire, même s'il ne cite pas expressément cette jurisprudence. Il s'attache à démontrer, dans un deuxième temps, que la taxe sur les salaires ne se substitue pas à la TVA pour les entreprises du secteur bancaire ou financier.

Ce cheminement rejoint celui de la Cour européenne pour laquelle, s'il est démontré qu'un prélèvement est perçu “en remplacement total ou partiel” de la TVA, il ne peut que “compromettre le fonctionnement du système commun”.

● **Le caractère contestable de l'analyse du tribunal administratif de Paris suivant laquelle la taxe sur les salaires n'est pas une taxe de substitution à la TVA.** La notion d'opérations “hors champ” a été introduite à la suite de l'arrêt *Satam* du 22 juin 1992 rendu par la CJCE : la Cour a estimé que la perception de dividendes par une société “holding” mixte n'était la contrepartie d'aucune activité économique et

n'avait donc pas à être prise en considération pour le calcul du prorata de déduction de TVA.

À la suite de cette jurisprudence, les produits “hors champ” ont cessé de figurer au dénominateur du prorata de déduction de TVA ; s'agissant en revanche de la taxe sur les salaires, analysée comme une taxe de droit interne, notre législateur a estimé qu'il n'était pas tenu par l'évolution jurisprudentielle européenne, et il a entendu maintenir inchangé le mode de calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires en continuant d'inclure au numérateur de ce rapport les produits “hors champ” comme s'ils étaient restés des produits d'opérations exonérées de TVA : tel a été l'objet de l'article 18, à caractère interprétatif, de la loi de finances rectificative du 30 décembre 1993, qui précise expressément que le chiffre d'affaires non passible de la TVA à faire figurer au numérateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, s'entend du total des recettes et autres produits, y compris ceux correspondant à des opérations qui, n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

Les biens et services utilisés concurremment pour des opérations “hors champ” et pour des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, n'ouvrent pas droit à déduction de la

[1] n° 99-14833, 1^{re} section, 2^e ch., Banque Paribas, publié à la RJF 2/06 sous le n° 228.

[2] Arrêt du 25 juin 2004 n° 01-947 1^{re} ch. Caisse Fédérale de Crédit Mutuel Océan.

Les arrêts *Wisselinck & co BV* du 13 juillet 1989 et *Dansk Denkavit* du 31 mars 1992

TVA y afférente à proportion de leur utilisation pour des opérations “hors champ”. Il en résulte, pour le calcul des droits à déduction de la TVA d’amont, une quasi-sectorisation des opérations “hors champ”, laquelle, fort logiquement, a été avalisée par la cour administrative d’appel de Nantes [2] pour la détermination du montant des salaires qui doit leur être affecté et, ce faisant, de la taxe sur les salaires dont elles sont porteuses. Il est donc dans la nature des choses que l’affectation de la taxe sur les salaires à des opérations “hors champ”, par définition étrangères au système commun de TVA, interdise de lui conférer le caractère d’une taxe de substitution à la TVA, susceptible d’en compromettre le fonctionnement.

En revanche, la situation est fondamentalement différente en ce qui concerne la taxe sur les salaires susceptible d’être perçue à raison d’opérations, telles les opérations bancaires et financières, qui, bien qu’entrant dans le champ d’application de la TVA, en sont exonérées. En effet, en application des dispositions expresses de l’article 23I-1 du CGI, et contrairement à ce que pourraient laisser croire les conclusions du tribunal administratif de Paris, l’assujettissement à la taxe sur les salaires de la fraction salaires de la valeur ajoutée incluse dans leur montant, ne résulte pas tant de leur exonération que du fait qu’elles n’ouvrent pas droit à la déduction ou au remboursement de la TVA d’amont qui a grevé leur prix de revient. Ainsi, la taxe sur les salaires n’est-elle pas perçue sur la fraction salaires de la valeur ajoutée incluse dans le montant des opérations bancaires et financières exonérées de TVA en application de l’article 13-B-d de la 6^e directive, lorsqu’elles ouvrent droit, en application de l’article 17-2-c de la même

■ **L’arrêt *Wisselinck*** concernait un impôt extraordinaire à la consommation sur les voitures de tourisme (la BVB), perçu aux Pays-Bas : pour juger de la compatibilité de cet impôt avec l’article 33 de la 6^e directive TVA, la Cour a constaté qu’il ne frappait que deux catégories de produits bien déterminés, qu’il n’était appliqué qu’une seule fois au stade de la livraison par le fabricant ou à l’importation, qu’il n’était pas déductible en amont et faisait partie intégrante

du prix de revient des véhicules. Par ailleurs, elle a souligné que la BVB ne compromettrait pas le fonctionnement du système commun de TVA, puisqu’elle était perçue “parallèlement à la TVA, et non pas en remplacement total ou partiel de celle-ci”.

■ **L’arrêt *Dansk Denkavit*** concernait une contribution danoise de soutien au marché de l’emploi perçue à tous les stades de commercialisation : pour conclure à l’incompati-

bilité de cette taxe avec le système commun de TVA, la Cour a considéré qu’elle en reprenait les caractéristiques essentielles, tout en ayant souligné dans la description à laquelle elle s’est livrée, des caractéristiques propres de la taxe danoise : qu’elle ne devait pas, contrairement à la TVA, faire l’objet d’une facturation distincte sur la facture et qu’elle était recouvrée parallèlement à la TVA.

directive, à la déduction ou au remboursement de la TVA d’amont ayant grevé leur prix de revient, c’est-à-dire lorsqu’elles sont réalisées “hors CEE”. Le même régime est, au demeurant, applicable aux opérations d’assurances. Pour que la taxe sur les salaires remplisse effectivement la fonction d’être perçue “en remplacement de la TVA”, il était, en effet, indispensable que la déduction de la TVA d’amont afférente aux opérations bancaires et financières “hors CEE” fût prolongée par le non assujettissement à la taxe sur les salaires de la fraction salaires de la valeur ajoutée incluse dans leur montant. Cette conséquence logique montre bien, contrairement à ce qu’affirme le tribunal administratif de Paris, que la taxe sur les salaires est bien une taxe de substitution à la TVA lorsqu’elle est perçue à raison d’opérations entrant dans le champ d’application de la TVA.

L’APPRÉCIATION DE LA CONFORMITÉ DES LOIS FISCALES NATIONALES

Il est significatif de constater que le tribunal administratif de Paris vient seulement de se prononcer sur des impositions de taxe sur les salaires ayant en moyenne dix ans d’âge, sans mentionner certaines des spécifici-

tés d’un dispositif délibérément conçu en novembre 1968, pour transformer ce prélèvement, issu du décret de réforme fiscale du 9 décembre 1948, en une taxe de substitution à la TVA.

La question se pose donc de savoir si l’exception d’illégalité communautaire, telle qu’elle est susceptible d’être utilisée dans le cadre de la procédure du plein contentieux fiscal, constitue le vecteur le mieux adapté pour apprécier la conformité de nos lois fiscales nationales au droit communautaire.

En effet, avec l’arrêt *Lasteyrie* du Saillant du 14 décembre 2001, le Conseil d’État a admis la validité d’un recours pour excès de pouvoir contre le décret d’application d’une loi nationale susceptible d’être analysée comme étant contraire au droit communautaire : il a estimé nécessaire d’interroger préalablement la CJCE. Dans le prolongement de cet arrêt, il pourrait admettre de se saisir d’un recours pour excès de pouvoir contre l’instruction administrative d’application d’une loi estimée contraire à une norme juridique supérieure : tel est le cas de l’instruction du 18 mars 1995, dès lors qu’elle fixe un certain nombre de règles pour le calcul du rapport d’assujettissement à la taxe sur les salaires. ■