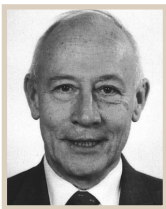


FISCALITÉ

La taxe sur les salaires, taxe de substitution à la TVA



Jean-Jacques
Cappelaere

Fiscaliste

Deux arrêts de la Cour administrative d'appel de Nantes renforcent l'analyse suivant laquelle la taxe sur les salaires est une taxe de substitution à la TVA pour autant qu'elle résulte de l'exercice d'activités économiques entrant dans le champ d'application de la TVA.

Par deux arrêts rendus le 25 juin 2004 [1], la Cour administrative d'appel de Nantes vient, s'agissant du calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, de consacrer l'opposabilité des secteurs distincts d'activité constitués pour le calcul des droits à déduction de TVA. Ces deux arrêts soulignent, par ailleurs, l'incidence, au regard de la taxe sur les salaires, des opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA. Ils renforcent l'analyse suivant laquelle la taxe sur les salaires est une taxe de substitution à la TVA pour autant qu'elle résulte de l'exercice d'activités économiques entrant dans le champ d'application de la TVA.

LES MODALITÉS DE CALCUL DE LA TAXE SUR LES SALAIRES

Les modalités de calcul de la taxe sur les salaires résultent de l'article 231 du Code général des impôts : les traitements, salaires, indemnités et émoluments, y compris la valeur des avantages en nature, payés par des personnes ou organismes non assujettis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de

l'année civile précédente, sont soumis à la taxe sur les salaires sur une fraction de leur montant : cette fraction est déterminée en appliquant à l'ensemble des rémunérations concernées, 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'entendent 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 ; le chiffre d'affaires non passible de la TVA, porté au numérateur du rapport, n'inclut pas le chiffre d'affaires correspondant à des opérations ayant ouvert droit à déduction de la TVA d'amont (encadré).

LA TAXE SUR LES SALAIRES CONÇUE COMME UNE TAXE DE SUBSTITUTION À LA TVA

C'est par le jeu de la déduction de la TVA d'amont ayant grevé les éléments exogènes constitutifs de son prix de

revient qu'une entreprise ne reverse au Trésor qu'une fraction de la TVA qu'elle a facturée et répercutée sur ses clients, cette fraction correspondant, en fait, à la TVA ayant grevé sa valeur ajoutée ; d'autres prélèvements, par exemple l'impôt sur les bénéfices ou la cotisation minimum de taxe professionnelle, sont assis directement sur tout ou partie de cette même valeur ajoutée, et ils se superposent ainsi à la TVA.

Au regard de ces autres prélèvements, la taxe sur les salaires est unique : elle présente, en effet, la spécificité d'être assise sur la part salaires de la valeur ajoutée afférente aux opérations exonérées de TVA qui n'ouvrent pas droit à la déduction de la TVA d'amont, ainsi que sur la part des salaires susceptible d'être affectée aux opérations "hors champ" ; elle n'est donc pas assise sur la part salaires de la valeur ajoutée afférente aux opérations bancaires et financières "hors CEE" : cette particularité explique qu'elle ne se superpose pas à la TVA, mais qu'elle la remplace, remplissant ainsi l'objectif qui lui est assigné depuis novembre 1968.

EN SAVOIR PLUS

L'origine historique du calcul de la taxe sur les salaires

■ Le mécanisme mis en place est issu de la loi du 29 novembre 1968 ; dans le contexte de l'époque caractérisé par la faiblesse du franc, il visait à améliorer la compétitivité des entreprises sur les marchés extérieurs en allégeant le coût des exportations tout en alourdissant celui des importations : la hausse conjoncturelle de 2 points 1/3 du taux normal de notre TVA avait pour objet de remplir cet objectif, dès lors que le chiffre d'affaires à l'exportation, bien

qu'exonéré de TVA, ouvrait droit à la déduction de la TVA d'amont, et n'était donc pas à retenir au numérateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires. L'arrêt Satam du 22 juin 1992 rendu par la CJCE a introduit la notion d'opérations "hors champ" en soulignant que la perception de dividendes par une société holding mixte n'est la contrepartie d'aucune activité économique et n'a donc pas à être prise en considération pour le calcul du prorata de déduction de TVA.

La jurisprudence européenne résultant de l'arrêt Satam a été transposée pour le calcul du prorata de déduction de TVA, les produits "hors champ" ayant 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, le législateur a estimé qu'il n'était pas tenu par l'évolution jurisprudentielle européenne, et il a entendu maintenir inchangé le mode de détermination du rapport d'assujettissement

à la taxe sur les salaires en continuant d'y inclure 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 de la taxe sur les salaires, s'entend du total des recettes et autres produits qui n'ont pas ouvert droit à déduction de la TVA.

LA CONFIRMATION DE L'ANALYSE PAR LA COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE NANTES

● **L'opposabilité, pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, des secteurs distincts d'activité constitués pour le calcul des droits à déduction de TVA.** Les deux arrêts précités consacrent l'opposabilité, en ce qui concerne le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, des secteurs distincts d'activité constitués, au sens de l'article 23 de l'annexe II au CGI, pour l'exercice des droits à déduction de TVA : la cour observe, dans un tel cas de figure, que les dispositions de l'article 231 du même code relatives à la taxe sur les salaires, doivent recevoir application à l'intérieur de chacun des secteurs, en sorte que l'assiette de la taxe sur les salaires soit, pour chacun d'eux, déterminée en appliquant au montant des rémunérations versées au personnel qui lui est spécialement affecté, le rapport qui lui

est propre entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total ; seule la taxe sur les salaires afférente aux rémunérations des personnels concurremment affectés à plusieurs secteurs doit être établie en appliquant à ces rémunérations le rapport existant pour l'entreprise dans son ensemble, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

La cour considère que l'obligation impartie aux entreprises adoptant un rapport distinct de déduction de TVA par secteur d'activité, d'en faire la déclaration au service des impôts, n'a pas pour objet, et ne saurait avoir pour effet, d'interdire à une entreprise exerçant des activités constituant des secteurs distincts, de calculer rétroactivement la taxe sur les salaires dont elle est redevable en fonction de ces secteurs et de demander, dans le délai de réclamation, la restitution de la taxe sur les salaires excédentaire qu'elle aurait acquittée.

“La question reste posée de la légitimité européenne de la taxe sur les salaires dès lors que cette dernière s'analyse comme une taxe de substitution à la TVA.”

● **L'incidence des opérations situées hors du champ d'application de la TVA en matière de taxe sur les salaires.** Aux termes de l'arrêt 01-947 Caisse fédérale du Crédit mutuel, la cour observe que le ministre admet que l'activité de perception de dividendes, bien que placée hors du champ d'application de la TVA, peut être constitutive d'un secteur distinct pour le calcul des droits à déduction de TVA, lequel, ce faisant, est également utilisable pour le calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

Aux termes de l'arrêt 00-1629 Sté Meunier Participations, elle souligne que, contrairement à ce que soutient le ministre, les activités de prestations de services rendues à ses filiales par une société holding et la détention même de ces filiales ne peuvent être regardées comme indissociables dès lors que la détention n'implique pas par elle-même la fourniture de services par la société holding ; elle en conclut

que l'administration ne peut, dès lors, en tout état de cause, se prévaloir de ce caractère pour faire obstacle à ce que ces activités, dont il n'est pas contesté qu'elles disposent de moyens propres, soient regardées comme constituant des secteurs distincts.

LA LÉGITIMITÉ EUROPÉENNE DE LA TAXE SUR LES SALAIRES

Les opérations "hors champ" ne relèvent pas, par nature, du prorata général de déduction de 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 droit à déduction de la TVA d'amont qu'à proportion de leur utilisation à des opérations dans le champ : c'est sur cette base que s'appliquent ensuite les

règles de droit commun de la TVA, notamment le prorata de déduction en ce qui concerne les redevables partiels.

L'arrêt Sté Meunier Participations avalise, fort logiquement, cette quasi-sectorisation des opérations "hors champ" 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.

S'agissant des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, la question reste posée de la légitimité européenne de la taxe sur les salaires dès lors que cette dernière s'analyse comme une taxe de substitution à la TVA : en effet, jusqu'à présent, la CJCE s'est toujours prononcée sur des taxes ou prélèvements additionnels à la TVA en se posant la question de savoir si ces

taxes ou prélèvements présentaient les caractéristiques essentielles de la TVA et pour conclure, dans l'affirmative, à l'incompatibilité avec l'article 33 de la 6^e directive TVA ; mais elle a pris soin d'observer, dans certains des cas soumis à son appréciation, que les taxes ou prélèvements dont elle avait à juger, n'étaient pas perçus "en remplacement total ou partiel" de la TVA ; à cet égard, si la taxe sur les salaires ne présente que certaines des caractéristiques de la TVA habituellement énumérées par la CJCE, il est établi, comme le montre l'analyse ci-dessus effectuée, qu'elle est perçue en "remplacement de la TVA", et qu'à ce titre, elle pourrait être censurée, dès lors que cette particularité, qui lui est spécifique, a nécessairement pour effet de compromettre le fonctionnement du système commun. ■

[1] Arrêts n° 01-947, 1^{er} ch, Caisse fédérale du Crédit mutuel Océan et n° 00-1629, 1^{er} ch, Sté Meunier Participations.

RB

REVUE BANQUE

CLUB BANQUE

Club BANQUE

Mardi 7 juin 2005

Blanchiment : réglementations et pratiques

Mardi 7 juin 2005 à 18h00
Auditorium de la FBF
18, rue La Fayette, 75009 Paris

Inscriptions et renseignements :
Magali Marchal
Tél. : 01 48 00 54 04
Fax : 01 47 70 31 67
marchal@revue-banque.fr

Partenaire officiel :

 ERNST & YOUNG

Présidé par :



Président de séance : Marie-Agnès Nicolet, Associée, Audisoft Consultants

"Rôle des organismes financiers dans la lutte anti-blanchiment : évolutions et perspectives"

Edouard Fernandez Bollo, Directeur de la direction des services juridiques, Secrétariat général de la Commission Bancaire

"Toujours plus de contraintes, pour quels résultats ?"

Jean-Marc Maury, Secrétaire général adjoint, Tracfin

"Impact de la nouvelle directive : point de vue d'un banquier"

Raoul d'Estaintot, Cellule prévention des fraudes, Confédération nationale du Crédit Mutuel

La séance sera clôturée par un cocktail.