

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 L-4-01

N° 108 du 18 JUIN 2001

5 F.P. / 43

INSTRUCTION DU 7 JUIN 2001

TAXE SUR LES SALAIRES. SITUATION DES ASSUJETTIS PARTIELS A LA TVA. CONSTITUTION DE SECTEURS
DISTINCTS D'ACTIVITE. CONSÉQUENCES DES ARRÊTS DU CONSEIL D'ÉTAT N° 164 100 ET 144 542
DU 28 JUILLET 1999.

(C.G.I., art. 231-1)

NOR : ECO F 0120059J

[Bureau C 1]

PRESENTATION GÉNÉRALE

Dans deux arrêts rendus le 28 juillet 1999 (n° 164 100, 9° et 8° s.-s., ministre c/ Sté Boone et Cie et n° 144 542, SA Financière Bayard), la Haute Assemblée a pris position sur les règles qu'il convient d'appliquer en matière de taxe sur les salaires pour calculer le rapport spécifique d'assujettissement à cette taxe, lorsque les activités d'une entreprise sont, conformément aux dispositions de l'article 213 de l'annexe II au code général des impôts, réparties en plusieurs secteurs distincts d'activité pour l'exercice de ses droits à déduction de TVA.

La taxe sur les salaires est alors calculée comme suit :

- les rémunérations versées aux personnels affectés de manière permanente et exclusive à un secteur d'activité sont soumises à la taxe sur les salaires à raison du rapport d'assujettissement propre à ce secteur, calculé conformément au 1 de l'article 231 du code général des impôts ;
- les rémunérations versées aux personnels non affectés de manière permanente et exclusive à un secteur déterminé sont soumises à la taxe sur les salaires à raison du rapport d'assujettissement établi pour l'entreprise dans son ensemble, calculé conformément au 1 de l'article 231 du code général des impôts.

L'application de ces principes ne peut donner lieu à des rappels pour les années antérieures à 2001.

•

1. Aux termes du 1 de l'article 231 du code général des impôts, sont assujettis à la taxe sur les salaires, les employeurs :

- qui ne sont pas assujettis à la TVA,

• ou qui ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année précédente. Dans cette situation, l'assiette de la taxe sur les salaires est obtenue en appliquant aux rémunérations versées le rapport existant, l'année précédant celle du paiement des rémunérations, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

2. La notion de « chiffre d'affaires » à retenir pour l'application de l'article 231-1 du code général des impôts a été précisée par l'article 18 de la loi de finances rectificative n° 93-1353 du 30 décembre 1993 :

• le chiffre d'affaires réalisé par l'employeur 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.

- **pour la détermination du rapport d'assujettissement à la taxe, il convient de retenir :**

- au numérateur, le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA lequel s'entend du total des recettes et autres produits qui n'ont pas ouvert droit à déduction de la TVA, y compris par conséquent ceux correspondant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA ;

- au dénominateur, le chiffre d'affaires total lequel s'entend du total des recettes et autres produits réalisés par l'employeur, quelles qu'en soient l'origine et la qualification, qui comprend aussi les recettes et produits correspondant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA⁽¹⁾.

Dans deux arrêts du 28 juillet 1999 (n° 164 100, 9° et 8° s.-s., ministre c/ Sté Boone et Cie et n° 144 542, SA Financière Bayard), le Conseil d'Etat a précisé les modalités d'assujettissement à la taxe sur les salaires lorsque l'entreprise ou l'organisme sont tenus de constituer des secteurs distincts d'activité pour l'exercice de leurs droits à déduction de TVA.

3. La Haute Assemblée s'est prononcée comme suit :

« Lorsque les activités d'une entreprise sont, pour l'exercice de ses droits à déduction de la TVA, réparties en plusieurs secteurs distincts, au sens de l'article 213 de l'annexe II au code général des impôts, les dispositions de l'article 231 de ce code doivent recevoir application à l'intérieur de chacun de ces 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 qui seraient 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 ».**

Ainsi, lorsque des secteurs distincts d'activité au regard de la TVA existent, il en est obligatoirement tenu compte pour le calcul de la taxe sur les salaires.

4. **Commentaires :** La Haute Assemblée maintient sa jurisprudence antérieure en effectuant la même analyse qu'avant l'intervention de l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 1993 qui a précisé la notion de chiffre d'affaires à retenir pour l'application de la taxe sur les salaires. Elle considère en effet que cette loi n'a pas remis en cause le principe général énoncé au 1 de l'article 231 du code général des impôts selon lequel les employeurs sont assujettis à la taxe sur les salaires à proportion de leur chiffre d'affaires qui n'est pas assujetti à la TVA.

5. Il y a lieu d'appliquer les règles fixées par la jurisprudence du Conseil d'Etat.

6. Toutefois, compte tenu des incertitudes qui ont pu exister sur les modalités d'application des dispositions de l'article 231-1, il ne sera pas procédé à des rappels pour les années antérieures à 2001.

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

•

⁽¹⁾ Le dénominateur du prorata de déduction de TVA est égal au montant des recettes tirées uniquement d'opérations entrant dans le champ d'application de la TVA.

ANNEXE

Arrêts du Conseil d'Etat du 28 juillet 1999

1^{er} espèce : CE 28 juillet 1999, n° 164100, 9^e et 8^e s.-s.,
ministre c. Sté Boone et Cie.

MM. Groux, Prés. - Fabre, Rapp. - Goulard, Comm. du gouv. - SCP Masse-Dessen, Georges, Thouvenin, Av.

Considérant qu'aux termes du 1^{er} de l'article 231 du CGI : « Les sommes payées à titre de traitements, salaires, indemnités et émoluments, y compris la valeur des avantages en nature, sont soumises à une taxe sur les salaires... 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 au titre de l'année civile précédant celle du paiement desdites rémunérations. L'assiette de la taxe due par ces personnes ou organismes 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... » ; que, lorsque les activités d'une entreprise sont, pour l'exercice de ses droits à déduction de la TVA, réparties en plusieurs « secteurs » distincts, au sens de l'article 213 de l'annexe II au CGI, les dispositions précitées de l'article 231 de ce Code doivent recevoir application à l'intérieur de chacun de ces « 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 ; que seule la taxe sur les salaires afférente aux rémunérations des personnels qui seraient 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 ;

Considérant que, par l'arrêt contre lequel se pourvoit le ministre du budget, la CAA de Nancy a déchargé la SNC Boone et Cie, qui exploitait un office d'agent de change, de la taxe sur les salaires à laquelle elle avait été assujettie au titre de la période du 1^{er} janvier 1981 au 31 décembre 1983, et que l'administration avait calculé sur l'ensemble des rémunérations versées par la société à ses employés, affectées du rapport existant entre le montant des produits retirés par elle de ses placements de trésorerie, exonérés de la TVA en vertu de l'article 261 C-1^{er} c) du CGI, et la somme de ses recettes, comprenant et ces produits et les commissions perçues sur les opérations de bourse effectuées pour ses clients, soumises par option à la TVA ; que, pour juger que la Sté Boone et Cie n'était pas redevable de la taxe sur les salaires, la CAA s'est fondée sur le fait que cette société avait, en se prévalant de l'accord formel donné sur ce point par le chef du service de la législation fiscale dans une lettre qu'il avait adressée le 13 avril 1979 au syndic de la Compagnie des agents de change, régulièrement distingué, au sein de ses activités et pour l'exercice de ses droits à déduction de la TVA, deux « secteurs » correspondant, respectivement, à l'exécution d'opérations en bourse et au placement de sa trésorerie, et qu'il était établi que, les fonds placés étant gérés par la Chambre syndicale des agents de change, l'activité de ce second « secteur » ne nécessitait l'emploi d'aucun salarié ;

Considérant que, contrairement à ce que soutient le ministre, la CAA a, sans dénaturer les termes du mémoire en défense qu'il avait produit devant elle, relevé qu'il ne contestait pas qu'aucun des salariés de la Sté Boone et Cie n'était préposé à l'exécution de tâches nécessitées par le placement des fonds dont cette société disposait ;

Considérant qu'en statuant ainsi, la CAA a implicitement et à juste titre écarté comme inopérant, dès lors que la société se trouvait en droit d'isoler, au sein de ses activités, un « secteur » correspondant à ses seuls placements de trésorerie, l'argument du ministre selon lequel ceux-ci résultaient de l'activité de l'office d'agent de change dans son ensemble, de sorte que la totalité des salariés aurait concouru aux résultats des deux « secteurs » ; qu'ainsi, le ministre n'est pas fondé à soutenir que la cour aurait méconnu la règle qui doit être appliquée en vue de déterminer l'assiette de la taxe sur les salaires due à raison des rémunérations versées aux personnels concurremment affectés à plusieurs « secteurs » d'activité ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le ministre du budget n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Considérant que, dans les circonstances de l'affaire, il y a lieu, par application des dispositions de l'article 754 de la loi du 10 juillet 1991, de condamner l'Etat à payer à la Sté Boone et Cie la somme qu'elle réclame, au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

Décide : Rejet du recours.

2^e espèce : CE 28 juillet 1999, n° 144542, 9^e et 8^e s.-s.,
SA Financière Bayard.

MM. Groux, Prés. - Fabre, Rapp. - Goulard, Comm. du gouv. - SCP Bachellier, Potier de la Varde, Av.

En ce qui concerne la régularité de la procédure d'imposition :

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis à la

CAA de Paris que les compléments de taxe sur les salaires auxquels la SA Financière Bayard a, comme venant aux droits de la société Unipol, été assujettie au titre de chacune des années 1980 et 1981, ont été établis à l'issue d'une procédure de redressement contradictoire qui a comporté, le 13 octobre 1983, une première notification de redressements, commune aux deux années, les 11 mai 1984 et 18 juillet 1984, deux notifications rectificatives, propres à chacune de ces années, ainsi que des réponses aux observations formulées par la société sur chacune de ces notifications, les 10 janvier 1984, 20 juin 1984 et 10 décembre 1985 ; que la SA Financière Bayard a, devant la CAA, contesté la régularité de la procédure d'imposition en soutenant que les notifications rectificatives des 11 mai et 18 juillet 1984, ainsi que la réponse du 20 juin 1984 à ses observations sur la première de ces notifications, n'auraient pas été suffisamment motivées au regard des prescriptions de l'article 57 du LPF ;

Considérant qu'en écartant le moyen ainsi soulevé, au motif que l'ensemble des notifications et réponses reçues par la société satisfaisait aux exigences de motivation formulées par cet article, la CAA a, contrairement à ce que soutient la SA Financière Bayard, apprécié la régularité de chacun de ces actes au regard de son contenu propre ; qu'en observant, surabondamment, que la société avait, d'ailleurs, pu engager, à la suite de chacun d'entre eux, un débat utile avec l'administration, la cour n'a pas entendu juger que cette circonstance était de nature à rendre sans influence sur la régularité de la procédure d'imposition une éventuelle insuffisance de motivation de l'un ou de l'autre de ces actes ; qu'enfin, en estimant que les notifications rectificatives des 11 mai et 18 juillet 1984, qui faisaient suite à la notification du 13 octobre 1983, avaient été suffisamment motivées, la CAA a porté sur les pièces du dossier qui lui était soumis, sans les dénaturer, une appréciation souveraine qui ne peut être discutée devant le juge de cassation ;

En ce qui concerne le bien-fondé des impositions :

Considérant qu'aux termes du 1^{er} de l'article 231 du CGI : « Les sommes payées à titre de traitements, salaires, indemnités et émoluments, y compris la valeur des avantages en nature, sont soumises à une taxe sur les salaires... 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 au titre de l'année civile précédant celle du paiement desdites rémunérations. L'assiette de la taxe due par ces personnes ou organismes 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... » ; que, lorsque les activités d'une entreprise sont, pour l'exercice de ses droits à déduction de la TVA, réparties en plusieurs « secteurs » distincts, au sens de l'article 213 de l'annexe II au CGI, les dispositions précitées de l'article 231 de ce Code doivent recevoir application à l'intérieur de chacun de ces « 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 ; que la taxe sur les salaires afférente aux rémunérations des personnels qui ne seraient pas exclusivement affectés à l'un des « secteurs » ne peut, toutefois, qu'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 ;

Considérant que la SA Financière Bayard a contesté, devant la CAA, le bien-fondé des compléments de taxe sur les salaires mis à sa charge au titre des années 1980 et 1981, du chef de la société Unipol qu'elle a absorbée, et dont les activités étaient, en matière de TVA, réparties entre plusieurs « secteurs », en soutenant que les rémunérations versées par celle-ci à des salariés concurremment employés dans cette pluralité de « secteurs » devaient être fractionnées, suivant un procédé de comptabilité analytique visant à la détermination d'assiettes « sectorielles » de la taxe sur les salaires ; que, bien que, pour écarter cette prétention, elle se soit à tort appuyée, ainsi que le relève la SA Financière Bayard sur les dispositions, relatives à la TVA, du second alinéa de l'article 213 de l'annexe II au CGI, il résulte de ce qui a été dit ci-dessus que la CAA, en jugeant que l'administration avait à bon droit tout en ne remettant pas en cause, au regard de la TVA, la répartition des activités d'Unipol en plusieurs « secteurs », déterminé l'assiette de la taxe sur les salaires en appliquant aux rémunérations de leur personnel commun le rapport défini par le 1^{er} de l'article 231 du CGI, tel qu'il s'établissait pour l'entreprise dans son ensemble, a fait de ce texte une exacte application ; que la SA Financière Bayard n'est, par suite, pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Décide : Rejet.