

**Dossier Entreprise et expertise**

# Taxe sur les salaires : quelles marges d'optimisation ?

**La taxe sur les salaires est acquittée par les employeurs qui ne sont pas assujettis à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires (apprécié sur l'année civile précédente).**



Par Sandra Hazan,  
avocat associé



et Damien Foisy  
d'Angicourt, avocat, Salans

**S**ont concernées en particulier les banques, les compagnies d'assurance, les holdings mixtes, ces dernières étant constituées notamment dans le cadre de LBO, et plus généralement tous les employeurs dont les revenus sont peu (ou non) soumis à la TVA.

Avec un taux marginal de 13,6 % pour la fraction des rémunérations dépassant 14 900 euros,

*La sectorisation des activités d'une holding mixte peut permettre une réduction significative de la charge de taxe sur les salaires, résultant de l'application à l'essentiel des rémunérations versées d'un ratio d'assujettissement faible, correspondant au secteur de «services», soumis à TVA.*

la taxe sur les salaires représente une charge fiscale significative pour les employeurs concernés. A titre d'exemple, un redevable qui verserait 500 milliers d'euros à deux de ses salariés devrait payer une taxe sur les salaires d'environ 66 milliers d'euros.

Dans ce cadre, certains redevables, et notamment les banques, peuvent considérer la taxe sur les salaires comme un élément important à prendre en compte pour savoir s'il est avantageux ou non d'opter pour la TVA. Ces considérations d'opportunités, qui relèvent essentiellement de la politique commerciale des banques, ne seront pas abordées ici. Pour d'autres, et

notamment les holdings mixtes, la jurisprudence récente semble permettre certaines voies d'optimisation, passant par la constitution judicieuse de secteurs d'activité.

Enfin, concernant les succursales françaises d'entreprises étrangères, l'administration fiscale et la jurisprudence sont venues atténuer la rigueur du principe d'assujettissement en permettant, sous certaines conditions, une exonération de taxe sur les salaires.

## 1. Holdings mixtes : quelles voies d'optimisation ?

### 1.1. L'enjeu de la sectorisation

De l'application d'un ratio général d'assujettissement élevé...

La sectorisation des activités d'une holding mixte peut permettre une réduction significative de la charge de taxe sur les salaires, résultant de l'application à l'essentiel des rémunérations versées d'un ratio d'assujettissement faible, correspondant au secteur de «services», soumis à TVA.

En effet, en principe, le rapport entre (i) le chiffre d'affaires non passible de la TVA d'une holding mixte (composé essentiellement des dividendes et intérêts reçus des filiales) et (ii) son chiffre d'affaires total (incluant en outre les honoraires de services rendus TTC aux filiales) aboutit généralement à l'obtention d'un ratio élevé d'assujettissement à la taxe sur les salaires de la holding.

#### Exemple :

- Une holding verse annuellement 550 milliers d'euros au titre de sa masse salariale à son président, son directeur général et un comptable.
- Le chiffre d'affaire de la holding soumis à TVA, réalisé au titre de différentes prestations de services rendues aux filiales, est égal à 800 milliers d'euros. Le chiffre d'affaires non soumis à TVA, et provenant pour l'essentiel de remontrées de dividendes, est égal à 3 300 milliers d'euros.
- Le ratio d'assujettissement général de la holding est égal à 80 %.
- Le montant de taxe sur les salaires, déterminé après application du ratio d'assujettissement général de la holding à l'ensemble de sa masse salariale, est de 58 milliers d'euros.

... à celle d'un ratio sectoriel faible

Afin d'éviter que l'ensemble des rémunérations versées par la holding ne soit soumis à ce ratio d'assujettissement général élevé, les holdings mixtes sont en droit et même dans l'obligation dans certains cas, de calculer leur charge



## Entreprise et expertise Dossier

*Afin de justifier de l'affectation exclusive au secteur service des dirigeants et, le cas échéant, d'autres salariés, la holding doit alors être en mesure d'apporter des justifications sur la nature précise des tâches incombant aux dirigeants et des services rendus aux filiales.*

de taxe sur les salaires par secteur distinct d'activité. Dans le cadre d'une holding mixte, il s'agira la plupart du temps d'une répartition entre un secteur «financier» disposant d'un ratio d'assujettissement propre élevé, distinct du secteur «service» présentant en principe un faible ratio d'assujettissement.

La constitution de secteurs distincts d'activité est subordonnée à la constatation (i) d'une pluralité d'activités, impliquant l'utilisation pour chaque secteur de moyens, humains

et matériels propres et (ii) au fait que ces activités ne soient pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA.

La jurisprudence reconnaît en règle générale que les activités de détention de filiales et de prestation de services des holdings mixtes sont dissociables et constituent une pluralité d'activités dès lors que la détention de filiales n'implique pas par elle-même la fourniture de services par la holding<sup>1</sup>.

### Exemple :

Sur la base des hypothèses exposées ci-dessus, deux secteurs distincts d'activité sont créés :

– Un secteur service dont le chiffre d'affaires correspond exclusivement au chiffre d'affaires soumis

à TVA (800 milliers d'euros) et dont le ratio d'assujettissement est donc de 0 %.

– Un secteur financier dont le chiffre d'affaires correspond exclusivement au chiffre d'affaires non soumis à TVA (3 300 milliers d'euros) et dont le ratio d'assujettissement est donc de 100 %.

– Seul le comptable est considéré comme affecté au secteur financier (cf. ci-dessous pour les problématiques d'affectation). Seule sa rémunération (45 milliers d'euros) sera donc soumise à la taxe sur les salaires (soit un montant total de taxe sur les salaires de 5 milliers d'euros).

Sous réserve de pouvoir respecter les principes relatifs à l'affectation du personnel développés ci-dessous, l'économie résultant de la sectorisation serait alors de 53 milliers d'euros.

### 1.2. Une affectation appropriée et justifiée du personnel...

La difficulté réside en revanche dans l'affectation du personnel au secteur financier, véritable enjeu de la sectorisation en matière de taxe sur les salaires, et des justifications qu'il convient de pouvoir apporter en cas de remise en cause par l'administration fiscale.

... contribuant à la reconnaissance même des secteurs distincts d'activité

En premier lieu, l'affectation de personnel propre condi-

tionne l'existence même de secteurs distincts. Certes, un arrêt du Conseil d'Etat<sup>2</sup> a admis que le secteur financier puisse valablement exister en n'étant doté d'aucun salarié. Cette décision semble d'espèce et il peut être conseillé d'affecter un minimum de moyens humains et matériels propres au secteur financier afin de se prémunir contre une remise en cause de la sectorisation par l'administration fiscale.

A cet égard, il convient de préciser que, dès lors que des secteurs distincts d'activité sont constitués pour l'exercice des droits à déduction en matière de TVA<sup>3</sup>, la sectorisation en matière de taxe sur les salaires est obligatoire et, corollairement, de droit. Autrement dit, une holding mixte peut faire valoir la sectorisation de son activité rétroactivement et demander, dans le délai de réclamation, une restitution de taxe sur les salaires excédentaire, calculées en fonction de la sectorisation. L'absence de déclaration au service des impôts de la constitution de secteurs distincts en matière de TVA<sup>4</sup> est à cet égard sans incidence.

... et à la détermination d'une assiette taxable optimisée

En second lieu, sans contester la sectorisation, l'administration est susceptible de remettre en cause l'ampleur des moyens humains affectés au secteur financier. En pratique, on constate la plupart du temps que celui-ci n'a besoin pour son fonctionnement que d'un personnel très restreint voire d'un unique salarié, chargé de l'enregistrement et du suivi comptable des opérations.

Toutefois, l'administration fiscale tend à adjoindre également au service financier un personnel dit mixte, affecté originellement par la holding au secteur service, et incluant notamment les dirigeants. Ces derniers sont alors réputés disposer des pouvoirs les plus étendus dans la gestion de la société<sup>5</sup>, et, à ce titre, considérés comme affectés tant au secteur service qu'au secteur financier, et ce bien qu'ils n'exercent, en pratique, aucune activité au sein de ce dernier. En conséquence, l'administration soumet l'intégralité de leur rémunération au ratio général d'assujettissement de la holding.

Afin de justifier de l'affectation exclusive au secteur service des dirigeants et, le cas échéant, d'autres salariés, la holding doit alors être en mesure d'apporter des justifications sur la nature précise des tâches incombant aux dirigeants et des services rendus aux filiales.

Dans ce cadre, les conventions de services conclues entre la holding et ses filiales peuvent, par exemple, contribuer à démontrer que les pouvoirs généraux de gestion des dirigeants en direction des filiales s'exercent intégralement par le biais des services qui leur sont facturés. En outre, les montants facturés en application des conventions de service, pour peu qu'ils correspondent au coût intégral effectivement supporté par la holding, peuvent tendre à prouver que le personnel litigieux n'est aucunement rémunéré pour une quelconque activité au sein du secteur financier et, qu'en conséquence, il doit en être exclu. ■

1. «Société Meunier Participations», CAA Nantes 25 juin 2004 ; «Sogeprom», CAA Paris, 18 avril 2008.  
 2. «Ministre c/ Sté Boone et Cie», CE 28 juillet 1999.  
 3. Au sens de l'article 213 annexe II du CGI, repris depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008 à l'article 209 Annexe II du CGI.  
 4. Annexe IV, article 40.2 du CGI.  
 5. «Libaud», CAA Nantes 5 mai 2008.