

La taxe sur les salaires et le droit à exonération de TVA (article 13 de la 6^e directive)

par **Alain Philippart** Avocat associé, SCP Campbell, Philippart & Associés

1 La première directive TVA 67/227 du 11 avril 1967, acte fondateur de la TVA, définit sous son article 2 le système commun de TVA destiné à remplacer les systèmes anciens de taxes cumulatives à cascade. Selon cet article, « le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

A chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus ».

A partir de cette définition la Cour de justice des Communautés européennes retient quatre critères pour caractériser la TVA communautaire :

1. La TVA s'applique de manière générale aux transactions ayant pour objet des biens ou des services ;
2. Elle est proportionnelle au prix de ces biens et de ces services ;
3. Elle est perçue à chaque stade du processus de production et de distribution ;
4. Enfin, elle s'applique sur 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.

Enfin, il convient d'ajouter que la TVA, appliquée jusqu'au stade du commerce de détail, est un impôt général sur la consommation.

Ainsi, dans le système commun de TVA, seul le consommateur final est le contribuable et non l'entreprise assujettie. Lorsque l'acqué-

reur de biens ou de services n'est pas le consommateur final mais à lui-même la qualité d'assujetti à la TVA, le mécanisme de l'impôt permet à l'entreprise assujettie de bénéficier de la restitution de la taxe facturée par ses fournisseurs en imputant sur la TVA due le total de la TVA que ses fournisseurs ont fait figurer sur leurs factures. Le droit à déduction s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes payées en amont. Le droit à déduction ou à remboursement de la taxe d'amont soulage entièrement les entreprises du poids de la TVA acquittée dans le cadre de leur activité économique, à condition que ces activités soient elles-mêmes soumises à la TVA (CJCE 6 juillet 2006 Axel Kittel Aff. C-439/04 et C-440/04 points 47 et 48). De la sorte, toutes les entreprises assujetties à la TVA travaillent constamment sur des prix de revient qui ne sont pas grevés de la TVA (1).

Au contraire, les entreprises exonérées de TVA sur leurs ventes en application de l'article 13 de la sixième directive ont à leur charge la TVA grevant leurs achats puisqu'elles ne bénéficient dans ce cas d'aucun droit à déduction (2). De la sorte, toutes les entreprises non assujetties ou exonérées de TVA travaillent constamment sur des prix de revient qui sont grevés de TVA.

Ainsi, en application du droit à déduction énoncé sous l'article 2 de la première directive, développé au titre XI de la sixième directive et repris de façon constante par la jurisprudence de la Cour, l'entreprise totalement assujettie à la TVA ne supporte jamais le poids de l'impôt (3). Inversement, les entreprises exonérées de TVA ont à leur charge le montant de l'impôt inclus dans leurs achats.

Les entreprises françaises exonérées de TVA sont donc soumises au handicap constitué par la suppression du « droit à déduction » portant sur la TVA d'amont, dès lors que l'exonération de TVA prévue sous l'article 13 de la sixième directive ne concerne que les ventes et non les achats. En contrepartie de la suppression de ce droit, ces entreprises peuvent faire valoir un « droit à exonération » portant sur la TVA d'aval. La taxe sur les salaires à laquelle sont assujetties les entreprises françaises exonérées porte-t-elle atteinte au droit à exonération prévu à l'article 13 de la sixième directive ? Cette question peut légitimement être posée compte tenu, d'une part, du lien étroit existant entre l'exigibilité de la taxe sur les salaires et l'exonération de TVA et, d'autre part, des objectifs et de la finalité de l'article 13 rappelés de façon constante par la Cour de justice des Communautés européennes.

Après avoir examiné les principales caractéristiques de la taxe sur les salaires à la charge des seules entreprises exonérées totalement

(1) Maurice Lauré – Science Fiscale – PUF 1993 p. 232.

(2) CJCE Ordonnance du 6 juillet 2006 Aff. C-181/05 et C-155/05.

(3) Le caractère de déductibilité de la TVA communautaire est essentiel et permet de distinguer cette taxe des autres taxes qui, bien qu'assises sur la « valeur ajoutée », restent en tout état de cause définitivement à la charge du redevable. Une taxe assise sur la valeur ajoutée et non déductible ne peut être assimilée à la TVA communautaire. En jugeant le contraire et en retenant l'analyse des avocats généraux qui ont conclu dans l'affaire IRAP, la CJCE remettrait en cause un principe fondamental du système commun qui permet de distinguer la TVA des taxes cumulatives à cascade.

ou partiellement de la TVA (A) puis la jurisprudence française reconnaissant la compatibilité de cette taxe avec le droit communautaire (B), nous analyserons la portée juridique de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes rendue à propos de l'article 13 de la sixième directive (C).

A

Caractéristiques de la taxe sur les salaires

Redevables et calcul de la taxe sur les salaires

2 Selon l'article 231-1 du CGI, 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 du chiffre d'affaires de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations.

Ainsi, les employeurs assujettis à TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires ne sont pas assujettis à la taxe assise sur les rémunérations versées.

Inversement, les employeurs partiellement ou totalement exonérés de la TVA sont soumis à la taxe sur les salaires sur tout ou partie des rémunérations versées. Cette partie est déterminée en appliquant à l'ensemble des rémunérations le rapport existant, l'année civile précédant le versement, entre le chiffre d'affaires non imposé à la TVA et le chiffre d'affaires total hors TVA (rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires).

Le taux normal de la taxe de 4,25 % est porté à 8,50 % pour la fraction des salaires annuels comprise entre 7 029 € et 14 042 €, et à 13,60 % pour celle excédant 14 042 €.

Il existe en droit français d'autres taxes assises sur les salaires, notamment la taxe d'apprentissage, la participation à la formation professionnelle continue ou la participation à l'effort de construction. Ces taxes se distinguent toutefois de la taxe sur les salaires par la faiblesse relative des taux ainsi que par l'absence de tout lien avec le régime TVA applicable au redevable. Contrairement aux autres taxes assises sur les rémunérations versées par les employeurs, la taxe sur les salaires a pour particularité de n'être recouvrée qu'auprès des entreprises exonérées de TVA, de se cumuler avec la TVA d'amont non déductible restant à la charge des entreprises totalement ou partiellement « exonérées » (effet de cumul), et d'entraîner pour les entreprises un coût supplémentaire qui augmente lorsque le rapport d'assujettissement à la TVA diminue (effet de compensation).

Cumul de la taxe sur les salaires avec la TVA d'amont et compensation de la TVA d'aval

3 Si la taxe sur les salaires ne constitue pas juridiquement une TVA « bis » au sens de l'article 33 de la sixième directive, cette taxe présente néanmoins la particularité d'être due exclusivement par les entreprises non soumises à la TVA sur au moins 90 % de leur chiffre d'affaires, en raison d'exercice d'activités soit situées hors champ de la TVA, soit exonérées de cette taxe. Au surplus, lorsqu'une entreprise exonérée de TVA a la possibilité d'opter, l'exercice de l'option pour le régime de la TVA entraîne à due concurrence l'exonération de la taxe sur les salaires. Il existe donc

un lien direct et immédiat entre l'exigibilité de la taxe sur les salaires et l'exonération de TVA.

Ce lien entre exonération de TVA et exigibilité de la taxe sur les salaires entraîne un double préjudice à savoir l'effet de cumul et l'effet de compensation.

L'effet de cumul est constitué par la non-déductibilité de la TVA grevant les achats et l'exigibilité de la taxe sur les salaires assise sur les rémunérations. Cet effet de cumul est d'autant plus préjudiciable aux entreprises de services exonérées que les taux sont particulièrement élevés (taux maximum de 13,60 % pour la taxe sur les salaires et de 19,60 % pour la TVA).

A l'effet de cumul décrit ci-dessus s'ajoute l'effet de compensation. En effet, bien que ne présentant pas les caractéristiques de la TVA, la taxe sur les salaires a la particularité de n'être exigible que lorsque l'entreprise redevable est exonérée totalement ou partiellement de la TVA. Cette particularité a pour effet que l'exonération de TVA voulue par le législateur communautaire est en grande partie compensée, voir totalement annulée, par une taxe assise sur les rémunérations c'est-à-dire sur la principale composante de la valeur ajoutée des entreprises de services.

Les entreprises françaises « exonérées » de la TVA sur leurs ventes en application de l'article 13 de la sixième directive sont donc incontestablement pénalisées tant par rapport aux entreprises françaises entièrement soumises à la TVA (de plein droit ou sur option), qui ne supportent ainsi que nous l'avons vu ni la TVA d'amont ni la taxe sur les salaires, que par rapport aux entreprises étrangères, soumises ou non à la TVA, exerçant leur activité à partir d'un autre Etat membre (4).

B

Examen de la jurisprudence française

4 La question de la compatibilité de la taxe sur les salaires avec le droit communautaire a été expressément soulevée devant le juge français à l'occasion de litiges opposant les redevables de cette taxe à l'administration fiscale. Bien que ces tentatives soient restées à ce jour infructueuses, il est intéressant de recenser les moyens invoqués par les contribuables et d'analyser les motifs de rejet retenus dans deux affaires soumises l'une au tribunal administratif de Paris, l'autre à la cour administrative d'appel de Lyon.

Tribunal administratif de Paris, 28 juillet 2005, n° 99-14833, Banque Paribas

5 Selon le jugement rendu le 28 juillet 2005 par le tribunal administratif de Paris, la Banque Paribas invoquait essentiellement les dispositions des articles 13-B-d) et 33 de la sixième directive à l'appui de sa demande en restitution de la taxe acquittée sur les rémunérations qu'elle a versées durant les années 1995, 1996 et 1997. La Banque soutenait en effet que le maintien de la taxe sur les salaires est prohibé par l'article 33 de la sixième directive, dès

(4) Le double handicap infligé aux entreprises françaises exonérées de TVA a été remarquablement analysé par Maurice Lauré dans l'ouvrage précité (Science Fiscale PUF 1993 p. 268 et s.).

lors que cette taxe compromet le fonctionnement du système commun de TVA au regard des exonérations prévues pour les opérations financières visées à l'article 13-B-d) de la sixième directive. En effet, la taxe sur les salaires s'applique aux rémunérations versées qui concourent à la formation de la valeur ajoutée générée par l'entreprise, et, du fait que son montant augmente lorsque le chiffre d'affaires taxable à la TVA diminue, la taxe sur les salaires se substitue à la TVA. En conséquence, le requérant soutenait que son assujettissement à la taxe sur les salaires prive d'effet l'exonération de TVA prévue à l'article 13-B-d) de la sixième directive.

La requête de la Banque Paribas a été rejetée par le tribunal administratif de Paris aux motifs ci-après résumés :

— L'objet de l'article 33 de la sixième directive est d'éviter que soient instaurés ou maintenus des impôts qui, du fait qu'ils grevent la circulation des biens et des services d'une façon comparable à la TVA, compromettraient le fonctionnement du système commun.

— Doivent être considérés comme grevant la circulation des biens ou des services d'une façon comparable à la TVA les impôts qui présentent les caractéristiques essentielles de cette taxe.

— La taxe sur les salaires est assise sur les rémunérations versées par la Banque et non sur les transactions réalisées par elle. De plus cette taxe n'est pas perçue à chaque stade du processus de production et de distribution, après déduction des droits acquittés lors de la transaction précédente. En conséquence, la taxe sur les salaires ne revêt pas les caractéristiques essentielles de la TVA.

— Certes, l'assiette de la taxe sur les salaires est réduite à proportion du chiffre d'affaires réalisé dans le cadre d'opérations soumises à la TVA. Toutefois il ne peut être déduit de cette seule circonstance que la taxe sur les salaires se substitue à la TVA.

— Par suite, il ne peut être utilement soutenu que l'assujettissement à la taxe sur les salaires prive d'effet l'exonération de TVA prévue à l'article 13-B-d) de la sixième directive.

CAA Lyon 9 juin 2005, n^{os} 99-1810, 99-1887 et 99-1888, Sté Morellon

6 Selon l'arrêt rendu par la cour administrative d'appel de Lyon le 9 juin 2005 la société Morellon soutenait que la taxe sur les salaires est incompatible avec les objectifs du système commun de TVA définis par les première et sixième directives, ainsi qu'avec l'article 3 c) du traité de Rome relatif à la libre circulation des services et des capitaux. Au surplus, la société Morellon soutenait que la taxe sur les salaires fait obstacle à l'établissement d'un marché équivalent à un marché intérieur en raison de l'entrave qu'elle constitue pour l'implantation en France d'entreprises exerçant une activité exonérée de taxe sur la valeur ajoutée.

Il a été répondu par la cour de Lyon qu'une imposition telle que la taxe sur les salaires, assise sur les rémunérations et non sur le chiffre d'affaires, ne peut être regardée comme entrant dans le champ d'application de la législation communautaire relative aux taxes grevant le chiffre d'affaires. Par suite, doivent être écartés comme inopérants les moyens tirés de l'incompatibilité de la taxe sur les salaires avec les première et sixième directives relatives à l'harmonisation et la mise en place d'un système commun de TVA.

La cour de Lyon relève en outre que la taxe sur les salaires est assise, selon les mêmes critères, sur les rémunérations versées tant par les employeurs français que par les entreprises d'un autre Etat membre qui disposent d'un établissement en France. Cette imposition qui ne constitue pas une charge spécifique pesant sur les employeurs des [autres] Etats membres ne peut être regardée comme ayant été instituée en méconnaissance des stipulations de l'article 3 c) du

traité de Rome. Au surplus, cet article ne fait pas interdiction à un Etat membre d'instituer une imposition autre ou plus lourde que celles qui existent dans les autres Etats membres dès lors que cette imposition, comme c'est le cas de la taxe sur les salaires, est mise à la charge de tous les employeurs assujettis, sans considération de leur nationalité ou de leur Etat de résidence.

7 Le tribunal administratif de Paris et la cour administrative d'appel de Lyon n'ont manifestement pas la même appréciation de la portée juridique de la sixième directive. En effet, le tribunal administratif de Paris reconnaît que la sixième directive relative au système commun de TVA est applicable mais considère qu'il ne peut être utilement soutenu que l'assujettissement à la taxe sur les salaires prive d'effet l'exonération de TVA prévue à l'article 13-B-d) de la sixième directive dès lors que cette taxe, qui ne présente pas les caractéristiques de la TVA, n'est pas interdite par l'article 33 de la sixième directive.

Au contraire, la cour administrative de Lyon estime qu'une taxe assise sur les rémunérations et non sur les chiffre d'affaires n'entre pas dans le champ d'application de la législation communautaire et que doivent être écartés comme inopérants les moyens tirés de l'incompatibilité de la taxe sur les salaires avec les première et sixième directives relatives à l'harmonisation et la mise en place d'un système commun de TVA.

Ainsi, ces deux décisions ne peuvent mettre fin au débat concernant la compatibilité de la taxe sur les salaires avec le droit communautaire en vigueur (5). Le débat en cours pose en effet la question de savoir si, compte tenu de ses caractéristiques, de ses liens avec le rapport d'assujettissement à la TVA et de son cumul avec la TVA d'amont, la taxe sur les salaires porte atteinte aux objectifs poursuivis par l'article 13 de la sixième directive.

C

Analyse des objectifs de l'exonération de TVA prévue par la sixième directive

8 La sixième directive établit un système commun de TVA fondé notamment sur une définition uniforme des opérations taxables. Cette directive assigne un champ d'application très large à la TVA en visant, à l'article 2 relatif aux opérations imposables, outre les importations de biens, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel (6).

Les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti et doivent donc être interprétées strictement. Il est aussi de jurisprudence constante que les exonérations constituent

(5) Voir l'étude « La taxe sur les salaires est-elle euro-compatible » rédigée par Dominique Villemot et Edgard Sarfati, Avocats à la Cour, dans *Revue de Droit fiscal* n° 26 - 2006.

(6) CJCE 6 juillet 2006, Axel Kittel, C-439/04 points 39 et 40.

des notions autonomes du droit communautaire ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un Etat membre à l'autre (7).

Toutefois, la jurisprudence n'a pas pour objectif d'imposer une interprétation qui rendrait les exonérations visées inapplicables dans la pratique (8). L'interprétation des termes utilisés par l'article 13 doit être conforme aux objectifs poursuivis par ces exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA (9).

Ainsi, sauf dans les cas très spécifiques prévus à l'article 13 B-b), la législation communautaire ne permet pas aux Etats membres de réduire le champ d'application des exonérations. Les possibilités d'option pour la TVA sont strictement limitées et l'exonération de TVA visée à l'article 13 constitue un droit juridiquement protégé.

9 Compte tenu des objectifs poursuivis par le législateur communautaire en exonérant les prestations de services énumérées à l'article 13 de la sixième directive et du lien direct existant entre l'assujettissement à la taxe sur les salaires et l'exonération des activités prévues à l'article 13 de la sixième directive, la question se pose de savoir si la taxe sur les salaires à laquelle sont soumises les entreprises françaises ou étrangères établies en France, cumulativement avec la TVA supportée en amont, est contraire aux objectifs poursuivis par le législateur communautaire en exonérant certaines prestations.

En effet, les exonérations énumérées sous l'article 13 de la sixième directive s'imposent à chaque Etat membre (10), et ces dispositions ont un effet direct, de sorte qu'elles peuvent être invoquées par un assujetti devant le juge national (11).

Après avoir analysé les objectifs poursuivis par le législateur communautaire en exonérant de TVA certaines opérations, nous démontrerons comment une imposition telle que la taxe sur les salaires fait obstacle aux objectifs poursuivis par l'article 13 de la sixième directive et porte atteinte au principe de neutralité énoncé à l'article 1^{er} de la première directive et à l'article 13 de la sixième directive.

Finalité des exonérations de l'article 13 de la sixième directive

10 Les exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive visent essentiellement des opérations ayant le caractère de prestations de services. Ces services concernent principalement les ménages c'est-à-dire des opérateurs qui, n'ayant pas la qualité d'assujetti, ne peuvent ni déduire la TVA d'amont ni transmettre à d'autres assujettis un droit à déduction.

Les prestations exonérées de TVA énumérées sous le paragraphe A de l'article 13 se rapportent ainsi à des activités d'intérêt général (12) situées dans les secteurs de la santé (l'hospitalisation et les soins médicaux), de l'assistance sociale (maisons de retraite), de

l'éducation, de l'enseignement scolaire ou universitaire, du sport, de la culture, ou à certaines opérations réalisées par des organismes à caractère non lucratif (13). Enfin, le paragraphe B de l'article 13 exonère de TVA notamment les opérations d'assurance ainsi que certaines locations immobilières et les opérations bancaires et financières.

Il ressort des dispositions de l'article 13 lui-même et de la jurisprudence de la Cour que, en prévoyant de manière impérative l'exonération d'un nombre limité de prestations de services, cet article a pour objectif de réduire le coût de ces services et de les rendre plus accessibles aux particuliers susceptibles d'en bénéficier (14).

L'exonération de l'hospitalisation et des soins médicaux prévue à l'article 13 A-1-b) est ainsi destinée à garantir que le bénéfice des soins médicaux et hospitaliers ne devienne pas inaccessible en raison du coût accru de ces soins s'ils étaient eux-mêmes soumis à la TVA (CJCE 11 janvier 2001, Commission c/ République Française, C-76/99 point 23).

L'enseignement supérieur et les prestations étroitement liées visées à l'article 13-1-i) sont exonérés afin de garantir que le bénéfice de l'enseignement ou des prestations étroitement liées à celui-ci ne devienne pas inaccessible en raison du coût accru si ces prestations étaient soumises à la TVA (CJCE 20 juin 2002, Commission c/ République fédérale d'Allemagne, C-287/00 point 47).

L'objectif de l'exonération des prestations de soin à la personne visées à l'article 13-A-1, c) est la réduction du coût des soins de santé de façon à les rendre plus accessibles aux particuliers (CJCE 20 novembre 2003, Margarete Unterpertinger, C-212/01 point 41) et le respect du principe de neutralité fiscale (CJCE 10 septembre 2002, Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, C-141/00 point 29).

Les exonérations des prestations prévues à l'article 13-A-1 g) et h) (prestations liées à l'assurance sociale, la sécurité sociale, à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public ou autres organismes reconnus comme ayant un caractère social) ont pour but de réduire le coût de ces services et de les rendre plus accessibles aux particuliers susceptibles d'en bénéficier (CJCE 26 mai 2005, Kingscrest Associates Ltd, C-498/03 point 30).

S'agissant de l'exonération de TVA applicable aux opérations d'assurance et de réassurance prévue à l'article 13-B, a) il a été jugé par la Cour que ces opérations impliquent par nature l'existence d'une relation contractuelle entre le prestataire de service d'assurance et l'assuré (CJCE 8 mars 2001, Skandia, C-240/99 point 41). La Cour entend ainsi rappeler qu'en matière d'assurance, comme pour les opérations exonérées visées au paragraphe A de l'article 13, l'exonération de TVA doit bénéficier directement à l'assuré en permettant une diminution du prix du service. Au surplus, les Etats membres ayant la faculté de soumettre les opérations d'assurance à une taxe spécifique, en application de l'article 33 de la sixième directive, l'objectif de l'exonération de TVA des opérations d'assurance est aussi d'éviter que l'assuré ait à supporter le coût d'une pluralité de taxes en liaison avec une activité unique (Affaire C-240/99, Skandia, Conclusions A. Saggio point 23). Ainsi, le fait que le consommateur final puisse être frappé, en cas d'assurance collective, non seulement par une taxe sur les contrats d'assurance mais

(7) CJCE 20 novembre 2003, *Assurandør-Societet*, C-8/01 points 36 et 37.

(8) Arrêt *Assurandør-Societet* précité point 62.

(9) CJCE 26 mai 2005, *Kingscrest Associates Ltd*, C-498/03 point 29 ; CJCE 27 avril 2006, *H.A. Solleveld*, C-443/04 et C-444/04 points 35 et 39.

(10) Voir en ce sens CJCE 20 juin 2002, *Commission c/ République fédérale d'Allemagne*, C-287/00 point 42 et CJCE 20 novembre 2003, *Margarete Unterpertinger*, C-212/01 point 42.

(11) CJCE 10 septembre 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*, C-141/00 point 51.

(12) L'exonération de TVA prévue à l'article 13-A ne s'applique pas en effet à toutes les activités d'intérêt général : cf. CJCE 20 juin 2002, *Commission c/ République fédérale d'Allemagne*, C-287/00 point 45.

(13) Prestations visées aux l) m) et q) de l'article 13 A. Dans les autres cas, le caractère commercial d'une activité n'exclut pas le caractère d'activité d'intérêt général (CJCE 3 avril 2003, *Hoffmann*, C-144/00 point 38 ; CJCE 26 mai 2005, *Kingscrest Associates Ltd*, C-498/03 points 31, 36, 40, 47.

(14) CJCE *Kingscrest Associates Ltd*, C-498/03 précité point 30.

également par la TVA serait contraire à la finalité de l'exonération prévue par l'article 13-B, a) (CJCE 25 février 1999, CPP, C-349/96 point 23).

Des considérations d'ordre social justifient également l'exonération de TVA dont bénéficient certaines opérations bancaires ou financières en vertu de l'article 13-B, d) de la sixième directive. D'une façon générale, l'objectif de l'exonération des opérations d'octroi et de négociation de crédits est d'éviter l'augmentation du coût du crédit. L'exonération des opérations liées à la gestion des OPCVM tend à faciliter aux petits investisseurs le placement dans des titres au moyen d'organismes de placement (CJCE 2 mai 2006, Abbey National Plc, C-169/04 point 62).

Les **objectifs sociaux et culturels** poursuivis par le législateur communautaire en exonérant de TVA un nombre limité de prestations de services, tels qu'il sont rappelés de façon constante par la jurisprudence de la Cour, sont manifestement menacés par une taxe présentant les caractéristiques de la taxe sur les salaires.

La taxe sur les salaires fait obstacle aux objectifs de l'article 13 de la sixième directive

11 Pour toutes les entreprises, y compris les entreprises prestataires de services, les immobilisations corporelles et les salaires versés par elles constituent les principaux facteurs de production. Dans les entreprises de services, le rôle des salariés est prépondérant.

Ainsi que nous l'avons examiné précédemment, la taxe sur les salaires présente la particularité, contrairement aux autres contributions assises sur les salaires, d'être perçue auprès des entreprises prestataires de services, totalement ou partiellement exonérées de TVA, et d'augmenter proportionnellement à l'exonération de TVA. La taxe sur les salaires a un effet compensatoire qui annule les effets de l'exonération de TVA. En outre, la taxe sur les salaires perçue en raison même de l'exonération de TVA vient se cumuler, comme cela a été décrit ci-dessus, avec la TVA d'amont non déductible grevant les immobilisations corporelles et les autres charges externes des entreprises assujetties à cette taxe.

Seules sont assujetties à la taxe sur les salaires les entreprises qui ne sont pas assujetties à la TVA ou qui ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires. Cette taxe est donc directement liée à la qualité d'employeur totalement ou partiellement exonéré de TVA en application de l'article 13 de la sixième directive.

12 Le montant de la taxe sur les salaires due par les employeurs totalement ou partiellement exonérés de TVA varie en fonction de la variation du rapport existant entre le chiffre d'affaires exonéré de TVA et la totalité du chiffre d'affaires (rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires), et du rapport d'assujettissement à la TVA (chiffre d'affaires soumis à la TVA sur totalité du chiffre d'affaires). Ainsi l'employeur dont 80 % du chiffre d'affaires est soumis à la TVA et 20 % est exonéré paiera la taxe sur 20 % des salaires. Si le chiffre d'affaires exonéré de TVA est de 60 %, la taxe s'appliquera sur 60 % des salaires versés. Enfin, si l'activité est totalement exonérée de TVA, les salaires seront retenus à 100 % pour le calcul de la taxe. Ainsi il apparaît clairement que le montant de la taxe sur les salaires augmente au fur et à mesure que l'exonération de TVA augmente et vient ainsi compenser et annuler les effets de l'exonération.

Certes ce mécanisme « compensatoire » n'a pas pour effet de changer la nature juridique de la taxe sur les salaires. Cette taxe reste en effet juridiquement distincte de la TVA, par son assiette variable en fonction du chiffre d'affaires exonéré de TVA, ainsi qu'en raison de

son caractère non déductible. Il paraît cependant possible de soutenir que cet effet de compensation qui annule les effets de l'exonération est contraire aux objectifs énoncés par l'article 13 de la sixième directive qui prévoit l'exonération d'un nombre limité de prestations afin de permettre la réduction du coût de ces services et de les rendre plus accessibles aux particuliers. En effet, si on additionne la TVA d'amont non déductible (19,6 %), grevant les investissements et les charges externes, et la taxe (au taux maximum de 13,6 %) payée sur les salaires constituant le principal facteur de production d'une entreprise prestataire de services, il apparaît que le coût du service n'est pas réduit comme le veut le législateur communautaire en exonérant de TVA les services visés à l'article 13 de la sixième directive.

Ainsi, la taxe sur les salaires qui compense et annule les effets de l'exonération de TVA est manifestement contraire à la finalité des exonérations prévues par l'article 13 de la sixième directive. Une interprétation qui permettrait qu'une taxe telle que la taxe sur les salaires vienne compenser l'exonération de TVA destinée à rendre accessibles à la collectivité les services limitativement définis sous l'article 13 priverait de tout effet le droit à exonération énoncé par l'article 13 de la sixième directive. Au surplus, par son effet de cumul, cette taxe porte également atteinte au principe de neutralité fiscale.

La taxe sur les salaires porte atteinte au principe de neutralité fiscale

13 Le principe de neutralité fiscale a pour fondement l'article 1^{er} de la première directive qui fait obligation aux Etats membres de remplacer leurs systèmes anciens de taxes cumulatives par le système commun de TVA défini par la sixième directive. Ce remplacement des systèmes anciens de taxes par une taxe unique déductible a pour but d'aboutir à une neutralité concurrentielle.

Dans son principe, la TVA est neutre pour les agents économiques assujettis à cette taxe. D'une part, ceux-ci ajoutent à leur prix de vente et collectent, auprès de leurs clients, la taxe dont ils sont redevables au Trésor. D'autre part, ils ont la possibilité de déduire, ou de se faire rembourser s'ils sont crédateurs, la TVA qu'ils ont payée à leurs fournisseurs. Bien que le Trésor perçoive une fraction de l'impôt à chaque transaction, la TVA ne lui est définitivement acquise que lorsque la chaîne des déductions entre assujettis s'interrompt (15). C'est le cas lorsqu'un bien ou un service est acquis par le consommateur final (ménages) qui supporte en principe seul la charge définitive de l'impôt.

Le fonctionnement du mécanisme assurant la neutralité de la taxe est toutefois perturbé lorsqu'une entreprise est exonérée de TVA en application de l'article 13 : celle-ci ne peut en effet ni déduire la TVA d'amont qui a grevé ses achats, ni facturer de la TVA à ses clients.

14 La CJCE, à de nombreuses reprises, a rappelé que les exonérations de TVA prévues par l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes du droit communautaire qui doivent être replacées dans le contexte général du système commun de la TVA et que ce système repose sur deux principes. D'une part, la TVA est perçue sur chaque prestation de services et sur chaque livraison de biens, effectués à titre onéreux par un assujetti, et d'autre part, le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que les opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la

(15) Rapport du Conseil des impôts 2001 sur la taxe sur la valeur ajoutée.

TVA (16). La condition de neutralité doit être remplie tant sur le plan interne que sur le plan externe.

Ainsi que nous l'avons exposé plus haut, les entreprises dont les ventes sont exonérées de TVA conservent définitivement à leur charge la totalité de la TVA d'amont grevant leurs investissements et leurs charges externes. A cette charge de TVA d'amont s'ajoute pour les entreprises exonérées établies en France la taxe sur les salaires dont l'exigibilité est directement liée au montant du chiffre d'affaires exonéré de TVA. Cette double taxation grevant les coûts des entreprises exonérées de TVA a pour conséquence que les opérateurs économiques qui effectuent une même opération sont, au plan externe, traités différemment. Si, au plan interne, la différence de traitement des entreprises exonérées et non exonérées en ce qui concerne la déductibilité de la TVA d'amont résulte du système même de la TVA, rien ne justifie que ces entreprises soient traitées différemment des entreprises assujetties et aient à supporter une autre taxe, de quelque nature qu'elle soit, exigible en raison même de leur exonération de TVA (17). Cette différence de traitement fiscal est particulièrement injustifiable lorsque les entreprises concernées exercent une même activité soumise à un régime TVA distinct en raison d'une faculté d'option.

15 Les effets économiques de la taxe sur les salaires ont été analysés par le Conseil des impôts dans son rapport de 2001 : « Les assujettis à la taxe sur les salaires n'ont pas de droit à déduction de la TVA acquittée sur les achats. Lorsque le client est un non-assujetté (ménage), le fait que le vendeur ne soit pas soumis à la TVA lui donne un avantage de prix relatif. Toutefois, la taxe sur les salaires tend à réduire cet avantage puisqu'elle taxe l'une des composantes principales de la valeur ajoutée (les salaires).

En revanche, lorsque le client est un assujetté, la taxe sur les salaires ne fait qu'accroître le désavantage compétitif résultant des rémanences de TVA. Dans les échanges internationaux, la taxe sur les salaires présente les mêmes inconvénients qu'une TVA qui serait

basée sur le principe d'origine. Comme la taxe est calculée à partir d'une assiette globale, il n'est pas possible d'exonérer les exportations. Par conséquent, la taxe sur les salaires (propre à la France) pèse directement sur la compétitivité des entreprises assujetties ce qui est particulièrement mal ressenti par le secteur financier » (18).

Ce cumul de la TVA d'amont et de la taxe sur les salaires résulte de la seule exonération de TVA et vient donc aggraver les effets perturbateurs de l'interruption de la chaîne des déductions en cas d'exercice d'une activité exonérée. L'article 13 de la sixième directive qui exonère certaines activités constitue une exception au principe de neutralité. Cet article doit être interprété strictement : il s'oppose à ce qu'un Etat membre mette en recouvrement un impôt qui, quelles que soient son assiette et sa dénomination, s'ajoute à la TVA d'amont non déductible définitivement à la charge des entreprises totalement ou partiellement exonérées de TVA. Toute autre interprétation de l'article 13 de la sixième directive, en créant des différences de traitement non justifiées et arbitraires entre les entreprises, serait contraire au principe de neutralité de la TVA quant à la charge fiscale des entreprises.

Conclusion

16 En l'absence d'une réforme profonde de la taxe sur les salaires, la réponse définitive aux questions soulevées par cette taxe appartiendra aux juridictions administratives françaises et à la Cour de justice des Communautés européennes qui devra un jour se prononcer sur la légalité d'une taxe acquittée à 67 % par les activités hospitalières, l'action sociale, le secteur associatif et les administrations, et à 41 % au moyen de financements publics (19). En effet la question n'est pas de savoir si la taxe sur les salaires présente les caractéristiques de la TVA ni si cette taxe se « substitue » à la TVA. Compte tenu des caractéristiques de la taxe sur les salaires, de ses liens avec le rapport d'assujettissement à la TVA et de son cumul avec la TVA d'amont, la question est de savoir si la taxe sur les salaires porte atteinte aux objectifs et au droit à exonération de TVA des prestations visées par l'article 13 de la sixième directive.

(16) CJCE 16 septembre 2004, *Cimber Air*, C-382/02 points 23 et 24 ; CJCE 8 décembre 2005, *Jyske Finans*, C-280/04 points 36 et 39 ; CJCE 4 mai 2006, *Abbey National Plc*, C-169/04 point 56 ; CJCE 27 avril 2006, *H.A. Solleveld*, C-443/04 et C-444/04 points 35 et 39.

(17) Cette situation ne peut être examinée actuellement par les juridictions françaises qu'au regard du droit communautaire puisqu'en droit interne, seul le Conseil constitutionnel peut, à l'occasion de l'examen des lois de finances, s'interroger sur le respect du principe d'égalité devant l'impôt.

(18) Rapport du Conseil des impôts 2001 – La taxe sur la valeur ajoutée – Chapitre III section 2 Les effets économiques des limites du champ des opérations taxables et du droit à déduction.

(19) Sénat – Session ordinaire 2001-2002 – Séance du 10 octobre 2001 – Rapport d'information sur la taxe sur les salaires fait par M. Alain Lambert, Sénateur, au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la nation.