

Revue de

DROIT FISCAL

17 MARS 2016, HEBDOMADAIRE, N° 11 - ISSN 1279-8436

Directeurs scientifiques :
Florence DEBOISSY
Alexandre MAITROT DE LA MOTTE
Jean-Luc PIERRE

Rédacteur en chef :
Thomas JACQUEMONT

217 **ÉTUDE**

La définition fiscale d'une voiture de collection

Par Wanda HANNECART-WEYTH et Julia DE PINGON

223 **COMMENTAIRE**

Taxe sur les salaires et rémunérations versées aux dirigeants

CE, 21 janv. 2016, SAS Sovero (1^{re} esp.) et Sté Juliane (2^e esp.),
note Jérôme CUBER

Également cette semaine

- 219 **Fiscalité des personnes** - L'exonération en faveur des impatriés ne s'applique pas aux personnes recrutées directement à l'étranger (CAA Douai, 9 févr. 2016, note J. M. GUYAU)
- 220 **TVA** - Solidarité du donneur d'ordre pour la TVA due par le façonnier (CGI, art. 283, 5) (CE, 18 nov. 2015, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI)
- 221 **ISF** - Réduction d'ISF-PME : condition de conservation des titres et notion de texte clair (Cass. com., 2 févr. 2016, note E. KORNPBST)
- 228 **Procédures fiscales** - Omission de restituer des documents : pas d'irrégularité en l'absence d'atteinte au caractère contradictoire (CE, 30 déc. 2015, concl. E. CORTOT-BOUCHER)
- 229 Conséquences du défaut de délivrance à l'Administration du pli contenant la demande de saisine de la CDI (CE, 18 nov. 2015, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI)
- 230 L'Administration ne peut invoquer un abus de droit par voie de conséquence d'un précédent abus de droit (CAA Versailles, 10 déc. 2015, note Ph. DELAGE)

Taxe sur les salaires

223 Inclusion dans l'assiette de la taxe sur les salaires des rémunérations versées aux dirigeants : le débat est-il vraiment clos ?

1 – Il résulte des travaux parlementaires de l'article 10 de la loi n° 2000-1352 du 30 décembre 2000 de finances pour 2001, dont sont issues les dispositions de l'article 231 du CGI dans leur rédaction en vigueur du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2012, qu'en alignant l'assiette de la taxe sur les salaires sur celle des cotisations de sécurité sociale, le législateur a entendu y inclure les rémunérations des dirigeants de sociétés visés à l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale (CSS) et notamment celles des présidents et dirigeants des sociétés par actions simplifiées (1^{re} esp., pt 4).

2 – Il résulte des travaux parlementaires de l'article 13 de la loi n° 2012-1404 du 17 décembre 2012 de financement de la sécurité sociale pour 2013, ayant modifié l'article 231 du CGI, que le législateur a entendu rendre l'assiette de la taxe sur les salaires identique à celle de la contribution sociale généralisée, sous réserve des seules exceptions mentionnées à la première phrase du 1 de cet article 231. En vertu des dispositions combinées de cet article et de l'article L. 136-2 du Code de la sécurité sociale, sont inclus dans l'assiette de la taxe sur les salaires les revenus d'activité des personnes mentionnées à l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale. Ce dernier article mentionne notamment, à ses 11°, 12° et 23°, les gérants minoritaires des sociétés à responsabilité limitée, les présidents du conseil d'administration, directeurs généraux et directeurs généraux délégués des sociétés anonymes et les présidents et dirigeants des sociétés par actions simplifiées. Ces dirigeants, sans avoir la qualité de salarié au sens du droit du travail, sont au nombre des personnes dont les rémunérations sont soumises à la taxe sur les salaires en vertu de l'article 231 du CGI (2^e esp., pt 3).

CE, 8^e et 3^e ss-sect., 21 janv. 2016, n° 388676, SAS Sovaro (1^{re} esp.), note J. Cuber

Rapporteur public : Nathalie Escaut
Mentionné aux tables du recueil Lebon

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite d'une vérification de comptabilité qui a porté sur la période du 1^{er} janvier 2005 au 31 décembre 2006, étendue au 31 mars 2008 en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et de taxe sur la valeur ajoutée, la SAS Sovaro s'est vu notifier, par envoi du 17 juillet 2008, une proposition de rectification en matière de taxe sur les salaires au titre des années 2005 et 2006, qui s'est traduite par un rappel de cette taxe ; qu'après le rejet de sa réclamation par l'administration, la société a saisi le tribunal administratif de Toulouse qui, par un jugement du 8 octobre 2013, a rejeté sa demande tendant à la décharge de ce rappel de taxe ; qu'elle se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Bordeaux du 13 janvier 2015 qui a confirmé le jugement du tribunal administratif ;

Sur la régularité de l'arrêt attaqué :

2. Considérant que, devant les juridictions administratives et dans l'intérêt d'une bonne justice, le juge a toujours la faculté de rouvrir l'instruction, qu'il dirige, lorsqu'il est saisi d'une production postérieure à la clôture de celle-ci ; qu'il lui appartient, dans tous les cas, de prendre connaissance de cette production avant de rendre sa décision et de la viser ; que, s'il décide d'en tenir compte, il rouvre l'instruction et soumet au débat contradictoire les éléments contenus dans cette production qu'il doit, en outre, analyser ; que, dans le cas particulier où cette production contient l'exposé d'une circonstance de fait ou d'un élément de droit dont la partie qui l'invoque n'était pas en mesure de faire état avant la clôture de l'instruction et qui est susceptible d'exercer une influence sur le jugement de l'affaire, le juge doit alors en tenir compte, à peine d'irrégularité de sa décision ;

3. Considérant que la SAS Sovaro a, dans un mémoire déposé postérieurement à la clôture de l'instruction devant la cour administrative d'appel de Bordeaux et visé dans l'arrêt attaqué, soulevé le moyen tiré de ce que les rémunérations de son président et de son directeur général devaient être exclues de l'assiette de la taxe sur les salaires dès lors que les dirigeants de sociétés n'ont pas la qualité de salarié au sens du droit du travail ; que la société soutient que l'arrêt attaqué est irrégulier, faute pour la cour d'avoir rouvert l'instruction après le dépôt de ce mémoire ;

4. Considérant qu'aux termes de l'article 231 du CGI, dans sa rédaction applicable au litige : « 1. Les sommes payées à titre de rémunérations sont soumises à une taxe sur les salaires égale à 4,25 % de leur montant, évalué selon les règles prévues aux chapitres 1^{er} et II du titre IV du livre II du Code de la sécurité sociale (...), et à la charge des personnes ou organismes (...) qui paient ces rémunérations lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée 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. (...) » ; qu'il résulte des travaux parlementaires de l'article 10 de la loi du 30 décembre 2000 de finances pour 2001, dont sont issues ces dispositions, qu'en alignant l'assiette de la taxe sur les salaires sur celle des cotisations de sécurité sociale, le législateur a entendu y inclure les rémunérations des dirigeants de sociétés visés à l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale et notamment celles des présidents et dirigeants des sociétés par actions simplifiées ; que, par suite, le moyen de la société tiré de ce que les rémunérations de son président et de son directeur général étaient exclues de l'assiette de la taxe sur les salaires dès lors que les dirigeants de sociétés n'ont pas la qualité de salarié au sens du droit du travail n'était, en tout état de cause, pas susceptible d'exercer une influence sur le jugement de l'affaire ; que, dès lors, en s'abstenant de rouvrir l'instruction après le dépôt, par la société, d'un nouveau mémoire, la cour n'a pas entaché son arrêt d'irrégularité ;

Sur le bien-fondé de l'arrêt attaqué :

5. Considérant que le moyen invoqué par la SAS Sovaro et tiré de ce que les rémunérations de son président et de son directeur général étaient exclues de l'assiette de la taxe sur les salaires dès lors que les dirigeants de société n'ont pas la qualité de salarié au sens du droit du travail a été soulevé devant la cour administrative d'appel de Bordeaux postérieurement à la clôture de l'instruction ; qu'il n'est pas d'ordre public ; que, par suite, il ne peut être utilement invoqué devant le juge de cassation ; qu'en tout état de cause, il résulte de ce qui a été dit au point 4 qu'il n'est pas fondé ;

6. Considérant qu'aux termes du paragraphe 33 de la documentation administrative de base 5 L-1421 mise à jour le 1^{er} juin 1995, relatif aux situations de

variation importante d'une année à l'autre du rapport d'assujettissement d'une entreprise à la taxe sur les salaires : « L'entreprise peut, au moment de la régularisation de la taxe, faire état du chiffre d'affaires de l'année du paiement des rémunérations lorsque à la suite, notamment, d'une modification de ses conditions d'activité ou de la création de secteurs commerciaux ou industriels, la référence au rapport existant l'année précédente conduit à une anomalie manifeste. L'entreprise doit adresser une demande au directeur des Services fiscaux. Cette demande est instruite comme une réclamation » ; que, pour se prévaloir de l'application de ces énonciations, une entreprise doit établir le caractère manifestement anormal de la référence au rapport existant l'année précédente ; que, par suite, en écartant l'application de ces dispositions à la SAS Sovaro au motif que celle-ci ne justifiait pas de la survenance d'un événement au cours des années en litige, notamment d'une modification de ses conditions d'activité ou de la création de nouveaux secteurs d'activité, la cour administrative d'appel n'a pas entaché son arrêt d'erreur de droit ;

7. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le pourvoi de la SAS Sovaro doit être rejeté (...)

CE, 8^e et 3^e ss-sect., 21 janv. 2016, n° 388989, Sté Jullane (2^e esp.), note J. Cuber

Rapporteur public : Nathalie Escaut

Mentionné aux tables du recueil Lebon

1. Considérant qu'aux termes de l'article 231 du CGI : « 1. Les sommes payées à titre de rémunérations aux salariés, à l'exception de celles correspondant aux prestations de sécurité sociale versées par l'entremise de l'employeur, sont soumises à une taxe égale à 4,25 % de leur montant évalué selon les règles prévues à l'article L. 136-2 du Code de la sécurité sociale, sans qu'il soit toutefois fait application du deuxième alinéa du I et du 6° du II du même article. Cette taxe est à la charge des entreprises et organismes qui emploient ces salariés (...) » ; que l'article L. 136-2 du Code de la sécurité sociale dispose : « I. – La contribution est assise sur le montant brut des traitements, indemnités, émoluments, salaires, allocations, pensions y compris les majorations et bonifications pour enfants, des rentes viagères autres que celles visées au 6 de l'article 158 du code général des impôts et des revenus tirés des activités exercées par les personnes mentionnées aux articles L. 311-2 et L. 311-3. (...) » ;

2. Considérant qu'aux termes du paragraphe 40 de l'instruction fiscale publiée le 22 janvier 2014 au bulletin officiel des impôts sous le n° BOI-TPS-TS-20-10-20140122 : « Entrent également dans l'assiette de la contribution sociale généralisée et donc de la taxe sur les salaires : (...) – les rémunérations versées aux dirigeants de sociétés désignées à l'article 80 ter du code général des impôts » ; que la société Juliane demande l'annulation de ce paragraphe au motif qu'il élargirait le champ d'application de l'article 231 du CGI en incluant, dans l'assiette de la taxe sur les salaires, les rémunérations versées aux dirigeants de sociétés, alors que ces derniers n'ont pas la qualité de salarié ;

3. Considérant qu'il résulte des travaux parlementaires de l'article 13 de la loi du 17 décembre 2012 de financement de la sécurité sociale pour 2013, dont est issu l'article 231 du CGI, que le législateur a entendu rendre l'assiette de la taxe sur les salaires identique à celle de la contribution sociale généralisée, sous réserve des seules exceptions mentionnées à la première phrase du 1 de cet article 231 ; qu'en vertu des dispositions combinées de cet article et de l'article L. 131-2 du Code de la sécurité sociale, sont inclus dans l'assiette de la taxe sur les salaires les revenus d'activité des personnes mentionnées à l'article L. 311-3 du code de la sécurité sociale ; que ce dernier article mentionne notamment, à ses 11°, 12° et 23°, les gérants minoritaires des sociétés à responsabilité limitée, les présidents du conseil d'administration, directeurs généraux et directeurs généraux délégués des sociétés anonymes et les présidents et dirigeants des sociétés par actions simplifiées ; que, contrairement à ce que soutient la société Juliane, ces dirigeants, sans avoir la qualité de salarié au sens du droit du travail, sont au nombre des personnes dont les rémunérations sont soumises à la taxe sur les salaires en vertu de l'article 231 du CGI ; que, par suite, le paragraphe 40 de l'instruction attaquée ne méconnaît pas les dispositions de cet article en tant qu'il inclut les revenus des dirigeants visés à l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale ; que toutefois, les dirigeants de sociétés mentionnés à cet article ne constituent

qu'une partie des dirigeants visés par l'article 80 ter du CGI ; que, par suite, le paragraphe 40 de l'instruction attaquée est illégal en tant qu'il inclut dans l'assiette de la taxe les rémunérations des dirigeants visés par l'article 80 ter du Code général des impôts mais qui ne sont pas mentionnés à l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale ; qu'il doit, par suite, être annulé dans cette mesure ;

(...)

NOTE

1 – Par les deux décisions commentées rendues le même jour, le Conseil d'État s'est expressément prononcé sur la question controversée de l'inclusion de la rémunération des dirigeants sociaux dans l'assiette de la taxe sur les salaires, tant sous le régime en vigueur du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2012 que sous celui applicable depuis le 1^{er} janvier 2013.

Si la position de la Haute assemblée était relativement prévisible s'agissant du premier régime (1), celle retenue pour le second apparaissait davantage étonnante et pourrait ne pas définitivement clore le débat (2).

1. Une solution prévisible s'agissant du régime en vigueur du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2012

A. – Rappel des dispositions légales en vigueur du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2012

2 – Dans sa rédaction en vigueur du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2012 (issue L. n° 2000-1352, 30 déc. 2000, art. 10 : Dr. fisc. 2001, n° 1-2, comm. 1), l'article 231, 1 du CGI disposait que : « Les sommes payées à titre de rémunérations sont soumises à une taxe sur les salaires égale à 4,25 % de leur montant, évalué selon les règles prévues aux chapitres I^{er} et II du titre IV du livre II du Code de la sécurité sociale (...), et à la charge des personnes ou organismes (...) qui paient ces rémunérations lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée 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 (...) ».

Cette disposition définissait ainsi l'assiette de la taxe sur les salaires par référence à l'assiette des cotisations du régime général des assurances sociales (à l'exception des entreprises agricoles, pour lesquelles l'article 231 du CGI renvoyait aux règles d'assiette prévues au titre IV du livre VII du Code rural).

Celle-ci était elle-même définie – et l'est toujours – par l'article L. 242-1 du Code de la sécurité sociale, aux termes duquel : « Pour le calcul des cotisations des assurances sociales, des accidents du travail et des allocations familiales, sont considérées comme rémunérations toutes les sommes versées aux travailleurs en contrepartie ou à l'occasion du travail, notamment les salaires ou gains, les indemnités de congés payés, le montant des retenues pour cotisations ouvrières, les indemnités, primes, gratifications et tous autres avantages en argent, les avantages en nature, ainsi que les sommes perçues directement ou par l'entremise d'un tiers à titre de pourboire (...) ».

B. – Rappel des termes de la controverse

3 – Au regard des dispositions précitées des articles 231 du CGI et L. 242-1 du Code de la sécurité sociale, trois analyses se sont confrontées sur l'inclusion, dans l'assiette de la taxe sur les salaires, des rémunérations versées aux mandataires sociaux.

4 – Selon une première interprétation, le critère déterminant était celui de l'affiliation aux assurances sociales du régime général. Seules devaient être comprises dans l'assiette de la taxe sur les salaires

les rémunérations des dirigeants sociaux qui étaient **obligatoirement affiliés à ce régime**.

Tel était notamment le cas, selon l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale, des dirigeants de SA et SAS ainsi que des gérants minoritaires de SARL. Les gérants majoritaires de SARL n'étant pas soumis au régime général, mais à celui des travailleurs non-salariés, leurs rémunérations devaient en revanche être exclues de l'assiette de la taxe sur les salaires.

Cette première interprétation avait notamment été retenue par le tribunal administratif de Poitiers (*TA Poitiers, 2^e ch., 27 mai 2010, n° 0302631 et n° 090949, SAS Figgico : RJF 10/2010 n° 896 ; V. C. Acard, Fiscalité financière : Dr. fisc. 2011, n° 7, 212, n° 21*), ainsi que par les cours administratives d'appel de Nantes (*CAA Nantes, 1^{re} ch., 28 juin 2010, n° 09NT00698, SAS Financière de l'Ouest ; CAA Nantes, 1^{re} ch., 26 nov. 2015, n° 14NT01211, Transca services : V. C. Acard, Fiscalité financière : Dr. fisc. 2016, n° 3, 73*), Lyon (*CAA Lyon, 5^e ch., 27 févr. 2014, n° 11LY22049, SA Chapelle Investissements : V. C. Acard, Fiscalité financière : Dr. fisc. 2014, n° 23, 364, n° 8*) et Paris (*CAA Paris, 10^e ch., 31 mars 2015, n° 14PA01455, Sté Jacques Bollinger. – V. J. Cuber : Les rémunérations de dirigeants de SA sont-elles assujetties à la taxe sur les salaires malgré l'absence de subordination ? : Dr. fisc. 2015, n° 39, comm. 589*).

5 – La deuxième interprétation soutenue consistait à considérer que la taxe sur les salaires ne concernait que les rémunérations versées à des **salariés entendus au sens du droit du travail et de la sécurité sociale**, c'est-à-dire des **travailleurs placés dans un lien de subordination** dans le cadre d'un contrat de travail.

Les dirigeants ayant la qualité de mandataires sociaux n'étant pas dans une telle situation de subordination, leurs rémunérations perçues en tant que telles ne devaient pas entrer dans l'assiette de la taxe sur les salaires.

Cette interprétation avait notamment été retenue par la cour administrative d'appel de Nancy dans un arrêt du 25 juillet 2014 particulièrement remarqué (*CAA Nancy, 2^e ch., 25 juill. 2014, n° 13NC00833, Sté AFP : JurisData n° 2014-020482 ; RJF 12/2014, n° 1097 ; BDCF 12/2014, n° 119, concl. J.-F. Goujon-Fischer. – V. J.-M. Vié, Sélection d'arrêts des cours administratives d'appel : Dr. fisc. 2014, n° 51-52, 693, n° 15. – J. Cuber, Inclusion dans l'assiette de la taxe sur les salaires des rémunérations versées aux dirigeants : espoirs et faux espoirs : Dr. fisc. 2014, n° 10, 182. – D. Fontaine-Besset et E. Dinh, Les rémunérations versées aux dirigeants non-salariés ne sont pas soumises à la taxe sur les salaires : Option Finance 2014, n° 1292, p. 37 ; FR Le-febvre 47/2014, inf. 1, p. 3*).

Dans un récent arrêt du 19 novembre 2015 (*CAA Nancy, 2^e ch., 19 nov. 2015, n° 14NC01023, SAS le carré : V. C. Acard, Fiscalité financière : Dr. fisc. 2016, n° 3, 73*), cette juridiction s'était toutefois ralliée à l'interprétation précédemment adoptée par les cours de Nantes, Lyon et Paris.

6 – La troisième et dernière interprétation est celle que l'administration fiscale avait un temps soutenue devant les juridictions de fond et qui ne reposait sur aucune doctrine administrative. S'appuyant sur la notion fiscale de « salarié », elle consistait à considérer qu'étaient soumises à la taxe sur les salaires les **sommes qui relevaient, au titre de l'impôt sur le revenu, de la catégorie des traitements et salaires** (telles que la rémunération des dirigeants de SA et SAS, ainsi que celle des gérants minoritaires de SARL) ou de celle de l'article 62 du CGI (telles que la rémunération des gérants majoritaires de SARL), lequel renvoie aux règles prévues en matière de traitements et salaires.

Cette interprétation n'avait toutefois été retenue par aucune juridiction du fond et l'Administration semblait elle-même l'avoir abandonnée (*V. J. Cuber : Les rémunérations de dirigeants de SA sont-elles assujetties à la taxe sur les salaires malgré l'absence de subordination ? préc.*).

C. - Analyse critique de la solution retenue par le Conseil d'État

7 – Par sa décision *Sté Sovaro*, le Conseil d'État valide l'interprétation retenue par les juridictions d'appel, à savoir l'inclusion dans l'assiette de la taxe sur les salaires des rémunérations perçues par les mandataires sociaux qui, en application de l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale, étaient obligatoirement affiliés au régime général de sécurité sociale.

Comme nous l'avons relevé dans ces colonnes (*V. J. Cuber : Les rémunérations de dirigeants de SA sont-elles assujetties à la taxe sur les salaires malgré l'absence de subordination ? préc.*), cette solution était relativement prévisible dès lors que dans quatre décisions du 8 juin 2011, les juges du Palais Royal s'étaient déjà implicitement mais nécessairement prononcés en ce sens (*CE, 8^e et 3^e ss-sect., 8 juin 2011, n° 340863, SA Balsa (1^{re} esp.), n° 331848, SAS Sofic (2^e esp.), n° 331849, SAS Holding Rousseau (3^e esp.) et n° 341018, Sté P2C Investissement (4^e esp.) : Dr. fisc. 2011, n° 29, comm. 425, concl. N. Escaut ; RJF 8-9/2011, n° 936. – V. B. Jeannin, Taxe sur les salaires : l'affectation des dirigeants de holdings mixtes au secteur taxable à la TVA est toujours possible : Dr. fisc. 2012, n° 4, act. 50*).

La motivation retenue par le Conseil d'État peut néanmoins susciter l'étonnement.

8 – La Haute assemblée justifie en effet exclusivement sa position au motif qu'« il résulte des travaux parlementaires de l'article 10 de la loi du 30 décembre 2000 de finances pour 2001, dont sont issues ces dispositions [celles de l'article 231 du CGI], qu'en alignant l'assiette de la taxe sur les salaires sur celle des cotisations de sécurité sociale, le législateur a entendu y inclure les rémunérations des dirigeants de sociétés visés à l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale et notamment celles des présidents et dirigeants des sociétés par actions simplifiées ».

9 – Or il convient de rappeler que selon une jurisprudence constante et une doctrine des plus autorisées (*V. infra n° 17 et s.*), le juge ne doit recourir aux travaux préparatoires que lorsque le texte n'est pas clair.

10 – S'agissant de l'article 231 du CGI, l'on peut s'interroger si sa rédaction – telle qu'elle était en vigueur du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2012 – ne pouvait pas justifier *per se* la solution retenue par le Conseil d'État, sans que celui-ci n'ait à recourir aux travaux parlementaires.

11 – Une réponse positive nous semble pouvoir être apportée. En effet, comme nous l'avons précédemment relevé (*V. J. Cuber : Les rémunérations de dirigeants de SA sont-elles assujetties à la taxe sur les salaires malgré l'absence de subordination ? préc.*), l'article L. 242-1 du Code de la sécurité sociale – dont la rédaction est pour l'essentiel demeurée inchangée – énonce une règle d'assiette qui, outre qu'elle renvoyait l'article 231 du CGI, doit s'appliquer, selon l'intitulé même de la section 1 sous laquelle ledit article L. 242-1 est édicté, aux « rémunérations ou gains versés aux travailleurs salariés » **mais également à ceux des travailleurs qui leur sont « assimilés »** sur le plan social. Or, l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale prescrit expressément l'affiliation au régime général de sécurité sociale pour un certain nombre de mandataires sociaux, dont les dirigeants de SA et SAS ainsi que les gérants minoritaires de SARL.

12 – Dès lors qu'une interprétation littérale de l'article 231 du CGI permettait de justifier la solution rendue par le Conseil d'État, l'on peut s'interroger sur les raisons ayant pu conduire ce dernier à recourir aux travaux parlementaires. Les conclusions du rapporteur public Nathalie Escaut ne sont pas éclairantes sur ce point, celle-ci ayant estimé que « la lettre de l'article 231 n'[était] pas claire », sans beaucoup plus de précisions. L'analyse de la seconde décision commentée

permet toutefois selon nous d'apporter un élément de réponse (V. *infra* n° 22).

2. Une solution étonnante s'agissant du régime en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2013

A. - Rappel des dispositions légales en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2013

13. – Dans sa rédaction en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2013 (issue L. n° 2012-1404, 17 déc. 2012, art. 13 : *Dr. fisc.* 2013, n° 2, *comm.* 57), l'article 231, 1 du CGI dispose que : « Les sommes payées à titre de rémunérations aux salariés, à l'exception de celles correspondant aux prestations de sécurité sociale versées par l'entremise de l'employeur, sont soumises à une taxe égale à 4,25 % de leur montant évalué selon les règles prévues à l'article L. 136-2 du Code de la sécurité sociale (...). Cette taxe est à la charge des entreprises et organismes qui emploient ces salariés (...) ».

En ne mentionnant expressément par deux fois que les seuls « salariés » – à quoi s'ajoute la dénomination même de la taxe – l'article 231, 1 du CGI pouvait très naturellement être lu comme excluant du champ de la taxe sur les salaires les rémunérations versées aux dirigeants sociaux. Par sa décision *Sté Juliane*, le Conseil d'État a néanmoins retenu une toute autre interprétation.

B. - La solution retenue par le Conseil d'État

14 – Dans cette affaire, le Conseil d'État était saisi d'un recours pour excès de pouvoir dirigé contre le § 40 du BOI-TPS-TS-20-10 du 22 janvier 2014.

Ce paragraphe énonçait qu'« Entrent également dans l'assiette de la CSG et donc de la taxe sur les salaires : (...) – les rémunérations versées aux dirigeants de sociétés désignés à l'article 80 ter du CGI ».

La société Juliane excipait de son illégalité au motif qu'il élargissait le champ d'application de l'article 231 du CGI en incluant dans l'assiette de la taxe sur les salaires les rémunérations versées aux dirigeants de sociétés, alors que ces derniers n'ont pas la qualité de salarié.

15 – Se fondant à nouveau sur les travaux préparatoires – à l'instar de sa décision *Sté Sovaro* (V. *supra* n° 8) –, le Conseil d'État n'a que partiellement fait droit à cette demande.

La Haute juridiction a considéré qu'« il résulte des travaux parlementaires de l'article 13 de la loi du 17 décembre 2012 de financement de la sécurité sociale pour 2013, dont est issu l'article 231 du Code général des impôts, que le législateur a entendu rendre l'assiette de la taxe sur les salaires identique à celle de la contribution sociale généralisée (...) ; qu'en vertu des dispositions combinées de cet article et de l'article L. 131-2 du Code de la sécurité sociale [la référence à cette disposition est une erreur de plume, l'article 231 du CGI renvoyant à l'article L. 136-2 du Code de la sécurité sociale], sont inclus dans l'assiette de la taxe sur les salaires les revenus d'activité des personnes mentionnées à l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale ».

Ce dernier article mentionnant notamment les gérants minoritaires des sociétés à responsabilité limitée (11°), les présidents du conseil d'administration, directeurs généraux et directeurs généraux délégués des sociétés anonymes (12°) et les présidents et dirigeants des sociétés par actions simplifiées (23°), le Conseil d'État en a inféré que « ces dirigeants, sans avoir la qualité de salarié au sens du droit du travail, sont au nombre des personnes dont les rémunérations sont soumises à la taxe sur les salaires en vertu de l'article 231 du Code général des impôts ».

Les dirigeants de sociétés mentionnés à l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale ne constituant toutefois qu'une partie des dirigeants visés par l'article 80 ter du CGI, la Haute assemblée juge que

« le paragraphe 40 de l'instruction attaquée est illégal en tant qu'il inclut dans l'assiette de la taxe les rémunérations des dirigeants visés par l'article 80 ter du Code général des impôts mais qui ne sont pas mentionnés à l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale ; qu'il doit par suite être annulé dans cette mesure ».

C. - Critiques de la solution retenue

16 – La solution rendue par le Conseil d'État apparaît critiquable, tant à raison du recours à l'interprétation téléologique dont elle procède que de l'incohérence à laquelle elle conduit.

1° Le caractère discutable du recours à l'interprétation téléologique

17 – À titre liminaire, il convient de rappeler qu'il est de jurisprudence constante qu'un texte clair ne doit pas être lu à la lumière de ses travaux préparatoires (*CE, sect.*, 27 oct. 1999, n° 188685, *Cne de Houdan* : *JurisData* n° 1999-051124 ; *Rec. CE*, p. 326 ; *JCP N* 1999, *jurispr.* p. 1764, note J.-L. Bourgois ; *Dr. adm.* 1999, *comm.* 12317, *Ch. Maugüé* ; *Construction-Urb.* 2000, *partie* 16, P. Cornille ; *Collectivités – Intercommunalité* 2000, *partie* 101, note L. Erstein ; *RFD adm.* 1999, p. 1297. – *CE*, 8^e et 3^e ss-sect., 17 mai 2000, n° 199229, Clément : *Dr. fisc.* 2000, n° 51, *comm.* 1043, *concl.* G. Bachelier. – *CE*, 8^e et 3^e ss-sect., 18 oct. 2000, n° 209324, *min. c/ Cne de Pantin* : *JurisData* n° 2000-061356 ; *Rec. CE* 2000, p. 428 ; *Dr. fisc.* 2001, *comm.* 259, *concl.* G. Bachelier ; *RJF* 1/2001, n° 46.).

18 – Le président Philippe Martin relevait récemment dans ces colonnes que « l'interprétation littérale est prioritaire, ce qui se justifie notamment par le respect de la loi et le souci de sécurité juridique (...). La règle est que le juge ne doit recourir aux travaux préparatoires que si le texte n'est pas clair (...). Il est possible de retenir une interprétation non littérale si la lecture littérale d'un texte apparaît absurde au regard de l'objectif et de la cohérence de la norme. Dans cette démarche, un doute sérieux peut conduire exceptionnellement à regarder les travaux préparatoires alors même que le texte est clair » (*Ph. Martin, Le régime français des sociétés mères à la lumière de la directive : les méthodes d'interprétation du juge fiscal* : *Dr. fisc.* 2014, n° 41, 569).

Ces propos font écho à ceux du président Raymond Odent dans son cours de contentieux administratif : « lorsqu'un texte est clair, c'est-à-dire lorsque, compte tenu des règles de la grammaire, de la sémantique et de la syntaxe, son sens ne peut prêter à aucune discussion et lorsqu'en outre ses dispositions ne sont en contradiction avec aucune autre disposition en vigueur ayant valeur juridique au moins égale, le juge administratif ne se livre à aucune fantaisie interprétative ; il applique strictement ce texte sans tenir compte des travaux préparatoires, ni de l'objectif du législateur. **Même s'il paraît résulter des travaux préparatoires que le législateur a exprimé sa pensée ou sa volonté en des termes qui ont trahi ses intentions, la lettre du texte, lorsqu'elle ne permet pas la controverse, doit prévaloir sur son esprit** » (*R. Odent, Contentieux administratif, t. I : Dalloz*, 2007, p. 348).

19 – Dans ses conclusions sous une décision de section du 19 octobre 2005 (*CE, sect.*, 19 oct. 2005, n° 283892, 284472, 284555, 284718, *CGT et a.* : *Juris-Data* n° 2005-069075 ; *JCP S* 2005, 1321, *concl.* Ch. Devys), le commissaire du gouvernement Christophe Devys avait précisé que « l'idée qui sous-tend cette jurisprudence [celle de l'arrêt *Commune de Houdan* précité], c'est que le droit est fait pour les citoyens et qu'il est essentiel que ces derniers, censés ne pas ignorer la loi, puissent au moins, en la lisant, la comprendre et, dans le cas où la loi serait sans ambiguïté, se fonder sur cette lecture naturelle, sans risquer de voir celle-ci contredite par les travaux préparatoires ».

20 – Au cas d'espèce, dès lors que la nouvelle rédaction de l'article 231 du CGI pouvait sembler dépourvue de toute équivoque

(V. *supra* n° 13) et que sa lecture littérale n'apparaissait en rien absurde au regard de son objectif et de sa cohérence, il pouvait légitimement être considéré, alors même que tel n'avait clairement pas été la volonté du législateur au regard des travaux parlementaires (V. J. Cuber, *Inclusion dans l'assiette de la taxe sur les salaires des rémunérations versées aux dirigeants : espoirs et faux espoirs, préc.*), que les rémunérations versées aux dirigeants sociaux échappaient à la taxe sur les salaires.

21 – La décision *Sté Juliane* n'indiquant pas les raisons ayant conduit le Conseil d'État à écarter l'interprétation littérale au profit de l'interprétation téléologique, seules les conclusions du rapporteur public – communes aux deux affaires – permettent d'être éclairé sur ce point.

Selon le rapporteur public : « Si l'article 231 définit l'assiette de la taxe sur les salaires au regard de la seule mention des "rémunérations aux salariés", on ne peut pour autant en déduire que cette rédaction limite nécessairement l'assiette de la taxe sur les salaires aux seules sommes relevant de la qualification de salaires. En effet, la rédaction de l'article 231 est en réalité ambiguë dans la mesure où elle utilise deux critères qui n'ont pas le même champ d'application : si cet article mentionne la notion de rémunérations des salariés, il fait aussi référence à l'assiette de la contribution sociale généralisée en renvoyant à l'article L. 136-2 du Code de la sécurité sociale. Or, cette assiette inclut les rémunérations des mandataires sociaux énumérés par l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale. L'emploi de ces deux critères ne permet donc pas de faire application de la seule lettre de l'article 231 pour en déterminer la portée. Par ailleurs, la mention, à l'article 231 du CGI, des "sommes payées à titre de rémunérations aux salariés" ne saurait être regardée comme excluant nécessairement les mandataires sociaux. En effet, si ces derniers n'ont pas la qualité de salariés, au sens du droit du travail, en l'absence de lien de subordination à l'égard de l'employeur, votre jurisprudence, comme celle de la Cour de cassation, a toujours admis l'existence de plusieurs acceptions de la notion de salarié. Cette notion recouvre ainsi un sens différent selon qu'elle est utilisée en droit du travail, en droit de la sécurité sociale ou en droit fiscal. Lorsqu'un texte utilise la notion de salarié, la jurisprudence apprécie, au regard de chaque contexte, quelle définition retenir : vous pouvez voir sur cette approche, dans votre jurisprudence, votre décision du 27 juillet 2005 *Société Auvray Transports*, n° 259910, aux tables p. 865/960/1127 et à la RJF 11/05 n° 1183, et dans la jurisprudence de la Cour de cassation, un arrêt de sa deuxième chambre civile du 19 décembre 2013, 12-28.429, au bulletin. Le texte de l'article 231 n'étant pas clair, il faut à nouveau se référer aux travaux préparatoires ».

Une telle argumentation n'emporte pas notre conviction.

22 – En premier lieu, il convient de rappeler que le législateur avait pris le soin, dans les deux précédentes versions de l'article 231 du CGI :

– soit de prévoir **expressément que la rémunération des salariés et des dirigeants sociaux entrât dans l'assiette de la taxe sur les salaires** (dans sa rédaction en vigueur avant le 1^{er} janvier 2002, l'article 231 visait au 1 les salaires et au 1 ter « les indemnités, remboursements et allocations forfaitaires pour frais versés aux dirigeants de sociétés désignés à l'article 80 ter ») ;

– soit de ne pas viser expressément ces deux catégories de personnel mais de retenir une rédaction suffisamment large (« Les sommes payées à titre de rémunérations ») qui permettait, **par renvoi aux dispositions du Code de la sécurité sociale, d'inclure sans distinction leurs rémunérations dans l'assiette de la taxe sur les salaires** (régime en vigueur du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2012, objet de la première décision commentée, V. *supra* n° 11).

Considérer que la rédaction actuelle de l'article 231 du CGI est ambiguë au motif que cette disposition ne vise expressément que les

rémunérations versées aux salariés, mais renvoie à l'article L. 136-2 du Code de la sécurité sociale qui énonce les règles d'assiette de la CSG applicables tant aux salariés qu'aux mandataires sociaux, nous semble ainsi particulièrement malaisé.

L'on se risquera, incidemment, à considérer que ce rejet de l'interprétation littérale dans l'affaire *Sté Juliane* apporte une réponse à notre précédente interrogation sur la ou les raison(s) ayant pu conduire le Conseil d'État à recourir à la méthode téléologique dans sa décision *Sté Sovaro*, alors qu'une interprétation littérale du texte pouvait selon nous justifier une solution strictement identique à celle rendue (V. *supra* n° 11).

En effet, comment la Haute assemblée pouvait-elle ne pas recourir à la méthode téléologique dans la décision *Sté Sovaro* alors que la rédaction actuelle de l'article 231 du CGI est, à l'évidence, plus claire que la précédente ?

23 – En second lieu, la jurisprudence du Conseil d'État évoquée par le rapporteur public, pour soutenir que la notion de salarié doit être appréciée « au regard de chaque contexte », apparaît pour le moins étonnante.

En effet, l'apport essentiel de la décision *Sté Auvray Transports* précitée est précisément d'avoir jugé **qu'en l'absence de contrat de travail et de lien de subordination, les gérants minoritaires de SARL ne devaient pas être inclus dans l'effectif salarié pour l'application du seuil de dix salariés**, prévu par l'article L. 950-1 du Code du travail dans sa rédaction en vigueur, qui déclenchait l'assujettissement des employeurs à la participation au financement de la formation professionnelle.

Dans une deuxième décision *Sté Auvray Transports* rendue le même jour, le Conseil d'État avait par ailleurs retenu une solution identique au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction (*CE, 9^e et 10^e ss-sect., 27 juill. 2005, n° 259911, SARL Auvray Transports : Juris-Data n° 2005-080767 ; Dr. fisc. 2005, n° 49, comm. 787, concl. L. Vallée*).

Comme l'indiquait la note de pied d'arrêt publiée dans ces colonnes, sous cette deuxième décision, « [p]our apprécier la notion de salarié au sens de l'article L. 313-1 du Code de la construction et de l'habitation, le Conseil d'État retient que tout gérant minoritaire n'est pas nécessairement un salarié et **privilégie le critère du lien de subordination**, contrairement aux conclusions de M. Laurent Vallée ».

Ajoutons qu'avant de proposer une solution différente de celle retenue par le Conseil d'État – et qui consistait, par souci de cohérence, à ne pas dissocier (i) l'assiette des impositions en cause (qui comprenait les salaires mais également les rémunérations versées aux dirigeants sociaux visés à l'article 80 ter), (ii) des salariés dont le nombre constituait l'élément déclenchant l'assujettissement –, M. Laurent Vallée avait relevé qu'« *a priori*, puisque la loi emploie le terme de salarié, l'élément prédominant doit être le droit du travail. C'est lui qui définit la notion de salarié et son trait caractéristique est l'état de subordination dans lequel il se trouve à l'égard de l'employeur. Et il ne saurait exister, normalement, de notion spécifique de salarié en matière fiscale : s'il en est question, il devrait s'agir du salarié tel qu'il est défini par le Code du travail ».

À notre connaissance, aucune décision du Conseil d'État n'était revenue, depuis les deux affaires *Sté Auvray Transports*, sur l'acception restrictive de la notion de salarié (c'est-à-dire excluant les mandataires sociaux).

24 – L'arrêt de la Cour de cassation du 19 décembre 2013 (*Cass. 2^e civ., 19 déc. 2013, n° 12-28.429 : JurisData n° 2013-029378 ; JCP S 2014, 1100, note Th. Tauran ; Bull. Joly sociétés 2014, p. 232, note P. Coursier*), qui est également évoqué par le rapporteur public au soutien de son assertion selon laquelle le juge judiciaire peut être amené à retenir une acception large de la notion de salarié, ne nous paraît pas davantage pertinent.

Dans cette affaire, la Haute juridiction était appelée à se prononcer sur la question de savoir si les contributions patronales de retraite supplémentaire et de prévoyance complémentaire, versées pour un dirigeant de SAS non titulaire d'un contrat de travail, pouvaient bénéficier de l'exonération plafonnée de cotisations sociales (propre à ces contributions) prévue par les alinéas 6 à 9 de l'article L. 242-1 du Code de la sécurité sociale.

La Cour a répondu par l'affirmative au motif que dès lors que ce dirigeant non salarié relevait expressément du régime général de la sécurité sociale en vertu de l'article L. 311-3, 23° du Code de la sécurité sociale (qui vise les présidents et dirigeants de SAS), les cotisations dues au titre de ses rémunérations devaient être calculées selon les dispositions de l'article L. 242-1 du même code et, partant, l'exonération prévue par ses alinéas 6 à 9 leur être applicable.

Il convient de souligner que l'article L. 242-1 du Code de la sécurité sociale, outre qu'il ne vise pas expressément les « salariés » mais les « travailleurs », fait partie des dispositions, propres au régime général, relatives « à l'assiette, au taux et au calcul des cotisations assises sur les rémunérations ou gains versés aux travailleurs salariés et assimilés ».

Par cet arrêt du 19 décembre 2013, la Cour de cassation ne saurait dès lors être regardée comme ayant retenu une acception large de la notion de salarié, qui incluait les mandataires sociaux.

2° Une solution manifestement incohérente

25 – Il convient de rappeler que par sa décision *Sté Juliane*, le Conseil d'État a prononcé une **annulation partielle** du § 40 du BOI attaqué.

Celui-ci a été jugé « illégal en tant qu'il inclut dans l'assiette de la taxe les rémunérations des dirigeants visés par l'article 80 ter du CGI mais qui ne sont pas mentionnés à l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale ».

Ce faisant, la Haute juridiction a suivi les conclusions de son rapporteur public qui, après avoir proposé de retenir l'interprétation téléologique que l'on connaît de l'article 231 du CGI, avait relevé que « demeure toutefois une difficulté qui porte sur la liste des dirigeants de sociétés que l'instruction détermine par renvoi à l'article 80 ter du CGI. En effet, l'article 231 du CGI inclut les rémunérations des dirigeants de sociétés en tant qu'elles entrent dans l'assiette de la contribution sociale généralisée définie par l'article L. 136-2 du Code de la sécurité sociale. Cet article renvoie à l'article L. 311-3 du même code qui détermine les mandataires sociaux dont les rémunérations relèvent de cette contribution. Or, cette liste est moins large que celle qui figure à l'article 80 ter du CGI puisqu'elle n'inclut pas les membres du directoire ou l'administrateur provisoirement délégué d'une société anonyme qui sont visés par l'article 80 ter ».

26 – Si l'on en suit ces conclusions, **doivent donc à ce jour être considérées comme échappant à la taxe sur les salaires les rémunérations versées aux membres du directoire ainsi qu'à l'administrateur provisoirement délégué d'une société anonyme.**

27 – Une telle solution ne peut que laisser perplexe.

En premier lieu, le regain d'intérêt pour la société anonyme à directoire qu'elle ne devrait pas manquer de susciter conduit à exprimer de sérieuses réserves quant à la constitutionnalité de l'article 231 du CGI au regard du principe d'égalité devant les charges publiques.

L'on peut en effet raisonnablement douter que la différence de traitement dont bénéficient ces sociétés puisse être considérée, selon la traditionnelle formule du Conseil constitutionnel, comme reposant sur des critères « objectifs et rationnels en fonction des buts recherchés [par le législateur] ».

La décision *Sté Juliane* apparaît à cet égard paradoxale en ce qu'elle conduit, *in fine*, à ce que l'interprétation téléologique du Conseil d'État se révèle contraire à l'intention même du législateur, celui-ci

n'ayant jamais exprimé au cours des travaux préparatoires la moindre velléité de traiter plus favorablement les sociétés anonymes à directoire.

28 – Les juges de la rue de Montpensier se sont, il est vrai, déjà prononcés sur la constitutionnalité de l'article 231 du CGI, dans sa rédaction en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012 (*Cons. const.*, 17 sept. 2010, n° 2010-28 QPC, *Assoc. sportive Football Club de Metz* : *JurisData* n° 2010-030754 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 38, act. 357 ; *RJF* 12/2010, n° 1214).

Un « changement de circonstances », tenant tant à la modification rédactionnelle ultérieure de cette disposition (*Cons. const.*, 5 juill. 2013, n° 2013-331 QPC, *Sté Numéricable SAS et a.*, *consid. 8* : *JurisData* n° 2013-014416 ; *JCPE* 2013, 608 ; *JCPA* 2013, act. 619) qu'à son interprétation par le Conseil d'État dans sa décision *Sté Juliane* (*Cons. const.*, 8 avr. 2011, n° 2011-120 QPC, *M. Ismaël A.*, *consid. 9* : *JurisData* n° 2011-015899 ; *Rec. Cons. const.* 2011, p. 194 ; *RTD civ.* 3/2011, p. 495, *note P. Deumier*), devrait toutefois permettre un réexamen du Conseil constitutionnel dans le cadre d'une QPC.

29 – On soulignera en second lieu que la décision *Sté Juliane*, telle qu'éclairée par les conclusions de son rapporteur public, va à l'encontre de la jurisprudence du juge judiciaire relative au champ d'application de l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale.

Il ressort en effet de cette jurisprudence que la liste dressée par cette disposition, des personnes qui relèvent du régime général sans être titulaires d'un contrat de travail, ne présente pas un caractère exhaustif

Ainsi, par un arrêt rendu le 17 novembre 1994 (*Cass. soc.*, 17 nov. 1994, n° 90-10.817 : *Bull. civ.* 1994, V, n° 301), la chambre sociale de la Cour de cassation a jugé que devaient être affiliés au régime général de la sécurité sociale les dirigeants d'une « société par actions franco-allemande ». Il s'agissait en l'occurrence d'une forme particulière de société régie par l'article 84 du traité franco-allemand du 27 octobre 1956 et non visée par l'article L. 311-3 précité. La Cour a toutefois relevé à la lecture du traité et des statuts de la société que cette forme de société était assimilable à une SA comportant un conseil d'administration, un président du conseil, un vice-président et deux directeurs. Elle en a déduit que les dispositions de l'article L. 311-3 étaient applicables aux dirigeants de la société par actions franco-allemande et que ces derniers relevaient ainsi du régime général.

S'agissant des membres du directoire d'une SA, l'Administration considère qu'ils doivent être affiliés à la sécurité sociale alors même qu'ils ne sont pas désignés par l'article L. 311-3 (*Rép. min. trav.* n° 10960 à *M. Plantier* : *JOAN* 27 juin 1974, p. 3141). Cette solution a été confirmée par la cour d'appel de Paris qui a jugé, dans un arrêt du 26 janvier 1990, que « par analogie avec le président-directeur général unique d'une société anonyme, le directeur général unique d'une société anonyme nommé au lieu et place du directoire par le conseil de surveillance doit être assujéti au régime de sécurité sociale des salariés » (*CA Paris*, 18^e ch., 26 janv. 1990, *SA Sinditex c/ URSSAF de Paris* : *JurisData* n° 1990-021089 ; *BRDA* 1990, n° 8, p. 20).

Conclusion

30 – On ne pourra que regretter que par sa décision *Sté Juliane*, le Conseil d'État ait été conduit, au prix d'une entorse au principe d'interprétation littérale et donc de sécurité juridique, à pallier une maladresse rédactionnelle patente du législateur. Bien loin de mettre un terme à la controverse, cette décision ne fera que l'attiser.

Jérôme CUBER,
avocat associé,

cabinet Jakubowicz Mallet-Guy & Associés

MOTS-CLÉS : Taxe sur les salaires - Assiette - Rémunérations versées aux mandataires sociaux non-salariés - Périmètre

JURISCLASSEUR : Fiscal ID, Fasc. 1203-30, P. Masquart