

# Quelles incidences en matière de taxe sur les salaires de la dispense de TVA sur le transfert d'universalité de biens ?



D.R.

Par Dominique Soulé,  
avocat associé, et Eric  
Babaud (photo),  
avocat, Cabinet NS2A

**La taxe sur les salaires est un impôt à la charge des personnes qui paient des rémunérations en qualité d'employeurs. Bien que d'application très large au vu de cette règle de principe, l'assiette effective de la taxe sur les salaires est singulièrement réduite par la dispense totale ou partielle dont bénéficient les employeurs redevables de la TVA.**

**E**n effet, l'article 231-1 du CGI prévoit que sont passibles de la taxe sur les salaires 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 de l'année civile précédant celle du paiement des dites rémunérations. La donnée « clé » pour déterminer l'assujettissement effectif d'une entreprise à la taxe sur les salaires est donc le montant de son ratio d'assujettissement à la TVA. Le législateur a pris le soin de préciser la définition de ce ratio en indiquant que le chiffre d'affaires qui n'a pas été assujetti à la TVA en totalité ou sur 90 % au moins de son montant s'entend du total des recettes et autres produits, y compris ceux correspondant à des opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

D'apparence aisée, la délimitation du champ et des modalités d'application des deux taxes est pourtant fréquemment source de difficultés, au gré des réformes appliquées à l'une ou l'autre. Une illustration de ces difficultés nous est donnée par le nouvel article 257 bis du CGI. En effet, le législateur français a introduit, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, une dispense légale de TVA en faveur des livraisons de biens et les prestations de services réalisées entre redevables de la TVA lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens. Ce faisant, la loi fiscale confirme la volonté de la France d'utiliser la faculté ouverte par l'article 5 § 8 de la sixième directive TVA, qui permet aux Etats membres de considérer une telle opération comme intercalaire, le bénéficiaire continuant, pour les besoins de la TVA, la personne du cédant.

Préalablement à cette réforme législative, ce régime de faveur avait déjà été introduit, par l'administration fiscale, par voie d'instruction et faisait l'objet d'une utilisation très fréquente lors de fusions, d'apports ou de cession d'entreprises. Il constituait, en matière de TVA, le pendant du régime de faveur des fusions et apports existant pour les impôts directs. Cependant, son application était conditionnée au respect d'engagements formels à prendre dans l'acte juridique formalisant la trans-

mission et à réitérer sous forme de déclaration au service des impôts, qui ne sont plus exigées dans le nouvel article. L'administration fiscale a commenté ce nouveau dispositif législatif sans préciser ses conséquences éventuelles en matière de taxe sur les salaires<sup>1</sup>.

Pourtant, les « recettes non imposables » résultant d'opérations de transmissions d'universalités totales ou partielles de biens peuvent représenter un montant significatif par rapport à l'ensemble des recettes perçues par l'entreprise cédante au cours de l'année de l'opération. Quel est alors l'impact de telles recettes sur le ratio d'assujettissement à la TVA du chiffre d'affaires de l'entreprise cédante, retenu pour justifier l'assujettissement ou l'exonération de taxe sur les salaires ? Doit-on en effet considérer, pour les besoins de l'assujettissement à la taxe sur les salaires, que ces recettes réduisent le ratio d'assujettissement à la TVA du cédant ? A l'inverse, doit-on s'appuyer sur la position ancienne de l'administration fiscale en matière de prorata de déduction de la TVA pour affirmer que ces recettes n'affectent pas le ratio d'assujettissement à la TVA du cédant, du fait de leur caractère purement intercalaire<sup>2</sup> ?

Interrogé récemment par nos soins, le bureau D1 de la Direction de la Législation fiscale nous a répondu par écrit qu'il admettait « en raison de leur caractère exceptionnel » de ne pas prendre en compte dans le ratio de 90 % les recettes et autres produits réalisés dans le cadre d'une transmission d'universalité totale ou partielle de biens et de services telle que visée par l'article 257 bis du CGI. Cette solution permet aux entreprises cédant une universalité de biens de bénéficier pleinement du caractère intercalaire de cette opération exceptionnelle, sans risquer de surcoût potentiel lié au basculement dans le champ de la taxe sur les salaires. Par une telle position, l'administration fiscale préserve le caractère financièrement attractif du dispositif de l'article 257 bis. Reste à attendre la confirmation officielle de cette solution favorable au contribuable, soit par voie de rescrit publié sur le site Internet de la DGI soit dans le cadre de la refonte attendue de la doctrine administrative relative à la taxe sur les salaires ■

1. Instruction 3 A-6-06 du 20 mars 2006.

2. Documentation administrative de base 3 D-1711 du 2 novembre 1996, §12.