

-
N° 8

SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 2001-2002

Annexe au procès-verbal de la séance du 10 octobre 2001

RAPPORT D'INFORMATION

FAIT

*au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation (1), sur la **taxe sur les salaires**,*

Par M. Alain LAMBERT,
Sénateur.

(1). Cette commission est composée de : MM. Alain Lambert, *président* ; Jacques Oudin, Gérard Miquel, Claude Belot, Roland du Luart, Mme Marie-Claude Beaudeau, M. Aymeri de Montesquiou, *vice-présidents* ; MM. Yann Gaillard, Marc Massion, Michel Sergent, François Trucy, *secrétaires* ; Philippe Marini, *rapporteur général* ; Philippe Adnot, Bernard Angels, Bertrand Auban, Denis Badré, Jacques Baudot, Roger Besse, Maurice Blin, Joël Bourdin, Gérard Braun, Auguste Cazalet, Michel Charasse, Jacques Chaumont, Jean Clouet, Yvon Collin, Jean-Pierre Demerliat, Eric Doligé, Thierry Foucaud, Yves Fréville, Adrien Gouteyron, Hubert Haenel, Claude Haut, Alain Joyandet, Jean-Philippe Lachenaud, Claude Lise, Paul Loridant, François Marc, Michel Mercier, Michel Moreigne, Joseph Ostermann, Jacques Pelletier, René Trégouët.

Impôts et taxes.

SOMMAIRE

Pages

AVANT-PROPOS	5
INTRODUCTION.....	7
ÉTUDE SUR LA TAXE SUR LES SALAIRES - ANDERSEN LEGAL	9
INTRODUCTION DE L'ÉTUDE.....	11
PREMIÈRE PARTIE - PRÉSENTATION DE LA TAXE SUR LES SALAIRES	13
CHAPITRE 1 - HISTORIQUE	13
I. LA GENÈSE : LE DÉCRET DE RÉFORME FISCALE DU 9 DÉCEMBRE 1948	13
II. LES MODIFICATIONS SUBSTANTIELLES DU SYSTÈME EN 1968	14
III. LES PRINCIPAUX AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AU SYSTÈME APRÈS 1968	15
CHAPITRE 2 - DESCRIPTION DES PRINCIPES REGIS SANT LA TAXE SUR LES SALAIRES	17
I. PRINCIPES (ARTICLES 231-1 ET SUIVANTS DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS).....	17
A. PERSONNES IMPOSABLES.....	17
B. TERRITORIALITÉ	17
C. ASSIETTE DE LA TAXE.....	19
D. TAUX.....	19
E. RECOUVREMENT	19
F. RÉGIME PARTICULIER DES DOM	20
II. LES CARACTÉRISTIQUES SPÉCIFIQUES DE LA TAXE SUR LES SALAIRES	180
A. UN CHAMP D'APPLICATION LIMITÉ DANS LE TEMPS POUR LES ASSUJETTIS PARTIELS À LA TVA	180
B. LE RAPPORT D'ASSUJETTISSEMENT À LA TAXE SUR LES SALAIRES.....	191
C. LE CARACTÈRE PROGRESSIF DE LA TAXE SUR LES SALAIRES	202
D. EXEMPLE D'APPLICATION	225

CHAPITRE 3 - IMPACT BUDGÉTAIRE DE LA TAXE SUR LES SALAIRES	27
I. ÉVOLUTION DU PRODUIT DE LA TAXE DANS LE TEMPS	27
II. UNE POPULATION D'ASSUJETTIS RESTREINTE	28
DEUXIÈME PARTIE - CONSTATATIONS EFFECTUÉES	31
CHAPITRE 1 - MÉTHODOLOGIE EMPLOYÉE	31
CHAPITRE 2 - CONSTATATIONS GÉNÉRALES	33
I. UNE TAXE UNIQUE EN EUROPE	33
II. UNE TAXE CONTRAIRE AUX PRINCIPES DE LA SIXIÈME DIRECTIVE TVA ?	34
III. UN RENDEMENT FA USSÉ	36
IV. UNE VARIABILITÉ RENDANT DIFFICILE L'ÉTABLISSEMENT DES BUDGETS DES OPÉRATEURS	36
V. L'IMPACT D'INTERNET SUR L'ÉVOLUTION DE LA TAXE SUR LES SALAIRES DANS LES SECTEURS BANQUES / ASSURANCES	36
VI. L'IMPACT DE LA SECTORISATION POUR LES ASSUJETTIS PARTIELS	37
CHAPITRE 3 - CONSTATATIONS SPÉCIFIQUES PAR SECTEURS D'ACTIVITÉS	39
I. LE SECTEUR BANCAIRE	39
II. LE SECTEUR DE L'ASSURANCE	42
III. LE SECTEUR ASSOCIATIF	45
IV. LE SECTEUR DE LA SANTÉ	49
V. LES EMPLOYEURS RELEVANT DES BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX	50
TROISIÈME PARTIE - PROPOSITIONS	51
I. SUPPRESSION TOTALE DE LA TAXE SUR LES SALAIRES	51
II. SUPPRESSION PARTIELLE DE LA TAXE SUR LES SALAIRES	51
III. SUPPRESSION PAR ÉTAPES	52
IV. AMÉNAGEMENTS	52
A. RÉDUCTION À L'EMBAUCHE (EXEMPLE DE LA TAXE PROFESSIONNELLE)	52
B. REVALORISATION DES SEUILS EN FONCTION D'UN AUTRE INDICE	53
C. AMÉNAGEMENTS TECHNIQUES	53

LISTE DES ANNEXES	57
NOTE DE LA DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE	77
EXAMEN EN COMMISSION.....	85

AVANT-PROPOS

Au cours de la session 1999-2000, le bureau de votre commission a commandé au cabinet Andersen Legal une étude sur la taxe sur les salaires. Celle-ci a été officiellement remise en octobre 2000. L'objectif de cette étude était de présenter les caractéristiques actuelles de la taxe sur les salaires et de suggérer quelques pistes de réforme.

Votre président a également souhaité recueillir les analyses de la direction de la législation fiscale du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie. Une réunion avec M. Claude Badrone, sous-directeur, a été organisée. Suite à notre demande, une note écrite relative au montant de la taxe sur les salaires acquittée par des financements publics lui a été transmise en juin 2001.

Enfin, le 16 octobre 2001, votre commission a entendu une communication de votre rapporteur ainsi qu'une présentation de MM. Frédéric Donnedieu de Vabres et Michel Guichard, avocats associés chez Andersen Legal. Elle a ensuite entendu M. Hervé Le Floc'h Louboutin, directeur de la législation fiscale au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

INTRODUCTION

Mesdames, Messieurs,

Un vieil impôt est-il toujours un bon impôt ?

La question peut se poser pour la taxe sur les salaires, créée en 1948. Cet impôt relativement discret dans le paysage fiscal français rapporte toutefois près de 50 milliards de francs chaque année au budget de l'Etat, soit 2,4 % de ses recettes fiscales brutes.

La relative discrétion de cet impôt s'explique d'abord par un nombre limité de contribuables (à peine 350.000) dans les secteurs bancaire, de l'assurance, hospitalier et associatif essentiellement. Cet impôt est également très facile à recouvrer¹ et relativement peu contesté dans ses modalités techniques.

D'un strict point de vue budgétaire, il pourrait sembler absurde de remettre en question un tel impôt.

Néanmoins, si l'on analyse l'impact économique de cet impôt, sa contestation devient tout à fait justifiée.

La taxe sur les salaires, comme tout impôt dont l'assiette est les rémunérations, bride le développement de l'emploi. A l'heure où l'on supprime la part «salaires» de la taxe professionnelle, ne serait-il pas également intéressant de se pencher sur un autre impôt qui joue le rôle de frein à l'embauche dans certains secteurs, notamment dans le secteur associatif ?

Dans les secteurs bancaire et de l'assurance, la taxe sur les salaires constitue une spécificité en Europe, qui dégrade la compétitivité de nos établissements de crédit et de nos entreprises d'assurance et qui les encourage à délocaliser leurs activités.

Enfin, il faut noter que les activités hospitalières, l'action sociale, le secteur associatif et les administrations acquittent 67 % du produit de la taxe sur les salaires. C'est 41 % du produit total de cet impôt qui est acquitté au moyen de

¹ Le coût de gestion de cet impôt s'établit à 0,5 % du montant recouvré.

financements publics. Cette situation est absurde : la puissance publique lève en quelque sorte un impôt sur elle-même.

Deux groupes de travail, présidés par votre président, ont eu l'occasion de recommander une réforme de la taxe sur les salaires, en 1996¹ et en 1998².

Plus récemment, la mission sénatoriale d'information chargée d'étudier l'ensemble des questions liées à l'expatriation des compétences, des capitaux et des entreprises, présidée par notre collègue Denis Badré³, a préconisé la suppression du taux supérieur de la taxe sur les salaires. Cette préconisation se retrouve également dans le rapport de notre collègue Michel Charzat, remis au Premier ministre en juillet 2001⁴.

Le poids budgétaire de la taxe sur les salaires et l'imbrication des flux financiers publics conduiront nécessairement à une réforme prudente et progressive. Il demeure que cette réforme de la taxe sur les salaires est nécessaire.

¹ « *Banques : votre santé nous intéresse* », rapport de la commission des finances du Sénat, n°52 (1996-1997).

² « *Assurons l'avenir de l'assurance* », rapport du groupe de travail sur la situation et les perspectives du secteur des assurances en France, commission des finances du Sénat, n° 45 (1998-1999).

³ « *Mondialisation : réagir ou subir ? La France face à l'expatriation des compétences, des capitaux et des entreprises* », rapport Sénat n° 386 (2000-2001).

⁴ « *Rapport au Premier ministre sur l'attractivité du territoire français* », Michel Charzat, parlementaire en mission, juillet 2001.

ÉTUDE SUR LA TAXE SUR LES SALAIRES ¹

ANDERSEN LEGAL

¹ *Cette étude a été remise à la commission des finances en octobre 2000. Elle a toutefois été actualisée en octobre 2001 pour tenir compte des modifications législatives (loi de finances pour 2001) et jurisprudentielles (instruction fiscale de juin 2001) intervenues depuis octobre 2000.*

INTRODUCTION DE L'ÉTUDE

Dans un contexte de lutte contre le chômage et de reprise de la croissance, la réduction du coût du travail apparaît comme un enjeu majeur de la société française. Les poids extérieurs au marché de l'emploi, particulièrement fiscaux, constituent des freins dans le processus de décision de création d'emplois par les entreprises.

A cet égard, le législateur et le gouvernement suivent une politique d'allègement du coût du travail. Citons l'article 44 de la loi de finances pour 1999¹ qui a mis en place une réforme de la taxe professionnelle consistant en la suppression progressive de la part salariale de l'assiette de cette taxe.

Dans ce contexte, la taxe sur les salaires fait également l'objet de multiples critiques. C'est la raison pour laquelle la commission des finances du Sénat a décidé d'engager une réflexion sur les possibilités de réforme de cette taxe.

Il a donc été demandé aux équipes d'Andersen Legal d'établir un état des lieux de la taxe sur les salaires tant du point de vue de la technique fiscale que de l'impact financier et politique de cette taxe.

Dans ce cadre, nos équipes ont procédé à une revue exhaustive des textes et de la jurisprudence relative à la taxe sur les salaires. Il est ainsi principalement apparu que la taxe sur les salaires constitue une taxe complexe dans son application et dont la progressivité peut être jugée excessive. Les résultats de cette réflexion sont exposés dans une seconde partie de ce rapport, après un bref rappel historique de l'évolution de cette taxe.

Par ailleurs, des contacts ont été pris avec des représentants de différents secteurs économiques choisis en fonction de l'importance de leur contribution aux recettes de l'Etat dérivées de la taxe sur les salaires. Il ressort principalement de ces entretiens que la taxe sur les salaires est considérée comme un impôt entravant la libre concurrence des entreprises françaises face aux entreprises des autres pays de l'Union européenne.

Suite à ces constatations, différentes propositions de réforme ont été formulées. Si la suppression totale de la taxe sur les salaires ne paraît pas pouvoir être envisagée pour des raisons budgétaires, des modifications du régime actuel de la taxe sur les salaires pourraient avoir trait à l'assiette de cet impôt, aux

¹ Loi de finances n° 98-1266 du 30 décembre 1998 ; JO du 31 décembre 1998 p. 20050.

modalités de calcul, aux possibilités de sectorisation, aux modalités de revalorisation des tranches du barème. Par ailleurs, des possibilités de réduction à l'embauche pourraient être envisagées. Ces propositions de réforme sont décrites dans la dernière partie du présent rapport.

PREMIÈRE PARTIE

PRÉSENTATION DE LA TAXE SUR LES SALAIRES

CHAPITRE 1

HISTORIQUE

La taxe sur les salaires s'est construite en trois étapes.

I. LA GENÈSE : LE DÉCRET DE RÉFORME FISCALE DU 9 DÉCEMBRE 1948

La taxe sur les salaires trouve son origine dans l'article 70 du décret du 9 décembre 1948 (n° 48-1986) qui instituait un versement forfaitaire sur les salaires mis à la charge des employeurs et des débiteurs de certaines pensions.

En effet, en vue d'éviter une augmentation des rémunérations, on avait décidé que les salariés n'acquitteraient pas cette taxe proportionnelle qui était substituée aux anciens impôts cédulaires. Ce versement forfaitaire¹ se substituait à la taxe proportionnelle dont les salariés étaient en principe redevables. Le produit correspondant à ce versement était intégralement affecté au budget général.

Ce versement forfaitaire revêtait à l'origine un caractère temporaire. Mais la loi du 14 avril 1952 l'a rendu définitif. L'économie générale de ce dispositif a par la suite été maintenue jusqu'au 1^{er} janvier 1968 et ce malgré la suppression de la taxe proportionnelle (1959) même si quelques aménagements relatifs à la structure des taux ont été apportés².

¹ Versement dont le taux était de 5 % pour les traitements, salaires, indemnités et émoluments et de 3 % pour les pensions.

² Le taux a été majoré à compter du 1^{er} janvier 1957, par l'article 2-IV de la loi n° 56-1327 du 29 décembre 1956, pour la fraction des rémunérations individuelles excédant 30.000 francs (au-dessous de 30.000 francs, 5 % ; entre 30 000 francs et 60.000 francs, 10 % ; au-dessus de 60.000 francs, 16 %).

II. LES MODIFICATIONS SUBSTANTIELLES DU SYSTÈME EN 1968

Dans un premier temps, une loi de 1966 (n° 66-10) a modifié l'affectation budgétaire de ce prélèvement qui cessait par-là même d'être un impôt d'Etat. En effet, 85 % des recettes du versement forfaitaire étaient affectés au budget des collectivités locales (ci-après "taxe locale"), à l'exception du produit des taux majorés. Les 15 % restants étaient affectés au budget annexe des prestations sociales agricoles (BAPSA).

La généralisation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) rendue effective à compter du 1^{er} janvier 1968 a eu en effet pour corollaire la suppression de la taxe locale.

A compter du 1^{er} janvier 1968, le versement forfaitaire a pris la dénomination de taxe sur les salaires.

Dans un second temps, les lois du 9 octobre 1968 (n° 68-878) et du 29 novembre 1968 (n° 68-1043) ont profondément modifié le système :

➤ En vue de faciliter les exportations, la taxe sur les salaires a cessé d'être réclamée aux employeurs soumis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires.

Il est vrai en effet, qu'à l'exportation, la taxe sur les salaires n'était pas remboursable alors qu'elle le devenait dès lors qu'elle était transformée en TVA.

La mesure visait donc clairement à supprimer une contrainte fiscale n'ayant pas son équivalent dans les systèmes fiscaux des partenaires des entreprises françaises et qui pesait sur les prix des dites entreprises dans la mesure où aucun mécanisme de déduction ne venait neutraliser la taxe sur les salaires à l'exportation.

Il convient de préciser ici que les débats parlementaires ayant entouré l'adoption de ces deux lois se sont efforcés de mettre en lumière les avantages et les inconvénients de la nouvelle réglementation en matière de taxe sur les salaires.

Ainsi, les débats parlementaires soulignaient tout d'abord le caractère original de cet impôt qu'était la taxe sur les salaires par rapport aux autres pays européens (à titre d'exemple, cet impôt n'existait pas en Italie et a été supprimé en 1956 en Belgique), caractère qui risquait de fausser la concurrence à l'intérieur du Marché commun.

De plus, on soulignait le fait que la taxe était une surcharge des coûts pour les entreprises et pénalisait les industries à proportion de la main d'œuvre employée.

En outre, les employeurs assujettis à la TVA pour moins de 90 % de leur chiffre d'affaires bénéficient d'une réduction proportionnelle de leur base d'imposition à la taxe sur les salaires. A cet égard, les conséquences financières de cette mesure ont été compensées par une majoration des taux de la TVA¹.

- Les taux de la taxe sur les salaires ont été réduits de 15 %².

Le produit de la taxe sur les salaires est désormais à nouveau affecté en totalité au budget général et ceci à compter du 1^{er} janvier 1969.

III. LES PRINCIPAUX AMÉNAGEMENTS APPORTÉS AU SYSTÈME APRÈS 1968

Les principaux aménagements apportés à la taxe sur les salaires après 1968 ont trait à l'assiette de cette taxe et aux seuils d'application des taux.

En ce qui concerne l'assiette de la taxe sur les salaires, les pensions ont été exonérées à compter du 1^{er} janvier 1971³.

En ce qui concerne les modalités de calcul de la taxe sur les salaires, après le relèvement des seuils d'application des taux par l'article 20 de la loi du 29 décembre 1978 (n° 78-1239)⁴, l'article 19-I de la loi du 23 décembre 1988 (n° 88-1149) prévoyait que ces seuils seraient relevés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la septième tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédente.

Cependant, l'article 231-2 *bis* du code général des impôts dans sa rédaction issue de l'article 2-V de la loi du 30 décembre 1993 (n° 93-152), dispose que les seuils d'application des taux sont désormais relevés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédente (à compter des rémunérations versées depuis le 1^{er} janvier 1995). A titre indicatif, les seuils pour l'année 2000 sont fixés à 41.780F et 83.480F.

D'autres aménagements ont été apportés au dispositif de la taxe sur les salaires. Ainsi, l'article 18 de la loi de finances pour 1993 a établi une franchise annuelle en impôts ainsi qu'une décote sur l'impôt exigible, mesures qui allègent le poids de la taxe sur les salaires due par les petits redevables.

¹ Augmentation de 2 points 1/3 du taux normal.

² 4,25 % au-dessous de 30.000 F, 8,50 % entre 30.000 F et 60.000 F, 13,6 % au-dessus de 60.000 F.

³ Art 3-II de la loi n° 70-1199 du 21 décembre 1970.

⁴ Seuils fixés à 32.800 F et 65.600 F.

Enfin, il convient de préciser ici que des mesures ponctuelles d'allégement de la taxe ont été mises en place, comme par exemple dans le secteur associatif.

CHAPITRE 2

DESCRIPTION DES PRINCIPES REGISSANT LA TAXE SUR LES SALAIRES

I. PRINCIPES (ARTICLES 231-1 ET SUIVANTS DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS)

A. PERSONNES IMPOSABLES

La taxe sur les salaires est due par toutes les personnes ou tous les organismes publics ou privés qui paient des traitements, salaires, indemnités et émoluments, à l'exception :

- de l'Etat, des collectivités locales et de leurs groupements ainsi que de certains organismes limitativement énumérés par la loi,
- des employeurs assujettis à la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires (que ce soient des entreprises qui réalisent des opérations obligatoirement imposables à la TVA ou des entreprises ayant opté pour leur assujettissement à la TVA alors qu'elles n'y étaient pas obligatoirement soumises).

Cette taxe est donc liée à la qualité d'employeur, c'est-à-dire à celui qui détient le pouvoir de nommer et de révoquer le salarié ainsi que de lui donner des directives quant à l'exécution de ses tâches.

B. TERRITORIALITÉ

La taxe n'est exigible que si l'employeur est domicilié ou établi en France (le lieu du domicile du salarié ou le lieu de son activité sont ici sans incidence sur l'exigibilité de la taxe).

A cet égard, un employeur est considéré comme établi en France dès lors qu'il y possède un centre d'opérations présentant un caractère de permanence suffisant et doté d'autonomie¹.

¹ D.Adm.5 L 121 n°8, 1^{er} juin 1995.

Il n'y a pas lieu de distinguer à cet égard selon que les fonds servant au paiement des rémunérations proviennent de ressources propres ou de l'entreprise située à l'étranger.

Ainsi, la taxe est due sur les rémunérations versées par un employeur établi en France aux salariés détachés à l'étranger (sauf s'ils relèvent sur place d'un centre d'opérations présentant un caractère de permanence suffisant et doté d'une certaine autonomie) et aux frontaliers.

On peut préciser en outre, que la taxe sur les salaires se trouve rarement dans le champ d'application des conventions fiscales. Toutefois, certaines conventions et non des moindres la mentionnent (tel est le cas de la convention franco-américaine du 31 août 1994 ou encore de la convention conclue avec l'Espagne le 10 octobre 1995).

En réalité, depuis ces dates, la France prend le soin de toujours mentionner la taxe sur les salaires dans les négociations des futures conventions dans lesquelles elle est partie.

Cette précaution permet d'éviter les difficultés liées à l'imprécision ainsi qu'à l'extension excessive de la territorialité de droit interne de la taxe sur les salaires. A cet égard, on peut mentionner les affaires relatives aux offices du tourisme étrangers¹ qui ont parfaitement illustré les difficultés de la question. Les conventions fiscales se bornent à aligner la territorialité de la taxe sur les salaires sur celle de l'imposition des revenus des entreprises et professions indépendantes. Ainsi, comme nous l'avons vu, il n'y a imposition que s'il y a établissement stable ou base fixe en France.

On peut en outre s'interroger avec certains auteurs sur la question de savoir si l'assujettissement à la taxe sur les salaires peut éventuellement constituer une discrimination dans le cadre communautaire. En effet, tel pourrait être le cas d'une société européenne disposant d'un bureau en France et rendant des services à son siège : dans cette hypothèse, la taxe sur les salaires serait en principe due en France, alors même que la société en cause pourrait être assujettie à la TVA dans son pays.

C. ASSIETTE DE LA TAXE

Jusqu'au 1^{er} janvier 2001, la taxe sur les salaires disposait d'une assiette propre. En effet, contrairement aux autres prélèvements sur les salaires dus par les employeurs dont l'assiette est celle des cotisations de sécurité sociale (taxe

¹ CE 18 novembre 1987, n°59433-79634, 7^e et 9^e s.-s; RJF 1/88, n° 34. En l'espèce, il a été jugé que pour l'application de la taxe sur les salaires, l'office du tourisme d'un Etat étranger ne peut être regardé comme un employeur établi en France dès lors que cet Etat assure le financement de l'office, recrute le personnel sur son territoire et parmi ses ressortissants, le rémunère (dans sa propre monnaie) sur son budget et l'affecte au fonctionnement de l'office situé en France, ce dernier ayant pour seul objet de fournir des renseignements et de la documentation aux touristes désireux de se rendre dans le pays considéré.

d'apprentissage par exemple), la taxe sur les salaires se calculait sur le montant total brut des rémunérations imposables.

Les rémunérations imposables peuvent se définir, sous réserve des exonérations spécifiques prévues dans le code général des Impôts (articles 231 *bis* C à Q et article 51 de l'annexe II), comme étant l'ensemble des sommes qualifiées de traitements ou de salaires pour l'établissement de l'impôt sur le revenu y compris la valeur des avantages en nature .

L'article 10 de la loi de finances pour 2001¹ aligne l'assiette de la taxe sur les salaires sur celle des cotisations sociales.

D. TAUX

Pour les rémunérations usées en 2001, les taux étaient les suivants.

Fraction de la rémunération brute annuelle (R)	Montant de la taxe (taux majorés)
$R \leq 42.370$ francs	4.25 %
$42.370 < R < 84.660$ francs	8.50 %
$R > 84.660$ francs	13.60 %

E. RECOUVREMENT

La taxe n'est pas due lorsque son montant annuel n'excède pas 5.500 francs (article 1679 du code général des impôts) et lorsque ce montant est supérieur à 5.500 francs sans excéder 11.000 francs, l'impôt exigible fait l'objet d'une décote égale aux trois quarts de la différence entre 11.000 francs et ce montant.

Enfin, le versement de la taxe doit intervenir dans les 15 premiers jours du mois suivant celui du paiement des salaires, une régularisation annuelle étant prévue. Les employeurs redevables de la taxe sur les salaires qui n'ont pas effectué les paiements dans les délais prescrits ou qui ont effectué des versements insuffisants sont sanctionnés, selon le cas, par les pénalités pour défaut ou retard de paiement (intérêt de retard et pénalité de 5 %) ou pour insuffisance de déclaration.

¹ Loi n° 2000-1352 du 30 décembre 2000.

F. RÉGIME PARTICULIER DES DOM

Il convient en outre de préciser que pour les employeurs établis dans les DOM, la taxe sur les salaires revêt la forme d'une taxe à taux unique réduit de 2.95 % en Guadeloupe, Martinique et Réunion et de 2.25 % en Guyane.

II. LES CARACTÉRISTIQUES SPÉCIFIQUES DE LA TAXE SUR LES SALAIRES

A. UN CHAMP D'APPLICATION LIMITÉ DANS LE TEMPS POUR LES ASSUJETTIS PARTIELS À LA TVA

Il convient dès à présent de souligner que la réglementation prévoit de manière assez claire la situation des employeurs qui, pour un exercice donné de versement des rémunérations, ne sont pas du tout assujettis à la TVA et ceux qui le sont totalement. En effet, quelle que fut, l'exercice précédent, la situation de l'employeur au regard de la TVA, la taxe sur les salaires est due dans le premier cas et ne l'est pas dans le second¹.

En outre, la loi fiscale prévoit l'assujettissement à la taxe sur les salaires des assujettis partiels à la TVA, lorsque, pour l'exercice précédent, ceux-ci n'ont pas été assujettis à la TVA dans une proportion équivalente à celle de l'exercice en cours.

Il convient de préciser à ce stade que dans cette hypothèse, et dans la mesure où le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires est directement lié au taux d'assujettissement à la TVA, seul le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires calculé à partir du taux d'assujettissement à la TVA de l'année précédant l'année de versement des rémunérations doit être retenu.

Cependant, lorsqu'au titre de l'exercice précédent, les assujettis partiels à la TVA ont été assujettis à cette taxe pour 90 % au moins de leur chiffre d'affaires, la jurisprudence² a clarifié la législation fiscale relativement absconse en la matière en jugeant que de tels assujettis ne devaient pas être redevables à la taxe sur les salaires au titre de l'exercice en cours. Autrement dit, il existe dans cette hypothèse un délai de carence ou une franchise d'impôt limitée à un an (lorsque l'assujetti à la TVA l'a été sur au moins 90 % de son chiffre d'affaires)³.

¹ Cette disposition ne se déduit pas nécessairement du texte législatif lui-même, mais telle est l'interprétation courante que donne la doctrine de l'intention du législateur.

² CE 21 mai 1986, n° 49766, 7e et 9e s. -s. : RJF 7/86, n° 679.

³ Cf. La Doctrine Administrative 5L-121, n° 18 et suivants, du 1^{er} juillet 1990, ayant analysé l'arrêt susvisé.

B. LE RAPPORT D'ASSUJETTISSEMENT À LA TAXE SUR LES SALAIRES

Le but du législateur de 1968 était de réduire la charge constituée par la taxe sur les salaires pour les entreprises assujetties à la TVA. A cet effet, un mécanisme permettant de moduler l'assiette de la taxe sur les salaires en fonction du taux d'assujettissement à la TVA a été élaboré.

Le principe du rapport d'assujettissement est exposé par la deuxième phrase du premier alinéa de l'article 231-1 du code général des impôts : l'assiette de la taxe sur les salaires est constituée par une part des rémunérations versées. Cette part est inversement proportionnelle au taux d'assujettissement des activités de l'employeur à la TVA l'année précédant celle du versement des rémunérations. Ainsi, si ce dernier était assujetti à la TVA à 70 % au titre de l'année n-1, le "rapport d'assujettissement" à la taxe sur les salaires serait de 30 % au titre de l'année n.

Concernant ce rapport d'assujettissement, historiquement, il convient de retracer trois étapes :

- Avant l'arrêt SA SATAM de la Cour de Justice des Communautés européennes¹ en juin 1993, le rapport d'assujettissement n'était que le "contreprorata"², c'est-à-dire le complément à 100 % du prorata de déduction admis pour les immobilisations au bénéfice des assujettis partiels à la TVA.

Par conséquent, le prorata de déduction, et par différence le rapport d'assujettissement, était constitué par le rapport entre les recettes ouvrant droit à déduction (recettes soumises à TVA et recettes assimilées à des opérations taxables) et les recettes totales (soumises à la TVA, exonérées ou placées hors du champ d'application de la TVA). Ce mécanisme était favorable aux entreprises dans la mesure où plus le prorata était élevé, plus le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires était faible.

- L'arrêt SA SATAM a précisé les modalités de calcul du prorata de déduction en jugeant qu'au dénominateur, seules devaient être prises en compte les recettes situées dans le champ d'application de la TVA (imposables et exonérées). Cette jurisprudence a eu pour effet d'augmenter le prorata de déduction des assujettis partiels et corrélativement de réduire le "rapport d'assujettissement" à la taxe sur les salaires.

Cependant, l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 1993³ est venu rendre sans effet, pour la taxe sur les salaires, cette jurisprudence. Le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires est désormais calculé directement, sans référence au prorata de déduction TVA, et ne constitue donc plus un "contreprorata".

¹ CJCE, SA SATAM, aff. 333/91 du 22 juin 1993, RJF 7/93 n° 986.

² Expression de M. J.F Verny dans ses conclusions (RJF 12/81, n° 1057) relatives à un arrêt du Conseil d'Etat (CE 30 octobre 1981, n° 21230) confirmant l'interprétation de la loi par la doctrine.

³ Loi n° 93-1353 du 30 décembre 1993 modifiant l'article 231-1 du code général des impôts.

Ce rapport d'assujettissement s'obtient désormais en rapportant au chiffre d'affaires total (recettes imposables, exonérées et recettes hors du champ d'application de la TVA), le chiffre d'affaires qui n'ouvre pas droit à déduction (exonérés ou hors champ). Néanmoins, cette nouvelle méthode revient à obtenir le même résultat qu'avant l'arrêt SA SATAM.

C. LE CARACTÈRE PROGRESSIF DE LA TAXE SUR LES SALAIRES

Le caractère progressif de la taxe sur les salaires date d'une loi de 1956¹, alors même que cette taxe portait encore le nom de versement forfaitaire. A cette occasion, le principe d'une majoration à deux étages du taux du versement pour la fraction des rémunérations individuelles excédant certaines sommes a en effet été établi.

Il convient de souligner le fait que ce caractère progressif a fait l'objet de nombreuses critiques dans la mesure où la plupart des composantes du coût du travail sont aujourd'hui proportionnelles. Cette critique met aussi en avant l'importance de la progressivité ; en effet, le taux le plus élevé de la taxe (13.6 %) est atteint pour un salaire peu supérieur au SMIC.

Au regard de ce caractère progressif, un certain nombre de sociétés, particulièrement des banques² et des établissements de santé, ont saisi la juridiction administrative afin de déterminer le mode de calcul de la taxe et plus précisément le moment auquel il convient d'appliquer la réfaction proportionnelle d'assiette que constitue le rapport d'assujettissement.

En effet, il s'agit de déterminer si le barème de l'impôt, qui est progressif, doit être appliqué avant ou après la prise en compte du rapport d'assujettissement.

Si le rapport d'assujettissement est pris en compte en amont, c'est-à-dire avant la répartition des rémunérations dans les trois tranches prévues pour le calcul de la taxe sur les salaires, la proportion des rémunérations soumises aux taux majorés, et notamment au taux de 13.6 % est nécessairement réduite. Outre l'aspect purement comptable, c'est le principe même de la progressivité de l'impôt qui se trouve partiellement atténué.

En revanche, si le rapport d'assujettissement est pris en compte après la répartition dans les trois tranches, ce rapport est neutre eu égard à la progressivité de la taxe.

Exemple chiffré :

¹ Loi n° 56-1327 du 29 décembre 1956, article 2-IV.

² TA Paris, 27 mars 1997, n° 95-7993, *Crédit Lyonnais* : RJF 11/97, n° 1023, conclusions de M. J.-M. Piot au BDCF 6/97 n° 111.

Soit une rémunération annuelle de 100.000 francs, un rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires de 40 % et le barème prévu pour 2000, c'est-à-dire:

- taux de 4.25 % pour la fraction du salaire inférieure ou égale à 41.780 francs;
- taux de 8.50 % pour la fraction comprise entre 41.780 francs et 83.480 francs;
- taux de 13.60% pour la fraction excédant 83.480 francs.

1^{ère} hypothèse : prise en compte "en amont" du rapport d'assujettissement:

Application du rapport d'assujettissement: $40 \% \times 100.000 = 40.000 \text{ F}$

Application du barème : $4.25 \% \times 40.000 = 1.700 \text{ F}$

Taxe sur les salaires due: 1.700 Francs

2^{ème} hypothèse : prise en compte "en aval" du rapport d'assujettissement

Application du barème :

$4.25 \% \times 41.780 = 1.775,65 \text{ F}$

$8.5 \% \times (83.480 - 41.780) = 3.544,50 \text{ F}$

$13.6 \% \times (100.000 - 83.480) = 2.246,72 \text{ F}$

soit un total, avant application du rapport d'assujettissement de : 7.566,87 F.

Application du rapport d'assujettissement: $7.566,87 \times 40 \% = 3.026,75 \text{ F}$

Taxe sur les salaires due : 3.026,75 Francs

Différentiel entre les deux hypothèses : 1.326,75 Francs

Cette question, comme le démontre notre exemple, relève d'un enjeu budgétaire considérable ; aussi at-elle donné lieu à un avis du Conseil d'Etat¹. L'administration avait évidemment préconisé dans la documentation de base² que le barème progressif soit appliqué avant le rapport d'assujettissement afin d'assurer la neutralité de ce dernier eu égard à la progressivité de l'impôt. Telle était également la

¹ Avis CE 23 novembre 1998, n° 19783, Sté d'expl. Clinique Ker-Lena : RJF 12/98, chr. E. Mignon.

² Documentation de base 5 L-1522.

position du jugement du tribunal de Paris précité et celle de la cour administrative d'appel de Lyon¹.

Cependant, la question n'avait rien d'évident dans la mesure où la législation fiscale s'avère sur le sujet relativement mal rédigée.

La législation prévoit en effet à deux reprises le principe d'une division des rémunérations en plusieurs parts (sans que l'ordre des opérations ne soit précisé) : d'une part pour l'application du rapport d'assujettissement à l'ensemble des rémunérations versées², et d'autre part pour la répartition de chaque rémunération individuelle annuelle dans les tranches du barème³.

Le Conseil d'Etat a pourtant suivi la position de l'Administration en décidant que le barème progressif devait être appliqué avant le rapport d'assujettissement.

La superposition dans le temps⁴ des dispositions applicables signifie en effet que les deux mécanismes de progressivité et de rapport d'assujettissement, procèdent de deux volontés législatives distinctes et autonomes auxquelles il convient de conférer leur plein effet.

S'appuyant sur un principe de cohérence fiscale, la haute juridiction n'a pas admis le raisonnement du requérant qui revenait à faire bénéficier, les assujettis partiels, en cas de constitution de secteurs distincts à la TVA, d'une faveur dont ne peuvent en aucun cas profiter les employeurs qui sont sur leurs opérations totalement soumis à la TVA ou exorérés.

D. EXEMPLE D'APPLICATION

Un employeur a versé à ses salariés au titre de l'année 2000 les salaires suivants :

- Total des salaires annuels n'atteignant pas le seuil de 41.780F.....1.000.000F
- Salaire d'un agent commercial.....70.000F
- Salaire d'un cadre.....130.000F

1.200.000F

Il convient de distinguer trois hypothèses :

¹ CAA Lyon, n° 92-607, 28 septembre 1994, ministre c/ SARL Pierre Gay : RJF 2/95 n° 169.

² Article 231 du code général des impôts, deuxième phrase du premier alinéa du § 1.

³ Article 231 du code général des impôts premier alinéa du § 2 bis.

⁴ Les dispositions relatives au taux de la taxe (principe de progressivité) sont issues des lois du 29 décembre 1956 précitée et du 9 octobre 1968, alors que celles relatives à la réfaction de l'assiette dans un montant proportionnel au taux d'assujettissement à la TVA sont issues de la loi du 29 novembre 1968.

- L'entreprise est soumise à la TVA sur plus de 90 % de son chiffre d'affaires

L'entreprise n'est pas redevable de la taxe sur les salaires quelle que fut, l'année précédente (n-1), sa situation au regard de la TVA.

- L'entreprise n'est pas soumise à la TVA

L'entreprise est par conséquent totalement assujettie à la taxe sur les salaires. Le total de la taxe sur les salaires se calcule comme suit :

TAUX	BASE D'IMPOSITION	TOTAL
<u>Taux normal</u> : 4.25 %	1 000 000F + 41 780F + 41780F	46 051,30 F
<u>Taux majoré</u> : 8.50 %	(70 000-41 780) + (83480-41780F)	69 920,00 F
<u>Taux majoré</u> : 13.60 %	130 000-83480	6 326,72 F
<u>TOTAL</u> :	52 378,08 F	

➤ L'entreprise est partiellement soumise à la TVA.

L'entreprise est soumise à la TVA sur 40 % de son chiffre d'affaires (< 90 %). Son rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires s'obtient en rapportant au chiffre d'affaires total (recettes imposables, exonérées et recettes hors du champ d'application de la TVA), le chiffre d'affaires qui n'ouvre pas droit à déduction (exonérés ou hors champ). Le rapport d'assujettissement est par conséquent et logiquement égal à 60 %.

Il convient dès lors de distinguer 2 cas :

1er cas : L'année précédente (en 1999), l'entreprise n'était pas assujettie à la TVA dans une proportion équivalente à l'année en cours (mais à la condition que l'assujettissement à la TVA ait été inférieur à 90 %). L'entreprise est dès lors assujettie à la taxe sur les salaires, conformément à l'application du rapport d'assujettissement.

En reprenant le résultat de l'hypothèse suivante, l'entreprise devra payer : $52.378,08 \times 60 \% = \mathbf{31.426,84 \text{ F}}$.

2ème cas : L'année précédente (en 1999), l'entreprise était assujettie à la TVA sur 90 % au moins de son chiffre d'affaires. Dans cette situation, l'entreprise n'est pas redevable de la taxe sur les salaires au titre de l'année 2000 (franchise d'impôt limitée à un an).

CHAPITRE 3

IMPACT BUDGÉTAIRE DE LA TAXE SUR LES SALAIRES

I. ÉVOLUTION DU PRODUIT DE LA TAXE DANS LE TEMPS

Le produit du versement forfaitaire institué par le décret réforme du 9 décembre 1948 était intégralement affecté au budget général. Par la suite, dans la mesure où la loi du 6 janvier 1966 avait supprimé, à compter du 1^{er} janvier 1968, la taxe locale perçue au profit des collectivités locales, le produit du versement forfaitaire (devenant à cette occasion taxe sur les salaires) était attribué à hauteur de 85 % à ces dernières. Les 15 % restant étaient affectés au budget annexe des prestations sociales agricoles.

Enfin, suite à la réforme instituée par les deux lois de 1968, le produit de la taxe sur les salaires était affecté à compter du 1^{er} janvier 1969 en totalité au budget général.

A cet égard, selon les prévisions de la loi de finances pour 2000¹, la taxe sur les salaires représenterait 50 milliards de francs, soit 2,4 % des recettes brutes du budget général de l'Etat² qui s'élèveraient pour 2000 à environ 2.084 milliards de francs.

Depuis 1986, le produit de la taxe sur les salaires a pratiquement doublé passant de 26 milliards de francs à 50 milliards de francs prévus pour 2000³ (à titre indicatif, les recettes de la taxe sur les salaires pour l'année 2001 sont estimées à 51 milliards de francs). Pourtant, la part de la taxe sur les salaires dans les recettes brutes annuelles du budget général de l'Etat n'a pratiquement pas évolué depuis 1986 : elle représenterait pour 2000 2,4 % des recettes, comme en 1986.

II. UNE POPULATION D'ASSUJETTIS RESTREINTE

¹ Loi de finances pour 2000 n° 99-1172 du 30 décembre 1999, JO du 31 décembre 1999, p 19914.

² Cf. Annexe I. A.

³ Cf. Annexe I. B.

Du point de vue des finances publiques, la réforme de 1968¹ a eu pour conséquence de réduire le nombre des assujettis à la taxe sur les salaires. Les assujettis contribuant au produit de la taxe sont désormais principalement :

- les établissements bancaires et financiers ;
- les compagnies d'assurance ;

- certaines professions libérales, principalement les professions médicales et paramédicales ;

- les organismes de retraite et de prévoyance ainsi que les organismes de Sécurité sociale ;

- les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 et notamment celles à caractère social (associations récréatives), culturel ou sportif (associations et fédérations) ;

- les établissements de santé (hôpitaux, cliniques, maisons de retraites, laboratoires, etc.) ;

- le secteur de l'enseignement privé ;

- les sociétés exerçant une activité civile (sociétés d'investissement, certaines sociétés immobilières, etc.) ;

- les organismes coopératifs, mutualistes et professionnels agricoles tels que par exemple les caisses de mutualité sociale agricole et les caisses d'assurances mutuelles agricoles (article 53 *bis* de l'annexe III du code général des impôts) ;

- et les employeurs agricoles à raison d'opérations de transformation ou de vente de produits agricoles effectuées dans des établissements présentant un caractère industriel ou commercial (article 53 *ter* de l'annexe III du code général des impôts). Toutefois, cette catégorie n'est pas, en pratique et selon les informations obtenues du secteur de la coopération agricole, soumise à la taxe sur les salaires du fait de l'assujettissement à la TVA de la quasi totalité de ses opérations.

Cette population restreinte d'assujettis, dont le taux moyen d'imposition est de 8,9 %, contribue cependant pour une part non négligeable dans le budget de l'Etat (2,4 % soit 50 milliards de francs). Il est donc possible d'avancer que cette taxe constitue un handicap pour tous ces acteurs de la vie économique, dans

¹ Loi n° 68-1043 du 29 novembre 1968.

la mesure où la majorité d'entre eux est confrontée à une concurrence directe avec les opérateurs étrangers.

Enfin, il convient de préciser que, d'un point de vue géographique, que la taxe se concentre sur l'Ile de France, qui acquitte approximativement 42.2 % du total national de cette taxe.

Pour résumer, au titre de l'année 1998, les cinq principaux secteurs acquittant la taxe sur les salaires étaient les suivants :

SECTEUR D'ACTIVITÉ	MONTANT DE LA TAXE SUR LES SALAIRES VERSÉE (EN MILLIARDS DE FRANCS)	TAUX MOYEN D'IMPOSITION
Activités hospitalières	14.3	9.3 %
Banques	6.3	10.4 %
Diverses administrations	5.9	8.7 %
Services aux entreprises¹	5.5	9.2 %
Assurance	2.9	9.8 %

¹ Secteur regroupant des activités très diverses telles que les activités de conseil (juridique, comptable, études de marché, la publicité, etc.), les activités d'architecture et d'ingénierie, les activités d'enquêtes et de sécurité ou encore les activités de nettoyage.

DEUXIÈME PARTIE

CONSTATATIONS EFFECTUÉES

CHAPITRE 1

MÉTHODOLOGIE EMPLOYÉE

L'objet de ce rapport est de viser l'ensemble des acteurs contribuant à la taxe sur les salaires afin d'analyser de manière générale les problématiques soulevées par cette taxe.

A cet effet, une liste d'acteurs représentatifs a été établie en accord avec les administrateurs de la commission des finances du Sénat¹.

Les organismes de cette liste ont par la suite été contactés : au cours d'entretiens libres, ils ont pu émettre des avis ne reflétant pas la position des organismes officiels sur le sujet.

Afin de préparer au mieux ces entretiens, un questionnaire spécifique a été élaboré² permettant d'obtenir par secteurs un panorama des problématiques soulevées par la taxe sur les salaires.

¹ Cf. liste en annexe II. A)

² Cf. guide de questions en annexe II. B)

CHAPITRE 2

CONSTATATIONS GÉNÉRALES

La cohérence économique du dispositif de 1968 n'est sans doute plus justifiée à l'aube du 21^{ème} siècle, c'est à dire dans un contexte où la crise du chômage préoccupe d'avantage que les performances des entreprises à l'exportation ou aux livraisons intra-communautaires.

De même, l'efficacité toute relative sur le marché de l'emploi des bonnes performances de l'économie française par rapport aux marchés extérieurs peut faire douter de la pertinence d'une taxe qui consiste à renchérir le coût du travail.

Cet élément d'opportunité, étayé par les constatations exposées ci-dessous, ne prévaut certes pas sur l'intention du législateur mais doit être sérieusement pris en compte dans le cadre d'une réforme sur la taxe sur les salaires.

I. UNE TAXE UNIQUE EN EUROPE

Selon un rapport de l'OCDE paru en 2000¹, quatorze pays de l'OCDE déclarent des recettes des taxes sur les salaires (sous la rubrique 3000, c'est-à-dire des taxes qui ne servent pas à financer les programmes de sécurité sociale²) : Australie, Autriche, Canada, République tchèque, Danemark, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Corée, Nouvelle-Zélande, Pologne et Suède.

Cependant, la taxe sur les salaires française (c'est-à-dire un impôt d'Etat ayant un caractère progressif et frappant les traitements et salaires versés par certains employeurs) paraît sans équivalent dans les autres Etats membres de l'Union Européenne³.

A cet égard, elle constituerait un handicap fiscal sérieux face à la concurrence européenne, notamment pour le secteur bancaire et le secteur de l'assurance.

¹ *Taxing wages, les impôts sur les salaires en 1998 -1999, OCDE, Paris, 2000.*

² *Les taxes sur les salaires servant à financer les programmes de sécurité sociale sont classifiés sous la rubrique 2000 alors que toutes les autres taxes sur les salaires sont classifiés sous la rubrique 3000 (tel est le cas de la France).*

³ *Selon le rapport du Sénat n°52, rapp. Alain Lambert, 1996-97, "Banques : votre santé nous intéresse", p. 93.*

II. UNE TAXE CONTRAIRE AUX PRINCIPES DE LA SIXIÈME DIRECTIVE TVA ?

Selon la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes¹ interprétant les dispositions de l'article 33 de la 6^{ème} directive du Conseil du 17 mai 1977 (qui ont une force supérieure à celle de la loi nationale), l'article 33 de la 6^{ème} directive "a pour but d'empêcher que le fonctionnement du système commun de TVA soit compromis par des mesures fiscales d'un Etat membre grevant la circulation des biens et services d'une manière comparable à celle qui caractérise la TVA". Il ressort en effet du libellé de l'article 33 que les Etats membres ne peuvent maintenir ou introduire des taxes qui présentent le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires.

Sur ce fondement, un certain nombre de recours ont eu lieu devant la CJCE², donnant lieu notamment à la précision de ce qu'il faut entendre par "droits ou taxes ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires". Il s'agit en effet d'une taxe qui n'est pas nécessairement semblable à la TVA mais qui en présente les caractéristiques essentielles³.

Ainsi la Cour a précisé⁴, les caractéristiques "d'une taxe ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires" :

- ce type de taxe s'applique de manière générale aux transactions ayant pour objet des biens ou des services ;
- elle est proportionnelle au prix de ces biens et de ces services ;
- elle est perçue à chaque stade du processus de production et de distribution ;
- 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.

Il pourrait dès lors être pertinent de s'interroger sur la conformité de la taxe sur les salaires au regard de l'article 33 de la sixième directive.

¹ Arrêt CJCE, 13 juillet 1989, aff. 93 et 94/88, *Wisselink* du 13 juillet 1989, point n° 17; recueil 1989-7, p. 2671 ; RJF 11/89, n° 1298.

² CJCE 17 septembre 1997, aff. 347/95, 5^e ch., *UCAL* : RJF 12/98 n° 1519 ; CJCE 17 septembre 1997, aff. 28/96, 5^e ch., *Fricarnes* : RJF 12/98 n°1519 ; CJCE 16 décembre 1992, aff. 208/91, 6^e ch., *Beaulande* : RJF 03/93, n° 471 ; CJCE 31 mars 1992, aff. 200/90, Plén., *Dansk Denkavit et P. Poulsen Trading* : RJF 06/92, n° 925. ; CJCE 7 mai 1992, aff. 347/90, 6^e ch., *Aldo Bozzi* : RJF 11/92, n° 1594; CJCE 19 mars 1991, aff. 109/90, 4^e ch., *Sté NVP. Giant c/Commune d'overijse* : RJF 07/91, n° 1030.

³ Aff. Plén., *Dansk Denkavit et P. Poulsen Trading*.

⁴ Aff. *Fricarnes*.

Conformément à l'article 231-1 du code général des impôts, l'assiette de la taxe sur les salaires est constituée par une partie des rémunérations versées, déterminée en appliquant à l'ensemble de ces rémunérations le rapport existant entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

Il en résulte que, concernant les assujettis partiels (particulièrement les banques et les sociétés d'assurance), au regard des salaires ayant contribué à la fourniture d'opérations exonérées de TVA, la taxe est perçue en remplacement de la TVA, les salaires constituant, en effet, un élément de la valeur ajoutée incluse dans leur montant.

Cette taxe pénalise par voie de conséquence, la circulation des services correspondant aux opérations exonérées en remettant en cause leur exonération qui résulte notamment du a)¹ et du d)² du B de l'article 13 de la 6^{ème} directive précitée. La taxe sur les salaires fausse ainsi le mécanisme de l'option pour l'assujettissement à la TVA tel qu'il est prévu au b) du C du même article.

En outre, la taxe sur les salaires est d'une part perçue sur les opérations intra-communautaires, en infraction aux règles de territorialité de la TVA telles qu'elles résultent de l'article 9 (2) e de la 6^{ème} directive précitée. D'autre part, elle n'est pas perçue pour les opérations extra-communautaires dès lors que ces opérations, bien qu'exonérées de TVA, ouvrent droit à déduction de la TVA du c) du 3 de l'article 17 de la sixième directive. Cette particularité démontre bien que la taxe sur les salaires a été conçue pour exercer un effet économique de substitution à celui de la TVA.

Ce contentieux est novateur dans son principe. La solution donnée par le juge sera intéressante à examiner, compte tenu des principes déjà retenus en la matière par la CJCE.

III. UN RENDEMENT FAUSSÉ

Le rendement de la taxe sur les salaires est faussé dans la mesure où, notamment dans le secteur hospitalier, la taxe est payée par des redevables bénéficiant d'interventions financières étatiques.

¹ Activités d'assurance.

² Activités bancaires et financières.

IV. UNE VARIABILITÉ RENDANT DIFFICILE L'ÉTABLISSEMENT DES BUDGETS DES OPÉRATEURS

D'une année sur l'autre, le montant de la taxe sur les salaires peut évoluer de manière significative. Un opérateur doit ainsi prendre en compte dans ses budgets opérationnels annuels le coût que pourrait représenter la taxe à acquitter sur les salaires qui seront versés au titre de l'année n+1.

Cependant, d'un point de vue pratique, un opérateur éprouve des difficultés à prévoir la proportion de ses activités qui seront situées dans le champ d'application de la TVA et hors du champ d'application de la TVA. A cet égard, il est par conséquent difficile de prévoir le coût que représentera la taxe sur les salaires, incertitude qui à terme peut handicaper les opérateurs français par rapport à leurs concurrents étrangers.

V. L'IMPACT D'INTERNET SUR L'ÉVOLUTION DE LA TAXE SUR LES SALAIRES DANS LES SECTEURS BANQUES / ASSURANCES

Dans le secteur bancaire et dans le secteur de l'assurance, l'évolution du commerce électronique est telle que la vision du commerce traditionnel, basé sur une relation clients entretenue à travers des guichets, est en train de disparaître. En effet, les produits bancaires tout comme les produits d'assurance sont de plus en plus vendus via Internet.

La conséquence principale de cette évolution sera évidemment une baisse des effectifs des guichets. Cette baisse ne sera pas a priori compensée par les nouveaux effectifs en charge du département commerce électronique.

Parallèlement à cette baisse des effectifs, le montant de la taxe sur les salaires sera de moins en moins significatif. A cet égard, il est important que la réforme de la taxe sur les salaires anticipe ce mouvement.

VI. L'IMPACT DE LA SECTORISATION POUR LES ASSUJETTIS PARTIELS

L'adoption par le Conseil d'Etat, le 13 juin 1988¹, de la solution des secteurs distincts en matière de taxe sur les salaires doit être relevée. La solution, issue de la législation applicable en matière de TVA et dont les conséquences, sous le contrôle du juge, ont pu être étendues par les contribuables à la taxe sur les salaires, concerne les entreprises dont l'objet, et par suite les immobilisations et les salariés, peuvent être répartis en plusieurs secteurs d'activité distincts,

¹ CE 13/06/88, n° 69 455, CCI de Vendée : RJF 8 -9/88 n° 977.

donnant droit en matière de TVA à des prorata de déduction propres à chaque secteur.

Dans ce cas, les assujettis partiels doivent en principe appliquer les règles suivantes :

- les rémunérations versées aux personnels affectés de manière permanente et exclusive à un secteur d'activité sont soumises à la taxe sur les salaires à raison du complément à 100 du prorata de déduction de ce secteur. Il convient de préciser qu'une activité hors du champ d'application de la TVA est assimilée à un secteur d'activité. Ainsi, prenant l'hypothèse d'une entreprise ayant deux secteurs d'activité parfaitement identifiables, l'un concernant des activités totalement soumises à la TVA et l'autre des activités non soumises à TVA, les rémunérations versées aux salariés du premier secteur ne donneront lieu à aucune taxe sur les salaires, alors que celle-ci sera due dans toute sa rigueur (effet plein de la progressivité) sur l'ensemble des rémunérations versées aux salariés du second secteur ;

- les rémunérations versées aux personnels communs (personnels non affectés de manière permanente et exclusive à un secteur déterminé) sont soumises à la taxe sur les salaires à raison du rapport général d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

A cet égard, la cour administrative d'appel de Nantes¹ ainsi que l'Administration² (de manière implicite) avaient considéré que l'application des règles ci-dessus mentionnées était facultative et que le contribuable demeurerait libre d'utiliser le rapport global d'assujettissement ou la sectorisation.

Cependant, le Conseil d'Etat³ a décidé que ce choix n'était plus offert au contribuable. Ce dernier, s'il a sectorisé ses activités en matière de TVA, est obligatoirement tenu de suivre le régime de la sectorisation en matière de taxe sur les salaires. L'Administration fiscale s'est référée à ces arrêts dans une instruction du 7 juin 2001 et a supprimé le choix entre la sectorisation et l'application du rapport d'assujettissement à l'ensemble des rémunérations.

Les assujettis partiels ayant constitué des secteurs distincts d'activité ne pourront donc plus appliquer le rapport global d'assujettissement à toutes les rémunérations payées, sur la taxe de l'instruction antérieure du 10 mars 1995.

Toutefois, l'administration fiscale précise dans son instruction du 7 juin 2001 que, compte tenu des incertitudes qui ont pu exister sur les modalités de calcul de la taxe sur les salaires, il ne sera pas procédé à des rappels pour les années antérieures à 2001.

¹ CAA Nantes, 12 novembre 1996, n° 94 -657, *Sté Sogefimave*, RJF 4/97, n° 327.

² Instruction du 10 mars 1995, BOI 5L-4-95.

³ CE, 28 juillet 1999, n° 164100, 9e et 8e s-s., *"ministre c/ Sté Boone et Cie"*, RJF 10/99, n° 1173.

L'ensemble de ces constatations générales reflète certaines des difficultés que rencontrent les opérateurs assujettis face au poids de cette taxe. Un allègement ou une modification (dans le sens d'une simplification) s'imposent en la matière. Les constatations spécifiques par secteur ne font par ailleurs que de renforcer ce constat.

CHAPITRE 3

CONSTATATIONS SPÉCIFIQUES PAR SECTEURS D'ACTIVITÉS

I. LE SECTEUR BANCAIRE

a) Impact de la taxe sur les salaires sur le positionnement économique du secteur

Le secteur bancaire est pénalisé par deux prélèvements spécifiques : la taxe sur les salaires et la contribution des institutions financières.

En effet, il convient de rappeler que, sans équivalent dans les pays européens et dans les principaux pays de l'OCDE, la taxe sur les salaires imposée aux banques constitue pour ces dernières un handicap sérieux dans un climat concurrentiel intense face à leurs consœurs européennes ainsi que mondiales. Cette distorsion de concurrence ne peut d'ailleurs que s'aggraver avec la mise en place de l'Euro et le développement rapide des services en ligne, via l'Internet.

L'assujettissement des banques et établissements financiers à la taxe sur les salaires se justifie, d'une part par les difficultés éprouvées à appréhender fiscalement la valeur ajoutée dégagée par ces entreprises et d'autre part, par les risques d'inflation des taux d'intérêt liés à l'assujettissement à la TVA des opérations de crédit bancaire

Compte tenu de l'importance des activités exonérées de TVA (estimées en 1997 à 80 % des opérations bancaires¹), la taxe sur les salaires représentait en 1994, en totalité, environ 10 % du montant des salaires, soit 9 milliards pour l'ensemble du secteur bancaire.

Par ailleurs, il convient de noter que l'option à la TVA des opérations bancaires a été réduite en 1989 pour les cessions de valeurs mobilières ou de titres de créances négociables, en 1991 pour les opérations sur devises et en 1994 pour les commissions perçues lors de l'émission et du placement d'emprunts obligatoires. Ces mesures ont donc eu pour effet d'augmenter la taxe sur les salaires payée par les banques.

¹ Rapport du commissariat général au plan (p.87) en annexe du rapport du Sénat n° 52, rapp. Alain Lambert, 1996-97, "Banques : votre santé nous intéresse".

En comparaison avec la TVA, la taxe sur les salaires présente deux handicaps majeurs

- La taxe sur les salaires ne donne pas lieu à déduction :

les banques doivent inclure ce coût dans leur prix de revient, sans que les entreprises clientes puissent le récupérer ;

- La taxe sur les salaires a un caractère progressif :

elle frappe plus intensément les banques qui utilisent une main d'œuvre abondante ou bien rémunérée. A cet égard, les tranches du barème, qui avaient été fixées en 1979¹, n'ont été actualisées que depuis 1989² ; le poids de l'impôt a donc augmenté plus vite que la masse salariale.

Par conséquent, le secteur bancaire se trouve entravé par la taxe sur les salaires pour trois raisons principales :

- La taxe sur les salaires pèse sur le marché de l'emploi et incite les banques françaises à se délocaliser³ ;
- La taxe sur les salaires place les banques en situation défavorable par rapport à leurs concurrentes étrangères. Selon le Conseil des impôts⁴, *"les charges non récupérables sont plus importantes pour les entreprises françaises du secteur de la banque et de l'assurance que pour leurs concurrents étrangers"*. Selon le commissariat général au plan *"on ne peut pas considérer que ces charges non récupérables par les banques ne sont pas d'une manière ou d'une autre répercutées auprès de la clientèle des banques tendant d'ores et déjà à une hausse du coût du crédit"* ;
- La taxe sur les salaires prive les banques de récupération de la TVA qui leur est facturée. Selon l'AFB, ce phénomène de rémanence est estimé à environ 5 milliards de francs par an. Ce phénomène a des effets décuplés en termes de compétitivité dans la mesure où le taux moyen de TVA est relativement plus élevé en France qu'à l'étranger. En outre, l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 1993 prohibe la récupération de la TVA pour les immobilisations et les frais généraux susceptibles d'être affectés à l'encaissement des dividendes.

¹ Loi du 29 décembre 1978 (n° 78-1239).

² Article 19 -I de la loi du 23 décembre 1988 (n° 88-1149).

³ Rapport Europlace sur la délocalisation.

⁴ Inconvénient reconnu par le Conseil des impôts dans son quatorzième rapport sur la "fiscalité et la vie des entreprises" (oct. 1994).

b) Propositions formulées par les représentants du secteur bancaire

Le secteur bancaire insiste sur la nécessité d'une réforme de la taxe sur les salaires. Il est vrai, en effet, qu'au-delà de la complexité technique de cette taxe, il est possible de s'interroger sur la justification économique de son maintien lorsque les opérations exonérées de TVA s'insèrent dans le cycle économique productif ou sont extraterritoriales.

A cet égard, nos interlocuteurs ont suggéré un ensemble de propositions :

- la suppression pure et simple de la taxe sur les salaires dans la mesure où celle-ci est injustifiée. En effet, comme cela a déjà été précisé, l'ensemble des banques européennes est exonéré de la TVA sur les intérêts, et les banques françaises sont les seules à acquitter cette taxe, qui par conséquent est un facteur handicapant majeur. Ainsi, la taxe sur les salaires apparaît comme un impôt spécifique, supporté de manière discriminatoire par les banques françaises, tant par rapport aux entreprises assujetties à la TVA que par rapport aux banques étrangères. A cet égard, le principal argument avancé par les pouvoirs publics à l'encontre de cette suppression consiste à opposer le risque d'extension au secteur non marchand et à se réfugier ainsi derrière l'impossibilité budgétaire d'une telle suppression ;

- la suppression de la taxe sur les salaires pourrait être accompagnée de l'assujettissement de l'ensemble de l'activité bancaire à la TVA, si toutefois il s'agit là d'une nécessité dictée par les équilibres bancaires et par l'articulation générale TVA-taxe sur les salaires. Il convient toutefois de préciser les problèmes éventuels qui peuvent accompagner une telle mesure. Ainsi, par exemple si la TVA était étendue aux crédits aux particuliers (qui ne bénéficient pas de la récupération de la TVA), la mesure se traduirait par une augmentation des taux d'intérêts effectifs ;

- le pourcentage d'assujettissement à la taxe sur les salaires pourrait être calculé en assimilant à des opérations assujetties à la TVA toutes les opérations réalisées avec des entreprises, ce qui permettrait de contenir le coût budgétaire de la mesure au seul secteur productif (le rendement budgétaire global de la taxe sur les salaires est de l'ordre de 50 milliards de francs dont environ 15 milliards de francs pour le secteur productif, essentiellement les banques et les compagnies d'assurances). Cette mesure pourrait ainsi éviter que le prorata de TVA n'ait un effet sur le secteur productif.

II. LE SECTEUR DE L'ASSURANCE

a) Impact de la taxe sur les salaires sur le positionnement économique du secteur

Certains commentaires effectués ci-dessus et concernant le secteur bancaire valent également pour le secteur de l'Assurance.

La taxe sur les salaires constitue en effet un handicap pour les entreprises d'assurance françaises face aux entreprises des autres Etats membres et ceci d'autant plus que la fiscalité pesant sur les contrats d'assurance en France est parmi les plus lourdes

A titre indicatif, il convient de préciser que la France est le pays qui taxe le plus lourdement les contrats d'assurance, devant l'Allemagne, l'Italie, la Belgique, qui la suivent d'assez près, et loin devant la Grande-Bretagne, dont le niveau de fiscalité contribue probablement au développement de son marché de l'assurance. Ainsi, une personne assurant un véhicule en France paiera 335 francs de taxes pour 1.000 francs de cotisation obligatoire de responsabilité civile contre 25 francs au Royaume-Uni, 35 francs en Espagne, 150 francs en Allemagne et 206 francs en Italie.

Par ailleurs, il convient de souligner que la concurrence entre les acteurs des différents pays européens, déjà traditionnelle en la matière, a pris une ampleur beaucoup plus grande depuis l'introduction de la libre prestation de services sur le marché européen.

En premier lieu, il convient de préciser que depuis 1992, toutes les entreprises d'assurances relevant du code des assurances, qu'elles soient constituées sous forme de sociétés anonymes ou de sociétés mutuelles, sont soumises aux mêmes règles fiscales. Ainsi, comme toute entreprise, les sociétés d'assurance sont soumises à l'impôt sur les sociétés, à la taxe professionnelle, à la CGS, et de manière générale, à tous les impôts mis à la charge des intervenants de forme juridique comparable.

A cet égard, il convient de souligner que seules les mutuelles ainsi que les unions et fédérations de mutuelles régies par le code de la mutualité peuvent bénéficier de l'abattement de la taxe sur les salaires. En outre, un seul abattement est applicable à chaque organisme doté de la personnalité juridique quel que soit le nombre des établissements qui le composent. Ainsi, chaque mutuelle, chaque union ou fédération de mutuelles peut bénéficier d'un abattement. En revanche, l'abattement ne peut être pratiqué par les sections ou les caisses autonomes mutualistes qui n'ont pas de personnalité juridique distincte de la mutuelle à laquelle ils appartiennent.

Outre la taxe sur les salaires, les entreprises d'assurance doivent notamment acquitter :

- la contribution spéciale des institutions financières (spécificité française qui représente pour l'assurance une charge annuelle de 800 millions de francs) non déductible de l'impôt sur les sociétés.
- la taxe sur les excédents de provisions en assurances de dommages depuis 1983 (article 235 *ter* X du code général des impôts) qui rapporte environ 100 millions de francs par an ;
- la taxe sur les conventions d'assurance que supportent la plupart des primes des contrats non-vie. Il s'agit en réalité d'un impôt directement supporté par l'assuré car grevant le prix du service offert par l'assureur. Pour 1999, cette taxe a procuré à l'Etat une recette de 27 milliards de francs, ce qui schématiquement, représente 13 % des cotisations d'assurance dommages (biens et responsabilité) encaissés au cours de cette même année.

En second lieu, à l'instar des banques, les sociétés d'assurance sont confrontées au phénomène de rémanence caractérisé par une impossibilité de récupération de la TVA qui leur est facturée. Comme nous l'avons déjà souligné, ce phénomène comporte des effets décuplés en termes de compétitivité dans la mesure où le taux moyen de TVA est relativement plus élevé en France qu'à l'étranger. En outre, l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 1993 interdit la récupération de la TVA pour les immobilisations et les frais généraux susceptibles d'être affectés à l'encaissement des dividendes.

En troisième lieu, la taxe sur les salaires, qui peut représenter jusqu'à 13.60 % du montant total, entraîne un prélèvement d'environ 6 % du chiffre d'affaires des compagnies d'assurance. En 1999, la taxe sur les salaires a représenté pour les entreprises d'assurances et de réassurance une charge de 2.8 milliards de francs, soit environ 10 % des rémunérations brutes. Ainsi, pour les employeurs de ce secteur, les charges liées à un emploi se trouvent majorées de 10 % par rapport aux autres secteurs non financiers.

Le poids de la taxe s'est par ailleurs accentué. Malgré le relèvement des seuils prévu par la loi du 23 décembre 1988¹, en prenant la période 1989-2000, la hausse des seuils des taux de la taxe sur les salaires (relèvement chaque année en fonction de la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu) a été en effet moindre (environ 25 %)² par rapport à celle du SMIC (environ 40 %)³. Ces chiffres traduisent un poids de plus en plus lourd à supporter

¹ Relèvement ajusté depuis 1993 selon la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

² En 1988, seuils d'environ 33.000 FF et 66.000 FF pour des seuils en 2000 de 41.780 FF et 83.480 FF.

³ Le SMIC s'élevait fin 1989 à 5.054,79 FF et s'élève depuis le 30 juin 2000 à 7.101,38 FF (chiffres INSEE).

pour les sociétés d'assurance. En outre, cette taxe, calculée sur les rémunérations brutes, se superpose aux cotisations sociales.

Enfin, il convient de préciser que la taxe sur les salaires s'applique également aux courtiers, qui par ailleurs sont soumis aux impôts de droit commun, et dont la part des salaires avoisine 70 % du chiffre d'affaires. Au regard du marché de la couverture des grands risques, cette taxe représente par conséquent un poids très important par rapport aux opérateurs étrangers non établis en France.

b) Propositions formulées par les représentants du secteur

Les représentants du secteur de l'assurance seraient favorables à une suppression de la taxe sur les salaires, leur principal argument reposant sur le caractère handicapant de cette taxe face aux concurrents étrangers qui n'acquittent pas ce type d'impôt.

Il est vrai que dans un secteur directement confronté à la concurrence internationale et occupant environ 1 % de la population active, la persistance d'une telle taxe présente un caractère anti-économique, qui semble en contradiction avec la nécessité reconnue d'alléger les charges pesant sur l'emploi.

Les deux autres défauts de la taxe sur les salaires, tels qu'ils résultent des constatations relevées au cours des entretiens avec les représentants du secteur des assurances sont d'une part le fait que cette taxe pèse sur l'emploi et non sur la richesse produite et d'autre part qu'elle pénalise le secteur de l'assurance par rapport aux autres secteurs de l'économie.

Le secteur de l'assurance souhaite donc la suppression de la taxe sur les salaires. Dans le cadre de ce processus, les représentants de ce secteur suggéraient que les premières étapes permettent de réduire de façon significative, puis de supprimer, les taux majorés.

III. LE SECTEUR ASSOCIATIF

a) Impact de la taxe sur les salaires sur le positionnement économique du secteur

La taxe sur les salaires est l'une des quatre taxes (outre la TVA, l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle) pouvant peser sur les associations à raison des salaires qu'elles versent.

Compte tenu de l'évolution du secteur associatif et de la jurisprudence, l'Administration a redéfini, dans une instruction du 15 septembre 1998¹ précisée

¹ Instruction du 15 septembre 1998, BOI 4 H-5-98.

par une instruction du 16 février 1999¹, les critères à prendre en considération pour apprécier si une association est lucrative ou non et déterminer ainsi sa situation fiscale.

Une méthode d'analyse de la situation de l'association, commune à tous les impôts commerciaux, est définie à partir de critères hiérarchisés. Ainsi une association à but non lucratif se trouve assujettie aux impôts commerciaux :

- si sa gestion est intéressée, c'est-à-dire que des rémunérations ou des avantages significatifs sont consentis aux dirigeants ou à des tiers ;

- ou, lorsque la gestion est désintéressée, si l'association développe une activité exercée par une entreprise commerciale, car elle vise un public identique, pratique des prix comparables, ou a recours à des méthodes commerciales similaires à celles d'une entreprise commerciale.

Ces critères de lucrativité sont communs à l'ensemble des impôts dits commerciaux, à savoir l'impôt sur les sociétés, la TVA et la taxe professionnelle.

Ces critères d'assujettissement aux impôts commerciaux des associations étant extrêmement larges, le champ d'application de la TVA dans le cadre des activités du secteur associatif va certainement s'en trouver élargi. Corrélativement, le champ d'application de la taxe sur les salaires sera restreint.

Par ailleurs, en matière de taxe sur les salaires, les associations et organismes à but non lucratif sont confrontés à deux difficultés qui méritent d'être relevées dans le cadre de ce rapport et qui concernent particulièrement les modalités de calcul de la taxe sur les salaires.

La première difficulté concerne les associations qui ont constitué des secteurs distincts d'activité². A cet égard, les associations éprouvent de sérieuses difficultés à classer le personnel (notamment administratif) entre les différents secteurs. Lorsque le personnel est dépourvu d'affectation permanente et exclusive, les différentes personnes concernées sont soumises à la taxe à raison du rapport général.

La seconde difficulté a trait à l'agenda de la régularisation. En effet, il convient de rappeler ici, que pour les salaires payés en début d'année, les assujettis partiels à la taxe sur les salaires calculent leur rapport d'assujettissement à cette taxe d'après des chiffres provisoires de l'année précédente. Ils doivent donc, lorsque le rapport définitif d'assujettissement à la taxe sur les salaires est connu et se révèle différent du rapport provisoire, procéder à une régularisation. En cas d'insuffisance de versement de taxe sur les salaires, celle-ci peut être réparée sans indemnité de retard lors du prochain versement de la taxe, soit normalement au plus tard le 15 mai.

¹ *Instruction du 16 février 1999, BOI 4 H-1-99.*

² *"Taxe sur les salaires : le régime des assujettis partiels", A. Becquart, jurissociations n° 124, 1^{er} mars 2000.*

Dans le cas contraire, l'excédent de taxe peut être imputé sur les versements suivants ou remboursé sur demande présentée à la direction des services fiscaux.

Ainsi, ce décalage dans le temps entraîne des difficultés et un coût opérationnel de gestion. La taxe alourdit donc de façon considérable les obligations pesant sur les associations.

Compte tenu de l'ensemble de ces difficultés, l'abattement prévu par l'article 1679 A du code général des impôts pour les associations de la loi de 1901 (et les syndicats professionnels notamment) et fixé à 33.470 F pour la taxe due au titre des salaires versés en 2001¹ ne semble pas alléger suffisamment la charge que constitue la taxe sur les salaires.

En effet, il ne joue de façon significative que pour les associations les plus modestes. L'application de l'abattement qui n'est d'ailleurs pas subordonnée au caractère désintéressé de la gestion² devrait être dans ce sens élargie (possible relèvement de l'abattement).

Enfin, on peut spécifier que le secteur associatif bénéficie d'allègements ponctuels en matière de taxe sur les salaires. Ainsi, les rémunérations versées au personnel recruté à l'occasion et pour la durée des manifestations de bienfaisance ou de soutien qui sont exonérées de TVA en vertu de l'article 261-7-1°-c du code général des impôts, sont exonérées de taxe sur les salaires en application de l'article 231 *bis* L du même code. Il en est de même pour les rémunérations versées aux personnes embauchées en application des conventions "nouveaux services-emplois jeunes" (article 231 *bis* N alinéa 2 du code général des impôts).

b) Propositions formulées par les représentants du secteur

Les représentants du secteur associatif insistent donc sur la nécessité de supprimer la taxe sur les salaires à l'égard des associations, en soulevant plusieurs types d'arguments.

Tout d'abord, ils prétendent que l'abattement déjà existant (tel qu'il a été institué par l'article 91 de la loi de finances pour 1982, loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982) n'a pas d'effet réellement incitatif, dans la mesure où il ne joue ce rôle que pour les petites associations, n'employant qu'un petit nombre de salariés, et demeure marginal pour les plus importantes. En effet, selon le nombre de personnes employées, l'abattement de 33.000 francs représente pour une association versant des salaires bruts annuels de 100.000 francs, des allègements sur la taxe due et sur le coût de l'emploi très différents: de 100 % pour une association employant 4 salariés à 4.4 % pour une association en employant 100.

¹ Cet abattement était de 29.070 F pour 1999. Il est en principe relevé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'IR ; pour l'année 2000, il a toutefois fait l'objet d'un relèvement spécifique (Loi n° 99-1172 du 30-12-1999 art. 16).

² CAA Nantes 17-12-1996 n° 94-79 ; RJF 3/97 n° 219.

De même, ainsi que cela a déjà été mentionné, les représentants du secteur associatif insistent sur les complexités engendrées par la taxe sur les salaires. Cet argument prend encore plus de poids lorsque l'on songe au fait que ce sont surtout les petites associations qui souffrent de ces coûts administratifs et financiers supplémentaires.

En outre, les représentants du secteur associatif considèrent que la taxe sur les salaires constitue un obstacle à l'emploi dans le secteur associatif (la taxe frappe lourdement les associations: elle équivaut à plus de 8 % d'un salaire annuel brut d'environ 100.000 francs, et à 10 % d'un salaire annuel de 160.000 francs) alors même que l'emploi dans le secteur revêt une importance capitale dans toutes les politiques de lutte contre l'exclusion et plus généralement de lutte contre le chômage.

Il est vrai que cet aspect du secteur associatif a été explicitement reconnu par le législateur qui a accordé un statut particulier aux rémunérations versées dans le cadre des conventions "nouveaux services emplois jeunes" (article 231 *bis*N alinéa 2 du code général des impôts) dans la mesure où celles-ci bénéficient d'une exonération de la taxe sur les salaires. Toutefois, si cette mesure constitue un progrès, elle est de loin insuffisante.

Ainsi, les représentants du secteur associatif soulignent que l'emploi qualifié est particulièrement pénalisé en leur sein, et que cet état de fait remet en cause toute la qualité de l'encadrement de ce secteur.

Enfin, il convient de souligner que le fait que le secteur associatif constitue une alternative, voire l'ultime solution pour des personnes éprouvant des difficultés à trouver un emploi. A cet égard, la réforme de la taxe sur les salaires demeure essentielle, surtout si est gardée à l'esprit le fait que le secteur associatif conserve un potentiel énorme en termes d'emplois.

De façon plus large, les représentants du secteur associatif indiquent que la taxe sur les salaires est de nature à faire obstacle au développement d'un certain type d'associations.

Ce point de vue s'avère partiellement exact si l'on garde à l'esprit le fait que les associations de services ou d'aide à domicile paient la taxe sur les salaires alors que les particuliers n'utilisant le concours que d'un seul salarié à domicile ou d'une assistante maternelle agréée sont quant à eux exonérés de cette taxe.

La taxe sur les salaires est en outre de nature à susciter des distorsions de concurrence entre les associations et les entreprises.

Face à la solution radicale que constitue la suppression pure et simple de la taxe, certaines associations mettent aussi en avant la possibilité d'une suppression progressive de cette taxe. La baisse de la taxe pourrait ainsi être programmée sur trois ans:

- dès 2001, on pourrait instituer une première tranche à taux zéro et une diminution du différentiel entre les deuxième et troisième tranches ;
- en 2002, on pourrait instituer une deuxième tranche à taux zéro et une diminution du différentiel sur la troisième tranche ;
- en 2003, on assisterait à la suppression définitive de la taxe.

D'autres solutions sont également proposées :

- procéder, sur la taxe sur les salaires, aux mêmes abattements que sur les charges sociales pour le travail à temps partiel ;
- appliquer l'abattement par tranches de 10 salariés employés par chaque association, avec un minimum de 20.000 francs (33.000 francs en 2000) pour obtenir un effet d'allègement du coût de l'emploi associatif de 1.5 % quel que soit le nombre de salariés d'une association ;
- alléger le poids de la taxe sur deux points. En premier lieu, harmoniser l'assiette de la taxe sur les salaires et l'uniformiser sur le système de calcul mensuel des charges sociales. En second lieu, ne plus faire référence aux tranches de l'impôt sur le revenu annuel, mais plutôt au SMIC, et ce sur une base mensuelle. Ainsi, pour la part des salaires inférieure au SMIC, instaurer une taxe sur les salaires qui tendrait le plus possible vers zéro (et à tout le moins qui serait inférieure à 4.25 %) et pour la part des salaires supérieure au SMIC, instaurer un taux de taxe sur les salaires compris entre 4.25 % et 13.6 % tendant le plus possible vers 4.25 %. Enfin, en fonction du taux retenu, il pourrait être nécessaire de maintenir un abattement de l'ordre de 3.000 francs par mois, afin de ne pas pénaliser les petites structures associatives, qui finalement sont les plus fragiles ;
- cibler, le cas échéant, certaines de ces mesures sur les associations financées par les collectivités publiques ou sur des associations reconnues d'utilité publique et de bienfaisance agréées.

IV. LE SECTEUR DE LA SANTÉ

Le caractère problématique de la soumission des acteurs du secteur de la Santé à la taxe sur les salaires a été mis en lumière par les nombreuses questions écrites que les parlementaires ont pu déposer sur ce sujet.

Par ailleurs, il convient de souligner le fait que la taxe sur les salaires représente pour les seuls hôpitaux publics un montant de 10.5 milliards de francs

soit environ 4.25 % de la dotation globale versée aux hôpitaux par les caisses de sécurité sociale, dotation qui se monte à 247 milliards de francs pour l'année 2000.

Au total, le secteur des activités hospitalières a versé, au titre de l'année 1998, plus de 14 milliards de francs au titre de la taxe sur les salaires, chiffre conférant à ce secteur la première place parmi les redevables de cette taxe.

Les propositions qui ont pu être faites par les représentants de ce secteur consistent notamment à modifier le mode de calcul de la taxe sur les salaires des personnels des établissements hospitaliers en vue de permettre un allègement substantiel de celle-ci.

Enfin, même si un tel allègement soulève la question d'une éventuelle réduction de la dotation des caisses de sécurité sociale aux hôpitaux, on peut aussi préconiser un maintien de cette dernière. En effet, la part qui était jusque-là consacrée à la taxe sur les salaires pourrait constituer la compensation sur le budget de l'Etat des dépenses liées à la mise en place du dispositif des 35 heures dans les hôpitaux publics.

V. LES EMPLOYEURS RELEVANT DES BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX

La taxe sur les salaires est due par les professionnels libéraux et constitue dans ce domaine un grave frein à l'embauche et à l'emploi.

Ainsi, comme dans les autres secteurs, une réforme de la taxe sur les salaires s'impose ici. A cet égard, il convient de préciser qu'une proposition de loi¹ relative à la taxe sur les salaires a été déposée. Elle vise notamment à exonérer du paiement de la taxe, à compter du 1^{er} janvier 2001, les employeurs relevant des bénéfices non commerciaux lorsque le montant annuel de la taxe n'excède pas 9.000 francs.

De plus, dans le cas où le montant de cette taxe serait supérieur à 9.000 francs sans excéder 18.000 francs, l'impôt exigible ferait l'objet d'une décote égale aux trois quarts de la différence entre 9.000 francs et ce montant.

Il convient de préciser ici que le relèvement de la franchise et du seuil d'application de la décote tels qu'ils sont prévus dans le projet de la loi de finances pour 2001 vont avoir un certain impact sur les employeurs relevant des bénéfices non commerciaux.

A titre d'exemple, un cabinet médical employant deux salariés rémunérés au SMIC et dont l'un est occupé à mi-temps, bénéficiera d'un allègement de 20.5 % de

¹ Proposition de loi n° 2289 enregistrée à l'Assemblée nationale le 28 mars 2000.

sa cotisation au titre de la taxe sur les salaires¹. En effet, dans ce cas le montant de la taxe sur les salaires résultant du barème s'élève à 7.292 francs. Dans le calcul du montant de la taxe exigible dans la situation actuelle (franchise de 4.500 francs et limite d'application de la décote de 9.000 francs), il doit être tenu compte d'une décote de 1.281 francs, ce qui aboutit à un impôt exigible de 6.011 francs. En effectuant le même calcul mais en se plaçant dans le cadre de la loi de finances pour 2001 (franchise de 5.500 francs et limite d'application de la décote de 11.000 francs), une décote de 2.781 francs est appliquée, ce qui aboutit à un impôt exigible de 4.511 francs, soit un allègement de 1.500 francs par rapport à la situation actuelle.

¹ Les calculs ont été effectués à partir du barème de la taxe applicable aux salaires versés en 2001 et compte tenu d'un SMIC brut annuel de 85.217 francs au 1^{er} janvier 2001.

TROISIÈME PARTIE

PROPOSITIONS

Le plan global d'allégement et de réforme des impôts pour la période 2001-2003 présenté au nom du gouvernement et du Premier ministre Lionel Jospin par Laurent Fabius, ministre de l'Economie et des Finances et par Florence Parly, secrétaire d'Etat au Budget prévoit notamment, dans un souci annoncé de simplification de l'impôt, d'harmoniser l'assiette de la taxe sur les salaires avec celle des prélèvements sociaux.

Ce projet, s'il va certes dans le sens d'une simplification de la taxe sur les salaires, laisse en suspens un certain nombre de difficultés. La taxe sur les salaires doit être réformée en profondeur pour ne pas entraver le marché de l'emploi et la croissance des entreprises contributives au produit de la taxe.

I. SUPPRESSION TOTALE DE LA TAXE SUR LES SALAIRES

Compte tenu de son coût budgétaire, et malgré la demande de l'ensemble des professionnels, une telle mesure ne peut pas être envisagée. Un amendement parlementaire en ce sens nécessiterait une compensation budgétaire et la création d'une recette nouvelle qui serait supportée par d'autres acteurs économiques.

II. SUPPRESSION PARTIELLE DE LA TAXE SUR LES SALAIRES

Cette suppression pourrait concerner certains secteurs. Ainsi, la suppression de la taxe sur les salaires pour le secteur hospitalier paraît la plus légitime en termes de lisibilité budgétaire. Le secteur associatif pourrait également être concerné mais dans cette hypothèse la suppression devrait être ciblée sur certains domaines, en vérifiant l'effet de la suppression sur les distorsions de concurrence. Ainsi, par exemple, la suppression de cette taxe sur le secteur associatif concurrentiel (mutuelles du secteur des assurances par exemple) aurait des effets pernicieux.

Cette suppression ne devrait, en tout état de cause intervenir qu'en 2002, une fois que l'assujettissement aux impôts commerciaux des associations sera

véritablement réalisé (un tel délai est selon les associations nécessaire pour mettre en place les dernières règles fiscales).

III. SUPPRESSION PAR ÉTAPES

La suppression de la taxe sur les salaires, en raison de son impact important sur le budget de l'Etat, pourrait revêtir un caractère progressif.

Ainsi, elle pourrait être étalée dans le temps et se présenter par étapes. Dans un premier temps, on pourrait instituer une première tranche à taux zéro et une diminution du différentiel entre les deuxième et troisième tranches. Dans un second temps, une deuxième tranche à taux zéro pourrait être mise en place avec une diminution du différentiel sur la troisième tranche. Enfin, une troisième étape conduirait à une suppression définitive de la taxe.

Cette solution qui a le mérite d'être progressive et donc d'opérer un lissage dans le temps, aurait des effets positifs certains sur l'emploi.

IV. AMÉNAGEMENTS

A. RÉDUCTION À L'EMBAUCHE (EXEMPLE DE LA TAXE PROFESSIONNELLE)

Le mécanisme qui avait été mis en place pour la taxe professionnelle et qui consistait à faire bénéficier un employeur recourant aux services d'un nouveau salarié d'un abattement sur la taxe professionnelle (article 1469 A *bis* du code général des impôts) pourrait être transposé en matière de taxe sur les salaires.

La mesure mise en place pour la taxe professionnelle consistait, en cas d'augmentation des bases d'imposition d'un établissement d'une année à l'autre, et sous réserve de la variation des prix, à ne retenir l'augmentation (lors de la première année d'imposition) qu'à concurrence de la moitié. Ce mécanisme permettait donc à l'entreprise de bénéficier d'une réduction pour embauche de 50 %.

Un système équivalent, décidé dans un cadre législatif, pourrait être envisagé pour le mécanisme de la taxe sur les salaires. Ainsi, par exemple, la mesure pourrait consister en une exonération partielle de la taxe sur les salaires due à raison des rémunérations versées à une catégorie bien définie de salariés (par exemple, des chômeurs de longue durée ou des salariés de plus de cinquante

ans) ou en vertu de contrats de travail spécifiques. Ce système pourrait, en outre, être modulé en fonction de la date d'embauche.

Ainsi, le mécanisme créé pour la taxe professionnelle sur la part salariale pourrait s'inscrire en toute logique dans le mécanisme de la taxe sur les salaires.

B. REVALORISATION DES SEUILS EN FONCTION D'UN AUTRE INDICE

Comme cela a déjà été souligné dans ce rapport, la progressivité très forte de la taxe sur les salaires est un élément majeur dans la critique de cette taxe dans la mesure où le taux le plus élevé de la taxe (13.6 %) est atteint pour un salaire peu supérieur au SMIC.

Certaines propositions visent donc à introduire un autre indice pour la variation de la taxe. L'indice le plus couramment avancé est celui du SMIC qui est réévalué chaque année. Ainsi, un article dans la loi de finances initiale pourrait réévaluer annuellement la taxe sur les salaires en se basant sur l'évolution connue par le SMIC au cours de l'année précédente.

C. AMÉNAGEMENTS TECHNIQUES

a) Territorialité

(1) Rémunération des salariés détachés à l'étranger

Ainsi que cela a déjà été précisé, la taxe sur les salaires n'est exigible que si l'employeur est domicilié ou établi en France, le lieu du domicile du salarié ou le lieu de son activité étant sans incidence sur l'exigibilité de la taxe. Il convient de rappeler que ce dispositif revient à inclure dans l'assiette de la taxe sur les salaires les rémunérations des salariés détachés à l'étranger.

Il pourrait être envisagé de ne soumettre à la taxe sur les salaires que les rémunérations versées aux salariés travaillant physiquement en France.

Cette mesure aurait pour conséquence de diminuer l'assiette de la taxe sur les salaires en excluant les rémunérations des salariés détachés à l'étranger.

(2) Prise en compte pour le secteur bancaire et le secteur de l'assurance de l'ensemble des opérations du commerce extérieur

Actuellement, et en application des articles 271 V a et b du code général des impôts, seules les opérations bancaires et d'assurance rendues à des personnes domiciliées ou établies hors de la CEE et les opérations concernant les exportations de biens hors de la CEE ouvrent droit à déduction.

Il en résulte que ces opérations n'ont pas d'effet sur le rapport de déduction de TVA. Par contre, les mêmes opérations rendues à des personnes établies dans les autres pays de la CEE ou pour des opérations communautaires, sont inscrites au dénominateur du rapport de déduction et limitent donc les droits à déduction des banques et des assurances.

Dès lors que la taxe sur les salaires est établie en fonction du prorata de déduction, les opérations bancaires et d'assurance intracommunautaires sont donc prises en compte pour le calcul de la taxe sur les salaires.

Ces dispositions sont donc contraires à l'esprit de la réforme de 1968, qui avait eu pour but de faciliter l'ensemble des opérations internationales.

Il conviendrait donc, pour la seule taxe sur les salaires, d'exclure du chiffre d'affaires ces opérations communautaires.

Toute thèse qui défendrait le lien nécessaire entre la TVA et la taxe sur les salaires devrait être rejetée compte tenu de l'évolution intervenue sur ce point après l'arrêt SA SATAM.

b) Révision des modalités de calcul : application "en amont" du rapport d'assujettissement

Il convient de rappeler à ce stade que le Conseil d'Etat a décidé que le barème progressif de la taxe sur les salaires devait être appliqué avant le rapport d'assujettissement. La Haute Juridiction a en effet considéré que la superposition dans le temps des dispositions applicables signifie que les deux mécanismes de progressivité et de rapport d'assujettissement, procèdent de deux volontés législatives distinctes et autonomes auxquelles il convient de conférer leur plein effet.

L'impact comptable d'une telle décision n'est pas négligeable.

En conséquence, les modalités de calcul de la taxe sur les salaires pourraient être révisées : le rapport d'assujettissement pourrait être appliqué en amont en non en aval, c'est-à-dire que le rapport d'assujettissement pourrait être appliqué avant l'application du barème progressif de la taxe sur les salaires.

Une telle mesure aurait pour conséquence une diminution significative de l'assiette de la taxe à laquelle serait appliqué un barème progressif.

c) Légalisation de l'option entre sectorisation et globalisation

Le Conseil d'Etat, dans un arrêt en date du 28 juillet 1999, a décidé de lier sectorisation en matière de TVA et sectorisation en matière de taxe sur les salaires. Ainsi, un contribuable qui a sectorisé ses activités en matière de TVA, est obligatoirement tenu de suivre le régime de la sectorisation en matière de taxe sur les salaires.

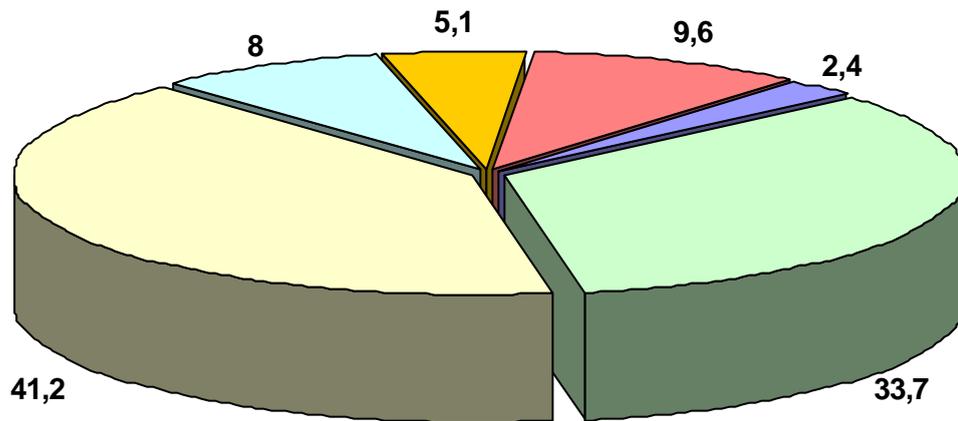
Dans son instruction du 7 juin 2001, l'Administration fiscale a adapté sa doctrine à cet arrêt.

Dans un souci de simplification de la taxe sur les salaires, il pourrait être envisagé de légaliser une option entre sectorisation ou globalisation en matière de taxe sur les salaires, opérant ainsi une "déconnexion" entre sectorisation en matière de TVA et sectorisation en matière de taxe sur les salaires

LISTE DES ANNEXES

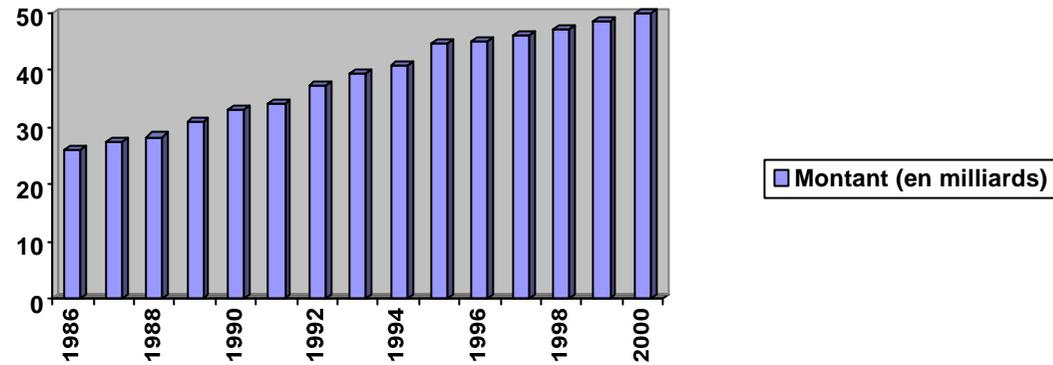
- Annexe I.A) - Part de la taxe sur les salaires dans les recettes brutes du budget de l'État pour 2000.
- Annexe I.B) - Historique du produit de la taxe sur les salaires.
- Annexe II.A) - Liste des organismes auditionnés.
- Annexe II.B) - Questionnaire.
- Annexe III - Réponse de la direction de la législation fiscale à un questionnaire sur la répartition des redevables de la taxe sur les salaires par secteur

ANNEXE I. A)
Part de la taxe sur les salaires
dans les recettes brutes du budget général de l'Etat pour 2000 (prévisions)



- Taxe sur les salaires
- Autres impôts directs (IS, IR,...)
- TVA
- TIPP
- Autres Contributions (enregistrement, mutations, timbres, tabacs...)
- Recettes non fiscales

ANNEXE I. B)
Historique du produit de la taxe sur les salaires



	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Montant (milliards de FF)	25,913	27,412	28,282	30,974	33,040	34,146	37,110	39,285	40,788	44,435	45	45,895	47	48.4	50
En pourcentage du budget général	2.4%	2.4%	2.3%	2.3%	2.4%	2.4%	2.6%	2.7%	2.8%	2.9%	2.8%	2.7%	2.6%	2.4%	2.4%

Sources : lois de règlement pour les années 1986 à 1995 Et lois de finances et loi de finances rectificatives (prévisions) pour les années de 1996 à 2000.

ANNEXE II. A)
Liste des organismes auditionnés

Secteurs	Organismes représentatifs
Secteur bancaire	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Association française des banques: <ul style="list-style-type: none"> - M. CAPPELAERE - M. REYNIER
Secteur de l'assurance	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Fédération Française des Sociétés d'Assurance: <ul style="list-style-type: none"> - M. TRAINAR Directeur des affaires économiques et financières - M. TALON Directeur fiscal
Secteur de la Santé	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Conférence des directeurs des Hôpitaux <ul style="list-style-type: none"> - Mme N'GUYEN Fédération hospitalière de France - M. LEFEBVRE Directeur financier du CHU de Poitiers - M. BLOCH Directeur financier du CHU de Rouen ➤ l'UNIOPSS (oeuvres et organismes privés sanitaires et sociaux) <ul style="list-style-type: none"> - M. LE CAM Directeur - Mme DEMOUSTIER
Secteur associatif	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ligue de l'enseignement (associations culturelles, sportives, éducatives, sanitaires et sociales) <ul style="list-style-type: none"> - Mme COTTEN Responsable du service financier - M. FEZARD ➤ CNOSF (sports) <ul style="list-style-type: none"> - M. GAUDICHAU Chargé de mission, Affaires administratives et juridiques des représentants des différentes ligues sportives
Administration Centrale	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Direction de la Législation Fiscale : <ul style="list-style-type: none"> - M. BADRONE Sous directeur à la Direction de la législation fiscale du Ministère de l'Economie et des Finances

ANNEXE II. B)

(1) Questionnaire des entretiens avec les organismes représentatifs des secteurs impliqués par la taxe sur les salaires.

<p><u>I - Données générales</u></p>	<p>1- Quelle est la nature de l'activité exercée (ou des activités exercées) dans le secteur que vous représentez ?</p> <p>2- Quel est le chiffre d'affaires du secteur que vous représentez ? le résultat ? (chiffres 1999 ou 1998)</p> <p>3- Quel est le niveau des effectifs employés ? Quelle est son évolution passée et estimation future ? D'un point de vue qualitatif, comment expliquez vous l'évolution des effectifs (recrutements ou départs d'employés, de cadres...) ?</p> <p>4- Quel est le montant global de la masse salariale du secteur ? Quelle est sa répartition en fonction des niveaux des salaires ?</p> <p>5- Quelle est l'évolution de cette masse salariale (passée et estimation future) ? (en valeur relative). D'un point de vue qualitatif, comment expliquez-vous l'évolution de la masse salariale (évolution des hauts salaires, des bas salaires...) ?</p>
<p><u>II- Données fiscales et sociales</u></p>	<p>6- Les activités exercées dans le secteur sont-elles assujetties totalement ou partiellement à la TVA ? Des secteurs distincts d'activité ont ils été constitués par les membres du secteur ? si oui, éprouvent-ils des difficultés d'ordre pratique ?</p> <p>7- Quel est le montant total pour le secteur de la taxe sur les salaires versée au titre de l'année 1999 (à défaut 1998) ?</p> <p>8- Avez vous eu connaissance de contentieux avec l'Administration Fiscale au sujet de la taxe sur les salaires ? Si oui, quels en étaient les éléments (points en litige, arguments des parties) ? Quelle en a été l'issue ?</p> <p>9- Les organismes du secteur font ils appel à des contrats de travail de types particuliers :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Apprentis ? si oui, dans quelle proportion par rapport aux effectifs totaux ? - Contrat d'emploi-solidarité? si oui, dans quelle proportion par rapport aux effectifs totaux? - Contrat local d'orientation ? si oui, dans quelle proportion par rapport aux effectifs totaux ? <p>10- Existe-t-il des accords d'intéressement ?</p>
<p><u>III- Données économiques</u></p>	<p>11- Un organisme dont le siège serait situé dans un pays étranger concurrence-t-il des organismes de votre secteur ? Si oui, cette concurrence s'exerce -t-elle par les prix ?</p> <p>12- Les membres de votre secteur exercent-ils une activité dans un pays tiers ? Si oui, cette activité est elle exercée généralement dans le cadre d'une filiale ou d'une succursale ?</p>

	<p>13- En cas d'exercice de votre activité dans un pays tiers, est-il procédé au détachement de certains salariés français ?</p> <p>14- Dans l'hypothèse où la taxe sur les salaires devait être abrogée, quel serait l'impact sur la situation économique de votre secteur (diminution du prix de vos prestations, recrutement de nouveaux salariés, mise en réserve des bénéfices...) ?</p>
<u>IV - Autre</u>	<p>15- Une étude aurait elle déjà été réalisée au niveau de votre secteur au sujet de la taxe sur les salaires ? Si oui, quelles en sont ses conclusions ? Vous serait-il possible de nous la communiquer ?</p>

ANNEXE III

**RÉPONSE DE LA DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE AA UN
QUESTIONNAIRE SUR LA RÉPARTITION DES REDEVABLES DE LA TAXE SUR
LES SALAIRES PAR SECTEUR**

(cf. pages suivantes)

COMMISSION DES FINANCES

- Sénat -

Etude relative à la taxe sur les salaires

QUESTION :

Donner, pour les différents secteurs d'activités, la liste des redevables de la taxe sur les salaires et l'évolution des recettes depuis ces trois dernières années dans chacun de ces secteurs.

REPONSE :

La répartition des redevables de la taxe sur les salaires par secteurs d'activités sur les années 1996, 1997 et 1998 figure dans les tableaux ci-joints. Ces derniers appellent les observations suivantes.

I. Observations générales

a. La ventilation des redevables par secteur d'activité repose sur le code d'activités NAF⁽¹⁾ issu de la nomenclature d'activités et de produits établis par l'INSEE. Cette nomenclature procède à des regroupements qui ne permettent pas toujours de distinguer précisément certaines activités.

b. En cas d'erreur sur le code d'activité NAF⁽¹⁾, le fichier actuel de la taxe sur les salaires ne permet pas de restituer aux redevables celui correspondant à leur activité réelle. Aussi, l'activité de certains redevables peut être codifiée avec un code NAF⁽¹⁾ erroné. De même, le code NAF(1) indiqué par le redevable peut ne correspondre à aucune activité répertoriée.

⁽¹⁾ Nomenclature d'activité française.

Les redevables concernés ne sont plus que 23 000 en 1998 (-40 % par rapport à 1996) et sont regroupés sous la rubrique « autres activités » des tableaux.

La Direction générale des impôts s'emploie activement à améliorer la qualité et la fiabilité de ses fichiers, par la mise en place de la Base des Redevables Professionnels (BDRP) qui sera achevée en 2001. L'intégration prévue pour 2003 du fichier des redevables de la taxe sur les salaires à la BDRP devrait permettre de disposer à cette échéance de données totalement fiables.

c. Il est précisé que le code d'activité NAF⁽¹⁾ ne permettant pas une discrimination des redevables selon leur forme juridique, les associations se trouvent dispersées entre les différents secteurs selon la nature de leur activité. Ceci explique que l'abattement - d'un montant de 33 000 F en 2000 - prévu par l'article 1679 A du code général des impôts, et qui leur est pourtant principalement applicable, se diffuse dans tous les secteurs d'activité.

II. Observations particulières à certains secteurs d'activités

a. Les rubriques, qui recouvrent des secteurs d'activité normalement assujettis à la TVA et corrélativement exonérés de la taxe sur les salaires, correspondent notamment aux activités de holding ou de filiales qui sont déclarées sous le code NAF⁽¹⁾ de l'activité principale du groupe (par exemple, construction automobile).

b. Les «activités de santé non hospitalière» regroupent les activités des professions médicales et paramédicales.

c. Les «services aux particuliers» recouvrent notamment les activités des associations à domicile, voire l'emploi direct par les particuliers de salariés à leur domicile lorsque les conditions⁽²⁾ de l'exonération prévue à l'article 231 du code général des impôts ne sont pas réunies.

d. Le secteur «administration» regroupe les organismes de sécurité sociale, les mutuelles, les syndicats professionnels, les établissements publics...

⁽¹⁾ *Nomenclature d'activité française.*

⁽²⁾ *Notamment, sauf exception très limitée, emploi d'un seul salarié.*

Année 1996

Répartition des redevables de la taxe sur les salaires par secteurs d'activités - Métropole et DOM

(montants en milliers de francs)

Secteurs d'activités	Nombre de redevables	Montant de la franchise/décote	Montant de l'abattement	Montant net de la taxe ⁽¹⁾	Pourcentage d'assujettissement moyen de la masse salariale	Taux moyen d'imposition
010- AGRICULTURE, CHASSE, SYLVICULTURE	175	173	988	1 793	74,3%	4,8%
020- INDUSTRIES AGRICOLES ET ALIMENTAIRES	14	12	30	1 010	44,3%	11,0%
030- INDUSTRIE DES BIENS DE CONSOMMATION	262	179	918	9 777	87,1%	7,7%
040- INDUSTRIE AUTOMOBILE	4	7	0	64	97,2%	8,3%
050- INDUSTRIE DES BIENS D'EQUIPEMENT	3 421	2 188	49	104 462	96,6%	8,6%
060- INDUSTRIE DES BIENS INTERMEDIAIRES	310	269	615	5 544	55,8%	7,5%
070- ENERGIE	26	20	28	3 005	25,0%	10,4%
080- CONSTRUCTION	82	48	416	1 477	89,5%	5,7%
090- COMMERCE	1 595	1 616	748	29 039	82,0%	6,4%
100- TRANSPORTS	2 442	2 190	16 369	58 677	80,8%	6,6%
111- BANQUES	1 251	329	288	5 985 976	85,5%	10,4%
112- AUTRES INTERMEDIATIONS FINANCIERES	996	489	2 698	558 109	81,6%	10,7%
113- AUXILIAIRES FINANCIERS	699	389	598	189 374	61,4%	11,4%
114- ASSURANCE	2 670	772	18 106	2 444 112	96,1%	9,9%
115- AUXILIAIRES D ASSURANCES	14 069	11 123	885	656 246	95,4%	9,4%
120- ACTIVITES IMMOBILIERES	94 731	107 300	2 413	1 152 909	95,7%	7,4%
130- SERVICES AUX ENTREPRISES	17 294	14 103	39 276	5 364 738	92,8%	9,2%
140- SERVICES AUX PARTICULIERS	30 976	29 173	149 473	500 263	90,1%	5,6%
151- ACTIVITES HOSPITALIERES	3 273	175	15 536	13 646 530	98,8%	9,3%
152- ACTIVITES DE SANTE NON HOSPITALIERES	73 324	83 848	19 893	975 077	89,7%	7,0%
153- ACTION SOCIALE	19 102	7 571	293 190	3 552 331	99,5%	7,6%
155- ENSEIGNEMENT	15 465	9 899	155 036	1 468 428	97,2%	7,3%
160- ADMINISTRATION	41 875	34 112	347 274	5 545 779	98,3%	8,7%
170- AUTRES ACTIVITES	37 961	36 285	78 615	1 893 825	94,2%	8,2%
TOTAL	362 019	342 271	1 143 442	44 148 546	94,9%	8,9%

⁽¹⁾ C'est-à-dire déduction faite, le cas échéant, de l'allègement résultant du mécanisme de la franchise et de la décote (art.1679 du code général des impôts) ou de l'abattement propre aux secteurs associatif, syndical et mutualiste (art. 1679 A du même code).

Année 1996

Répartition des redevables de la taxe sur les salaires par secteurs d'activités - Métropole

(montants en milliers de francs)

Secteurs d'activités	Nombre de redevables	Montant de la franchise/décote	Montant de l'abattement	Montant net de la taxe ⁽¹⁾	Pourcentage d'assujettissement moyen de la masse salariale	Taux moyen d'imposition
010- AGRICULTURE, CHASSE, SYLVICULTURE	171	167	988	1 766	73,7%	4,9%
020- INDUSTRIES AGRICOLES ET ALIMENTAIRES	13	12	30	1 010	44,3%	11,0%
030- INDUSTRIE DES BIENS DE CONSOMMATION	260	179	918	9 777	87,1%	7,7%
040- INDUSTRIE AUTOMOBILE	4	7	0	64	97,2%	8,3%
050- INDUSTRIE DES BIENS D'EQUIPEMENT	3 384	2 116	49	104 368	96,6%	8,7%
060- INDUSTRIE DES BIENS INTERMEDIAIRES	309	269	606	5 544	55,7%	7,6%
070- ENERGIE	25	18	28	3 000	24,9%	10,4%
080- CONSTRUCTION	78	42	416	1 477	89,4%	5,7%
090- COMMERCE	1 422	1 434	748	26 344	78,7%	7,4%
100- TRANSPORTS	2 422	2 176	16 153	58 474	80,7%	6,6%
111- BANQUES	1 233	324	288	5 972 336	85,4%	10,5%
112- AUTRES INTERMEDIATIONS FINANCIERES	980	482	2 698	555 957	81,5%	10,8%
113- AUXILIAIRES FINANCIERS	694	378	598	189 350	61,4%	11,4%
114- ASSURANCE	2 591	702	17 843	2 440 538	96,1%	10,0%
115- AUXILIAIRES D ASSURANCES	13 990	11 043	856	654 647	95,3%	9,4%
120- ACTIVITES IMMOBILIERES	94 394	106 831	2 381	1 147 576	95,6%	7,5%
130- SERVICES AUX ENTREPRISES	17 199	13 967	38 757	5 363 734	92,8%	9,2%
140- SERVICES AUX PARTICULIERS	30 730	28 907	147 842	497 221	89,9%	5,7%
151- ACTIVITES HOSPITALIERES	3 213	173	15 447	13 551 888	98,8%	9,4%
152- ACTIVITES DE SANTE NON HOSPITALIERES	71 889	81 126	19 526	970 824	89,6%	7,1%
153- ACTION SOCIALE	18 902	7 444	290 497	3 533 614	99,5%	7,7%
155- ENSEIGNEMENT	15 264	9 747	153 136	1 461 963	97,2%	7,4%
160- ADMINISTRATION	41 221	33 354	343 130	5 515 061	98,3%	8,8%
170- AUTRES ACTIVITES	37 770	36 148	78 042	1 875 490	94,3%	8,4%
TOTAL	358 157	337 047	1 130 976	43 942 022	94,8%	9,0%

⁽¹⁾ C'est-à-dire déduction faite, le cas échéant, de l'allégement résultant du mécanisme de la franchise et de la décote (art.1679 du code général des impôts) ou de l'abattement propre aux secteurs associatif, syndical et mutualiste (art. 1679 A du même code).

Année 1996
Répartition des redevables de la taxe sur les salaires par secteurs d'activités - DOM

(montants en milliers de francs.)

Secteurs d'activités	Nombre de redevables	Montant de la franchise/décote	Montant de l'abattement	Montant net de la taxe ⁽¹⁾	Pourcentage d'assujettissement moyen de la masse salariale	Taux moyen d'imposition
010- AGRICULTURE, CHASSE, SYLVICULTURE	4	6	0	28	100,0%	2,4%
020- INDUSTRIES AGRICOLES ET ALIMENTAIRES	1	0	0	0	0,0%	0,0%
030- INDUSTRIE DES BIENS DE CONSOMMATION	2	1	0	0	100,0%	0,0%
050- INDUSTRIE DES BIENS D'EQUIPEMENT	37	72	0	93	100,0%	1,7%
060- INDUSTRIE DES BIENS INTERMEDIAIRES	1	0	10	0	100,0%	0,0%
070- ENERGIE	1	2	0	5	100,0%	2,2%
080- CONSTRUCTION	3	5	0	0	99,4%	0,0%
090- COMMERCE	173	182	0	2 695	96,8%	2,8%
100- TRANSPORTS	20	15	217	202	86,8%	1,4%
111- BANQUES	18	5	0	13 640	91,9%	2,9%
112- AUTRES INTERMEDIATIONS FINANCIERES	16	7	0	2 151	90,4%	2,9%
113- AUXILIAIRES FINANCIERS	5	10	0	24	100,0%	2,1%
114- ASSURANCE	79	70	262	3 575	99,9%	2,7%
115- AUXILIAIRES D ASSURANCES	79	79	30	1 599	100,0%	2,8%
120- ACTIVITES IMMOBILIERES	338	469	32	5 333	98,4%	2,7%
130- SERVICES AUX ENTREPRISES	95	135	519	1 004	89,0%	1,8%
140- SERVICES AUX PARTICULIERS	246	266	1 631	3 042	99,2%	1,8%
151- ACTIVITES HOSPITALIERES	60	2	89	94 641	99,3%	2,9%
152- ACTIVITES DE SANTE NON HOSPITALIERES	1 435	2 722	366	4 253	97,8%	1,7%
153- ACTION SOCIALE	200	127	2 692	18 717	100,0%	2,6%
155- ENSEIGNEMENT	201	153	1 900	6 465	99,9%	2,2%
160- ADMINISTRATION	654	758	4 144	30 719	99,3%	2,5%
170- AUTRES ACTIVITES	192	137	573	18 336	90,5%	2,8%
TOTAL	3 862	5 224	12 465	206 522	97,8%	2,7%

⁽¹⁾ C'est-à-dire déduction faite, le cas échéant, de l'allègement résultant du mécanisme de la franchise et de la décote (art.1679 du code général des impôts) ou de l'abattement propre aux secteurs associatif, syndical et mutualiste (art. 1679 A du même code).

Année 1997

Répartition des redevables de la taxe sur les salaires par secteurs d'activités - Métropole et DOM

(montants en milliers de franc.)

A. SECTEURS D'ACTIVITÉS	Nombre de redevables	Montant de la franchise/décote	Montant de l'abattement	Montant net de la taxe ⁽¹⁾	Pourcentage d'assujettissement moyen de la masse salariale	Taux moyen d'imposition
010- AGRICULTURE, CHASSE, SYLVICULTURE	207	216	1 139	1 790	77,0%	4,4%
020- INDUSTRIES AGRICOLES ET ALIMENTAIRES	16	7	31	522	54,8%	7,3%
030- INDUSTRIE DES BIENS DE CONSOMMATION	242	141	789	10 025	85,4%	7,9%
040- INDUSTRIE AUTOMOBILE	4	6	0	104	79,9%	10,0%
050- INDUSTRIE DES BIENS D'EQUIPEMENT	3 450	2 285	20	104 834	99,3%	8,6%
060- INDUSTRIE DES BIENS INTERMEDIAIRES	301	264	611	5 137	51,8%	7,5%
070- ENERGIE	25	13	0	2 636	22,7%	9,9%
080- CONSTRUCTION	74	50	497	2 080	87,1%	6,3%
090- COMMERCE	1 516	1 467	831	31 838	81,4%	6,6%
100- TRANSPORTS	2 394	2 140	16 803	59 607	79,9%	6,5%
111- BANQUES	1 286	326	211	6 224 453	86,5%	10,4%
112- AUTRES INTERMEDIATIONS FINANCIERES	987	446	2 626	540 261	82,4%	10,7%
113- AUXILIAIRES FINANCIERS	732	390	620	198 887	62,1%	11,4%
114- ASSURANCE	2 563	760	18 886	2 877 666	95,9%	9,9%
115- AUXILIAIRES D ASSURANCES	14 022	10 746	572	549 661	94,0%	9,2%
120- ACTIVITES IMMOBILIERES	97 723	111 826	2 317	1 179 175	96,1%	7,4%
130- SERVICES AUX ENTREPRISES	17 578	13 881	42 050	5 482 267	92,8%	9,2%
140- SERVICES AUX PARTICULIERS	31 275	30 483	157 677	513 845	89,7%	5,6%
151- ACTIVITES HOSPITALIERES	3 248	160	15 765	14 350 025	99,3%	9,3%
152- ACTIVITES DE SANTE NON HOSPITALIERES	72 704	83 150	20 322	981 902	89,3%	7,0%
153- ACTION SOCIALE	18 970	7 534	303 013	4 036 496	99,5%	7,7%
155- ENSEIGNEMENT	15 348	9 836	160 654	1 530 421	97,3%	7,3%
160- ADMINISTRATION	41 910	34 494	365 407	5 939 926	98,3%	8,7%
170- AUTRES ACTIVITES	31 261	30 352	68 041	1 271 690	94,6%	7,8%
TOTAL	357 835	340 974	1 178 882	45 895 249	95,2%	8,9%

⁽¹⁾ C'est-à-dire déduction faite, le cas échéant, de l'allègement résultant du mécanisme de la franchise et de la décote (art.1679 du code général des impôts) ou de l'abattement propre aux secteurs associatif, syndical et mutualiste (art. 1679 A du même code).

Année 1997
Répartition des redevables de la taxe sur les salaires par secteurs d'activités - Métropole

(montants en milliers de francs)

Secteurs d'activités	Nombre de redevables	Montant de la franchise/décote	Montant de l'abattement	Montant net de la Taxe ⁽¹⁾	Pourcentage d'assujettissement moyen de la masse salariale	Taux moyen d'imposition
010- AGRICULTURE, CHASSE, SYLVICULTURE	204	212	1 139	1 755	76,4%	4,5%
020- INDUSTRIES AGRICOLES ET ALIMENTAIRES	15	7	31	439	42,4%	10,0%
030- INDUSTRIE DES BIENS DE CONSOMMATION	240	141	789	10 025	85,6%	7,9%
040- INDUSTRIE AUTOMOBILE	4	6	0	104	79,9%	10,0%
050- INDUSTRIE DES BIENS D'EQUIPEMENT	3 414	2 220	20	104 750	99,3%	8,6%
060- INDUSTRIE DES BIENS INTERMEDIAIRES	300	264	601	5 137	51,7%	7,5%
070- ENERGIE	24	13	0	2 601	21,9%	10,3%
080- CONSTRUCTION	72	44	497	2 080	87,0%	6,4%
090- COMMERCE	1 355	1 285	831	29 086	78,6%	7,6%
100- TRANSPORTS	2 378	2 130	16 634	59 199	79,6%	6,6%
111- BANQUES	1 270	326	211	6 210 312	86,5%	10,5%
112- AUTRES INTERMEDIATIONS FINANCIERES	968	443	2 626	537 415	82,2%	10,9%
113- AUXILIAIRES FINANCIERS	724	380	620	198 799	62,1%	11,4%
114- ASSURANCE	2 487	701	18 497	2 873 808	95,9%	10,0%
115- AUXILIAIRES D ASSURANCES	13 933	10 670	541	547 816	93,9%	9,2%
120- ACTIVITES IMMOBILIERES	97 341	111 277	2 286	1 174 219	96,1%	7,5%
130- SERVICES AUX ENTREPRISES	17 476	13 745	41 435	5 481 241	92,8%	9,2%
140- SERVICES AUX PARTICULIERS	30 976	30 140	155 862	510 802	89,6%	5,7%
151- ACTIVITES HOSPITALIERES	3 184	158	15 675	14 238 116	99,2%	9,4%
152- ACTIVITES DE SANTE NON HOSPITALIERES	71 242	80 331	19 981	977 801	89,2%	7,1%
153- ACTION SOCIALE	18 746	7 401	299 966	4 019 521	99,5%	7,8%
155- ENSEIGNEMENT	15 140	9 663	158 791	1 523 419	97,3%	7,4%
160- ADMINISTRATION	41 241	33 699	360 799	5 910 071	98,3%	8,8%
170- AUTRES ACTIVITES	31 100	30 227	67 479	1 259 148	94,5%	8,0%
TOTAL	353 837	335 483	1 165 311	45 677 664	95,2%	9,0%

⁽¹⁾ C'est-à-dire déduction faite, le cas échéant, de l'allègement résultant du mécanisme de la franchise et de la décote (art.1679 du code général des impôts) ou de l'abattement propre aux secteurs associatif, syndical et mutualiste (art. 1679 A du même code).

Année 1997

Répartition des redevables de la taxe sur les salaires par secteurs d'activités - DOM

(montants en milliers de francs)

Secteurs d'activités	Nombre de redevables	Montant de la franchise/décote	Montant de l'abattement	Montant net de la taxe ⁽¹⁾	Pourcentage d'assujettissement moyen de la masse salariale	Taux moyen d'imposition
010- AGRICULTURE, CHASSE, SYLVICULTURE	3	5	0	35	100,0%	2,6%
020- INDUSTRIES AGRICOLES ET ALIMENTAIRES	1	0	0	83	100,0%	3,0%
030- INDUSTRIE DES BIENS DE CONSOMMATION	1	0	0	0	0,0%	0,0%
050- INDUSTRIE DES BIENS D'EQUIPEMENT	36	65	0	84	100,0%	1,7%
060- INDUSTRIE DES BIENS INTERMEDIAIRES	1	0	9	0	100,0%	0,0%
070- ENERGIE	1	0	0	35	100,0%	3,0%
080- CONSTRUCTION	2	5	0	0	100,0%	0,0%
090- COMMERCE	160	182	0	2 753	94,1%	2,8%
100- TRANSPORTS	16	9	170	407	95,6%	2,0%
111- BANQUES	16	0	0	14 140	90,5%	2,9%
112- AUTRES INTERMEDIATIONS FINANCIERES	19	2	0	2 847	91,9%	2,9%
113- AUXILIAIRES FINANCIERS	8	11	0	88	100,0%	2,6%
114- ASSURANCE	76	58	388	3 857	89,3%	2,6%
115- AUXILIAIRES D ASSURANCES	89	76	31	1 845	99,8%	2,8%
120- ACTIVITES IMMOBILIERES	382	548	33	4 956	96,8%	2,6%
130- SERVICES AUX ENTREPRISES	101	136	615	1 026	94,6%	1,7%
140- SERVICES AUX PARTICULIERS	298	343	1 815	3 043	99,1%	1,7%
151- ACTIVITES HOSPITALIERES	63	2	91	111 910	99,5%	2,9%
152- ACTIVITES DE SANTE NON HOSPITALIERES	1 462	2 819	342	4 102	95,9%	1,7%
153- ACTION SOCIALE	224	133	3 047	16 975	100,0%	2,5%
155- ENSEIGNEMENT	208	173	1 863	7 002	99,9%	2,3%
160- ADMINISTRATION	669	796	4 609	29 855	99,9%	2,5%
170- AUTRES ACTIVITES	161	124	561	12 542	98,3%	2,7%
TOTAL	3 998	5 490	13 574	217 586	98,4%	2,7%

⁽¹⁾ C'est-à-dire déduction faite, le cas échéant, de l'allègement résultant du mécanisme de la franchise et de la décote (art.1679 du code général des impôts) ou de l'abattement propre aux secteurs associatif, syndical et mutualiste (art. 1679 A du même code).

Année 1998

Répartition des redevables de la taxe sur les salaires par secteurs d'activités - Métropole et DOM

(montants en milliers de francs)

Secteurs d'activités	Nombre de redevables	Montant de la franchise/décote	Montant de l'abattement	Montant net de la taxe ⁽¹⁾	Pourcentage d'assujettissement moyen de la masse salariale	Taux moyen d'imposition
010- AGRICULTURE, CHASSE, SYLVICULTURE	332	333	1 819	3 625	83,0%	4,9%
020- INDUSTRIES AGRICOLES ET ALIMENTAIRES	24	9	30	5 466	90,9%	9,8%
030- INDUSTRIE DES BIENS DE CONSOMMATION	241	151	838	7 763	89,1%	7,3%
040- INDUSTRIE AUTOMOBILE	3	3	0	62	98,2%	10,1%
050- INDUSTRIE DES BIENS D'EQUIPEMENT	3 503	2 230	73	110 435	97,3%	8,5%
060- INDUSTRIE DES BIENS INTERMEDIAIRES	313	227	784	6 968	61,3%	7,6%
070- ENERGIE	30	19	6	6 584	34,0%	11,1%
080- CONSTRUCTION	78	37	362	2 730	83,5%	7,1%
090- COMMERCE	1 523	1 388	863	35 875	83,5%	6,7%
100- TRANSPORTS	2 445	2 115	17 985	49 954	77,9%	5,9%
111- BANQUES	1 452	436	212	6 327 040	84,5%	10,4%
112- AUTRES INTERMEDIATIONS FINANCIERES	1 054	438	2 600	672 975	83,6%	10,7%
113- AUXILIAIRES FINANCIERS	780	430	654	373 460	70,9%	11,0%
114- ASSURANCE	2 540	748	19 491	2 991 487	96,4%	9,8%
115- AUXILIAIRES D ASSURANCES	14 062	10 304	628	549 863	93,7%	9,1%
120- ACTIVITES IMMOBILIERES	103 796	115 255	2 485	1 282 492	96,3%	7,5%
130- SERVICES AUX ENTREPRISES	17 949	13 656	43 360	5 584 722	92,7%	9,2%
140- SERVICES AUX PARTICULIERS	32 878	31 928	169 299	572 003	89,4%	5,7%
151- ACTIVITES HOSPITALIERES	3 225	182	16 063	14 395 369	99,3%	9,3%
152- ACTIVITES DE SANTE NON HOSPITALIERES	73 478	82 156	20 537	1 031 513	89,1%	7,1%
153- ACTION SOCIALE	19 203	7 366	310 513	4 153 194	99,2%	7,7%
155- ENSEIGNEMENT	15 667	9 706	166 472	1 597 679	97,0%	7,3%
160- ADMINISTRATION	43 111	34 106	385 700	5 979 053	98,0%	8,7%
170- AUTRES ACTIVITES	23 057	21 723	50 448	1 065 982	93,9%	8,0%
TOTAL	360 745	334 947	1 211 222	46 806 296	94,8%	8,9%

⁽¹⁾ C'est-à-dire déduction faite, le cas échéant, de l'allègement résultant du mécanisme de la franchise et de la décote (art.1679 du code général des impôts) ou de l'abattement propre aux secteurs associatif, syndical et mutualiste (art. 1679 A du même code).

Année 1998
Répartition des redevables de la taxe sur les salaires par secteurs d'activités - Métropole

(montants en milliers de francs)

Secteurs d'activités	Nombre de redevables	Montant de la franchise/décote	Montant de l'abattement	Montant net de la taxe ⁽¹⁾	Pourcentage d'assujettissement moyen de la masse salariale	Taux moyen d'imposition
010- AGRICULTURE, CHASSE, SYLVICULTURE	328	333	1 800	3 559	82,4%	5,0%
020- INDUSTRIES AGRICOLES ET ALIMENTAIRES	23	9	30	5 405	90,5%	10,0%
030- INDUSTRIE DES BIENS DE CONSOMMATION	239	151	838	7 763	89,3%	7,3%
040- INDUSTRIE AUTOMOBILE	3	3	0	62	98,2%	10,1%
050- INDUSTRIE DES BIENS D'EQUIPEMENT	3 460	2 161	73	110 249	97,3%	8,5%
060- INDUSTRIE DES BIENS INTERMEDIAIRES	310	227	774	6 918	60,7%	7,7%
070- ENERGIE	28	19	6	6 549	33,6%	11,3%
080- CONSTRUCTION	78	37	362	2 730	83,5%	7,1%
090- COMMERCE	1 349	1 234	863	32 605	80,3%	7,8%
100- TRANSPORTS	2 423	2 105	17 734	49 554	77,5%	6,0%
111- BANQUES	1 429	436	212	6 309 988	84,4%	10,5%
112- AUTRES INTERMEDIATIONS FINANCIERES	1 032	437	2 600	670 710	83,5%	10,8%
113- AUXILIAIRES FINANCIERS	772	418	654	373 388	70,9%	11,0%
114- ASSURANCE	2 445	687	19 078	2 986 516	96,4%	9,8%
115- AUXILIAIRES D ASSURANCES	13 961	10 238	598	547 861	93,7%	9,2%
120- ACTIVITES IMMOBILIERES	103 368	114 692	2 481	1 276 153	96,3%	7,5%
130- SERVICES AUX ENTREPRISES	17 829	13 512	42 948	5 583 071	92,7%	9,2%
140- SERVICES AUX PARTICULIERS	32 516	31 517	167 485	568 332	89,2%	5,8%
151- ACTIVITES HOSPITALIERES	3 159	180	16 033	14 274 928	99,3%	9,4%
152- ACTIVITES DE SANTE NON HOSPITALIERES	71 914	79 279	20 191	1 026 930	89,0%	7,2%
153- ACTION SOCIALE	18 941	7 250	307 295	4 131 165	99,2%	7,8%
155- ENSEIGNEMENT	15 415	9 513	164 495	1 588 818	97,0%	7,4%
160- ADMINISTRATION	42 271	33 309	380 168	5 933 611	97,9%	8,8%
170- AUTRES ACTIVITES	22 874	21 621	49 851	1 059 186	94,0%	8,2%
TOTAL	356 168	329 368	1 196 568	46 556 052	94,8%	9,0%

⁽¹⁾ C'est-à-dire déduction faite, le cas échéant, de l'allègement résultant du mécanisme de la franchise et de la décote (art.1679 du code général des impôts) ou de l'abattement propre aux secteurs associatif, syndical et mutualiste (art. 1679 A du même code).

Année 1998
Répartition des redevables de la taxe sur les salaires par secteurs d'activités - DOM

(montants en milliers de francs)

Secteurs d'activités	Nombre de redevables	Montant de la franchise/décote	Montant de l'abattement	Montant net de la taxe ⁽¹⁾	Pourcentage d'assujettissement moyen de la masse salariale	Taux moyen d'imposition
010- AGRICULTURE, CHASSE, SYLVICULTURE	4	0	19	66	100,0%	2,3%
020- INDUSTRIES AGRICOLES ET ALIMENTAIRES	1	0	0	61	100,0%	3,0%
030- INDUSTRIE DES BIENS DE CONSOMMATION	2	0	0	0	0,0%	0,0%
050- INDUSTRIE DES BIENS D'EQUIPEMENT	43	69	0	187	100,0%	2,2%
060- INDUSTRIE DES BIENS INTERMEDIAIRES	3	0	11	50	100,0%	2,4%
070- ENERGIE	2	0	0	36	100,0%	3,0%
090- COMMERCE	173	154	0	3 271	97,6%	2,8%
100- TRANSPORTS	22	11	250	398	95,4%	1,8%
111- BANQUES	23	0	0	17 052	88,0%	2,9%
112- AUTRES INTERMEDIATIONS FINANCIERES	22	1	0	2 266	86,2%	2,9%
113- AUXILIAIRES FINANCIERS	7	12	0	71	100,0%	2,5%
114- ASSURANCE	96	61	413	4 971	99,1%	2,7%
115- AUXILIAIRES D ASSURANCES	101	66	30	2 002	100,0%	2,8%
120- ACTIVITES IMMOBILIERES	428	563	3	6 339	95,1%	2,7%
130- SERVICES AUX ENTREPRISES	120	144	412	1 650	91,9%	2,2%
140- SERVICES AUX PARTICULIERS	363	411	1 814	3 671	99,2%	1,8%
151- ACTIVITES HOSPITALIERES	66	1	30	120 441	99,6%	2,9%
152- ACTIVITES DE SANTE NON HOSPITALIERES	1 564	2 878	347	4 583	96,6%	1,7%
153- ACTION SOCIALE	262	117	3 218	22 029	99,9%	2,6%
155- ENSEIGNEMENT	252	193	1 976	8 862	99,5%	2,4%
160- ADMINISTRATION	840	797	5 532	45 442	99,8%	2,6%
170- AUTRES ACTIVITES	183	103	597	6 796	93,5%	2,5%
a) TOTAL	4 577	5 581	14 653	250 245	98,2%	2,7%

⁽¹⁾ C'est-à-dire déduction faite, le cas échéant, de l'allègement résultant du mécanisme de la franchise et de la décote (art.1679 du code général des impôts) ou de l'abattement propre aux secteurs associatif, syndical et mutualiste (art. 1679 A du même code).

NOTE DE LA DIRECTION DE LA LÉGISLATION FISCALE

(Juin 2001)

F I C H E

OBJET : Demande de Monsieur Alain Lambert, Président de la Commission des Finances du Sénat : taxe sur les salaires et organismes bénéficiant de financements d'origine publique.

Le Président de la Commission des Finances du Sénat a demandé verbalement à la Direction de la Législation Fiscale de lui communiquer le montant de la taxe sur les salaires qui est acquittée directement ou indirectement à partir de financements publics. Il a précisé notamment que cette étude devait englober les subventions versées au secteur associatif.

La présente étude a pour objet d'identifier les organismes qui bénéficient de financements publics et acquittent la taxe sur les salaires afin d'essayer d'établir le ratio demandé.

I. METHODOLOGIE

** Définition des financements publics*

Les financements publics proviennent des sommes versées par des collectivités publiques, c'est-à-dire, l'Etat, les collectivités locales et les organismes de sécurité sociale.

Aucune donnée statistique n'est disponible sur certains de ces financements(1). Il est donc parfois nécessaire de recourir à des estimations et les résultats présentés doivent être interprétés avec une grande prudence.

* Les données chiffrées relatives à la taxe sur les salaires sont issues de l'exploitation du fichier 1998 de cet impôt – dernier fichier disponible – dans lequel sont enregistrés les bordereaux-avis annuels de liquidation et de versement de cet impôt.

Le fichier des redevables de la taxe sur les salaires est établi à partir des codes d'activité NAF (nomenclature d'activités françaises) de ces employeurs, issus de la nomenclature d'activités et de produits établie par l'INSEE. Le recours à cette nomenclature, la seule possible actuellement, qui ne traduit que l'activité principale de l'organisme à sa date de création, ne permet pas d'effectuer des analyses fines par secteur d'activité (en raison d'erreurs dans les codes enregistrés par l'organisme lui-même lorsqu'il déclare son activité, ou de saisie informatique, ou d'un changement d'activité au cours de la vie de l'organisme).

Enfin, les résultats du fichier doivent être corrigés pour tenir compte de leur caractère non exhaustif (le fichier représente 95 % de la taxe encaissée par l'Etat).

⁽¹⁾ Aucune donnée précise n'est par exemple disponible sur le montant global des subventions versées par des collectivités publiques aux associations.

II. PRINCIPAUX SECTEURS SUSCEPTIBLES DE BENEFCIER DE FINANCEMENTS PUBLICS ET MONTANTS DE TAXE ACQUITTEE

Les cinq secteurs énumérés ci-après sont susceptibles de bénéficier de fonds publics. S'agissant des résultats de l'année 1998, ce sont :

- les activités hospitalières qui acquittent 14 milliards de francs de taxe sur les salaires, soit 29,6 % du produit de l'impôt ;
- l'action sociale : ce secteur acquitte 4 milliards de francs de taxe, soit 8,4 % du total ;
- les activités d'enseignement acquittent 1,6 milliards de francs, soit 3,4 % du produit total ;
- le secteur associatif acquitte 8 milliards de francs (après application de l'abattement annuel en impôt dont elles bénéficient), soit 17 % du produit total de la taxe sur les salaires ;
- les « administrations » acquittent 4,2 milliards de francs de taxe, dont 3,8 milliards de francs par les organismes sociaux (3,1 milliards de francs par les caisses de sécurité sociale), soit 8,9 % du produit total.

Au total ces cinq secteurs acquittent un montant de taxe sur les salaires de 31,8 milliards de francs sur un total de 47,3 milliards (année 1998), soit environ 67 % du produit de cet impôt.

Toutefois, il convient de préciser que tous les organismes appartenant à chacun des secteurs ne bénéficient pas de fonds publics.

III. ANALYSE PAR SECTEUR

1. Les activités hospitalières

Le service public hospitalier est assuré par les établissements publics de santé (EPS) et par ceux des établissements de santé privés qui répondent aux conditions fixées aux articles L. 6161-6 et L. 6161-9 du code de la santé publique, c'est-à-dire ceux qui sont admis à participer à l'exécution du service public hospitalier.

Les hôpitaux publics sont placés hors du champ d'application de la TVA pour leur activité d'hospitalisation, les soins médicaux qu'ils dispensent ainsi que les activités qui leur sont étroitement liées, en application de l'article 256 B du code général des impôts.

En application du 1° bis du 4 de l'article 261 du même code, les établissements privés titulaires de l'autorisation mentionnée à l'article L. 6122-1 du code de la santé publique sont exonérés de TVA à concurrence des frais d'hospitalisation et de traitement sans possibilité d'option lorsque les actes effectués sont consécutifs à une prescription médicale, que ces actes ouvrent droit ou non à remboursement de l'assurance maladie.

Enfin, les établissements privés qui ne répondent pas à cette définition sont redevables de la TVA. Il en est en particulier ainsi des établissements privés qui dispenseraient des soins sans avoir obtenu une autorisation de l'autorité compétente, ou après retrait de celle-ci.

Dès lors qu'ils sont exonérés de TVA, les établissements de santé sont assujettis à la taxe sur les salaires.

Le secteur des activités hospitalières constitue le premier redevable de la taxe sur les salaires en ayant acquitté au titre de 1998 environ 14 milliards de francs.

La présente étude porte exclusivement sur les établissements publics de santé (EPS) dont les comptes sont suivis de manière exhaustive par la direction de la comptabilité publique, qui a fourni les éléments chiffrés suivants.

Le total des recettes de l'ensemble de ces établissements s'est élevé à 272 milliards de francs.

Les subventions directes de l'Etat ou des collectivités locales représentent environ 1 % du budget de ces établissements soit 2,7 milliards de francs.

Si l'on applique ce même pourcentage au montant de taxe sur les salaires acquitté par les EPS qui est de 11,3 milliards de francs en 1998, les financements de l'Etat et des collectivités locales prendraient en charge 113 millions de francs de taxe sur les salaires.

Cela dit, l'essentiel du budget des EPS est financé par une dotation globale annuelle en application de l'article L. 174-1 du code de la sécurité sociale.

En prenant en compte la dotation globale de financement versée par les caisses primaires d'assurance-maladie, les « financements publics » représentent environ 87 % du budget des EPS. Si l'on applique ce même pourcentage à la taxe sur les salaires versée par les EPS, 9,8 milliards de francs seraient couverts par ces financements (11,3 x 87 %).

2. L'action sociale hors associations

Les activités relevant de l'action sociale recouvrent notamment celles de l'accueil des enfants handicapés ou en difficulté, des adultes handicapés, des personnes âgées, les crèches, les centres d'aide par le travail, ...

Elles sont exercées soit au travers d'associations (voir ci-dessous le secteur associatif), soit d'établissements publics ou encore sous la forme commerciale.

Les activités d'action sociale sont soit exonérées de TVA (1^oa et 3^o du 7 de l'article 261 du code général des impôts), soit hors de son champ en application de l'article 256 B lorsqu'elles sont exercées par une personne morale de droit public.

Elles sont donc corrélativement assujetties à la taxe sur les salaires.

L'ensemble du secteur de l'action sociale a acquitté en 1998 environ 4 milliards de francs de taxe.

Comme pour les établissements publics de santé, l'étude ne porte que sur les établissements publics sociaux et médicaux sociaux (EPSMS). Les éléments chiffrés suivants ont été fournis par la direction de la comptabilité publique.

Le total des produits des EPSMS s'est élevé à 43 milliards de francs en 1999. Ils ont bénéficié de recettes publiques de l'Etat à hauteur 1 milliard de francs soit 2,4 % de leur budget total.

Les établissements publics sociaux et médico-sociaux ont acquitté au titre de la même année 1 milliard de francs de taxe. Si l'on applique le pourcentage correspondant à la part des fonds publics dans le budget des établissements, soit 2,4 %, au montant de la

taxe sur les salaires acquitté, l'Etat et les collectivités locales prendraient en charge 24 millions de francs de taxe sur les salaires.

Si l'on tient compte des recettes en provenance des caisses primaires d'assurance-maladie, les fonds d'origine publique représentent comme pour le secteur hospitalier environ 87 %, du budget de ces établissements. La taxe sur les salaires acquittée par les EPSMS serait dans ces conditions couverte à hauteur de 870 millions de francs par ces financements.

3. Le secteur de l'enseignement hors associations

Les activités d'enseignement scolaire et universitaire sont exonérées de TVA en application du 4^o du 4 de l'article 261 du code général des impôts. Il en est de même de la formation professionnelle continue assurée par des personnes morales de droit public, ou de droit privé « reconnues » (c'est-à-dire titulaire d'une attestation délivrée par l'autorité administrative compétente reconnaissant qu'elles remplissent les conditions fixées par la réglementation pour exercer leur activité dans le cadre de la formation professionnelle continue).

Les activités d'enseignement exonérées de TVA sont assujetties à la taxe sur les salaires. Toutefois, en application du dernier alinéa du 1 de l'article 231 du code général des impôts, les rémunérations payées par l'Etat sur le budget général sont exonérées de la taxe sur les salaires, lorsque cette exonération n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence.

Par suite, les rémunérations du personnel enseignant dans l'enseignement scolaire et universitaire ainsi que celles du personnel enseignant des établissements d'enseignement privés sous contrat prises en charge par l'Etat sont exonérées de la taxe sur les salaires.

En revanche les rémunérations des personnels non enseignants qui ne sont pas payées sur le budget de l'Etat mais par l'établissement lui-même sont assujetties à la taxe sur les salaires.

Le montant de taxe sur les salaires acquitté par le secteur de l'enseignement (hors écoles privées sous contrat qui sont comprises en principe dans le secteur associatif) s'est élevé en 1998 à 1,6 milliards de francs.

Les financements des collectivités publiques représentent 63,4 % du budget de ces établissements (source : ministère de l'éducation nationale, année 1998/99).

Si l'on applique ce même pourcentage au montant de taxe sur les salaires acquittée par ce secteur, les fonds publics prendraient en charge 1 milliard de francs de cet impôt.

4. Le secteur associatif

Le fichier SIRENE (répertoire des entreprises et des établissements) comporte une liste de 250 000 associations, sur lesquelles 120 000 sont répertoriées comme associations employeuses, soit 48 % des associations.

Les principaux secteurs d'intervention des associations sont en priorité la santé et l'action sociale, secteurs dans lesquels sont employés près de 560 000 salariés, soit environ 380 000 personnes en équivalent temps plein.

Le secteur de l'éducation, avec 167 000 salariés, vient en second. Les écoles privées et de nombreux établissements d'enseignement supérieur sont en effet gérés par des associations.

La culture et le sport emploient près de 85 000 salariés.

Les associations sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée sont exonérées de TVA en application du 1^o du 7 de l'article 261 du code général des impôts. Elles sont donc corrélativement assujetties à la taxe sur les salaires lorsqu'elles emploient du personnel salarié.

Toutefois, elles bénéficient en application de l'article 1679 A du même code d'un abattement annuel en impôt qui s'élève en 2001 à 33 470 F. Après application de l'abattement les associations ont acquitté, en 1998, environ 8 milliards de francs de taxe.

Les dernières statistiques disponibles sur les budgets des associations concernent l'année 1995. Elles sont issues du rapport public de 2000 du Conseil d'Etat relatif aux associations de la loi de 1901.

En 1995, le budget des associations se serait élevé à 286 milliards de francs, et les sommes provenant de fonds publics à 166 milliards de francs. Si l'on retient la même répartition des fonds qu'en 1990, 70 % seraient des fonds de l'Etat et des collectivités locales soit 116 milliards de francs, et 50 milliards de francs proviendraient des organismes de sécurité sociale.

Le montant des fonds publics dont ont bénéficié les associations qui emploient des salariés n'est pas une donnée disponible.

Toutefois, si l'on admet que le budget des associations employeuses correspond au deux tiers du budget de l'ensemble des associations soit 190 milliards de francs et que les deux tiers des fonds publics leur sont attribués, celles-ci ont bénéficié de 110 milliards de francs de fonds publics soit 58 % de leur budget, dont 77 milliards de francs en provenance des collectivités publiques (40 % de leur budget) et 33 milliards de francs versés par des organismes de sécurité sociale.

La taxe sur les salaires acquittée par ces associations serait ainsi couverte à hauteur 3,2 milliards de francs par des fonds de l'Etat et des collectivités locales (8 x 40 %) et à hauteur d'environ 4,6 milliards de francs par des fonds publics incluant la sécurité sociale (8 x 58%).

5. Les administrations et établissements publics autres que les établissements hospitaliers

En application de l'article 256 B du code général des impôts, les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

En outre, les rémunérations de leur personnel payées sur le budget de l'Etat sont exonérées de la taxe sur les salaires lorsque cette exonération n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence (article 231-1 du code général des impôts). Les administrations acquittent environ 400 millions de francs de taxe sur les salaires.

Les caisses de sécurité sociale (caisses d'assurance maladie et d'assurance vieillesse), recensées dans le secteur administrations, ont acquitté au titre de 1998, 3,1 milliards de francs de taxe sur les salaires.

Si l'on considère que les ressources de ces caisses sont financées en totalité par des fonds d'origine publique, ces fonds prennent en charge la totalité du montant de taxe sur les salaires acquittée par ces organismes.

CONCLUSION

Si l'on retient pour hypothèse que les financements publics couvrent le paiement de la taxe sur les salaires à hauteur de la part qu'ils représentent dans le budget global des organismes, il apparaît que :

- L'Etat et les Collectivités locales « financeraient » environ 4,5 MdsF de taxe sur les salaires, soit moins de 10 % du produit total (9,6 %) ;
- L'ensemble des « financements publics », y compris la sécurité sociale, représenterait environ 19,5 MdsF, soit 41 % du produit total de la taxe sur les salaires.

La suppression de la taxe sur les salaires pour ces secteurs d'activité conduirait donc à un transfert de charges important entre les collectivités publiques et les organismes sociaux (15 MdsF environ).

PART DE TAXE SUR LES SALAIRES ACQUITTEE A PARTIR DE FINANCEMENTS PUBLICS (données 1998)

<i>(en milliards de francs)</i>	Budget total	Taxe sur les salaires	Financement Etat et collectivités locales	Financement Etat, collectivités locales et sécurité sociale
Etablissements publics de santé Part correspondante de taxe sur les salaires	272	11,3	1,13 0,113	237 9,8
Etablissements publics sociaux et médicaux sociaux Part correspondante de taxe sur les salaires	43	1	1 0,024	37,4 0,870
Enseignement Part correspondante de taxe sur les salaires		1,6	1,0	1,0
Associations employant du personnel salarié Part correspondante de taxe sur les salaires	190	8	77 3,2	33 4,6
Administrations : - proprement dites - caisses de sécurité sociale Part correspondante de taxe sur les salaires : - administrations proprement dites - caisses de sécurité sociale		0,400 3,1	0,400	0,400 3,1
Total Part totale de la taxe sur les salaires correspondant aux financements publics		25,4	4,74 (10 %)⁽¹⁾	19,77 (41,8 %)⁽¹⁾

Nota : Aucune donnée statistique n'est disponible sur certains des financements publics. Il est donc parfois nécessaire de recourir à des estimations et les résultats présentés doivent être interprétés avec une grande prudence.

⁽¹⁾ Ces pourcentages sont calculés par rapport au produit total de la taxe sur les salaires qui s'est élevé en 1998 à 47,3 milliards de francs.

EXAMEN EN COMMISSION

Réunie le mardi 9 octobre 2001, sous la présidence de M. Alain Lambert, la commission a tout d'abord entendu une **communication de M. Alain Lambert, président**, sur la **taxe sur les salaires**, puis a procédé aux **auditions de MM. Frédéric Donnedieu de Vabres et Michel Guichard, avocats associés d'Andersen Legal**, puis de **M. Hervé Le Floc'h Louboutin, directeur de la législation fiscale au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie**.

M. Alain Lambert, président, a tout d'abord rappelé que la commission des finances avait déjà eu l'occasion, à travers deux groupes de travail, l'un sur les banques et l'autre sur les entreprises d'assurance, d'aborder la question de la taxe sur les salaires. Il a rappelé que cet impôt, relativement discret dans le paysage fiscal français, rapportait près de 50 milliards de francs par an au budget général, soit près de 2,7 % des recettes fiscales de l'Etat.

Il a expliqué cette discrétion par un nombre limité de redevables -le secteur des banques et des assurances-, le secteur associatif, le secteur hospitalier, le secteur social et médico-social, soit moins de 350.000 redevables- et un recouvrement facile et peu coûteux.

Il a ensuite souligné trois inconvénients majeurs de cet impôt. Tout d'abord, il a estimé que, comme toute taxe dont l'assiette est constituée par les rémunérations, la taxe sur les salaires était défavorable à l'emploi. Il a ensuite indiqué qu'elle était facteur de distorsion de concurrence, en particulier pour le secteur financier français, puisqu'il n'existait pas d'impôt comparable dans les autres pays européens. Enfin, **M. Alain Lambert, président**, a estimé que la puissance publique levait un impôt sur elle-même, puisque 41 % du produit total de cet impôt était acquitté par des financements publics.

Il a enfin rappelé que la mission sénatoriale d'information sur l'expatriation des compétences, des capitaux et des entreprises, présidée par M. Denis Badré, avait préconisé quelques semaines plus tôt une réforme de la taxe sur les salaires.

Puis la commission a procédé à l'audition de MM. Frédéric Donnedieu de Vabres et Michel Guichard, avocats associés d'Andersen Legal. Ils ont présenté leur étude sur la taxe sur les salaires. Ils ont rappelé l'historique de cette taxe et ses principales caractéristiques. En particulier, ils ont rappelé que depuis 1986, le produit de cette taxe avait doublé pour atteindre 50 milliards de francs en 2000, que le taux moyen d'imposition s'établissait à 8,9 % et que les collectivités publiques acquittaient 41,8 % de cet impôt. Ils ont rappelé les principales critiques émises par les redevables de la taxe sur les salaires et notamment sa difficile justification économique -notamment en matière d'emploi-, son caractère unique en Europe, sa possible contradiction avec la réglementation européenne, son rendement faussé par l'importance des financements publics qui concourt à son paiement, et sa progressivité, jugée excessive.

Ils ont ensuite évoqué les différentes pistes de réforme de la taxe sur les salaires : une suppression totale -qu'ils ont jugée budgétairement délicate-, une suppression partielle

par secteurs, une suppression étalée dans le temps, l'instauration d'une réduction à l'embauche, ainsi que divers aménagements techniques de simplification.

A la suite de cet exposé, M. Yves Fréville a indiqué que la suppression de la taxe sur les salaires dans le secteur financier pourrait conduire à son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

M. Eric Doligé a estimé préférable de procéder à la suppression partielle de la taxe sur les salaires dans des secteurs où cet impôt constitue un véritable frein à l'embauche. Il a estimé en particulier que la suppression de la taxe sur les salaires dans le secteur hospitalier se résumerait à un simple jeu d'écritures sans impact décisif sur l'emploi.

M. Aymeri de Montesquiou a souhaité savoir comment la proposition visant à exclure de l'assiette de la taxe sur les salaires les rémunérations versées aux salariés détachés à l'étranger pouvait se concilier avec la lutte contre l'expatriation des compétences.

M. Denis Badré a souhaité connaître le sentiment de MM. Frédéric Donnedieu de Vabres et Michel Guichard sur le débat relatif à l'application du taux réduit de TVA.

M. Roland du Luart a souhaité avoir des précisions sur la nature du contentieux engagé devant la Cour de justice des communautés européennes concernant la taxe sur les salaires.

M. Alain Lambert, président, a souhaité savoir quelle proposition de réforme avait la préférence des deux intervenants et quel était leur sentiment sur la proposition de suppression du taux supérieur du barème de cette taxe faite par la mission sénatoriale d'information présidée par M. Denis Badré. Il a enfin souhaité connaître les modalités d'un éventuel remplacement de la taxe sur les salaires par la TVA.

M. Yann Gaillard s'est inquiété de savoir si le principe de territorialité ne permettait pas aux groupes internationaux d'échapper à la taxe sur les salaires.

M. Bernard Angels a rappelé que la suppression de la taxe sur les salaires, notamment dans le secteur financier, poserait un problème budgétaire aigu.

M. Paul Loridant s'est inquiété d'un éventuel remplacement de la taxe sur les salaires dans le secteur financier par la TVA qui risquerait d'avoir un effet inflationniste.

En réponse aux différents intervenants, MM. Frédéric Donnedieu de Vabres et Michel Guichard, avocats associés d'Andersen Legal, ont indiqué que le non-assujettissement des entreprises à la TVA avait aujourd'hui un coût pour ces entreprises en raison de la non-récupération de cette taxe. Ils ont précisé que le détachement d'un salarié ne constituait pas une « fuite de compétence », car elle n'était que provisoire. Ils ont rappelé que le contentieux engagé devant la Cour de justice des communautés européennes constituait avant tout un message politique du secteur bancaire à l'égard du gouvernement français. Parmi les pistes de réforme évoquées, ils ont marqué leur préférence pour la suppression pure et simple de la taxe ou une suppression sectorielle. La suppression du taux supérieur de la taxe aurait également le mérite à leurs yeux d'éroder petit à petit le poids de la taxe et d'en réduire la progressivité, jugée aujourd'hui trop lourde par les entreprises assujetties.

La commission a ensuite procédé à l'audition de M. Hervé Le Floch Louboutin, directeur de la législation fiscale au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

Celui-ci a d'emblée présenté les trois objectifs possibles d'une réforme de la taxe sur les salaires.

Il a indiqué que le premier objectif d'une telle réforme pourrait être la contraction des masses budgétaires en jeu. Il a toutefois estimé que cet exercice serait très lourd -en raison du nombre élevé de redevables dont la situation devrait être étudiée au cas par cas- et incertain -en raison de l'absence de corrélation entre le montant de la taxe sur les salaires acquittée et le montant des subventions publiques reçues.

Il a estimé que la défense de l'emploi pouvait constituer un second objectif d'une réforme de la taxe sur les salaires, soulignant toutefois l'absence de travaux théoriques mesurant l'élasticité de l'emploi à la taxe sur les salaires. Il a en outre indiqué que la suppression de cet impôt aurait un effet nul dans le secteur hospitalier public -pour lequel la subvention publique s'ajusterait à la baisse- et très incertain dans le secteur financier -peu créateur d'emplois au cours des dernières années. Il a estimé que la suppression de la taxe sur les salaires ne pouvait constituer une priorité en matière de politique de l'emploi, d'autres mesures présentant une efficacité supérieure pour un coût moindre. En particulier, s'agissant du seul secteur financier, la suppression de la contribution des institutions financières (CIF) - qui pèse aussi sur les salaires- constituerait une mesure plus efficace que la suppression de la taxe sur les salaires.

Il a enfin évoqué un troisième objectif possible d'une réforme de la taxe sur les salaires, la simplification de cet impôt, dont le coût de gestion est toutefois très faible, de l'ordre de 0,5 % du produit. Il a évoqué à ce titre deux pistes de réforme, une déclaration unique et un taux unique, qui serait à fixer à 9,35 % à coût budgétaire constant, mais avec de lourds transferts de charges entre contribuables, ou à 7,8 % dans un objectif de minimisation de ces transferts de charges.

M. Aymeri de Montesquiou a estimé que les jeux d'écritures entre la taxe acquittée par des organismes bénéficiant par ailleurs de financements publics et le budget général de l'Etat avaient un coût économique et que la compensation de ces flux budgétaires devait être effectuée.

M. Eric Doligé s'est étonné de la facilité avec laquelle le gouvernement créait de nouveaux impôts alors que la suppression d'anciennes taxes était au contraire présentée aux parlementaires comme de véritables parcours du combattant.

M. Denis Badré a affirmé que la taxe sur les salaires constituait un handicap sérieux pour la compétitivité française.

M. Yves Fréville a rappelé que les secteurs financier et hospitalier n'étaient pas assujettis à la TVA. Il a également souligné que la taxe sur les salaires constituait un impôt progressif, et non proportionnel comme la TVA.

M. Paul Loridant s'est inquiété des risques de dérive de l'inflation en cas de remplacement de la taxe sur les salaires par la TVA dans le secteur financier.

M. Yann Gaillard a souhaité des précisions sur l'assujettissement à la TVA des entreprises du secteur financier dans les autres pays d'Europe.

En réponse, M. Hervé Le Floch Louboutin, directeur de la législation fiscale au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, a estimé que la suppression de la taxe sur les salaires n'était pas un exercice impossible, mais que la compensation budgétaire

qu'elle impliquerait serait difficile. Il a rappelé le caractère très sectoriel de cette taxe et la lourdeur de son poids budgétaire. Il a reconnu que la taxe sur les salaires constituait un impôt unique en Europe dans le secteur financier et a indiqué que les prestations bancaires en Europe étaient presque toujours exonérées de TVA.

A l'issue de ces interventions, la commission a **donné acte à M. le président Alain Lambert**, rapporteur, **de sa communication** et **décidé d'en publier les conclusions**, ainsi que l'étude d'Andersen Legal et les contributions de la direction de la législation fiscale, **sous forme d'un rapport d'information**.

La taxe sur les salaires est un impôt peu connu.

Pourtant il rapporte près de 50 milliards de francs chaque année à l'Etat et a un impact économique très négatif pour la plupart de ses redevables : taxe assise sur les salaires, cet impôt est un frein à l'embauche, notamment dans les associations ; pour les banques et les assurances, la taxe sur les salaires est un impôt sans équivalent en Europe, qui encourage donc ces entreprises à se délocaliser.

La taxe sur les salaires est aussi un impôt étonnant. La puissance publique lève en effet un impôt sur elle-même : 41 % du produit de la taxe sur les salaires sont acquittés à l'aide de financements d'origine publique (budgets des hôpitaux, subventions publiques aux associations, budgets des caisses de sécurité sociale, etc.) ...

La commission des finances du Sénat a souhaité disposer d'une étude approfondie sur la taxe sur les salaires, ses caractéristiques et ses possibles pistes de réforme. Elle a confié cette étude à un cabinet d'avocats, Andersen Legal.

Le texte de cette étude, ainsi que les réponses du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie à un questionnaire, sont repris dans le présent rapport.