

versée par la collectivité et l'OTC ne constitue pas une subvention complément de prix au motif notamment que la compensation serait « *en relation avec le résultat financier négatif résultant de l'activité* » ou que la compensation ne constitue pas un élément de détermination du prix payé par les usagers, avant de conclure que les contributions financières au titre des années 2013 et 2014 n'ont pas eu « *d'incidence directe sur le prix des services de transport fournis, fixé par l'organisateur de ces services pour couvrir les pertes* ».

Il conviendra de **suivre les suites de cette affaire qui fait l'objet d'un appel** et en particulier de revoir les modalités exactes de détermination de la compensation. En effet, à la lumière de l'affaire C-615/23 et des conclusions de l'avocate générale, il conviendra notamment de vérifier si les obligations tarifaires, de desserte, de régularité, de continuité et de fréquence du transport sont en lien avec un service de transport rendu à un usager concret et non seulement potentiel. Car c'est bien le critère du service concret qui avait permis à la CJUE de trancher en faveur de la taxation dans l'affaire *Keeping New Castle Warm*.

**17.** Reste que si ces subventions ne sont pas directement liées au prix d'une opération imposable à la TVA, elles doivent être inscrites aux deux termes du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, dégradant *de facto* le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires. En revanche, ainsi que le rappelle le juge, **seules les sommes effectivement perçues et non seulement comptabilisées doivent être prises en compte** pour les besoins du calcul du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'équilibre contractuel d'une convention de délégation de service public repose très souvent sur la relation tripartite entre la collectivité, l'exploitant et l'utilisateur. L'équilibre économique de ces contrats, lui, se fait difficilement sans compensation financière versée par la collectivité à l'exploitant. Lorsque l'exploitant réalise une activité taxable à la TVA, il doit faire l'analyse de l'impact de la perception de recettes non taxables non seulement pour les besoins de ses droits à déduction mais aussi pour les besoins de la taxe sur les salaires. Un opérateur réalisant une activité intégralement soumise à la TVA mais percevant des recettes hors champ d'application de la TVA telles que des subventions ou des dividendes peut se retrouver redevable de la taxe sur les salaires.

F. ALPARSLAN ■

#### 18. À NOTER

> **Taxe sur les salaires - Champ d'application - Calcul du rapport d'assujettissement - Traitement des quotes-parts de bénéfices de société civile de construction vente (SCCV)** - Le Conseil d'État rappelle que, pour ne pas être redevable de la taxe sur les salaires au titre des rémunérations payées au cours d'une année civile, une personne ou un organisme doit, non seulement être assujetti cette année-là à la TVA sur une partie au moins de son chiffre

d'affaires, mais aussi l'avoir été l'année précédente à hauteur d'au moins 90 % de son chiffre d'affaires, et juge que pour le calcul de ce rapport d'assujettissement, les quotes-parts de bénéfices de société civile de construction vente (SCCV) doivent être traitées comme des produits financiers non soumis à la TVA, contrairement à la CAA de Paris qui les avait traitées comme du chiffre d'affaires soumis à la TVA.

**CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 20 mai 2025, n° 494488, SAS Coffim, concl. R. Victor (V. annexe 3)**

#### Assiette

**19. Taxe sur les salaires - Assiette - Holdings mixtes - Preuve** - Le TA de Paris se prononce sur la situation d'une société holding ayant fait l'objet d'un contrôle sur pièces dans le cadre duquel le service vérificateur, estimant qu'elle exerçait une activité mixte dont la part de prestations taxables représente moins de 90 % de son chiffre d'affaires total, l'a regardée comme étant assujettie à la taxe sur les salaires. Des rappels de taxe sur les salaires lui ont été notifiés au titre des années 2017 à 2019 en suivant la procédure d'imposition d'office (LPF, art. L. 66, 5), assortis de la majoration de 40 % (CGI, art. 1728, 1, b) et des intérêts de retard. Le TA de Paris confirme que certaines rémunérations doivent être incluses dans l'assiette de la taxe sur les salaires, considérant que les éléments produits (conventions intragroupe, extraits comptables, fiches de poste non signées, contrat de l'attachée de direction) ne démontraient pas l'absence d'attribution dans le secteur financier.

**TA Paris, 2<sup>e</sup> ch., 20 mai 2025, n° 2303123, Sté DC Expansion, C (V. annexe 4)**

**20.** L'affaire *SAS DC Expansion* illustre la difficulté récurrente de déterminer l'assiette de la taxe sur les salaires pour les holdings mixtes. Le point central du litige réside dans l'affectation effective des salariés, et corrélativement, dans la preuve des fonctions exercées, indispensable pour exclure certaines rémunérations de l'assiette de la taxe sur les salaires en cas de constitution de secteurs distincts d'activités. Ce jugement du TA de Paris du 20 mai 2025, ainsi que la jurisprudence récente qui l'a précédée et suivie, souligne la rigueur avec laquelle le juge apprécie les éléments de preuve produits par le contribuable, insistant sur la nécessité d'une preuve individualisée et certaine des fonctions exercées ainsi que sur la nécessité de l'exclusion explicite de toute activité d'ordre financier.

**21.** En l'espèce, la société holding SAS DC Expansion, qui exerce une activité de holding mixte, a fait l'objet d'un contrôle sur pièces dans le cadre duquel le service vérificateur a considéré qu'elle était assujettie à la taxe sur les salaires dans la mesure où son activité taxable de prestations de services à destination de ses filiales représente moins de 90 % de son

chiffre d'affaires total. La société ne conteste pas son assujettissement à la taxe sur les salaires, mais l'assiette de la taxe dont elle est redevable, en soutenant que celle-ci inclurait à tort les rémunérations versées à ses salariés de la direction et du service comptabilité, lesquels seraient dépourvus de toute fonction dans son secteur d'activité non soumis à la TVA.

**22.** Le TA de Paris maintient l'essentiel des rémunérations litigieuses dans l'assiette de la taxe sur les salaires. Il considère que les éléments produits par la société ne sont pas suffisamment probants quant aux fonctions réellement exercées par les salariés et ne permettent pas de démontrer qu'ils n'ont eu aucune attribution dans le secteur financier. Les pièces analysées comprenaient notamment :

- les conventions de prestations de services de nature commerciale et comptable conclues par la société requérante avec ses filiales ;

- les extraits d'écritures comptables et de fichiers Excel produits aux débats, portant sur les prestations intragroupe et la rémunération des comptes courants d'associés au sein du groupe ;

- les seules fiches de poste des salariées comptables, lesquelles sont dépourvues de signature ;

- le contrat de travail de l'attachée de direction, qui stipule que celle-ci « participe à l'organisation et au management de l'entreprise » et qu'elle « gère et traite les flux d'information pour permettre les prises de décision stratégique » ;

- la reprise du contrat de la chef comptable le 1<sup>er</sup> décembre 2012 par la SAS DC Expansion, marquant son passage de la société Indigo à la société mère, ainsi que deux fiches de poste portant deux noms différents.

Le TA a considéré que ces différentes pièces n'étaient pas suffisamment probantes pour démontrer que les salariés concernés seraient rattachés exclusivement aux activités taxables de la société. Il juge en revanche que les contrats de deux salariées, produits aux débats, corroborent l'argumentation de la société requérante suivant laquelle ces salariées exercent leurs fonctions comptables au seul profit de certaines des filiales du groupe et sont dépourvues de toute activité en matière financière. Les rémunérations versées à ces salariées au titre de la période en litige ont dès lors été extournées de l'assiette de la taxe sur les salaires.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Ce jugement s'inscrit dans une **logique jurisprudentielle désormais bien établie, mais en voie de durcissement nous semble-t-il**, qui dépasse la seule question des dirigeants ou de la transversalité de leurs fonctions. La **preuve des fonctions exercées est essentielle pour tous les salariés** : l'affectation exclusive au secteur taxable suppose l'absence totale de toute fonction dans le secteur non soumis à la TVA. Pour les **dirigeants**, en raison de la transversalité de leurs

attributions, leurs rémunérations sont présumées mixtes<sup>12</sup>. Cette présomption repose sur les pouvoirs conférés par le code de commerce mais une appréciation au cas par cas est toujours nécessaire. Ainsi, même si des fonctions de dirigeant laissent présumer une implication dans le secteur financier, l'appréciation des faits propres à chaque situation demeure essentielle et la jurisprudence semble limiter de plus en plus les moyens pour une société de défendre le caractère purement taxable des fonctions non seulement des dirigeants mais également des salariés non dirigeants.

Nous pouvons citer **deux arrêts postérieurs à ce jugement du TA de Paris à titre d'illustration de ce durcissement de la jurisprudence**. Ainsi, dans une jurisprudence récente de la CAA de Marseille, la cour a jugé que la société n'avait pas démontré que ses salariés du service comptable n'intervenaient pas dans le secteur financier. Les contrats de travail indiquaient leur participation à des activités de gestion et de contrôle, en collaboration avec la direction financière et le président. En conséquence, leurs rémunérations ont été intégrées dans l'assiette de la taxe sur les salaires dans le secteur mixte<sup>13</sup>.

De même, dans un arrêt encore plus récent de la CAA de Toulouse<sup>14</sup>, la cour a examiné la rémunération de la directrice générale d'une holding, soumise en principe à la présomption de transversalité des fonctions. Dans cette affaire, la cour a relevé que la directrice générale avait été nommée par un procès-verbal du 1<sup>er</sup> janvier 2007, déposé au greffe conformément aux statuts, lui conférant les mêmes pouvoirs que le président, y compris « l'assistance pour agir en toutes circonstances au nom de la société ». Dès lors, l'existence d'une **décision interne** de 2009 pour limiter ses pouvoirs dans le secteur financier ne pouvait être opposée, faute de date certaine et de dépôt au greffe. La présomption selon laquelle la directrice générale disposait d'attributions dans le secteur financier n'a donc pas été renversée, et sa rémunération devait être incluse dans l'assiette. Il convient de souligner que l'article 17 des statuts précisait que, si le président représente la société à l'égard des tiers et dispose des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société, il peut déléguer certaines attributions à un associé en qualité de directeur général et fixer, dans l'acte de nomination destiné à faire l'objet des formalités de publicité légale l'étendue des pouvoirs du directeur général. Cela illustre encore une fois la rigueur avec laquelle le juge apprécie les critères de preuve et construit son raisonnement au cas par cas.

De notre point de vue, il ne suffit donc pas de démontrer que les rôles attribués à tel salarié ou - *a fortiori* - tel dirigeant concernent uniquement le secteur taxable à la TVA ou démontrent une absence d'intervention sur certaines

<sup>12</sup> Par une série de décisions du 8 juin 2011, le Conseil d'État a jugé que les fonctions de directeur général d'une société anonyme ou d'une SAS confèrent à leurs titulaires les pouvoirs les plus étendus pour diriger la société, et que le président du conseil d'administration assume une responsabilité générale (CE, 8 juin 2011, n° 331848, Sté Sofic, n° 331849, SAS Holding Rousseau HCP, n° 340863, SA Balsa et n° 341018, Sté P2C Investissement).

<sup>13</sup> CAA Marseille, 5 juin 2025, n° 23MA02232.

<sup>14</sup> CAA Toulouse, 18 sept. 2025, n° 24TL00420, SAS Gorke.

opérations financières. Il est nécessaire, pour chaque salarié, **d'établir l'impossibilité pratique mais aussi juridique d'exercer une fonction dans le secteur non taxable**, dès lors que la jurisprudence constante retient implicitement que la simple possession d'un pouvoir financier - quand bien même théorique ou résiduel - prime sur son usage effectif. Cette exigence implique en pratique une documentation rigoureuse, détaillée et individualisée, qui pourrait se matérialiser, à titre d'exemple, par l'insertion dans les contrats de travail et fiches de poste de clauses explicites d'exclusion de tout pouvoir financier.

R. ZANA ■

### 23. À NOTER

> **Taxe sur les salaires - Assiette - Rémunérations des agents de l'État employés par un centre de ressources, d'expertise et de performance sportive (CREPS)** - Le Conseil d'État juge que les agents de l'État employés par un centre de ressources, d'expertise et de performance sportive (CREPS), s'ils relèvent statutairement de la fonction publique de l'État, sont placés sous l'autorité fonctionnelle du directeur du centre, qui assure leur rémunération en engageant directement les dépenses à ce titre à partir de son budget propre et que les circonstances que ces agents soient recrutés et affectés au sein des CREPS par l'État, que celui-ci gère leur carrière et conserve un pouvoir disciplinaire général à leur égard et que ce directeur représente l'État, en particulier pour l'exercice des missions que les CREPS effectuent au nom de celui-ci, ne sont pas susceptibles de conférer à l'État la qualité d'employeur de ces agents au sens et pour l'application du 1 de l'article 231 du CGI. Le CREPS est donc redevable de la taxe sur les salaires à ce titre.

**CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 20 mai 2025, n° 499725, CREPS Provence-Alpes-Côte d'Azur, concl. R. Victor : Lebon T. (V. annexe 5)**

## Taxes diverses sur le chiffre d'affaires

### Taxe sur les services numériques (TSN)

**24. Taxe sur les services numériques (TSN) (CGI, art. 299) - Conformité à la Constitution** - Le Conseil Constitutionnel, saisi le 18 juin 2025 par le Conseil d'État d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC), juge conforme à la Constitution les dispositions relatives au champ d'application et l'assiette de la taxe sur les services numériques (CGI, art. 299, II, 1<sup>er</sup>, a et b et 2<sup>o</sup>, al. 1<sup>er</sup> et III, 299 bis, IV et 299 quater

dans leur rédaction issue de la loi du 24 juillet 2019<sup>15</sup>) ainsi que celles relatives à l'assujettissement et la liquidation de la taxe au titre de l'année 2019 (L. 24 juill. 2019, art. 1<sup>er</sup>, III, dern. al.).

**CC, 12 sept. 2025, n° 2025-1157 QPC, Sté Digital Classifieds France [Taxe sur les services numériques]. - CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 17 juin 2025, n° 502728, Sté Digital Classifieds France (V. annexe 6)**

25. Nous renvoyons le lecteur, dans ce numéro, à A. Bailleul-Mirabaud, C. Leclère et A. Retureau, Bilan de 7 années d'application de la taxe sur les services numériques : TDE 1-2025, n° 02.6.

**26. Taxe sur les services numériques (TSN) (CGI, art. 299) - Champ d'application - Services prévus dans l'offre « Prime » et l'abonnement « Expédié par Amazon »** - Le TA de Cergy-Pontoise juge que les services prévus dans l'offre « Prime » et l'abonnement « Expédié par Amazon » n'entrent pas dans le champ d'application de la taxe sur les services numériques.

**TA Cergy-Pontoise, 2<sup>e</sup> ch., 23 sept. 2025, n° 2300178, SAS Amazon Online France, concl. C. Chabauty, C+ (V. annexe 7)**

27. La société Amazon Online France a déclaré et acquitté la taxe sur les services numériques (TSN)<sup>16</sup>, prévue par l'article 299 du CGI<sup>17</sup> au titre de l'année 2019, à raison des services offerts par les sociétés composant le groupe Amazon, qui intervient notamment dans le secteur du commerce en ligne en mettant à la disposition des utilisateurs une place de marché numérique (en anglais : *marketplace*) leur permettant d'interagir notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services. Elle a sollicité la restitution partielle de cette taxe au motif que certains des services fournis aux utilisateurs devaient être exclus de son champ d'application.

L'administration fiscale avait fait droit à sa demande concernant la fraction de cette taxe relative aux services

15 L. n° 2019-759, 24 juill. 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés : FI 4-2019, n° 1.2. - A. Bailleul-Mirabaud, C. Leclère et A. Retureau, La taxe française sur les services numériques (« taxe GAFA ») : *vademecum* après la publication des commentaires administratifs définitifs : FI 4-2021, n° 1.2. - CE, 31 mars 2022, n° 461058, SASU Amazon Online France, concl. K. Ciavaldini : A. Bailleul-Mirabaud, Actualité de la taxe française sur les services numériques (TSN) : FI 1-2023, n° 1.2, § 1.

16 L. n° 2019-759, 24 juill. 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés : FI 4-2019, n° 1.2. - A. Bailleul-Mirabaud, C. Leclère et A. Retureau, La taxe française sur les services numériques (« taxe GAFA ») : *vademecum* après la publication des commentaires administratifs définitifs : FI 4-2021, n° 1.2. - CE, 31 mars 2022, n° 461058, SASU Amazon Online France, concl. K. Ciavaldini : A. Bailleul-Mirabaud, Actualité de la taxe française sur les services numériques (TSN) : FI 1-2023, n° 1.2, § 1.

17 Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2024, cette taxe figure dans aux articles L. 435-45 à L. 435-85 du CIBS.