

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 (V. § 19).

Taxes diverses sur le chiffre d'affaires

> **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 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^{er}, a et b et 2^o, al. 1^{er} et III, 299 bis, IV et 299 quater dans leur rédaction issue de la loi du 24 juillet 2019) 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^{er}, III, dern. al.) (V. § 24).

> **Champ d'application** - 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 (V. § 26).

Taxe sur les salaires

Champ d'application

1. Taxe sur les salaires - Champ d'application - Calcul du rapport d'assujettissement - Inclusion des dividendes au numérateur - Conformité aux normes supérieures - La CAA de Paris juge que si le montant des dividendes perçus par une société est inclus au numérateur, de même que l'ensemble des recettes et autres produits non passibles de la TVA, permettant d'établir le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires prévu par l'article 231 du CGI, cette inclusion a pour seul effet de contribuer à déterminer la proportion dans laquelle les rémunérations seront soumises à la taxe sur les salaires. Dès lors que ces dividendes n'entrent pas dans l'assiette de la taxe sur les salaires, assise sur les seules rémunérations versées par l'entreprise, la prise en compte des dividendes au numérateur du rapport d'assujettissement ne saurait être regardée comme une imposition, même indirecte, des bénéfices distribués au sens de l'article 4 de la directive mère-fille, ni comme un impôt s'y substituant au sens de son article 2. L'inclusion des dividendes au numérateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires ne méconnaît pas non plus, selon la cour, l'article 14 de la Convention EDH combiné à l'article 1^{er} de son premier protocole additionnel.

CAA Paris, 2^e ch., 9 juill. 2025, n° 24PA00252, 24PA00253 et 24PA00254, SA BNP Paribas, C (V. annexe 1)

2. Dans cette affaire, la SA BNP Paribas s'est acquittée au titre des exercices clos au cours des années 2014 à 2019 de la taxe sur les salaires sur les rémunérations qu'elle a versées, à raison du rapport d'assujettissement existant entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de TVA et le chiffre d'affaires total. Par deux réclamations, elle a demandé la restitution de la taxe sur les salaires acquittée au titre de ces années en tant qu'elle correspondait à l'inclusion, au numérateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, des dividendes qu'elle a perçus, éligibles au régime mère-fille prévu par la directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011 (directive mère-fille). Le TA de Montreuil a rejeté sa demande tendant à la restitution de la taxe en litige¹.

3. La société a interjeté appel du jugement en soutenant notamment que l'inclusion des dividendes au numérateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires :

- constitue une taxation indirecte prohibée par l'article 4 de la directive mère-fille² ;
- crée une discrimination par ricochet contraire à l'article 14 de la Convention EDH combinées à l'article 1^{er} de son premier protocole additionnel ;
- méconnaît le principe de non-discrimination garanti par l'article 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE du fait d'une discrimination sectorielle dépourvue de raison économique.

4. Nous rappelons que l'objectif de la directive mère-fille est d'exonérer de retenues à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère, ainsi que d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère. Les États membres conservent toutefois la faculté de prévoir l'imposition d'une quote-part de frais et charges supportée par la société mère, dans une limite fixée forfaitairement à 5 %³.

¹ TA Montreuil, 16 nov. 2023, n° 2110461/1.

² Dir. 2011/96/UE, 30 nov. 2011.

³ *Ibid.*, art. 4.

5. La CAA de Paris écarte de manière systématique l'ensemble des moyens soulevés en retenant que, si le montant des dividendes perçus par une société est pris en compte avec l'ensemble des recettes non passibles de TVA pour établir le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires, cette prise en compte a pour seul effet de déterminer la proportion des rémunérations soumises à la taxe. Elle ne constitue donc ni une imposition directe ou indirecte des bénéfices distribués (art. 4 de la directive), ni un impôt qui viendrait s'y substituer (art. 2), même si elle entraîne un surcroît de taxe sur les salaires. La cour ajoute que la prise en compte en taxe sur les salaires des dividendes s'applique indifféremment, y compris aux dividendes reçus de filiales détenues à au moins 5 % et qui sont établies dans un autre État membre de l'UE. En ce sens, il n'existe aucune différence de traitement selon que de telles filiales sont établies dans un autre État membre de l'UE ou bien en France ou en dehors de l'UE. Le moyen tiré de la méconnaissance de l'article 14 de la Convention EDH combiné à l'article 1^{er} du premier protocole additionnel ne peut donc qu'être écarté. Enfin, la cour rappelle que l'article 231 du CGI instituant la taxe sur les salaires relève exclusivement du droit fiscal interne. En conséquence, la société requérante ne peut utilement se prévaloir d'une atteinte à l'article 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE, qui s'applique aux États membres lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'UE et non aux situations régies seulement par le droit interne.

6. Cette approche, résolument formaliste, présente le rapport d'assujettissement comme un pur outil technique, conceptuellement détaché de toute logique d'imposition des dividendes. Il convient néanmoins selon nous de replacer cette jurisprudence dans le cadre de la jurisprudence européenne récente, notamment l'arrêt *Banca Mediolanum*⁴. La Cour de justice a jugé que la directive mère-fille s'oppose à une réglementation nationale par laquelle un État membre, qui a choisi le système d'exonération, peut imposer, dans une mesure supérieure à 5 % de leur montant, les dividendes que les intermédiaires financiers résidant dans cet État membre perçoivent de leurs filiales résidant dans d'autres États membres, y compris lorsque cette imposition est réalisée au moyen d'un impôt qui n'est pas un impôt sur les revenus des sociétés. Le système d'exonération prévu par la directive concerne tout impôt incluant dans son assiette les dividendes qu'une société mère perçoit de ses filiales résidant dans d'autres États membres. Aussi, le fait qu'un impôt ne fasse pas partie de ceux mentionnés en annexe de la directive ne signifie pas qu'il serait exclu de son champ d'application matériel. En conséquence, le système d'exonération de la directive viserait tout impôt qui, dans l'État membre de résidence de la société mère, inclut dans son assiette ne serait-ce qu'une partie desdits dividendes, quelle que soit sa nature (en l'espèce, l'impôt régional sur les activités productives italien, l'IRAP, incluait 50 % des dividendes dans son assiette).

4 CJUE, 1^{er} août 2025, C-92/24 à C-94/24, Banca Mediolanum SpA, concl. J. Kokott : FI 4-2025, n° 2, § 48, comm. A. Périn-Dureau ; FI 4-2025, n° 5, § 1, comm. T. Perrot.

7. Si l'on suit la logique de la Cour de justice, la position française, qui aboutit par le jeu du rapport d'assujettissement à accroître la charge fiscale liée à la perception de dividendes, pourrait être regardée comme incompatible avec le droit de l'UE, dès lors que la Cour de justice privilégie une approche téléologique de la directive fondée sur l'élimination de la double imposition « en termes économiques » et non sur une approche purement littérale des textes régissant les taxes en cause.

8. Il convient d'ailleurs de rappeler que le débat, plus général, n'est pas récent. Avant la jurisprudence *SATAM* de 1993⁵, le rapport d'assujettissement n'était que le « contre-prorata » du coefficient de déduction de TVA. L'arrêt *SATAM* ayant pu entraîner une réduction mécanique de la taxe sur les salaires, le législateur français avait alors immédiatement neutralisé cet effet par le levier de la loi de finances rectificative pour 1993⁶, instituant un rapport d'assujettissement autonome du prorata TVA, en intégrant notamment les recettes hors champ de TVA, dont les dividendes. Depuis lors, la prise en compte des dividendes au numérateur du rapport d'assujettissement a été confirmée par le Conseil d'État en 2018⁷.

Certes, la taxe sur les salaires demeure un impôt assis sur les rémunérations. Toutefois, l'analyse économique conduit à reconnaître que l'inclusion des dividendes peut générer une augmentation significative de la taxe aboutissant parfois à des situations qui apparaissent comme paradoxales. Tel est le cas des holdings « animatrices », qui s'immiscent dans la gestion de leurs filiales, et qui disposent d'un droit à déduction intégral en TVA, mais se trouvent néanmoins assujetties à la taxe sur les salaires du seul fait de la perception de dividendes. Le mécanisme apparaît alors sensiblement éloigné de la neutralité que lui prête la CAA de Paris.

Malgré l'arrêt *Banca Mediolanum*, le juge français n'a pour l'heure pas infléchi sa position. Dans un arrêt du 5 novembre 2025⁸, la CAA de Paris a réaffirmé sa position en des termes identiques à ceux retenus en juillet 2025.

9. Cette saga est loin d'être achevée, puisqu'un **pourvoi a été formé devant le Conseil d'État** contre l'arrêt de la CAA de Paris du 9 juillet 2025. Ce pourvoi ouvre une étape décisive : la position du Conseil d'État pourrait non seulement redéfinir le traitement fiscal des dividendes au regard de la taxe sur les salaires et réinterroger la méthode de calcul du rapport d'assujettissement, mais également ouvrir de nouvelles opportunités de réclamations fiscales. À défaut, la saga pourrait se poursuivre, potentiellement devant les juridictions européennes. À suivre !

R. ZANA ■

5 CJCE, 22 juin 1993, C- 333/91, SA SATAM.

6 L. n° 93-1353, 30 déc. 1993 modifiant l'article 231, 1 du CGI.

7 CE, 14 févr. 2018, n° 410302, Sté Nord Provence Finances, inédit au recueil Lebon.

8 CAA Paris, 5 nov. 2025, n° 24PA04960, SA BNP Paribas Asset Management Holding.