

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

La société 3R est une holding mixte familiale spécialisée dans l'immobilier d'entreprise, qui exerce, d'une part, des activités de nature financière, consistant à gérer des participations et percevoir les produits financiers liés à celles-ci et, d'autre part, des activités de nature commerciale, consistant à fournir des prestations d'assistance à ses filiales. A l'issue d'un contrôle portant sur les exercices clos de 2009 à 2011, l'administration a considéré qu'elle était redevable de la taxe sur les salaires et a, en conséquence, prononcé des rappels à raison des rémunérations versées à l'ensemble de ses salariés.

La société 3R a réclamé la prise en compte, de manière rétroactive, de l'existence de deux secteurs d'activité distincts pour les besoins de l'établissement de la taxe sur les salaires, ce qui avait pour conséquence, selon elle, de restreindre l'assiette de la taxe à la rémunération versée à M. Jean Rumeau, membre du directoire¹, dont elle soutenait qu'il était seul affecté au secteur financier. En réponse à cette réclamation, l'administration a exclu de l'assiette de la taxe les rémunérations versées à trois salariés, employés en tant qu'agent de surveillance ou technicien de surface, qu'elle a considérés exclusivement affectés au secteur commercial.

La société 3R a demandé, en vain, la décharge des rappels maintenus devant le tribunal administratif de Toulouse, puis la cour administrative d'appel de Bordeaux. Elle vous demande d'annuler l'arrêt de cette cour.

Rappelons, à titre préalable, que l'assiette de la taxe sur les salaires due par les assujettis partiels à la TVA s'obtient en appliquant au montant total des rémunérations, le rapport existant entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

¹ Les rémunérations versées aux membres du directoire sont incluses dans l'assiette de la taxe sur les salaires (19 juin 2017, SAS ICMI, n° 406064, aux tables et à la RJF 10/17, n° 934).

Vous jugez que lorsque les activités d'une entreprise sont sectorisées pour l'exercice de ses droits à déduction de la TVA, la TS doit être déterminée par secteur, en appliquant aux rémunérations des salariés qui y sont spécifiquement affectés le rapport d'assujettissement propre à celui-ci. En revanche, la taxe sur les salaires des personnels concurremment affectés à plusieurs secteurs doit être établie en appliquant à leurs rémunérations le rapport existant, pour l'entreprise dans son ensemble, entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total (28 juillet 1999 n° 164100, min. c/ Sté Boone et Compagnie, aux tables, RJF 10/99 n° 1173).

S'agissant des holdings mixtes ayant un secteur financier non soumis à la TVA et un secteur « prestations aux filiales » soumis à la TVA, vous avez posé, par une décision *Société Sofic* du 8 juin 2011 et trois autres décisions du même jour, une présomption simple de transversalité des pouvoirs de leurs dirigeants, s'étendant au secteur financier (n° 331.848, n° 331.849, aux tables et à la RJF 8-9/11 n° 936, concl. Mme N. Escaut BDCF 8-9/11 n° 99). Vos décisions concernaient, spécifiquement, les titulaires des fonctions du président du conseil d'administration, de président-directeur-général et de directeurs généraux de sociétés anonymes et de sociétés par actions simplifiées.

La cour de Bordeaux a entendu mettre en œuvre ces principes, mais elle y a procédé d'une bien curieuse manière. Elle a en effet, dans un premier temps, jugé que la société 3R n'avait donné aucune indication sur la nature de ses activités et ses moyens d'exploitation susceptible d'établir qu'elle aurait été en droit de sectoriser son activité de manière rétroactive. Mais elle ne s'est pas arrêtée là, puisqu'elle a, dans un second temps, admis implicitement l'existence de deux secteurs distincts pour apprécier si les personnels de l'entreprise étaient, ou non, exclusivement affectés à l'un ou à l'autre. Et elle a, à ce titre, jugé que MM. Jean-Marc et Jean-Christophe Rumeau, membres du directoire, étaient concurremment affectés aux secteurs d'activité financier et commercial.

Nous pensons que vous devrez considérer le moyen de dénaturation invoqué à l'encontre du premier temps du raisonnement de la cour comme dirigé contre un motif surabondant de l'arrêt, et, par suite, inopérant. En effet, la suite de l'arrêt montre que la cour s'est, en réalité, déterminée en raisonnant au regard de deux secteurs distincts. Le point 6 de son arrêt apparaît comme une scorie, copié-collé non adapté de votre décision *AB Sciences* (15 avril 2015, n° 369652, aux tables, RJF 7/15 n° 585) que la cour aurait, par mégarde, omis de supprimer lors de l'établissement de la version finale de l'arrêt et resté sans incidence sur la solution retenue.

Le moyen d'erreur de droit dirigé contre le second temps du raisonnement de la cour est plus intéressant. La requérante soutient que la cour ne pouvait transposer le raisonnement retenu dans l'affaire *Société Sofic*, qui concernait une SA de type « moniste » gérée par un conseil d'administration, aux SA de type « dualiste », dotées d'un directoire et d'un conseil de surveillance. Elle soutient que les pouvoirs de direction sont répartis, au sein de ces dernières, entre les deux organes de gouvernance et que les membres du directoire sont soumis, en vertu de la loi, au contrôle permanent exercé par le conseil de surveillance. Elle ajoute que les

membres du directoire ne disposent pas de pouvoirs propres, du fait du fonctionnement collégial de cet organe.

Les arguments avancés vont, en réalité, à l'encontre de la thèse défendue par la société. Rappelons que votre jurisprudence *Société Sofic* fonde la présomption de transversalité des attributions des directeurs généraux et présidents de conseil d'administration des SA sur les attributions juridiques qui leur sont conférées par les articles L. 225-51 et L. 225-56 du code de commerce. Compte tenu de ce critère, la présomption ne peut être renversée qu'au regard de l'organisation adoptée par la société, et non de l'activité réelle déployée par les dirigeants, ce qui explique l'absence de prise en compte, dans ces précédents, de la délégation consentie à un salarié portant sur la gestion financière. Dans ses conclusions sur cette affaire, N. Escaut indiquait que la présomption ne peut pas être renversée lorsque le dirigeant conserve un pouvoir d'initiative et de contrôle, et qu'elle peut l'être, à l'inverse, lorsqu'il existe plusieurs directeurs généraux délégués que l'organigramme affecte exclusivement à un secteur d'activité.

Le mode de gestion des SA dualistes repose, pour sa part, sur la distinction entre fonctions de direction et de contrôle. Le directoire est, en vertu de l'article L. 225-64 du code de commerce, investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société. Son article R. 225-39 autorise une répartition des tâches de la direction entre les membres du directoire, mais cette répartition ne peut avoir pour effet de retirer au directoire son caractère d'organe assurant collégialement la direction de la société.

Cette collégialité du directoire ne peut que renforcer la présomption de transversalité des attributions de ses membres, à tel point qu'il est permis de douter que cette présomption puisse jamais être renversée puisque, même en cas de répartition des tâches, chaque membre du directoire dispose, en vertu de la loi, d'un droit de regard sur les décisions prises par les autres membres ayant reçu des attributions particulières.

Par ailleurs, la limitation de leurs pouvoirs de direction par les prérogatives attribuées au conseil de surveillance ne remet nullement en cause le caractère transversal des attributions dévolues aux membres du directoire. En effet, l'intervention du conseil de surveillance prend, en vertu de l'article L. 225-68 du code de commerce, la forme d'un régime d'autorisation préalable, qui ne saurait avoir pour effet de soustraire l'un des pans d'activité de la société à la gestion du directoire. Par analogie avec la jurisprudence applicable aux pouvoirs des PDG (Com. 11 juin 1965, Bull. civ. III n° 361), la doctrine considère que la limitation des pouvoirs du directoire ne saurait aller jusqu'à une suppression totale et ne peut porter que sur quelques décisions importantes².

Vous écarterez donc le moyen d'erreur de droit soulevé, de même que celui d'insuffisance de motivation, qui manque en fait. Quant au moyen tiré de ce que la cour aurait dénaturé les faits en jugeant que la société n'apportait aucun élément de nature à établir que MM. Jean-Marc et

² Memento pratique F. Lefebvre, Sociétés commerciales, § 43829.

Jean-Christophe Rumeau n'avaient pas d'attribution dans le secteur financier, celui-ci n'est pas davantage fondé, les statuts de la société 3R ne présentant aucune originalité au regard des prévisions du code de commerce.

PCMNC au rejet du pourvoi.