

■ Les évolutions doctrinales et la jurisprudence ont transformé les règles applicables en matière de TVA sur les services rendus par un groupement à ses membres.

■ Les associations doivent revoir leurs modes de coopération sous peine de voir renchéir d'une TVA à 20 % le coût de ces services.

TAXE SUR LA VALEUR
AJOUTÉE

L'EXONÉRATION DANS LES GROUPEMENTS

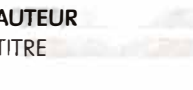
Contraintes de mutualiser leurs dépenses d'intérêt commun pour réaliser des économies d'échelle, les associations doivent revoir leurs modes de coopération à la lumière de l'évolution des règles sur la TVA relatives aux services rendus par des groupements à leurs membres.

AUTEUR
TITRE



Thierry Guillois
Avocat associé,
cabinet PDGB avocats

AUTEUR
TITRE



Christian Bur
Ancien professeur
à l'École nationale des impôts

Pour rappel, si l'article 256 du code général des impôts (CGI) soumet à la TVA les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti – englobant les opérations faites à prix coûtant –, l'article 261 B du même code, transposant en droit français l'article 132, 1, f) de la directive relative au système commun de TVA¹, prévoit que « les services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti sont exonérés de cette taxe à la condition qu'ils concourent directement et exclusivement à la réalisation de

ces opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et que les sommes réclamées aux adhérents correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes ».

En 2017, la CJUE a interprété les dispositions de l'article 132, 1, f) comme excluant les groupements dont les membres exercent une activité bancaire ou d'assurance en réservant l'exonération à ceux d'entre eux exerçant une activité d'intérêt général². Si cette jurisprudence a confirmé la possibilité pour les OSBL de constituer des groupements exonérés, elle a, dans le même temps, profondément remanié les conditions de l'exo-

nération et notamment la définition du groupement. Les OSBL doivent revoir leurs modalités de coopération.

ABANDON DE LA DOCTRINE SUR LES MISES À DISPOSITION

Depuis 1982, l'exonération de TVA prévue par l'article 261 B du CGI avait été étendue par la doctrine fiscale⁶ à certaines opérations de mise à disposition de personnels ou de biens mobiliers ou ●●●

A lors que depuis 40 ans le régime d'exonération de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) des services rendus par les groupements de personnes à leurs membres fonctionnait à la satisfaction de tous, les règles applicables en ce domaine ont été bouleversées successivement par la jurisprudence nationale¹, les évolutions doctrinales touchant les organismes sans but lucratif (OSBL) à effet du 1^{er} janvier 2016² et, surtout, par quatre décisions de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) intervenues en 2017³.

1. CE 10 juill. 2012, n° 345595.

2. BOFiP-Impôts, BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 du 4 nov. 2015 ; C. Amblard, JA n° 534/2016, p. 39 ; v. égal. B. Clavagnier, JA n° 540/2016, p. 37.

3. CJUE 4 mai 2017, aff. C-274/15,

JA n° 560/2017, p. 15 ; CJUE 21 sept.

2017, aff. C-326/15, C-605/15 et

C-616/15, JA n° 567/2017, p. 3 et

p. 10 ; v. égal. JA n° 558/2017, p. 3.

4. Dir. 2006/112/CE du 28 nov. 2006.

5. CJUE 21 sept. 2017, aff. C-326/15,

C-605/15 et C-616/15, préc.

6. Instr. du 15 févr. 1982, BOI 3 A-4-82.

●●● immobiliers, facturées à prix coûtant et effectuées pour des motifs d'intérêt public ou social, soit au profit de personnes morales de droit public ou d'OSBL, soit en vertu d'une obligation légale ou réglementaire.

La Commission européenne ayant estimé cette tolérance doctrinale non conforme à la directive relative au système commun de TVA, ces dispositions ont été rapportées à compter du 1^{er} janvier 2016 par voie de mise à jour de la base *BOFiP-Impôts*⁷. Depuis le 1^{er} janvier 2016, les mises à disposition de biens ou de personnes entre deux associations entrent donc dans le champ d'application de la TVA.

L'administration a cependant pris soin d'assortir son abandon doctrinal de commentaires⁸, rappelant la possibilité offerte aux OSBL d'obtenir le *statu quo* soit en revendiquant la non-soumission des mises à disposition à la TVA – car n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA ou parce que exonérées en tant qu'opérations étroitement liées à la fourniture de prestations elles-mêmes exonérées de TVA –, soit en invoquant les dispositions de l'article 261 B du CGI.

S'agissant de l'absence de TVA, l'administration n'a malheureusement pas précisé les situations susceptibles d'être concernées.

S'agissant de l'utilisation de l'article 261 B, la doctrine⁹ a rappelé que la suppression de la tolérance doctrinale était sans incidence sur l'exonération de la TVA applicable aux prestations rendues à ses membres par un groupement de moyens. Les OSBL rendant à leurs membres des services, que les intéressés utilisent pour les besoins de leur activité professionnelle, peuvent bénéficier de l'exonération prévue par l'article 261 B du CGI. Malheureusement, ce droit commun de l'article 261 B auquel renvoyait la doctrine a été profondément remanié sous l'effet des jurisprudences nationales et européennes qui sont venues préciser ce que devait être la consistance d'un groupement. Pour les OSBL, c'est la double peine !

JURISPRUDENCE NATIONALE

Le Conseil d'État a jugé en 2012¹⁰ que ne constituait pas un groupement, au sens des dispositions de l'article 261 B du CGI, la convention de mise à disposition de moyens conclue entre une société mère et sa filiale. Le fait que, économiquement, la société mère engage des frais, les utilise pour sa propre activité exonérée – l'assurance –

et en facture une autre partie à sa fille n'était pas suffisant pour une telle reconnaissance.

Selon cet arrêt, un groupement doit nécessairement réunir deux personnes, physiques ou morales, exonérées ou non assujetties, qui en sont adhérentes et qui utilisent en commun des moyens humains et matériels. Autrement dit, il n'est pas suffisant, même en présence d'une convention écrite, d'être dans une relation bilatérale entre un prestataire et un client. L'application de l'article 261 B nécessite d'être à trois, dont un groupement et au moins deux membres, étant observé que le groupement en question peut être un groupement de fait, sous réserve que soit apportée la preuve de son existence.

JURISPRUDENCE DE LA CJUE

En 2017, dans quatre arrêts¹¹ concernant différents aspects de l'exonération prévue à l'article 132 de la directive, la CJUE a traité à son tour de la définition du groupement autonome de personnes (GAP) exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti en vue de rendre des services directement nécessaires à l'exercice de cette activité.

Deux conceptions du GAP se sont opposées à cette occasion. Dans la première, le groupement est transparent, toutes les opérations

que ne constituait pas un groupement, au sens des dispositions de l'article 261 B du code général des impôts, la convention de mise à disposition de moyens conclue entre une société mère et sa filiale.



7. *BOFiP-Impôts*, BOI-TVA-CHAMP-30-10-40, préc., § 220 à 260.

8. Rép. min. à l. Le Callenec, *JOAN Q* du 3 mai 2016, n° 94395 ; rép. min à J.-C. Leroy, *JO Sénat Q* du 5 mai 2016, n° 21207 ; rép. min. à S. Bulteau, *JOAN Q* du 7 févr. 2017, n° 100423.

9. *Ibid.*

10. CE 10 juill. 2012, n° 345595, préc.

11. CJUE 4 mai 2017, aff. C-274/15, préc. ; CJUE 21 sept. 2017, aff. C-326/15, C-605/15 et C-616/15, préc.

internes entre membres n'existent pas et ne sont pas soumises à la TVA. Dans la seconde, le GAP est autonome et assujetti, ce qui entraîne la soumission à la TVA des opérations entre membres et des services rendus par un membre au groupement.

La CJUE a retenu la seconde conception. Le GAP est un assujetti, donc une personne exerçant d'une façon indépendante une activité économique, et ce quels qu'en soient le lieu, les buts ou les résultats. Est considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

Cela étant, le GAP n'a pas nécessairement la personnalité morale. Est déterminant, en revanche, le point de savoir si une personne ou un groupement de personnes exerce une activité économique de manière autonome. Les GAP ayant la qualité d'assujetti doivent donc être distingués des simples agissements conjoints de plusieurs personnes dans le cadre desquels aucun groupement n'est reconnu comme un assujetti autonome. Le groupement de fait n'a donc pas été condamné et la doctrine s'y réfère toujours.

Ainsi, s'agissant de prestations de mise à disposition de personnels fournies par des associations coordonnant l'activité d'associations de quartier, une réponse ministérielle¹² précise qu'« un groupement de fait formalisé par une convention peut être envisagé entre les associations de coordination et les associations de quartier de façon à faire bénéficier les mises à disposition de personnels de l'exonération prévue à l'article 261 B du CGI ».

L'un des autres apports de la jurisprudence de la CJUE concerne le fait que les membres peuvent avoir une activité taxée, mais que seuls les services directement nécessaires à l'exercice des activités exonérées peuvent bénéficier de l'exonération.

Enfin, la CJUE a jugé que les membres ne pouvaient pas déduire la TVA grevant les dépenses encourues par le groupement.

CONSÉQUENCES PRATIQUES

La nouvelle définition des GAP condamne d'abord plusieurs des pratiques qui avaient cours dans le cas de groupements non dotés de la personnalité morale. En écartant toute transparence et en reconnaissant aux GAP la qualité d'assujetti, la CJUE a condamné l'exonération des services que les membres d'un groupement – alors non

autonome – se fournissent mutuellement. L'exonération est réservée aux seuls services descendants – du groupement vers les membres – et les opérations de mutualisation ne relèvent pas des dispositions relatives aux groupements : ces services horizontaux ne sont que des agissements conjoints de personnes. Les services rendus remontants – des membres vers le groupement – sont des services entrant dans le champ d'application de la TVA puisque rendus entre deux assujettis : ils ne peuvent pas être exonérés sur le fondement de l'article 261 B. Toute récupération par les membres de la TVA grevant les dépenses encourues par le groupement sera prohibée.

Le GAP doit ensuite avoir une existence juridique. Dans une première hypothèse, le GAP peut prendre la forme d'une entité possédant la personnalité juridique (groupement d'intérêt économique, société de moyens, association). Dans une seconde hypothèse, il n'a pas la personnalité juridique, ce qui implique alors la conclusion entre les membres d'un contrat définissant par écrit les modalités de leur collaboration (activités, fonctionnement, tenue de la comptabilité, modalités de répartition des frais, etc.). Un membre assurera, vis-à-vis de l'administration fiscale, les obligations résultant du statut d'assujetti à la TVA du groupement autonome, comme c'est le cas, *mutatis mutandis*, dans les sociétés en participation. Lorsque le groupement a la personnalité juridique, il peut recruter du personnel et le mettre à disposition. Dans le cas inverse, ce recrutement sera le fait d'un membre, ce qui pose la question de savoir s'il sera possible d'en faire un personnel commun sans frotement fiscal¹³. Dans le nouveau cadre, l'exonération de TVA nécessitera de justifier que les services sont utilisés pour les besoins de l'activité exonérée.

Pour obtenir l'exonération des services de mise à disposition, hominis l'utilisation d'un GAP, d'autres voies pourraient être explorées : celle de la création d'une structure permettant la mise en place de relations internes, comme une société de fait, ou celle de l'utilisation d'une exonération, mais il convient d'attendre sur ce dernier point les commentaires de la Direction générale des finances publiques (DGFiP).

Le changement de mode d'organisation est impératif. À défaut, les OSBL seraient en danger, à moins qu'ils ne puissent se prévaloir d'une doctrine administrative opposable sur le fondement des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales. ■

12. Rép. min. à S. Bulteau, préc. Dans cette espèce, le personnel était recruté en totalité par l'association de coordination pour une mise à disposition des maisons de quartier.

13. À titre d'exemple, la doctrine belge sur les GAP admet par tolérance admi-

nistrative que le propre personnel existant d'un membre soit considéré comme personnel commun, ce qui nécessite notamment de le faire apparaître dans le contrat de collaboration : circ. n° 31/2016 du 12 déc. 2016, § 90 et s.