

Flash Info

TVA et Groupements autonomes de personnes : Décision du 4 mai 2017 de la CJUE dans l'affaire C-274/15

Application restrictive du régime d'exonération prévu à l'article 261 B du CGI

En Bref :

La Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) vient de rendre, le 4 mai 2017, sa décision sur le recours en manquement engagé par la Commission européenne contre le Luxembourg (aff. C-274/15) auquel il était reproché d'appliquer de façon trop extensive la mesure d'exonération offerte par l'article 132, paragraphe 1, f) de la directive 2006/112/CE.

Pour rappel, la Commission européenne avait saisi la CJUE considérant que le dispositif luxembourgeois qui prévoit un seuil maximal d'opérations taxées ne satisfait pas la condition selon laquelle **les services rendus par un groupement autonome à ses membres pouvant bénéficier de l'exonération doivent être directement nécessaires à leurs activités non imposables ou exonérées.**

En effet, la réglementation luxembourgeoise admet que les services rendus par un groupement autonome à ses membres sont exonérés de TVA **dès lors que la part des activités taxées des membres n'excède pas 30% (sous certaines conditions 45%) de leur chiffre d'affaire annuel.**

Par sa décision du 4 mai 2017, la CJUE vient de décider que les services rendus par un groupement dont les membres exercent également des activités imposables peuvent bénéficier de l'exonération, **mais seulement dans la mesure où ces services sont directement nécessaires pour les activités exonérées desdits membres ou pour lesquelles ils n'ont pas la qualité d'assujetti (point 53 de la décision).**

Par conséquent, les législations nationales admettant que les services rendus par les groupements à leurs membres sont réputés utilisés pour les besoins directs de leurs activités exonérées de la TVA dès lors que les opérations taxées desdits membres n'excèdent pas un certain pourcentage de leur chiffre d'affaires annuel total hors taxe (30% ou 45% au Luxembourg), sont sans influence sur le bénéfice de cette exonération.

Or, la France a adopté un dispositif similaire d'application de l'article 132 §1(f) de la Directive, lequel a été transposé en droit national par l'article 261 B du CGI.

Ainsi, l'administration fiscale permet, par sa doctrine, à un groupement de moyens le bénéfice de l'exonération de TVA prévu à l'article 261B du code général des impôts aux services rendus par ce groupement si aucune personne membre du groupement ne réalise un pourcentage d'activité taxable supérieur à 20% de ses recettes totales (BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 n°50).

Or, eu égard à l'interprétation restrictive des modalités d'application de l'exonération prévue par la directive que vient de retenir la CJUE, la seule circonstance qu'un membre réalise un pourcentage d'activités taxables inférieur à 20% ne devrait plus pouvoir être invoquée pour prétendre que les services rendus par le groupement sont « directement nécessaires » à l'activité exonérée des membres et il conviendra désormais de procéder à une analyse au cas par cas des services rendus par le groupement pour appliquer l'exonération aux seules prestations de services achetées au groupement et utilisées uniquement pour l'activité non soumise à TVA.

En outre, la Cour juge de façon tout aussi restrictive que les prestations effectuées par les membres au profit du groupement de droit ou de fait entrent dans le champ de la TVA et sont donc taxables à défaut d'une exonération particulière.

Les secteurs de la banque et de l'assurance dont les activités sont largement exonérées de TVA et qui ont fréquemment recours au régime des groupements de moyens doivent ainsi anticiper l'éventualité d'une évolution des tolérances administratives évoquées suite à cette décision de la CJUE.

Pour aller plus loin :

La question du champ d'application de l'article 132, paragraphe 1, f) de la directive 2006/112/CE CJUE a, en fait, donné lieu à quatre affaires portées devant de la CJUE:

- Aff. C-274/15 Commission c. Luxembourg (objet de la 1^{ère} partie),
- Aff. C-326/15 DNB Banka,
- Aff. C-606/15 Aviva,
- Aff. C-616/15 Recours en manquement – Commission c/ Allemagne.

Dans les 3 dernières affaires citées, pèse notamment le risque d'une **restriction de la portée de l'exonération aux seules activités d'intérêt général**.

En effet, dans les affaires DNB Banka et Aviva, et alors même que les questions préjudicielles posées à la Cour ne portaient pas sur ce point, l'Avocat Général, Madame Juliane Kokott a proposé dans ses conclusions du 1er mars 2017 de restreindre la portée de l'exonération aux seules activités d'intérêt général et donc **d'en exclure les activités bancaires ou d'assurance**.

En revanche, dans la dernière affaire (Aff. C-616/15 Recours en manquement – Commission c/ Allemagne) un espoir existe dès lors que l'Avocat Général en charge, Monsieur Melchior Wathelet, retient une opinion contraire.

Dans cette affaire, la Commission reproche à l'Allemagne d'appliquer la mesure d'exonération au seul secteur de la santé au motif que, selon l'administration allemande, il découle du titre du chapitre sous lequel figure l'article 132, paragraphe 1, f) dans la directive ("*exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général*"), que le champ d'application de l'exonération est limité aux groupements autonomes de personnes actifs exerçant certaines activités d'intérêt général.

L'Avocat Général adopte dans ses conclusions du 5 avril 2017, une position contraire à celle retenue par Madame Juliane Kokott dans les deux autres affaires et propose à la Cour de Justice de juger, **qu'il n'apparaît pas clairement que le législateur de l'Union ait voulu réserver l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA à des groupements autonomes de personnes exerçant des activités d'intérêt général**. La directive TVA, lorsqu'elle désigne les bénéficiaires de l'exonération litigieuse ne fait qu'indiquer, pour ce qui est de la branche d'activités professionnelles de ses membres, qu'il doit s'agir d'activités exonérées ou pour lesquelles les membres n'ont pas la qualité d'assujetti. **Sous cette réserve, tous les secteurs économiques, y compris le secteur des banques et assurances, peuvent bénéficier de l'exonération édictée par l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA.**

Ces trois affaires sont actuellement pendantes devant la CJUE laquelle devra désormais trancher entre ces deux thèses même si selon la plupart des commentateurs, il est permis de penser que l'analyse de Monsieur Melchior Wathelet devrait emporter la conviction de la CJUE.

En tout état de cause, ces différentes affaires et le risque d'une interprétation stricte du champ de l'exonération, réduisant

considérablement l'intérêt du dispositif, encouragent désormais l'adoption du régime de « Groupe TVA » prévu par l'article 11 de la Directive 2006/112/CE que la France n'avait pas jugé opportun de transposer.

Pour rappel, ce régime considère comme un seul assujetti les personnes indépendantes juridiquement mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation ; et permet donc à la société mère d'un groupe TVA d'acquitter la TVA due par l'ensemble des membres du groupe en faisant la différence entre les montants de TVA dus et les crédits de taxe dont bénéficient les membres de son groupe au titre d'un même mois.

PDGB Société d'Avocats

174, avenue Victor Hugo - 75116 Paris

Tél. : 00 (33) 01.44.05.21.21

www.pdgb.com

Christian BUR – Olivier DECOMBE – Vincent GARCIA

Marie-Séverine TOMAKA

Mireille TOURE-FARAH - Frédérique VANNOOTE