

GROUPEMENTS
ASSOCIATIFSLA MISE EN
COMMUN DE
MOYENS PASSE PAR
LE « GROUPE TVA »

La question de la mise en commun de moyens entre associations n'est pas aussi simple qu'il n'y paraît, notamment en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA).



AUTEUR **Thierry Guillois**
TITRE Avocat à la Cour,
associé cabinet PDGB,
ancien membre du Haut-Conseil
à la vie associative (HCVA)

AUTEUR **Christian Bur**
TITRE Ancien avocat,
ancien professeur à l'École nationale
des impôts



On se souvient qu'à maintes reprises, le gouvernement a appelé les associations à se regrouper, notamment au plan local, afin de mettre en commun des moyens – ce que l'on appelle généralement des fonctions supports – pour minimiser leurs coûts respectifs. Le conseil part d'un bon sentiment, mais se heurte,

comme on le sait, à une jurisprudence européenne¹ remontant à 2017 qui rend impossible, en pratique, ce regroupement sans un frottement fiscal de 20 % en matière de TVA.

UN PEU D'HISTOIRE

La problématique est la suivante : l'exonération de TVA dont bénéficient les groupements autonomes de personnes (GAP) repose en droit interne sur l'article 261 B du code général des impôts (CGI). Celui-ci précise 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. »

Il ne s'agit pas de revenir sur chacune des conditions d'application de cette exonération, maintes fois détaillées². L'une d'entre elles toutefois, plus « discrète », nous intéresse ici plus particulièrement : celle consistant à prévoir que les services soient rendus à leurs adhérents par les groupements

eux-mêmes. Si ces derniers ont parfois la personnalité morale, en pratique, il arrive fréquemment qu'il ne s'agisse que de simples groupements de fait reposant sur une convention passée entre leurs membres et reprenant les conditions posées par l'article 261 B du CGI.



1. CJUE 4 mai 2017, aff. C-274/15, JA 2017, n° 560, p. 15, obs. R. Fievet.
2. V. not. JA 2018, n° 576, p. 39, étude C. Bur, T. Guillois.

■ Seules les prestations fournies à leurs membres par les groupements constitués sont exonérées de TVA.

■ Les personnes étroitement liées sur les plans financier, économique et de l'organisation peuvent constituer un « groupe TVA ».

●●● Jusqu'en 2017, il était admis par l'administration que cette exonération bénéficiait tant aux prestations rendues par le groupement à ses membres qu'à celles fournies par un membre au groupement – par exemple, une mise à disposition de personnel à temps partiel ou de matériel – en vue d'en faire profiter à leur tour l'ensemble des membres. Il en allait de même pour les prestations que se fournissaient les membres entre eux.

L'arrêt du 4 mai 2017³ a bouleversé cet ordonnancement en restreignant le champ d'application de l'article 132 de la directive TVA 2006/112/CE du 28 novembre 2006 et donc de l'article 261 B aux seules prestations fournies à leurs membres par les groupements, en excluant ainsi celles fournies aux groupements par lesdits membres ou par ces derniers entre eux.

Seulement, l'association membre qui emploie un salarié à temps partiel hésitera à le transférer au groupement afin qu'il y soit redéployé. La TVA à 20 % sur sa mise à disposition au profit du groupement dissuadera alors de constituer celui-ci, qui deviendra, par la force des choses, une vraie fausse solution.

LA VRAIE SOLUTION

La question des refacturations entre membres d'un même groupe n'est pas propre aux associations et les règles européennes prévoient des solutions.

Sur cette problématique générale des transactions économiques intra-groupes et de leur effacement au regard de la TVA, l'article 11 de la directive TVA permet aux États membres d'adopter un régime – le « groupe TVA »⁴ – dans lequel les membres d'un groupe constituent un assujetti unique à la TVA. Dans ce système, les transactions entre membres sont considérées comme des opérations internes, donc non soumises à la taxe.

Arguant de la complexité de mise en œuvre du « groupe TVA » pour les entreprises et de risques d'optimisation fiscale, l'administration fiscale française s'est longtemps refusée à l'adopter. Le régime des GAP permettant l'exonération des prestations rendues par un groupement à ses membres a pu fonctionner comme un

substitut au « groupe TVA », jusqu'au moment où la jurisprudence européenne a exclu de son bénéfice les activités du secteur financier.

LE GOUVERNEMENT S'EST EMPRESSÉ DE RÉGLER LE CAS DES GROUPES BANCAIRES OU ASSURANTIELS

Afin d'éviter une augmentation significative de la TVA non déductible des entreprises de ce secteur, le régime du « groupe TVA » a donc été institué par la loi de finances pour 2021⁵. Corrélativement, le champ d'application des GAP a été réduit par exclusion des entreprises bancaires et d'assurances.

Depuis, l'article 256 C du CGI définissant le régime du « groupe TVA » prévoit que les personnes assujetties qui ont le siège de leur activité économique en France et qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation peuvent demander à constituer un seul assujetti en matière de TVA. Cette constitution n'a pas d'effet en matière de taxe sur les salaires. L'option peut être exercée jusqu'au 31 octobre d'une année N pour une application en N+1 ; la première option a été ouverte pour 2022 en vue d'une application en 2023.

Ce régime optionnel est ouvert aux assujettis à la TVA. Est considéré comme assujetti quiconque exerce d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu une activité économique, quels qu'en soient les buts ou les résultats. Est définie comme une activité économique toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales et assimilées. L'option pour le régime du « groupe TVA » – dit encore régime de l'« assujetti unique » – nécessite l'accord de chacun des membres. Il est ouvert pour trois ans et le groupe peut cesser d'exister à la fin de cette période sur accord de chacun de ses membres. Entre-temps, le périmètre est en principe figé.

L'appartenance au « groupe TVA » fait perdre à chaque membre sa qualité d'assujetti à la TVA, ce qui revient à considérer les flux



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

4. JA 2021, n° 639, p. 37, étude X. Delsol, A. Macari.

5. L. n° 2020-1721 du 29 déc. 2020, JO du 30, JA 2021, n° 631, p. 37, étude R. Fievet.

■ Ce régime optionnel est ouvert aux assujettis à la TVA ayant le siège de leur activité économique en France.

■ Toutefois, ni les associations, ni les fédérations, faute de lien financier, ne peuvent constituer un « groupe TVA ».

entre les membres de l'assujetti comme des opérations internes à ce groupe, donc non soumises à la TVA.

Comme précisé, le lien entre entreprises pouvant justifier la création d'un assujetti unique doit être triple : financier, économique et organisationnel. Sont considérés comme ayant un lien de nature économique⁶ les assujettis exerçant une activité principale de même nature, des activités interdépendantes, complémentaires ou poursuivant un objectif économique commun ou une activité réalisée en totalité ou en partie au bénéfice des autres membres. Le lien organisationnel⁷ est établi lorsque les assujettis sont placés, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune ou lorsqu'ils organisent leurs activités en concertation, y compris de manière seulement partielle. Le lien financier⁸ implique en principe que les membres du groupe soient contrôlés, directement ou indirectement, par une même personne, ce qui est le cas lorsqu'une entreprise détient plus de 50 % du capital ou plus de 50 % des droits de vote d'une autre entreprise.

Le législateur ne pouvait pas s'en tenir à cette seule définition qui aurait eu pour effet d'éliminer toutes les structures dépourvues de capital social. Pour y remédier, l'article 256 C, II, 1 du CGI prévoit donc que sont considérées comme liées financièrement entre elles les banques mutualistes, les mutuelles d'assurances, les associations relevant de groupes paritaires de protection sociale dont les liens statutaires résultent de la réglementation et les sociétés de coordination du secteur de l'habitat social.

LE GOUVERNEMENT N'A PAS TRAITÉ LE PROBLÈME DES GROUPES ASSOCIATIFS

À l'heure actuelle, l'article 256 C du CGI ne visant ni les associations ni les fédérations, celles-ci ne peuvent pas, faute de lien financier, constituer un « groupe TVA ». C'est la raison pour laquelle le Haut-Conseil à la vie associative (HCVA) réclame une évolution législative par ajout d'un f) à l'article 256 C, II, 1 du CGI pour que soient considérées comme ayant un caractère financier « les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901, les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin réunies au sein d'une fédération, ou formant entre elles un groupement de droit ou de fait ».

EFFETS DE LA CONSTITUTION DU « GROUPE TVA »

L'article 257 bis du CGI prévoit désormais que l'entrée ou la sortie d'un membre « constitue le transfert d'une universalité totale » et donc que « les livraisons de biens et les prestations de services sont dispensées de [TVA] lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ».

Lors de l'entrée dans le groupe, un crédit de taxe existant chez un assujetti ne peut pas être transféré à l'assujetti unique et fait donc obligatoirement l'objet d'un remboursement.

Pour l'application des droits à déduction, chaque membre est considéré comme un secteur d'activité du groupe. Cette option s'étend également à l'option pour les débits prévue pour les prestations de services.

Les membres de l'assujetti unique désignent parmi eux un représentant qui s'engage à accomplir les obligations déclaratives ainsi que toute formalité en matière de TVA incombant à l'assujetti unique⁹. C'est également ce représentant qui acquitte la taxe au nom de l'assujetti unique et obtient le remboursement de crédit de TVA. Toutefois, chaque membre de l'assujetti unique reste tenu solidairement au paiement de la TVA ainsi que des intérêts de retard, pénalités, majorations et amendes fiscales correspondantes.

Lors de la création d'un assujetti unique, est établie une déclaration précisant la dénomination, la domiciliation et le représentant de l'assujetti unique ainsi que la nature des activités de chacun de ses membres. La déclaration comporte la liste des membres et les numéros individuels d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée qui leur ont été attribués avant leur entrée dans l'assujetti unique. Les membres ne sont plus des assujettis et ne sont plus tenus aux obligations déclaratives en matière de TVA, l'ensemble de ces obligations incombant au représentant¹⁰.

Les membres d'un assujetti unique peuvent être contrôlés comme s'ils n'en étaient pas membres, sauf pour les livraisons et prestations à un autre membre de cet assujetti unique. Les modalités de contrôle sont donc similaires à celles existant actuellement pour le groupe fiscal à l'impôt sur les sociétés.

Ces règles paraissent applicables à des groupes d'associations. Il serait urgent que l'administration s'engage ainsi dans une extension de l'article 256 du CGI dans les termes précédemment cités. ■

6. CGI, art. 256 C, II, 2.

7. CGI, art. 256 C, II, 3.

8. CGI, art. 256 C, II, 1.

9. CGI, art. 256 C, III, 2.

10. CGI, art. 256 C, III, 3.