

GROUPEMENTS  
ASSOCIATIFSEXONÉRATION  
DE TVA : UN COUP  
D'ACCORDÉON À VENIR

La loi de finances pour 2021<sup>1</sup> restreint le champ d'application des groupements dits « 261 B » aux seules entités qui exercent des activités d'intérêt général. En même temps, elle transpose en droit interne le régime du groupe TVA qui a vocation à se substituer au dispositif des groupements autonomes de personnes (GAP) pour les organismes n'exerçant pas de telles missions. Explications.



AUTEUR **Xavier Delsol**  
TITRE Avocat associé,  
cabinet Delsol avocats

AUTEUR **Alexandrina Macari**  
TITRE Avocat,  
cabinet Delsol avocats



**S**i la jurisprudence européenne a limité l'application du régime d'exonération de TVA en interne aux seuls groupements de moyens constitués dans les secteurs considérés comme d'intérêt général, l'administration fiscale française a récemment assoupli les conditions de recours à de tels groupements afin de faciliter la constitution des groupements dits « mixtes ».

## RÉGIME D'EXONÉRATION DES GAP : UN PÉRIMÈTRE RÉVISÉ

## Restriction du dispositif par la CJUE

La réglementation nationale française<sup>2</sup> prévoit que sont exonérés de la TVA les services rendus à leurs membres par les groupements de droit ou de fait constitués par des personnes physiques ou morales

exerçant une activité exonérée de la TVA ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, à la condition que ces services concourent directement et exclusivement à la réalisation de ces opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA et que les sommes réclamées aux membres correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes.

La France admet dans le champ d'application de ce régime d'exonération des groupements de moyens toutes les activités exonérées ou en dehors du champ d'application de la TVA. Dans trois arrêts en date du 21 septembre 2017<sup>3</sup>, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a retenu une interprétation plus restrictive de ce régime, allant à l'encontre de celle admise par le droit national.

Par référence à l'analyse du plan de la directive dite TVA<sup>4</sup>, du contexte et des objectifs poursuivis par ce dispositif, la Cour a considéré que les prestations de services réalisées par un groupement au profit de ses membres ne peuvent être exonérées de TVA que si elles « contribuent directement à l'exercice d'activités d'intérêt général visées à l'article 132 de cette directive »<sup>5</sup>.

1. L. n° 2020-1721 du 29 déc. 2020, JO du 30, JA 2021, n° 631, p. 37, étude R. Fievet.  
2. CGI, art. 261 B, conformément à dir. 2006/112/CE du 28 nov. 2006, art. 132, 1, f).  
3. CJUE 21 sept. 2017, aff. C-326/15, C-605/15 et C-616/15, JA 2017, n° 567,

p. 3, édito. B. Clavagnier ; JA 2017, n° 567, p. 10, obs. C. Bur ; v. égal. JA 2018, n° 576, p. 39, étude T. Guillois, C. Bur.  
4. Dir. 2006/112/CE, préc.  
5. CJUE 21 sept. 2017, aff. C-326/15, C-605/15 et C-616/15, préc.

■ La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a restreint la portée de l'article 261 B du CGI.

■ Sont désormais exonérés de TVA les seuls groupements autonomes de personnes (GAP) dont les membres sont d'intérêt général.

●●● Pour mettre en conformité la législation nationale par rapport à l'interprétation de la directive TVA donnée par la CJUE, la loi de finances pour 2021<sup>6</sup> modifie, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023, les dispositions de l'article 261 B du code général des impôts (CGI) en prévoyant que le régime d'exonération de cette taxe sera réservé uniquement aux services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes exerçant une activité exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée « sur le fondement du 4, à l'exception du 10<sup>o</sup>, et du 7 de l'article 261 ».

Seuls pourront donc bénéficier du régime des GAP les organismes sans but lucratif (OSBL) qui, à titre d'exemple, sont gérés de manière désintéressée et exercent des activités à caractère social, éducatif, culturel ou sportif au profit de leurs membres<sup>7</sup>, ainsi que les œuvres à caractère social et philanthropique<sup>8</sup>. En revanche, seront exclues de ce dispositif les sociétés commerciales, les associations fiscalisées et les associations exerçant d'autres activités que celles énumérées à l'article 261, 4 – à l'exception du 10<sup>o</sup> – et 7 du CGI.

### La constitution des groupements mixtes facilitée par la doctrine administrative française

Le bénéfice de l'exonération de TVA prévue par l'article 261 B du CGI est réservé aux services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués de membres exerçant une activité exonérée – et, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023, pour des motifs d'intérêt général – ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti.

Lorsque certains membres sont redevables de la TVA, l'exonération reste applicable si le pourcentage des recettes donnant lieu au paiement de la taxe est inférieur, pour chacun d'entre eux pris individuellement, à 20 % de leurs recettes totales.

Lorsqu'un des adhérents du groupement devient redevable de la TVA sur plus de 20 % de ses recettes annuelles, l'administration fiscale considèrerait, en principe, que le groupement perdait le bénéfice de l'exonération<sup>9</sup>.

Dans une décision de rescrit datée du 10 février 2021<sup>10</sup>, l'administration fiscale rappelle que conformément à la jurisprudence européenne<sup>11</sup>, il est possible d'assouplir certaines conditions régissant la constitution des groupements de moyens agissant au profit de secteurs d'activités exonérées et d'intérêt général. À ce titre, elle assouplit sa position et considère que le bénéfice de l'exonération de

la TVA des services rendus par un groupement à ses membres non assujettis ou exonérés n'a pas à être remis en cause lorsque le groupement comporte des membres soumis à la TVA pour plus de 20 % de leur chiffre d'affaires. Il est désormais admis que l'exonération de la TVA s'appliquera aux prestations rendues par le groupement qui concourent directement et exclusivement à la réalisation des activités non imposables ou exonérées de la taxe, les services effectués au profit des membres pour la réalisation d'opérations soumises à la TVA devant en revanche être imposés à cette taxe. Un suivi précis de l'utilisation des services acquis par les membres sera alors nécessaire.

L'assouplissement reconnu par l'administration fiscale, qui ne vaut que pour les groupements de moyens constitués dans les secteurs dont les opérations sont exonérées pour des motifs d'intérêt général, facilitera la constitution de groupements mixtes dans des domaines tels que le secteur social et médico-social, associant des établissements assujettis à la TVA – comme des établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (Ehpad) ou des établissements et services d'aide par le travail (ESAT) assujettis sur option – et des établissements exonérés ou non assujettis, sans faire perdre à ces derniers le bénéfice de l'exonération de la TVA pour les services qui leur sont rendus par le groupement.

### TRANSPOSITION EN DROIT INTERNE DU RÉGIME DE GROUPE TVA

L'article 162 de la loi de finances pour 2021<sup>12</sup> transpose en droit interne le régime optionnel dit de « groupe TVA » prévu par l'article 11 de la directive du 28 novembre 2006<sup>13</sup>. L'application de ce nouveau dispositif est subordonnée à la réunion de plusieurs conditions, dont l'application au secteur associatif soulève des incertitudes.

### Groupe TVA : un périmètre restreint en matière associative

Aux termes de l'article 256 C du CGI, dont les dispositions s'appliqueront à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022, les personnes assujetties qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation peuvent demander, pour l'application de la

6. L. n° 2020-1721, préc., art. 162.

7. CGI, art. 261, 7, 1<sup>o</sup>, a).

8. CGI, art. 261, 7, 1<sup>o</sup>, b).

9. BOFIP-Impôts, BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 du 10 févr. 2021, § 70.

10. BOFIP-Impôts, BOI-RES-000082 du 10 févr. 2021, JA 2021, n° 634,

p. 7, obs. R. Fievet.

11. CJUE 4 mai 2017, aff. C-274/15, JA 2017, n° 560, p. 15, obs. R. Fievet.

12. L. n° 2020-1721, préc., art. 162, réd. CGI, art. 256 C.

13. Dir. n° 2006/112/CE, préc.

■ Pour tenir compte de cette jurisprudence, le législateur modifie le périmètre du régime des GAP à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

■ Corrélativement, la loi de finances pour 2021 transpose les dispositions de l'article 11 de la directive TVA relatives au groupe TVA.

TVA, à constituer un seul assujetti. Dans le cadre du groupe TVA, les livraisons de biens ou les prestations de services réalisées entre les membres sont placées hors du champ d'application de cette taxe.

**Sur le plan financier.** La condition du « lien étroit » est satisfaite lorsqu'un assujetti ou une personne morale non assujettie défient :

■ soit plus de 50 % du capital d'un autre assujetti directement ou indirectement par l'intermédiaire d'autres assujettis ou personnes morales non assujetties ;

■ soit plus de 50 % des droits de vote d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie dans les mêmes conditions.

Sont réputées répondre de droit à ce critère certaines associations relevant de groupes paritaires de protection sociale prévues par l'article 256 C, II, 1, d) du CGI.

**Sur le plan économique.** Sont considérés comme liés entre eux les assujettis exerçant :

■ soit une activité principale de même nature ;

■ soit des activités interdépendantes, complémentaires ou poursuivant un objectif économique commun ;

■ soit une activité réalisée en totalité ou en partie au bénéfice des autres membres.

**Sur le plan de l'organisation.** Sont considérés comme liés entre eux les assujettis qui :

■ soit sont en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune ;

■ soit organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation.

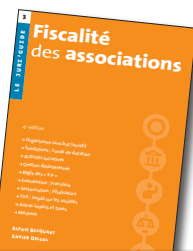
Ces trois conditions sont cumulatives et doivent être respectées lors de l'exercice de l'option pour le régime du groupe TVA et de manière continue, pendant toute la période couverte par l'option<sup>14</sup>.

Le critère relatif au lien financier rend difficile la création des groupes TVA entre des OSBL de nature non capitalistique. En pratique, cette option semble réservée aux hypothèses suivantes :

■ lorsqu'un OSBL détient plus de 50 % des droits de vote, voire un droit de veto au sein d'un autre OSBL ;

## → POUR ALLER PLUS LOIN

A. Becquart, X. Delsol, *Fiscalité des associations*, 4<sup>e</sup> éd., Juris Éditions – Dalloz, coll. « Le Juri'Guide », mai 2021.



■ lorsqu'un OSBL est associé majoritaire au sein d'une filiale commerciale.

En cas d'option pour ce dispositif, les prestations internes fournies par un membre du groupe au profit d'un autre membre seront hors du champ de la TVA, à l'instar du régime actuellement réservé aux prestations internes réalisées entre les établissements dépourvus de personnalité juridique, gérés par une même entité gestionnaire.

### Groupe TVA : constitution et fonctionnement

La création du groupe TVA s'effectue sur option formulée par son représentant auprès du service des impôts dont celui-ci dépend. Elle ne peut être exercée qu'avec l'accord de chacun des membres de l'assujetti unique. L'option doit être formulée au plus tard le 31 octobre de l'année qui précède son application et prend effet au 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle elle a été exprimée.

En pratique, le groupe constitué sera identifié par un unique numéro individuel d'identification à la TVA, sans préjudice du numéro d'identification attribué à ses membres. Le numéro du groupe devra être mentionné sur toutes les factures émises par un membre au profit des tiers puisque les livraisons seront réputées avoir été effectuées par l'assujetti unique et non par le membre individuel.

À la différence du régime des GAP, dont les membres demeurent des assujettis au regard de la TVA, les adhérents à un groupe TVA perdent leur qualité d'assujetti au sens de l'article 256 A du CGI et constituent un secteur d'activité au sein de l'assujetti unique.

Cette option couvre obligatoirement une période de trois années consécutives. À l'issue de cette période obligatoire, il peut être mis fin au groupe constitué sur dénonciation formulée par le représentant de l'assujetti unique, tout membre pouvant également décider, avec l'accord du représentant, de se retirer du groupe à titre individuel.

L'existence de l'assujetti unique aux fins d'application des règles de TVA est sans incidence sur les autres impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature dont sont redevables, ou non, ses membres. ■

14. Comm. CE, COM(2009) 325 final du 2 juill. 2009.