



Refacturation de services ou de livraisons de biens au sein d'un groupement (Août 2017)

Ces dernières années les politiques publiques ont encouragé les groupements d'associations afin de favoriser une mutualisation de certains de leurs services. Ceci permet un partage de l'investissement et des charges et donc une baisse des coûts mais posent actuellement des questions concernant la refacturation de ces services mutualisés, notamment en matière de TVA, même lorsque ceux-ci services sont rendus à prix coûtant.

Une exonération de TVA est possible mais dans des conditions qui se sont durcies ces derniers mois si bien qu'il convient d'examiner dans quelles conditions les refacturations de services à prix coûtant sont encore susceptibles de bénéficier d'une exonération de TVA.

Il convient d'examiner :

- **La notion même de groupement et les conditions** dans lesquelles le groupement qui rend des services à ses membres peut être exonéré de TVA,
- **L'hypothèse** dans laquelle les associations appartenant à un même groupement se rendent des services entre elles ;
- **Ou encore l'hypothèse** dans laquelle des membres rendent des services au groupement lui-même.

Rappel :

La TVA est applicable aux opérations de livraisons de biens ou de prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti.

Est considéré comme un assujetti « quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. » Aux termes de l'article 9 de la directive 2006/112/Conseil d'Etat du 28 novembre 2006 ainsi codifié à l'article 256 A du CGI :

« Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. »

L'indifférence de la qualité de la personne qui effectue ces activités économiques donne ainsi la qualité d'assujetti aux organismes à but non lucratif dès lors qu'ils proposent à la vente des biens ou des services, même à prix coûtant, sauf dans les hypothèses où ils peuvent bénéficier d'une exonération de TVA, soit à raison de leur intérêt général, soit à raison de la nature de leur activité. En toute hypothèse, les exonérations de TVA, seule imposition commune au niveau européen, sont d'interprétation stricte afin de ne pas fausser la libre concurrence.

S'agissant des services d'ordre professionnel rendus entre associations (tenue de la comptabilité, établissement des fiches de paie, contrôle de gestion, fonction ressources humaines, système informatique, mise à disposition de personnel, etc.) une exonération de TVA est possible, sur le fondement de la doctrine fiscale relative aux associations, ou à défaut, principalement sur le fondement de l'article 261B du code général des impôts.

Exonération des services rendus par les fédérations à leurs membres

L'administration fiscale établit une présomption de lucrativité à l'encontre des associations qui rendent des services à des entreprises afin de favoriser leur activité et leur développement économique. Ces associations sont assujetties aux impôts commerciaux, même si elles ne recherchent pas, pour elles-mêmes, le profit (*BOFIP-Impôts, BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10 du 6 avr. 2016, § 330*).

Toutefois, l'administration admet, par tolérance, que les services qu'une union ou une fédération d'associations rend à ses membres ne subissent pas cette présomption.

«Les activités suivantes doivent être analysées au regard des règles exposées au Titre 1 (critères d'appréciation de la non-lucrativité à travers [la règle des « 4P »](#) : produit proposé, public visé, prix pratiqués, absence de publicité) :

- **les activités relevant d'un rôle fédératif** (unions, fédérations) ;
- **les activités relevant de la défense collective des intérêts moraux ou matériels des membres** autres que des professionnels ;
- **les services rendus aux membres pour les besoins de leur activité non lucrative.** »

Ces activités peuvent être exonérées alors de TVA, d'impôt sur les sociétés et de contribution économique territoriale. Néanmoins, l'application de la règle des « 4P » restreint considérablement la portée de cette exonération, dès lors que les services proposés sont concurrentiels (par exemple, tenue de la comptabilité, établissement des feuilles de paie...).

Exonération en vertu de l'article 261 B du CGI

Ce cadre d'exonération valant pour la TVA uniquement n'est pas réservé aux associations.

Par dérogation au principe selon lequel les opérations effectuées même à prix coûtant sont soumises à la TVA, l'article 261 B du CGI prévoit :

« 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. »

Organismes susceptibles de bénéficier de l'exonération

Selon la doctrine fiscale, il peut s'agir de groupements légalement constitués comme les groupements d'intérêt économique (GIE), les groupements de coopération sanitaire, sociaux ou médicaux sociaux, les groupements d'intérêt public, sociétés de moyens, etc.

Parmi les groupements concernés, la doctrine cite spécifiquement:

« Certaines associations à but non lucratif telles que les groupements professionnels, les syndicats patronaux ou ouvriers qui remplissent les conditions requises ».

La notion d'association professionnelle renvoie au fait que les services proposés doivent contribuer à l'activité professionnelle des membres et non à une forme juridique particulière.

Il peut même s'agir de groupements de fait, c'est-à-dire de groupements sans personnalité juridique.

Toutefois cette dernière notion est plus particulièrement sujette à discussion. En effet, la relation existant entre le groupement et ses membres doit présenter une certaine permanence, ce qui exclut les prestations de service ponctuelles et la notion d'adhésion doit pouvoir être caractérisée. En effet, pour le Conseil d'État, « un groupement réunit nécessairement au moins deux personnes physiques ou morales exonérées ou non assujetties qui en sont adhérentes et utilisent en commun des moyens humains et matériels » (*CE 10 juill. 2012, n° 345595*). Il faut démontrer que le groupement réunit effectivement des membres autour d'objectifs et de moyens communs, présentant une certaine permanence et matérialisés par une convention écrite (Comité fiscal de la Mission d'organisation administrative, réunion du 29 mars 2000).

Membres du groupement susceptibles de bénéficier de l'exonération

Les membres du groupement, personnes physiques ou morales, doivent exercer une activité exonérée ou pour laquelle ils ne sont pas assujettis à la TVA. Tel est le cas notamment des associations dont la gestion est désintéressée, exonérées de TVA sur le fondement notamment de l'article 261-7-1° du CGI.

Lorsque le membre est redevable de la TVA pour certaines de ses opérations, cela ne l'exclut pas du bénéfice de l'exonération au titre de l'article 261B du CGI si la part des recettes du membre assujetties à la TVA ne dépasse pas 20% de son chiffre d'affaire total et s'il sectorise ses activités assujetties. L'exonération des services rendus par le groupement est alors applicable aux opérations effectuées pour le secteur d'activité distinct exonéré de l'organisme adhérent. Corrélativement, les prestations relatives au secteur d'activité taxable devront être soumises à la TVA.

Si ce pourcentage est dépassé, le membre concerné doit quitter le groupement si celui-ci veut continuer à se prévaloir de l'exonération.

L'exonération prévue à l'article 261 B avait été étendue par tolérance administrative aux opérations de mise à disposition effectuées :

- soit au profit de personnes morales de droit public ou d'organismes sans but lucratif bénéficiant eux-mêmes de l'exonération de TVA, même s'ils ne sont pas membres de l'organisme qui facture la prestation ;
- soit en vertu d'une obligation légale ou réglementaire. Étaient ainsi susceptibles de bénéficier de l'exonération de TVA les mises à disposition consenties, par exemple, par les entreprises à leurs comités d'entreprise, aux comités interentreprises ou encore entre associations d'intérêt général, dans un but de coopération, au-delà de l'appartenance formelle à un groupement (*Instr. BODGI 3 A-4-82 du 15 févr. 1982*).

Cette tolérance est supprimée depuis le 1er janvier 2016 (*BOFiP-Impôts, BOI-TVA-CHAMP-30-10-40 du 4 nov. 2015, § 220 à 260*).

La suppression de cette tolérance administrative est également susceptible de remettre en cause l'exonération de TVA applicable services rendus par les membres au groupement lui-même, ou les services que se rendent directement entre eux les membres du groupement. Ainsi, un arrêt de la CJUE du 4 mai 2017 (C-274/15) vient de juger que les services rendus par les adhérents au groupement lui-même sont exclus du champ de cette exonération et donc soumis à la TVA. L'administration fiscale française n'a pas encore pris position sur cette jurisprudence communautaire.

Opérations susceptibles d'être exonérées

L'article prévoit que seules les prestations de service, à l'exclusion donc des livraisons de biens, peuvent faire l'objet de l'exonération ici prévue.

Les services rendus aux adhérents doivent remplir les conditions suivantes:

- Concourir directement et exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA;
- Les sommes réclamées aux adhérents doivent correspondre exactement à la part leur incombant dans les dépenses et ne pas présenter le caractère forfaitaire : il est admis que les montants soient évalués de manière « aussi équitable que possible » selon la doctrine, en fonction de critères objectifs. Il est également possible au groupement de demander des avances de trésorerie s'il procède par la suite à un apurement en fin d'année et que chacun contribue exactement à la part lui incombant.

Pour en savoir plus :

- [Le guide Fiscalité des associations](#)
- La page dédiée sur [les impôts commerciaux](#) du guide la fiscalité des associations.

Alcya Conseils associations pour le Crédit Mutuel