



Comité fiscal de la mission d'organisation administrative

- Question 1 : GIE exonération de TVA 29 mars 2000

TVA. Exonération de TVA de l'article 261 B sur les prestations de services rendues par les groupements à leurs membres. Conditions d'application. Situation des membres du groupement. Groupement membre d'un autre groupement

Le Comité fiscal de la mission d'organisation administrative, à l'occasion d'une séance en date du 29 mars 2000, a admis qu'un groupement de droit bénéficiant des dispositions de l'article 261 B du Code général des impôts soit lui-même membre d'un autre groupement (de droit ou de fait). L'administration souligne néanmoins la fragilité d'une situation liée au fait que l'exonération des services rendus par un groupement qui aurait pour membres un ou plusieurs autres groupements dépendra du respect des conditions d'application de l'article 261 B du CGI pour les prestations réalisées par les groupements membres au bénéfice de leurs propres adhérents. Il faut donc veiller au respect des conditions auxquelles est subordonnée l'exonération à tous les niveaux de la cascade.

L'article 261 B du CGI dispose 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.

La question posée au Comité fiscal de la MOA visait à confirmer qu'un GIE bénéficiant du régime institué par l'article 261 B du CGI pouvait être membre d'un autre

groupement, lui-même exonéré de TVA en vertu de l'article 261 B du CGI, autrement dit l'admission au bénéfice de l'article 261 B des «cascades» de groupements.

L'emploi du terme confirmation dans le cadre de la question posée au Comité fiscal semble d'ailleurs largement justifié, compte tenu des conditions d'application de l'article 261 B, qui devraient permettre la mise en place de ce type de structures. Il est vrai toutefois que cette possibilité n'avait jamais été envisagée par l'administration dans sa doctrine (I).

Par ailleurs, l'administration, envisageant les conséquences de la mise en place d'une «cascade» de groupements au regard de l'article 261 B du CGI, met en garde les contribuables sur l'application stricte des conditions ouvrant droit au bénéfice de cette exonération. Il en ressort que le non-respect des conditions du bénéfice de l'article 261 B au niveau d'un groupement (lui-même membre d'un autre groupement) et de ses adhérents, remettrait en cause le bénéfice du régime au niveau du groupement dont sont membres d'autres groupements, donc finalement à l'ensemble de la «cascade» (II).

I Confirmation par l'administration de l'admission au régime de l'article 261 B du CGI des «cascades» de groupements

Si l'on examine les conditions à respecter pour qu'un groupement et ses adhérents puissent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 261 B du CGI, la possibilité de la mise en place d'une «cascade» de groupements semble ouverte.

En effet, les conditions que doivent respecter les adhérents (personnes morales ou physiques) d'un groupement pour pouvoir bénéficier de l'exonération susvisée correspondent notamment à l'exercice d'une activité exonérée ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité de redevable (1). Dans le cas d'un groupement bénéficiant à son propre niveau de ce régime, cette condition semble respectée, compte tenu de l'exonération de TVA dont bénéficient les prestations de services rendues par le groupement à ses membres. En ce sens rien ne s'oppose à ce que le groupement soit lui-même membre d'un autre groupement.

Le Comité fiscal de la MOA, en précisant qu'il admet qu'un groupement de droit soit lui-même membre d'un

autre groupement de droit ou de fait, laisse penser que tel ne serait pas le cas pour un groupement de fait. Cette restriction semble ressortir de la rédaction même de l'article 261 B du CGI qui dispose que l'exonération bénéficie à des «groupements constitués de personnes physiques ou morales». Un groupement de fait n'étant ni une personne physique, ni une personne morale, seul un groupement de droit peut valablement faire partie d'un groupement de droit ou de fait.

II Fragilité d'une situation impliquant une «cascade» de groupements

L'administration mentionne toutefois la fragilité, d'un point de vue fiscal, d'une situation impliquant une «cascade» de groupements, compte tenu de la nécessité de respecter au niveau d'un groupement l'ensemble des conditions ouvrant droit au bénéfice de l'exonération, pour que ce même groupement puisse lui-même être membre d'un autre groupement. Pour plus de clarté, on peut envisager le cas d'un groupement A (que le Comité fiscal désigne sous-groupement dans ses commentaires) qui serait membre d'un groupement B.

L'exonération des services rendus par le groupement B dépendra, selon le Comité fiscal de la MOA, du respect des conditions d'application de l'article 261 B du CGI au niveau du groupement A, et de ses propres adhérents. En effet, dans le cas contraire, le groupement A ne pourrait plus bénéficier de l'exonération de l'article 261 B du CGI et, dès lors, n'étant plus exonéré de TVA (si l'on suppose que les prestations de services rendues par le groupement A sont normalement soumises à la TVA), il ne remplirait plus l'une des conditions pour être membre du groupement B.

Dans le même esprit, le Comité fiscal de la MOA se réfère à la situation d'un groupement A qui réaliserait des opérations taxables pour plus de 20 % de son chiffre d'affaires. En effet, l'administration admet que les adhérents d'un groupement puissent être redevables de la TVA pour certaines de leurs opérations, à titre obligatoire ou sur option. Toutefois, pour chacun des membres, le pourcentage des recettes donnant lieu au paiement de la taxe par rapport aux recettes totales doit traduire le caractère nettement prépondérant des opérations qui échappent à l'imposition (ce pourcentage doit être inférieur à 20 %) (2). Dans notre exemple, le groupement A membre d'un autre groupement B est tenu de respecter ce seuil de tolérance.

Par conséquent, l'administration souligne valablement le risque attaché à une situation où le non-respect des conditions d'application de l'article 261 B du CGI à un premier niveau (groupement A et ses adhérents), remet en cause l'application de l'article 261 B au niveau inférieur (groupement A membre du groupement B).

Pour autant, on doit noter que la remise en cause du bénéfice de l'article 261 B au niveau inférieur (c'est-à-dire au niveau du groupement B), par le non-respect des conditions d'application de la part d'un autre membre du groupement B par exemple, ne devrait pas remettre en cause le bénéfice du régime au premier niveau (groupement A et ses adhérents).

(1) Inst. 15 février 1979, p. 33-34 et D. Adm. 3 A-315, n° 4, 20 octobre 1999.

(2) Inst. 15 février 1979, p. 34 et D. Adm. 3 A-315, n° 5, 20 octobre 1999.