RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-30-10-40-20151104
Date de publication : 04/11/2015
Date de fin de publication : 10/02/2021

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations exonérées en régime intérieur - Services rendus à leurs membres par certains groupements

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Champ d'application et territorialité
Titre 3 : Exonérations
Chapitre 1 : Opérations exonérées en régime intérieur
Section 4 : Services rendus à leurs membres par certains groupements

Sommaire :

I. Organismes susceptibles de bénéficier de l'exonération
A. La notion de groupement
B. Situation des membres du groupement au regard de la TVA
1. Principes
2. Cas particuliers
a. Groupements dont un membre change de situation au regard de la TVA
b. Cas des groupements faisant l'objet d'une restructuration
c. Associations sans but lucratif
II. Opérations susceptibles d'être exonérées
A. Qualité du client
B. Utilisation du service
1. Utilisation directe
2. Utilisation exclusive
C. Mode de rémunération retenu
1. Principe
2. Modalités
3. Conséquences
III. Le cas particulier de la mise à disposition, à prix coûtant, de personnels ou de biens effectuée au profit de certains organismes
A. Mise à disposition facturée à un prix n'excédant pas le montant exact des frais engagés
B. Mise à disposition effectuée pour des motifs d'intérêt public ou social

1

Par dérogation au principe exposé au BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10 selon lequel la TVA est applicable aux opérations effectuées même à « prix coûtant », l'article 261 B du code général des impôts (CGI) exonère de la taxe, sous certaines conditions, les services rendus à leurs membres par certains groupements. L'exonération prévue à l'article 261 B du CGI ne vise que les prestations de services à l'exclusion, par conséquent, des livraisons de biens qui doivent être soumises à la TVA, qu'elles soient effectuées auprès de membres de la société ou non.

De même, les services rendus à des personnes étrangères au groupement sont soumis à la taxe dans les conditions de droit commun.

I. Organismes susceptibles de bénéficier de l'exonération

10

L'article 261 B du CGI concerne les groupements 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.

A. La notion de groupement

20

Il n'est pas exigé que le groupement soit légalement constitué, de sorte que la notion de groupement recouvre aussi bien des entités dotées de la personnalité juridique que de simples groupements de fait.

Parmi les groupements susceptibles de bénéficier de l'exonération, on peut citer :

- les groupements d'intérêt économique ;

- les sociétés de moyens ;

- les sociétés en participation ;

- les groupements de fait constitués entre entreprises ;

- certaines associations sans but lucratif telles que les groupements professionnels, les syndicats patronaux ou ouvriers qui remplissent les conditions requises pour l'application de l'article 261 B du CGI (cf. I-B-2-b § 90).

30

RES N° 2007/11 (TVA) du 20/03/2007 : Services rendus à leurs membres par des groupements transfrontaliers

Question :

L'exonération de TVA visée à l'article 261 B du CGI est-elle applicable aux prestations de services rendues à leurs membres par des groupements de droit ou de fait transfrontaliers ?

Réponse : *Ni l'article 261 B du CGI, ni la doctrine qui le commente, ne fixent de condition particulière touchant à la nationalité du groupement ou de ses membres.*

Dès lors, les prestations en cause peuvent être exonérées de TVA sur ce fondement si les conditions suivantes sont remplies :

- elles sont, en vertu des règles de territorialité, situées en France ;

- le groupement et ses membres satisfont aux conditions posées ci-après ; il en résulte :

1) que la transposition de l'article 132-1-f de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 par les autres États membres n'est pas en soi une condition nécessaire ;

2) que les prestations taxables à l'étranger en vertu des règles de territorialité, n'ouvrent pas droit à déduction pour le groupement établi en France ;

- le bénéficiaire de l'exonération doit être en mesure de justifier qu'il remplit toutes les conditions prévues par la réglementation.

B. Situation des membres du groupement au regard de la TVA

1. Principes

40

Les personnes physiques ou morales qui constituent le groupement doivent exercer une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti à la TVA.

Il convient d'indiquer que, parmi les personnes qui peuvent en règle générale être considérées comme n'ayant pas la qualité d'assujetti ou exerçant une activité exonérée, figurent notamment :

- les personnes physiques qui n'exercent pas une activité indépendante (salariés, travailleurs à domicile, VRP, etc.) ;

- la plupart des organismes de droit public (État, régions, départements, communes, établissements publics) pour les activités de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs ;

- les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée ;

- les membres des professions médicales et paramédicales ;

- la plupart des établissements d'enseignement ;

- les établissements bancaires ou financiers et les compagnies d'assurances ;

- les entreprises qui donnent en location des terrains nus ou des immeubles non aménagés ;

- les exportateurs et les entreprises de constructions navales ou aéronautiques ;

- les compagnies de navigation maritime et certaines compagnies de navigation aérienne ;

- les entreprises qui rendent des services se situant hors du champ d'application territorial de la TVA française.

50

Certaines des personnes physiques ou morales en cause peuvent toutefois être redevables de la TVA pour certaines de leurs opérations, à titre obligatoire ou sur option, mais le fait qu'il en soit ainsi n'exclut pas a priori le groupement du bénéfice de l'exonération au titre des services qu'il leur rend, dès lors que, pour chacune d'entre elles, le pourcentage des recettes donnant lieu au paiement de la taxe par rapport aux recettes totales traduit le caractère nettement prépondérant des opérations qui échappent à l'imposition.

Cette condition sera présumée remplie si ce pourcentage est inférieur à 20 % sous réserve que les autres conditions pour bénéficier de l'exonération soient respectées.

60

RES N° 2006/43 (TCA) du 12/09/2006 : Remboursements de frais effectués par les membres de groupements

Question : *Une société réalisant un pourcentage d'activités taxables supérieur à 20 % de son chiffre d'affaires total peut-elle participer à un groupement pour bénéficier de l'exonération prévue par l'article 261 B du CGI ?*

Réponse :

Aux termes de l'article 261 B du CGI, qui transpose l'article 13 A-1-f de la sixième directive TVA du Conseil 77/388/CEE du 17 mai 1977 (devenu l'article 132-1-f de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA) sont exonérés de TVA, sous certaines conditions, les services rendus à prix coûtant par les groupements à leurs membres, personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti. Il est toutefois admis que certaines de ces personnes puissent sans perdre le bénéfice des dispositions de l'article 261 B du CGI, être redevables de la taxe pour certaines de leurs opérations, à condition que le pourcentage des recettes taxables par rapport aux recettes totales soit inférieur à 20 %.

Dès lors que l'activité imposée à la TVA d'une société présente déjà tous les caractères d'autonomie liés à l'obligation de sectorisation et que, par suite, il suffirait de filialiser ce secteur d'activité soumis à la taxe pour obtenir un résultat équivalent, il a paru possible d'admettre que cette société puisse être partie au groupement au titre du secteur d'activité distinct regroupant les opérations exonérées.

Les groupements pourront facturer en exonération de taxe, sur le fondement de l'article 261 B du CGI, les prestations fournies pour la réalisation des opérations effectuées pour le secteur d'activité distinct exonéré de la société. Corrélativement, les prestations relatives au secteur d'activité taxable devront être soumises à la TVA.

2. Cas particuliers

a. Groupements dont un membre change de situation au regard de la TVA

70

Si, au 31 décembre d'une année déterminée, il apparaît qu'un adhérent d'un groupement est redevable de la TVA sur plus de 20 % de ses recettes annuelles, le groupement devrait, en droit strict, perdre le bénéfice de l'exonération à compter du 1er janvier de la même année.

Cependant, il arrive assez fréquemment que la situation de tel ou tel adhérent d'un groupement au regard de son assujettissement à la TVA ne puisse pas être appréciée de façon précise au début ou en cours d'année. Il serait, par ailleurs, inéquitable de faire supporter aux autres adhérents du groupement les conséquences de cette incertitude.

C'est pourquoi, il n'y a pas lieu de remettre en cause l'exonération des groupements pour la première année au cours de laquelle les recettes taxables réalisées par un de leurs membres ont franchi la limite de 20 %, à la double condition :

- que le dépassement ne résulte pas d'un changement intervenu dans la nature ou les conditions d'exercice de l'activité de l'intéressé ;

- que l'adhérent en cause n'appartienne plus au groupement à compter du 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle s'est produit le dépassement.

b. Cas des groupements faisant l'objet d'une restructuration

A compter du 1er janvier 2016, les commentaires figurant au **I-B-2-b § 80 et 90** relatifs aux mises à disposition consenties entre deux sociétés dans le cadre d'une restructuration de groupe sont rapportés.

80

Ainsi qu'il a été indiqué au I-B-1 § 50, l'administration admet qu'un groupement composé de personnes physiques ou morales, dont le pourcentage de recettes donnant lieu au paiement de la taxe par rapport aux recettes totales est inférieur à 20 % peut bénéficier de l'exonération de la TVA prévue par l'article 261 B du CGI, sous réserve que les autres conditions soient respectées.

L'application de ce principe n'exclut cependant pas qu'en présence de circonstances de fait de caractère exceptionnel, l'exonération soit accordée bien que la condition des 20 % ne soit pas remplie.

Il peut arriver que, pour des motifs économiques, certaines sociétés relevant d'un même groupe voient leur statut initial remis en cause, soit par une restructuration, soit par l'évolution ou le développement des interventions du groupe.

Dans ce cas, et pour éviter que les changements intervenus portent atteinte aux droits acquis des salariés, notamment en matière de retraite, le personnel effectivement employé par une société donnée est administrativement rattaché à une autre société qui reçoit de la première le remboursement des salaires et charges sociales correspondantes concernant ce personnel.

Il convient d'admettre que les sommes versées par la société utilisatrice du personnel à la société de « rattachement » en remboursement des salaires et charges annexes relatifs à ce personnel ne

donnent pas lieu au paiement de la TVA, quelle que soit la situation des sociétés en cause au regard de cette taxe.

Cette décision est subordonnée à la double condition :

- d'une part, que le remboursement n'excède pas le montant des salaires et des charges fiscales, parafiscales ou sociales y afférentes ;

- d'autre part, que la prise en compte administrative des personnels par la société de « rattachement » réponde effectivement à des préoccupations tenant à leur statut, et, par conséquent, qu'il ne s'agisse pas en l'espèce d'une opération de mise à la disposition de personnel pure et simple.

90

Par ailleurs, les opérations consistant dans le paiement des salaires du personnel en cause moyennant remboursement exact de la part incombant à la société utilisatrice sont considérées, au sens du I de l'article 209 de l'annexe II au CGI, comme relevant d'un secteur d'activité distinct des autres activités de la société « de rattachement ». Dès lors, cette société est tenue d'acquitter la taxe sur les salaires sur le montant total de ces rémunérations. Mais en contrepartie l'exonération des remboursements correspondants n'affecte ni le coefficient de déduction propre au secteur formé par l'activité générale de la société, ni le pourcentage d'assujettissement à la taxe sur les salaires des rémunérations versées au titre de ce secteur.

Les entreprises de rattachement qui considèrent qu'elles peuvent se prévaloir de l'exonération ont tout intérêt à soumettre leur situation particulière à l'appréciation du service dont elles relèvent, afin d'éviter tout risque de contestation ultérieure au sujet de la position qu'elles ont adoptée.

c. Associations sans but lucratif

100

Dans une large majorité de cas, les organismes sans but lucratif rendent à leurs membres des services que les intéressés utilisent non pour les besoins de leur activité professionnelle, mais en tant que simples consommateurs.

Parmi ces prestations, on peut citer les services présentant un caractère ou un intérêt civique, culturel, patriotique, philosophique, politique, religieux, social, sportif, touristique, mais cette liste n'est pas limitative.

Il va de soi que les associations qui rendent de tels services ne peuvent pas revendiquer le bénéfice de l'exonération prévue par l'article 261 B du CGI. Elles peuvent, par contre, être exonérées de TVA en application des 9° du 4 et 1° du 7 de l'article 261 du CGI dans la mesure où elles remplissent toutes les conditions prévues par l'un ou l'autre de ces textes (BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10, BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-20, BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-30).

Cependant, il arrive que certains organismes sans but lucratif rendent à leurs membres des services que les intéressés utilisent pour les besoins de leur activité professionnelle. Tel peut être le cas, en particulier, pour les groupements professionnels ou les syndicats patronaux ou ouvriers.

Ces organismes ne peuvent évidemment bénéficier de l'exonération prévue par l'article 261 B du CGI que s'ils remplissent toutes les conditions requises pour son application et analysées ci-après au **II § 110 à 180**.

II. Opérations susceptibles d'être exonérées

110

L'article 261 B du CGI n'exonère de la TVA que les prestations de services à l'exclusion, par conséquent, des livraisons de biens.

Parmi les prestations de services qui sont le plus couramment susceptibles de donner lieu à la perception de simples remboursements de frais on peut citer : la mise à la disposition de personnels ou de matériels, le recrutement, la gestion et la paie du personnel, la gestion et l'entretien de locaux ou d'installations, les travaux d'informatique.

Pour pouvoir bénéficier de l'exonération, les services doivent remplir trois conditions tenant respectivement à la qualité du client, à l'utilisation qui est faite du service et au mode de rémunération.

A. Qualité du client

120

Pour l'application de l'exonération prévue par l'article 261 B du CGI, les services doivent être rendus aux adhérents du groupement.

Toutefois, l'exonération est maintenue lorsque les groupements rendent des services à des personnes qui leur sont étrangères, à condition qu'ils soumettent ces prestations à la TVA, dans les conditions de droit commun.

Mais il peut arriver qu'au cours d'une année civile, les services rendus par un groupement à ses membres soient utilisés à titre principal, et non accessoire, par des entités extérieures à cet organisme.

Dans ce cas, il y a lieu de considérer que la réalisation de cette opération ne correspond pas à l'objet pour lequel le groupement a été constitué.

Dès lors, les recettes que procure à un groupement la fourniture d'un service déterminé doivent être soumises en totalité à la TVA si les rémunérations perçues auprès de tiers atteignent ou dépassent 50 % du montant de ces recettes.

130

Ainsi s'il apparaît au 31 décembre d'une année, qu'un groupement a perçu, pour une prestation déterminée, de personnes qui n'y ont pas adhéré, des sommes atteignant ou dépassant 50 % du montant total des recettes afférentes à cette prestation, cette dernière doit être en totalité, y compris donc pour la partie facturée aux adhérents, soumise à la TVA depuis le 1er janvier de la même année. Dans un tel cas, il appartient donc au groupement de régulariser, à compter de cette date, sa situation au regard de la TVA et notamment d'acquitter la taxe sur le montant des remboursements de frais décomptés à ses adhérents.

B. Utilisation du service

140

Les services rendus par le groupement doivent concourir directement et exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA.

1. Utilisation directe

150

Les services qui ne sont pas directement nécessaires à l'exercice des activités des adhérents du groupement ne peuvent pas bénéficier de l'exonération.

Tel est le cas, en particulier, pour :

- les opérations de restauration ou d'hébergement ;

- les ventes à consommer sur place d'aliments ou de boissons ;

- la mise à la disposition de moyens, en personnel ou en matériel, destinés à la satisfaction des besoins privés des adhérents.

2. Utilisation exclusive

160

En droit strict, les services rendus par le groupement devraient n'être utilisés par l'adhérent que pour la réalisation d'opérations ne donnant pas lieu au paiement de la TVA.

L'administration estime cependant que cette condition doit être appréciée avec largeur de vue, et qu'il convient d'accorder l'exonération au titre des services qui sont essentiellement destinés à la réalisation d'opérations échappant à l'imposition.

C. Mode de rémunération retenu

1. Principe

170

Les sommes réclamées aux adhérents doivent correspondre exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes et ne pas présenter un caractère forfaitaire.

Les charges communes correspondent :

- aux charges comptables certaines dans leur principe et dans leur montant qui ont été engagées au cours de l'exercice, même si elles n'ont pas été réglées, en tout ou partie, au cours de cet exercice ;

- aux amortissements linéaires ou dégressifs régulièrement comptabilisés au titre des biens communs.

Elles ne comprennent pas, en principe, le montant des provisions faites par le groupement, dès lors que celles-ci constatent des charges seulement probables et incertaines dans leur montant. Toutefois, il a paru possible d'admettre une exception en faveur de la provision pour congés payés.

2. Modalités

180

Un groupement pourra bénéficier de l'exonération lorsque, en pratique, le montant de ses dépenses communes est ventilé :

- en imputant à chaque membre le coût exact des dépenses afférentes aux services qui lui sont rendus ; lorsque ce coût ne peut être exactement imputé, il demeure admis que son montant soit évalué, de manière aussi équitable que possible, en fonction de critères significatifs ;

- en répartissant dans la même proportion les amortissements régulièrement comptabilisés de l'année, les frais à payer, et, le cas échéant, la provision pour congés payés.

190

Il est possible au groupement de demander à ses membres des avances de trésorerie à condition de procéder à leur apurement lors de la répartition des dépenses effectives.

Cet apurement est subordonné à la présentation à chaque adhérent d'un décompte faisant apparaître :

- le montant total des avances qu'il a consenties au groupement ;

- le détail des divers frais dont le remboursement lui incombe personnellement ;

- le solde, créditeur ou débiteur, de son compte.

Si le solde de son compte est débiteur, l'adhérent est amené à effectuer un complément de versement. Si ce solde est créditeur, il est remis à la disposition de l'adhérent.

200

Après avoir procédé à l'apurement des comptes, le groupement peut, bien entendu, demander à ses adhérents de lui consentir de nouvelles avances de trésorerie. Mais les avances de trésorerie ne doivent jamais excéder d'une façon notable le montant des frais susceptibles d'être engagés entre deux apurements des comptes.

La périodicité des répartitions des frais entre les membres du groupement peut être variable, mais doit, en tout état de cause, être opérée au moins une fois par an.

3. Conséquences

210

Le bénéfice de l'exonération des remboursements de frais effectués selon les modalités ci-dessus est subordonné aux conditions ci-après :

- aucune déduction ne doit être opérée au titre des biens ou prestations de services utilisés pour la réalisation de ces opérations ;

- la taxe sur les salaires doit être acquittée sur les rémunérations versées aux personnels concourant à l'exécution des services rendus.

III. Le cas particulier de la mise à disposition, à prix coûtant, de personnels ou de biens effectuée au profit de certains organismes

A compter du 1er janvier 2016, les commentaires figurant au **III § 220 à 260** relatifs aux mises à disposition consenties pour des motifs d'intérêt public ou social sont rapportés.

220

L'exonération prévue à l'article 261 B du CGI est applicable à certaines opérations de mises à disposition de personnel ou de biens mobiliers ou immobiliers, facturées à prix coûtant, et effectuées soit au profit de personnes morales de droit public ou d'organismes sans but lucratif, soit en vertu d'une obligation légale ou réglementaire.

L'exonération s'applique si les deux conditions ci-après sont remplies.

A. Mise à disposition facturée à un prix n'excédant pas le montant exact des frais engagés

230

Le remboursement des frais doit s'opérer comme il a été indiqué aux II C-1 et 2 § 170 et 180.

En aucun cas, les remboursements facturés ne doivent inclure une quote-part forfaitaire des frais de gestion de l'entreprise qui procède à la mise à disposition.

B. Mise à disposition effectuée pour des motifs d'intérêt public ou social

240

Cette condition est satisfaite si la mise à disposition est consentie :

- soit pour les besoins de l'activité non soumise à la TVA d'une personne morale de droit public ou d'un organisme sans but lucratif bénéficiant d'une exonération en application du 9° du 4 de l'article 261 du CGI ou du 1° du 7 de l'article 261du CGI ;

- soit en vertu d'une obligation légale ou réglementaire.

À titre indicatif, sont susceptibles de bénéficier de l'exonération de la taxe les mises à disposition consenties :

- par les entreprises à leurs comités d'entreprise, aux comités inter-entreprises ou aux comités d'établissement ;

- par EDF et GDF au profit de la Caisse centrale d'activités sociales du personnel des industries électrique et gazière (CCAS), de ministères, d'établissements publics non assujettis ou d'associations exonérées ;

- par le Crédit foncier de France au profit de son comité central d'entreprise, de ses comités d'établissements ou de l'État ;

- par les chambres de commerce et d'industrie au profit de comités interprofessionnels du logement (CIL) ;

- par la SNCF au profit des administrations de l'État ;

- par les chambres de commerce et d'industrie au profit des sociétés mutualistes de leur personnel.

250

Il est précisé que, lorsqu'elles échappent au paiement de la TVA, les opérations de mise à disposition facturées à prix coûtant sont considérées, au sens du I de l'article 209 de l'annexe II au CGI, comme relevant d'un secteur distinct des autres activités de la société qui effectue les prestations.

Dès lors, le non-assujettissement à la TVA des prestations en cause n'affecte pas le coefficient de déduction propre au secteur formé par l'activité générale de l'entreprise, ni le pourcentage d'assujettissement à la taxe sur les salaires des rémunérations versées au titre de ce secteur.

Mais les entreprises ne disposent, bien entendu, d'aucun droit à déduction au titre des biens mis à disposition en exonération de taxe et doivent acquitter intégralement la taxe sur les salaires sur le montant total des rémunérations des personnels.

260

Toutefois, ces règles ne seront pas opposées pour les mises à disposition de locaux, de matériels, ou de personnel qu'une entreprise effectue à un comité d'entreprise, inter-entreprise ou un comité d'établissement. Dans ce cas, les remboursements de dépenses n'auront pas à être inscrits au coefficient de taxation de l'entreprise et demeureront, par conséquent, sans incidence sur la quotité des droits à déduction de l'entreprise qui procède aux mises à disposition, ainsi que sur le montant de la taxe sur les salaires dont elle est éventuellement redevable.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 24/06/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/126-PGP.html/identifiant=BOI-TVA-CHAMP-30-10-40-20151104