RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-50-20120912
Date de publication : 12/09/2012

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Groupements

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Champ d'application et territorialité
Titre 1 : Opérations imposables
Chapitre 1 : Opérations imposables en raison de leur nature
Section 5 : Application des principes aux activités commerciales, industrielles ou artisanales
Sous-section 5 : Groupements

Sommaire :

I. Les sociétés en participation
II. Les groupements d'intérêt économique
III. Les associations
IV. Cas particulier des centres de recherche, d'information et de documentation notariales (CRIDON)

I. Les sociétés en participation

1

Selon les dispositions de l'article 1871 du code civil, la société en participation se définit comme une société dont les associés sont convenus qu'elle ne sera pas immatriculée.

Le caractère essentiel de la société en participation est qu'elle doit rester ignorée des tiers. Sans doute, l'administration fiscale est généralement informée de l'existence de la participation (elle l'est nécessairement si un acte a été établi ou des lettres échangées en raison de l'obligation d'enregistrement), mais le caractère occulte de la société n'en disparaît pas pour autant.

En raison de son caractère occulte, la société en participation n'est pas revêtue des attributs de la personnalité morale ; elle est donc dépourvue de raison sociale, de siège social et d'organes de gestion apparente. Elle n'a pas, non plus, de patrimoine social. Il en résulte que les biens mis en commun demeurent la propriété de l'apporteur lorsqu'il s'agit de corps certains et déterminés et s'il s'agit d'un apport de choses fongibles et notamment d'une somme d'argent, la propriété de ces biens passe de la tête de l'apporteur à celle du gérant qui en prend possession pour les mettre en œuvre.

10

Mais elle présente les caractères essentiels d'une société. Les coparticipants doivent :

- avoir l'intention de s'associer ;

- apporter chacun une mise consistant dans l'apport d'un bien ou d'une industrie en jouissance ou en propriété ;

- participer aux bénéfices et aux pertes.

La participation aux bénéfices et aux pertes est un des éléments essentiels de la validité de la société en participation.

20

Si la plus grande liberté préside en ce domaine aux conventions des parties, trois prescriptions doivent, en tout état de cause, être respectées :

- il ne peut être valablement prévu de distribution que par prélèvement sur le bénéfice net. La convention qui garantit en toute circonstance, à l'un quelconque des associés, une rémunération de sa mise, entraîne la nullité de la société ; mais il peut être valablement stipulé que les capitaux apportés en compte courant par les participants sont productifs d'intérêts et remboursables avant tout partage de bénéfices ;

- la participation aux bénéfices entraîne nécessairement la participation aux pertes. À défaut de stipulations contraires, la part des bénéfices ou des pertes de chaque participant est proportionnelle à sa mise. Il n'est pas nécessaire que la participation de chacun aux résultats soit proportionnelle à son apport. Les participants jouissent de la plus entière latitude pour la fixation des coefficients, mais il est indispensable que ceux-ci soient précisés dans le contrat ; les portions d'intérêt ainsi déterminées pour la répartition des résultats doivent être scrupuleusement respectées ;

- les apports doivent être effectués au prix de revient, sinon il ne s'agirait plus d'un apport, mais d'une opération de vente.

L'administration a été appelée à se prononcer sur une imposition complémentaire mise à la charge du propriétaire d'un fonds de commerce de théâtre qui, aux termes d'un contrat le liant à un entrepreneur de spectacles, a mis à la disposition de ce dernier le théâtre agencé avec le personnel et les décors nécessaires au déroulement du spectacle en assumant le paiement des frais afférents, y compris les loyers, impôts commerciaux, assurances, etc., alors que le bénéficiaire de cette cession a pris à sa charge les frais d'artistes, d'orchestre, de costumes, de publicité et, d'une manière générale, toutes les dépenses inhérentes au spectacle. Selon les conventions intervenues entre les parties, cette cession est consentie moyennant le partage, dans une proportion déterminée, des recettes journalières.

Contrairement aux prétentions des intéressés, ce partage de recettes est incompatible avec la notion de société en participation, laquelle implique l'existence d'un compte d'exploitation spécial et le partage des bénéfices ou des pertes.

Dans ces conditions, le rappel de taxe mis à la charge du propriétaire du fonds de commerce sur la fraction des recettes journalières qui lui a été attribuée en rémunération des services par lui rendus à l'entrepreneur de spectacles n'a pu qu'être maintenu.

30

La participation peut être gérée par tous les participants, mais le plus souvent elle est gérée par un seul d'entre eux, désigné par les statuts. Le gérant est alors seul connu des tiers et traite avec eux en son nom personnel.

Les participants et le gérant en particulier doivent opérer dans les conditions prévues au contrat. Ils sont notamment tenus de rendre compte aux coparticipants de leurs opérations dans la participation ; le défaut de compte rendu ou la reddition de comptes inexacte constituent des motifs indiscutables de rejet de la participation. Pour le gérant, la reddition de compte résulte de la tenue du compte de la participation qui permet la répartition des résultats.

Au regard de la TVA, les opérations réalisées par les participants entre eux ne sont pas imposables, à condition que ces opérations soient effectuées dans le cadre même du contrat de société et qu'elles soient conformes aux conventions intervenues entre les parties. Il en est ainsi lorsqu'un participant fournit des marchandises ou rend des services à la participation, sous réserve que ces marchandises ou services soient remboursés au prix de revient réel. A défaut, en effet, le participant devrait être considéré comme ayant réalisé une opération en dehors du cadre de la participation et cette opération serait imposable.

> De même, l'associé qui met son matériel à la disposition de la société en participation moyennant le versement d'une certaine somme est normalement assujetti à la TVA, à moins qu'il ne soit en mesure d'apporter la preuve que les sommes reçues ont le caractère d'un simple remboursement (réponse à M. Halbout, député, JO, débats AN du 22 janvier 1966, p. 103).

La société est normalement soumise à la TVA au titre de ses opérations avec des tiers. C'est, en principe le gérant, qui est redevable de cet impôt.

40

Ne constituent pas une société en participation mais un sous-traité :

> *- l'accord suivant lequel une société titulaire d'un marché de travaux confie l'exécution d'une partie de ces travaux à un entrepreneur. Dès lors que le contrat intervenu prévoit, non la mise en commun des bénéfices ou des pertes, mais l'attribution à chaque contractant du prix brut des travaux effectués, il s'ensuit que la société qui a traité avec le maître de l'ouvrage est redevable de l'impôt sur le chiffre d'affaires à raison du prix total qu'elle a encaissé (CE, 21 avril 1947, Société d'électricité Haut-Morvan) ;*
>
> *- la convention suivant laquelle un concessionnaire de service public de transports confie l'exécution du service à une ou plusieurs entreprises, dès lors que la mise en commun des bénéfices ou des pertes en vue de leur répartition ultérieure n'a pas été prévue, l'entreprise exploitante, qui a droit à une part forfaitaire des recettes globales sans rapport direct avec ses dépenses d'exploitation, conservant à sa charge la totalité de ces dépenses et assurant à ses risques et périls les transports dont l'exécution lui a été ainsi sous-traitée.*
>
> *Il s'ensuit que ce sous-traitant est redevable de la taxe à la production sur les sommes reçues du concessionnaire, nonobstant la circonstance que celui-ci aurait acquitté l'impôt sur les recettes globales du service public dont il est titulaire (CE, 30 avril 1951, n° 92375, Compagnie pyrénéenne de transports et n° 786, société Transports palois réunis) ;*
>
> *- la convention conclue entre deux parties qui ne prévoit pas de reddition de comptes et laisse la charge des risques à l'une d'entre elles seulement (CE, 1er mars 1953, Janvier Audier et Cie) ;*
>
> *- le contrat qui n'aboutit pas à la mise en commun des profits et des pertes résultant de l'ensemble des opérations mais laisse à chacune des parties le soin d'assurer l'équilibre financier de ses propres opérations et ne prévoit aucun partage des bénéfices qui en résultent (CE, 21 septembre 1955, G) ;*

- l'accord conclu entre deux sociétés et qui ne prévoit ni obligation mutuelle de rendre compte, ni participation aux bénéfices et aux pertes, ni aucune mise en commun des moyens de travail (CE, 11 octobre 1961, n° 27840, Établissements Saturnin ; 18 mars 1963, n° 34869, Société commerciale et immobilière de Normandie) ;

- l'accord conclu entre plusieurs sociétés et qui offre à chacune d'elles la possibilité de réaliser en propre des bénéfices ou de subir des pertes indépendamment des résultats du groupe (CE, 3 juillet 1964, n° 43177, société Fabriques réunies de lampes électriques) ;

- l'accord conclu entre deux sociétés qui ne peut être regardé comme réalisant la mise en commun des résultats pour le motif que le produit brut des ventes est réparti sans rapport avec les frais généraux supportés à l'occasion de chaque affaire (CE, 15 juillet 1964, n° 59547, SOGIMATE) ;

- la convention pour la réalisation de laquelle il n'existe pas de comptabilité spéciale retraçant les opérations prétendument effectuées en vue de la réalisation d'un but commun et n'est pas stipulé un partage des bénéfices ou des pertes, chacune des entreprises assurant sous sa responsabilité la fonction qui lui est propre et assurant elle-même l'équilibre de ses recettes et des dépenses (CE, 9 mars 1966, n° 5865, société Paris Elysées Films) ;

- l'accord conclu entre deux entreprises, dont une clause prévoit qu'avant toute répartition des pertes ou des bénéfices, il serait attribué à l'une d'elles une redevance forfaitaire l'excluant ainsi des aléas de l'opération (CE, 10 mars 1963, n° 40689, sieur P) ;

- l'accord selon lequel une société reçoit, à raison des travaux effectués par elle pour le compte d'autres entreprises, des sommes calculées forfaitairement (CE, 7 juin 1961, n° 33028, société Entreprise C) ;

- la convention passée entre deux sociétés dont aucune des dispositions ne prévoit la mise en commun des profits et des pertes et qui assure à l'une des sociétés la totalité des recettes d'exploitation à concurrence du montant de ses apports et frais de toute nature (CE, 21 février 1966, n° 62123, Gallus Films).

La circonstance que le taux de la rémunération allouée à une société, en compensation de l'usage des wagons lui appartenant, a été périodiquement modifié, parfois avec effet rétroactif et suivant les résultats de l'exploitation pendant la période envisagée, n'est de nature ni à enlever aux sommes ainsi versées leur caractère de prix de location, ni à faire regarder ladite société comme participant en qualité d'associé aux aléas de l'entreprise, dès lors qu'il n'est pas établi que les bénéfices et les pertes de l'exploitation fassent l'objet d'un véritable partage entre les deux sociétés intéressées. Il en résulte que la société qui a payé la rémunération dont il s'agit n'est pas fondée à soutenir que les sommes ainsi versées ont le caractère de bénéfices distribués à un coassocié, ni par conséquent, à se prévaloir de la circonstance que ces sommes auraient déjà été frappées de la taxe entre les mains du loueur des wagons (CE, 22 juillet 1950, n° 62081, Société de transports et de manutention industriels).

En l'absence de clause prévoyant le partage des bénéfices et la participation commune aux pertes éventuelles, le fabricant qui dispose de comptoirs de vente dans un grand magasin moyennant l'abandon d'un pourcentage convenu des recettes réalisées dans lesdits comptoirs, ne peut exciper de l'existence d'une société de fait entre l'exploitant de ce magasin et lui-même.

D'où il suit que ce fabricant n'est pas fondé à se prévaloir de cette prétendue société de fait pour soutenir que l'impôt à lui réclamer ferait double emploi avec celui acquitté par le grand magasin, et qu'il est en conséquence redevable de l'impôt du chiffre d'affaires sur le montant total des ventes réalisées par lui ou pour son compte (CE, 7 juin 1948, n° 74002, G).

La qualité d'associé en participation doit être refusée à deux négociants qui, bien que liés par un contrat de participation, n'en ont pas respecté les principales clauses. Il en est ainsi spécialement lorsque l'un des deux contractants n'a ni tenu la comptabilité spéciale prévue par l'acte, ni rendu compte de ses opérations et que l'autre n'a jamais fourni l'indication de ses prix d'achat des marchandises, ni exigé aucune justification des prix de vente réellement consentis aux clients. D'où il suit que le premier n'est pas fondé à se prévaloir de la prétendue participation pour soutenir que l'impôt à lui réclamer ferait double emploi avec celui acquitté par le second (CE, 5 novembre 1951, n° 52956, O).

Ne saurait être regardée comme ayant agi en qualité de membre d'une société en participation la société qui, pour l'exécution de travaux immobiliers, a reçu du maître de l'œuvre des sommes dont elle n'établit pas qu'elles avaient le caractère d'un simple remboursement de frais, alors surtout que ces sommes ont été calculées forfaitairement ; qu'aucun règlement définitif n'est intervenu et qu'au surplus les autres sociétés participantes ont, chaque année, inscrit à leur compte de « profits et pertes » et soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, non leur quote-part dans les bénéfices de la participation alléguée, mais la différence entre leurs recettes et leurs dépenses propres de l'exercice. Dans ces conditions, les sommes reçues par la société en question représentaient le véritable prix des travaux par elle exécutés et dès lors, c'est à juste titre, que ces sommes ont été soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires (CE, 20 juillet 1951, n° 85884, Société Fraisse et Delafontaine ; n° 85319, Société Entreprises Campenon-Bernard).

50

La qualification de société en participation a été reconnue :

- à un contrat dont une clause exclut expressément de la répartition certains frais généraux, les provisions pour risques, en cours et les réserves réglementaires incombant à l'un des participants (CE, 11 janvier 1967, n° 67625, société La Foncière) ;

- à des contrats conclus entre sociétés mères et filiales et qui associent explicitement les intéressées aux bénéfices et aux pertes (CE, 26 octobre 1966, n° 63536, société Henri Devred) ;

- au groupement dont les statuts prévoient la répartition finale des gains et des pertes en précisant que les participants se répartiraient leurs parts entre eux comme ils l'entendent (CE, 25 octobre 1963, n° 50190, Société nantaise des établissements Chatel-Dollfus).

Les opérations faites entre les coparticipants échappent à la TVA. Par contre, doivent être imposées, les affaires traitées par la participation soit avec des tiers, soit en dehors du contrat de participation, avec les participants ou encore les rétributions acquises aux participants en tout état de cause et indépendamment des résultats de la participation.

60

Il est précisé qu'en vertu de l'article 261 B du code général des impôts (CGI), certains remboursements de frais perçus par les sociétés en participation constituées entre personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti bénéficient, sous certaines conditions, de l'exonération de la TVA. Cette question fait l'objet de développements ci-après au BOI-TVA-CHAMP-30-10-40.

II. Les groupements d'intérêt économique

70

Le groupement d'intérêt économique institué par les articles L251-1 et suivants du code de commerce est un cadre juridique destiné à faciliter l'adaptation de l'économie française aux dimensions nouvelles d'un marché élargi et unifié.

Doté de la personnalité morale et de la pleine capacité juridique, il est ouvert à tous ceux qui désirent, sans aliéner leur individualité ou leur autonomie, mettre en commun certaines de leurs activités.

Lorsqu'ils effectuent des opérations qui relèvent d'une activité économique ou qui sont soumises à la TVA par détermination expresse de la loi, les groupements d'intérêt économique entrent de plein droit dans le champ d'application de cette taxe. Ils sont soumis aux conditions de droit commun dès lors qu'il n'est prévu aucune mesure spéciale à cet égard dans le code de commerce.

80

En ce qui concerne les groupements d'intérêt économique constitués entre des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la TVA ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, l'article 261B du CGI prévoit l'exonération, sous certaines conditions, de ladite taxe sur certains remboursements de frais. Cette exonération fait l'objet de commentaires ci-après (cf. BOI-TVA-CHAMP-30-10-40).

III. Les associations

90

Il découle des dispositions combinées des articles 256 du CGI et 256 A du CGI que les associations, qu'elles soient fondées ou non sous le régime de la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association, sont soumises à la TVA dès l'instant où elles réalisent des opérations relevant d'une activité économique effectuée à titre onéreux.

100

Toutefois, certaines opérations effectuées par des organismes et œuvres sans but lucratif, fondations ou groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés (CGI, art. 261, 4-9° et 7-1° et 3°) sont expressément exonérées de la TVA (cf. ci-après BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10, BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-20 à BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-30).

IV. Cas particulier des centres de recherche, d'information et de documentation notariales (CRIDON)

110

L'activité des centres de recherche, d'information et de documentation notariales (CRIDON) consiste à rendre aux notaires, pour les besoins de leur profession, des services, notamment d'ordre juridique

et fiscal, rémunérés par des cotisations proportionnelles aux produits de leurs études. Elle présente un caractère lucratif.

Exceptionnellement constitués sous forme de groupement d'intérêt économique, les CRIDON sont le plus souvent des services communs des chambres départementales des notaires, dépourvus de personnalité juridique.

Qu'ils soient dotés d'une personnalité distincte ou non des chambres départementales des notaires, les CRIDON sont obligatoirement redevables de la TVA sur les sommes perçues en contrepartie des services rendus aux notaires.

120

L'assujettissement à la TVA les autorise à déduire, dans les conditions de droit commun, la TVA afférente aux dépenses de fonctionnement et d'investissement effectuées pour les besoins de la réalisation de leurs activités.

À cet effet, lorsque le CRIDON est dépourvu de la personnalité juridique, son activité constitue un secteur distinct des activités propres des chambres.

Les opérations réalisées sont regroupées sur une déclaration unique déposée au nom du CRIDON.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 03/11/2026