

Analyse juridique du rescrit fiscal du 10 février 2021 du point de vue des Groupements d'Employeurs

Le courrier adressé au CRGE en date du 27 janvier 2021 par Bruno Le Maire admet qu'un GE peut facturer ses adhérents en fonction de leur particularisme du point de vue de la TVA. Il s'agit là d'une véritable avancée en faveur des Groupements d'Employeurs dits « mixtes ».

Des zones d'ombres demeuraient toutefois dans la rédaction de ce courrier.

C'est pourquoi nous avons depuis interrogé M. Pierre Fadeuilhe, Avocat à la Cour et Maître de Conférences à l'Université de Toulouse, spécialiste des questions juridiques en lien avec le dispositif Groupement d'Employeurs, afin qu'il nous éclaire sur la portée du rescrit fiscal du 10 février 2021 pour les Groupements d'Employeurs.

CRGE : Pourriez-vous en quelques mots nous indiquer les apports du [rescrit fiscal en date du 10 février 2021 que l'administration fiscale a publié sur son site](#), confirmant par là-même la teneur de la lettre reçue par le CRGE quelques jours avant, de la part de Bruno le Maire, alors Ministre de l'économie, des finances et de la relance ?

Pierre Fadeuilhe : Jusqu'à présent, il était admis que seule une entreprise qui réalise un chiffre d'affaires taxable sur la valeur ajoutée inférieur à 20% de son chiffre d'affaires total annuel pouvait cohabiter, dans un Groupement d'Employeurs non assujéti à la TVA, avec des entreprises non soumises ou exonérées de TVA. Si l'entreprise dépassait le seuil, le Groupement d'Employeurs était « contaminé » sur un plan fiscal, à savoir qu'il devait soumettre toutes ses prestations à la TVA.

Aujourd'hui, **il est admis, pour la première fois de façon aussi claire, que la présence d'adhérents soumis à la TVA ne contamine pas le Groupement d'Employeurs composé majoritairement d'adhérents non soumis à la TVA.**

CRGE : Qu'est-ce qui peut expliquer cet assouplissement de la position de l'administration fiscale ?

Pierre Fadeuilhe : Les Groupements d'Employeurs profitent d'une évolution jurisprudentielle de la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE), notamment d'un arrêt du 4 mai 2017. Dans cette décision, la CJUE a condamné le Luxembourg, pour avoir refusé l'exonération de TVA à l'adhérent d'un Groupement qui exerçait à la fois des activités assujétiées à TVA et des activités non assujétiées à TVA, pour les services rendus par le Groupement, au motif que la part des activités lucratives au sein de cet adhérent dépassaient les 30% admis par la loi luxembourgeoise pour caractériser le caractère non prépondérant des activités lucratives. L'administration fiscale se réfère expressément à cette décision de justice et en tire les conséquences.

CRGE : Quelle sont les conséquences pratiques de cette évolution pour les Groupements d'Employeurs ?

Pierre Fadeuilhe : Désormais, peuvent coexister au sein d'un même Groupement d'Employeurs, des adhérents qui relèvent d'un régime TVA différent, sans qu'il y ait d'incidence sur la facturation. Ainsi, **les prestations que le Groupement d'Employeurs rend au profit de ses adhérents non soumis à la TVA restent exonérées de TVA alors même que le Groupement d'Employeurs est également composé d'adhérents redevables de la TVA.** Il appartient au Groupement d'Employeurs de mettre en place une comptabilité analytique qui distingue ces deux types de prestations.

CRGE : Quels sont précisément les Groupements d'Employeurs concernés ?

Pierre Fadeuilhe : **Tous les Groupements d'Employeurs composés en tout ou partie d'adhérents qui n'ont pas la qualité d'assujettis à la TVA (dits « hors champ » de la TVA) ou qui exercent des activités d'intérêt général, à savoir par exemple :**

- Les soins dispensés aux personnes par des professions médicales et paramédicales, par les pharmaciens, par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'ostéopathe, de chiropracteur, de psychologue ou de psychothérapeute et par les psychanalystes, ainsi que par les établissements privés d'hébergement pour personnes âgées
- La garde d'enfants
- Les activités à caractère social, éducatif, culturel ou sportif.

CRGE : Pourriez-vous nous donner un exemple concret ?

Pierre Fadeuilhe : On peut prendre l'exemple que l'administration fiscale donne elle-même : un Groupement d'Employeurs intervenant dans le secteur social et médico-social, associant des établissements soumis à la TVA (tels que des établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes à but privé lucratif) et des établissements exonérés ou non assujettis, sans que cela fasse perdre à ces derniers le bénéfice de l'exonération de la TVA pour les services qui leur sont rendus par le groupement.

CRGE : Est-ce la consécration du Groupement d'Employeurs dit « mixte » d'un point de vue de la TVA ?

Pierre Fadeuilhe : Non. Ce n'est qu'une avancée car plusieurs questions se posent encore, et non des moindres, qui appellent des précisions de la part de l'administration fiscale avant que l'on puisse qualifier cela de consécration. Rappelons que les termes de l'article 261 B du Code général des impôts n'ont pas été modifiés. Nous sommes en présence d'une nouvelle interprétation de ce texte, interprétation qui est toutefois opposable à l'administration fiscale.

CRGE : Parmi ces nécessaires clarifications, n'existe-t-il pas la question de la prépondérance des activités non taxables au sein du Groupement d'Employeurs ?

Pierre Fadeuilhe : Non. Dans un premier temps, le CRGE et moi-même avons communiqué sur le fait que cette nouvelle lecture de l'article 261 B du Code général des impôts ne s'adressait qu'aux Groupements d'Employeurs composés majoritairement d'adhérents soumis à la TVA. Dans un rescrit fiscal de décembre 2021, l'administration a étendu indiqué que cette évolution concerne tous les Groupements composés en tout ou partie d'adhérents non soumis à la TVA, quelle que soit la proportion d'adhérents soumis et non soumis à la TVA.

CRGE : D'autres zones de flou subsistent-elles dans ce texte ?

Pierre Fadeuilhe : Oui. Un autre point non négligeable à prendre en compte : la facturation, qui selon l'article 261 B du Code général des impôts, doit être effectuée à prix coûtant. Or, depuis, une mise à jour du BOFIP sur le prêt de main d'œuvre en date du 4 avril 2018, il est admis que les frais de gestion peuvent être facturés à l'entreprise utilisatrice sous réserve d'être modérés et justifiés. Particularité de ce texte : il s'adresse au prêt de main d'œuvre dit « loi Cherpion ». Il est important de pouvoir faire préciser que cette règle s'applique aux Groupements d'Employeurs « mixtes » au sens de la nouvelle interprétation de l'administration fiscale.

CRGE : Qu'en est-il de la taxe sur les salaires qui est due par les Groupements d'Employeurs qui ne sont pas soumis à la TVA ?

Pierre Fadeuilhe : Aucune précision n'a été apportée par l'administration fiscale. C'est pourquoi il faut, en l'état actuel des textes, se référer à la totalité des rémunérations du Groupement d'Employeurs et non uniquement à celles consacrées aux mises à disposition auprès d'adhérents non soumis à la TVA. Cela fait toutefois partie des questions qui se posent et pour lesquelles il va falloir que l'administration fiscale se prononce.

CRGE : A quelle date cette possibilité offerte aux Groupements d'Employeurs en matière de mixité TVA prend-elle effet ?

Pierre Fadeuilhe : L'administration fiscale n'a pas fixé de date d'application. On peut estimer que cette interprétation est d'application immédiate.

CRGE : En conclusion, s'agit-il d'une évolution positive pour les Groupements d'Employeurs ?

Pierre Fadeuilhe : Incontestablement oui. Il faut féliciter à cet égard le CRGE pour sa ténacité à faire avancer les choses. Un essai vient d'être marqué ; il faut le transformer.

Pour autant, on ne peut que conseiller à chaque Groupement d'Employeurs qui souhaite s'engager dans la voie de la « mixité fiscale » de procéder à une demande de rescrit auprès de l'administration fiscale de façon à en sécuriser la mise en œuvre. Cette démarche préalable est aussi de nature à rassurer les administrateurs du Groupement.