

La fiscalité d'un Groupement d'Employeurs

RÉSUMÉ

Par principe, un GE (qu'il soit composé d'entreprises, d'associations, de collectivités territoriales, d'exploitants agricoles ou autres), parce qu'il intervient dans le champ concurrentiel, est soumis à tous les impôts commerciaux (TVA, Impôt sur les Sociétés et Contribution Economique Territoriale).

TVA

Si un GE est composé d'au moins un adhérent soumis à TVA, il doit facturer de la TVA à tous ses adhérents. C'est le principe de la contamination fiscale. A ce principe, il y a une exception : un GE soumis à TVA peut ne pas facturer de TVA à un adhérent non soumis à TVA à condition de lui facturer la prestation de mise à disposition à prix coûtant (salaire + charges sociales + frais de déplacement uniquement). Il est préférable dans ce cas que le GE ait une comptabilité séparée.

Petite précision : sont considérés comme des adhérents non fiscalisés tous les adhérents dont le chiffre d'affaires commercial ne dépasse pas 20% du chiffre d'affaires total. Cette règle des 20% concerne les adhérents et non le GE lui-même.

Autres impôts commerciaux

Un GE, même non soumis à TVA, est, par principe, soumis à l'Impôt sur les Sociétés et à la Contribution Economique Territoriale. Il n'existe pas de dérogation en la matière.

Les GE bénéficient du taux d'imposition sur les sociétés minoré (qui est de 15%) lorsqu'ils répondent aux conditions suivantes :

- Leur chiffre d'affaires hors taxes est inférieur à 7 630 000 euros.
- Leur bénéfice est inférieur à 38 120 euros par période de douze mois, la fraction excédentaire du bénéfice étant imposée à 33,1/3%.

INTRODUCTION

En principe, les associations relevant de la loi du 1^{er} juillet 1901 ne sont pas soumises aux impôts commerciaux : Impôts sur les Sociétés, Contribution Economique Territoriale, TVA.

Elles ne sont passibles des impôts commerciaux que lorsqu'elles exercent une activité lucrative, et ce, afin d'éviter les distorsions dans la concurrence et de garantir le respect du principe d'égalité devant l'impôt.

Les critères pris en compte par l'administration fiscale pour déterminer si une association exerce une activité lucrative sont les suivants :

- La gestion de l'association est-elle désintéressée ? C'est le cas si l'activité des dirigeants est exercée à titre bénévole. Dans le cas contraire, l'association peut être imposable.
- Si la gestion est désintéressée, l'association concurrence-t-elle le secteur commercial ? Lorsque ce n'est pas le cas, l'association n'est pas imposable.
- Si la gestion est désintéressée mais si elle concurrence le secteur commercial, l'association exerce-t-elle son activité selon des modalités de gestion similaires à celles des entreprises commerciales ? Pour apprécier cela, les services fiscaux doivent étudier par ordre d'importance : le « Produit » proposé par l'association, le « Public » visé, les « Prix » qu'elle pratique et la « Publicité » qu'elle effectue (règle des « 4 P »). L'examen de ces indices permet de vérifier si l'association cherche à se placer sur le marché comme n'importe quelle autre forme d'entreprise.

Parce qu'ils permettent à leurs membres de bénéficier de meilleures conditions de fonctionnement et qu'ils leur procurent un avantage concurrentiel, les Groupements d'Employeurs exercent une activité lucrative quand bien même ils ne recherchent pas de profit pour eux-mêmes. Les Groupements d'Employeurs se situent donc dans le champ d'application des impôts commerciaux. Sauf cas particulier, ils ne bénéficient pas d'exonérations particulières en matière fiscale.

Donc, les Groupements d'Employeurs quels qu'ils soient (composés d'adhérents relevant du secteur marchand ou composés d'adhérents relevant du secteur non marchand) sont, de par leur statut juridique (associations loi 1901), considérés comme étant à but non lucratif - c'est-à-dire qu'ils ne peuvent pas redistribuer leurs résultats éventuels à leurs adhérents - , mais, de par leur objet (la mise à disposition est une activité qui concurrence le secteur commercial) et de par leur fonctionnement (ils exercent selon des modes de gestion similaires à celles des entreprises commerciales), considérés comme exerçant une activité lucrative.

1/ La TVA

En matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), le Code général des impôts n'accorde pas aux Groupements d'Employeurs les exonérations dont bénéficient les associations intermédiaires conventionnées et les associations de service aux personnes (Art. 261, 7-1° ter CGI). Les Groupements d'Employeurs sont donc redevables de la TVA dans les conditions de droit commun.

1.1 Un Groupement d'Employeurs composé uniquement d'adhérents non redevables de la TVA

L'article 261 B du Code général des impôts exonère les Groupements d'Employeurs de certaines taxes telles que la TVA.

Pour ce faire, 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.

1.1.1 Les personnes exonérées

Dans le cadre de leurs activités, certaines associations peuvent être redevables de la TVA au titre de quelques-unes de leurs opérations.

Pour autant, ces associations sont considérées comme « exonérées » - et constituent donc des adhérents non fiscalisés pour le Groupement d'Employeurs - si leur chiffre d'affaires commercial ne dépasse pas 20% de leur chiffre d'affaires total.

1.1.2 Les personnes non assujetties

Certaines structures n'ont, par principe, pas la qualité d'assujetti à la TVA :

- Les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée ;
- La plupart des organismes de droit public (Etat, Régions, Départements, Communes, Établissements publics) ;
- La plupart des établissements d'enseignements ;
- Les membres de professions médicales et paramédicales.

1.1.3 La taxe sur les salaires

La taxe sur les salaires est due par les employeurs qui ne sont pas soumis à la TVA. Elle est calculée sur les rémunérations versées au cours de l'année par application d'un barème progressif.

Voici les chiffres applicables pour 2013 :

Taux	Tranches de salaire brut pour un salarié	
	Salaire mensuel	Salaire annuel
4,25 %	Moins de 633,67 €	Moins de 7 604 €
8,50 %	De 633,67 à 1 265,42 €	De 7 604 à 15 185 €
13,60 %	De 1 265,42 à 12500 €	De 15 185 à 150 000 €
20 %	Plus de 12500 €	Plus de 150 000 €

1.2 Un Groupement d'Employeurs composé d'adhérents redevables et d'adhérents non redevables de la TVA

1.2.1 Principe

A partir du moment où un Groupement d'Employeurs est constitué d'une seule entreprise adhérente (en droit, le terme d'entreprise englobe les sociétés, les associations, et les entreprises individuelles) redevable de la TVA, l'exonération prévue à l'article 261 B du Code général des impôts ne s'applique plus : le groupement doit être assujéti à la TVA pour l'ensemble de ses prestations.

Il est donc essentiel de s'assurer du régime fiscal de la personne physique ou morale qui souhaite adhérer.

Ainsi, un Groupement d'Employeurs composé uniquement d'adhérents non soumis à la TVA n'est pas assujéti à la TVA. Mais, s'il accepte l'adhésion d'un seul adhérent assujéti à la TVA, le Groupement d'Employeurs deviendra lui-même soumis à la TVA et devra donc facturer de la TVA à l'ensemble de ses membres.

1.2.2 Dérogation

Un Groupement d'Employeurs « mixte » (c'est-à-dire composé d'adhérents soumis à TVA et d'adhérents non soumis à TVA) est donc automatiquement soumis à TVA.

Un Groupement d'Employeurs soumis à TVA peut toutefois facturer sans TVA ses mises à disposition de personnel consenties à ses membres non redevables de la TVA, sous la seule réserve de les facturer à prix coûtant. On entend par prix coûtant (l'article 40 de la loi « Cherpion » a défini de manière très précise cette notion de prix coûtant), la facturation du salaire, des charges sociales et des éventuels frais de déplacement. Cela exclut donc de manière très claire la possibilité pour le groupement de facturer - dans ce cas précis uniquement - des frais de gestion sous quelle que forme que ce soit.

Les mises à disposition consenties par le Groupement d'Employeurs à ses membres dont l'activité est soumise à la TVA sont normalement soumises à la TVA.

Il est conseillé que le Groupement d'Employeurs tienne une comptabilité séparée afin de distinguer les facturations sans TVA et les facturations avec TVA.

1.2.3 Hypothèses inapplicables pour les Groupements d'Employeurs

1.2.3.1 La sectorisation

Les associations qui ont des activités lucratives non prépondérantes peuvent, sous certaines conditions, constituer un secteur lucratif qui sera alors seul soumis à la TVA. Cette sectorisation nécessite au minimum pour être possible que, sur le plan comptable, les activités non lucratives restent prépondérantes, et qu'elles soient parfaitement dissociables des activités lucratives "sectorisées".

Cette hypothèse ne constitue pas une solution pour les Groupements d'Employeurs. En effet, si la sectorisation consiste à créer un secteur avec les activités non lucratives et un secteur avec les activités lucratives, il faut que l'on soit en présence de deux activités différentes. En matière de Groupements d'Employeurs, la seule sectorisation possible concernerait la mise à disposition de personnel d'un côté, et le conseil en matière d'emploi et de ressources humaines de l'autre. Or, ces deux activités (mise à disposition de personnel et éventuellement conseil en matière d'emploi et de ressources humaines) sont toutes les deux considérées comme lucratives.

1.2.3.2 La franchise d'impôts

Les associations qui n'ont une activité lucrative que de façon accessoire (le montant de leurs recettes est inférieur à 60 000€) bénéficient d'une franchise de TVA. Ces associations exonérées de TVA sur la base de l'article 261-7-1 du Code général des impôts sont automatiquement exonérées d'Impôts sur les Sociétés et de Contribution Economique Territoriale. Si le montant des recettes est supérieur à 60 000€, l'association est soumise à la TVA ainsi qu'aux autres impôts commerciaux sur les activités lucratives accessoires.

Comme pour l'hypothèse de la sectorisation, cette franchise d'impôts ne peut être invoquée par un Groupement d'Employeurs car elle ne s'applique qu'à une activité accessoire d'une structure par référence à une activité principale. Or, en matière de Groupement d'Employeurs, l'ensemble de son activité (mise à disposition de personnel et éventuellement conseil en matière d'emploi et de ressources humaines) est considérée comme lucrative.

1.2.3.3 La facturation de personnes non adhérentes au Groupement d'Employeurs

L'article 261 B du Code général des impôts autorise que l'exonération de TVA soit maintenue lorsqu'une structure non assujettie à la TVA rend des services à des personnes qui lui sont étrangères.

En dépit des allégations d'un ministre dans le cadre d'une réponse ministérielle en date du 23 septembre 2009 (JO Sénat du 25/06/2009 - page 1551), cette dérogation est inapplicable en matière de Groupement d'Employeurs. Ces derniers ne peuvent mettre à disposition des salariés ou rendre des services en matière d'emploi ou de ressources humaines qu'à leurs seuls adhérents.

1.3 Un Groupement d'Employeurs ayant une activité de service de remplacement

Cette forme particulière de Groupement d'Employeurs bénéficie d'une exonération pure et simple de TVA (Art. 261-7-1 CGI).

1.4 Franchise en base de TVA

La franchise en base est un dispositif qui dispense les entreprises en général et les Groupements d'Employeurs en particulier de la déclaration et du paiement de la TVA sur les prestations ou ventes qu'elles réalisent.

Ce régime fiscal s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires de l'année précédente n'a pas dépassé certains seuils. Il est de 32600 € pour les prestations de services (la mise à disposition entre dans cette catégorie).

Les entreprises qui relèvent de la franchise en base doivent facturer leurs prestations ou leurs ventes en hors taxe.

Sur chaque facture doit figurer la mention « TVA non applicable - article 293 B du CGI ». Cela implique que la TVA ne peut pas être déduite (et donc non récupérée) des achats de biens et de services effectués pour les besoins de leur activité.

2/ Les autres impôts

2.1 La Contribution Economique Territoriale

Les associations à but non lucratif, régies par la loi du 1^{er} juillet 1901, ne sont pas en principe soumises à la Contribution Economique Territoriale (CET). Mais cette règle présente quelques exceptions. Parce que les Groupements d'Employeurs exercent leur activité au profit d'entreprises (le terme d'entreprise englobe les sociétés, les associations, et les entreprises individuelles) et selon des modalités de gestion similaires à celles des entreprises commerciales, ils sont assujettis à cette taxe (Rép. Moreau : An 28-7-1986 P.2315).

Sont néanmoins exonérés de Contribution Economique Territoriale, les Groupements d'Employeurs constitués exclusivement d'exploitants individuels agricoles ou de sociétés civiles agricoles bénéficiant de l'exonération, et fonctionnant dans les conditions fixées aux articles L. 1253-1 et suivants du Code du travail (Art.1450 CGI).

La CET est composée de la Cotisation Foncière des Entreprises (CFE) et de la Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises (CVAE).

La CFE est due par les entreprises (le terme d'entreprise englobe les sociétés, les associations, et les entreprises individuelles) ou les personnes qui exercent de manière habituelle une activité professionnelle non salariée, quel que soit leur statut juridique, leur activité ou leur régime d'imposition.

Son taux est déterminé par délibération de la commune ou de l'EPCI (Etablissement Public de Coopération Intercommunale) sur le territoire duquel le redevable dispose de biens imposables.

La CVAE est due uniquement par les entreprises, ou personnes exerçant une activité professionnelle non salariée, qui réalisent plus de 500 000 € de chiffre d'affaires hors taxe, quel que soit leur statut juridique, leur activité ou leur régime d'imposition. Son montant est calculé en fonction de la valeur ajoutée produite, selon l'opération suivante : (valeur ajoutée x taux effectif d'imposition) + [(valeur ajoutée x taux effectif d'imposition) x 1 %].

Tous les GE sont donc éligibles à la Contribution Economique Territoriale. Le fait de ne pas être assujetti à la TVA n'exonère pas de Contribution Economique Territoriale.

2.2 L'Impôt sur les Sociétés

Parce qu'ils exercent une activité à caractère lucratif, les Groupements d'Employeurs sont imposables à l'Impôt sur les Sociétés.

Cette règle s'applique que le Groupement d'Employeurs soit ou non assujetti à la TVA.

Les GE bénéficient du taux d'imposition sur les sociétés minoré (15%) lorsqu'ils répondent aux conditions suivantes :

- Leur chiffre d'affaires hors taxes est inférieur à 7 630 000 euros
- Leur bénéfice est inférieur à 38 120 euros par période de douze mois, la fraction excédentaire du bénéfice étant imposée à 33,1/3%.

Lorsqu'une association se livre à une exploitation de caractère lucratif qui la rend entièrement passible de l'Impôt sur les Sociétés, tous les revenus de l'association y compris les cotisations, doivent être considérés comme des recettes professionnelles. (CE 17 décembre 2003 n° 241849, Association SET Club).

Tous les GE sont donc éligibles à l'Impôt sur les Sociétés. Le fait de ne pas être assujetti à la TVA n'exonère pas d'Impôt sur les Sociétés.

2.3 L'imposition forfaitaire annuelle

L'imposition forfaitaire annuelle est un impôt payé par les sociétés françaises soumises au régime de l'Impôt sur les Sociétés. Sa suppression est annoncée pour 2014.

Les Groupements d'Employeurs en sont exonérés (Art.223 octies CGI).