

# LES CARACTÉRISTIQUES FISCALES DU GE

L'article L. 1253-1 du Code du travail précise que le GE ne peut se livrer qu'à des opérations à but non lucratif.

« Toutefois, même si le GE est considéré comme une association à but non lucratif par le Code du travail, le droit fiscal s'attache, en effet, à la nature des prestations effectuées et non à la seule utilisation des profits qui en résultent.

C'est pourquoi l'administration fiscale, par exemple, considère que les groupements d'employeurs ayant pour objet de mettre du personnel à la disposition de leurs membres exercent une activité à caractère lucratif puisque cette opération est directement profitable à l'activité professionnelle de ceux-ci ».

*Juris association n°251, Le régime fiscal de la mise à disposition de personnel.*

Par conséquent, les GE sont en principe soumis aux impôts commerciaux bien qu'il existe un certain nombre d'exonérations.

## Le caractère non lucratif des opérations d'un GE

Afin de mettre en avant le caractère non lucratif des opérations du GE, il est primordial que les mises à disposition soient réalisées à prix « coûtant ». Dans le cadre d'un GE, l'opération de prêt de main-d'œuvre doit en effet se traduire par la réalisation d'aucun profit. La mise à disposition à titre onéreux doit correspondre à une refacturation au coût réel, dite à « l'euro/euro », du salaire toutes charges comprises. Cela signifie que la facturation devra exclusivement couvrir :

- Les salaires versés, au prorata du temps mis à disposition
- Les charges sociales afférentes (charges et taxes sur les salaires si l'activité n'est pas soumise à la TVA)
- Les frais professionnels
- Les frais de gestion (rémunération des personnels permanents, location de bureaux, assurances, achats de logiciels et matériels administratifs,...). En cela, le GE se distingue du prêt de main-d'œuvre entre deux entreprises qui ne peut intégrer de frais de gestion à la facturation.

Concernant d'éventuels «frais de gestion», le GE doit se montrer prudent et être en me-

sure de justifier chaque dépense imputée afin d'éviter tout risque de requalification en prêt de main-d'œuvre à but lucratif.

Les frais de gestion doivent pouvoir être individualisés, chiffrés de manière précise et afin de pouvoir être justifiés. Le système de calcul forfaitaire des coûts de mise à disposition et des frais de gestion est, par conséquent, à proscrire. Ce calcul doit reposer sur des clés de répartition objectives.

Il convient de séparer sur la facturation ce qui relève du coût de la mise à disposition du personnel et des éventuels frais de gestion pour plus de clarté et de lisibilité.

Comme toute association, la non-lucrativité des GE est à étudier au regard des critères de l'instruction fiscale 4H-5-06.

## Le régime fiscal des GE

### ► La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Une telle activité entre également dans le champ d'application de la TVA. La facturation sera alors soumise à TVA, sous réserve toutefois des règles d'exonération.

L'article 261 B du code général des impôts exonère :

« les services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par les personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas qualité d'assujetti, à la condition que ces services concourent directement et exclusivement à la réalisation de ces opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la taxe et que les sommes réclamées aux adhérents correspondent à la part leur incombant dans les dépenses communes, dont les frais de gestion et de structures font partie ».

Voici la réponse de l'administration fiscale en date du 30 juillet 2010 à la demande de précision des ministères en charge du Sport et de la Jeunesse :

« La doctrine administrative étend le champ de cette exonération aux mises à disposition de personnel consenties à prix coûtant à des personnes de droit public ou à des organismes sans but lucratif pour des motifs d'intérêt public ou social ».



Le régime fiscal des GE en matière de TVA peut ainsi se résumer de la façon suivante :

- Si l'un des membres du GE est soumis à la TVA, le GE serait lui-même assujéti à la TVA. Toutefois, l'exonération de la TVA reste admise quand, parmi les adhérents au GE, figurent des membres assujéti à la TVA sur 20%, au maximum, de leurs recettes.
- Les subventions publiques couvrant une partie des charges de fonctionnement du GE ne sont pas assujétiées à la TVA.

Par ailleurs, deux conditions supplémentaires peuvent venir s'ajouter :

- Le mode de facturation ne doit pas être établi forfaitairement. Ainsi, l'article 261 B du CGI prévoit une exonération pour les GE exerçant une activité qui n'est pas soumise à la TVA, quand ses opérations sont facturées à prix « coûtant ».
- Les adhésions annuelles des membres doivent représenter un montant faible.

Enfin, les collectivités territoriales et les établissements publics qui participent à un GE peuvent être exonérés de la TVA pour les personnels qui sont mis à leur disposition, même si le GE est assujéti à la TVA.

### ► La taxe sur les salaires (TS)

Si le GE est exonéré de TVA, il est alors redevable de la taxe sur les salaires. Les associations régies par la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 bénéficient cependant d'un abattement sur le montant de la taxe sur les salaires (20 262 € en 2015). En deçà de ce montant, le groupement ne paye pas la taxe sur les salaires.

Il subsiste néanmoins l'obligation d'effectuer une déclaration fiscale.

### ► L'impôt sur les sociétés (IS)

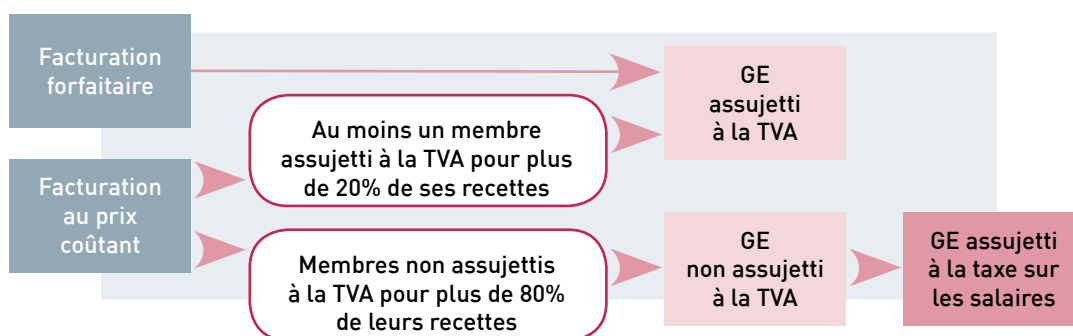
Pour son activité, le GE est soumis à l'impôt sur les sociétés (IS), dans les conditions de droit commun, sous réserve des éventuelles exonérations.

Ainsi, si le taux normal de l'IS est de 33,33%, les GE, dont le chiffre d'affaires hors taxes est inférieur à 7 630 000 €, bénéficient d'un taux réduit d'IS de 15%, sur une part de leurs bénéfices plafonnée à 38 120 € hors taxes.

De plus, les GE ont la possibilité de déduire de leurs bénéfices imposables les sommes leur permettant de faire des provisions destinées à couvrir la responsabilité solidaire des membres, dans la limite de 10 000 € au titre d'un même exercice.

Ces sommes doivent être affectées à une épargne professionnelle. Voici les modalités d'application de cette déduction :

- Cette déduction s'exerce à la condition que, à la clôture de l'exercice, le groupement ait inscrit à un compte d'affectation spéciale, ouvert auprès d'un établissement de crédit, une somme provenant des recettes de l'exercice au moins égale à la déduction.
- L'épargne doit être inscrite à l'actif du bilan. Les sommes déposées sur le compte peuvent être utilisées au cours des cinq exercices qui suivent celui de leur versement dans le cadre de la mise en œuvre de la responsabilité solidaire des membres du groupement vis-à-vis de ses dettes à l'égard des salariés et des organismes créanciers de cotisations obligatoires.
- Lorsque les sommes déposées sur le compte sont utilisées pour l'emploi précédent, la déduction correspondante est reportée au compte de résultat de l'exercice au cours duquel le retrait est intervenu.
- Lorsque les sommes déposées sur le compte ne sont pas utilisées au cours des cinq exercices qui suivent celui de leur versement, la déduction correspondante est reportée au compte de résultat du cinquième



Les différentes modalités de facturation

exercice suivant celui au titre duquel elle a été pratiquée.

- Lorsque les sommes déposées sur le compte sont utilisées à d'autres fins que définies ci-dessus au cours des cinq exercices qui suivent celui de leur dépôt, l'ensemble des déductions correspondant aux sommes figurant sur le compte au jour de cette utilisation est reportée au compte de résultat de l'exercice au cours duquel cette utilisation a été effectuée.

Dans l'hypothèse où le GE ne réalise pas d'excédent, l'impôt à payer sera nul. Le GE doit cependant effectuer une déclaration fiscale annuelle.

### ► La contribution économique territoriale (CET)

Les GE sont soumis à la contribution économique territoriale (CET) - remplaçant la taxe professionnelle -, mais bénéficient de déductions et abattements. Ils ne payent généralement pas la CET.

La CET est composée de :

- La cotisation locale d'activité (CLA) qui repose sur les valeurs foncières des entreprises ou les valeurs des locaux.
- La cotisation complémentaire (CC) basée sur la valeur ajoutée dont le taux varie suivant les chiffres d'affaires des entreprises : Le taux est progressif, allant de 0% pour les entreprises de moins de 500 000 € de chiffre d'affaires hors taxe à 1,5% pour les entreprises de plus de 50 M € de CA hors taxe.

Il subsiste néanmoins à la charge du GE d'effectuer une déclaration fiscale.

### ► La taxe d'apprentissage (TA)

Le GE est en principe assujéti à la taxe d'apprentissage (TA), il existe cependant des exonérations :

- Si aucun adhérent n'est assujéti à la TA, le GE en est exonéré.
- Si le GE est composé d'adhérents assujéti et non assujéti à la TA, le GE paie en proportion des salaires versés et soumis à la TA.

Dans tous les cas, le GE est tenu d'effectuer la déclaration de taxe d'apprentissage.

### ► L'impôt forfaitaire annuel (IFA)

Les GE sont exonérés de l'impôt forfaitaire annuel (IFA).

## Le GE et les subventions

Le GE, comme toute association, est en capacité de bénéficier de subventions. L'utilisation de ces subventions ne peut être détournée de leur objet. Dans le cas où la subvention dépasse le seuil de 23 000 €, la conclusion d'une convention en définissant l'objet est obligatoire.

Dans le cas de subventions d'aide à l'emploi ou au projet (Emploi tremplin, Emplois CNDP, Fonjep...), le GE doit se montrer prudent quant à leur déduction du coût de l'emploi lorsque le salarié est mis à disposition. En effet, cette pratique peut être assimilée à du reversement de subventions publiques, interdit par la loi du 2 mai 1938. Faute de respecter ce principe, le GE pourrait se rendre coupable de gestion de fait de fonds publics.

Toutefois, le financeur public qui verse la subvention peut faire échec à ce principe d'interdiction de reversement en indiquant expressément que la mise à disposition du salarié au profit d'une autre structure associative est possible.

**Il convient donc de se reporter au cas par cas aux termes de la convention signée avec le financeur afin de définir si la mise à disposition est possible ou non.**

## La tenue d'une comptabilité

Comme tout établissement employeur, le GE a pour obligation la tenue d'une comptabilité. Dans le cas où le GE n'a pas pour obligation d'appliquer le plan comptable associatif comme défini par l'arrêté du 8 avril 1999 portant homologation du réglément n°99-01 du 16 février 1999, il est conseillé au GE de tenir sa comptabilité suivant ce même plan comptable afin de :

- Présenter des comptes compréhensibles et vérifiables aux adhérents qui ont légalement accès à la comptabilité de leur association.
- Permettre aux dirigeants de suivre et de contrôler la gestion de l'association pour en assurer la pérennité et mener une politique de développement.
- Pouvoir présenter des comptes à toute demande des autorités ou services autorisés.

**Il est également conseillé pour le GE de fixer son exercice comptable sur l'année civile pour être en phase avec les organismes sociaux et fiscaux et faciliter la gestion du groupement.**

