

FICHE N°5

LA FISCALITE

1. Le principe : la transparence du GIP et l'imposition de ses membres (article 239 quater B du code général des impôts - CGI)

L'article 239 quater B du CGI vise les GIP constitués et fonctionnant selon les dispositions du chapitre II de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit.

Les GIP sont exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés tel que défini par le 1 de l'article 206 du CGI.

Chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des excédents correspondant à ses droits dans le groupement, et sous déduction des contributions au fonctionnement qu'il verse au GIP, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt, selon les règles prévues à l'article 238 bis K du CGI. La répartition est effectuée dans les conditions fixées par le contrat du groupement ou, à défaut, par fractions égales.

En cas de déficit fiscal, celui-ci est réparti entre les membres dans les mêmes conditions.

2. Les exceptions

2.1 Exceptions prévues par l'article 121 de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011

Le chapitre II de la loi du 17 mai 2011 n'est pas applicable, sauf à titre subsidiaire, aux GIP créés en application des dispositions suivantes :

- Les articles L146-3 et L226-6 du code de l'action sociale et des familles (pour la création d'une maison départementale des personnes handicapées, ou pour la création par l'État, les départements et les personnes morales de droit public ou privé d'un GIP pour gérer un service d'accueil téléphonique gratuit ou un observatoire de l'enfance en danger) ;
- L'article 33 de la loi n° 90-568 du 2 juillet 1990 relative à l'organisation du service public de la poste à France Télécom ;
- L'article 35 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement des outre-mer ;
- Les articles L6113-10 et L6133-1 du code de la santé publique.

Les GIP qui ne sont pas régis par le chapitre II de la loi du 17 mai 2011 sont passibles de l'impôt sur les sociétés s'ils se livrent à des opérations de caractère lucratif. Le caractère lucratif des activités est apprécié selon les critères exposés dans le bulletin officiel des finances publiques BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20-20120912. Ainsi, les GIP sont imposables à l'impôt sur les sociétés dans les mêmes conditions que les entreprises privées effectuant les mêmes opérations, indépendamment de la situation de leurs membres au regard de cet impôt.

2.2 Option pour l'impôt sur les sociétés (g du 3 de l'article 206 du CGI et 1 de l'article 239 du CGI)

Pour éviter que les membres n'aient à supporter une imposition au titre des excédents éventuellement réalisés par le groupement auquel ils appartiennent, les GIP peuvent exercer l'option prévue au g du 3 de l'article 206 du CGI et au 1 de l'article 239 du CGI.

Cette option, irrévocable, est globale et vaut pour l'ensemble des résultats du GIP.

Elle doit être notifiée au service des impôts du lieu du principal établissement du groupement, avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel le GIP souhaite être soumis pour la première fois à l'impôt sur les sociétés.

La notification doit être établie conformément à l'article 22 de l'annexe IV au CGI, en indiquant la désignation du GIP, l'adresse de son siège social, les noms, prénoms et adresse des membres, ainsi que la répartition des droits entre eux. Elle doit être signée dans les conditions prévues par les statuts ou, à défaut, par tous les membres.

Les membres conservent la faculté de déduire leur contribution effective au fonctionnement du groupement.

La taxe sur la valeur ajoutée

NB : Il est fortement conseillé à l'ordonnateur (et au comptable), dès la constitution du GIP, de prendre l'attache des services fiscaux locaux afin de connaître précisément les modalités de leur imposition.

Une ou plusieurs personnes morales de droit public peuvent, par convention approuvée par l'État, constituer soit entre elles, soit avec une ou plusieurs personnes morales de droit privé, pour une durée déterminée, un groupement d'intérêt public en vue d'exercer ensemble des activités d'intérêt général ou de mettre en commun les moyens nécessaires à l'exercice de telles activités.

1. Le GIP au regard des règles applicables en matière de TVA

Les règles applicables à ces groupements, au regard de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), sont les suivantes.

L'avis du Conseil d'État du 15 octobre 1985 précise que les GIP qui obéissent aux règles fixées par l'article 21 de la loi du 15 juillet 1982 sont des personnes morales de droit public, confirmé par la décision du Tribunal des Conflits du 14 février 2000 (TC GIP "HIS"). Cette dernière décision énonce les critères qui conduisent à retenir la qualification de personne publique :

- exercice d'activités qui ne peuvent donner lieu à partage des bénéfices,
- convention constitutive soumise à approbation par l'autorité administrative,
- personne morale de droit public et personnes privées chargées de la gestion d'un service public majoritaire dans les instances de délibération,
- présence d'un commissaire de gouvernement.

La mise en œuvre du principe de la neutralité de la TVA nécessite la prise en compte des conditions juridiques de l'intervention du GIP et de la nature économique des activités considérées.

En effet, aux termes de l'article 4 § 5 de la 6ème directive du Conseil n° 77/388 CEE du 17 mai 1977, les organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence.

Ces dispositions sont reprises à l'article 256 b du code général des impôts (CGI), lequel précise également les opérations pour lesquelles les personnes morales de droit public sont obligatoirement assujetties à la TVA.

Ainsi, les groupements ne seront pas assujettis à la taxe en application des dispositions déjà citées pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence.

La notion de concurrence s'apprécie dans un cadre large, qui peut dépasser le simple critère géographique en fonction des actions exercées par l'organisme concerné, l'étendue du marché ou de la clientèle vers laquelle son activité est orientée.

En revanche, si l'activité du GIP est reconnue concurrentielle, les opérations qu'il réalise sont situées dans le champ d'application de la taxe.

À ce titre, il faut distinguer selon que les opérations réalisées par le GIP sont ou non situées dans le champ d'application de la TVA, tel qu'il est défini par l'article 256 du CGI.

Ainsi :

- seront considérées comme étant situées hors du champ d'application de la taxe et donc non imposables à la TVA, les opérations réalisées par le groupement à titre gratuit, ainsi que les opérations financées par les contributions des membres, qu'elles soient fournies sous forme de participation financière ou en nature (mise à disposition de locaux, de matériel ou de personnels), dès lors qu'elles sont versées en fonction des perspectives générales d'action du groupement et ne constituent pas la contrepartie directe des opérations réalisées par le GIP à leur profit ;
- à défaut, les sommes versées, quelle qu'en soit la qualification par les parties au contrat, doivent être soumises à la taxe lorsqu'elles s'analysent soit comme la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de service individualisée rendue au profit de la partie versante, soit comme le complément du prix d'une telle opération imposable.

Enfin, le groupement peut être exonéré de TVA au titre des services rendus à ses membres si ses modalités de fonctionnement satisfont aux conditions posées par l'article 261 B du CGI.

À cet égard, il est notamment rappelé que pour bénéficier de l'exonération, les sommes réclamées aux membres doivent correspondre exactement à la part leur incombant dans les dépenses engagées au titre des opérations réalisées selon les termes de la convention constitutive du groupement, ce qui exclut tout mode de facturation déterminé de façon forfaitaire.

Il est précisé que, par décision du 23 novembre 1981, le ministre a admis d'étendre cette exonération à certaines opérations de mises à disposition, facturées à prix coûtant, et effectuées soit au profit de personnes morales de droit public, soit en vertu d'une obligation légale et réglementaire.

Cette mesure s'applique sous réserve que soient satisfaites les conditions précisées par le BOI-TVA-CHAMP 30-10-40.

Dans le cadre de la réalisation d'une de ses missions, un GIP, assurant une expertise à destination de différents pays, a eu recours au service d'une entreprise dont le siège est en France, pour la fourniture d'une assistance technique afin d'organiser un événement au Mali. L'ensemble des frais exposés par l'entreprise n'étant pas assujéti à TVA puisque payés au Mali, est-il possible pour l'entreprise de procéder à une refacturation au GIP avec la TVA ?

L'article 256 du code général des impôts (CGI) dispose que « Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujéti agissant en tant que tel [...] ». En matière de prestation de service, il convient d'appliquer les critères de territorialité tels que prévus par l'article 259 du CGI : « Le lieu des prestations de services est situé en France :

1° Lorsque le preneur est un assujéti agissant en tant que tel et qu'il a en France :

a) Le siège de son activité économique, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France auquel les services sont fournis ;

b) Ou un établissement stable auquel les services sont fournis ;

c) Ou, à défaut du a ou du b, son domicile ou sa résidence habituelle ;

2° Lorsque le preneur est une personne non assujéti, si le prestataire :

a) A établi en France le siège de son activité économique, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France à partir duquel les services sont fournis ;
 b) Ou dispose d'un établissement stable en France à partir duquel les services sont fournis ; c) Ou, à défaut
 c) Ou, à défaut du a ou du b, a en France son domicile ou sa résidence habituelle ».

En l'espèce le GIP, le preneur, n'est pas assujéti à la TVA, mais le prestataire de service y est assujéti, son siège social étant établi en France. Bien que les prestations de service aient été réalisées au Mali, l'opération est soumise à TVA. Le prestataire de service est tenu d'adresser au GIP une facture liquidant la TVA française. Le GIP n'étant pas assujéti à la taxe, il ne pourra pas en demander la déduction.

2. Précisions diverses

2.1 Base d'imposition

La base d'imposition des opérations taxées est constituée par toutes les sommes, biens ou services reçus par le GIP en contrepartie de ces opérations, y compris les subventions directement liées à leur prix (CGI, art. 266-1-a).

Un GIP reçoit de son bailleur une facture correspondant au reversement de la quote-part de taxe foncière. Peut-il être fait application de la TVA sur la facture ?

Les locations immobilières, qu'elles soient imposées à la TVA de plein droit (immeuble aménagé à usage professionnel) ou sur option (locaux nus à usage professionnel), sont soumises aux règles de droit commun dont relève cet impôt. L'instruction fiscale n° 3 B-2-06 BOI n° 51 du 21 mars 2006 relative aux remboursements des charges et réparations locatives perçues par les bailleurs de leurs locataires précise les règles de TVA applicables aux remboursements de charges et réparations locatives perçus par les bailleurs de leurs locataires :

« En application des dispositions du 2° du I de l'article 267 du CGI, les frais accessoires à une opération de location soumise, de plein droit ou sur option, à la TVA doivent être compris dans la base d'imposition du propriétaire. Tel est le cas des remboursements de charges ou réparations locatives perçus par le propriétaire de son locataire. (...)

II. Le propriétaire peut, sous certaines conditions, exclure de sa base d'imposition le remboursement de certaines dépenses (...)

Ne peuvent à l'inverse jamais remplir les conditions mentionnées au point précédent :

- les charges faisant l'objet d'un remboursement forfaitaire ;
- les dépenses qui ne peuvent être engagées au nom et pour le compte d'une autre personne que celle à qui elle incombe normalement (il s'agit par exemple des impôts, taxes et droits dont le bailleur est le redevable légal) ; (...)

Ainsi, les charges ou impôts incombant normalement aux bailleurs d'immeubles et répercutés sur les locataires s'analysent en des compléments de loyer qui doivent être inclus dans la base d'imposition à la TVA, en tant que contrepartie de la prestation de location. Le bailleur d'immeuble est imposé à la TVA sur les remboursements de taxe foncière versés par le locataire. Par conséquent, la TVA est facturée sur le montant du remboursement de taxe foncière mis à la charge du locataire par une clause du bail.

2.2 Exigibilité

En application de l'article 269-2-c du CGI, l'exigibilité de la TVA pour les prestations de services intervient lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur autorisation du directeur régional ou départemental des finances publiques, d'après les débits.

2.3 Droits à déduction

Conformément aux dispositions des articles 271 du CGI, 205 et 206 de l'annexe II au CGI, la déduction de la TVA grevant un bien ou un service doit être opérée à proportion de son coefficient de déduction, égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission.

Le coefficient d'assujettissement¹, doit traduire la proportion d'utilisation de chaque dépense à la réalisation des opérations situées dans le champ de la taxe. Il est égal à l'unité lorsque la dépense concourt exclusivement à la réalisation d'opérations situées dans le champ d'application de la taxe. À l'inverse, il est nul lorsque la dépense concourt exclusivement à la réalisation d'opérations situées en dehors du champ d'application de la taxe.

Lorsque la dépense est utilisée à la fois pour réaliser des opérations situées dans le champ d'application de la TVA et des opérations situées hors de son champ, le coefficient d'assujettissement doit être déterminé par l'assujetti sous sa propre responsabilité, de sorte qu'il traduise correctement l'utilisation réelle du bien ou du service concerné à la réalisation de ses opérations imposables. À titre indicatif, les critères suivants peuvent être utilisés : répartition en fonction du temps d'utilisation des principaux matériels communs, en fonction des salaires, en fonction des surfaces, etc.

Le GIP est en principe tenu de calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, conformément à l'article 206-V-1-1° de l'annexe II au CGI, il peut, par année civile et sans formalité préalable, et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble de ses biens et services concurremment utilisés pour ses opérations imposables et ses opérations non imposables, un coefficient d'assujettissement unique.

Le coefficient de taxation² est égal à l'unité lorsque la dépense en cause est exclusivement utilisée pour réaliser des opérations imposables qui toutes ouvrent droit à déduction au sens des dispositions de l'article 271 du CGI. À l'inverse, le coefficient de taxation est nul lorsque les opérations imposables auxquelles concourt la dépense sont toutes exonérées de TVA sans droit à déduction.

Lorsque la dépense concourt à des opérations imposables qui toutes n'ouvrent pas droit à déduction, son coefficient de taxation est déterminé de manière forfaitaire, dans les conditions prévues à l'article 206-III-3-1° de l'annexe II au CGI. Ce coefficient de taxation forfaitaire ne prend pas en compte les subventions non imposables. Toutefois, l'assujetti peut aussi, par année civile, retenir pour l'ensemble des biens et des services acquis un coefficient de taxation unique, calculé selon les modalités et les dispositions prévues à l'article 206-V-1-2° de l'annexe II au CGI.

Enfin, par dérogation au principe de l'affectation, un GIP peut être autorisé par l'administration à déterminer ses droits à déduction pour l'ensemble de ses dépenses (mixtes et non mixtes) en appliquant la clef de répartition calculée en fonction de la quote-part des recettes taxables par rapport à l'intégralité de ses recettes situées dans le champ et hors du champ de la TVA, y compris l'ensemble des subventions.

Le coefficient d'admission³ d'un bien ou d'un service, dépend uniquement de la réglementation en vigueur. Ce coefficient a pour objet de traduire l'existence des dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

1 BOFiP-I référencé BOI-TVA-DED-20-10-10.

2 BOFiP-I référencé BOI-TVA-DED-20-10-20.

3 BOFiP-I référencé BOI-TVA-DED-20-10-30.

Par ailleurs, les GIP exerçant plusieurs activités qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA doivent constituer des secteurs distincts d'activité, pour l'application du droit à déduction (CGI, article 209 annexe II au CGI).

Pour déterminer s'il y a pluralité d'activités, la jurisprudence du Conseil d'État retient généralement un ensemble de critères tenant à la fois à la nature économique de chaque activité et, surtout, à l'utilisation de moyens différents (immobilisations et personnels distincts), ainsi qu'à la tenue d'une comptabilité séparée, (BOFiP-I référencé BOI-TVA-DED-20-20).

Sous réserve que ces critères soient respectés, les GIP sont tenus de constituer des secteurs distincts d'activité et devront ainsi calculer leurs droits à déduction par secteur. Dans le cas où des secteurs distincts n'ont pas pu être constitués et que des biens sont utilisés à la fois aux besoins d'activités taxables et non taxables les règles de déduction exposées ci-dessus s'appliquent.

2.4 Régimes d'imposition

Il n'existe pas de régime d'imposition spécifique aux GIP, auxquels il convient d'appliquer les principes généraux de détermination des régimes d'imposition (BOI-TVA-DECLA-40-10 concernant la franchise en base de TVA et BOI-TVA-DECLA-20-20-30 concernant le régime simplifié d'imposition).

Les taxes et participations assises sur les salaires

1. La taxe sur les salaires

En application du 1 de l'article 231 du CGI, les GIP qui ne sont pas assujettis à la TVA ou qui ne l'ont pas été sur 90% au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des sommes imposables sont redevables de la taxe sur les salaires (TS).

Pour la détermination du champ d'application de la taxe, le chiffre d'affaires réalisé par l'employeur s'entend du total des recettes et autres produits y compris ceux correspondant à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA. Ce rapport est appelé rapport d'assujettissement à la taxe (BOFiP-I référencé BOI-TPS-TS-20-30).

Les subventions non imposables à la TVA doivent en principe être prises en compte pour le calcul du rapport d'assujettissement à la TS, à l'exception notamment des subventions à caractère exceptionnel et des subventions d'équipement. Il est également admis de ne pas prendre en compte pour la détermination du rapport d'assujettissement à la TS les subventions communautaires⁴.

L'assiette de la TS due par les assujettis partiels à la TVA est constituée par une partie des rémunérations versées, déterminée en appliquant à l'ensemble de ces rémunérations le rapport existant l'année précédente entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

Ainsi, l'assiette de la TS est obtenue en multipliant le montant total des rémunérations imposables au rapport d'assujettissement à la taxe.

Les GIP ayant constitué des secteurs distincts d'activités en matière de TVA, en application de l'article 209 de l'annexe II au CGI, doivent déterminer la TS en appliquant aux rémunérations des salariés affectés spécialement à chaque secteur le rapport d'assujettissement propre à ce secteur. Pour les rémunérations des salariés concurremment affectés à plusieurs secteurs, la TS doit être déterminée en leur appliquant le rapport d'assujettissement général du GIP.

1.1 Précisions sur la masse salariale

Il convient de distinguer selon les catégories de salariés susceptibles d'être employés par les GIP.

1.1.1 Personnel mis à la disposition des GIP par ses membres :

En principe, la mise à disposition ne confère pas la qualité d'employeur à l'organisme d'accueil, l'employeur demeurant celui qui met à la disposition. Les rémunérations versées à ces personnels ne sont donc pas soumises à la TS due par le GIP mais par les membres qui mettent à disposition, s'ils sont redevables de cette taxe et si les rémunérations concernées ne bénéficient pas d'une exonération de cet impôt (Cf. BOFiP-I référencé BOI-TPS-TS-10-10 paragraphe 40).

⁴ En effet, les sommes versées par les organismes communautaires au profit des GIP ne sont pas imposables à la TVA.

1.1.2 Personnel détaché auprès du GIP par ses membres ou recrutés par lui-même :

Les rémunérations des intéressés sont soumises à la TS, les GIP ayant pour ces personnels la qualité d'employeur.

1.2 Liquidation de la taxe (BOFiP-I référencé BOI-TPS-TS-30)

L'assiette de la taxe sur les salaires est constituée par le montant brut des rémunérations, indemnités, allocations, primes, y compris les avantages en nature ou en espèce versés au salarié en contrepartie ou à l'occasion du travail et effectivement alloués durant l'année civile à l'ensemble du personnel. Il y a unicité, sauf stipulations contraires prévues par le législateur entre l'assiette de la contribution sociale généralisée (CSG) d'activité et celle de la taxe sur les salaires (Cf. BOI-TPS-TS-20-20). Les rémunérations imposables à la TS sont retenues pour leur montant évalué selon les règles prévues à l'article L. 136-2 du code de la sécurité sociale, sans qu'il soit toutefois fait application du deuxième alinéa du I et du 6° du II du même article.

Les taux de la TS sont distincts en métropole et en outre-mer. La TS est calculée selon un barème progressif comportant quatre tranches. Les taux applicables sont déterminés au niveau de chaque salarié en fonction de sa rémunération annuelle.

Le barème est fixé au 2 bis de l'article 231-2 bis du CGI.

Il est précisé que, s'agissant des départements d'outre-mer, le barème ne comporte qu'une seule tranche soumise au taux de :

- 2,95% pour les départements de Guadeloupe, Martinique et la Réunion ;
- 2,55% pour les départements de Guyane et de Mayotte.

En fonction du montant annuel dû, la taxe fait l'objet de versements provisionnels mensuels ou trimestriels ou d'un seul versement annuel. Le montant des droits exigibles doit, lors de chaque échéance, être calculé en fonction des salaires payés au cours de la période considérée. Toutefois, même lorsqu'elle fait l'objet de versements provisionnels mensuels ou trimestriels, la TS est un impôt annuel. La base de cette taxe doit, pour chaque année d'imposition, être déterminée d'après l'ensemble des sommes imposables payées au cours de ladite année. Les versements mensuels ou trimestriels peuvent donc donner lieu à des régularisations.

Enfin, la TS n'est pas due si son montant est inférieur à 1 200 euros. Lorsque le montant annuel de la taxe due est supérieur à 1 200 euros sans excéder 2 040 euros, l'impôt exigible fait l'objet d'une décote égale aux trois quarts de la différence entre 2 040 euros et ce montant. (paragraphe 310 et suivants du BOFiP-I).

De même, les employeurs dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année civile précédant le versement des rémunérations n'excède pas les limites de la franchise en base définies aux I, III et IV de l'article 293 B du CGI sont exonérés de TS (BOFiP-I référencé BOI-TPS-TS-10-10 paragraphe 260).

Les règles relatives à la procédure, aux pénalités et au contentieux sont les règles de droit commun (BOFiP-I référencés BOI-CF et BOI-CTX).

Les GIP sont-ils concernés par l'obligation de télépaiement des acomptes de la taxe sur les salaires ?

L'article 1681 septies du code général des impôts dispose que « 1 Par dérogation aux dispositions de l'article 1681 quinquies et du 1 de l'article 1681 sexies, l'impôt sur les sociétés ainsi que les impositions recouvrées dans les mêmes conditions, la cotisation foncière des entreprises et ses taxes additionnelles ainsi que la taxe sur les salaires sont acquittés par télépaiement, par les contribuables qui sont définis aux deuxième à dixième alinéas du I de l'article 1649 quater B quater ; [...] 5. Les paiements de la taxe sur les salaires mentionnée à l'article 231 sont effectués par télépaiement. [...] NOTA : Conformément à l'article 20 II de la loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, les dispositions de l'article 1681 septies, dans leur rédaction issue de la présente loi, s'appliquent à la taxe due sur les rémunérations versées à compter du 1er janvier 2015. »

Le 1 de l'article 231 du même code dispose que « [...] Cette taxe est à la charge des entreprises et organismes qui emploient ces salariés, à l'exception des collectivités locales, de leurs régies personnalisées mentionnées à l'article L. 1412-2 du code général des collectivités territoriales et de leurs groupements, des services départementaux de lutte contre l'incendie, des centres d'action sociale dotés d'une personnalité propre lorsqu'ils sont subventionnés par les collectivités locales, du centre de formation des personnels communaux, des caisses des écoles et des établissements d'enseignement supérieur visés au livre VII du code de l'éducation qui organisent des formations conduisant à la délivrance au nom de l'État d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat, qui paient ces rémunérations lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement desdites rémunérations [...] ».

Au sein de cette liste qui exonère certaines entités du versement de cette taxe, ne figurent pas les groupements d'intérêt public. Par conséquent, l'obligation de télépayer la taxe sur les salaires s'applique également aux GIP.

2. Les autres taxes annexes assises sur les salaires

Il s'agit de la taxe d'apprentissage et des participations des employeurs au développement de la formation professionnelle continue (FPC) et à l'effort de construction (PEEC).

Lorsqu'elles sont dues, ces taxes sont calculées sur le montant total des rémunérations versées par le GIP aux salariés pour lesquels, comme pour la taxe sur les salaires, il a la qualité d'employeur. Il s'agit donc des rémunérations versées par le GIP à son personnel propre et au personnel détaché auprès de lui par les membres.

2.1 La taxe d'apprentissage

La situation des GIP au regard de la taxe d'apprentissage dépend de leur situation au regard de l'impôt sur les sociétés.

Ainsi les GIP ne sont pas assujettis à la taxe d'apprentissage lorsqu'ils relèvent des dispositions de l'article 239 quater B du code général des impôts (« transparence fiscale »).

Lorsqu'ils optent pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés en application de l'article 239 et du g du 3 de l'article 206, ils entrent dans le champ d'application de la taxe d'apprentissage, commenté au BOI-TPS-TA-10-20121207.

2.2 La participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue

En application de l'article 235 ter C du code général des impôts, les GIP sont assujettis à la FPC.

Les obligations des employeurs au regard de la participation à la formation professionnelle continue varient suivant le nombre de salariés qu'ils emploient. Ces obligations sont commentées au BOI-TPS-FPC-30-20120912.

Enfin, quel que soit leur effectif, les GIP qui emploient du personnel sous contrat à durée déterminée sont redevables d'une cotisation spécifique de 1% sur le montant des rémunérations versées aux salariés concernés au titre du financement de leur congé individuel de formation (art. L6322-37 du code du travail, commenté au II du BOI précité).

2.3 La participation des employeurs à l'effort de construction

En application de l'article L.313.1 du code de la construction et de l'habitation, les GIP sont redevables de la PEEC lorsqu'ils emploient au moins vingt salariés. La taxe est due au taux de 0,45%.

Les impôts directs locaux

1. La contribution économique territoriale

L'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 institue la contribution économique territoriale (CET), comprenant deux composantes : la cotisation foncière des entreprises (CFE), assise sur les bases foncières, et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), dont le taux est progressif en fonction du chiffre d'affaires.

1.1 Situation des GIP au regard de la CFE

En application des dispositions combinées de l'article 1654 et du I de l'article 1447 du code général des impôts, les organismes ou groupements de répartition, de distribution ou de coordination, créés sur l'ordre, avec le concours ou sous le contrôle de l'État doivent – sous réserve des dispositions d'exonération prévues aux articles 1449 à 1463 dudit code – acquitter, dans les conditions de droit commun, la CFE lorsqu'ils exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée.

Une activité revêt un caractère professionnel dès lors qu'elle est lucrative. Le caractère lucratif des activités est apprécié selon les critères exposés dans le bulletin officiel des finances publiques BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20-20120912.

Ainsi, les GIP sont imposables à la CFE dans les mêmes conditions que les entreprises privées effectuant les mêmes opérations, indépendamment de la situation de leurs membres au regard de cet impôt.

Par ailleurs, l'article 1447 précité prévoit que sont exercées à titre professionnel les activités de location ou sous-location d'immeubles, autres que les activités de location ou sous-location d'immeubles nus à usage d'habitation ; toutefois, la CFE n'est pas due lorsque les recettes tirées de l'activité de location ou sous-location de locaux nus sont, au cours de la période de référence, inférieures à 100 000 euros.

Conformément à l'article 1467 du code précité, la base d'imposition à la CFE du GIP est constituée par la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière dont le GIP a disposé pour les besoins de son activité professionnelle pendant la période de référence, à l'exception de ceux qui ont été détruits ou cédés au cours de la même période.

Lorsque des activités imposables et des activités non imposables sont exercées dans les mêmes locaux, il convient de distinguer selon que ces biens sont utilisés :

- successivement : seule la fraction de valeur locative des biens affectés à l'activité taxable et calculée au prorata du temps d'utilisation est alors retenue ;
- simultanément : le GIP doit déterminer, sous sa propre responsabilité, dans quelle proportion les biens sont affectés à l'activité imposable.

1.2 Situation des GIP au regard de la CVAE

Il résulte des dispositions de l'article 1586 ter du CGI que la CVAE est due par les personnes qui exercent une activité située dans le champ d'application de la CFE et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 euros.

Conformément aux dispositions de l'article 1586 quater du CGI, le taux effectif d'imposition à la CVAE est progressif selon le chiffre d'affaires, ce qui conduit à n'imposer au taux plein de 1,5% que les entreprises réalisant plus de 50 millions d'euros de chiffre d'affaires ou, sous certaines conditions, membres d'un groupe fiscal intégré réalisant plus de 50 millions d'euros de chiffre d'affaires.

L'ensemble du chiffre d'affaires réalisé par le GIP au titre de ses activités situées dans le champ de la CFE (activités imposables et activités exonérées) est pris en compte pour apprécier la limite de 152 500 euros de CVAE applicable.

Par ailleurs, s'agissant de la détermination de la CVAE, la valeur ajoutée à déclarer ne tient compte ni de la valeur ajoutée correspondante aux exonérations de plein droit ni de celle afférente aux activités hors champ de la CFE.

2. La taxe d'habitation

En application des dispositions combinées des articles 1654 et 1407-I 2° du code général des impôts, les organismes ou groupements de répartition, de distribution ou de coordination, créés sur l'ordre, avec le concours ou sous le contrôle de l'État doivent acquitter, dans les conditions de droit commun, la taxe d'habitation pour les locaux meublés conformément à leur destination, occupés à titre privatif et non retenus pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises.

3. Les taxes foncières

Conformément aux articles 1380, 1393 et 1400 du code général des impôts, les propriétés sises en France sont imposables à la taxe foncière au nom de leur propriétaire, sauf exonération expresse. Dès lors, les GIP sont redevables de la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la taxe foncière sur les propriétés non bâties pour les locaux ou terrains dont ils sont propriétaires quelles que soient les activités qu'ils y exercent.

4. La taxe sur les bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage

En application des dispositions de l'article 231 ter du code général des impôts, une taxe annuelle est instituée sur les locaux à usage de bureaux et assimilés, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement qui leur sont annexées, situés dans la région Île-de-France et dont la superficie excède certains seuils.

Cette taxe est due par le propriétaire, l'usufruitier, le preneur à bail à construction, l'emphytéote ou le titulaire d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutive d'un droit réel qui dispose, au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, d'un local taxable.

Les droits d'enregistrement

Au regard des droits d'enregistrement, les groupements d'intérêt public sont soumis au même régime que les groupements d'intérêt économique (BOI-ENR-AVS-40-60-30 au II § 10).

1. La constitution d'un groupement d'intérêt public avec capital

Les apports sont soumis au régime de droit commun applicable aux apports faits aux sociétés de personnes. Les apports entrant dans le champ d'application de la TVA, les apports en espèces ou les apports purs et simples de biens mobiliers ou immobiliers sont exonérés de droit d'enregistrement (CGI, art. 810 bis).

Lorsqu'ils ne donnent pas lieu au paiement de la TVA, les apports à titre onéreux donnent ouverture au droit de mutation ou à la taxe de publicité foncière d'après la nature du bien apporté ou selon le tarif prévu à l'article 683 bis du CGI, ainsi, le cas échéant, qu'aux taxes additionnelles.

2. La constitution d'un GIP sans capital

Les actes de formation ne comportant pas d'apport sont enregistrés au droit fixe des actes innommés prévus à l'article 680 du CGI, au tarif de 125 euros.

Si l'acte de constitution comporte des apports en industrie, les règles énoncées ci-dessus sont applicables.

3. Dissolution et liquidation d'un GIP

L'acte qui a pour seul objet de constater la dissolution du GIP est soumis au droit fixe des actes innommés prévus à l'article 680 du CGI (BOI-ENR-AVS-40-60-10 au § 150).

Si l'acte comporte un partage, il convient de distinguer selon que les biens partagés proviennent d'apports purs et simples ou d'acquêts :

- lorsque le bien provenant d'apports purs et simples au GIP est attribué à un autre membre que l'apporteur initial, le droit de mutation est exigible.

- lorsque ce bien est attribué à l'apporteur, ni le droit de mutation, ni le droit de partage ne sont dus. Toutefois, lorsque le bien repris est un immeuble, la taxe de publicité foncière est due au taux de 0,70% (CGI, article 678).

Le partage des acquêts, y compris les apports à titre onéreux, donne ouverture aux droits d'enregistrement dans les conditions de droit commun, soit au droit de 2,5% sur l'actif net partagé ou au droit de mutation à titre onéreux sur la plus-value éventuelle (CGI, article 746).

4. Le retrait d'un membre du GIP

Ce retrait s'analyse en un partage partiel du groupement. Dès lors, les règles exposées ci-dessus sont applicables.