

#PLF 2021



7 octobre 2020

Transposition du régime du Groupe TVA (article 45 projet de loi de Finances pour 2021) : Vers un changement systémique

Le régime du Groupe TVA prévu par l'article 11 de la Directive TVA sera donc transposé dans la législation française puisqu'il figure désormais à l'article 45 du projet de Loi de Finances pour 2021. Ce régime adopté par la plupart des Etats membres de l'Union permet de considérer comme un « assujetti unique » les différentes entités juridiques établies sur le territoire d'un Etat Membre à condition qu'elles soient étroitement liées entre elles sur les plans financiers, économiques et organisationnels. Il permet ainsi d'ignorer l'ensemble des livraisons de biens et des prestations de services rendues entre les entités du Groupe et ainsi de ne déclarer que les transactions avec les tiers externes. Une déclaration unique de TVA consolidant l'ensemble de ces transactions est souscrite.

La transposition du régime de Groupe en France aura été largement provoquée par la remise en cause d'un autre régime, celui de l'exonération des prestations de services rendues par les groupements de personnes exonérées à leurs membres (CGI, art. 261 B). Particulièrement prisée dans le secteur financier et assurantiel, cette exonération avait été jugée inapplicable auxdits secteurs par le juge communautaire. Toutefois, si l'introduction du régime de Groupe constitue un remède salutaire à cette situation, elle poursuit un objectif plus général et peut s'appliquer à l'ensemble des secteurs économiques, sans exclusivité. Ce régime constitue sans conteste un instrument de modernisation et renforce l'attractivité de la France en matière fiscale.

Le projet prévoit cependant une mise en œuvre effective du Groupe TVA au plus tôt au 1er janvier 2023 afin de permettre aux Groupes d'anticiper les modalités pratiques de cette réforme. A cette date, l'application de l'exonération relative aux Groupements 261 B ne sera plus possible.

Le nouveau régime n'affectera pas le calcul des taxes assises et recouvrées comme en matière de TVA qui restera inchangé.

Un régime optionnel

La constitution du Groupe TVA est facultative et repose sur une option devant être formulée par le représentant du Groupe (qui est librement choisi) avec l'accord des membres du périmètre. L'option doit être impérativement déposée avant le 31 octobre de l'année civile précédant la mise en place effective du Groupe. La durée est obligatoirement de 3 années civiles mais certains événements peuvent permettre à un membre de rejoindre un Groupe en cours de vie (i.e. acquisitions, créations).

Le périmètre du groupe est librement fixé à condition toutefois que les membres soient établis en France et remplissent les critères des liens financiers, économiques et organisationnels. Ces conditions doivent être cumulativement réunies et respectées non seulement au cours de l'année de l'option mais également tout au long de la période d'existence du Groupe :

- Le lien financier: suppose que 50% ou plus du capital ou des droits de vote des entités membres du futur groupe soient contrôlés par un même assujetti. Certaines exceptions sont prévues pour permettre aux organisations non capitalistiques d'adhérer au régime de Groupe (notamment les banques ou assurances mutuelles, institutions de retraite et de prévoyance, entités soumises à l'obligation de produire des comptes consolidés).
- Le lien économique nécessite que les assujettis mènent une activité principale de même nature ou que leurs activités soient interdépendantes ou complémentaires ou poursuivent un objectif économique commun.
- Le lien organisationnel est rempli lorsque les assujettis sont en droit ou en fait sous une direction commune ou organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation.

Si ces conditions sont remplies, le Groupe peut inclure l'ensemble des membres concernés dans son périmètre tout en conservant la possibilité d'en exclure certains. En revanche, le Groupe pris en qualité d'assujetti unique ne peut pas faire partie d'un autre Groupe TVA.

La reconnaissance d'un assujetti unique et ses conséquences

En rejoignant le Groupe TVA, ses membres perdent leur qualité d'assujetti à la TVA et seul le Groupe disposera de la qualité d'assujetti (« unique ») au regard de la TVA. Il en résulte les conséquences suivantes :

- Les transactions « internes » réalisées entre membres du même Groupe TVA se trouveront donc ignorées car réalisées au sein d'un même assujetti. Seules les transactions externes réalisées aux bornes du Groupe avec les clients et les fournisseurs externes entreront dans le champ d'application de la TVA et devront être reconnues et déclarées par l'assujetti unique.
- Les membres deviendront de simples secteurs d'activité du Groupe TVA : toutefois, ils pourront conserver certaines options qu'ils avaient été préalablement exercées (notamment l'option pour l'assujettissement à la TVA des prestations financières).
- L'adoption du régime de Groupe entraînera mécaniquement l'application des règles dégagées par la Cour de Justice de l'Union Européenne qui lui sont applicables : en particulier, le Groupe étant considéré comme un assujetti distinct de ses membres, les opérations transfrontalières réalisées dans un contexte siège/succursale ne pourront plus être ignorées et entreront dans le champ d'application de la TVA ([CJUE, arrêt Skandia America, C-7/13, du 17 septembre 2014](#)). Ce point n'est pas explicitement visé par le projet.

Les obligations déclaratives incombant au représentant du Groupe TVA et à ses membres n'ont pas été définies précisément à ce stade. Elles feront l'objet d'arrêtés publiés ultérieurement. Le projet de loi prévoit toutefois que les contrôles soient effectués auprès des membres du Groupe, alors que les conséquences seront enregistrées au niveau du représentant de l'assujetti unique. On peut anticiper d'ores et déjà les obligations suivantes:

- Les membres du Groupe devront désigner parmi eux un représentant qui accomplira l'ensemble des obligations déclaratives en matière de TVA et qui sera responsable du paiement de la TVA au nom du Groupe (les membres restant cependant solidairement responsables).
- La déclaration TVA du Groupe devra donc agréger l'ensemble des opérations réalisées par les membres avec les tiers tant au regard du chiffre d'affaires qu'au regard des droits à déduction.
- Les membres seront également tenus de transmettre au représentant du Groupe les informations concernant les transactions « neutralisées » avec les autres membres ce qui nécessitera de pouvoir continuer à suivre ces opérations « neutralisées » selon des modalités restant à définir.
- Un numéro d'identification sera attribué à l'assujetti unique mais les membres du Groupe pourraient néanmoins conserver leur propre numéro d'identification, ce qui n'est pas le cas dans tous les Etats membres ayant mis en œuvre le groupe TVA.

La délicate question des droits à déduction

Le projet de Loi de Finances se limite à transposer les règles fondamentales du régime du groupe. Les règles détaillées relatives à la détermination des droits à déduction seront précisées par voie réglementaire et doctrinale. Si chacun des membres constitue un « secteur d'activité » de l'assujetti unique, les règles relatives aux secteurs d'activité distincts devraient pouvoir s'appliquer logiquement au sein de ce secteur (en priorité la règle d'affectation puis le coefficient de déduction). Les membres devraient conserver la possibilité de constituer des « sous-secteurs d'activité ».

Toutefois, de nombreuses questions resteront à résoudre pour déterminer les règles que l'assujetti unique devra respecter pour déterminer les droits à déduction du Groupe, en particulier pour:

- Les dépenses grevées de TVA engagées pour plusieurs membres
- Les dépenses grevées de TVA engagées par un membre pour un autre membre
- Les dépenses grevées de TVA communes à l'ensemble des membres du Groupe

Elles seront vraisemblablement résolues au cours de l'année 2021.

Des impacts multiples pour les groupes souhaitant adhérer au régime

Si l'avènement de ce régime permettra de simplifier et centraliser la gestion de la TVA pour de nombreux groupes, sa mise en place suppose plusieurs étapes incontournables. La question du choix du périmètre du Groupe est évidemment stratégique (ce périmètre étant potentiellement distinct de celui de l'intégration fiscale), mais il est tout aussi nécessaire qu'une revue approfondie soit menée pour évaluer les modifications à apporter aux systèmes d'information et permettre une traçabilité des transactions aux fins de déclaration. Le choix des solutions technologiques de *reporting* pouvant être mises en place sera également déterminant.

L'équipe de KPMG Avocats Indirect Tax est d'ores et déjà pleinement impliquée dans la mise en œuvre opérationnelle de cette réforme.

Contacts

Philippe Breton
Partner – Indirect Tax
+ 33 6 13 29 95 92
philippebreton@kpmgavocats.fr

Laurent Chetcuti
Partner – Indirect Tax
+33 6 27 79 48 10
laurentchetcuti@kpmgavocats.fr

Arnaud Moraine
Partner – Indirect Tax
+33 6 72 27 93 06
arnaudmoraine@kpmgavocats.fr