

**Projet de loi modifiant et complétant la loi modifiée du 12 février 1979
concernant la taxe sur la valeur ajoutée**

Texte du projet

Art. 1^{er}. L'article 7 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée est supprimé.

Art. 2. Au chapitre VIII de la même loi, il est inséré une section 9 libellée comme suit :

« Section 9 - Régime du groupe TVA

Art. 60ter. 1. Les personnes établies à l'intérieur du pays et étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation peuvent opter pour être considérées comme un assujetti unique, ci-après dénommé groupe TVA.

2. Sont considérées étroitement liées :

- a) sur le plan financier, les personnes entre lesquelles il existe, directement ou indirectement, des liens de contrôle résultant de rapports qui s'établissent en application de l'article 1711-1, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales ;
- b) sur le plan économique, les personnes recourant à une ou plusieurs des trois formes de coopération suivantes :
 - 1) l'activité principale des membres est de même nature ; ou
 - 2) les activités des membres se complètent ou s'influencent ou s'inscrivent dans la recherche d'un objectif économique commun ; ou
 - 3) l'activité d'un membre est exercée en totalité ou en partie pour les besoins des activités économiques des autres ;
- c) sur le plan organisationnel, les personnes
 - 1) qui sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune ; ou
 - 2) qui organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation ; ou
 - 3) qui sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne.

3. Une personne ne peut être membre que d'un seul groupe TVA.

4. Toute participation au groupe TVA doit obligatoirement porter sur une période de deux années civiles au moins.

5. Les opérations effectuées entre membres du groupe TVA sont assimilées à des opérations réalisées au sein d'une même personne juridique.

6. La constitution d'un groupe TVA est subordonnée à la condition que toutes les personnes qui remplissent les conditions légales pour en faire partie optent pour l'application du régime.

Une personne peut néanmoins ne pas faire partie du groupe TVA à la double condition

- que la renonciation à l'option n'aboutisse ou soit susceptible d'aboutir dans le chef du groupe TVA ou de la personne qui renonce à une économie de TVA qui n'aurait pas été réalisée en l'absence de renonciation ;
- que cette personne ne se trouve pas intercalée dans le circuit économique entre des membres du groupe TVA.

7. Toute personne qui, bien que remplissant les conditions d'appartenance au groupe TVA déterminées au paragraphe 1^{er}, exerce uniquement une activité qui, en raison de sa nature, n'est pas spécifique à l'activité intrinsèque du groupe et qui normalement n'est pas réalisée, du moins dans une envergure similaire, au sein même d'une entreprise qui réalise une activité comparable à celle du groupe TVA, est à exclure du groupe TVA lorsque son intégration au groupe TVA aboutit à une distorsion de concurrence.

Au cas où une telle personne n'est pas exclue du groupe TVA en raison d'autres activités qui n'engendrent pas de distorsions de concurrence, le groupe TVA est tenu de procéder à la soumission à la taxe des opérations qui génèrent la distorsion de concurrence. Ces opérations sont dès lors considérées relever, en fonction de leur nature, des dispositions des articles 13 et 16.

8. La mise en œuvre du régime de groupe TVA exclut l'application concomitante :

- du régime de franchise des petites entreprises prévu à l'article 57, paragraphe 1^{er} ;
- du régime d'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture prévu aux articles 58 à 60.

9. Le groupe TVA est censé continuer la personne du membre entrant, en ce qui concerne la régularisation de la base d'imposition et de la taxe en amont en rapport avec les opérations réalisées par le membre entrant avant son entrée dans le groupe TVA.

En cas de retrait d'un membre, celui-ci est censé reprendre tous droits et obligations du groupe TVA ayant trait à la régularisation de la base d'imposition et de la taxe en amont en rapport avec les opérations réalisées

durant son appartenance au groupe TVA et qui ont été déclarées par ce dernier.

10. Pour la mise en œuvre des droits et obligations découlant de la présente loi, le groupe TVA est représenté par celui de ses membres qui assure le contrôle, au sens du paragraphe 2, point a), des autres membres, ou, à défaut, celui au chiffre d'affaires ou au revenu le plus élevé.

Néanmoins, les membres pourront désigner un autre membre, si ce dernier est, dans les faits, plus apte à assurer le respect des critères repris aux paragraphes 1 à 6, s'il dispose d'un accès inconditionnel aux données fiscalement pertinentes des autres membres et s'il possède toutes les ressources nécessaires à assurer cette mission de manière continue. La désignation du représentant est à motiver.

En cas d'empêchement du représentant, pour raison de droit ou de fait, les membres désigneront un remplaçant. En cas de remplacement de représentant, déclaration en sera faite à l'administration dans les trois jours ouvrables.

11. La déclaration de constitution de groupe TVA est à introduire par le représentant. Elle comprend notamment :

- l'organigramme complet du groupe d'entreprises ;
- l'organigramme complet des flux économiques entre les membres du groupe d'entreprises ;
- un relevé détaillé des personnes remplissant les conditions d'appartenance au groupe TVA en application du paragraphe 1^{er}, avec précision, pour chacune de ces personnes, de la nature des liens avec les autres membres ;
- un relevé détaillé des personnes se désistant de la participation au groupe TVA en application du paragraphe 6, alinéa 2, avec précision, pour chacune de ces personnes, de la nature et de l'envergure de leurs rapports économiques avec les différents membres effectifs du groupe TVA ;
- les options pour l'application du régime, souscrites par les membres ;
- les déclarations par lesquelles des personnes qui remplissent tant les conditions du paragraphe 1^{er} que celles du paragraphe 6, alinéa 2 déclarent renoncer à participer au groupe TVA.

La déclaration, complète et dûment documentée, prendra effet le 1^{er} jour du mois qui suit l'expiration d'un délai de quinze jours prenant cours le jour de sa réception par l'administration.

Les membres du groupe TVA assument collectivement la responsabilité pour l'exactitude des données fournies.

12. L'existence de liens étroits entre les membres sur le plan financier, tels que définis au paragraphe 2, point a), est certifiée par un réviseur d'entreprises autorisé à exercer cette profession en vertu de la loi modifiée du 18 décembre 2009 relative à la profession de l'audit ou par un expert-comptable autorisé à exercer cette profession en vertu de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable.

Les certifications correspondantes sont à joindre à la déclaration de constitution de groupe TVA. Elles sont à renouveler annuellement et à transmettre à l'administration pour la date fixée à l'article 64, paragraphes 7 et 9 relatifs au dépôt de la déclaration annuelle.

13. Le groupe TVA est identifié à la taxe par l'attribution d'un numéro individuel d'identification, à servir dans ses rapports avec l'administration, ainsi que d'autant de numéros d'identification auxiliaires qu'il a de membres, à utiliser dans les rapports de ces derniers avec leurs cocontractants.

14. Pour toute personne venant, ultérieurement à la constitution du groupe TVA, à remplir les conditions énumérées aux paragraphes 1 et 2, le représentant est tenu de déclarer dans les quinze jours à partir de celui où lesdites conditions se trouvent réunies, l'entrée de cette personne dans le groupe TVA ou, pourvu qu'elle remplisse les conditions visées au paragraphe 6, alinéa 2, sa décision de ne pas faire partie du groupe TVA.

Pour tout membre qui ne remplit plus les conditions énumérées aux paragraphes 1 et 2, le représentant est tenu de déclarer dans le délai précité prenant cours à compter du jour où lesdites conditions ne sont plus réunies, le retrait de cette personne du groupe TVA.

Par dérogation à l'alinéa 1, l'entrée dans le groupe d'une personne y visée peut être différée dans le cadre d'une restructuration d'entreprise. La déclaration visée à l'alinéa 1 devra obligatoirement intervenir avant le dernier jour du onzième mois qui suit celui au cours duquel les conditions énumérées aux paragraphes 1^{er} et 2 se trouvent réunies. L'entrée dans le groupe TVA prendra effet au jour de la date de réception de la déclaration.

15. A la date de prise d'effet de la déclaration de constitution de groupe TVA ou d'entrée dans un groupe TVA existant, les membres déjà identifiés à la TVA de leur chef sont de plein droit réputés être en cessation d'activité pour les besoins de leurs propres obligations déclaratives.

16. Tout retrait d'un membre du groupe TVA prendra effet au jour à compter duquel il ne remplit plus les conditions d'appartenance au groupe ou, au cas où le retrait s'opère en application du paragraphe 6, alinéa 2, à compter de la date de réception de la déclaration de retrait.

Les personnes qui, une fois sorties du groupe TVA, poursuivent leurs activités, soit à titre d'assujetti, soit à titre de personne morale non assujettie,

restent identifiées à titre individuel, sur réquisition expresse afférente formulée dans la déclaration de retrait ou sur demande introduite avant la prise d'effet de celle-ci.

17. Le groupe TVA se trouve dissout par la sortie de l'avant-dernier membre.

18. Toute opération tombant dans le champ d'application du présent régime et échangée entre membres du groupe TVA donne lieu à l'établissement d'un document particulier, à moins qu'elle fasse l'objet d'un document tenant lieu de facture au sens de l'article 63. Le document particulier reprendra tous les éléments requis en matière de facturation ayant trait à l'indication précise de la nature, de l'étendue et de la valorisation de l'opération décomptée ainsi que des lieu et date de réalisation de l'opération.

Au cas où l'opération est décomptée au moyen d'une facture émise dans les formes de l'article 63, celle-ci doit porter une référence non équivoque à la mise en œuvre du présent régime.

19. Par dérogation aux dispositions de l'article 63, la facture est à émettre au nom, sous l'adresse et sous le numéro d'identification auxiliaire du membre du groupe TVA qui est à l'origine de l'opération imposable.

Pareillement, les factures relatives aux opérations rendues au groupe TVA sont à établir au nom, sous l'adresse et sous le numéro d'identification auxiliaire du membre qui en est le destinataire.

20. Les états récapitulatifs à établir en application de l'article 64*bis* sont à déposer par le groupe TVA, distinctement, au nom et sous le numéro d'identification auxiliaire de chaque membre individuel.

La périodicité des états récapitulatifs portant sur les opérations énumérées à l'article 64*bis*, paragraphe 1^{er}, premier et deuxième tirets s'établit sur base du chiffre d'affaires afférent réalisé au niveau du groupe TVA.

21. Le groupe TVA est tenu de communiquer, en annexe de la déclaration annuelle à déposer en vertu de l'article 64, paragraphe 7, le montant total des opérations réalisées par chacun des membres pour chacun des autres membres du groupe TVA.

22. Lorsque l'entrée d'un membre au groupe TVA ou sa sortie de celui-ci a lieu au cours d'une période imposable au sens de l'article 64, le groupe TVA est tenu de souscrire, pour cette même période, un état récapitulatif des fournisseurs et prestataires identifiés à la TVA dans un autre État membre dont les fournitures réalisées sous couvert du numéro d'identification auxiliaire du membre relèvent, dans cet État membre, de la réglementation de qui correspond à celle de l'article 64*bis*.

L'alinéa 1 ne s'applique pas au cas où le membre entrant ou sortant n'a pas été identifié à la TVA à titre individuel pendant la partie de la période

considérée pendant laquelle il n'a pas encore ou n'a plus été membre du groupe TVA.

23. Les membres du groupe TVA sont solidairement redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, des intérêts moratoires, des amendes fiscales et des frais exigibles du fait des opérations qui se rapportent à la période pendant laquelle ces personnes en font partie.

24. La communication des livres, factures et autres documents est effectuée pour le groupe TVA par le représentant désigné conformément au paragraphe 10. L'administration compétente peut néanmoins exiger que la communication s'effectue par les membres du groupe TVA pour les livres, factures et autres documents qui les concernent.

25. Toute déclaration à faire en application du présent article est à transmettre à l'administration selon les modalités et dans les formes qu'elle prescrit. ».

Art. 3. À l'article 77, paragraphes 1^{er} et 3 de la même loi, le terme « 60^{ter}, » est ajouté à la suite du terme « 60^{bis}, ».

Art. 4. À l'article 28 de la même loi, il est ajouté un paragraphe 3 rédigé comme suit :

« 3. Par dérogation aux dispositions du paragraphe 1^{er}, et afin de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales, la base d'imposition pour les livraisons de biens et les prestations de services visées au paragraphe 1^{er}, point a), à des bénéficiaires avec lesquels il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques est constituée par la valeur normale dans les cas suivants :

- a) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le destinataire de la livraison ou de la prestation n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu du chapitre VII ;
- b) lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le fournisseur ou le prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu du chapitre VII et que la livraison ou prestation fait l'objet d'une exonération en vertu de l'article 44 ;
- c) lorsque la contrepartie est supérieure à la valeur normale et que le fournisseur ou le prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu dudit chapitre VII.

Aux fins de l'application de l'alinéa 1, les liens juridiques incluent la relation établie entre un employeur et un salarié, la famille du salarié ou d'autres personnes qui lui sont proches. ».

Art. 5. À l'article 32, alinéa 1, de la même loi, les termes « au sens de l'article 31 » sont remplacés par ceux de « au sens de l'article 28, paragraphe 3 et de l'article 31 ».

Art. 6. À l'article 53, paragraphe 2, alinéa 1, de la même loi, les mots « et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement » sont insérés à la suite des mots « En ce qui concerne les biens d'investissement ».

Art. 7. La présente loi entre en vigueur le 31 juillet 2018.

Exposé des motifs

L'objet principal du présent projet de loi est l'implémentation d'un régime d'intégration fiscale en matière de TVA, à savoir le régime de groupe TVA.

Une jurisprudence récente de la Cour de Justice de l'Union européenne vient de sévèrement encadrer le champ d'application du régime d'exonération des groupements autonomes de personnes.

Dans un premier arrêt datant du 4 mai 2017¹, un recours en manquement de la Commission à l'encontre du Luxembourg, la Cour a condamné ce dernier sur presque l'ensemble des griefs formulés par la Commission.

Par trois arrêts du 21 septembre 2017², la Cour a considéré que l'exonération afférente ne s'applique qu'aux seuls groupements dont les membres exercent une activité d'intérêt général mentionnée à l'article 132 de cette directive 2006/112/CE, excluant de ce fait, entre autres, les groupements dont les membres exercent des activités financières et d'assurances visées à l'article 135 de cette même directive.

Au Luxembourg, ce sont essentiellement les secteurs de la finance et de l'assurance qui ont eu un recours accru au régime des groupements autonomes de personnes et qui du jour au lendemain se voient privés d'un instrument permettant de maîtriser la charge de la TVA sur les prestations engagées collectivement par ses membres.

Cette limitation jurisprudentielle du champ d'application du régime des groupements autonomes de personnes n'est pas neutre sur le plan concurrentiel dans la mesure où d'autres États membres mettent en œuvre l'article 11 de la directive 2006/112/CE relatif au régime de l'« Organschaft » suivant lequel des personnes juridiquement distinctes mais liées peuvent être considérées comme une seule personne fiscale de sorte à faire échapper à la taxe les échanges réalisés entre eux.

D'où la nécessité pour le gouvernement d'agir afin d'assurer que les opérateurs nationaux n'aient à pâtir d'une situation à laquelle ils sont étrangers et qui les placerait dans une position défavorable par rapport à leurs concurrents établis dans d'autres juridictions.

¹ Arrêt de la Cour (quatrième chambre) du 4 mai 2017, affaire C-274/15 (Commission européenne contre Grand-duché de Luxembourg) - [ECLI:EU:C:2017:333](#)

² Arrêts de la Cour (quatrième chambre) du 21 septembre 2017 dans les affaires C-616/15 (Commission européenne contre République fédérale d'Allemagne) - [ECLI:EU:C:2017:721](#), C-605/15, (Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie) - [ECLI:EU:C:2017:718](#), C-326/15 (« DNB Banka » AS) - [ECLI:EU:C:2017:719](#)

Le régime de l'« Organschaft » a un champ d'application plus large que celui du groupement autonome de personnes, sans néanmoins entièrement couvrir celui-ci, alors que ce dernier ne requiert pas que les membres soient liés, du moins, d'un point de vue financier et organisationnel. Or, dans la pratique, la plupart des groupements autonomes de personnes devraient se composer de membres qui présentent également de tels liens.

Le régime de groupe TVA est actuellement mis en œuvre dans seize États membres (AT, BG, CY, CZ, DE, DK, EE, FI, HU, IE, IT, LV, NL, SK, SE, GB) sous des modalités très divergentes.

Le Luxembourg appliquait un tel mécanisme sous l'empire de la loi sur l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires, justement « l'Organschaft » d'origine allemande qui avait pour objet de juguler l'effet cumulatif de cet impôt, concurrentiellement préjudiciable à des produits issus de chaînes de production et de distribution longues.

Comme l'explique l'exposé des motifs de la sixième directive 77/388/CEE, le recours au groupe TVA ne devrait désormais se justifier que « soit dans un souci de simplification administrative, soit pour éviter certains abus (par exemple, le fractionnement d'une entreprise entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier) ».

Ce qui n'implique pas que le régime soit dorénavant dénué de tout effet proprement fiscal. En faisant abstraction de toute distinction de personne entre les membres du groupe TVA, celui-ci fonctionne comme une personnalité fiscale unique. Tout comme dans l'« Organschaft » d'origine, les transactions entre membres sont assimilées à des opérations réalisées au sein d'une seule et même personne juridique et ne sont, partant, sous réserve des exceptions légales existantes, pas appréhendées fiscalement.

Si cet effet est fiscalement indifférent pour les entreprises dont l'activité relève du régime général de la taxe, tel n'est pas le cas de celles dont l'activité ne rentre pas dans le champ d'application de la taxe ou en est exonérée et auxquelles la réglementation dénie expressément tout droit à déduction de la taxe sur les biens et services acquis auprès de tiers et qui sont utilisés pour réaliser les transactions non taxables.

C'est dans ce cadre que le régime du groupe TVA a été amené à gagner en importance au fil du temps au gré où les marchés concernés gagnent en compétitivité et plus particulièrement se retrouvent exposés à la concurrence internationale, comme c'est notamment le cas pour les secteurs financier et de l'assurance.

Néanmoins, la nécessité de recourir à ce régime pour les activités exonérées ou situées hors du champ d'application de la taxe se trouvait tempérée par l'existence du régime des groupements autonomes de personnes applicable de plein droit et présentant certains effets fiscaux similaires, état des choses qui vient justement d'être remis en cause par l'évolution de la jurisprudence communautaire.

Ainsi, le régime à introduire assurera aux secteurs concernés, de nouveau, un « level playing field » comparable à celui dont disposent leurs homologues établis dans des États membres connaissant le groupe TVA.

Si, pour les entreprises ne rencontrant pas d'obstacles à la mise en œuvre complète du droit à déduction, le régime ne présente aucune incidence au niveau proprement fiscal, le groupe TVA peut éventuellement, en fonction de circonstances leur propres et notamment de leur degré d'intégration, présenter l'un ou l'autre aspect les soulageant dans leur gestion de la TVA.

En transposant l'instrument de l'« Organschaft » issu des législations nationales sur l'impôt sur le chiffre d'affaires, dans sa législation sur la TVA, le législateur communautaire a été amené à lui donner un nouveau fondement.

I. Le régime de groupe TVA dans le système communautaire de la taxe sur la valeur ajoutée

A. Le mécanisme

Comme nous l'avons vu précédemment, l'« Organschaft » visait à atténuer l'effet cumulatif de l'impôt sur le chiffre d'affaires, un impôt à cascade frappant les transactions commerciales à chaque stade de la chaîne de production et de commercialisation, en ne procédant pas à la taxation des transactions réalisées entre des opérateurs organiquement liés.

Techniquement, ce résultat a été atteint en ne retenant comme sujet fiscal de l'impôt que la communauté des opérateurs remplissant les conditions de lien, et non plus les opérateurs individuels la composant. Ce régime était d'ordre public et aucune personne remplissant les conditions d'appartenance à une « Organschaft » ne pouvait s'en affranchir, ce qui aura d'ailleurs été l'effet recherché, car seule l'inclusion dans l'« Organschaft » assurait la compression de la chaîne de production et de commercialisation et partant celle de l'impôt.

C'est sous cette forme la plus absolue que l'« Organschaft » est toujours appliquée en matière de TVA par l'Allemagne et l'Autriche, alors que les autres États membres recourant au régime l'appliquent sous une forme allégée.

C'est également sous une forme allégée, tout en essayant de préserver la cohérence du régime originaire, que le présent projet de loi se propose d'implémenter le régime de l'article 11 de la directive 2006/112/CE en droit luxembourgeois.

B. La refondation communautaire

La deuxième directive 67/228/CEE prévoyait la faculté « de ne pas considérer comme des assujettis séparés, mais comme un seul assujetti, les personnes qui, bien qu'indépendantes du point de vue juridique, sont cependant organiquement liées entre elles par des rapports économiques, financiers et d'organisation. »

L'exposé des motifs de la proposition de deuxième directive du 1^{er} avril 1965 se réfère explicitement à l'« Organschaft » (en allemand dans les différentes versions

linguistiques) tel qu'appliqué à l'époque par certains États membres. Selon ledit exposé des motifs, dans la conception propre à ces législations, « les entreprises constituant un "Organschaft " sont [...] placées dans les mêmes conditions fiscales qu'une entreprise intégrée constituant une seule personne juridique ».

Comme la TVA, par le biais de l'adjonction à l'ancien l'impôt sur le chiffre d'affaires d'un droit à déduction de l'impôt acquitté au stade précédent, avait justement remédié au problème que l'« Organschaft » avait pour objectif de régler, bien qu'à une échelle nettement inférieure, l'exposé des motifs de la proposition de sixième directive a dégagé de nouveaux fondements pour l'implémentation de « Organschaft », qui se justifierait dorénavant « soit dans un souci de simplification administrative, soit pour éviter certains abus (par exemple, le fractionnement d'une entreprise entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier) ».

C. Finalité première du régime – La simplification administrative

La Commission, lors de la consultation du Comité TVA, apprécie le régime à implémenter à l'aune des fondements que l'exposé des motifs de la proposition de sixième directive reconnaît à l'instrument (simplification administrative ou/et prévention d'abus).

Ainsi, sous cette optique, le régime proposé par le gouvernement s'inscrit clairement dans une préoccupation de simplification administrative.

La constitution d'un groupe TVA est essentiellement volontaire. Aucun groupe d'entreprises ne saurait être contraint à l'application du régime. Certes, la levée de l'option de constituer un groupe TVA implique, a priori, que toutes les personnes remplissant les conditions d'éligibilité en fassent partie, à moins que leur intégration n'ait pas la moindre répercussion proprement fiscale, condition susceptible de réduire légèrement le caractère simplificatif de la mesure.

Si le législateur communautaire a défini deux objectifs potentiels pour la mise en œuvre du régime par les États membres, laissant à ces derniers la faculté de poursuivre les deux ou qu'un seul d'entre eux, l'implémentation du régime aux seules fins de simplification administrative ne saurait cependant couvrir le recours au régime à des fins incompatibles avec le second objectif qui vise expressément la prévention d'abus.

Ainsi, la tenue à l'écart du groupe de personnes remplissant les conditions pour en faire partie est susceptible de produire des effets fiscaux qui ne se rencontrent pas dans une « entreprise intégrée constituant une seule personne juridique », situation qui justement se recoupe avec l'exemple d'abus à prévenir avancé par le législateur communautaire dans les termes suivants : « le fractionnement d'une entreprise entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier ».

D'autre part, il importe de ne pas généraliser l'effet simplificateur du régime du groupe TVA prévu à l'article 11 de la directive. Pour certains groupes d'entreprises, qui ne présentent qu'un degré réduit d'intégration, entre autres au niveau de la gestion comptable, le recours au groupe TVA risque de présenter un réel défi. Pour

les groupes à intégration élevée et à procédures intragroupes largement harmonisées, un recours au régime peut par contre engendrer des gains de synergie.

Toute décision de recourir au régime de groupe devra ainsi nécessairement résulter de l'appréciation approfondie par les membres, d'une part, de leur faculté de maîtriser les contraintes en découlant et, d'autre part, de l'avantage qu'ils pourront en tirer. Il ne s'agit pas d'un instrument à mettre en œuvre à la légère.

Un argument en faveur du régime régulièrement avancé par les entreprises dans les États membres qui l'appliquent est la réduction conséquente du nombre des déclarations à la TVA à souscrire. Si sous le régime général, chaque membre individuel est tenu d'introduire une déclaration à la TVA, sous le régime de groupe TVA ce nombre est réduit à une déclaration de TVA par groupe. Certes, dans le cadre de l'implémentation de la mise en œuvre du régime, les États membres mettent régulièrement en place des obligations complémentaires afin de s'assurer un meilleur contrôle du régime. Or, ces obligations ont généralement trait à la fourniture de données dont les différents membres disposent de toute façon pour leurs propres besoins et n'impliquent ainsi qu'une charge de travail négligeable.

D. Conséquence collatérale : Pertes budgétaires induites par la compression du coût TVA pour les entreprises à droit à déduction limité

Le régime de groupe TVA s'adresse en principe à tous groupes de sociétés, quelle que soit la nature de leurs activités. Il est par conséquent neutre de ce point de vue.

Mais les effets qu'il entraîne varient en fonction de la nature de ces activités, et ce en raison du mécanisme de la déduction de la taxe acquittée sur les achats de biens et services, qui constitue l'originalité de la TVA.

Au cas où le regroupement s'opère entre personnes dont chacune ne réalise que des activités relevant du régime général de la taxe et lui ouvrant partant droit à déduction de la taxe sur leurs achats de biens et services, le régime ne présente aucun effet fiscal : qu'un membre facture à un autre la taxe que celui-ci lui paye et ensuite récupère auprès du Trésor public ou que, sous le régime de groupe, aucune TVA n'est mise en compte pour l'opération, le résultat fiscal est identique. Le seul avantage susceptible d'en résulter est de nature financière : le groupe s'épargne le coût du préfinancement de la taxe versée au Trésor avant récupération de celle-ci au titre du droit à déduction. Il en résulte un « clearing » des flux financiers envers le Trésor.

Ce n'est que dans l'hypothèse où certains membres réalisent des activités qui n'ouvrent pas droit à déduction de la taxe – partiellement ou totalement –, soit parce que situées en dehors du champ d'application de la taxe, soit parce qu'exonérées de taxe, que le régime de groupe TVA présente des effets fiscaux proprement dits.

Prenons, ainsi, le cas d'un membre d'un groupe de société, le membre A, qui preste, au profit de tiers, des services qui ne lui permettent pas de récupérer la TVA et qui s'approvisionne auprès d'un autre membre du groupe, le membre B, dont les

fournitures relèvent du régime général de la taxe : hors régime de groupe TVA, le membre A se verra mettre en compte la TVA sur ces fournitures, TVA restant définitivement à charge de A faute de disposer du droit à déduction en raison de ses propres activités. Sous le régime de groupe TVA, aucune taxe n'est due sur les fournitures en question. Par contre, il y a un revers : si hors régime du groupe TVA, le membre B à l'origine des fournitures récupère, en raison de l'imposabilité de celles-ci, l'intégralité de la TVA acquittée sur les achats de biens et services utilisés pour les réaliser, tel n'est plus le cas lorsque ces fournitures se trouvent réalisées sous le régime du groupe TVA.

Autre constellation : un membre d'un groupe de sociétés, le membre Y, preste des services qui ne l'autorisent pas en raison de la nature de ces services de récupérer la TVA sur ses achats de biens et services, exclusivement au profit d'autres membres du groupe réalisant chacun des activités au profit de tiers qui les autorisent à la récupération de la taxe. Hors régime de groupe TVA, les services du membre Y sont considérés comme s'ils étaient réalisés au profit de tiers et Y ne saurait faire valoir la TVA sur ses achats. Sous le régime de groupe TVA, les fournitures de Y ne sont pas fiscalement appréhendables et, comme la déductibilité de la taxe sur ses achats de biens et services se détermine suivant que ces biens et services se retrouvent au bout de la chaîne de valeur au niveau de la réalisation de fournitures au profit de tiers ouvrant droit ou non à déduction, le groupe récupérera l'intégralité de la taxe ainsi supportée par le membre Y.

Ce résultat fiscal ne se différencie pas de celui obtenu au cas où l'ensemble des activités visées auraient été réalisées au sein d'une « entreprise intégrée constituant une seule personne juridique ». Le régime de groupe TVA entraîne ainsi, sur le plan de la TVA, les mêmes effets qu'une fusion-absorption.

E. La consultation du Comité de la TVA

La mise en place du régime de groupe TVA institué par l'article 11 de la directive 2006/112/CE est subordonnée à la consultation préalable du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée institué par l'article 398 de la directive 2006/112/CE.

Ce comité est présidé par un représentant de la Commission. Ses missions sont, d'après l'article 398 paragraphe 4 : « Outre les points faisant l'objet de la consultation en vertu de la présente directive, le comité de la TVA examine les questions évoquées par son président, soit à l'initiative de celui-ci, soit à la demande du représentant d'un État membre, et portant sur l'application des dispositions communautaires en matière de TVA. »

L'article 11 de la directive 2006/112/CE ne précise pas les éléments sur lesquels doit porter la consultation par lui prévue. L'exposé des motifs du 1^{er} avril 1965 afférent au texte de la future deuxième directive justifie le recours à la consultation

« pour faire examiner si le régime préconisé ne provoque pas des perturbations de concurrence entre États membres »³.

Néanmoins, dans la pratique, la Commission a tendance à procéder à un examen plus approfondi du régime.

II. Le régime de groupe TVA

Le présent projet de loi se propose de réimplémenter le régime de l'« Organschaft » sous la dénomination de régime du groupe TVA, choix expliqué en premier lieu. Ensuite, il importe de situer le régime proposé par rapport aux latitudes existantes pour son implémentation, de présenter sommairement les critères d'éligibilité des membres, ainsi que le fonctionnement du régime en éclairant les rapports du groupe TVA avec ses membres et les tiers. Finalement, il sera donné un aperçu sur les formalités se rapportant à la composition du groupe TVA au cours de son existence ainsi que les mesures d'encadrement du régime.

A. La dénomination

C'est la dénomination actuellement la plus répandue, et ce au-delà des frontières de l'Union européenne. C'est également la dénomination usuelle utilisée ces dernières années par la Commission, qui dans sa communication de 2009⁴ parle de « VAT group », « MwSt-Gruppe », tout en nuancant dans la version française en parlant de « groupement TVA »⁵.

Ce terme est plus neutre que ceux de « fiscaal eenheid », « entité fiscale » ou d'« unité TVA » lesquels présentent une certaine parenté avec le terme d'« Organschaft », régime qui dans les États membres qui le mettent en œuvre est applicable de plein droit et englobe d'office l'ensemble des sociétés remplissant les conditions légales pour faire partie de l'« Organschaft ».

³ Commission des Communautés européennes (1965). Proposition d'une deuxième Directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires concernant la structure et les modalités d'application du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (présentée par la Commission au Conseil) [COM(65) 1441], sous « Ad Article 2 ».

⁴ Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen concernant la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Commission des Communautés européennes, Bruxelles, le 2.7.2009, COM(2009) 325 final

⁵ One-Stop-Shop-Guidelines - (Partie 1a - Inscription [-] Particularités: [-] 9) Comment traite-t-on un groupement TVA?), page 10-11 - Guide to the VAT MOSS, 03/02/2014

B. Caractéristiques du régime de groupe TVA

1. Liberté absolue quant à constitution d'un groupe TVA

L'« Organschaft » d'avant l'introduction de la TVA tout comme les régimes allemand et autrichien s'appliquent d'office dès que les conditions légales se trouvent remplies, sans qu'il y ait besoin de formalités pour en établir l'existence.

La plupart des régimes des autres États membres ne trouvent application que sur demande des parties intéressées. C'est le modèle à la base du présent projet.

En sus, certains États membres se donnent le pouvoir de l'imposer, sur une base individuelle, à des entreprises liées déterminées, afin de remédier à d'éventuels abus.

En l'occurrence, la panoplie d'instruments visant à combattre les abus, dégagée entretemps par la jurisprudence communautaire, est suffisamment étoffée pour ne pas avoir à recourir à la constitution sous contrainte d'un groupe TVA, mesure qui risque régulièrement déjà d'échouer au niveau de la motivation à établir par l'administration.

Les entreprises sont donc libres de décider de recourir au régime ou non. Néanmoins, une fois constitué, le groupe TVA ne saura être dissout avant l'écoulement de deux années civiles.

2. Liberté relative quant à la composition du groupe TVA

On peut considérer que, conceptuellement, le régime englobe l'ensemble des personnes répondant aux conditions légales, comme c'est le cas pour les régimes germanophones.

Dans la plupart des États membres, le régime est essentiellement facultatif pour les personnes concernées. Certains États membres prévoient un plafonnement du nombre de personnes pouvant en faire partie. D'autres émettent des critères pour déterminer les personnes tenues d'en relever d'office. D'autres encore se réservent le droit d'en inclure ou d'en exclure des membres.

Ainsi, dans les faits, la liberté de participer ou non au groupe se trouve généralement encadrée dans un souci d'éviter d'éventuels effets injustifiés.

Si le présent projet table sur l'intégration de l'ensemble des personnes remplissant les conditions légales d'appartenance au groupe TVA, il prévoit que celles n'intervenant pas dans la chaîne de production et de distribution entre deux autres membres et dont le défaut d'appartenance au groupe n'entraîne pas de déchets fiscaux peuvent rester à l'écart.

Toute personne laquelle sur base des critères précités est tenue de devenir membre du groupe TVA doit opter à titre individuel pour y participer : cette obligation découle de la circonstance que le régime est à la base entièrement facultatif et que, au cas où une personne tenue d'y participer devrait s'y refuser,

les conditions pour la constitution du groupe TVA ne sont pas réunies et la déclaration afférente devient caduque.

Rappelons que les membres du groupe TVA sont par définition des entreprises liées entre elles notamment sur la plan capitalistique et se trouvent par conséquent sous un pouvoir de contrôle et de décision unique et commun.

C. Champ d'application personnel

a) Les membres doivent être établis à l'intérieur du pays

Cette restriction, qui ne figurait pas dans la deuxième directive, a été instituée par la sixième directive. Elle ne fait cependant pas obstacle à ce que des établissements stables que des personnes étrangères entretiennent à l'intérieur du pays fassent partie du groupe TVA. A l'inverse, ne sauraient en faire partie les établissements stables que des personnes ayant le siège de leur activité économique à l'intérieur du pays entretiennent à l'étranger ainsi que les maisons-mère et établissements-sœurs établis à l'étranger d'établissements stables entretenus à l'intérieur du pays.

b) Les membres doivent être liés entre eux, de manière étroite, par des liens financiers, économiques et de l'organisation.

Les trois critères suivants doivent être cumulativement remplis :

- o Les membres du groupe doivent être liés par des rapports capitalistiques tels qu'il existe entre eux des liens de contrôle (liens financiers) ;
- o Les membres doivent coopérer entre eux. Ceci implique qu'il y ait entre eux des échanges de biens ou/et services (liens économiques) ;
- o Il existe une structure de direction et de contrôle commune (liens organisationnels).

D. Fonctionnement du groupe TVA

a) Statut du groupe

Le groupe TVA n'a aucune existence au regard du droit commun. Il n'a ni personnalité juridique, ni un autre statut impliquant l'absence de personnalité juridique. Il s'agit d'une notion exclusivement fiscale.

Le groupe TVA n'a pas non plus d'existence en application des règles générales en matière de TVA, qui ne confèrent la qualité d'assujetti qu'à ses membres. Ce n'est qu'en application du texte à implémenter que le groupe TVA se voit reconnaître l'existence fiscale que les membres se voient à la même occasion dénier à titre individuel.

b) Les rapports du groupe TVA avec les tiers

(1) Les cocontractants des membres

Dans le cadre des rapports avec les cocontractants des membres, le régime n'a aucune manifestation extérieure : si toutes opérations, tant en aval qu'en amont, réalisées par les membres avec des tiers s'imputent fiscalement au groupe TVA, pour les tiers ces opérations continuent de s'attribuer au membre avec lesquels ils auront contracté et ce sous le numéro d'identification auxiliaire attribué au groupe TVA pour les besoins de ce membre.

La situation est différente en ce qui concerne certains rapports avec les administrations étrangères en matière de TVA, rapports opérés par l'intermédiaire de l'administration nationale :

- Demande de remboursement de la TVA des assujettis nationaux de la taxe acquittée dans d'autres États membres (article 55bis)

Seul le détenteur du droit à déduction selon les règles nationales du requérant peut souscrire de telles demandes. Dès lors, le portail mis à disposition par l'administration pour souscrire ces déclarations n'est accessible qu'au groupe TVA.

- Régime communément qualifié de « guichet unique » (article 56quinquies à 56septies)

Dans le cadre du régime dit « mini-guichet unique » permettant aux entreprises communautaires rendant des services de télécommunications, de radiodiffusion et de télévision ou des services électroniques à des personnes non assujetties, de les déclarer auprès de l'administration de leur État membre d'établissement pour les besoins des autorités de tous les États membres vers lesquels ils prestent et les dispensant ainsi de devoir s'immatriculer dans chacun de ces États membres, la Commission a émis, « pour des raisons pratiques » des consignes propres aux groupes TVA : le groupe TVA peut s'inscrire à ce régime sous une signalétique spécifique et sous un numéro d'identification attribué propre au groupe, tous les liens avec des établissements stables situés dans d'autres États membres étant réputés rompus avec pour conséquence que les services en cause rendus par le groupe à destination de clients résidant dans les États d'établissement des établissements stables sont à déclarer par l'intermédiaire du « mini-guichet unique » et non pas par les éventuels établissements stables. Aussi, les éventuels services de même nature rendus par ces derniers ne sauraient être déclarés au « mini-guichet unique » sous la signalétique du groupe dans lequel la maison-mère est intégrée⁶ .

⁶ One-Stop-Shop-Guidelines - (Partie 1a - Inscription [-] Particularités : [-] 9) Comment traite-t-on un groupement TVA?), page 10-11 - Guide to the VAT MOSS, 03/02/2014

(2) Les rapports avec l'administration fiscale

Pour des raisons techniques liées à l'ouverture d'un dossier fiscal, le groupe TVA devra adopter une dénomination propre, dont les termes « groupe TVA » feront partie afin d'éviter des confusions.

De principe, comme seul le groupe TVA a le statut de sujet fiscal en matière de TVA, lui seul est l'interlocuteur de l'administration fiscale. Et, en tant que fiction fiscale, le groupe TVA ne saurait agir que par l'intermédiaire d'un représentant, qui est à désigner parmi ses membres, et qui sera la cheville ouvrière du groupe.

Tout échange de quelconque nature entre le groupe TVA et l'administration se fera impérativement par l'intermédiaire de ce représentant. L'accès au portail de l'administration pour l'accomplissement des différentes obligations fiscales est réservé au représentant. C'est à lui qu'il appartient d'introduire les déclarations de TVA. C'est à lui qu'il revient de souscrire, sous les numéros d'identification auxiliaires attribués au nom des différents membres, les états récapitulatifs des opérations afférentes réalisées par chacun de ces membres. C'est finalement à lui qu'il revient de procéder au paiement de la taxe due et à l'encaissement de l'excédent de la taxe en amont reduite par le Trésor.

N'étant pas des sujets fiscaux à titre individuel, les membres n'ont aucune obligation fiscale directe vis-à-vis de l'administration fiscale. Bien entendu, ils sont comptables vis-à-vis du groupe TVA de la bonne application de la réglementation TVA à leurs propres opérations imposables.

Néanmoins, l'administration a à leur encontre un droit de contrôle des transactions réalisées de leur chef. Aussi, les différents membres sont solidairement tenus à l'acquittement des créances du Trésor à l'encontre du groupe TVA. Dans la pratique, le premier dont la responsabilité se trouvera engagée sera le représentant du groupe TVA, sans préjudice de ses droits à l'égard de ses co-membres.

Aussi, il appartient au représentant d'introduire la déclaration de constitution du groupe TVA ensemble avec les différentes déclarations d'option des futurs membres.

c) Les rapports entre les membres du groupe TVA

D'un point de vue strictement fiscal, la question concerne le traitement à réserver aux échanges de biens et services entre les membres, d'une part au regard de leur soumission à la taxe et d'autre part au regard du droit à déduction de la taxe. Il est à signaler qu'au-delà de l'aspect purement fiscal, l'application du régime de groupe TVA n'est pas financièrement neutre pour les différents membres, juridiquement et patrimoniallement distincts les uns des autres, en raison de répercussions au niveau des flux de trésorerie. Le suivi de cette question est exclusivement affaire des membres du groupe.

(1) Sort fiscal des échanges entre membres

Hors régime du groupe TVA, les livraisons de biens et prestations de services réalisées entre personnes liées relèvent des règles de droit commun en matière de

TVA et sont donc essentiellement soumises à la TVA. Sous le régime de groupe TVA, les mêmes opérations sont traitées comme si elles avaient été réalisées entre deux services d'une même personne juridique. Elles ne sont pas prises en considération étant donné que les opérations internes à une personne juridique ne se trouvent pas appréhendées pour les besoins de la TVA, sous réserve des régimes légaux les assimilant à des opérations imposables (p.ex. livraisons à soi-même, transferts intracommunautaires).

À défaut d'existence fiscale, ces opérations ne rentrent pas dans le champ d'application des règles de facturation. De fait, à défaut d'émission entre membres d'une facture en bonne et due forme, qui devra dès lors expressément se référer à la mise en œuvre du régime de groupe TVA, le projet de loi prévoit une obligation d'émettre un document reprenant pour l'essentiel les mêmes éléments qu'une facture. En tout état de cause, quelle que soit la forme de la pièce émise, elle ne saurait en aucun cas faire état d'un quelconque taux ou/et montant de TVA.

Contrairement à ce qui est le cas pour un assujetti ordinaire, le texte du projet de loi entend mettre en place un suivi distinct des échanges intra-groupe : le groupe TVA souscrira, pour chacun des membres, un relevé des transactions que le membre a réalisées au profit des autres membres du groupe. Le relevé afférent est à joindre à la déclaration annuelle à la TVA.

(2) La TVA grevant les dépenses engagées pour la réalisation d'opérations intra-groupe

D'après l'article 49, paragraphe 1^{er} de la loi TVA, la taxe acquittée ou due sur l'achat de biens et services utilisés pour effectuer des livraisons de biens ou des prestations de services exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application de la taxe n'est pas déductible en tant que taxe en amont.

Or, bien que les opérations intra-groupe ne donnent pas lieu à exigibilité effective de la taxe, cette disposition n'est pas applicable en l'espèce. En effet, les opérations intra-groupe ne constituent pas des opérations dans l'acception de la réglementation en matière de TVA qui implique en principe qu'il y ait un échange entre personnes distinctes, condition qui n'est remplie ni pour les opérations effectuées au sein d'une même personne juridique, ni pour celles réalisées au sein d'un groupe TVA, fiscalement assimilé à une même personne juridique. Par conséquent, les dépenses effectuées pour réaliser ces opérations ne sauraient s'y rattacher, vu l'inexistence fiscale de ces opérations.

Comme pour les opérations réalisées au sein d'une même personne juridique, chaque dépense, et la taxe la grevant, s'attribue directement aux livraisons de biens ou/et aux prestations de services proprement dites effectuées au profit de preneurs tiers (principe de l'affectation directe), sans égard à la personne du membre dans le chef duquel la dépense a été engagée et au nombre de membres qui sont intervenus à l'intérieur du groupe dans la chaîne de valeur.

Ainsi, la mise en œuvre du droit à déduction d'un groupe TVA qui réalise aussi bien du chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction que du chiffre d'affaires n'autorisant

pas la déduction, requiert qu'il détermine, en recourant aux méthodes appropriées de la comptabilité analytique, pour chaque opération prise isolément, la part précise de la taxe grevant toute dépense s'imputant à cette opération.

Néanmoins, lorsque l'entièreté des activités ouvre droit à déduction de la taxe, le groupe TVA n'est pas tenu de procéder au rapprochement de ses dépenses avec les différentes opérations réalisées au profit de tiers.

E. Constitution, modification de la composition, dissolution du groupe TVA

1. Constitution

Elle s'opère par le biais d'une déclaration de constitution de groupe TVA à souscrire par le représentant du groupe TVA en suivant les critères légaux afférents.

La déclaration prend effet le 1^{er} du mois suivant sa réception, à condition que la réception soit intervenue au moins quinze jours avant. Pour les déclarations remises au cours de la seconde moitié d'un mois, la déclaration prend effet au 1^{er} jour du second mois suivant sa réception. Il s'agit, en effet, de laisser à l'administration le temps de procéder à la constitution du dossier et de communiquer au groupe TVA les différents numéros d'identification à lui attribuer.

Effet de la déclaration de constitution de groupe TVA

a) dans le chef des membres

La déclaration vaudra déclaration de cessation d'activité pour les membres qui auront été identifiés à la TVA au jour de leur entrée dans le groupe TVA, prenant effet au moment de la date de prise d'effet de la déclaration de constitution du groupe TVA .

Les membres devront en conséquence souscrire, dans les deux mois à compter de ce jour, une déclaration TVA de cessation d'activité.

b) dans le chef des personnes éligibles restant en retrait du groupe

La déclaration de constitution de groupe TVA relèvera également les coordonnées des personnes qui, bien que remplissant les conditions légales pour être membre du groupe, ne souhaitent pas intégrer le groupe TVA.

Néanmoins, cette déclaration ne produira pas d'effet dans le chef de ces personnes, lesquelles lorsqu'elles remplissent les conditions afférentes et qu'elles ne le sont pas encore, sont tenues de s'immatriculer à la taxe de leur propre initiative.

c) dans le chef du groupe TVA

Il se verra par la suite fourni un numéro d'identification à la TVA lui servant dans la souscription des déclarations à la TVA ainsi que, pour chaque membre composant le groupe, un numéro d'identification auxiliaire à la TVA à utiliser par lui dans le suivi des opérations de ce membre.

Aussi, pour le suivi des opérations à reporter sur les états récapitulatifs et réalisées par un membre dans une période de déclaration au cours de laquelle il aura été, à la fois, assujéti de son propre chef et membre du groupe, le représentant du groupe TVA doit souscrire des relevés, pour chacun des membres concernés, des totaux par cocontractant des opérations s'imputant au groupe TVA.

2. Modification de la composition du groupe

Le représentant du groupe TVA devra, pour toute personne qui, une fois le groupe TVA constitué, vient à remplir les conditions pour en faire partie, introduire une déclaration visant à l'intégration de cette personne dans le groupe TVA ou de la tenue à l'écart de cette personne du groupe TVA.

Pour les personnes qui ne remplissent plus les conditions pour en faire partie ou qui, remplissant les conditions afférentes, souhaitent ne plus en faire partie, le représentant introduira une déclaration portant retrait de cette personne du groupe TVA.

Ces déclarations sont à introduire dans les délais prévus pour la déclaration de commencement, de changement ou de cessation de l'activité économique.

3. Dissolution du groupe TVA

Le groupe TVA se trouvera dissolu au jour où sur base d'une déclaration de retrait d'un ou plusieurs membres, il ne reste plus qu'un seul membre.

4. Sanctions pour inobservation des obligations spécifiques au groupe TVA

L'inobservation des obligations de déclaration ayant trait à la composition du groupe ainsi que des obligations de déclarations spécifiques au régime de groupe, comme par exemple le dépôt de l'état des opérations intra-groupe ou de l'état des entrants intracommunautaires, est réprimée par le prononcé d'amendes fiscales en application de l'article 77 de la loi TVA.

F. Encadrement du régime de groupe TVA

L'expérience acquise par d'autres États membres démontre qu'en fonction de son articulation, le régime prête à des pratiques incompatibles avec sa finalité.

Elles se rencontrent dans des situations où l'activité du groupe TVA n'ouvre pas entièrement droit à la déduction de la TVA. Elles ont pour objectif soit de créer les conditions pour récupérer la TVA en amont au-delà de la proportion légalement autorisée en raison de l'utilisation effective des dépenses concernées soit d'échapper à la taxe par intégration de métiers qui ne sont ni spécifiques ni caractéristiques de l'activité du groupe et dont les ouvrages auront jusque-là été achetés auprès de fournisseurs tiers.

Ainsi, le projet de loi appréhende cet aspect par le biais d'un certain nombre de mesures :

- l'inclusion obligatoire dans le groupe TVA de toute personne qui remplit les conditions afférentes et dont la tenue à l'écart serait susceptible de produire à un moment un avantage fiscal indu ;
- fixation d'une durée d'appartenance minimale au groupe TVA ;
- l'exclusion du régime de toute personne réalisant une activité susceptible de produire des distorsions de concurrence.

A relever aussi que la Cour de Justice de l'Union européenne, dans un arrêt récent⁷, a considéré que, même en l'absence de tout texte national, le principe d'interdiction de pratiques abusives en matière de TVA est d'application directe, et ce sans que les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'y opposent.

Néanmoins, tous ces mesures et instruments n'ont aucunement la prétention de prévenir l'ensemble des situations susceptibles de se présenter.

L'expérience montrera s'il y aura lieu en la matière de légiférer plus en avant.

III. Autres mesures proposées

Si ces mesures ont une portée allant au-delà du régime des groupes TVA, elles se rapportent de manière complémentaire à des questions qui se présentent plus particulièrement au sein de groupes de sociétés.

Il s'agit, d'une part, de régler la question de la base d'imposition des opérations réalisées par des personnes qui, au-delà de l'opération considérée, ont des intérêts communs et, d'autre part, d'étendre le régime spécifique de la régularisation de la taxe en amont déduite en matière de biens d'investissement corporels aux services qui présentent des caractéristiques similaires.

- A. Encadrement de la fixation de la base d'imposition des opérations réalisées entre personnes présentant un degré de proximité de nature à influencer sur l'établissement conventionnel du prix entre parties

Le texte de l'article 80, paragraphe 1^{er}, de la directive 2006/112/CE accorde aux États membres la faculté de prendre des mesures pour que la base d'imposition des livraisons de biens et des prestations de services soit constituée par la valeur normale de l'opération, dans des circonstances spécifiques limitées, afin d'éviter des pertes de recettes fiscales par le recours à des parties liées entre elles permettant de bénéficier d'avantages fiscaux. Ces circonstances sont les suivantes:

- sous-évaluation du prix demandé au bénéficiaire de la livraison ou de la prestation qui ne peut déduire entièrement la TVA;

⁷ CJUE - Arrêt du 22 novembre 2017 dans l'affaire C-251/16 (Edward Cussens e.a.), voir dispositif, sous 1)

- sous-évaluation d'une opération exonérée de TVA par un fournisseur ou un prestataire qui ne peut déduire entièrement la TVA;
- surévaluation du prix par un fournisseur ou un prestataire qui n'a pas le droit à déduire entièrement la TVA.

Il est encore précisé que la valeur normale d'une opération permettant de déterminer si une opération est sous-évaluée ou surévaluée est définie par référence aux transactions comparables et, à défaut, au prix d'achat ou de revient des objets comparables ou, s'agissant de services, du montant des dépenses engagées pour leur réalisation.

B. Extension du champ d'application du régime de régularisation des déductions

Compte tenu du poids toujours croissant de certaines prestations de services dans les dépenses d'investissement des entreprises, le présent projet prévoit, comme le permet l'article 190 de la directive 2006/112/CE, d'étendre le champ d'application du mécanisme de régularisation de la taxe en amont applicable aux biens d'investissement corporels aux services ayant une nature comparable.

Commentaire des articles

Ad article 1^{er}

Par l'implémentation du régime de groupe TVA dans le droit national, il est implicitement dérogé au principe défini à l'article 7 suivant lequel « toute personne indépendante du point de vue juridique est censée exercer son activité d'une façon indépendante ». L'article perd donc sa raison d'être. C'est pourquoi il est proposé de l'abroger.

Ad article 2

L'article 2 a pour objet d'introduire le régime de groupe TVA en complétant la loi TVA par un nouvel article 60ter.

Ad article 60ter, paragraphe 1er

Le premier paragraphe reprend l'essence du texte de l'article 11 de la directive 2006/112/CE qui prévoit qu'« [a]près consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommé «comité de la TVA»), chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation ».

A l'instar de la grande majorité des États membres qui l'ont introduit, le régime est essentiellement facultatif pour les entreprises. Ce n'est qu'à cette condition qu'il devrait pouvoir être considéré comme constitutif d'une simplification administrative, alors que l'accomplissement de ce critère est fonction des

circonstances propres à chaque entreprise et que nombre d'opérateurs devraient considérer que, dans la situation qui est la leur, le recours au régime aboutirait à un résultat contraire à leurs intérêts.

La constitution du groupe implique, a priori, que toutes les personnes remplissant les conditions légales en fassent partie. D'autre part, les membres potentiels étant des personnes juridiquement indépendantes les unes des autres, la constitution du groupe TVA requerra nécessairement l'accord exprès de chacune de ces personnes.

L'option pour être considéré comme membre d'un groupe TVA ne saurait partant qu'être individuelle. Dans les faits, le représentant du groupe introduira, lors de la déclaration de constitution d'un groupe TVA, les différentes options émises par les futurs membres.

Seules les personnes établies à l'intérieur du pays peuvent être membres d'un groupe TVA. Cette restriction, qui résulte de la directive, a pour finalité d'empêcher la constitution de groupes transfrontaliers. Ceci n'empêche ni l'intégration dans le groupe TVA d'établissements stables nationaux (notamment des succursales) de sociétés étrangères, ni que des membres du groupe TVA aient des établissements stables à l'étranger, étant entendu que ni les sièges de l'activité économique ni les établissements stables situés à l'étranger ne peuvent être considérés comme faisant partie du groupe TVA.

Dans les rapports entre maison-mère et succursales s'échangeant des prestations de services, il découle de l'arrêt du 23 mars 2006 de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-210/04, FCE Bank plc, qu'à défaut d'être réalisées entre personnes juridiquement distinctes, que ces prestations de services ne rentrent pas dans le champ d'application de la taxe. La Cour a été amenée à nuancer ce principe, dans un arrêt du 17 septembre 2014, aff. C7/13, Skandia, pour le cas où, au moins, un des deux protagonistes est membre d'un groupe TVA en décidant que « les prestations de services fournies par un établissement principal établi dans un pays tiers à sa succursale établie dans un État membre constituent des opérations imposables quand cette dernière est membre d'un groupement de personnes pouvant être considéré comme un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée » (point 1 du dispositif).

Dans une orientation prise à la suite de cet arrêt par le Comité de la TVA⁸, la Commission européenne considère que les échanges de prestations de services dans des rapports maison-mère et succursales seraient dans tous les cas à considérer comme des opérations imposables au cas où l'entité prenante est membre d'un groupe TVA, et ce indépendamment que l'entité prestataire soit établie hors Communauté ou dans la Communauté. Cette orientation n'a pas fait

⁸ Guidelines resulting from the 101st meeting of 20 October 2014; Document C - taxud.c.1(2015)46844 – 824 (p. 181).

l'unanimité. La Commission l'a néanmoins invoquée comme contraignante⁹ lors d'une récente consultation sur le régime de groupe.

Au regard des termes clairs de l'arrêt CJUE C-7/13 Skandia America quand au fond du problème qui, en toute logique, se présente de manière parfaitement identique, que le prestataire soit établi en dehors de la Communauté ou dans un autre État membre, une différence de traitement entre opérations en provenance d'un pays tiers ou d'un autre État membre de l'Union ne s'impose pas.

Dans la mesure où cela ne devrait pas être le cas, il appartient à la Commission de tout mettre en œuvre pour assurer une application uniforme de sa position de manière à mettre à une même échelle tous les acteurs économiques, quel que soit l'État membre dans lequel ils sont établis.

Les membres doivent être étroitement liés entre eux sur les plans financier, économique et de l'organisation. Il importe de relever que les trois types de rapports doivent être cumulativement réunis.

Par la constitution du groupe TVA, les membres sont considérés comme un assujetti unique. En d'autres mots, les différents membres arrêtent d'être considérés à titre individuel comme sujets fiscaux en matière de TVA. Leurs opérations, quelle que soit leur nature, et leurs patrimoines sont, par l'effet du régime, considérés en totalité comme étant les opérations et le patrimoine du groupe TVA. Il n'auront dès lors plus d'existence fiscale propre.

Tous les droits et obligations en matière de TVA seront dorénavant transférés au groupe TVA et pris en charge par le représentant désigné parmi les membres.

Ad article 60ter, paragraphe 2

Le second paragraphe définit les trois types d'interdépendances requis pour la constitution d'un groupe TVA. A ce titre, le texte s'est largement inspiré des critères dégagés par la Commission dans sa communication de 2009¹⁰.

- Intégration financière

Des sociétés sont réputées liées sur le plan financier dès lors qu'il existe entre elles, directement ou indirectement, un lien de contrôle capitalistique.

⁹ "It should be recalled that one of the effects of joining a VAT group is that, for VAT purposes, a single legal entity comprising a head office and its branch which are physically present in different territories shall be dissociated and become two separate taxable persons if one of the entities is a member of a VAT group."

¹⁰ Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen concernant la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Commission des Communautés européennes, Bruxelles, le 2.7.2009, COM(2009) 325 final

Comme il ne s'agit pas en l'occurrence de mettre en place un critère propre à la TVA, le projet de loi renvoie à l'article 1711-1 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, qui reprend en droit interne les critères définissant en matière de comptes consolidés les rapports société mère – filiale, et plus particulièrement au paragraphe 1^{er}, alinéa 1, de cet article qui concerne toute sociétés qui :

« 1° [...] a la majorité des droits de vote des actionnaires ou associés d'une entreprise, ou

2° [...] a le droit de nommer ou de révoquer la majorité des membres de l'organe d'administration, de direction ou de surveillance d'une entreprise et est en même temps actionnaire ou associé de cette entreprise, ou

3° [...] est actionnaire ou associé d'une entreprise et contrôle seule, en vertu d'un accord conclu avec d'autres actionnaires ou associés de cette entreprise, la majorité des droits de vote des actionnaires ou associés de celle-ci. ».

D'ailleurs, le rattachement de la matière aux règles régissant les comptes consolidés, largement harmonisées sur le plan international sur base de normes IFRS et son ancrage dans ces normes est de nature à faciliter l'appréhension de ce critère, tant pour les entreprises que pour les autorités, et ce aussi bien sur le plan national qu'international.

- Intégration économique

La communication de la Commission de 2009 donne la définition suivante du lien sur le plan économique : « il se définit par rapport à la présence d'au moins une des trois formes de coopération économique figurant ci-après. L'activité principale des membres du groupe est de même nature, ou les activités des membres du groupe sont complémentaires ou interdépendantes, ou un des membres du groupe réalise des activités qui bénéficient entièrement ou substantiellement aux autres membres. »

- Intégration organisationnelle

Quant au lien sur le plan de l'organisation, la communication de 2009 considère qu'il se définit « par rapport à l'existence d'une structure de gestion partagée, au moins en partie ». Cette description ayant semblé un peu trop concise, il a semblé préférable de reprendre la définition en donnée par l'arrêté royal belge régissant la matière qui, outre l'idée d'une direction coordonnée entre plusieurs personnes, reprend également l'hypothèse d'une direction concentrée entre les mains d'une ou de plusieurs personnes.

Ad article 60ter, paragraphe 3

Même dans l'hypothèse où une personne viendrait à en remplir les conditions, elle ne saurait être membre de plusieurs groupes TVA.

Cette disposition est à apprécier exclusivement sous un angle national. Rien ne s'oppose à ce qu'un établissement stable national d'une société étrangère, membre d'un groupe TVA dans son État d'origine, soit membre d'un groupe TVA luxembourgeois. Pareillement, cette disposition ne s'oppose pas à ce qu'un établissement stable qu'une société luxembourgeoise, membre d'un groupe TVA luxembourgeois, a établi à l'étranger y soit membre d'un groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 4

La plupart des États membres connaissant un régime de groupe TVA applicable sous option le subordonne à l'appartenance au groupe à une condition de durée minimale, condition qui, par conséquent, vaut également durée de vie minimale pour le groupe TVA lui-même. Le projet de loi fixe cette durée à deux années civiles entières.

Ad article 60ter, paragraphe 5

Si, pour les besoins de la TVA, les membres perdent toute personnalité propre au profit du groupe TVA, ils restent néanmoins, pour le droit commun, des personnes avec tous les attributs de la personnalité et continuent à réaliser des transactions qui répondent aux définitions légales d'opérations déclenchant un fait générateur de taxe.

Ainsi, une vente entre membres reste une vente au regard du droit commun. Sur le plan fiscal, on pourrait hésiter à ne plus la considérer comme une opération imposable seulement parce que le vendeur et l'acquéreur constituent une même personne fiscale, et plus particulièrement au vu des objectifs premiers du régime que sont la simplification administrative et la prévention d'abus. Dès lors, pour écarter toute ambiguïté à ce sujet, le présent paragraphe précise que toute opération entre membres est à considérer comme si elle était réalisée au sein de la même entité juridique.

Ad article 60ter, paragraphe 6

Sous le régime d'origine en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, le régime de l'« Organschaft », toute personne qui remplissait les critères légaux pour en faire partie en était de plein droit membre. C'était d'ailleurs justement la finalité de l'« Organschaft » d'y englober, afin d'éviter toute imposition cumulative, toutes les personnes impliquées dans la chaîne de production et de distribution.

C'est toujours la règle pour les États membres qui, sous le régime de la TVA, appliquent l'« Organschaft » sous cette même dénomination. D'ailleurs, si la directive accorde aux États membres la faculté d'introduire le régime, elle ne prévoit pas la possibilité de le rendre facultatif pour les différentes personnes répondant aux conditions légales pour en faire partie. Que la Commission reconnaisse aux groupes néanmoins la possibilité de se composer librement est fondé sur la circonstance que le contraire serait difficilement compatible avec l'objectif de simplification administrative dont il est question à l'exposé des motifs de la proposition de la sixième directive.

Si, en matière de TVA, la plupart des États membres qui connaissent le régime accordent au groupe la liberté de se configurer comme il l'entend, cette liberté se trouve généralement encadrée.

La présente disposition table, dans un premier temps, sur le principe de l'intégration de toutes les personnes répondant aux conditions légales, pour fixer, dans un second temps, des critères permettant aux membres potentiels de rester en retrait du groupe TVA.

Elle poursuit un double objectif :

- 1) Prévenir tout bénéfice fiscal susceptible de résulter de la non-participation au groupe TVA d'une personne éligible à en faire partie.

C'est une conséquence normale de la finalité du régime de groupe qui est, d'après les termes de l'exposé des motifs de la deuxième directive, d'assurer que « les entreprises constituant une "Organschaft" sont [...] placées dans les mêmes conditions fiscales qu'une entreprise intégrée constituant une seule personne juridique ». Il n'est partant pas dans l'intention du législateur communautaire d'assurer au groupe TVA des avantages qui vont au-delà de ceux inhérents aux entreprises intégrées juridiquement, en faisant dépendre l'intégration ou non de personnes éligibles dans le groupe TVA de l'intérêt fiscal à ce faire.

Cette approche est également en ligne avec les considérations à la base du texte de la sixième directive TVA. D'après l'exposé des motifs, ce texte s'inscrit « soit dans un souci de simplification administrative, soit pour éviter certains abus », et donne en guise d'exemple pour illustrer ce dernier cas de figure « le fractionnement d'une entreprise entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier ». Même dans l'hypothèse où l'implémentation du régime de groupe TVA ne s'opère qu'au seul titre de la simplification administrative, comme en l'occurrence, il ne saurait guère justifier un tri à l'entrée dans le groupe TVA avec l'objectif de cumuler les avantages résultant de l'appartenance au groupe TVA avec ceux découlant de la non-appartenance au groupe TVA. En effet, ceci reviendrait à recourir au régime de groupe TVA pour opérer le fractionnement que le législateur communautaire entendait justement empêcher en instituant ledit régime.

À titre d'illustration : dans le cadre d'une entreprise intégrée qui utilise son matériel d'exploitation en partie à des fins n'ouvrant pas droit à déduction, la taxe grevant ce matériel à l'achat n'est déductible qu'à raison de son utilisation à des fins ouvrant droit à déduction. La présente mesure a pour objectif d'assurer qu'au cas où le matériel d'exploitation appartient à une société différente de celle qui l'exploite, les deux appartenant au même groupe de sociétés, la détermination de la taxe déductible s'opère de la même manière au même moment, assurant ainsi la neutralité concurrentielle de la taxe, quelle que soit la forme d'organisation d'une entreprise. À cette fin, la

société propriétaire du matériel d'exploitation est à intégrer au groupe TVA à constituer.

A priori, un bénéfice fiscal ne devrait se produire que dans l'hypothèse où les biens et services du membre concerné servent au groupe TVA pour la production de biens et services n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA.

- 2) Éviter que dans une chaîne de production et de distribution donnée, il y ait des personnes remplissant les conditions d'être membre du groupe, mais n'ayant pas opté pour l'appartenance au groupe et qui interviennent dans des opérations réalisées entre d'autres membres du groupe.

Il s'agit d'assurer qu'il y ait des ruptures de la chaîne de valeur susceptibles de fragiliser les rentrées fiscales.

Ad article 60ter, paragraphe 7

Cette disposition a pour objectif de prévenir que le recours au groupe TVA ait des répercussions anticoncurrentielles sur des secteurs économiques autres à celui auquel appartient le groupe TVA. Le régime de groupe TVA permettant la détaxation des opérations rendues entre membres, des entreprises peuvent être tentées d'y recourir, à travers des entreprises juridiquement distinctes mais fiscalement liées et spécialement constituées à cet effet, pour s'approvisionner en biens et services qui ne présentent aucun caractère spécifique à leur propre activité et pour la fourniture desquels elles se seront auparavant adressées à des entreprises tierces tenues de leur appliquer la TVA.

Ainsi, en l'an 2000, plusieurs questions écrites de parlementaires européens avaient attiré l'attention de la Commission sur la problématique de compagnies d'assurances qui entretenaient leur propre parc d'ateliers de débosselage dans lesquels elles faisaient remettre en état les voitures de leurs assurés, économisant ainsi la TVA sur les coûts de la main-d'œuvre engagée et faisant par conséquent perdre ce marché aux garages indépendants.

D'autres domaines concernés par cette problématique pourraient être, par exemple, ceux de la publicité ou du développement de logiciels.

Cette disposition ne constitue d'ailleurs pas une nouveauté : l'article 44 paragraphe 1^{er} sous y) de la loi TVA portant exonération des prestations des groupements autonomes de personnes subordonne sa mise en œuvre à la condition que l'exonération ne « soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ».

Le texte proposé est d'ailleurs plus restrictif en ce qu'il ne suffit pas de justifier d'un risque même réel d'atteinte au principe de neutralité concurrentielle de la taxe, mais qu'il importe de rapporter des indices concrets de l'existence de cette atteinte.

Une fois l'atteinte établie, le membre qui exerce l'activité contestée est exclu du groupe TVA ou, dans l'hypothèse où seulement une partie de son activité s'expose à

critique, il appartient au groupe TVA de soumettre les opérations correspondantes à la taxe comme si elles lui avaient été fournies par une entreprise tierce.

Ad article 60ter, paragraphe 8

Ce texte prévoit un certain nombre d'incompatibilités du régime de groupe TVA avec d'autres régimes dérogatoires en matière de TVA.

Un groupe TVA ne saurait partant pas se prévaloir du régime de franchise des petites entreprises, c'est-à-dire de celles dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas trente mille euros par an, ni du régime d'imposition forfaitaire de l'agriculture et de la sylviculture.

Ad article 60ter, paragraphe 9

Cette disposition règle les effets de l'entrée et de la sortie de membres du groupe TVA quant aux mécanismes de régularisation prévus par la loi TVA, c'est-à-dire d'une part, la régularisation de la taxe en cas de différence entre la rémunération facturée ou convenue et la rémunération encaissée et, d'autre part, la régularisation des déductions de la taxe sur les biens et services acquis, rendue nécessaire par une modification des éléments initialement pris en considération à cet effet.

Par la participation au groupe TVA, le membre perd toute personnalité fiscale propre, son patrimoine existant au moment de l'entrée dans le groupe TVA, tout comme les créances et dettes qui sont les siennes à ce moment, deviennent, quant aux effets fiscaux y attachés, le patrimoine, des créances et des dettes du groupe TVA et sont réputés toujours avoir été le patrimoine, les créances et les dettes du groupe TVA.

A l'inverse, lors de la sortie du groupe TVA, le membre récupère, outre sa personnalité fiscale propre, également, quant aux effets fiscaux y attachés, le patrimoine, les créances et les dettes qui sont les siens selon le droit commun au moment de la sortie du groupe TVA et sont réputés toujours avoir été les siens, y compris pendant la période où il a été membre du groupe TVA.

Ainsi, l'irrecouvrabilité d'une facture émise par un futur membre avant la constitution du groupe TVA et dûment établie après constitution du groupe TVA donne lieu à régularisation de la base d'imposition et, le cas échéant, de la taxe en aval dans le chef du groupe TVA. Pour une facture émise par le groupe TVA sous le numéro d'identification auxiliaire attribué au nom du membre et dont l'irrecouvrabilité est constatée une fois le groupe TVA dissout, la régularisation est à opérer par l'ex-membre devenu assujetti identifié de son propre chef.

Ad article 60ter, paragraphe 10

Le groupe TVA, pure fiction fiscale, agit par l'intermédiaire d'un représentant, responsable de l'accomplissement des obligations fiscales en matière de TVA et unique interlocuteur de l'administration fiscale. Le représentant est désigné parmi un des membres.

Pour utilement assurer ses fonctions, il doit disposer d'un ascendant sur les autres membres du groupe TVA qui lui assure notamment l'accès à toutes les données requises pour l'établissement des déclarations qu'il est tenu de souscrire pour le compte du groupe TVA. Aussi doit-il être en mesure, dans le cadre d'un contrôle fiscal, de mettre à la disposition de l'administration requérante le fichier d'audit consolidé dont question à l'article 70 de la loi TVA.

Il résulte de l'étendue de ses obligations que le représentant doit disposer des ressources matérielles et humaines nécessaires à leur exécution.

Sur base de ces considérations, la fonction de représentant est a priori à assurer par celui des membres qui fait fonction de tête de groupe. Faute de tel membre, le rôle revient à celui des membres réalisant le chiffre d'affaires ou le revenu le plus élevé.

Néanmoins, les membres pourront se départir de ces critères au profit de celui d'entre eux qui est, factuellement, le plus apte à assumer le rôle, à condition de justifier leur choix.

Comme la charge d'introduire la déclaration de constitution du groupe TVA revient au représentant, celui-ci doit être déterminé dès avant la constitution.

Ad article 60ter, paragraphe 11

La levée de l'option prévue au paragraphe 1^{er} passe par l'introduction par le représentant, déterminé suivant les modalités prévues au paragraphe qui précède, d'une déclaration de constitution du groupe TVA. Elle comprend toutes les informations et pièces justificatives nécessaires pour établir le respect des conditions légales en la matière.

Ainsi, elle devra notamment être accompagnée, pour chaque personne à intégrer, d'une option formelle d'intégration au groupe TVA émise dans les formes et sous les modalités statutaires prévues pour ce type d'engagement.

La déclaration devra en sus, comme le prévoit le paragraphe 12, être accompagnée d'une attestation émise par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises constatant qu'à la date d'introduction de la déclaration de constitution de groupe TVA, les futurs membres se trouvent, sur le plan financier, dans des liens répondant au critère prévu au point a) du paragraphe 2.

Les membres sont collectivement responsables du bien-fondé des éléments déclarés.

La constitution du groupe TVA prend effet le 1^{er} du mois suivant l'introduction de la déclaration, dans la mesure où celle-ci a été réceptionnée au moins quinze jours à l'avance. Ce délai est nécessaire afin de permettre à l'autorité compétente de pourvoir aux opérations matérielles qu'implique l'ouverture du dossier au niveau administratif, comme l'éventuelle fermeture des différents dossiers individuels éventuellement répartis sur plusieurs bureaux d'imposition, l'ouverture d'un

dossier pour le groupe TVA et l'émission et la notification des numéros d'identification au représentant du groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 12

Un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises devra certifier que les rapports au plan financier entre les futurs membres du groupe TVA correspondent aux prescriptions correspondantes du paragraphe 2, une première fois au moment de la constitution du groupe, puis annuellement pour la date prévue pour la souscription de la déclaration annuelle.

Ad article 60ter, paragraphe 13

Le groupe TVA se verra attribuer un numéro d'identification propre à lui ainsi que, en guise de numéros auxiliaires, autant de numéros d'identification à la TVA qu'il aura de membres.

Le numéro principal du groupe TVA servira à la souscription des déclarations à la TVA.

Les numéros d'identification auxiliaires, qui sont attribués tant pour des raisons techniques que pour assurer un meilleur contrôle des activités du groupe TVA, serviront aux membres dans l'accomplissement de leurs transactions avec les tiers. Le recours à des numéros auxiliaires doit également permettre d'éviter tout risque de confusion entre les membres, lesquels restent, en dehors de la sphère propre à la TVA, des personnes juridiquement distinctes.

Ainsi, le groupe TVA devra, pour chacun de ses membres, ayant au cours d'une période de déclaration donnée, réalisé des livraisons intracommunautaires de biens ou des prestations de services intracommunautaires, souscrire un état récapitulatif par membre sous le numéro d'identification à la TVA lui attribué sous la dénomination de ce membre.

Ad article 60ter, paragraphe 14

Cette disposition se rapporte à tout changement de statut au regard des conditions d'éligibilité d'une personne comme membre du groupe. Ainsi, le groupe TVA déclare, par l'intermédiaire de son représentant, qu'une personne qui n'a jusqu'à présent pas rempli les conditions pour être membre du groupe TVA vient de les remplir ou qu'un membre ne remplit plus ces conditions, et ce dans les quinze jours du changement de statut.

S'agissant de la personne qui vient à répondre aux critères pour être membre du groupe TVA, la déclaration sera accompagnée de l'option souscrite par cette personne pour intégrer le groupe TVA ou, au cas où le membre potentiel entend se prévaloir de l'éventuelle possibilité de rester en retrait du groupe, une renonciation à option.

Pour les sociétés impliquées dans une procédure de restructuration d'entreprise, une dérogation au principe de l'option dans la quinzaine prévue à l'alinéa premier

est prévue, essentiellement en raison des différentes procédures de contrôle et d'agrément susceptibles d'être déclenchées dans un tel contexte. Dans ce cas, l'entrée au groupe TVA peut être retardée d'un an au grand maximum.

Ad article 60ter, paragraphe 15

Toute entrée d'une personne déjà identifiée à la TVA dans un groupe TVA entraîne de plein droit la radiation de cette personne du rôle des assujettis ou des personnes morales non assujettis à compter de la veille de la prise d'effet de son entrée au groupe TVA. En d'autres termes, la déclaration afférente du représentant du groupe TVA accompagnée de la déclaration d'option équivaut déclaration de cessation d'activité du futur membre.

Ad article 60ter, paragraphe 16

Toute sortie d'un membre du groupe TVA prend effet, soit le jour où il ne remplit plus les conditions pour être membre, soit le jour de la réception de la déclaration de renonciation au statut de membre.

Sur signalement dans la déclaration afférente que l'ancien membre entend poursuivre une activité nécessitant son immatriculation à la TVA, la déclaration équivaut à déclaration de commencement d'activité et entraîne l'inscription de cette personne sur le rôle des assujettis ou des personnes morales non assujetties.

Ad article 60ter, paragraphe 17

Le groupe TVA se trouve dissout à compter du jour où il ne reste plus qu'un seul membre.

Ad article 60ter, paragraphe 18

Les opérations intra-groupe ne relèvent pas des règles en matière de TVA régissant la facturation. Néanmoins, au cas où elles donneraient lieu à l'émission de factures en bonne et due forme, elles devront faire application du présent régime et s'y référer expressément.

En tout état de cause, à défaut d'émission en bonne et due forme, les transactions entre membres du groupe TVA devront donner lieu à l'établissement de documents consignants tous les éléments requis pour la détermination de la nature et de l'envergure précises de l'opération tout comme de sa valeur d'échange.

Ad article 60ter, paragraphe 19

Le paragraphe 8 de l'article 63 prévoit parmi les indications qu'une facture doit mentionner, notamment « le nom complet et l'adresse de l'assujetti » ainsi que « le numéro sous lequel l'assujetti a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ».

Or, ces règles s'inscrivent dans le contexte du régime général dans lequel la qualité d'assujetti se confond avec une personne juridique individuelle, et ne visent pas un agglomérat de personnes liées en raison d'une fiction fiscale.

Étant en premier lieu un instrument de droit commercial à charge des personnes juridiques s'adonnant à une activité professionnelle, la facture doit nécessairement être émise par ou pour les membres individuels du groupe TVA, qui sont à l'origine d'une vente ou d'une prestation.

Ainsi, le présent paragraphe prévoit que la facturation de toute opération en aval du groupe TVA est à opérer au nom du membre qui en est à l'origine et sous le numéro d'identification auxiliaire attribué au groupe TVA pour ce membre.

Le même principe vaut pour les factures documentant les opérations faites au groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 20

Comme les transactions des membres soumises à la taxe , et en particulier les opérations intracommunautaires, s'opèrent sous les numéros d'identification auxiliaires attribués au groupe TVA pour chacun des membres, les états récapitulatifs sont également à souscrire, individuellement, sous les différents numéros d'identification auxiliaires.

Par contre, le rythme de souscription des états récapitulatifs se fixe sur base du montant total des opérations déclarées sous les différents numéros d'identification auxiliaires du groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 21

Afin de permettre, aux fins du contrôle, un suivi des opérations réalisées entre les membres, le groupe TVA joindra à sa déclaration annuelle un relevé regroupant, par membre individuel, le chiffre d'affaires (sous l'acception comptable de ce terme) réalisé avec les autres membres.

Ad article 60ter, paragraphe 22

Pour les personnes qui adhèrent au groupe TVA dans le courant d'une période imposable et qui ont été identifiées à la TVA de leur propre chef dans la même période, le groupe TVA est tenu de souscrire des états récapitulatifs des acquisitions intracommunautaires réalisées par ce membre ainsi que des prestations de services intracommunautaires lui rendues, sous le numéro d'identification auxiliaire attribué au groupe TVA au cours de la partie de la période pendant laquelle il a été membre du groupe TVA.

Il en est de même pour les opérations prévues réalisées préalablement à leur sortie par les membres qui quittent le groupe TVA dans le courant d'une période imposable, tout en étant identifiés à la TVA à titre individuel dans la même période.

Ad article 60ter, paragraphe 23

Le groupe TVA en tant que fiction à émanation fiscale n'a aucune existence quelconque en dehors du domaine de la TVA. Ainsi, faute de personnalité juridique, les voies d'exécution existantes pour le recouvrement d'éventuelles créances du Trésor ne sauraient être utilement appliquées à son encontre.

Le Trésor, pour rentrer dans ses droits dans le cas où le groupe TVA ne devrait pas s'acquitter spontanément de ses obligations de paiement, ne saurait par conséquent que s'en tenir aux membres.

Ainsi, le corollaire de la mise en œuvre du régime de groupe TVA est la solidarité des membres au paiement des dettes à l'égard du Trésor.

Aussi, la solidarité est-elle en parfaite cohérence avec l'idée que le groupe TVA est censé reproduire au niveau de la taxe la situation des entreprises intégrées constitutives d'une seule personnalité juridique, qui répondent par définition de toutes dettes, y compris fiscales, découlant des différentes activités réalisées en leur sein. Par ailleurs, l'obligation solidaire des membres au paiement de la taxe doit également être considérée comme corollaire de l'inapplicabilité du principe du paiement fractionné de la TVA sur les transactions internes du groupe.

Ad article 60ter, paragraphe 24

Conformément à l'article 70 de la loi TVA, les assujettis à la TVA sont tenus de communiquer à l'administration, sur demande, notamment « tous livres, journaux et pièces comptables, les quittances, les extraits bancaires, les bons de commande et les documents d'expédition et de transport », la consultation s'opérant en principe sur place.

Il en résulte que, dans le cadre du groupe TVA, la responsabilité de la communication incombe au groupe TVA et plus particulièrement à son représentant.

Or, en matière de contrôle, contexte dans lequel cette disposition s'inscrit, l'urgence ou le besoin d'agir inopinément conditionnent que les agents de contrôle ne sauraient pas toujours s'adresser au représentant du groupe TVA pour obtenir communication des éléments visés. Il est partant prévu que la même obligation de communication incombe aux membres du groupe TVA en ce qui concerne les éléments ayant trait à leurs propres activités, et ce sans préjudice de l'obligation afférente du groupe TVA.

Ad article 60ter, paragraphe 25

Les modalités d'accomplissement des obligations déclaratives générales restent régies par les dispositions d'ordre général les concernant.

Ad article 3

L'article 3 prévoit d'élargir le champ d'application des amendes fiscales prévues par l'article 77, paragraphes 1^{er} et 3 de la loi TVA aux infractions aux dispositions de l'article 60ter que le présent projet de loi prévoit d'insérer dans la même loi TVA.

Ad article 4

L'article 4 vise à compléter l'article 28 de la loi TVA par un dispositif visant l'encadrement de la fixation de la base d'imposition dans certains cas de figure¹¹.

Le texte a trait à l'encadrement de la détermination de la base d'imposition se rapportant à des opérations réalisées entre personnes proches, régulièrement échangées contre une rémunération se distinguant, parfois considérablement, de celle réclamée à des clients tiers. Il a pour objectif de neutraliser, pour les besoins de la TVA, toutes considérations entre parties dans la fixation du prix d'un échange, qui sont étrangères à l'activité économique proprement dite de la partie vendeuse ou prestataire, dont l'incidence au niveau de la taxe s'avère abusive alors que la valeur d'une opération imposable influence directement le montant de la taxe à percevoir. Ainsi, l'article 80 de la directive 2006/112/CE prévoit une règle facultative permettant aux États membres de réévaluer certaines opérations.

Ad article 5

L'article 32, qui définit la notion de « valeur normale », comporte actuellement une référence à l'article 31 relatif à la base d'imposition de l'échange qu'est justement la « valeur normale ». Dans le respect de la symétrie de cette approche, la présente disposition insère à l'article 32 également une référence à l'article 28, paragraphe 3, introduit à l'article 4 qui précède, qui se réfère également à la « valeur normale ».

Ad article 6

L'article 53 paragraphe 2 de la loi TVA institue une obligation de procéder à la régularisation des déductions initiales de TVA sur les achats de biens d'investissement, lorsqu'un changement de la part déductible de la taxe intervient au cours des cinq ans (biens meubles) ou dix ans (biens immeubles) suivants.

Ce mécanisme n'est actuellement applicable qu'aux seuls biens corporels et non pas aux biens incorporels. Or, ces biens tendent à gagner toujours en importance parmi les immobilisations et l'absence de toute possibilité de remise en cause partielle de la déduction initiale en raison d'un changement postérieur peut engendrer des inégalités au niveau de la taxe, que ce soit au détriment de l'assujéti ou à son avantage.

Ainsi, l'article 190 de la directive 2006/112/CE prévoit-il la faculté pour les États membres en matière de régularisation des déductions de considérer comme biens d'investissement les « services qui présentent des caractéristiques similaires à celles

¹¹ Le texte avait été originellement introduit par le paragraphe 3) de l'article 1^{er} de la directive 2006/69/CE du Conseil du 24 juillet 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations

normalement associées à des biens d'investissement »¹². L'article 5 du projet de loi vise à faire usage de cette faculté.

Ad article 7

Cet article final fixe la date de la mise en vigueur de la loi projetée au 31 juillet 2018.

¹² Le texte avait été originairement introduit par le paragraphe 6) de l'article 1^{er} de la directive 2006/69/CE du Conseil du 24 juillet 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations