

264 Solstice d'été pour le Groupe TVA : la doctrine a été finalisée !

Odile COURJON¹,

avocat of Counsel PDGB, société d'avocats,
membre de l'A3F et de l'IFA,
docteur en droit



Le 21 juin 2023, les commentaires doctrinaux définitifs sur le régime du Groupe TVA ont été publiés par l'administration fiscale dans la base BOFiP-Impôts : BOI-TVA-AU.

L'administration fiscale a présenté, le 25 octobre 2022, ses premiers commentaires sur la mise en place du Groupe TVA lequel a institué un nouvel assujetti unique. Ces commentaires avaient été mis en consultation publique jusqu'au 31 mars 2023. En substance, peu de changements ont été opérés dans la dernière version mise à jour le 21 juin dernier, confirmant ainsi l'essentiel des modalités de constitution et de fonctionnement de l'assujetti unique.

Si ces nouveaux commentaires apportent des ajustements bienvenus sur des points qui restaient à éclaircir (1), on relèvera néanmoins l'absence d'avancées sur la problématique de la taxe sur les salaires qui reste la grande oubliée (2), à laquelle nous essayerons d'apporter des pistes de solutions (3).

1. Les apports des commentaires définitifs

A. - Sur l'application du régime aux associations (BOI-TVA-AU-10-20-10, 21 juin 2023, § 40 et s.)

1 – La constitution d'un Groupe TVA (régime de l'assujetti unique) est subordonnée, conformément aux dispositions de l'article 256 C du CGI, à ce que les personnes exerçant l'option pour prétendre au bénéfice du dispositif soient « étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation ». Cette condition tenant au « lien financier étroit » s'interprète comme le contrôle, en droit et par une même personne, des membres constituant l'assujetti unique. Cette condition est satisfaite lorsqu'un assujetti ou une personne morale non assujettie

détient plus de 50 % du capital d'un autre assujetti, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'autres assujettis ou personnes morales non assujetties, ou plus de 50 % des droits de vote d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie dans les mêmes conditions.

La nouvelle doctrine mentionne expressément, s'agissant des associations également susceptibles d'intégrer un Groupe TVA, que : « le contrôle, direct ou indirect, d'une majorité des voix au sein de l'assemblée générale constitue un élément de nature à caractériser l'existence de liens financiers au sens du 1 du II de l'article 256 C du CGI », ceci pour tenir compte de l'absence de capital social au sein de ces entités. Cette clarification permet ainsi de placer les associations dans une situation comparable à celles des autres structures telles que les GIE.

B. - Sur les modalités de déduction de la TVA au niveau de l'assujetti unique (BOI-TVA-AU-10-30 et BOI-TVA-AU-40, 21 juin 2023)

2 – Les commentaires définitifs apportent plusieurs précisions concernant le droit à déduction de l'assujetti unique.

Pour rappel, la doctrine administrative, mise en consultation publique, prévoyait, que les membres du Groupe TVA, d'une part, conservaient la responsabilité s'agissant de leurs obligations déclaratives pour les opérations dont le fait générateur ou l'exigibilité était intervenue avant la date de leur adhésion à l'assujetti unique et, d'autre part, devaient également, le cas échéant, déclarer les opérations dont la date du fait générateur est antérieure à la date de leur adhésion à l'assujetti unique, mais dont l'exigibilité sera intervenue postérieurement à cette date. Cette précision figure aux termes des commentaires définitifs (BOI-TVA-AU-10-30, 21 juin 2023, § 50). Conformément aux éléments figurant dans la foire aux questions du 13 octobre 2022, le membre doit déposer une déclaration TVA rectificative de sa dernière période d'assujettissement avant son

1. L'auteur remercie Adrien Larsen, étudiant au sein du Master II Fiscalité Internationale Paris II, pour sa collaboration à la rédaction de cet article.

entrée dans le groupe. La pratique a révélé que les membres peuvent être amenés à déposer cette déclaration rectificative autant de fois que nécessaire.

La nouveauté réside dans l'ajout de précisions relatives aux droits à déduction de la TVA : « lorsque la taxe afférente aux dépenses réalisées par le membre devient exigible (et donc déductible) postérieurement à la constitution de l'assujetti unique, qui implique la disparition du membre en tant qu'assujetti, la déduction de cette taxe s'opère chez l'assujetti unique », officialisant ainsi une position de place du secteur financier. Cela résulte, de manière logique, de la disparition de la qualité d'assujetti du membre qui devient un secteur d'activité de l'assujetti unique pour l'application du régime (BOI-TVA-AU-10-30, 21 juin 2023, § 50).

Par ailleurs, les commentaires définitifs apportent des précisions concernant les dépenses individualisables directement imputées au sein de l'assujetti unique à leur(s) membre(s) utilisateur(s). Pour rappel, au sein d'un assujetti unique, il peut arriver qu'une dépense individualisable de biens (autres que constituant des immobilisations) ou de services effectuée par un membre de l'assujetti unique fasse l'objet d'une imputation totale ou partielle, sous la forme d'une « refacturation interne », au profit d'un ou plusieurs autres membres de l'assujetti unique, qui utilisent alors la dépense ou la quote-part de la dépense qui leur est allouée aux besoins des propres opérations imposables du secteur distinct qu'ils constituent.

À ce titre, les commentaires mis en consultation publique prévoyaient déjà des règles particulières en énonçant que, dans une telle situation, l'assujetti unique a la possibilité d'écarter les modalités applicables aux dépenses mixtes et de déterminer le montant de la taxe déductible en fonction de son utilisation par chaque utilisateur pour la dépense ou la quote-part de la dépense qui lui est allouée. La taxe grevant une telle dépense restant déductible, elle est déduite par l'assujetti unique au niveau du secteur que constitue le membre « entrant », mais se voit appliquer le coefficient de déduction de chaque membre utilisateur, à proportion de la dépense imputée.

Désormais, l'administration fiscale précise en outre que l'assujetti unique peut également décider, pour la mise en œuvre de cette modalité de détermination du montant de la TVA déductible, d'opérer cette déduction directement au sein de chaque secteur distinct membre utilisateur pour la taxe grevant la part de cette dépense qui lui est imputée. Ce faisant, l'administration assouplit les modalités des obligations déclaratives en permettant à l'assujetti unique de répartir le montant de la taxe déductible sur les différents membres, au lieu de déclarer cette taxe en une fois sur le secteur du représentant du Groupe TVA en appliquant le coefficient de déduction de chaque membre utilisateur (V. BOI-TVA-AU-40, 21 juin 2023, § 210 *ets.*). Il y a ici une nouvelle modalité d'exercice des droits à déduction qui est bienvenue et qui valide les pratiques habituelles des opérateurs du secteur financier.

Enfin, l'administration fiscale précise, aux termes de ses nouveaux commentaires, que la simplification accordée au titre des dépenses engagées par un membre de l'assujetti unique qui sont utilisées de manière marginale aux besoins des opérations imposables d'autres membres s'applique également aux « frais généraux ». Pour rappel, cette simplification permet de réputer que, lorsque ces dépenses sont utilisées à plus de 90 % aux besoins des opérations imposables du seul membre de l'assujetti unique qui les a engagées, elles sont intégralement utilisées pour ces opérations imposables. Ainsi, les dépenses en cause ne sont pas considérées comme des dépenses communes à plusieurs membres de l'assujetti unique (BOI-TVA-AU-40, 21 juin 2023, §240).

C. - Sur les régularisations lors de l'entrée d'un nouveau membre (BOI-TVA-AU-10-30, 21 juin 2023, § 130)

3 – Pour rappel, le projet de BOFiP prévoyait une régularisation globale lors de l'affectation d'une immobilisation à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction du fait de l'entrée d'un nouveau membre dans le Groupe TVA. Cette situation se présente particulièrement lorsqu'un immeuble est loué avec TVA (sur option) avant l'entrée du bailleur dans le Groupe TVA et que la location se transforme en opération interne après l'entrée du membre dans le Groupe TVA (hypothèse des locations immobilières à des membres du Groupe TVA pour le besoin de leurs activités exonérées). Même si l'entrée dans le groupe est couverte par l'article 257 bis du CGI (l'entrée constituant un transfert d'une universalité totale et l'assujetti unique est réputé continuer la personne du membre entrant), il n'en reste pas moins que, à la suite de l'entrée du bailleur, l'immeuble précédemment loué en TVA avant l'entrée dans le groupe, change « d'affectation aux fins de la TVA » du fait de son utilisation pour les activités exonérées des membres utilisateurs. En pratique, l'assujetti unique devra reverser en une fois, un montant de TVA égal à la somme des régularisations annuelles qui auraient été effectuées jusqu'au terme de la période de régularisation (sur les modalités de calcul, V. BOI-TVA-DED-60-20-30, 25 nov. 2013 §90 *et s.*). Ces commentaires sont conservés dans la nouvelle version de la base doctrinale.

La version du BOFiP du 21 juin 2023 prévoit le recours aux régularisations annuelles (et non globales) lorsque l'entrée d'un nouveau membre modifie le coefficient de taxation d'une immobilisation, sans pour autant que celui-ci ne devienne nul (BOI-TVA-AU-10-30, 21 juin 2023, § 130).

2. La taxe sur les salaires, la grande oubliée

4 – En dépit des avantages que présente le régime de Groupe TVA, force est de constater que ce régime, à l'exception des secteurs de la banque et des assurances, a manqué à son ambition initiale d'être « offert à tous les secteurs d'activité économique » (extrait de l'exposé des motifs de l'article 256 C du CGI, L. n° 2020-1721, 29 déc. 2020) car il n'a pas su convaincre les groupes industriels et commerciaux.

La raison tient à la rémanence de taxe sur les salaires que ces groupes subiraient s'ils entraient dans un Groupe TVA. En effet, les opérations internes au Groupe TVA constituant des recettes non soumises à la TVA (ces opérations sont regardées comme « étrangères à la TVA », au sens du BOI-TVA-AU-30, 25 oct. 2022, § 1), celles-ci sont retenues au numérateur et au dénominateur du rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires. Ce faisant, les sociétés d'un groupe industriel ou commercial, qui étaient assujetties à la TVA à raison de plus de 90 % de leur chiffre d'affaires, ne seraient plus du fait des opérations internes au Groupe TVA et deviendraient, à ce titre, redevables individuellement de la taxe sur les salaires.

Face à cette problématique, on ne peut que regretter l'absence de commentaire relatif à la taxe sur les salaires dans ce nouveau BOFiP.

Rappelons-nous que la taxe sur les salaires, créée dans son principe en 1948 (bien que la taxe ne fut pas dénommée « taxe sur les salaires » à cette époque, l'idée d'un versement forfaitaire sur les salaires remonte au décret du 9 décembre 1948, D. n° 49-1986, 9 déc. 1948), a été largement modifiée en 1968, concomitamment à la généralisation de la TVA. À cette occasion, cette taxe qui avait une assiette large en 1948, a vu son assiette réduite par l'exonération des assujettis à la TVA (à raison de plus de 90 % de leur chiffre d'affaires).

fares). Il faut comprendre que l'intention du législateur était d'éviter une double imposition, à la fois à la TVA et à la taxe sur les salaires, des opérateurs économiques.

Par ailleurs, rappelons également que les opérations anciennement soumises à la taxe sur les activités financières (TAF), supprimée par la loi de finances pour 1979 (la TAF a été supprimée par L. n° 78-1239, 29 déc. 1978, art. 13 : *Dr. fisc.* 1979, n° 2-3, *comm.* 52), sont par principe des opérations exonérées de TVA.

Cette interconnexion entre la TVA et la taxe sur les salaires semble avoir été interprétée avec de plus en plus de difficultés par la jurisprudence (pour un exemple récent, V. *CE*, 8^e et 3^e ch., 31 mars 2023, n° 460838, *SA Legris Industries* : *Dr. fisc.* 2023, n° 19, *comm.* 187, *concl. K. Ciavaldini, note L. Bommier*). On a même parlé d'autonomie de la taxe sur les salaires par rapport à la TVA mais en réalité les règles de redevabilité sont restées inchangées depuis 1968.

Par la rémanence de taxe sur les salaires, le Groupe TVA exacerbe les distorsions en ne permettant pas aux groupes industriels et commerciaux, qui collectent la TVA de consommation en aval, d'être exonérés de taxe sur les salaires. En entrant dans un Groupe TVA, ces derniers subiraient une imposition cumulative à la taxe sur les salaires et à la TVA, contraire à l'intention des auteurs du texte de 1968.

Malgré tout, il n'est aujourd'hui plus question de supprimer la taxe sur les salaires, eu égard à ses importantes recettes pour le Trésor (16,2 mds € en 2022 (ne représentant que 7,6 mds € en 2000, son rendement pour l'État ne cesse d'être croissant (*source* : *Insee, comptes nationaux – base 2014*)). Dès lors, il ne reste plus qu'à l'aménager encore et encore, à défaut de pouvoir la réformer dans son ensemble. Espérons tout de même que le silence du BOFiP sur cette taxe soit, en définitive, un signe avant-coureur d'un aménagement profond de celle-ci face au nouveau périmètre du Groupe TVA.

3. Pistes pour des solutions futures en matière de taxe sur les salaires

5 – Nous avons tenté d'explorer plusieurs pistes possibles, lesquelles pourraient ne pas être exclusives les unes des autres.

A. - La création d'un régime de « Groupe taxe sur les salaires »

6 – Cette idée, reprise par le CPO dans son dernier rapport (*La Taxe sur la valeur ajoutée (TVA), un impôt à recentrer sur son objectif de rendement pour les finances publiques : conseil des prélèvements obligatoires, févr. 2023*), consisterait à créer un régime de Groupe taxe sur les salaires qui disposerait du même périmètre que le régime de Groupe TVA, de sorte que le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires ignorerait les transactions internes au Groupe TVA et ne serait calculé qu'à partir du chiffre d'affaires externe résultant des opérations effectuées entre le Groupe TVA et les tiers.

Cette solution aurait le mérite de reconnecter le champ de la TVA et de la taxe sur les salaires, et d'ouvrir la constitution d'un Groupe TVA à l'ensemble du secteur industriel et commercial assujetti à la TVA sur au moins 90% du chiffre d'affaires réalisé avec les tiers, et ce, sans rémanence de taxe sur les salaires. Cette solution aurait aussi le mérite de la simplicité de gestion pour les groupes de petite taille.

Néanmoins, on ne peut exclure l'imprévisibilité budgétaire d'une telle solution au regard des recettes budgétaires de taxe sur les

salaires pour le Trésor. Il n'est pas aisé de chiffrer l'impact d'une telle approche pour les grands groupes bancaires et assurantiels, qui bénéficieraient également d'une telle solution.

B. - Neutralisation de la taxe sur les salaires au sein d'un Groupe TVA

7 – S'agissant des entités qui n'étaient pas soumises à la taxe sur les salaires avant leur entrée dans un Groupe TVA, il pourrait être envisagé de la neutraliser. En effet, on décèle mal pourquoi ces entités deviendraient redevables d'une taxe sur les salaires alors que le Groupe TVA réalise des opérations soumises à TVA et, marginalement, des opérations exonérées de TVA (l'assujetti unique collecte la TVA sur les transactions avec les tiers, au travers de ses membres qui en constituent des secteurs distincts, V. *BOI-TVA-AU-30*, 25 oct. 2022, §100). Cette neutralisation permettrait elle aussi de reconnecter la taxe sur les salaires à la TVA. Si les opérations externes au Groupe TVA sont exonérées, la neutralisation ne s'appliquera pas. Tout au contraire, si ces opérations externes du Groupe TVA sont soumises à TVA, la neutralisation de la taxe sur les salaires s'appliquera, remédiant ainsi à ce « désordre » manifestement contraire à l'intention des auteurs du texte de la taxe sur les salaires en 1968, qui excluait un cumul d'assujettissement à la TVA (à plus de 90 % du chiffre d'affaires) et de la taxe sur les salaires.

On pourrait également envisager de réduire le ratio à 50 % car l'objectif recherché ici, consiste à déterminer la dominante de l'activité et non la redevabilité mathématique à la taxe sur les salaires.

C. - L'ajustement des règles de sectorisation et d'affectation des personnels aux secteurs d'activité

8 – Afin d'éviter la rémanence de taxe sur les salaires, les règles de sectorisation et d'affectation des personnels aux secteurs d'activités (telles qu'elles sont définies par la jurisprudence du Conseil d'État, *not. par, CE*, 9^e et 8^e ss-sect., 28 juill. 1999, n° 164100, *min. c/ Sté Boone et C^{ie}* : *JurisData* n° 1999-051726 ; *Lebon T.*, p. 730 ; *Dr. fisc.* 2000, n° 39, *comm.* 708, *concl. G. Goulard* ; *RJF* 1999, n° 1173), devraient être revues.

Cette piste pourrait permettre d'appliquer les fléchages modernes en matière de taxe sur les salaires, tels qu'ils sont appliqués en matière de TVA avec documentation annuelle. Dans cette optique, on laisserait le contribuable affecter, de manière classique, son personnel ou des quotes-parts de salariés à tel ou tel secteur, à charge pour lui de documenter la répartition retenue. L'informatique a évolué depuis 1968 ! On pourrait alors répartir les temps des salariés multifonctions. Là aussi, on reconnecterait la taxe sur les salaires à la TVA en alignant les règles d'affectation.

Une autre solution consisterait à constituer un secteur spécifique de taxe sur les salaires pour les personnels dédiés aux opérations internes au Groupe TVA et faisant l'objet de facturations internes (livraisons de biens ou prestations de services) : si les membres bénéficiaires sont exonérés de TVA, les salariés affectés seront soumis à la taxe sur les salaires ; à l'opposé, si les membres bénéficiaires ont une activité taxable à la TVA, les salariés de ce secteur ne seront pas soumis à la taxe sur les salaires. Ce serait un fléchage simple à l'aune de ce qui se pratique pour la TVA et neutre pour le budget de l'État. Une autre variante consisterait à neutraliser ce secteur interne dès lors qu'il conduit à facturer des membres dont plus de 90 % de l'activité (avec les tiers) est soumise à TVA. Le cas des centrales d'achats dans la grande distribution est caractéristique d'une cascade de facturations internes contribuant finalement à des activités dans le champ qu'il conviendrait de neutraliser.

D. - Un double critère de redevabilité à la taxe sur les salaires

9 – Enfin, une dernière piste consisterait à avoir un double critère de redevabilité à la taxe sur les salaires : un premier critère au niveau du membre et un autre critère au niveau du Groupe TVA. Ces critères devraient alors être cumulatifs pour n'accorder l'exonération de taxe sur les salaires que si le membre a une activité taxable à la TVA (avec les tiers et les membres en interne) de plus de 90 % (là aussi on pourrait imaginer de baisser ce seuil à 50 %) et s'agissant du Groupe TVA, une activité taxable à la TVA (nécessairement avec les tiers) de plus de 90 %. Le dilemme de cette option est que les critères risqueront d'être cumulatifs pour l'exonération de taxe sur les salaires mais alternatifs pour la taxation à la taxe sur les salaires !

En conclusion, on constate que toutes ces pistes ne sont probablement pas exclusives les unes des autres et qu'il n'y a pas une solution qui convient à tout le monde. On pourrait concevoir qu'en matière de taxe sur les salaires, comme en matière de TVA, le contribuable doit avoir le choix de la méthode, charge à lui d'en démon-

trer le bien-fondé et de la suivre sur plusieurs années : le Groupe de taxe sur les salaires conviendrait très bien pour un groupe de petite taille ayant certains membres créiteurs de TVA (une société réalisant des exportations) et d'autres débiteurs de TVA (une société de gestion des ventes domestiques). Aujourd'hui, n'étant pas nécessairement éligibles à la consolidation TVA, la taxe sur les salaires les prend en étau : ils ne peuvent ni opter pour la consolidation TVA s'ils ne relèvent pas de la DGE, ni opter pour le Groupe TVA en raison de la taxe sur les salaires.

À l'opposé, la sectorisation taxe sur les salaires conviendrait probablement mieux à un groupe de plus grande taille, ayant des membres avec des activités multiples mais capables de tracer les affectations de personnels.

Le double critère de redevabilité taxe sur les salaires agirait comme un garant de neutralité pour les recettes budgétaires.

Si la nouvelle doctrine administrative apporte des précisions bienvenues, nous appelons de nos vœux des avancées sur le sujet taxe sur les salaires : on ne sait pas si l'été sera radieux mais gageons qu'il sera studieux !