

## Procédure de paiement consolidé de la TVA

Mardi 16 octobre 2012

introduction

Par Elisabeth Ashworth

## Genèse du dispositif de paiement consolidé offert aux entreprises (1/2)

- Refus « historique » de la France de permettre aux entreprises de former un groupe TVA au sens de l'article 11 de la Directive 2006/112
  - Les Etats membres peuvent considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur leur territoire qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financiers, économiques et de l'organisation
  - Le « groupe TVA » efface les flux entre les membres du groupe et instaure le groupe comme redevable unique pour l'ensemble des opérations réalisées avec des tiers
  - Actuellement, près des 2/3 des Etats membres appliquent le « groupe TVA »

## Genèse du dispositif de paiement consolidé offert aux entreprises (2/2)

- 2008 : un contexte propice à l'instauration d'une procédure de paiement groupé
  - Suppression de la règle du « trimestre créiteur » et banalisation de la procédure mensuelle de remboursement de crédits de taxe
  - Risque corrélatif de voir s'allonger le délai moyen d'instruction et de remboursement des crédits
  - Arrêt de la Cour de justice distinguant un mécanisme de paiement groupé de la taxe du régime de groupe encadré par la Directive (aff. C-162/07 du 22 mai 2008, Ampliscientifica et Amplifin)
  - Constitution d'un groupe de réflexion sur la possibilité d'instituer un mécanisme de paiement « groupé » ou « consolidé » de la TVA
  - Art. 50 de la loi de finances rectificative pour 2010 n° 2010-1658 et textes réglementaires (reproduits en annexe)

## Plan de l'intervention

- **Le périmètre du groupe**, par Corinne Reinbold
- **Les conditions de l'option, sa durée et son adaptation à la vie du groupe**, par Muriel Lautré Goasguen
- **Les conséquences de l'option : paiement, contrôle et contentieux**, par Elisabeth Ashworth et Corinne Reinbold
- **Quelles dispositions conventionnelles convient-il de prendre ?**  
Par Gaëtan Berger-Picq et Jean-Yves Mercier

## Le périmètre du groupe

Par Corinne Reinbold

## Le périmètre du groupe (1/10)

- Peuvent être inclus dans le périmètre du groupe les assujettis **détenus directement ou indirectement à plus de 50% du capital social ou des droits de vote, qui relèvent du régime normal d'imposition et dont les exercices comptables s'ouvrent à la même date** (article 1693 ter du CGI)
- La notion de groupe est donc différente de celle retenue en matière d'intégration (qui suppose une détention à plus de 95%) et correspond à celle applicable pour définir la compétence de la DGE (article 344-0 A de l'annexe III au CGI)
- La détention à plus de 50% doit être continue pendant toute la période d'option pour le paiement consolidé

## Le périmètre du groupe (2/10)

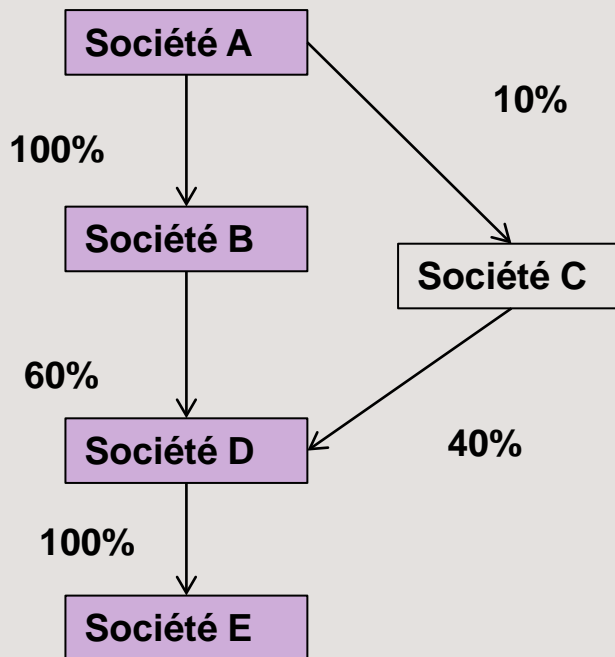
- Le périmètre du groupe peut être déterminé librement, dès lors que les conditions de l'article 1693 ter du CGI sont respectées, notamment quant à la condition de détention de détention directe ou indirecte à plus de 50%. Par conséquent :
  - La société tête de groupe peut décider de ne pas inclure dans le périmètre des sociétés détenues à plus de 50%

Par exemple une société mère peut former un groupe avec sa petite-fille sans y inclure sa fille

## Le périmètre du groupe (3/10)

- N'importe quelle société peut se constituer tête de groupe dès lors qu'elle détient directement ou indirectement plus de 50% d'un assujetti pouvant être membre du groupe
- Rien n'exclut dans le texte de la loi que plusieurs groupes de paiement consolidé soient constitués au sein d'un même groupe économique. Une société ne peut toutefois être membre que d'un seul groupe de paiement consolidé,

## Le périmètre du groupe (4/10)



Par exemple un groupe peut être constitué entre :

- A, B , D et E
- ou A, D et E
- ou D et E

A et B peuvent former un groupe et D et E un autre groupe

Sociétés pouvant entrer dans le périmètre du groupe



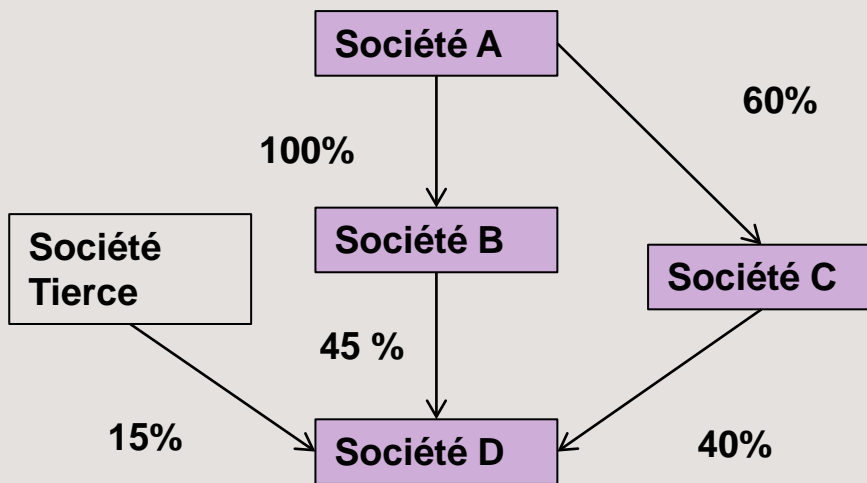
## Le périmètre du groupe (5/10)

- Appréciation de la détention directe ou indirecte à plus de 50 % (1/2)
  - Les textes (loi et décret) ne précisent pas comment doit être calculé le pourcentage de détention directe ou indirecte à plus de 50%
  - Certaines précisions sont en revanche apportées par le projet de commentaires de l'administration fiscale
  - Lorsque le pourcentage de détention des droits de vote est différent du pourcentage de détention en capital, la valeur la plus élevée sera retenue

## Le périmètre du groupe (6/10)

- Appréciation de la détention directe ou indirecte à plus de 50 % (2/2)
  - La détention au travers des groupements paraît admise, dans des conditions qui mériteraient toutefois d'être précisées
  - Pour le calcul de la détention indirecte, il est fait masse des taux de détention par les différents chaînons du groupe,

## Le périmètre du groupe (7/10)



### Conséquence

D pourra être membre du groupe formé par A car :

- A détient indirectement via B 45 % de son capital
- A détient indirectement via C  $60\% \times 40\% = 24\%$  du capital de D

Soit un total de détention indirecte de 69 %

Sociétés pouvant entrer dans le périmètre du groupe



## Le périmètre du groupe (8/10)

- Cas de détention au travers d'une filiale étrangère
  - Selon les termes de la loi, l'interposition d'une filiale étrangère dans la chaîne de détention ne devrait pas faire obstacle à la formation d'un groupe entre la société mère et la sous-filiale française
- La question de la succursale française d'une société étrangère n'est pas encore réglée

## Le périmètre du groupe (9/10)

- Le périmètre peut être modifié en cours d'option : des nouveaux membres peuvent être ajoutés et des membres anciens peuvent être exclus (voir 2<sup>ème</sup> partie).

## Le périmètre du groupe (10/10)

### **Le cas particulier des groupes mutualistes :**

- les groupes bancaires mutualistes qui ont formé un groupe d'intégration fiscale dans les conditions prévues par l'article 223 A alinéa 3 du Code général des impôts peuvent opter pour le paiement consolidé de la TVA
- si cette option est exercée, le périmètre du paiement consolidé en TVA est identique à celui de l'intégration fiscale

# Les conditions, la durée et les changements dans le groupe

Par Muriel Lautré-Goasguen

## Exercice de l'option (1/4)

– Qui exerce l'option ?

- L'option doit être formulée par la société tête de groupe auprès de la DGE
- Elle ne peut cependant être exercée qu'avec l'accord des membres du groupe

## Exercice de l'option (2/4)

– Quand exercer l'option ?

- L'option peut être exercée à tout moment
- Elle prend effet à compter du 1<sup>er</sup> jour du premier exercice suivant celui au cours duquel elle a été exprimée

## Exercice de l'option (3/4)

### – Exemples :

- Si la société tête de groupe, dont les membres ont des exercices comptables coïncidant avec l'année civile, formule l'option le 20 octobre 2012, celle-ci s'appliquera à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013.
- Si la société tête de groupe, dont les membres clôturent leur exercice comptable le 30 juin, formule l'option le 20 octobre 2012, celle-ci s'appliquera à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2013.

## Exercice de l'option (4/4)

- Notification de l'option à la DGE (CGI, Ann. III. Art. 384 D et imprimé 3310 CA3 P SD)
  - Cette option doit être accompagnée :
    - de la liste des personnes morales membres du groupe en indiquant, pour chaque membre, sa désignation, l'adresse de son siège social et la répartition de son capital ;
    - des attestations par lesquelles les membres du groupe donnent leur accord pour que la société tête de groupe acquitte à leur place la TVA et les taxes assimilées.

## Durée de l'option

- L'option couvre obligatoirement une période initiale de deux exercices comptables.
- Elle peut être dénoncée, à compter du troisième exercice comptable suivant celui au cours duquel elle a été exprimée, dans le délai d'un mois, avec effet, à compter du premier jour dudit exercice.
- Autrement dit, une option ayant pris effet au 1<sup>er</sup> janvier 2013 peut être dénoncée au cours du mois janvier de l'un des exercices qui s'ouvrent à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015
- A défaut de dénonciation, l'option continue de produire ses effets tant qu'il n'y est pas mis fin.

## Adaptations à la vie du groupe (1/4)

### – **Modification obligatoire** du périmètre du groupe :

- **Sortie obligatoire** pour le membre qui cesse de remplir les conditions posées à l'article 1693 ter 1 du CGI.
- Effectivité de cette sortie au 1<sup>er</sup> jour **du mois** suivant celui au cours duquel les conditions cessent d'être remplies.

## Adaptations à la vie du groupe (2/4)

### – **Modifications volontaires** du périmètre du groupe :

- La société tête de groupe peut, avec leur accord, **exclure ou introduire** de nouveaux membres.
- Ces modifications peuvent être effectuées dès le second exercice compris dans la période initiale de l'option.
- Sans incidence sur la durée de cette période.
- Les modifications du périmètre s'opèrent dans des conditions analogues à l'option.

## Adaptations à la vie du groupe (3/4)

- Au plus tard lors de la clôture de chaque exercice pour lequel l'option s'applique, la société tête de groupe doit fournir à la DGE la liste des membres du groupe pour l'exercice suivant ainsi que les attestations des entités devenant membre du groupe à compter de cet exercice
- Utilisation de l'imprimé 3310 CA3 P SD

## Adaptations à la vie du groupe (4/4)

- Quelles conséquences lors du rachat de la tête de groupe par :
  - Une entité acheteuse, elle-même tête d'un groupe de paiement ?
  - Une entité acheteuse membre d'un groupe de paiement ?
  - Une entité acheteuse sans groupe de paiement ?

## Sort des crédits de TVA des membres

- Lors de l'entrée en vigueur de l'option, le crédit de TVA constaté par un membre du groupe au titre de la période antérieure doit faire l'objet d'un remboursement. Il ne peut pas être reporté sur une déclaration ultérieure couverte par l'option.
- En cas de dénonciation ou de sortie du groupe, le crédit de TVA existant à l'issue de de la période couverte par le paiement consolidé reste acquis à la société tête de groupe.

## Les conséquences du paiement consolidé : paiement, contrôle, contentieux

Par Elisabeth Ashworth et Corinne Reinbold

## Le paiement de la TVA et des taxes annexes (1/4)

- Les obligations déclaratives pour l'assiette de la TVA et des taxes annexes demeurent à la charge des sociétés membres du groupe. En revanche, le paiement de la TVA relève de la responsabilité de la société tête de groupe, instituée redevable commun
  - Les membres du groupe conservent la qualité d'assujetti
  - Les membres du groupe (y compris la tête) restent tenus de souscrire des déclarations mensuelles
  - Elles n'acquittent plus elles-mêmes la TVA

## Le paiement de la TVA et des taxes annexes (2/4)

- Chaque société membre du groupe dépose sa déclaration de TVA et des taxes annexes (3310 CA3) dans les délais de droit commun, en cochant la case indiquant son appartenance au groupe. Elle remplit soit
  - Si elle est en situation créditrice : la ligne AA Crédit de TVA transféré à la société tête
  - Si elle est en situation débitrice ou qu'elle est redevable de taxes assimilées à la TVA : la ligne AB Total à payer acquitté par la tête de groupe sur la déclaration récapitulative 3310-CA3G

## Le paiement de la TVA et des taxes annexes (3/4)

- La tête de groupe souscrit :
  - sa propre déclaration 3310 CA3
  - Ainsi que la déclaration récapitulative 3310-CA3G au plus tard le 24 du mois suivant la période de déclaration
- Cette déclaration est accompagnée du paiement lorsqu'une TVA nette est due par le groupe.
- Dans le cas contraire, la tête de groupe peut demander le remboursement du crédit de TVA ou le reporter sur la déclaration récapitulative suivante
- Les sociétés membres sont solidairement responsables avec la tête de groupe du paiement de la TVA nette

## Le paiement de la TVA et des taxes annexes (4/4)

- Attention, le délai de souscription des déclarations mensuelles des membres du groupe n'a pas été modifié :
  - CGI, ann. IV, art. 39, modifié par arrêté du 20 février 2012
  - Les dates limites pour les membres du groupe sont fixées entre le 19 et le 24 du mois
  - La date limite de souscription de la déclaration récapitulative est fixée au 24 du mois
- L'identité de date de souscription impose une discipline interne au groupe

## Contrôle fiscal et redressements (1/3)

- Les vérifications de comptabilité seront menées auprès de chaque entité du groupe puisque les membres continuent à remplir et déposer leurs déclarations de TVA de manière autonome.
- Les sociétés membres du groupe recevront donc l'avis de vérification et les pièces de procédure

## Contrôle fiscal et redressements (2/3)

- Chaque assujetti membre du groupe sera informé des « taxes et les pénalités correspondantes, sur les montants dont il serait redevable en l'absence d'appartenance au groupe » (LPF, art. L 48)
- La société tête de groupe, responsable du paiement de la TVA, recevra l'avis de mise en recouvrement.
  - C'est en effet elle qui acquitte les droits, les intérêts de retard et pénalités en conséquence des infractions commises par les assujettis membres

## Contrôle fiscal et redressements (3/3)

### – Questions :

- Calcul des intérêts de retard
- Conséquences d'une situation créditrice nette sur les délais de prescription (article L 177 du Livre des Procédures Fiscales) et les délais de réclamation (conséquences de l'arrêt GE Capital Fleet)

...

## Contentieux

- Dès lors qu'elle acquitte l'impôt, c'est la tête de groupe qui est seule habilitée à présenter les réclamations et recours juridictionnels des sociétés qui sont ou étaient membres du groupe au titre de la période concernée
- La convention entre la tête de groupe et les membres devra détailler les relations résultant de ces règles

Quelles dispositions conventionnelles convient-il de prendre ?

Par Gaëtan Berger-Picq et Jean-Yves Mercier

## Convention de groupe (1/6)

### – Conséquences financières du mécanisme de paiement groupé (1/2) :

- L'apparition chez une société d'un crédit de TVA ramène la charge globale mensuelle de TVA du groupe à un montant inférieur à ce qu'aurait été l'addition des TVA payées individuellement par les sociétés débitrices en régime de paiement séparé.
- La filiale créditrice est privée du droit de réclamer au Trésor le paiement de son crédit. Il faut donc nécessairement lui assurer le remboursement de son crédit et dans un délai qui ne soit pas plus long que celui dans lequel le fisc opère ce remboursement.

## Convention de groupe (2/6)

- Conséquences financières du mécanisme de paiement groupé (2/2)
  - Financièrement, l'allégement net que procure au groupe le crédit d'une filiale correspond à l'intérêt qui pourrait être obtenu du placement de la somme en jeu pendant la période s'étendant depuis la constatation du crédit jusqu'à la date de son paiement à la filiale concernée.
  - Suivant les périodes, cet avantage provient du débit accusé par la tête du groupe, des débits accusés par les filiales (cas où la tête de groupe n'est pas débitrice) ou encore des débits accusés de part et d'autre.

## Convention de groupe (3/6)

- Nécessité de déterminer par voie de convention la répartition de l'avantage financier né du paiement groupé (1/2).
- Plusieurs solutions pour répartir cet avantage financier :
  - Rétrocession aux filiales créditrices exclusivement sous forme d'un intérêt décompté sur la période séparant la naissance de leur crédit et la date de son paiement par la tête de groupe.
  - Répartition entre l'ensemble des membres du groupe de paiement en situation débitrice au prorata des débits de chacune.

## Convention de groupe (4/6)

- Nécessité de déterminer par voie de convention la répartition de l'avantage financier né du paiement groupé (2/2)
  - Reconnaissance du fait que les crédits des unes ne créent d'allégement qu'à concurrence des débits des autres, d'où répartition généralisée à chaque société, qu'elle soit créditrice ou débitrice, d'une part de l'avantage financier déterminée en fonction du rapport qui s'établit entre le crédit ou le débit individuel et le total formé par les crédits et les débits.
  - Conservation de l'avantage par la société tête de groupe. Qu'elle soit en situation de crédit ou de débit, aucune filiale ne s'en trouvera lésée au regard du traitement qui aurait été le sien en régime de paiement séparé.
- **Conclusion** : Il est possible pour la tête de groupe de se borner à garantir aux filiales un délai de remboursement de leurs crédits.

## Convention de groupe (5/6)

- Nécessité de fixer par voie de convention les obligations incombant aux filiales :
  - Fixation du délai de versement à la tête de groupe de la TVA due par les filiales débitrices.
  - Fixation du délai de versement à la tête de groupe des taxes annexes dues par les filiales (introduction ou non d'une possibilité de compensation en faveur des filiales qui constatent un crédit de TVA).
  - Obligation de transmission de la CA3 à la tête de groupe avant l'échéance légale.
  - Fixation d'une pénalité en cas d'exécution tardive des obligations déclaratives et des obligations de paiement.
  - Reconnaissance qu'après sa sortie du groupe de paiement, la filiale reste tenue des dettes fiscales contractées pendant la période de son appartenance au groupe.

## Convention de groupe (6/6)

- Nécessité de fixer par voie de convention certaines garanties aux filiales :
  - Garantir que leurs réclamations seront appuyées par la tête de groupe.
  - Garantir que la tête de groupe leur rétrocédera les restitutions accordées par le fisc avec les intérêts moratoires.
  - Prévoir que ces garanties se prolongent dans le cas où la filiale concernée est sortie du groupe de paiement à la date du contrôle, de la réclamation ou de la restitution.

Merci pour votre attention