

FR

FR

FR



COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

Bruxelles, le 2.7.2009
COM(2009) 325 final

**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**

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

1. INTRODUCTION

L'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée¹ (ci-après «la directive TVA») donne aux États membres la possibilité d'introduire des régimes de groupement TVA dans leur législation nationale. Un État membre peut considérer comme un seul assujetti à la TVA deux personnes ou plus établies dans 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. Les États membres souhaitant faire usage de cette faculté doivent d'abord consulter le comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après «le comité de la TVA») et peuvent prendre toutes mesures utiles pour éviter que le recours à cette faculté rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles.

L'utilisation par un État membre de la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 doit être considérée comme une dérogation nationale aux règles communautaires normales régissant la TVA.

Bien que la possibilité de groupement TVA existe depuis les années 1970, la Commission note un intérêt croissant des États membres pour ce système. À la connaissance de la Commission, 15 États membres² ont à ce jour introduit un régime de groupement TVA dans leur législation.

Le libellé de l'article 11 est bref, ce qui laisse aux États membres le soin de fixer les modalités d'application de la mesure. De plus, la directive TVA ne contient aucune autre disposition qui concerne spécifiquement les groupes TVA. Il est clairement ressorti des consultations menées avec les États membres dans le cadre du comité de la TVA que les régimes de groupement TVA mis en place dans les différents États membres présentent de grandes divergences entre eux.

Compte tenu des avantages qu'ils peuvent procurer à certains assujettis, les régimes de groupement TVA peuvent, en fonction de leurs caractéristiques, aller à l'encontre du principe de neutralité fiscale et se révéler source de concurrence fiscale entre les États membres. Les divergences actuelles existant entre les différents régimes de

¹ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347 du 11.12.2006, p. 1). Directive modifiée en dernier lieu par la directive 2008/8/CE (JO L 44 du 20.2.2008, p. 11).

² Il s'agit de la Belgique, de la République tchèque, du Danemark, de l'Allemagne, de l'Estonie, de l'Irlande, de l'Espagne, de Chypre, de la Hongrie, des Pays-Bas, de l'Autriche, de la Roumanie, de la Finlande, de la Suède et du Royaume-Uni. La Slovaquie introduira un régime de groupement TVA en juillet 2009.

groupement TVA sont donc susceptibles d'avoir une incidence sur le marché intérieur et de porter atteinte aux principes fondamentaux du système communautaire de taxe sur la valeur ajoutée, d'autant que de nombreux régimes ne prévoient aucune disposition limitant leurs effets au territoire national concerné.

Il est donc essentiel de veiller à ce que cette faculté soit appliquée de manière plus uniforme.

Dans ce contexte, l'objectif de la présente communication consiste à exposer la position de la Commission quant à la manière dont il conviendrait de transposer les dispositions de l'article 11 dans la pratique tout en respectant les principes fondamentaux du système communautaire de TVA.

À la lumière des réactions à la présente communication, la Commission étudiera s'il y a lieu de prendre d'autres mesures et déterminera le calendrier de leur introduction. Il pourrait s'agir de modifications concrètes de l'article 11, mais aussi d'autres moyens permettant de garantir davantage d'uniformité et de neutralité fiscale dans l'application des règles actuelles.

2. OBJECTIF INITIAL DE LA DISPOSITION RELATIVE AU GROUPEMENT TVA

Le concept de groupement TVA a été introduit dans la législation communautaire par l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive TVA³. Comme l'indique l'exposé des motifs de la proposition y afférente⁴, l'objectif de la disposition relative au groupement TVA est de permettre aux États membres, à des fins de simplification administrative ou de lutte contre les abus (par exemple lorsqu'une entreprise est scindée en plusieurs assujettis dont chacun peut bénéficier d'un régime particulier), de ne pas considérer comme distincts les assujettis dont l'«indépendance» est purement juridique.

L'article 4, paragraphe 4, a été modifié par la directive 2006/69/CE du Conseil du 24 juillet 2006⁵, avec l'ajout d'un second alinéa. L'exposé des motifs de la proposition concernant cette directive⁶ indique que la modification a pour objectif d'aider les États membres à éviter que l'application du groupement TVA n'ait des conséquences injustes. Ainsi, le second alinéa autorise les États membres à adopter des mesures permettant de faire en sorte que les dispositions relatives au groupement TVA n'entraînent pas de fraude ou d'évasion fiscales.

³ Sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145 du 13.6.1977, p. 1).

⁴ Proposition de sixième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires; Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme [COM(73) 950 du 20.6.1973].

⁵ 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 (JO L 221 du 12.8.2006, p. 9).

⁶ Proposition de directive du Conseil 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 [COM(2005) 89 final du 16.3.2005].

À la suite de la refonte de la sixième directive, les dispositions relatives au groupement TVA figurent désormais à l'article 11 de la directive TVA. La refonte n'a pas entraîné de modification du champ d'application des régimes de groupement TVA ni des conditions formelles y afférentes.

Enfin, il y a lieu de rappeler que la présente communication ne concerne pas le concept de «mécanismes de partage des coûts», qui, en vertu de l'article 132, paragraphe 1, point f), de la directive TVA, constitue actuellement une exonération obligatoire applicable à certaines activités d'intérêt public et dont une nouvelle forme a été introduite dans les récentes propositions de la Commission relatives au traitement TVA des services d'assurance et des services financiers⁷. Ce concept est en effet totalement différent de celui du groupement TVA, car ces mécanismes de partage des coûts n'impliquent pas, par exemple, la création d'un assujetti unique.

3. ANALYSE DE LA DISPOSITION RELATIVE AU GROUPEMENT TVA

L'article 11 de la directive TVA doit s'interpréter à la lumière des objectifs initiaux susmentionnés.

3.1. Nécessité de consultation préalable du comité de la TVA

La consultation du comité de la TVA est obligatoire avant l'introduction d'un régime national de groupement TVA. Le libellé même de la disposition indique sans ambiguïté que ce régime ne peut être mis en œuvre qu'après consultation du comité de la TVA⁸. Pour la Commission, cette disposition doit être comprise en ce sens que l'obligation de consulter le comité de la TVA doit être remplie avant la *publication* des règles nationales régissant le régime de groupement TVA considéré. Ce qui précède vaut également pour les modifications de fond apportées aux régimes existants.

Pour que cette disposition ait tout son sens, et notamment qu'un véritable débat puisse avoir lieu au sein du comité de la TVA, cette consultation doit avoir lieu suffisamment à l'avance.

Étant donné que le deuxième alinéa de l'article 11 fait partie intégrante de la disposition relative au groupement TVA, l'obligation de consulter le comité de la TVA est également applicable dans ce cas, même si la possibilité en question figure dans un alinéa distinct.

⁷ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le traitement des services d'assurance et des services financiers [COM(2007) 747 final/2 du 20.2.2008] et proposition de règlement du Conseil portant modalités d'application de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le traitement des services d'assurances et des services financiers [COM(2007) 746 final/2 du 20.2.2008].

⁸ Voir à ce sujet l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes rendu dans l'affaire C-162/07, *Ampliscientifica*, point 18 (JO C 171 du 5.7.2008, p. 8).

3.2. Finalité première de la possibilité de groupement TVA

La mise en œuvre de la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 a pour effet essentiel que des assujettis présentant des liens sur les plans financier, économique et de l'organisation peuvent ne plus être considérés comme des assujettis à la TVA distincts, mais comme un seul assujetti. En d'autres termes, un certain nombre d'assujettis étroitement liés fusionnent pour former un nouvel assujetti à la TVA unique. Cet effet a été confirmé par la Cour de justice des Communautés européennes dans l'affaire C-162/07, *Ampliscientifica*⁹.

À cet égard, le groupe TVA peut être décrit comme une entité «fictive» créée aux fins de la TVA, dans laquelle la réalité économique prime sur la forme juridique. Un groupe TVA est un assujetti d'un type particulier, qui n'existe qu'aux fins de la TVA. Il se fonde sur les liens financiers, économiques et organisationnels existant entre les sociétés concernées. Si chaque membre du groupe conserve sa forme juridique propre, aux fins de la TVA et à ces fins uniquement, le groupe TVA l'emporte sur les formes juridiques prévues, par exemple, par le droit civil ou le droit des sociétés. Ainsi, lorsqu'il rejoint un groupe TVA, l'assujetti considéré renonce, aux fins de la TVA, à tout autre statut juridique coexistant pour devenir partie intégrante d'un nouvel assujetti, à savoir le groupe TVA.

Puisque le groupe TVA est considéré comme un seul assujetti, il s'ensuit logiquement, conformément à l'article 214 de la directive TVA, qu'il ne peut être identifié à la TVA qu'au moyen d'un seul numéro de TVA, à l'exclusion de tout autre numéro de TVA individuel. L'utilisation d'un seul numéro découle de la nécessité, tant pour les opérateurs économiques que pour les administrations fiscales des États membres, d'identifier avec certitude les auteurs des opérations soumises à la taxe¹⁰. Le numéro d'identification individuel de chacun des membres du groupe TVA peut être conservé par les autorités fiscales, mais uniquement pour permettre le contrôle des activités internes du groupe.

3.3. Qui peut former un groupe TVA?

Conformément à l'article 11, les États membres peuvent considérer comme un seul assujetti des personnes établies sur leur territoire.

3.3.1. La notion de «personnes»

La Commission estime que le terme «personnes» figurant à l'article 11 ne vise que les personnes qui remplissent les conditions pour être considérées comme assujetties à la TVA. Ainsi, une entité qui n'est pas un assujetti, soit parce qu'elle ne satisfait pas aux conditions énoncées à l'article 9, paragraphe 1, soit parce qu'il s'agit d'un organisme public effectuant les activités et opérations visées à l'article 13, paragraphe 1, premier alinéa, ne peut être membre d'un groupe TVA.

Il ne faut pas perdre de vue que l'article 11 fait partie du titre III de la directive TVA, intitulé «Assujettis». De plus, cet article ne prévoit aucune dérogation à la définition de l'assujetti figurant à l'article 9, paragraphe 1, de ladite directive.

⁹ Affaire C-162/07, *Ampliscientifica*, point 19.

¹⁰ Affaire C-162/07, *Ampliscientifica*, point 20.

Il s'ensuit logiquement que les personnes considérées comme «un seul» assujetti doivent également être des assujettis à part entière, puisque le concept de «groupement» implique de «regrouper» des personnes qui effectuent toutes des activités relevant du champ d'application de la directive TVA. À cet égard, on notera que l'utilisation des termes «un seul» suppose qu'il y aurait plusieurs assujettis si le groupe n'existait pas: il est donc implicite que chaque membre du groupe doit avoir le statut d'assujetti.

Si le législateur a utilisé le terme «personnes», c'est pour éviter la répétition du mot «assujetti», et non pour inclure des personnes qui ne sont pas redevables de la taxe. La même technique de rédaction est utilisée systématiquement dans les différentes versions linguistiques¹¹. Elle a d'ailleurs été utilisée par le législateur à d'autres endroits de la directive, comme à l'article 9, paragraphe 2, première phrase, où le terme «personnes» fait clairement référence aux assujettis.

Il ressort par ailleurs clairement de la jurisprudence constante de la Cour que les notions fondamentales de la directive TVA, telles que celles d'«assujetti» ou d'«activités économiques» revêtent un caractère objectif, indépendant des finalités ou résultats de l'opération concernée¹². De plus, compte tenu de l'objectif de la directive TVA, qui vise notamment à fonder le système commun de TVA sur une définition uniforme des «assujettis», ce statut doit être apprécié exclusivement sur la base des critères énoncés dans la directive¹³.

Les termes utilisés par la Cour dans l'arrêt *Ampliscientifica*¹⁴ confirment cette interprétation. En effet, selon la Cour:

«Il en résulte que l'assimilation à un assujetti unique exclut que lesdites personnes subordonnées continuent à souscrire séparément des déclarations de TVA et continuent à être identifiées, dans et hors de leur groupe, comme des assujettis [...].»

À la lumière de ce qui précède, la Commission estime qu'il est essentiel que l'application des régimes de groupement TVA n'ait pas d'influence sur la notion d'assujetti. Autoriser des non-assujettis à intégrer un groupe TVA affecterait certainement cette définition. Lorsqu'un non-assujetti rejoint un groupe TVA, il devient partie intégrante de cet assujetti unique¹⁵. Un non-assujetti qui n'a ni droits ni obligations au titre de la directive TVA ne doit pas pouvoir devenir assujetti au seul motif qu'il intègre un groupe TVA. Il s'agirait là d'un contournement des critères permettant de déterminer qui doit être considéré comme assujetti.

¹¹ La version anglaise utilise le terme «persons», la version française «personnes» et la version allemande «ansässige Personen».

¹² Affaire C-255/05, *Halifax*, point 55 (JO C 131 du 3.6.2006, p. 1).

¹³ Affaire C-186/89, *W.M. van Tiem*, point 25 (Recueil de jurisprudence 1990, page I-04363).

¹⁴ Affaire C-162/07, *Ampliscientifica*, point 19.

¹⁵ Conclusions de l'avocat général présentées le 24 avril 1991 dans l'affaire C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV*, points 8 et 9. L'avocat général expose un ensemble de raisons pour lesquelles seules les personnes redevables de la TVA doivent pouvoir devenir membres d'un groupe TVA. Il affirme notamment que l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive n'a pas pour objet de modifier les conditions d'assujettissement énoncées à l'article 4, paragraphe 1, de ladite directive. C'est pourquoi l'avocat général conclut que l'article 4, paragraphe 4, n'autorise pas un État membre à traiter comme un seul assujetti deux entités qui sont étroitement liées entre elles, lorsqu'il est établi qu'une de ces entités n'effectue pas d'«activités économiques» telles que définies aux fins de la TVA.

3.3.2. *La notion de «personnes établies sur le territoire de ce même État membre»*

3.3.2.1. Interprétation de la notion

Par son libellé même, l'article 11 limite le champ d'application d'un régime de groupement TVA mis en place par un État membre aux personnes établies sur le territoire de cet État membre. Il est donc indispensable de savoir qui peut être considéré comme «établi» au sens de cette disposition.

On ne dispose pas d'éléments d'orientation quant à la signification de cette notion. L'exposé des motifs de la proposition de sixième directive TVA ne fournit aucune explication concernant la limitation du champ d'application au territoire de l'État membre concerné.

La Commission estime que les termes «établies sur le territoire de ce même État membre» couvrent les entreprises dont le siège des activités économiques se situe sur le territoire de l'État membre appliquant le régime de groupement TVA considéré, mais qu'ils excluent les établissements stables de ces entreprises situés à l'étranger. Toutefois, les établissements stables de sociétés étrangères se trouvant sur le territoire de l'État membre en question doivent être inclus. En conséquence, seuls peuvent faire partie d'un groupe TVA dans un État membre ayant introduit un régime de groupement TVA les entreprises dont le siège des activités économiques est physiquement établi sur le territoire de cet État membre ou les établissements stables de ces entreprises ou d'entreprises étrangères physiquement établis sur ce même territoire.

Certains arguments plaident en faveur de cette interprétation:

- tout d'abord, elle est compatible avec le libellé actuel du critère de territorialité énoncé à l'article 11,
- ensuite, le champ d'application territorial ainsi défini coïncide avec le territoire sur lequel l'État membre appliquant le régime de groupement TVA exerce sa compétence en matière de TVA, y compris donc en ce qui concerne les règles relatives à l'identification à la TVA. Le régime de groupement TVA reste donc facile à gérer et à contrôler, dans la mesure où tous les membres d'un groupe sont soumis aux règles du même État membre,
- enfin, la notion d'«établi» au sens de l'article 11 correspond à la notion d'«établi» figurant dans d'autres dispositions de la directive TVA et il convient de l'interpréter de la même manière.

La principale raison qui justifie l'exclusion des établissements fixes situés à l'étranger appartenant à des entreprises dont le siège des activités économiques se trouve dans l'État membre appliquant le régime de groupement TVA réside dans le fait que ces établissements fixes ne sont pas physiquement établis sur le territoire de cet État membre. Étant donné que le groupement TVA est une faculté offerte aux États membres, il ne peut avoir d'effet au-delà du territoire de l'État membre qui a choisi d'y recourir, sous peine de porter atteinte à la souveraineté fiscale des autres États membres. De plus, dans le cas où deux États membres décident d'appliquer un régime de groupement TVA, il se pourrait qu'un même établissement stable établi à l'étranger puisse faire partie d'un groupe TVA dans les deux États membres. Cette

situation ne serait ni compatible avec les principes fondamentaux du système commun de TVA, ni gérable du point de vue administratif au niveau national, pas plus qu'elle ne serait acceptable en ce qui concerne les contrôles.

S'il est clair que l'article 11 restreint le champ d'application territorial du groupement TVA, il l'est tout autant que son interprétation doit être compatible avec les exigences économiques et le principe de la liberté d'établissement énoncé à l'article 43, lu conjointement avec l'article 48, du traité CE, lequel permet aux établissements stables des entreprises étrangères de bénéficier des mêmes possibilités fiscales que celles qui sont octroyées aux entreprises relevant du droit national de l'État membre concerné. L'interprétation exposée ci-dessus permet aux établissements fixes d'entreprises étrangères établis dans l'État membre appliquant le régime de groupement TVA d'intégrer un groupe TVA et de bénéficier des mêmes possibilités fiscales que celles offertes aux entreprises de cet État membre; elle est donc compatible avec le traité CE.

3.3.2.2. Lien avec l'affaire FCE Bank

Dans l'affaire FCE Bank¹⁶, la Cour a jugé qu'un établissement stable qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, qui est établi dans un autre État membre et auquel la société fournit des prestations de services, ne doit pas être considéré comme assujéti en raison des coûts qui lui sont imputés au titre desdites prestations. Ainsi, une prestation de services effectuée au sein de la même entité juridique ne relève pas du champ d'application de la TVA.

L'exclusion, dans l'État membre qui a introduit le régime de groupement TVA, des établissements stables d'un assujéti de cet État membre situés à l'étranger peut de prime abord sembler incompatible avec l'arrêt FCE Bank. Toutefois, l'arrêt ne fait aucune référence à la situation des groupes TVA. Par ailleurs, on rappellera qu'en adhérant à un groupe TVA, l'assujéti intègre un nouvel assujéti – le groupe TVA – et que, par conséquent, aux fins de la TVA, il se sépare de ses établissements stables situés à l'étranger. En d'autres termes, lorsqu'un assujéti intègre un groupe TVA, toutes les prestations de services qu'il effectuerait ensuite en faveur de ses établissements stables situés à l'étranger seraient considérées comme des prestations de services réalisées entre deux assujétis distincts. Le fait que l'établissement stable situé à l'étranger soit exclu de la participation à un groupe TVA dans cet État membre n'est donc pas contraire à l'arrêt FCE Bank.

3.3.3. *Inclusion de toutes les activités et participation à un seul groupe TVA à la fois*

Puisque le groupe TVA est considéré comme un seul assujéti, identifié au moyen d'un numéro d'identification TVA unique, toutes les activités des membres du groupe doivent être incluses. Le membre d'un groupe disposant de plusieurs branches d'activités dans l'État membre qui a introduit le régime de groupement TVA ne doit donc pas être autorisé à exclure une ou plusieurs de ses activités du groupe TVA dont il fait partie, sauf si ces activités sont effectuées par des établissements stables établis en dehors de l'État membre considéré.

¹⁶ Affaire C-210/04, FCE Bank (JO C 131 du 3.6.2006, p. 14).

Pour la même raison, les régimes nationaux de groupement TVA doivent interdire aux assujettis d'intégrer plus d'un groupe TVA à la fois. Cette exigence se révèle également essentielle à des fins de contrôle.

3.3.4. *La condition relative aux «liens sur les plans financier, économique et de l'organisation»*

Pour la Commission, il y a lieu d'interpréter cette condition en ce sens que les trois types de liens doivent être présents tout au long de l'existence du groupe TVA et que tout membre de ce groupe qui ne respecterait plus cette exigence devrait être tenu de quitter ce dernier. Cette position s'explique par les raisons suivantes:

- premièrement, il ressort de l'utilisation de la conjonction de coordination «et» que les conditions sont cumulatives,
- deuxièmement, étant donné que le groupe TVA est un type spécial d'assujetti qui est utilisé à titre exceptionnel, il est essentiel qu'il fasse l'objet de conditions assez strictes, ce que permet de garantir le caractère cumulatif des exigences susmentionnées,
- troisièmement, ce caractère cumulatif offre des garanties contre l'utilisation abusive des régimes de groupement TVA, étant donné qu'il permet d'exclure de ces régimes les structures totalement artificielles dépourvues de toute consistance économique.

Compte tenu des principes généraux qui sous-tendent cette disposition, la Commission considère que les définitions ci-après des trois types de liens pourraient servir de lignes directrices.

Le lien sur le plan financier: il se définit par rapport à un pourcentage de participation au capital ou à un pourcentage des droits de vote (plus de 50 %), ou par rapport à l'existence d'un contrat de franchise, ce qui permet de garantir qu'une société contrôle effectivement une autre.

Le 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.

Le lien sur le plan de l'organisation: il se définit par rapport à l'existence d'une structure de gestion partagée, au moins en partie.

3.3.5. *Quels secteurs d'activité les régimes de groupement TVA doivent-ils concerner?*

Le régime de groupement TVA doit être ouvert à tous les secteurs économiques de l'État membre qui l'introduit. Cette condition découle du libellé de l'article 11, qui ne prévoit pas la limitation de ce mécanisme à certains secteurs. C'est également une des conséquences du principe de neutralité fiscale. Un régime national de groupement TVA ne peut pas être introduit pour certains secteurs uniquement, car cela reviendrait à favoriser certaines entreprises par rapport à d'autres et pourrait également être discutable du point de vue des aides d'État (sélectivité).

On ne peut justifier la restriction de l'accès à un régime de groupement TVA que par la nécessité de prendre des mesures pour éviter tout risque d'abus dans le cas d'opérations clairement définies. En l'absence d'une justification de ce type, il n'est pas acceptable que la législation nationale réserve le bénéfice du régime de groupement TVA à un secteur particulier, par exemple le secteur financier ou celui des assurances.

3.4. Droits et obligations du groupe TVA

3.4.1. À qui les obligations incombent-elles?

Puisque le groupe TVA est considéré comme un seul assujetti, il a les mêmes droits et obligations que tout autre assujetti et est soumis à toutes les dispositions de la directive TVA, ainsi qu'à la jurisprudence de la Cour de justice. Les obligations incombent donc au groupe en tant que tel, et non à ses membres. C'est pourquoi lorsqu'un régime national de groupement TVA est créé, il est essentiel que celui-ci s'inscrive dans le cadre législatif communautaire applicable aux assujettis «ordinaires».

Le numéro de TVA unique du groupe doit être utilisé, par exemple, lors de l'émission de factures relatives à des livraisons de biens ou prestations de services réputées avoir été effectuées par le groupe TVA.

Comme tout autre assujetti, le groupe TVA doit déposer des déclarations de TVA et, le cas échéant, des états récapitulatifs. La déclaration de TVA porte sur le montant de TVA net provenant de chacun des membres du groupe, étant entendu que les opérations intragroupe ne donnent pas lieu au paiement de la TVA. En d'autres termes, les créances de TVA de certains membres du groupe sont compensées par les dettes de TVA des autres: aux fins de la TVA, tant les créances que les dettes sont considérées comme des créances et des dettes du groupe TVA, et non de ses différents membres. Dans l'affaire *Ampliscientifica*¹⁷, la Cour a jugé que l'assimilation à un assujetti unique exclut que les personnes appartenant au groupe TVA continuent à souscrire séparément des déclarations de TVA et continuent à être identifiées comme des assujettis distincts, dès lors que seul l'assujetti unique est habilité à souscrire lesdites déclarations.

Il découle de ce qui précède que la faculté de recourir au groupe TVA est une mesure de simplification administrative.

3.4.2. Traitement des livraisons et prestations effectuées pour ou par des tiers

Par rapport aux tiers, le groupe TVA agit comme un seul assujetti. En conséquence, toutes les livraisons de biens ou prestations de services effectuées par un membre du groupe en faveur d'un bénéficiaire non-membre de ce dernier sont réputées avoir été effectuées par le groupe lui-même, et non par le membre en question. De la même manière, les livraisons de biens et prestations de services effectuées par un tiers en faveur d'un ou de plusieurs membres du groupe sont considérées comme ayant été effectuées en faveur du groupe lui-même, tout comme les importations et les acquisitions intracommunautaires réalisées par les membres du groupe sont réputées

¹⁷ Affaire C-162/07, *Ampliscientifica*, point 19.

avoir été effectuées par le groupe lui-même. Ainsi, la situation TVA du groupe et le traitement de ses opérations à l'entrée et à la sortie sont en tous points comparables à ceux d'un assujetti disposant de plusieurs succursales.

3.4.3. *Livraisons et prestations intragroupe*

En ce qui concerne les opérations internes du groupe TVA, c'est-à-dire les opérations effectuées à titre onéreux entre membres du groupe, le fait que le groupe TVA soit traité comme un seul assujetti implique également que ces opérations doivent être considérées comme ayant été effectuées par le groupe pour lui-même. Il s'agit de l'une des conséquences les plus importantes de l'appartenance à un groupe TVA car, exception faite des opérations assimilées (articles 16, 18, 26 et 27), les opérations internes du groupe effectuées à titre onéreux n'existent pas aux fins de la TVA; elles sont «hors champ d'application». Le recours au groupe TVA peut donc présenter des avantages de trésorerie pour les entreprises.

3.4.4. *Droits et obligations lors de la formation ou de la dissolution du groupe*

À partir du moment où le groupe TVA devient un assujetti unique, les droits et obligations des membres du groupe en matière de TVA sont automatiquement transférés au groupe. La même chose vaut lorsqu'un assujetti intègre un groupe TVA existant.

L'article 11 ne prévoit pas de durée obligatoire pour la participation à un groupe TVA. Le deuxième alinéa autorise toutefois les États membres à prendre des mesures pour garantir que le régime de groupement TVA ne donne pas lieu à des avantages injustifiés. Pour la Commission, cet alinéa permet l'adoption de mesures telles qu'une durée de participation minimale.

Puisque le groupe TVA est considéré comme un seul assujetti qui assume les droits et obligations de ses membres en matière de TVA, en cas de dissolution du groupe, les droits et obligations assumés par le groupe reviennent aux différents membres à partir du moment où le groupe cesse d'exister. Les anciens membres du groupe retrouvent simultanément la qualité d'assujettis distincts. La même chose vaut lorsqu'un membre quitte le groupe.

3.5. Droit à déduction du groupe TVA

3.5.1. *Règles régissant le droit à déduction applicables au groupe TVA*

Étant donné que le groupe TVA est considéré comme un seul assujetti à la TVA, le droit à déduction de la TVA payée en amont est déterminé sur la base des opérations effectuées en faveur de tiers par le groupe en tant que tel.

Dans ce contexte, les règles concernant la régularisation du droit à déduction doivent être appliquées correctement, par exemple lorsqu'un assujetti intègre ou quitte le groupe ou lorsque les activités d'un des membres du groupe sont à ce point modifiées que le droit à déduction du groupe doit être revu.

À cet égard, il convient de rappeler que l'article 173 donne aux États membres plusieurs possibilités pour déterminer la TVA déductible. Si la règle générale est celle de la déduction proportionnelle (le «pro-rata de déduction»), établie aux

articles 174 et 175, un système d'affectation directe peut également être utilisé pour que l'utilisation réelle des biens et services puisse être mieux reflétée.

Ces possibilités ouvrent la porte à de grandes divergences entre États membres en ce qui concerne la méthode utilisée pour la détermination du droit à déduction de la TVA payée en amont, ce qui peut se traduire par des différences dans le montant de TVA déductible en fonction des États membres. De plus, il n'y a pas de règles communes quant à la limitation du droit à déduction pour les dépenses qui n'ont pas un caractère strictement professionnel, pour lesquelles l'article 176 prévoit que les États membres peuvent restreindre la déduction.

3.5.2. *Incidence du groupe TVA sur le droit à déduction*

L'une des conséquences les plus importantes de la formation d'un groupe TVA est la «disparition», du point de vue de la TVA, des opérations effectuées entre les membres du groupe. Dans le cas d'un groupe TVA constitué uniquement d'assujettis jouissant du droit à déduction intégrale, l'effet en termes de recettes fiscales est neutre pour l'État membre sur le territoire duquel le groupe est établi.

Toutefois, dans le cas d'un groupe TVA comprenant également des assujettis ne disposant pas du droit à déduction ou disposant d'un droit à déduction partielle, l'effet sur les recettes fiscales peut ne plus être neutre. En effet, la TVA non déductible due au titre d'opérations imposables effectuées par un des membres du groupe en faveur d'un autre membre qui ne dispose pas du droit à déduction ou dispose d'un droit à déduction partielle est perdue pour l'État membre en question, puisque les opérations internes n'existent pas du point de vue de la TVA. À cet égard, le groupe TVA neutralise les coûts de TVA liés aux opérations intragroupe.

Le régime de groupement TVA peut donc offrir des avantages financiers aux groupes TVA qui comptent en leur sein des membres ne disposant pas du droit à déduction ou disposant d'un droit à déduction partielle. Ces avantages peuvent varier selon les modalités d'application arrêtées par les États membres, en particulier en ce qui concerne les règles régissant le droit à déduction.

Pour la Commission, il est extrêmement important que les États membres veillent à l'application correcte et intégrale des règles communautaires régissant le droit à déduction des groupes TVA.

3.5.3. *Nécessité de prendre des mesures de lutte contre l'évasion fiscale*

L'article 11, deuxième alinéa, autorise en outre les États membres à prendre toute mesure nécessaire pour éviter la fraude ou l'évasion fiscales.

Il convient également de rappeler que, dans l'arrêt Halifax¹⁸, la Cour a clairement indiqué que les États membres sont habilités à lutter contre les pratiques abusives.

La Commission estime qu'en tout état de cause, le recours à la faculté de groupement TVA ne peut donner lieu à des avantages indus ou à des préjudices injustifiés.

¹⁸ Affaire C-255/02.

Compte tenu des objectifs initiaux du groupement TVA, qu'il convient de considérer avant tout comme une mesure de simplification, aucun régime mettant en œuvre ce mécanisme ne peut entraîner des distorsions de concurrence ou porter atteinte au principe de neutralité fiscale. Il faut éviter les situations dans lesquelles le groupement TVA est utilisé pour attirer des entreprises dans certains États membres, entraînant une concurrence fiscale entre eux.

Il est donc de la plus haute importance que les États membres recourent à cette possibilité et prennent toutes les mesures nécessaires pour éviter la fraude et l'évasion fiscales, ainsi que les pratiques abusives, découlant de l'utilisation de leur régime national de groupement TVA. Le recours au groupement TVA ne peut donner lieu à des avantages indus ou à des préjudices injustifiés.

4. CONCLUSION

La Commission invite le Conseil et le Parlement européen à prendre acte de sa position sur les régimes de groupement TVA, exposée dans la présente communication, dont l'objectif est de:

- contribuer à une application plus uniforme de l'article 11 de la directive TVA en vue d'éviter des incidences négatives sur le marché intérieur et des contradictions avec les principes fondamentaux du système communautaire de TVA;
- servir de lignes directrices pour les États membres lorsque ceux-ci introduisent des régimes de groupement TVA dans leur législation nationale ou modifient ces régimes.

La présente communication n'a aucune incidence sur le rôle de gardienne des traités conféré à la Commission par l'article 211 du traité.