

PROJET DE LOI DE FINANCES POUR 2021

Synthèse des mesures TVA

01 | Clarification des règles de TVA applicables aux offres composites (article 9 du PLF) – mesures applicables à compter du 1^{er} janvier 2021

Inscription dans le Code général des impôts d'une définition des opérations uniques

Le Projet de loi de finances pour 2021 propose de clarifier les règles applicables en matière d'offres composites érigées par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (e.g., CJUE, 27 octobre 2005, C-41/04, OV Bank NV, CJUE, 10 novembre 2016, C-432/15, Pavlina Bastova, CJUE, 18 janvier 2018, C-463/16, Station Amsterdam CV).

Ces règles n'étaient pas clairement explicitées par le législateur et étaient source d'interprétation et d'insécurité juridique pour les opérateurs notamment en cas de contrôle fiscal.

- Pour mémoire, en principe, toute opération doit être considérée comme distincte et indépendante.
- En réalité, il convient de distinguer selon (i) **l'existence d'une opération unique** lorsque les opérations sont si étroitement liées qu'elles forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable, dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel et (ii) **l'existence d'une prestation principale accompagnée de prestations accessoires** dès lors que ces dernières ne constituent pas une fin en soi pour le client mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de la prestation principale (l'accessoire suivant le traitement applicable au principal).
- En application de l'article 268 *bis* du CGI, repris par la doctrine administrative, les opérateurs économiques pouvaient ventiler les taux de TVA applicables aux éléments d'une même offre, sous leur responsabilité et sous le contrôle de l'administration, sans qu'il ne soit procédé à une analyse de l'étroitesse des liens économiques entre ces éléments. En pratique, cette méthodologie pouvait être source d'abus.

Afin d'inscrire ces principes dans le CGI, un **nouvel article 257 bis** sera inséré. Il reprendra une **grille d'analyse** permettant de déterminer si deux opérations doivent être évaluées séparément ou comme une seule opération unique.

En pratique, il conviendra de réaliser une **analyse économique** basée sur une **évaluation globale du point de vue du consommateur moyen**.

Corrélativement, **les règles de ventilation des taux de TVA** initialement prévues à l'article 268 *bis* du CGI devraient être supprimées.

Précisions sur le taux de TVA applicable à l'opération unique

Un nouvel article 278-0 du CGI prévoira que, **lorsqu'une opération unique comprendra des éléments soumis à des taux différents, l'intégralité de l'offre sera soumise au taux de TVA le plus élevé.**

Corrélativement, lorsqu'une opération comprendra une prestation principale et des prestations accessoires, le taux de TVA applicable à l'opération sera celui de l'opération principale.

Harmonisation des règles d'assiette applicables aux offres composites

Le Projet de loi de finances pour 2021 étend le champ d'application des dispositions initialement prévues par la loi de finances pour 2018 à l'ensemble des services numériques repris à l'article 259 B 10° à 12° du CGI.

Lorsque l'offre composite **comportera au moins un service de télécommunication, de radiodiffusion ou de télévision ou un service électronique**, le nouvel article 268 *bis* du CGI prévoit que la base d'imposition à la TVA devra être déterminée en **comparaison avec une offre identique commercialisée** (dans des conditions comparables mais ne comprenant pas tout ou partie des services proposés).

Corrélativement, les dispositions prévues jusqu'à présent par la Loi de finances pour 2018 devraient donc être abrogées.

Autres mesures :

- Les **acquisitions intracommunautaires et les importations** seront soumises aux taux de TVA prévus pour ces biens (article 278-0 B nouveau du CGI)
- Les **prestations de façon** seront soumises au taux normal sauf si elles portent sur des biens d'origine agricole, pêche, pisciculture ou aviculture destinés à la production agricole dans la préparation de denrées alimentaires ou consommation en l'état par l'homme (article 278-0 B II nouveau du CGI)
- Les opérations de **commission et courtage** portant sur des biens dont la livraison bénéficie du taux réduit seraient soumises au taux normal (à l'exception de celles portant sur les publications de presse)

Notre analyse

Cette clarification des règles de TVA applicables aux offres composites est la bienvenue et devrait permettre de sécuriser les traitements appliqués par les opérateurs (souvent source de discussions et d'interprétations).

Dans la mesure où ces nouvelles règles s'appliqueront aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2021 (exigibilité et fait généraux intervenant à compter de cette date), les opérateurs doivent, dès à présent, vérifier leur pratique actuelle, procéder à une modification des paramétrages des systèmes IT, communiquer avec leurs clients et, le cas échéant, procéder aux corrections adéquates (i.e., notamment en matière de politique de leurs prix) afin d'être prêts au 1^{er} janvier 2021.

02 | Report de l'entrée en vigueur du Paquet E-commerce (article 10 du PLF) – mesures applicables à compter du 1^{er} juillet 2021

Les mesures concernées par le paquet TVA sur le E-commerce ont été adoptées dans le cadre de la directive européenne 2017/2455 du 5 décembre 2017 (transposée par la loi de finances pour 2020).

Cette réforme, liée aux opérations réalisées dans les relations B2C, prévoit notamment :

- **L'introduction d'un seuil commun de 10 000 €** pour les ventes à distance de biens et la mise en place d'un guichet unique européen (modification du MOSS en OSS)

- **La mise en œuvre d'un nouveau régime pour les ventes à distance de biens importés** (lorsque la valeur est inférieure à 150 euros) et **création** d'un nouveau système de déclaration et de paiement de la TVA dans les États membres (**IOSS**).
- **L'introduction d'une nouvelle redevabilité de la TVA des plateformes** lorsqu'elles facilitent certaines transactions (i.e. ventes à distance de biens importés d'une valeur inférieure à 150 €, ventes lorsque le fournisseur est établi en dehors de l'UE).
- **L'ouverture de l'OSS à toutes les prestations de services imposables dans l'État membre de consommation** (e.g., prestations liées à un immeuble). Pour mémoire, le MOSS aujourd'hui applicable ne vise que les prestations de services électroniques B2C taxables dans l'Etat membre de consommation.
- Enfin, et pour mémoire, le régime français comporte une particularité. **La TVA à l'importation sera également due par la plateforme lorsque la valeur des biens dépasse 150 € et que le lieu de livraison est situé en France.** Cette transposition, faite par les autorités françaises dans la loi de finances pour 2020, va au-delà de ce qui était prévu dans la réforme communautaire. **Le Projet de loi de finances pour 2021 ne revient pas sur cette mesure.**

En raison de la crise sanitaire et conformément à l'annonce de la Commission européenne, le Projet de loi de finances français pour 2021 a acté le **report de la mise en œuvre du Paquet E-commerce au 1^{er} juillet 2021** (ndlr. il convient de noter que certains États membres de l'Union Européenne ont demandé à ce que cette date soit repoussée au-delà de 2021, à l'instar de l'Allemagne et les Pays-Bas).

Également des précisions sont apportées concernant (i) **l'application du taux normal de TVA aux importations** soumises au régime spécial de l'article 298 sexdecies I du CGI, (ii) **l'exclusion des biens d'occasions, d'œuvres d'art, objets de collection et antiquité, et les moyens de transport d'occasion**, soumis au régime de la TVA sur la marge et (iii) **l'application du régime des ventes à distance aux assujettis qui sont établis dans un seul Etat membre de l'UE.**

Notre analyse

Si le report de la mesure était anticipé depuis l'annonce faite par la Commission européenne, **on peut s'interroger sur le maintien de la « surtransposition » faite par la France de la Directive 2017/2455** et l'application de la nouvelle règle de redevabilité de la TVA à l'importation des plateformes, même lorsque la valeur des envois est supérieure à 150 euros et que la livraison des biens a lieu en France. Les opérateurs pouvaient espérer, du fait de la prise en compte du report dans le projet de loi de finances pour 2021, que cette partie du texte soit également modifiée.

Aussi, afin d'anticiper les changements qui seront en vigueur au 1^{er} juillet 2021 :

- **Les e-commerçants** doivent particulièrement revoir leurs flux afin de déterminer l'opportunité de l'opter pour l'OSS et centraliser la gestion de leur compliance dans un seul Etat membre mais également l'IOSS.
- **Les plateformes** doivent plus particulièrement procéder à (i) une modification des paramétrages des systèmes IT afin d'y inclure les nouvelles contraintes et les nouvelles obligations qui leurs incombent, (ii) anticiper la gestion administrative des différents régimes pouvant se cumuler et (iii) se rapprocher des vendeurs afin de les sensibiliser sur les nouvelles règles applicables.

En tout état de cause, **les opérateurs doivent dès à présent** (i) revoir les conditions contractuelles entre les vendeurs et les consommateurs, (ii) anticiper les aspects logistiques (i.e., organisation du dépôt de la déclaration H7, utilisation des Incoterms, détermination et qualification de l'importateur...).

03 | Création d'un régime de groupe TVA et révision du champ du dispositif du groupement autonome de personnes (article 45 du PLF) – mesures applicables à compter du 1^{er} janvier 2022, application effective au 1^{er} janvier 2023

Le Projet de loi de finances transpose l'article 11 de la directive 2006/112/CE, suivant lequel il est possible de considérer comme **un seul assujetti** (appelé assujetti unique) des personnes établies sur le territoire français, qui sont indépendantes du point de vue juridique, mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Cette mesure était très attendue, notamment par les sociétés des secteurs bancaire et financier impactées par les dernières jurisprudences communautaires (sur les groupements de moyens). Néanmoins, le groupe TVA tel que prévu par le PLF 2021 concerne toutes les sociétés, tous les secteurs et tous les flux internes (livraisons de biens et prestations de services).

De manière pragmatique, le groupe TVA permettra la création d'un assujetti unique aux fins de la TVA. En conséquence :

- Le groupe TVA fera perdre à chaque membre sa qualité d'assujetti à la TVA
- **Les opérations réalisées entre les membres du groupe (flux internes) seront neutralisées**, permettant ainsi de limiter certains frottements / crédits de TVA
- Le représentant du groupe devra déclarer et payer la TVA, le cas échéant (les membres resteront tenus solidairement au paiement de la TVA due par le groupe, à hauteur des droits dont ils seraient redevables s'ils n'étaient pas membre du groupe TVA)
- **La compensation des crédits de TVA et des montants de TVA à payer** au sein du groupe devra également avoir un impact direct sur la trésorerie du groupe
- Certaines **obligations déclaratives et de gestion de la TVA seront simplifiées**, etc.
- Le périmètre du dispositif d'exonération de la TVA dont bénéficient les groupements autonomes de personnes (article 261 B du CGI) sera révisé pour tenir compte de la jurisprudence de la CJUE : restriction du périmètre aux seuls groupements dont les membres sont (i) soit des non assujettis, (ii) soit des assujettis exerçant des activités d'intérêt général exonérées conformément à l'article 132 de la Directive TVA.

Pour une application au 1^{er} janvier 2023, l'option devra être formulée au plus tard le 31 octobre 2022 et sera effective pendant une période de trois années civiles.

En revanche, à ce stade, aucune modification de la TS et de son périmètre n'est attendue.

Notre analyse

Afin d'évaluer l'opportunité de mettre en place un tel régime et d'anticiper, le cas échéant, les conséquences, il serait intéressant d'identifier les sociétés qui pourront intégrer le groupe et de procéder à des simulations des impacts financiers afin de déterminer les flux qui seraient positivement impactés.

Une analyse au cas par cas doit être réalisée. En effet, au-delà des flux internes détaxés, il conviendra de s'interroger sur l'intérêt d'opter pour cette mesure, au cas par cas, dès lors qu'elle impliquera des réorganisations administratives internes du fait de la centralisation des obligations déclaratives au niveau d'une seule entité.

04 | Autres mesures

Mise en conformité avec le droit européen du régime de TVA des gains des courses hippiques (article 11 du PLF)

- Les gains de course perçus par le propriétaire d'un cheval ne seront plus soumis à la TVA en raison de leur caractère aléatoire.

Suppression de taxes à faible rendement (article 16 du PLF)

- Suppression de 7 taxes à faible rendement, concernant notamment la pornographie, le tabac, les lubrifiants, les huiles et les hydrofluorocarbures.