



# **REGIME SPECIAL DE LA TVA DE GROUPE**

## **DANS LES PAYS DE L'AMA**

*Analyse comparative des décisions d'adoption du régime  
dans les systèmes fiscaux italien, français et espagnol*

*Document préparé par la Commission Fiscale  
De l' A.M.A. - Arc Méditerranéen des Auditeurs  
Dernière révision : mai 2018.  
Tous droits réservés.*

*Edité par : Federico Broglia; Simona Bianciardi; Llorenç Maristany.*



# REGIME SPECIAL DE LA TVA DE GROUPE DANS LES PAYS DE L'AMA

## SOMMAIRE

1.	Introduction de la Directive TVA UE : définition générale de la TVA de Groupe et options pour les différents pays.....	3
2.	La loi d'application de la directive : brève description du régime selon les options prévues par le législateur national..	7
	<b>ITALIE</b> .....	7
	<b>FRANCE</b> .....	9
	<b>ESPAGNE</b> .....	10
3.	Conditions d'application des différents régimes de TVA du Groupe.....	11
	3.1.Exigences subjectives .....	11
	<b>ITALIE</b> .....	11
	<b>FRANCE</b> .....	13
	<b>ESPAGNE</b> .....	14
	3.2. Conditions générales d'application du régime .....	15
	<b>ITALIE</b> .....	15
	<b>FRANCE</b> .....	16
	<b>ESPAGNE</b> .....	17
4.	Fonctionnement du régime et avantages pour les entités participantes.....	18
	<b>ITALIE</b> .....	18
	<b>FRANCE</b> .....	21
	<b>ESPAGNE</b> .....	22
5.	Obligations liées à l'application du régime et conséquences sur le control et le recouvrement.....	24
	5.1.Exigences générales pour l'application du régime.....	24
	<b>ITALIE</b> .....	24
	<b>FRANCE</b> .....	27
	<b>ESPAGNE</b> .....	28
	5.2. Particularité et responsabilité concernant le control et le recouvrement de la taxe.....	29
	<b>ITALIE</b> .....	29
	<b>FRANCE</b> .....	31
	<b>ESPAGNE</b> .....	31
6.	Perte du droit d'appliquer le régime.....	33
	6.1. Motifs d'exclusion du régime et date de prise d'effet.....	33



<b>ITALIE</b> .....	33
<b>FRANCE</b> .....	35
<b>ESPAGNE</b> .....	36
6.2. Conséquences de la fin du régime de TVA du Groupe.....	36
<b>ITALIE</b> .....	36
<b>FRANCE</b> .....	37
<b>ESPAGNE</b> .....	37



## **1. Introduction de la Directive TVA UE : définition générale de la TVA de Groupe et options pour les différents pays**

L'article 11 de la directive 2006/112 / CE du Conseil (ci-après également la "directive TVA") du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA offre aux États membres la possibilité d'introduire des régimes spéciaux d'application de la taxe réservée aux entités appartenant à un groupe de sociétés. Le libellé de la règle d'un point de vue littéral est extrêmement simple et immédiat : "Après consultation du comité consultatif sur la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommé" comité TVA "), chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti, sur le territoire d'un même État membre, des sujets qui sont juridiquement indépendants mais étroitement liés entre eux par des relations financières, économiques et organisationnelles.

*« Un État membre qui exerce la faculté prévue au premier alinéa peut prendre les mesures nécessaires pour prévenir l'évasion ou la fraude fiscale en exerçant cette faculté ».*

La disposition réglementaire actuelle, contenue dans la directive 2006/112 / CE appelée « Directive de refusion» était déjà prévue dans la directive VI, n. 77/388 / CEE pour l'harmonisation des législations des différents Etats membres en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et l'institution de la taxe sur la valeur ajoutée, conformément à l'art. 4 par. 4) paragraphe 1, qui se lit comme suit : *“Sous réserve de consultation conformément à l'art. 29, chaque État membre a le droit de considérer comme un seul assujetti les personnes résidant dans le pays qui sont juridiquement indépendantes mais étroitement liées les unes aux autres par des relations financières, économiques et organisationnelles”.*

Depuis l'instauration de la taxe harmonisée dans la Communauté européenne en 1977, les différents États membres avaient donc le pouvoir d'établir l'application unitaire de la taxe à des personnes morales indépendantes mais liées entre elles par des relations de participation et d'autres contraintes financières et économiques et organisationnelles : ces régimes sont connus sous le nom de "Groupes d'entités à des fins de TVA", "Groupes de TVA" ou même "TVA de Groupe".

Comme nous l'avons vu, chaque État membre peut considérer deux personnes ou plus établies dans le même État membre, juridiquement indépendantes mais étroitement liées entre elles par des relations financières, économiques et organisationnelles, comme un seul assujetti à la TVA. Les États membres souhaitant exercer cette option doivent d'abord consulter le comité consultatif sur la taxe



sur la valeur ajoutée et sont autorisés à prendre les mesures nécessaires pour éviter l'évasion fiscale ou l'évasion fiscale résultant de l'exercice de cette option.

Dans sa simplicité, la directive a une portée perturbatrice, permettant aux États membres de déroger à la règle d'application de base et à la détermination de la taxe séparément pour chaque assujetti, permettant de considérer comme une seule entité imposable les entités juridiques liées les unes aux autres, avec la conséquence de mettre hors champ d'application toutes les opérations de transfert de biens et de services entre les mêmes sociétés, appartenant au Groupe TVA.

La Commission des Communautés européennes, préoccupée par les différences considérables dans l'application de cette disposition, a déjà publié en 2009 la communication au Conseil et au Parlement européen n. 325 du 2 juillet 2009, contenant des lignes directrices concernant l'application de l'article 11 de la directive TVA, afin d'harmoniser le régime en question entre les différents États membres. En 2009, 15 États membres avaient adopté, avec différentes options, le régime de TVA de Groupe : Autriche, Belgique, République tchèque, Chypre, Danemark, Estonie, Finlande, Allemagne, Hongrie, Irlande, pays Pays-Bas, Roumanie, Espagne, Suède et Royaume-Uni.

Il convient de noter que, en ce qui concerne les pays AMA, seule l'Espagne a été comptée parmi les pays qui ont mis en œuvre l'art. 11 de la directive TVA. Rappelons que l'Italie, dès 1979 (article 73, paragraphe 3 du décret présidentiel 633/1972 et décret ministériel du 13 décembre 1979) avait institué la procédure de «Règlement de la TVA de Groupe », qui n'a toutefois pas été considéré comme une mise en œuvre de l'option accordée par la directive TVA, car elle ne permet, comme nous le verrons, que la compensation des positions de crédit-dette accumulées par les entreprises du groupe, et chaque entreprise maintient sa propre autonomie fiscale vis-à-vis la TVA.

La définition du concept de groupe TVA, et les caractéristiques de celui-ci, sont bien clarifiées par la Commission européenne dans la communication de 2009 mentionnée ci-dessus, qui reste la principale source d'interprétation de l'art. 11 de la directive TVA.

A cette époque, la Commission a déclaré : *"La conséquence fondamentale de l'application de la TVA collective, visée à l'article 11, est de permettre aux assujettis, liés par des relations financières, économiques et organisationnelles, de ne plus être considérés comme des entités distinctes à la TVA, mais comme un seul assujetti. En d'autres termes, différents sujets passifs étroitement liés sont fusionnés en un seul assujetti à la TVA. (...) En ce sens, un groupe de TVA pourrait être qualifié de «fiction» créé à des fins de TVA, lorsque la substance économique prévaut sur la forme juridique. (...) Ainsi, en adhérant à un groupe TVA, le membre du groupe est libéré, aux fins de la TVA, de toute*



*forme juridique possible, existant en même temps, et devient partie intégrante d'un nouvel assujetti séparé aux fins de la TVA.*

Le corollaire nécessaire de ce qui précède, en termes de code d'identification TVA, est l'attribution par les autorités fiscales des différents États membres d'un code unique pour l'ensemble du groupe TVA. Donc, la Commission a statué: "*Étant donné qu'un groupe TVA est considéré comme un seul assujetti, il s'ensuit logique que le groupe ne peut être identifié, aux fins de la TVA, que par un numéro de TVA unique, conformément à l'article 214 de la directive TVA, à l'exclusion de tout autre TVA individuelle (...) Le numéro d'identification individuel de chacun des membres peut encore être conservé par les administrations fiscales, mais uniquement pour permettre le contrôle des activités internes du groupe TVA*". Avec cette orientation, la Commission a repris la position de la jurisprudence communautaire de la Cour de justice.<sup>1</sup>

La Commission européenne, consciente également de la possibilité que la TVA de Groupe puisse compromettre le principe de neutralité fiscale et être une raison de la concurrence fiscale entre les différents États membres (possibilité cette dernière confirmée par le fait que dans des nombreux régimes du Groupe TVA, rien ne garantissait que les effets étaient limités au territoire national), a jugé approprié, avec la communication n. 325 de juillet 2009, de "*traduire les dispositions de l'article 11 dans la pratique, en respectant les principes fondamentaux du système de TVA communautaire*". En particulier, la Commission a fourni des lignes directrices pour l'application de la disposition, en précisant que :

- la procédure de TVA de Groupe ne peut être adoptée que par des assujettis établis sur le territoire d'un même État membre;
- toutes les activités réalisées par les membres du groupe TVA doivent être incluses, à l'exclusion des activités réalisées par les bureaux et les organisations permanentes situées à l'étranger;
- les organisations permanentes (centres d'activité stable) de sociétés étrangères situées sur le territoire de l'État, telles qu'elles y sont établies, peuvent participer au régime ;<sup>2</sup>
- on ne peut participer qu'à un seul groupe TVA;

---

<sup>1</sup> Cour de justice UE, affaire C-162/07 "Ampliscentifica", points 19, 20.

<sup>2</sup> Au sujet des relations entre la société mère et son établissement stable, définies dans la zone TVA par la Cour de justice de l'UE, affaire C-210/04 "FCE Bank PLC" dans le sens d'exclure les services du champ d'application de la taxe la Commission constate que, dans le cas où, par exemple, la société mère étrangère ferait partie d'un groupe de TVA, cela l'effet de la "séparer" de son centre d'activité étrangère stable, de faire partie d'un assujetti nouveau et différent, et donc les opérations effectuées vers la succursale reviendraient à être pertinentes aux fins de la taxe.



- les contraintes financières, économiques et organisationnelles entre les sociétés du groupe TVA doivent exister pour toute la durée d'existence du groupe TVA;
- ces restrictions doivent exister simultanément, c'est-à-dire qu'il s'agit de trois conditions nécessaires (utilisation de la conjonction "et" par l'article 11 de la directive);
- les obligations de TVA incombant au Groupe étant donné qu'il est considéré comme un seul assujetti;
- le groupe TVA opère vis-à-vis de tiers en tant que contribuable unique<sup>3</sup>;
- les transactions à prendre en considération au sein du Groupe TVA ne sont pas prises en compte pour l'application de la taxe, car elles sont considérées comme ne relevant pas de la taxe.

En ce qui concerne la signification des termes contrainte financière, contrainte économique et contrainte organisationnelle, le document cité fournit les critères d'interprétation suivants :

1. *Contrainte financière* : existence d'un pourcentage de participation ou de droits de vote qui assure le contrôle d'une entité sur l'autre (normalement plus de 50%) ;
2. *Contrainte économique* : les membres du groupe TVA exercent des activités principales du même genre, ou des activités complémentaires ou interdépendantes, ou des activités réalisées par un membre du groupe qui bénéficient pleinement ou substantiellement aux autres membres ;
3. *Contrainte organisationnelle*: existence d'une structure de gestion au moins partiellement partagée dans le groupe TVA.

La communication a conclu en soulignant l'importance pour les États membres "de prendre toutes les mesures nécessaires pour éviter la fraude et l'évasion fiscales, ainsi que les pratiques abusives résultant de l'utilisation des régimes nationaux de TVA collective. La mise en œuvre de l'option TVA du groupe ne doit pas entraîner d'avantages indus ou d'inconvénients injustifiés ". Enfin, la Commission, consciente de l'éventuelle perte de recettes des États membres découlant de l'application de 11 de la directive, a exhorté les États membres à appliquer "pleinement et correctement" les règles communautaires sur le droit à la déduction fiscale.

---

<sup>3</sup> La Commission envisage une sorte de "fiction juridique" pour laquelle les transactions de TVA effectuées par une partie appartenant au Groupe à des tiers sont considérées comme exécutées par le Groupe, tout comme les transactions de tiers avec une partie sont considérées comme des achats effectués par le Groupe.



En bref, les principaux avantages de l'institut de la TVA du groupe pour les entreprises membres peuvent être résumés dans les aspects suivants :

- 1) non-applicabilité aux fins de la TVA des transactions de vente de biens et services réalisées au sein du Groupe, avec des avantages évidents dans le cas d'entités participantes ayant des projections de déduction différentes ou avec des positions assorties d'un crédit de TVA chronique (pensez au cas des exportateurs habituels);
- 2) Possibilité pour les groupes de sociétés qui effectuent principalement des opérations exonérées, sans droit de déduire la taxe, d'incorporer des filiales du groupe TVA qui fournissent des services auxiliaires (par exemple, services informatiques, fourniture de technologie, etc.) évitant ainsi le coût caché résultant de la non-déduction de la TVA<sup>4</sup>;
- 3) la détermination d'une déduction unitaire au prorata du Groupe TVA, influencée uniquement par les activités que les entités du Groupe exercent à l'égard de tiers n'appartenant pas au même Groupe;
- 4) simplification administrative, puisque les obligations et obligations liées à la charge fiscale ne concernent que le groupe TVA en tant que seul assujetti (ce qui signifie, par exemple, que le groupe et les membres individuels ne soumettent plus la déclaration annuelle de TVA<sup>5</sup>);
- 5) la compensation directe et immédiate des positions débitrices / créditrices des entités appartenant au Groupe, avec des avantages en espèces évidents.

## **2. La loi d'application de la directive : brève description du régime selon les options prévues par le législateur national**

### **ITALIE**

Comme déjà mentionné, en Italie, depuis le début de 1979, la faculté d'opérer, par la société contrôlante, le paiement total des sommes dues par le groupe constitué par la même société mère et par ses filiales a été introduite. Cette option, dénommée "Liquidation de Groupe de la TVA", est codifiée dans l'art. 73, paragraphes 3, 4 et 5, du D.P.R. n. 633/1972 (ci-après "T.U. IVA") et la disposition d'application, délivrée avec D.M. du 13 décembre 1979.

---

<sup>4</sup> Problème connu par exemple dans le secteur de la santé avec le nom de "traînée fiscale-technologique" et déjà l'objet d'études dans les institutions européennes.

<sup>5</sup> Cour de justice de l'UE, affaire C-162/07 "Ampliscientifica", point 19.



Cette législation, optionnelle et facultative, est actuellement en vigueur et prévoit que, à compter de l'exercice de l'option, les sociétés membres perdent la disponibilité des soldes débiteurs ou créditeurs résultant des paiements périodiques, les transférant à la société contrôlante, qui ordonne le paiement cumulatif au Trésor, après avoir compensé les positions de débit et de crédit. La société contrôlante doit présenter, en plus de sa déclaration annuelle, une déclaration annuelle du groupe TVA, dans laquelle seront publiés les résultats des liquidations périodiques de toutes les sociétés membres.

Rappelez-vous, en effet, qu'en Italie, la dette fiscale est déterminée en fonction des résultats des « paiements périodiques à la TVA », habituellement sur une base mensuelle, avec paiement dans les 16 jours du mois suivant l'année de référence. Cependant, les sujets autorisés à rejoindre le c.d. "Régime simplifié pour les contribuables mineurs" conformément à l'art. 32 des T.U. TVA, à savoir ceux qui ont réalisé un chiffre d'affaires de l'année précédente de moins de 400 000 € (pour les entreprises des services ou des artistes et des professionnels) ou de moins de 700 000 € (dans les autres cas) peuvent opter pour les liquidations périodiques trimestrielle; dans ce cas, les versements doivent être effectués au plus tard le 16 du deuxième mois suivant le trimestre de référence, avec une augmentation de 1% du résultat trimestriel.<sup>6</sup>

Les sociétés sont définies comme des filiales lorsque la société mère détient, directement ou indirectement, plus de 50% de la participation (actions ou parts), sans prendre en compte les actions sans droit de vote; pour des raisons de protection des finances publiques, par ailleurs, l'obligation de contrôle doit exister à partir du 1er juillet de l'année civile précédant l'exercice de l'option. Il n'est pas nécessaire que toutes les sociétés du groupe, qui possèdent les conditions susmentionnées, participent au règlement du groupe, puisque la société contrôlante peut bien choisir les sociétés à inclure chaque année, sur la base d'évaluations de commodité.

Comme on peut le voir, l'Italie a (jusqu'à présent) mis en œuvre dans une mesure très limitée la possibilité offerte par la directive européenne, en introduisant un système qui permet effectivement des avantages évidents, car elle permet la compensation immédiate des créances et dettes TVA périodiques du groupe, mais cela ne change pas la subjectivité passive parfaite des membres, n'élimine pas les obligations par rapport à la même, ni ne modifie la qualification des opérations intra-groupe effectuées.

---

<sup>6</sup> Conformément à l'art. 74 c. 4 des T.U. TVA Certains contribuables, par rapport à l'activité exercée, ont plutôt le droit d'effectuer des liquidations périodiques sur une base trimestrielle par régime naturel, et ne subissent pas l'augmentation de 1% à titre d'intérêt.



Cette situation a considérablement changé avec l'entrée en vigueur de la loi sur le budget pour l'année 2017, avec laquelle l'Italie a décidé d'introduire un véritable système de TVA de groupe qui adhère au contenu de la directive européenne, comme analysé ci-dessus. En effet la loi du 11 décembre 2016 n. 232 introduit dans le T.U. titre TVA V-BIS, appelé « Groupe TVA », avec les articles 70 bis et 70-k régit le nouvel institut, déclarant que: « les assujettis établis sur le territoire avec activités commerciales, d'art ou profession libérale, pour lesquels les contraintes financières, économiques et organisationnelles visées à l'art. 70 ter sont respectées, peuvent devenir un seul assujetti, ci-après dénommé "Groupe TVA". »

Déjà à partir du libellé du premier paragraphe de l'art. 70-bis cité, nous pouvons voir la portée innovante et radicale de cette loi. En fait, à la fois l'introduction d'un titre spécial dans la loi sur la TVA, et en particulier les deux mots utilisés « devenir un seul assujetti » ne laissent pas de place aux doutes d'interprétation, soulignant la volonté du législateur de se joindre à la manière la plus complète et complète du contenu de art. 11 de la directive, l'établissement d'une nouvelle entité, le groupe de TVA précisément, avec une autonomie totale de la taxe, comme tout autre contribuable.

Conformément au paragraphe 30, l'art. 1 de la loi n. 232/2016, les dispositions relatives au nouveau groupe TVA s'appliquent à compter du 1er janvier 2018 : En effet, à partir de l'année en cours, il est possible d'exercer l'option au moyen d'une déclaration d'adhésion, selon les formulaires qui seront approuvés par une disposition des impôts italiens qui sera bientôt mise à disposition. L'application effective du nouveau régime, par conséquent, en raison du calendrier de la date d'effet de l'option - que nous verrons dans les chapitres suivants - commencera à partir du 1er janvier 2019.

## **FRANCE**

L'administration française a toujours fait preuve d'une certaine réticence à mettre en œuvre le concept, qui reste une option, de groupe TVA selon l'article 11 de la directive 2006/112, principalement en raison des craintes liées au fait de à mettre hors champ d'application de la TVA toutes les opérations de transfert de biens et de services entre les mêmes sociétés appartenant au Groupe TVA.

Ne voulant pas, cependant, créer une situation de désavantage concurrentiel, au moins l'aspect lié aux avantages incontestables de la trésorerie du groupe provenant de la centralisation du paiement de la TVA, le législateur français a adopté en 2010 une première étape vers l'introduction d'un groupe de TVA à l'article 50 de la loi budget rectificatif pour 2010-1658 du 29 Décembre 2010, l'institut, le règlement en option, le groupe TVA qui permet, à partir du 1er Janvier 2012, à un assujetti de choisir, avec l'accord de la société qui contrôle, régler la TVA et les taxes afférentes dues par les membres de



ce groupe. Cette entrée a été codifiée aux articles 1693 et 1693 ter A du Code général des impôts et des articles L. 48, L. et L.177 176 du Livre des procédures fiscales.

Il montre ensuite une symétrie substantielle entre les choix de la législation fiscale française et italienne, jusqu'à l'introduction en Italie de la nouvelle structure du Groupe TVA.

## **ESPAGNE**

La possibilité offerte par la directive communautaire a été mise en œuvre dans le système fiscal espagnol par la loi no. 36/2006, sous le nom de régime spécial du groupe d'entités (ci-après REGE). La législation espagnole relative au REGE est contenue dans la loi sur la TVA, aux articles 120, 163 quinquies et suivants de la loi n. 37/1992, et aux articles 30, 61-bis et suivants du règlement sur la TVA.

L'objectif poursuivi par le régime examiné est double :

- éviter les coûts financiers découlant de l'existence de soldes de TVA débitrice et créditrice résultant des autoliquidations présentées par les différents membres des entités du groupe, en créant un système d'équilibrage de ces soldes ;
- Éliminez, par la définition d'une nouvelle règle pour la détermination de l'assiette fiscale, les coûts budgétaires résultant de la présence de la valeur ajoutée générée au sein du groupe d'entreprises, lorsqu'elles sont effectuées des transactions intra-groupes en faveur des entités soumises à la pro-règle versement.

Le système REGE est volontaire et a été mis en œuvre dans deux modes, tous deux facultatifs, qui peuvent être définis comme suit :

- Général, dans lequel les résultats des déclarations et règlements de chaque période entre les différentes entités appartenant au Groupe sont simplement compensés ;
- Avancé, qui, en plus de la compensation des soldes d'autoliquidation, prévoit des règles spécifiques pour les transactions intragroupes, y compris la quantification différente de la même et un système de déductions en vertu de la loi.



### **3. Conditions d'application des différents régimes de TVA du Groupe**

#### **3.1. Exigences subjectives**

##### **ITALIE**

En raison de la coexistence de différents régimes, celui de la Liquidation de Groupe périodiques et le nouveau Groupe TVA, qui, comme nous l'avons vu est entré en vigueur à partir du 1er Janvier 2018, il est extrêmement intéressant d'analyser en parallèle les exigences et les conditions d'application des deux, car ils représentent deux options différentes disponibles pour les groupes d'entreprises résidant en Italie.

Les deux régimes sont, comme nous l'avons vu, à titre facultatif ; toutefois, si l'option de rachat périodique peut également être exercée par la société mère avec seulement certaines de ses filiales, le Groupe TVA requiert la participation obligatoire de tous les assujettis appartenant au Groupe, pour lesquels il existe des conditions requises établies par la loi.

En plus de l'introduction du groupe TVA, la loi de finances 2017 a réorganisé la réglementation relative aux rachats de groupe, en réécrivant l'art. 73 de la T.U. TVA et modification du DM de mise en œuvre, par arrêté ministériel du 13 février 2017.

Voyons donc quelles sont les exigences pour l'accès à différents régimes.

##### ***Liquidation de groupe***

Les exigences subjectives des participants aux liquidations de groupe sont établies par l'art. 73 paragraphe 3 et de l'art. 2 de l'arrêté ministériel du 13.12.1979 (modifié par arrêté ministériel du 13.02.2017).

- Les sociétés par actions et les sociétés de personnes peuvent participer à la procédure, à la suite des modifications apportées par la loi de finances pour 2017.

La société mère peut résider en Italie ou dans un pays au sein de l'Union européenne, auquel cas la société mère communautaire doit s'identifier en Italie avec son établissement stable, ou le représentant fiscal, ou par identification directe.<sup>7</sup>

- Les filiales sont définies comme des sociétés par actions ou des personnes dont les participations sont détenues par la société mère, indirectement ou directement, dans un pourcentage supérieur à 50% du capital social.

---

<sup>7</sup> Voir le R.M. 21 février 2005 n. 22 / E.



- L'exigence visée au point précédent doit être vérifiée à partir du 1er juillet de l'année civile précédant le début de l'option.
- Toutes les filiales, y compris celles exerçant des activités différentes ou soumises à des régimes spéciaux de TVA, peuvent accéder à la procédure spéciale.
- La société mère, contrôlée à son tour par une autre société, ne peut utiliser la procédure en tant que société mère que si la société mère du niveau supérieur refuse de l'utiliser.
- La société mère doit maintenir l'exigence de contrôle pour toute l'année civile.

### ***Groupe TVA***

Dans le cas du groupe TVA, les conditions subjectives d'accès au système sont partiellement différentes. Il établit en effet le 1er paragraphe de l'art. 70-bis de la T.U. TVA pouvant participer au groupe :

- les assujettis établis sur le territoire de l'État : de cette manière, les non-résidents identifiés en Italie sont exclus, mais les établissements stables des sociétés non-résidentes doivent être inclus ;
- les assujettis exerçant une activité commerciale, artistique ou professionnelle : tous les assujettis, y compris les titulaires d'activités indépendantes, sont expressément autorisés à faire partie d'un groupe TVA (par exemple, pour les sociétés professionnels).

D'autre part, les entreprises et les établissements stables étrangères, les sociétés en liquidation ordinaire et les entreprises en faillite, les sociétés en faillite, en liquidation administrative obligatoire et en administration extraordinaire ne peuvent pas participer au groupe TVA. En revanche, des sociétés italiennes, contrôlées par la société mère résidant dans des pays avec lesquels l'Italie a conclu un accord pour l'échange d'informations en matière fiscale, peuvent participer au groupe TVA.

La norme concernant le Groupe TVA à l'art. 70-ter définit mieux, en accord avec le dictat communautaire, l'exigence du contrôle, en établissant que trois contraintes doivent exister conjointement : financière, économique et organisationnelle.

- Contrainte financière : parmi les sujets, au moins à partir du 1er juillet de l'année civile précédente, la relation de contrôle dictée par l'art. 2359 premier paragraphe no. 1) du C.C., soit la majorité des voix pouvant être exercées à l'assemblée générale ordinaire.



- Contrainte économique : elle est considérée comme subsistante lorsque les sujets, établis en Italie, effectuent alternativement
  1. une activité principale du même genre;
  2. des activités complémentaires ou interdépendantes;
  3. les activités qui profitent pleinement ou substantiellement à un ou plusieurs d'entre eux.
- Contrainte organisationnelle : elle est considérée comme subsistante lorsque parmi les sujets, établis en Italie, il existe une activité de coordination en droit selon les dispositions du Code civil, ou plutôt entre les organes de décision de ces même sujets.<sup>8</sup>

Il convient de souligner que le législateur national a établi une présomption légale relative de l'existence de contraintes économiques et organisationnel, en présence de la contrainte financière.

En effet le paragraphe 4 de l'art. 70 ter établit que, si il y a le lien financier entre les sujets du groupe, les liens économiques et organisationnels sont présumés exister, sauf la possibilité pour le Groupe de présenter aux impôts une demande spécifique de rescrit fiscal conformément à l'art. 11 paragraphe 1 let. b) de la loi n. 212/2000, aussi dit "Interpello probatorio". Rappelant que le nouveau régime du Groupe de la TVA exige la participation obligatoire de tous les sujets, pour lesquels les contraintes d'inclusion sont vérifiées, le Groupe est autorisé à démontrer l'inexistence des restrictions énoncées ci-dessus par rapport aux parties avec activités dissemblables ou périphériques au sein du groupe auquel elles appartiennent, afin de déterminer leur exclusion du régime.

A contrariis, pour tous les sujets contrôlés par la loi conformément à l'art. 2359 1 ° paragraphe n. 1) du C.C., il n'est pas nécessaire de démontrer l'existence de contraintes économiques et organisationnelles, comme le prouve la présomption ex lege.

## **FRANCE**

Les exigences subjectives des participants aux liquidations de groupe sont les suivantes :

- Doit être un assujetti imposable français dépendant de l'agence fiscale pour les grands contribuables, avoir un chiffre d'affaires ou un actif total de plus de 400 millions d'euros, ou détenir au moins 50% d'une société ayant un chiffre d'affaires o total des actifs de plus de 400 millions d'euros, ou être

---

<sup>8</sup> On peut supposer que, avec cette formulation, le législateur avait l'intention de se référer aux dispositions de l'art. 2497-sexies du C.C. qui introduit la présomption légale de l'existence de l'activité de gestion et de coordination lorsque l'entité qui l'exerce est tenue de consolider les états financiers des sujets contrôlés, ou les contrôles juridiques ou factuels conformément à l'art. 2359 C.C.



contrôlé (au moins 50% du capital) par une société dont le chiffre d'affaires ou le total des actifs dépasse 400 millions d'euros.

- Il peut également s'agir d'un sujet qui effectue également des transactions exonérées, mais il ne doit pas être un sujet qui effectue exclusivement des transactions exonérées.
- La société mère doit détenir le contrôle direct ou indirect de plus de 50% du capital et des droits de vote des succursales incluses dans le règlement TVA du groupe, mais il n'y a pas de période de détention minimale.
- Le périmètre des sociétés participant aux liquidations du Groupe n'inclut pas nécessairement toutes les filiales de la société mère.
- L'exigence de contrôle doit être maintenue pendant la durée de l'option.
- Les filiales doivent avoir la date de clôture de la période comptable qui coïncide avec celle de la société mère.
- Ils doivent continuer à produire leurs déclarations de TVA mensuelles (CA3).
- Chaque entreprise peut faire partie d'un seul groupe TVA.

## **ESPAGNE**

- Les entreprises participantes doivent avoir leur propre personnalité juridique.
  1. Les établissements stables sont exemptés de cette obligation, en ce qui concerne les exploitations qu'ils détiennent, dans la mesure où ils satisfont aux autres exigences obligatoires établies pour les entités dominantes.
- La société mère doit détenir le contrôle effectif sur les entités du groupe participant, par une participation directe ou indirecte de plus de 50% dans le capital ou dans les droits de vote de celui-ci.
- Les participations de contrôle visées au point précédent doivent être maintenues tout au long de l'année civile.
- La société contrôlante ne doit pas à son tour être actionnaire d'une autre entité établie sur le territoire où la taxe est appliquée, qualifiée pour être considérée comme une entité contrôlante.
  1. Sinon, une violation de l'exigence de l'article 163 quinquies de la loi no. 37/1992, qui stipule qu'aucune activité commerciale ou professionnelle ne peut simultanément faire partie de plus d'un groupe d'entités.



- Contrairement à ce qui est dit en relation avec le rôle d'entité mère, les organisations permanentes ne peuvent jamais assumer le rôle de filiales.
- La filiale dans laquelle une participation de 50% ou plus (capital ou droits de vote) est acquise au cours de l'année civile, en cas de conformité avec les autres exigences énumérées ci-dessus, sera intégrée dans le Groupe d'entités au cours de l'année solaire suite à l'acquisition de la participation.
- Pour les filiales nouvellement créées, celles-ci seront intégrées dans le groupe d'entités dès leur constitution, à condition que les conditions supplémentaires d'admission dans le groupe soient remplies

### **3.2. Conditions générales d'application du régime**

#### **ITALIE**

##### ***Liquidation de groupe***

Les conditions générales d'application de l'option de liquidation du Groupe sont fixées par l'art. 3 de l'arrêté ministériel du 13.12.1979 (modifié par arrêté ministériel du 13.02.2017).

- La société de contrôle communique, dans la déclaration de TVA présentée dans l'année à partir de laquelle elle entend adhérer à la procédure, l'option commune entre elle et les filiales avec lesquelles elle a l'intention d'adhérer - éventuel choix discrétionnaire.
- La communication doit indiquer le pourcentage de propriété des participations dans les filiales, avec la date de début relative, et la signature des représentants légaux de chaque société ayant rejoint la procédure ;
- L'option, suite aux modifications de la loi de finances pour 2017, a un effet ouvert, jusqu'à ce que l'option soit levée, à être communiquée de la même manière que pour sa souscription (dans la déclaration TVA) ou jusqu'à ce que les conditions de participation soient remplies.
- La survenance de l'obligation de contrôle prend effet à compter de la liquidation périodique par rapport au mois ou trimestre au cours duquel elle s'est produite.
- Les excédents de crédit relatifs à l'année précédant l'année d'adhésion restent à la libre disponibilité des sociétés qui les ont générés.

##### ***Groupe TVA***



En ce qui concerne le groupe TVA, les conditions et les démarches de sa création ont été transposées dans l'art. 70-quater de la T.U. TVA. En raison des caractéristiques de l'option, qui, contrairement aux liquidations groupées, implique la mise en place effective d'un nouvel assujetti à la TVA, afin d'éviter des arbitrages préjudiciables pour les finances publiques, le législateur a, comme déjà mentionné, ordonné la participation obligatoire de tous les sujets appartenant au groupe de sociétés, pour lesquels les conditions mentionnées ci-dessus sont intégrées. Pour encadrer cette obligation, la loi prévoit, en cas de non-participation de tous les sujets habilités, la sanction du recouvrement au détriment du Groupe de l'avantage fiscal effectivement réalisé, et la résiliation du même Groupe.

L'option est exercée par la soumission électronique de la déclaration par le «Représentant du Groupe», et signée par tous les membres du groupe. L'option est contraignante pour une période de trois ans et est automatiquement renouvelée pour les mêmes périodes, jusqu'à la révocation.

L'arrêté ministériel du 6 avril 2018, publié par le ministère de l'économie et des finances (ci-après le «décret ministériel d'exécution»), confirme l'unité du nouveau groupe dénommé «groupe TVA», établissant qu'un numéro de TVA spécifique lui sera attribué, auquel tous les participants sont associés pour les opérations effectuées. L'administration mettra à la disposition de toute personne qui le demande des informations sur la composition et la validité du numéro de TVA du Groupe.

## **FRANCE**

- La société mère doit formuler l'option avant la date de début de l'exercice pour lequel il souhaite que l'option soit appliquée.
- Les membres du groupe doivent donner leur accord écrit aux impôts afin que le responsable du groupe puisse payer la TVA à la place des membres individuels.
- Toutes les filiales de la société mère ne doivent pas nécessairement adhérer au paiement de la TVA du groupe.
- Une convention doit être conclue entre la société mère et chaque branche pour réguler le fonctionnement interne du groupe de règlement TVA du groupe, à savoir : les flux de trésorerie, la redistribution des éventuels remboursements de TVA et, éventuellement, l'impact sur les succursales des sanctions liées aux infractions commises par eux.



- L'option a une durée minimale de trois ans et est renouvelée tacitement tant que la société mère ne soumet pas la demande de suspension qui prendra effet un mois après la fin de l'exercice.
- A partir de la deuxième année d'exercice de l'option, le périmètre des membres participant au paiement de la TVA du groupe peut être modifié et la société mère peut, avec l'accord des filiales, exclure certains membres et en inclure d'autres. La société mère doit envoyer à l'agence fiscale, au plus tard à la date de clôture de l'exercice, la liste actualisée des membres participant au paiement de la TVA du groupe pour l'année suivante.

## **ESPAGNE**

Conformément aux options de la directive, le groupe d'entités est le groupe formé par une société mère et ses filiales, selon les exigences énumérées ci-dessus, qui sont liées entre elles par des contraintes financières, économiques et organisationnelles.

En vertu de l'article 7 du règlement sur la TVA:

- la contrainte financière est considérée comme existante lorsque l'entité contrôlante exerce un contrôle effectif sur les autres entités du groupe par le biais d'une quote-part de plus de 50% du capital ou des droits de vote des sociétés détenues;
- la contrainte économique est considérée comme existante lorsque les entités du groupe exercent la même activité économique ou des activités distinctes mais complémentaires ou complémentaires entre elles ;
- la contrainte organisationnelle est considérée comme existante lorsqu'il existe une direction commune des entités du groupe.

Il est présumé, sauf preuve contraire, qu'une entité contrôlante qui répond à l'exigence de liaison financière intégrera également des contraintes économiques et organisationnelles. Selon l'interprétation contraignante V0266-09 du 12 février 2009 de l'impôt général sur la consommation, *"le fait d'avoir un pourcentage de droits de vote inférieur à 50% n'est pas un obstacle, en soi, à l'existence des forts liens entre entités. Dans ces conditions, le pourcentage de participation égal ou supérieur à 50% doit être accompagné d'une contrainte financière, économique ou organisationnelle solide, sans que la simultanéité des trois conditions soit obligatoire "*.

Les autres conditions d'application du régime sont les suivantes.

- Les entités participant au Groupe doivent être établies sur le territoire où la TVA est appliquée, ce qui coïncide avec le territoire national espagnol.



- Il n'est pas permis de participer simultanément à plus d'un groupe d'entités.
- Chacune des parties qui, en respectant les exigences ci-dessus, souhaitent faire partie du Groupe d'entités doivent exprimer leur adhésion individuelle au Groupe, et opter pour l'application du régime spécial en question. L'option a une validité minimale de 3 ans et sera reconduite tacitement pour la même période, sauf renonciation (renonciation qui, à son tour, aura une durée minimale de 3 ans).
- La demande ci-dessus doit être adoptée par le Conseil d'Administration, ou par l'organe exerçant la même fonction, pour chacune des entités participant au Groupe.
- Le délai d'expression de l'adhésion des sociétés participantes est fixé au premier jour de la première année civile d'application du régime. Pour l'essentiel, l'adhésion doit être décidée avant le début de la première année d'application du régime en question.
- L'application du régime spécial est dans tous les cas soumis à son application par la société mère.

#### **4. Fonctionnement du régime et avantages pour les entités participantes**

##### **ITALIE**

###### ***Liquidation de groupe***

Comme nous l'avons vu, le système de liquidation du Groupe permet une compensation intersubjective des positions débitrices et créditrices pour la période. Chaque participant perd totalement la disponibilité du solde de ses liquidations périodiques à partir du moment de l'adhésion au Groupe, devoir le transférer à la société de contrôle. Le fonctionnement de la procédure de liquidation de groupe est le suivant :

- les filiales calculent de manière autonome le résultat de leur liquidation périodique, sans modification du régime fiscal des opérations intra-groupe réalisées, et transfèrent leur crédit / dette de la période à la société contrôlante ;
- la société mère effectue une compensation intersubjective des résultats de liquidation de toutes les sociétés, et tout paiement de la TVA du groupe payable ou le transfert du crédit du règlement global à la période fiscale suivante, sauf la possibilité de demander un remboursement de TVA trimestriel (ou l'utilisation du même crédit en compensation externe), les exigences de l'art. 38-bis, paragraphe 2 du décret présidentiel 633/1972 ;



- les filiales sont conjointement responsables de la partie de la taxe transférée au groupe et non compensée par des crédits d'autres parties ;
- le crédit annuel issu de la déclaration de groupe peut, bien entendu, être déclaré pour une compensation interne ou «verticale» à l'année suivante, ou être demandé à être remboursé par la société mère, mais seulement en référence à la position de la filiale qui a accumulé et transféré le crédit. Pour ce faire, la société mère remplira la section «VS» de la demande de remboursement, qui indiquera les montants individuels demandés à être remboursés au nom de chaque filiale et les raisons de légitimation correspondantes, présentant également les garanties appropriées;<sup>9</sup>
- la créance annuelle issue de la déclaration groupée peut également être utilisée par la société mère (compensation horizontale ou externe), sur le modèle de paiement F24, pour payer ses dettes fiscales autres que la TVA, ou transférée au groupe en cas d'adhésion au régime consolidé pour l'impôt de sociétés ;
- les excédents de crédit de la période fiscale précédente restent dans la disponibilité des sociétés qui les ont produits et ne peuvent pas être utilisés en liquidation de groupe ;
- pour des raisons de protection fiscale, toute société qui amener un crédit TVA au Groupe est tenue de garantir la gestion financière des créances effectivement compensées dans le cadre de la liquidation du Groupe. Nous verrons au paragraphe suivant quelles conséquences cela implique.

### ***Groupe TVA***

Comme nous l'avons vu, toutes les sociétés appartenant au Groupe, pour lesquelles les conditions d'accès sont vérifiées, perdent leur subjectivité passive au profit de celle du Groupe lui-même, par rapport aux activités menées par le Groupe.

Le décret d'application a précisé certains aspects liés au fonctionnement du régime, notamment :

- les options selon l'art. 36 et 36 bis peuvent être exercés par le Groupe par le biais du modèle d'options qui, à cette fin, peut être intégré jusqu'au 31 décembre de l'année précédant la date d'entrée en vigueur de l'option;

---

<sup>9</sup> Le montant total demandé pour le remboursement des sociétés individuelles du groupe, ligne VS20 colonne 1, doit correspondre au montant total du crédit annuel de groupe demandé en remboursement, indiqué à la ligne VY4 des modèles 2017 (comme modifié suite à la mise en œuvre des modifications apportées par l'arrêté ministériel du 13.02.2017.



- le droit d'achat en franchise de TVA des exportateurs est exercé par le Groupe même s'il a été acquis par les participants au cours de l'année précédant le début du Groupe, et, après la clôture du Groupe, ce droit revient aux participants, en proportion des transactions qui leur sont rattachées et qui ont contribué à la constitution du droit ;
- les dispositions concernant l'ajustement de la déduction conformément à l'art. 19-bis2 du Code de la TVA sont observés par le Groupe, en référence à la date à laquelle les biens et services ont été achetés par les participants

À cet égard, l'art. 70 quinquies prévoit que les ventes de biens et de services effectuées entre les parties participant au Groupe «ne sont pas considérées comme des ventes de biens et de services» aux effets de la TVA. La loi de mise en œuvre du régime ne soumet donc pas à l'impôt toutes les opérations intragroupe menées en cohérence avec l'adoption du régime. Ainsi, les opérations en question n'auront aucune incidence sur la détermination du résultat de la TVA du Groupe<sup>10</sup>, ce qui se traduit par des effets fiscaux significatifs :

- l'impôt à payer par les parties du Groupe qui fournissent des services ou vend des actifs en faveur des sociétés participantes, ainsi que la déduction de la même taxe par les cessionnaires, est fixé à zéro ;
- en raison de ce qui précède, la taxe sur la valeur ajoutée nette sur ces transactions représente une perte potentielle des recettes pour l'administration fiscale ;
- le volume des transactions intra-groupe ne sont plus en mesure d'influencer la déduction au prorata de chaque participant, qui seront calculés seulement sur toutes les transactions en dehors du groupe (et non considérées comme réalisées par le même groupe, comme nous le verrons) ;
- Les sujets participants dans le groupe avec une déduction au pro rata limitée, par exemple en raison de la réalisation des opérations exonérées, ne seront pas pénalisés par l'absence de déduire la TVA afférente à l'acquisition de services auprès de fournisseurs internes au Groupe; en outre, il y aura des avantages évidents en termes de trésorerie, car il n'y aura plus de TVA à payer sur ces opérations.

Sans aucun doute, la règle qui avait le plus besoin de dispositions de mise en œuvre est celle rapportée dans le deuxième paragraphe de l'art. 70 quinquies, qui prévoit que les transactions effectuées par un sujet participant au groupe TVA envers des tiers "sont considérées comme réalisées par le groupe

---

<sup>10</sup> La neutralité parfaite des transactions intragroupe, comme cela se produit mutatis mutandis dans la préparation des états financiers consolidés du groupe en raison des ajustements de consolidation.



TVA". Il est donc prévu dans la « spoliation » des sociétés du Groupe par rapport à sa subjectivité passive, confirmée par la disposition symétrique du paragraphe 3 °, que les mêmes opérations, effectuées par un tiers contre une entreprise participant au Groupe, "sont considérées comme ayant été faites vis-à-vis le groupe TVA". Le DM de mise en œuvre, en effet, prévoit dans l'art. 3 que les ventes de biens et services sont documentées par le représentant du Groupe, ou par les participants, avec une indication du numéro de TVA du Groupe, ainsi que le code des impôts de chaque participant qui a réalisé l'opération. De même, dans le cas d'achats, les fournisseurs factureront le numéro de TVA du Groupe, en indiquant également le code fiscal de la personne à laquelle l'achat fait référence. Le choix du législateur de l'expression «se considérer eux-mêmes » détermine, comme déjà dans d'autres cas réglementés par le T.U. La TVA,<sup>11</sup> l'établissement d'une fiction juridique fiscale, qui se traduit par la permanence des parties impliquées dans le Groupe pour effectuer toute la facturation et l'enregistrement des factures émises et reçues, si cela n'a pas été déjà fait par le représentant du Groupe.

Les enregistrements des transactions actives et passives effectuées par le Groupe peuvent être effectués par les participants individuels ou par le Représentant du Groupe. Selon l'art 4 du DM, les registres de TVA conservés par les sociétés participantes sont des registres sectoriels du Groupe TVA. Le Représentant doit alors être responsable du calcul du résultat du règlement périodique total dans le registre des comptes du Groupe. Un aspect important qui était déjà évident dans les plis de la norme primaire, et qui a été expliqué dans le décret d'application, est l'interdiction de compensation "externe" en F24 des crédits / débits issus des règlements TVA du Groupe avec les dettes / crédits accumulés par les participants individuels.

Il est évident que l'entrée en vigueur du nouveau régime sera examinée avec plus d'intérêt par les groupes corporatifs plus structurés et actifs dans les secteurs restreignant le droit à déduction, tels que la banque, l'assurance, la santé et le bien-être, pour lesquels il conviendra de procéder à des calculs de précis lors de l'adoption de l'option pour en évaluer les avantages.

## **FRANCE**

Une fois l'option entrée en vigueur, le fonctionnement du règlement du groupe TVA est le suivant :

---

<sup>11</sup> Pensez aux services entre le mandant et le mandant dans le mandat sans représentation, conformément au 3e paragraphe de l'art. 3 T.U. TVA.



- les sociétés appartenant au groupe, y compris la société mère, ne sont pas exemptées de la production mensuelle de la déclaration de TVA CA3, sans toutefois accompagner cette déclaration soit du paiement relatif, soit de toute demande de remboursement ;
- la société mère signe, chaque mois, au plus tard le vingt-quatrième jour du mois suivant celui auquel la déclaration se réfère, un état récapitulatif sur lequel elle rapporte les montants des déclarations produites par les sociétés appartenant au groupe ;
- dans le cas où de la somme de la TVA due et de la TVA au crédit des différentes déclarations des sociétés appartenant au groupe, il y a une TVA à payer, la déclaration sommaire est accompagnée du paiement du solde de TVA dû par le groupe ;
- dans le cas où de la somme de la TVA payable et de la TVA au crédit des différentes déclarations des sociétés appartenant au groupe, il existe un crédit de TVA, ce crédit peut être alternativement demandé à être remboursé par le parent ou déclaré dans la déclaration résumée du groupe du mois suivant ;
- le chef de groupe est également responsable des éventuelles pénalités ou intérêts pour les infractions commises par les sociétés participant au groupe ;
- tout crédit de TVA d'une société appartenant au groupe relatif à des périodes antérieures à l'entrée de la société dans le groupe peut être demandé en remboursement; tandis que tout crédit de TVA accumulé pendant l'adhésion au groupe TVA ne peut être utilisé que par la société mère pour le règlement de la TVA collective

## **ESPAGNE**

### Considérations générales

Dans le cas où l'un des autres régimes spéciaux régis par la présente loi est applicable aux opérations effectuées par l'une des entités incluses dans le groupe d'entités, ces opérations suivront le régime de déduction correspondant dans le cadre de ces régimes. La demande de remboursement mensuel est également possible.

#### *Mode normal ou simplifié*

- Dans ce mode, les entités appliquent les règles générales de la TVA dans toutes leurs transactions (intragroupe et externe) et préparent leur liquidation périodique, dont le solde créditeur ou débiteur n'est pas géré par la succursale.



- À partir de ce moment, la société mère prépare une liquidation périodique agrégée qui incorpore les règlements périodiques des filiales. La société mère est responsable du paiement du solde. Si le résultat de la combinaison est un excédent de crédit, ce montant peut être utilisé comme compensation par le groupe au cours des périodes successifs ;

#### *Mode avancé*

- L'assiette fiscale de la fourniture de biens et de services rendus sur le territoire de la demande fiscale parmi les entités du même groupe appliquant le «mode avancé» est le coût des biens et services utilisés directement ou indirectement, totalement ou partiellement, dans sa mise en œuvre et pour lesquels la taxe a été effectivement payée et payée.
- Dans le cas où il est demandé de documenter les transactions figurant sur la facture correspondante, il sera nécessaire de prouver à la fois la quantification du coût visé au point précédent et le montant qui découlerait de l'application des règles générales et de tout régime fiscal ajouté (articles 78 et 79).
- Lorsque les biens transférés ont le statut de biens d'équipement, la répartition de leur coût doit être effectuée intégralement dans la période d'observation desdits biens prévue par la législation espagnole en matière de TVA, qui varie de 1 à 10 années civiles de son utilisation effective ou de sa mise en service, selon qu'il s'agit d'un bien meuble ou immeuble.
- En ce qui concerne les transactions avec des entités n'appartenant pas au même groupe, chaque société participante agira conformément aux règles fiscales générales, sans lesquelles, à cette fin, le régime du groupe TVA a un quelconque effet.
- Pendant la période de validité de l'option en question, les transactions intragroupes constituent un secteur différencié de l'activité, qui désigne les biens et services utilisés directement ou indirectement, totalement ou partiellement, pour la réalisation des opérations susmentionnées et la dont la taxe a effectivement été payée et payée.
- Dans ce cas, les entrepreneurs et les professionnels peuvent déduire intégralement les quotas fiscaux supportés et destinés, totalement ou partiellement, à réaliser des opérations générant le droit à déduction. Cette déduction est effectuée sur la base de la destination prévisible de ces biens et services, sans préjudice de l'ajustement ultérieur consécutif à un changement du régime de ces transactions.



## **5. Obligations liées à l'application du régime et conséquences sur le control et le recouvrement**

### **5.1. Exigences générales pour l'application du régime**

#### **ITALIE**

##### ***Liquidation de groupe***

Les obligations que les participants à la procédure doivent observer sont les suivantes :

- Communication : en premier lieu, la société mère doit présenter une communication spécifique d'acceptation de la procédure de liquidation du groupe, accompagnée de la déclaration annuelle de TVA présentée dans l'année civile de la procédure (donc celle relative à la période fiscale précédente) indiquant :
  1. le numéro de TVA de toutes les sociétés participantes ;
  2. le type de communication à soumettre (option / révocation);
  3. possession des conditions de participation : période de possession de la participation et l'entité de la même ;
  4. la signature des représentants légaux de toutes les sociétés qui ont exercé l'option (ou des sociétés qui doivent communiquer la révocation volontaire de l'option)
- la communication faite est valable indéfiniment jusqu'à révocation, à communiquer conformément au point précédent : dans un groupe sans modification de sa composition, ou révoqué par certaines filiales, la communication présentée dans l'année de procédure ;
- en cas de modification des données concernant les filiales au cours de l'année, une communication spécifique est requise avec un modèle approuvé par le Directeur de l'Agence du revenu ;
- la société contrôlante doit enregistrer, dans le registre récapitulatif numéroté approprié, les données relatives à sa propre liquidation et celles de toutes les filiales participantes, et procéder à la détermination de la position TVA globale ;
- les filiales préparent et transmettent électroniquement leur déclaration annuelle de TVA, en complétant le «cadre VK» dans lequel elles récapitulent les données sur les créances et dettes transférées au Groupe, en distinguant celles qui ont été effectivement compensées;
- la déclaration annuelle de TVA de chaque filiale participant à la procédure doit également être signée par la société mère et doit également indiquer le numéro de TVA de la société mère ;



- la société mère prépare et envoie électroniquement sa déclaration annuelle de TVA en complétant certains cadres complémentaires («TVA 26 PR Prospectus») réservés à la procédure de rachat par le Groupe, dans laquelle elle détermine la position annuelle globale;
- dans la déclaration de TVA 26 PR, le résultat des liquidations agrégées globales des groupes doit être indiqué, avec l'indication distincte du crédit de TVA qui a trouvé une compensation effective dans le groupe, et du montant résiduel qui peut être demandé pour être remboursé ;
- l'obligation de payer l'acompte de TVA dépend exclusivement de la société mère ;
- la société mère est tenue d'indiquer dans le cadre approprié (« IVA 26 PR / 2017 - Cadre VS » dans les modèles déclaratifs actuellement en vigueur), les chiffres globaux des crédits d'impôt reçus de chaque filiale, en les ventilant entre la partie demandée en remboursement et la partie à utiliser en compensation avec d'autres impôts;
- pour chacun des excédents visés au point précédent, les dispositions régissant les utilisations en compensation ou les demandes de remboursement de crédits de TVA, valables pour chaque assujéti, et toute présentation des garanties, si elles sont dues, doivent être respectées ;<sup>12</sup>
- des garanties ne sont pas exigées pour les demandes de rachat inférieures à 30 000 €, ou pour les demandes de montants plus élevés si elles ont un visa de conformité et la présentation de l'auto certification requise attestant qu'elles possèdent les exigences de fonds propres de l'entreprise;<sup>13</sup>
- la garantie peut également consister en la prise en charge directe par la société mère de l'obligation de rembourser la somme compensée à la demande de l'administration financière, dans le cas d'une société devant présenter les états financiers consolidés et ayant une valeur nette de patrimoine supérieure à 250 millions.
- le non-respect de l'une des conditions d'accès à la procédure (perte de contrôle de la société mère, par exemple) prend effet à partir de la liquidation périodique dans laquelle elle a eu lieu et des excédents de crédits des périodes antérieures transférés à la société mère, ils ne peuvent pas retourner à la disponibilité du déversement contrôlé;

---

<sup>12</sup> En vertu de la réglementation en vigueur, la rémunération «externe» versée au titre du modèle de paiement F24 des crédits d'impôt, TVA incluse, est supérieure à 5 000 €, sous réserve de la présentation de la déclaration annuelle d'émission. , c'est-à-dire l'attestation par un professionnel qualifié d'avoir effectué les contrôles requis par l'art. 2 de l'arrêté ministériel du 31 mai 1999 n. 164. Pour les demandes de remboursement, le seuil au-delà duquel le visa de conformité est obligatoire est fixé à 30 000 euros. Si aucun visa, ou si une hypothèse particulière du risque légal d'imposition (contribuables au cours des deux premières années d'activité, la présence d'avis d'évaluation de la TVA au-dessus de certains seuils, la demande de remboursement de l'excédent déductible lorsque cessation d'activité) le contribuable doit présenter les garanties requises (garantie bancaire ou assurance à première demande, dépôt de garantie en obligations d'État ou garantie par l'État, garanties de Confidi pour les PME).

<sup>13</sup> La société doit certifier l'absence des paramètres suivants, qui mettraient en œuvre des procédures de «liquidation cachée» de la même: i) diminution des capitaux propres de plus de 40% par rapport aux derniers états financiers approuvés; ii) une réduction du nombre de propriétés supérieure à 40% par rapport aux derniers états financiers approuvés; iii) les opérations de vente de sociétés ou de succursales de celles-ci; iv) transfert d'actions ou de parts de la société pour plus de 50% du capital social au cours de l'année précédente.



- en conséquence de ce qui précède, toutes les obligations concernant la facturation, l'enregistrement des opérations, la tenue des registres obligatoires et la déclaration restent aux entreprises participantes individuelles.

### **Groupe TVA**

Premièrement, les membres du groupe de sociétés pour lesquels des contraintes financières, économiques et organisationnelles conjointes doivent exercer conjointement une option spécifique avec laquelle la création du groupe TVA est déterminée. L'option est exercée en soumettant, par voie électronique, une déclaration spécifique<sup>14</sup> qui indique :

- le nom du groupe TVA ;
- les données d'identification du représentant ;
- l'attestation de l'existence de contraintes financières, économiques et organisationnelles ;
- l'activités ou les activités qui seront réalisées par le Groupe ;
- l'élection du domicile avec le Représentant, par toutes les entités du Groupe, irrévocable jusqu'à ce que le pouvoir de vérifier la dernière année au cours de laquelle l'option est exercée soit devenu caduc ;
- la souscription de tous les sujets appartenant au Groupe, et bien entendu le Représentant.

Si la déclaration est présentée du 1er janvier au 30 septembre, l'option prendra effet à compter de l'année civile suivante, tandis que si elle est présentée après le 30 septembre, elle prendra effet à partir de la deuxième année suivante. A cet égard, le décret ministériel a introduit une disposition transitoire, pour la première année d'application, en prolongeant le délai d'envoi de la déclaration pour la création du groupe TVA au 15 novembre, au lieu du 30 septembre - dans le cas régime à compter du 1er janvier 2019.

L'option est obligatoire pour trois ans et est renouvelée automatiquement chaque année, à la fin des trois premières années pour chaque année subséquente jusqu'à sa révocation.

La révocation de l'option est communiquée de la même manière que pour l'exercice de l'option, elle doit donc être signée par tous les membres du groupe, et elle prend effet avec le même timing illustré ci-dessus.

Le représentant du groupe exerce de manière ordinaire les obligations relatives aux obligations et aux droits découlant des règles relatives à la TVA. Les règles suivantes s'appliquent également :

---

<sup>14</sup> Article. 70-duodecimes prévoit l'approbation d'un modèle de déclaration par une disposition du directeur de l'Agence du revenu, qui sera bientôt publié.



- l'option exercée par un sujet qui ne possède pas les exigences subjectives n'a pas d'effets pour ce sujet ;
- chaque entité cesse de participer au groupe de droit fiscal si elle ne respecte plus la condition financière, à compter de la date au quelle la condition n'est plus respectée, ou si elle montre, via la procédure de rescrit fiscal, de ne plus respecter les conditions économiques ou organisationnelles, à compter de l'année suivante ;
- les entreprises qui entrent dans une procédure de liquidation ordinaires et de faillite cessent de participer au groupe de droit fiscal à compter de la date de la résolution pour la liquidation ou la date d'entrée en procédure de faillite ;
- le Groupe cesse naturellement là où la pluralité de participants disparaît.

## **FRANCE**

- Malgré la responsabilité du règlement de la TVA du groupe soit sur la société mère, les autres sociétés appartenant au groupe sont conjointement et solidairement responsables avec la société mère du paiement de la TVA jusqu'à concurrence du montant de la TVA due par chaque société.
- Une convention doit être conclue entre la société mère et chaque branche pour réguler le fonctionnement interne du groupe de règlement TVA du groupe, à savoir : les flux de trésorerie, la redistribution des éventuels remboursements de TVA et, éventuellement, l'impact sur les succursales pour les sanctions liées aux infractions commises par eux.
- En termes de facturation, il n'y a pas d'obligation spécifique car chaque entreprise conserve son propre numéro d'identification TVA.
- Chaque entreprise remplit ses obligations en matière de registres de TVA.
- La société mère doit remplir et soumettre le module 3310-CA3-P-SD qui affiche une liste des entreprises faisant partie du paiement du groupe, le pourcentage de participation directe et indirecte, et la liste des entreprises qui ont cessé de faire partie de la liquidation groupe.
- Chaque société appartenant au groupe doit cocher sur la première page du formulaire de déclaration de TVA mensuelle, CA3, la case 5 indiquant l'appartenance au groupe de règlement.
- La société mère, en plus de remplir et d'envoyer sa déclaration de TVA mensuelle CA3, doit également remplir et envoyer le résumé du groupe CA3G sur la base duquel elle peut procéder



au paiement de la TVA ou à toute demande de remboursement / compensation. des crédits de TVA.

## ESPAGNE

- La société mère représente le groupe d'entités vis-à-vis l'administration fiscale et doit donc se conformer aux obligations fiscales spécifiques de nature matérielle et formelle découlant du régime spécial du groupe d'entités.
- La société mère en tant que représentant du Groupe doit respecter les obligations suivantes.
  1. Communiquer les informations à l'administration fiscale:
    - le respect de l'exigence représentée par la signature des différentes manifestations du Groupe, à communiquer dans le mois de décembre de l'année civile précédant le début de l'application du régime;
    - les relations entre les entités du Groupe qui appliquent le régime spécial, en identifiant les entités présentant un changement de leur composition par rapport à l'année précédente, avec la même fréquence visée au point précédent;
    - la renonciation à l'application du régime spécial, à communiquer dans le mois de décembre de l'année précédant celle à partir de laquelle elle doit prendre effet;
    - communiquer l'option pour le mode avancé, dans le mois de décembre de l'année précédant celle à partir de laquelle elle doit prendre effet.
  2. Présenter les liquidations périodiques agrégées du Groupe d'entités.
  3. Recouvrer la dette fiscale pour le paiement ou demander une compensation à l'administration, selon le cas, à la suite des liquidations périodiques présentées.
- Toutes les entités, à la fois la société mère et les filiales, doivent présenter leurs paiements périodiques individuels avant la présentation de la liquidation périodique cumulée du Groupe.
- Les entités qui appliquent le régime spécial du groupe d'entités présentent des liquidations sur une base mensuelle, quel que soit leur volume de transactions.
- Préparer un système d'information analytique fondé sur des critères raisonnables pour l'attribution des biens et services utilisés directement ou indirectement, en tout ou en partie, dans l'exécution des opérations par rapport à la méthode avancée (point 4.2). Ce système



devrait refléter l'utilisation ultérieure de ces biens et services jusqu'à leur utilisation finale en dehors du Groupe.

- Le système d'information doit inclure un rapport justifiant les critères d'allocation utilisés, qui doivent être homogènes pour toutes les entités du groupe et maintenus pendant les périodes d'application du régime spécial, à moins qu'ils ne soient modifiés pour des raisons justifiables, et cela doit être justifié dans le rapport lui-même.
- Ce système d'information doit être maintenu jusqu'à la fin de la prescription ordinaire, égale à 4 ans à compter de la date de résiliation pour la présentation de l'autoliquidation relative à la période fiscale concernée.
- Les exigences de facturation, les détails de ce régime, ont été déjà commenté dans le chapitre 4.

## **5.2. Particularité et responsabilité concernant le control et le recouvrement de la taxe**

### **ITALIE**

#### ***Liquidation de groupe***

En raison de la nature de la liquidation de groupe, les entreprises participantes ne changent pas la responsabilité vis-à-vis de l'administration financière et vis-à-vis de toutes les obligations imposées par la législation TVA, sauf le paiement du solde débiteur des liquidations périodiques et la déclaration annuelle, qui restent sous la responsabilité de la société mère, la responsabilité conjointe et solidaire des filiales participantes étant limitée à la taxe transférée, nette de la compensation.<sup>15</sup> En effet, le système particulier de garanties pour la protection de l'administration fiscale, pourvu qu'il y ait compensation entre les positions de crédit de certaines entreprises et celles dues par d'autres, dont l'obligation incombe à chaque société qui a transféré le crédit alors compensé, rendu inutile la réglementation des responsabilités fiscales.

Naturellement, la société contrôlante sera responsable envers les autorités fiscales de la bonne exécution des calculs des liquidations totales du groupe et du paiement correspondant. En outre, si les filiales ne disposent pas des garanties prescrites, la créance soumise à indemnisation doit être payée à l'administration fiscale dans le délai de dépôt de la déclaration annuelle, considéré comme manque de paiement, avec responsabilité conjointe et solidaire de tous les participants.

---

<sup>15</sup> Comme spécifié par RM 16/E du 6 février 2001.



La responsabilité de vérifier la déclaration annuelle des filiales reste de la seule responsabilité des bureaux de la TVA de la juridiction territoriale des filiales.

### ***Groupe TVA***

L'art. 70-octies du TU tel que modifié par la loi portant création du Groupe, comporte que le Représentant du Groupe est responsable de "l'exécution des obligations liées à l'exercice de l'option". Étant donné que le Groupe TVA reprend les droits et obligations fiscales des participants, en ce qui concerne les opérations sur lesquelles la taxe est payable ou le droit à déduction est exerçable, à compter de la date d'effet, le représentant doit remplir ses obligations en termes de documentation et d'enregistrement des opérations, si cela n'est pas fait par les participants, il collectera les montants dus selon les calculs des paiements périodiques effectués, il donnera un numéro de protocole aux déclarations pour achats en franchise à l'export reçues et fera les déclarations pour les achats en franchise à l'export du Groupe, il demandera aussi les remboursements d'impôt ou il fera la demande d'utilisation en compensation du crédit TVA. Il sera certainement pratique courante de régler ces aspects et d'autres aspects du fonctionnement du régime à travers un contrat entre le Représentant et les participants du Groupe, de la même manière que ce qui se passe pour le consolidé fiscal.

Enfin, le Représentant est responsable de l'envoi de toutes les communications fiscales (règlements périodiques, données de facturation) et de la déclaration de TVA annuelle du Groupe

Par rapport aux responsabilités, la loi établit très clairement un système de responsabilité solidaire entre la société mère et les filiales, en ce qui concerne toutes les sommes (impôts, pénalités et intérêts) dues à la suite des activités de contrôle : cette dernière prévoit expressément paragraphe de l'article cité.

En ce qui concerne les activités de contrôle, la loi établit l'identification des structures appropriées à l'administration fiscale, auxquelles déléguer les activités aux groupes de la TVA, ainsi que les activités de vérification et d'exécution des remboursements demandés par eux. Le nom fixe une limite fondamentale, conforme à l'ordre communautaire : si la non-conformité du régime est vérifiée, et par conséquent l'option relative est ignorée, la possibilité pour l'administration fiscale de procéder à l'évaluation est limitée à l'avantage fiscal réel atteints par les sujets participants.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Une disposition du directeur de l'Agence du revenu est attendue, afin de régler les procédures et les exigences visant à assurer l'efficacité des activités de contrôle en ce qui concerne les groupes de TVA.



La coordination entre les dispositions relatives à des secteurs particuliers est également garantie, y compris la banque, l'assurance et les valeurs mobilières, et la réglementation du groupe TVA.

## **FRANCE**

- Chaque entreprise reste responsable envers l'administration de l'exactitude de sa déclaration de TVA mensuelle.
- Si, à la suite des contrôles effectués par l'administration sur les déclarations de TVA individuelles, l'administration propose une correction proposée à une société appartenant au groupe, informe également la société mère des sommes qui seront dues par les entreprises individuelles en application des contrôles y compris les éventuelles pénalités (intérêts de retard de 0,40% par mois et pénalités, 10% en cas d'erreurs, 40% en cas de mauvaise foi et 80% en cas de manœuvres frauduleuses).
- La société mère est plutôt le seul responsable des sanctions liées à la fin ou non-paiement de l'impôt (intérêts de retard de 0,40% par mois et une augmentation de 5% en cas de retard de paiement).

La durée de la prescription de la TVA du groupe reste la durée ordinaire, égale à la fin de la troisième année suivant l'année d'exigibilité de la TVA

## **ESPAGNE**

- Si l'une des entités incluses dans le Groupe présente une déclaration individuelle ou une liquidation incorrecte, les pénalités et intérêts applicables sont appliqués (de 5% à 20% pour les pénalités, comme le prévoit l'article 27 de la Loi 58/2003), sans toutefois porter atteinte au fait que le solde de la déclaration / liquidation unique présentée a été inclus dans une déclaration de liquidation ou agrégée du Groupe d'entités.
- Lorsque la déclaration du Groupe ou la liquidation du Groupe présentée est incorrecte, les sanctions commentées au point précédent seront appliquées au résultat de la même et la société contrôlante sera responsable de son recouvrement effectif.
- Les entités qui appliquent le régime spécial du Groupe d'entités sont conjointement responsables du paiement des dettes fiscales découlant de ce régime spécial.
- L'absence de préparation ou de mise à disposition du système d'information décrit ci-dessus est considérée comme une infraction fiscale grave de la société mère. La pénalité est représentée par une amende proportionnelle égale à 2% du volume des opérations de groupe.



- Les inexactitudes ou omissions du système d'information susmentionné sont considérées comme une infraction fiscale grave de la société mère. La pénalité est représentée par une amende proportionnelle égale à 10% du montant de la valeur des biens et services acquis par des tiers et à laquelle des informations inexacts ou omises se réfèrent.
- Les sanctions prévues aux deux paragraphes précédents seront cohérentes avec celles résultant de l'application des articles 191, 193, 194 et 195 du code générale des impôts 58/2003, à savoir :
  1. les pénalités pour ne pas avoir recouvré la dette fiscale résultant d'une liquidation ou d'une déclaration;
  2. des pénalités pour non-respect de l'obligation de présenter des déclarations complètes ou correctes ou des documents nécessaires à la liquidation;
  3. des pénalités pour l'obtention de remboursements indus;
  4. pénalités pour les demandes de remboursement, d'avantages ou d'avantages fiscaux non dus;
  5. pénalités pour déterminer ou créditer des éléments positifs ou négatifs inexistantes ou des crédits d'impôt apparents.
- Toutefois, si le contribuable doit payer la sanction en raison du défaut de ou la disponibilité du système d'information ci-dessus, les pénalités pour ne pas avoir reçu la dette fiscale par des versements périodiques ou ceux qui sont dus à la violation de l'obligation de présenter des déclarations complètes et correctes ou les documents nécessaires pour effectuer les liquidations, comme mentionné ci-dessus, ne peuvent être classés comme sérieux ou très graves.
- La société mère sera responsable des manquements aux obligations spécifiques du régime spécial du groupe d'entités. Les autres entités appliquant le régime spécial seront conjointement responsables du paiement de ces sanctions.
- Les entités appliquant le régime spécial du groupe d'entités répondront aux infractions résultant de violations de leurs obligations fiscales.
- Les actions visant à vérifier la bonne exécution des obligations des entités qui appliquent le régime spécial du groupe d'entités seront adressées à l'entité dominante, en tant que représentant de celle-ci. De même, des contrôles peuvent être effectués auprès des entités dépendantes, qui devront répondre à l'administration fiscale.



- Les actions de vérification ou d'investigation menées sur toute entité du Groupe interrompent le délai de prescription fiscale pour le nombre total d'entités du Groupe à partir du moment où l'entité dominante en a eu connaissance formellement.
- Les rapports et les évaluations qui découlent des contrôles sur l'existence des exigences pour l'application du régime spécial, s'ils sont effectués dans les filiales, s'étendront à l'entité contrôlante.
- La circonstance de complexité particulière envisagée par l'article 150.1 sera considérée comme existant. De la loi 58/2003, quand ce régime spécial s'applique.

## **6. Perte du droit d'appliquer le régime**

### **6.1. Motifs d'exclusion du régime et date de prise d'effet**

#### **ITALIE**

##### ***Liquidations de groupe***

La procédure en question est volontaire, il est donc normal que dans un groupe de sociétés, seules certaines entreprises optent pour un règlement de groupe. À partir de 2017, l'option a un effet non limitatif, ne devant pas être présentée chaque année comme avant la période fiscale 2016. Il est donc possible d'activer la renonciation / révocation de l'option précédemment exercée, via les formulaires TVA 26 PR figurant dans la déclaration annuelle de TVA présentée par la société mère.

La principale raison de l'exclusion de la procédure de rachat du Groupe est représentée, naturellement, par la perte des conditions légitimant l'accès, dont nous nous souvenons se référer à la taille de l'investissement et la période de possession de la même. Il n'y a pas de limites à la nature juridique des sociétés du groupe, la possibilité d'accès aux partenariats par la loi de finances 2017 a été étendue, alors que nous l'avons vu, la procédure est exclue pour les entrepreneurs individuels et indépendants.

Il n'y a également aucune limitation :

- par rapport au type d'activité exercée : les entreprises soumises à des régimes spéciaux de TVA, tels que ceux pour l'agriculture ou la vente de biens d'occasion) et les entreprises qui liquident la taxe avec des règles spécifiques (par exemple sectorielles) peuvent adhérer à la procédure télécommunications);
- en ce qui concerne les sociétés faisant l'objet d'une procédure de faillite ;
- en ce qui concerne les sociétés soumises à la liquidation ordinaire.



La perte de l'obligation de contrôle détermine la libération de la société de la procédure depuis la période de liquidation périodique de la TVA dans laquelle elle s'est produite. Dans les modèles de déclaration de TVA, il existe des règles spéciales pour refléter ce cas.

Une autre particularité par rapport à la procédure en question est représentée par la société participante qui acquiert le statut de "non opérationnel". En fait, les entreprises qui ne sont pas opérationnelles en vertu de l'art. 30 de la loi 724/1994 ne peut pas transférer leurs crédits au groupe pour une compensation, et la société mère ne sera pas en mesure de demander le remboursement de ces crédits au nom de la société individuelle. Comme on peut le voir, il ne s'agit donc pas d'une exclusion du régime des sociétés, mais plutôt d'une stérilisation de sa position au sein du groupe, limitée à ses excédents de crédit, tant qu'elle ne perd pas son statut non opérationnel.

La pratique de l'administration fiscale a permis de résoudre plusieurs cas particuliers, surtout en ce qui concerne l'inclusion / exclusion de la procédure en présence d'opérations extraordinaires :

- dans le cas où, à la suite d'une transaction extraordinaire, la participation directe de l'investissement ou de l'unité d'exploitation est remplacée par la participation indirecte représentée par l'investissement dans une filiale (résultant d'une fusion, d'une scission, d'une contribution) interrompt, pouvant donc opter pour le groupe Liquidation en considérant aussi la période de possession antérieure <sup>17</sup> ;
- en ce qui concerne la fusion, si les sociétés participantes ont déjà liquidé la TVA conformément à la procédure en question, elles pourront continuer le règlement du Groupe même après la date d'entrée en vigueur de la transaction ;
- selon les commentaires formulés au point précédent, l'incorporation d'une société non impliquée dans la procédure par une société participante entraîne la stérilisation de tout crédit obtenu de la société issue de la fusion au titre de l'année précédente et de l'année au cours de laquelle fusion, limitée à celle accumulée jusqu'à la liquidation périodique de la TVA avant la date d'entrée en vigueur de la fusion.

### ***Groupe TVA***

Il a déjà été mentionné l'obligation, par le groupe d'entreprises qui décide d'adopter l'option, d'inclure toutes les sociétés pour lesquelles les exigences d'accès sont vérifiées. De plus, l'option exercée oblige

---

<sup>17</sup> Par exemple, en créant une société détenue à 100% par une autre société, à laquelle la société mère transfère sa propre branche d'activité par le biais d'un transfert (RM n ° 14.06.2007 n ° 132 / E).



le groupe à rester dans le Régime pour une période de trois ans. Passé ce délai, l'option peut être révoquée en utilisant les méthodes illustrées ci-dessus (il en va de même pour l'exercice de l'option). Chaque sujet participant au groupe TVA cesse d'être membre si les situations suivantes se produisent :

1. il n'y a pas de contrainte financière, économique ou organisationnelle ;
2. l'administration financière est reconnue par l'interpolation de l'absence de contrainte économique ou organisationnelle (bien qu'il y ait une contrainte financière) ;
3. le sujet subit la saisie judiciaire de la société ;
4. l'intéressé est placé en procédure de faillite ou en liquidation ordinaire ;
5. la pluralité des sujets participant au groupe TVA n'est plus valide.

La cessation du régime est efficace pour les transactions effectuées pour le compte rendu acquis à la date à laquelle les situations ci-dessus se produisent, à l'exception du sous 2. dont la date est fixée au 1er Janvier de l'année suivant celui dans lequel le rescrit est reçu.

La résiliation du programme est communiquée par le représentant du groupe dans les 30 jours à compter de la date à laquelle les événements pertinents se sont produits.

## **FRANCE**

Le règlement TVA collectif prend fin pour toutes les sociétés appartenant au groupe lorsque la société mère manifeste l'intention de suspendre l'option à la fin de la période de trois ans.

En outre, le système de règlement TVA du groupe prend fin :

- si la société mère reste la seule société du groupe;
- lorsque la société mère n'applique plus le régime de TVA normal ou ne dépend plus de l'agence fiscale pour les grands contribuables (DGE), c'est-à-dire si le chiffre d'affaires est inférieur à 400 millions d'euros;
- lorsque la société mère n'est plus un assujettissement à la TVA.

Dans le cas où la société mère est absorbée par une autre société, cette dernière ne peut poursuivre le groupe TVA que si elle en informe l'administration dans le mois suivant la fusion.

Si les exigences de contrôle des filiales échouent, elles cessent de faire partie de la liquidation du groupe à compter du premier jour du mois suivant la fin des obligations et la société qui s'échappe du groupe doit en informer la DGE à la date de dépôt de la demande. Déclaration de TVA pour le mois au cours duquel les exigences sont annulées.



## ESPAGNE

Le régime devient inapplicable dans les cas suivants :

- Lorsque la non-adoption des manifestations d'adhésion visées au point 3.2 ci-dessus se produit, cela implique l'impossibilité d'appliquer le régime en question par des sujets qui ne l'ont pas adopté, que le régime puisse s'appliquer à d'autres entités du groupe qui les ont plutôt adoptées. Ceci, en pratique, conduit à un système de souscription volontaire : il se pourrait qu'une filiale respecte toutes les exigences mentionnées, mais ne soit pas intéressée à appliquer le régime spécial du groupe d'entités. Si tel était le cas, la société resterait exclue du Groupe par la non-adoption de l'événement d'adhésion, indépendamment du fait que le Régime en question puisse être appliqué au reste des entités du groupe, s'ils remplissent toutes les conditions nécessaires.
- Lorsque les exigences de l'article 58 de la loi fiscale générale 58/2003 sont remplies, le système spécial d'évaluation indirecte de la TVA s'applique à la société en question.
- En cas de violation de l'obligation de préparer et de conserver le système d'information mentionné dans les obligations énoncées au chapitre 5 du présent document.
- Lorsque vous êtes en procédure de faillite ou de liquidation ordinaire, jusqu'à la fin de chaque période de liquidation. Dans ce cas, l'entité qui serait exclue de l'application du régime spécial est la société soumise aux procédures mentionnées, sans que cela ne limite la possibilité d'appliquer le régime particulier en question pour le reste des entités du groupe.

Les dates d'impact pertinentes sont les suivantes :

- Lorsqu'une entité contrôlée perd cette condition, elle sera exclue du groupe d'entités à compter de la période de règlement dans laquelle cette circonstance se produit.
- La fin de l'application du régime spécial du Groupe d'entités prendra effet dans la période de liquidation dans laquelle l'une des circonstances qui déterminent l'exclusion du régime se produit.

### **6.2. Conséquences de la fin du régime de TVA du Groupe**

## ITALIE

### *Liquidation de Groupe*

La cessation de la procédure spéciale pour le non-respect de l'obligation de contrôle détermine la sortie de la société de la période de liquidation périodique dans laquelle elle s'est produite. L'ancienne



filiale devra donc déterminer sa position en matière de TVA et procéder de manière autonome au report du crédit sur la période suivante ou au paiement de la dette fiscale.

Les soldes créditeurs des périodes de liquidation antérieures à la libération de la société, transférés à la société mère, peuvent être utilisés exclusivement par celle-ci, pour ses liquidations périodiques ou pour la demande de remboursement, tant que les conditions sont remplies.

Même si l'ensemble du Groupe cesse de révoquer l'option, le crédit de la déclaration globale pour la dernière année fiscale d'application de la procédure restera à la disposition exclusive de l'ancienne société mère, aucun mécanisme de remboursement n'étant prévu à les entreprises qui l'ont généré.

### ***Groupe TVA***

La loi se limite à prévoir, dans le cas de la résiliation du régime en raison de l'absence de la pluralité de participants (mais ce résultat devrait également venir en relation avec les autres cas illustrés) que le crédit du Groupe non sollicité sera déduit par la personne agissant en qualité de représentant dans leurs liquidations périodiques ou dans leur déclaration annuelle.

### **FRANCE**

En cas de résiliation du règlement de la TVA du groupe, tout crédit de TVA résultant de la déclaration récapitulative signée relative au dernier mois d'application du régime du groupe est définitivement transféré à la société mère. Le responsable du groupe peut demander un remboursement.

Chaque société faisant partie du groupe redevient responsable de la liquidation et du paiement de la TVA à compter du premier jour du mois suivant la fin du groupe.

### **ESPAGNE**

- Pendant la même période de liquidation où le régime spécial du groupe d'entités cesse de s'appliquer, les sociétés qui en font partie doivent se conformer à toutes les exigences de la loi sur la TVA pour le régime général (ou au régime spécial l'entité en question remplit les conditions pour y être incluse).
- Lorsqu'un contractant ou un travailleur indépendant accorde un solde créditeur de sa propre liquidation individuelle dans une déclaration globale-liquidation du Groupe, il ne sera pas possible d'utiliser ce solde à titre de compensation dans toute déclaration individuelle et règlement ultérieur, indépendamment du fait que le régime spécial du groupe soit ultérieurement inapplicable.



- A la résiliation du régime, si des montants de remboursement sont encore requis ou non encore utilisés à titre de compensation pour les sociétés faisant partie du Groupe, ces montants seront alloués à ces entités au prorata du volume des transactions pour la dernière année civile où le régime spécial a trouvé l'application.

## 7. Conclusions

Il convient de noter qu'actuellement, en Italie, coexiste la possibilité d'exercer l'option pour les deux «régimes de TVA» susmentionnés. Alors que la première est la procédure bien connue des règlements de TVA du Groupe, qui offre des avantages évidents de trésorerie pour les groupes avec des positions différenciées en termes de dette / crédit d'impôt, la seconde représente la transposition de l'art. 11 de la directive TVA dans sa formulation la plus complète. Il est possible d'envisager que la qualification hors champ de la taxe de toutes les transactions internes entre participants puisse avoir un effet extrêmement significatif dans les groupes caractérisés par la perte de TVA due à l'exécution de transactions exonérées. Cependant, l'impossibilité de compenser les crédits de TVA émergents par des dettes fiscales et contributives des participants représente un préjudice financier potentiel qui pèsera sur les calculs de convenance que les groupes se préparent à réaliser. En outre, tous les cas qui se produiront dans les relations entre les sujets participants et entre eux et le représentant du Groupe - qui est normalement aussi la société contrôlante - rendront approprié l'adoption d'accords spéciaux ou de contrats qui réglementent les droits, devoirs et responsabilités, également en termes de transferts financiers résultant du fonctionnement du système. Nous verrons ensuite dans les prochains mois les choix adoptés par les groupes d'entreprises qui opteront pour l'institut en question, notamment la banque, l'assurance, l'immobilier et la santé, dont le coût lié à la TVA non récupérée en raison des restrictions au droit à déduction est plus important.

La France, pour sa part, n'a adopté la procédure de règlement de la TVA de Groupe que ces dernières années, totalement comparable à celle en vigueur en Italie, si ce n'était de la taille des entreprises qui y ont accès, ce qui la rend encore plus marginale

Enfin, l'Espagne a adopté une version intermédiaire de l'institution visée à l'art. 11 de la Directive 2006/112 / CE, prévoyant une méthode normale, très similaire à la procédure de règlement TVA du Groupe italien et français, et une version avancée, certainement intéressante en raison de la



particularité liée à la facturation des opérations imposables internes du Groupe sur la base de du coût des facteurs de production utilisés, qui permet de réduire à zéro la valeur ajoutée interne générée: cet aspect, ainsi que la possibilité de déduire la TVA sur ces factures, permet de réduire la perte de TVA dans les groupes caractérisés par des opérations exonérés. Cependant, il convient de noter la complexité relative de l'option espagnole, en termes de quantification de la base fiscale correcte de ces transactions à travers un système d'information spécifique, soumis au contrôle de l'administration fiscale.

*NOTES EN MARGE (AVERTISSEMENT) Ce document effectue une analyse comparative des régimes fiscaux en question, à des fins d'information et sans prétention d'être exhaustif; en particulier, cela ne constitue ni ne peut être compris comme une évaluation de l'opportunité ou une recommandation pour l'adoption des régimes analysés dans cette publication, ni de la part de A.M.A., ni de la part des institutions adhérentes à A.M.A., et il n'est pas destiné à soutenir des choix qui affectent la position fiscale des particuliers, des entreprises et / ou d'autres entités.*



## A.M.A - REGIME SPECIAL DE LA TVA DE GROUPE DANS LES PAYS DE L'AMA

### TABLEAU DE SYNTHESE

*Pour l'Italie, coexistence de deux régimes différents : A) Nouveau régime de Groupe de TVA ; B) Liquidation de la TVA de Groupe.*

Différences du Groupe TVA dans les pays membres de l'AMA	ITALIE	FRANCE	ESPAGNE
<b>Type de régime adopté</b>	<p>A) Groupe TVA en tant qu'assujetti autonome = adoption intégrale des options de la directive 2006/112 / CE art. 11. <i>On peut opter pour ce régime à partir de la période fiscale 2019</i></p> <p style="text-align: center;">---</p> <p>B) Liquidation de la TVA de Groupe <i>On peut opter pour ce régime à partir de la période fiscale 1980</i></p>	<p>Liquidation de la TVA de Groupe <i>On peut opter pour ce régime à partir de la période fiscale 2012</i></p>	<p>Groupe TVA selon la directive 2006/112 / CE art. 11. <i>On peut opter pour ce régime à partir de la période fiscale 2007</i></p>
<b>Caractéristique principale des régimes adoptés</b>	<p>A) Perte de la subjectivité passive des entités participantes: le Groupe TVA acquiert un numéro d'identification TVA unitaire. Les transactions internes entre entités participantes ne sont pas pertinentes aux fins de la TVA.  ---</p> <p>B) La compensation intersubjective des crédits de TVA / dettes de la période.</p>	<p>Compensation intersubjective des crédits / dettes de TVA pour la période</p>	<p>Régime GÉNÉRAL: compensation intersubjective pour les crédits / dettes de TVA pour la période.  ---</p> <p>Régime DEVELOPPEE: règles spécifiques pour les opérations intragroupe et pour le calcul de la déduction pro-rata.</p>
<b>Exigences subjectives pour les sociétés mères</b>	<p>A) Un sujet passif établi sur le territoire de l'État. Résident dans un état «collaboratif» pour les investissements détenus en Italie.  ---</p> <p>B) Un assujetti établi en Italie ou résidant dans l'UE, auquel cas il est directement identifié, ou avec une</p>	<p>Sujet passif à personnalité juridique, établi sur le territoire de l'État.</p>	<p>Sujet passif à personnalité juridique, établi sur le territoire de l'État.  Organisation stable des sociétés résidant dans l'UE pour les participations détenues en Espagne</p>



<b>Différences du Groupe TVA dans les pays membres de l'AMA</b>	<b>ITALIE</b>	<b>FRANCE</b>	<b>ESPAGNE</b>
	organisation stable ou un représentant fiscal en Italie.		
<b>Exigences des sujets participants</b>	<p>A) les sociétés par actions et des personnes, les établissements permanentes et même les travailleurs indépendants, parmi lesquels il y a des contraintes financières, économiques et organisationnelles communes.</p> <p>La participation au Groupe n'est pas autorisée pour : des établissements permanentes à l'étranger; les entreprises faisant l'objet d'une saisie judiciaire; sujets soumis à la faillite ou à la procédure de liquidation ordinaire.</p> <p>---</p> <p>B) les sociétés de capitaux et des personnes.</p>	<p>Des sujets passifs ayant la personnalité juridique, établis sur le territoire de l'État, contrôlés de plein droit par la même entité contrôlante.</p> <p>Ils doivent avoir la date de clôture de l'exercice qui coïncide avec celle de la société mère.</p>	<p>Des sujets passifs ayant la personnalité juridique, établis sur le territoire de l'Etat, parmi lesquels co-existent les contraintes financières, économiques et organisationnelles. Les sociétés en procédure de faillite ou de liquidation ordinaire ne sont pas admises.</p>
<b>Lien financière</b>	OUI, plus de 50% des droits de vote.	OUI, plus de 50% des droits de vote.	OUI, plus de 50% des droits de vote.
<b>Période minimale de contrôle</b>	A partir du 1er juillet de l'année solaire précédente, et pour toutes les années de la durée de l'option	Pour toute la durée de l'option.	Pour toute la durée de l'option.
<b>Lien économique</b>	<p>A) activité principale de même nature ou activités complémentaires ou interdépendantes.</p> <p>Il est présumé exister ex lege en présence de la contrainte financière.</p> <p>B) NON</p>	NON	<p>Activité principale de même nature ou activités complémentaires ou interdépendantes.</p> <p>Il est présumé exister ex lege en présence de la contrainte financière.</p>
<b>Lien organisationnel</b>	<p>A) Activités de coordination, par droit de vote ou en pratique, entre les organes de décision des sujets participants.</p> <p>Il est présumé exister ex lege en présence de la contrainte financière.</p> <p>B) NON</p>	NON	<p>Activités de gestion commune des sujets du Groupe.</p> <p>Il est présumé exister ex lege en présence de la contrainte financière.</p>



Différences du Groupe TVA dans les pays membres de l'AMA	ITALIE	FRANCE	ESPAGNE
Seuils dimensionnels du groupe ou des entreprises participantes	NON	OUI: chiffre d'affaires total > 400 millions d'euros, dépendent de la DGE.	NON
Obbligatoria partecipazione di tutte le società del Gruppo	A) OUI, toutes les entités pour lesquelles les contraintes sont satisfaites doivent participer. Possibilité de présenter un rescrit fiscal pour exclure certaines entités avec lesquelles les contraintes économiques et / ou organisationnelles ne sont pas satisfaites. B) NON, on peut sélectionner les filiales participantes.	NON, on peut sélectionner les filiales participantes	NON, on peut sélectionner les filiales participantes
Possibilité de participer à plusieurs groupes de TVA	NON	NON	NON
Limitations sur l'activité exercée par les participants	A) si la contrainte économique existe, l'activité ou les activités exercées par le Groupe doivent être indiquées dans la déclaration d'adhésion au Régime. B) NON	OUI : exclusion pour les entreprises exerçant exclusivement des opérations exonérées.	NON
Demande d'adhésion au régime	A) Déclaration d'adhésion signée par toutes les sociétés du Groupe, au plus tard le 30 septembre de l'année précédant le début du régime. B) Option dans la déclaration de revenus présentée pendant la période de démarrage de la procédure, signée par toutes les entreprises participantes.	Option signée par toutes les entreprises participantes avant le début de la période d'imposition pour le démarrage du régime. Obligation d'accord entre la société mère et les entreprises détenues pour régler les effets de l'adhésion aux relations internes.	Participation des entreprises participantes, avec la résolution de l'organe administratif à communiquer à l'administration financière avant le premier jour de la période fiscale pour le démarrage du régime.
Durée de l'option	A) Un mandat de trois ans avec tacite reconduction jusqu'à révocation. B) Indéfiniment sans renonciation.	Un mandat de trois ans avec tacite reconduction	Un mandat de trois ans avec renouvellement tacite jusqu'à révocation; nouvelle option non



Différences du Groupe TVA dans les pays membres de l'AMA	ITALIE	FRANCE	ESPAGNE
			exercable avant trois années supplémentaires.
<b>Garanties pour les autorités fiscales sur les compensations et les dettes fiscales</b>	<p>A) Responsabilité conjointe des participants pour les dettes fiscales du Groupe.</p> <p>B) Les créances transférées par les participants et compensées dans les paiements de TVA du groupe sont soumises à des garanties de rémunération «externe». Responsabilité conjointe pour les positions de crédit / débit attribuées au Groupe.</p>	Responsabilité conjointe des participants pour les dettes fiscales transférées au Groupe.	Responsabilité conjointe des participants pour les dettes fiscales transférées au Groupe.
<b>Fonctionnement du régime et avantages pour les participants</b>	<p>A) Le nouveau sujet appelé Groupe TVA remplace les entités participantes, en assumant tous les droits et obligations découlant de la discipline TVA, qui seront remplis par le représentant du Groupe.</p> <p>Les transactions entre parties participantes ne sont pas couvertes par la TVA. Le calcul du prorata n'est plus influencé par les transactions infragroupe, le prorata du groupe TVA étant basé sur une base unitaire exclusivement basée sur des opérations réalisées à l'extérieur.</p> <p>B) Les entreprises transfèrent leur position TVA périodique à la société mère, qui calcule la dette totale / crédit du Groupe et effectue les paiements, ou demande de compensation/ remboursement de la créance.</p>	Les sociétés transfèrent périodiquement leur position TVA à la société mère qui calcule la dette / crédit total du Groupe et effectue les paiements, ou demande de compensation/ remboursement de la créance.	<p>Mode NORMAL: les entreprises transfèrent périodiquement leur position TVA à la maison mère, qui calcule la dette totale / crédit du Groupe et effectue les paiements, ou demande de compensation/ remboursement de la créance.</p> <p>Mode ADVANCED: les transactions intra-groupe représentent une activité distincte, dont la base fiscale est représentée par les coûts encourus pour les facteurs de production liés à l'opération active réalisée. Par conséquent, la facturation de ces opérations a lieu "au prix coûtant" sans aucune valeur ajoutée. Il est possible de déduire la TVA payée sur les frais soutenus pour ces opérations.</p>
<b>Exigences en matière de facturation et</b>	A) La facturation active et passive s'effectue depuis et vers le numéro de TVA du	Toutes les obligations de TVA en termes de facturation et	Toutes les obligations de TVA en termes de facturation et



Différences du Groupe TVA dans les pays membres de l'AMA	ITALIE	FRANCE	ESPAGNE
<b>d'enregistrement des opérations</b>	<p>Groupe, avec l'indication obligatoire des codes fiscaux des participants à qui la transaction se réfère. Les conditions d'enregistrement des transactions et de facturation peuvent être remplies par le représentant du groupe ou par les participants individuels. Dans ce cas, les registres TVA tenus par les participants individuels représentent les registres sectoriels du Groupe.</p> <p>B) Tenir un registre sommaire numéroté spécial, avec les données de votre position TVA et celle des autres sujets, pour déterminer la position TVA totale. Toutes les autres obligations de TVA restent responsabilité des sociétés participantes</p>	<p>d'enregistrement des opérations restent responsabilité des sociétés participantes.</p>	<p>d'enregistrement des opérations restent responsabilité des sociétés participantes. En mode ADVANCED, la facturation des opérations intra-groupe doit respecter les règles particulières découlant de la quantification de l'assiette, comme indiqué ci-dessus.</p>
<b>Obligations déclaratives</b>	<p>A) La déclaration annuelle de TVA est présentée uniquement par le représentant du groupe. Les règlements périodiques de la TVA et les communications, la déclaration annuelle et les autres obligations sont remplies par le représentant du groupe.</p> <p>B) Les règlements TVA périodiques sont présentés par les participants individuels et par la société mère, qui présente également une communication pour le Groupe, déterminant la dette / crédit pour la période. Les déclarations annuelles des sujets participants indiquent la procédure de</p>	<p>Les déclarations de TVA mensuelles sont présentées par les participants individuels et par la société mère, qui présente également une déclaration globale spéciale pour le Groupe, déterminant la position globale de la TVA.</p> <p>Les déclarations annuelles des sujets participants indiquent la procédure de règlement TVA Groupe, indiquent les opérations actives et passives effectuées, et calculent toute déduction au pro rata; la déclaration de la société mère présente sous une forme spécifique les</p>	<p>Les données relatives aux paiements périodiques de TVA sont présentées mensuellement par les participants individuels et par la société mère, quel que soit le volume des transactions effectuées. La société mère présente également une communication agrégée pour le Groupe, déterminant la position globale en matière de TVA.</p> <p>L'entité contrôlante doit préparer un système d'information analytique avec des critères d'allocation raisonnables des actifs et des facteurs</p>



Différences du Groupe TVA dans les pays membres de l'AMA	ITALIE	FRANCE	ESPAGNE
	<p>règlement TVA Groupe, indiquent les opérations actives et passives effectuées, et calculent toute déduction au pro rata; la déclaration de la société mère présente sous une forme spécifique les données des positions débitrices / créditrices des participants, transférées au Groupe, avec une indication distincte des créances qui ont effectivement compensé le Groupe. Le représentant détermine la position de la dette / crédit annuel. Il peut utiliser le crédit annuel pour la compensation externe</p>	<p>données des positions débitrices / créditrices des participants, transférées au Groupe, avec une indication distincte des créances qui ont effectivement compensé le Groupe. Le représentant détermine la position de la dette / crédit annuel du Groupe.</p>	<p>de production utilisés pour les opérations intra-groupe, si l'option pour le mode ADVANCED est adoptée. Ce système sert de base pour déterminer l'assiette fiscale de ces transactions.</p>
<p><b>Remboursements de crédits de TVA</b></p>	<p>A) Le crédit de TVA du Groupe peut être demandé à être remboursé exclusivement par le Groupe via son représentant. B) Le crédit résultant des paiements de TVA du Groupe peut être demandé à être remboursé par la société mère, à la fois trimestriellement et annuellement, en respectant les règles établies en référence aux sujets individuels avec lesquels le crédit a été déterminé. Le crédit ne peut pas retourner aux sociétés participantes.</p>	<p>Le crédit résultant des paiements de TVA du Groupe peut être demandé à être remboursé par la société mère. Le crédit ne peut pas retourner à la disponibilité des entreprises participantes.</p>	<p>Le crédit résultant des paiements de TVA du Groupe peut être demandé à être remboursé par la société mère. Le crédit ne peut pas retourner à la disponibilité des entreprises participantes.</p>
<p><b>Règles sur le sujet des vérifications</b></p>	<p>A) La responsabilité conjointe de toutes les entités du Groupe pour les impôts, pénalités et intérêts dus suite aux vérifications ; les activités de contrôle assignées aux groupes dédiés de l'Agence du revenu.</p>	<p>Les contrôles peuvent être effectués à la fois chez la société mère et dans les filiales. Les contrôles effectués dans les filiales s'étendent à la société mère s'ils visent à rectifier les données de liquidation du Groupe.</p>	<p>Responsabilité conjointe de tous les participants pour les sanctions appliquées au Groupe. Les contrôles peuvent être effectués à la fois auprès de la société mère et dans les filiales; dans ce dernier cas, elles</p>



Différences du Groupe TVA dans les pays membres de l'AMA	ITALIE	FRANCE	ESPAGNE
	<p>B) Les contrôles peuvent être effectués à la fois chez la société mère et dans les filiales. Les contrôles effectués dans les filiales s'étendent à la société mère s'ils visent à rectifier les données de liquidation du Groupe.</p>		<p>s'étendent à la société mère si elles vont rectifier les données sur les liquidations du Groupe.</p>
<p><b>Résiliation du régime et conséquences</b></p>	<p>A) Le manque des contraintes financières, économiques et organisationnelles détermine la sortie du Régime pour le sujet en question ; le fait de ne pas inclure un assujetti du Groupe pour lequel les conditions sont remplies détermine la cessation du Régime pour l'ensemble du Groupe, à compter de l'année suivant celle au cours de laquelle la non-inclusion est vérifiée.</p> <p>B) La perte de l'obligation de contrôle prend effet à partir du règlement de la TVA dans lequel il s'est produit. Le crédit pour la période précédant l'interruption reste dans la disponibilité de la société mère, aucun mécanisme de remboursement n'étant prévu pour les sociétés qui l'ont généré.</p>	<p>La procédure est interrompue si la société mère n'est plus soumise à la surveillance des grands contribuables ou si elle ne se conforme plus à l'obligation de contrôle.</p> <p>Le crédit pour la période précédant l'interruption reste dans la disponibilité de la société mère, aucun mécanisme de remboursement n'étant prévu pour les sociétés qui l'ont généré.</p>	<p>Exclusion de sujets pour lesquels il n'y a pas de contraintes financières, économiques et organisationnelles. Résiliation du régime en cas de violation de l'obligation de mettre en œuvre le système d'information décrit ci-dessus.</p> <p>Un mécanisme de redistribution des excédents de crédit des périodes antérieures au régime est prévu, aux sujets qui les ont générés proportionnellement au volume d'affaires de la dernière année civile d'application du régime.</p>