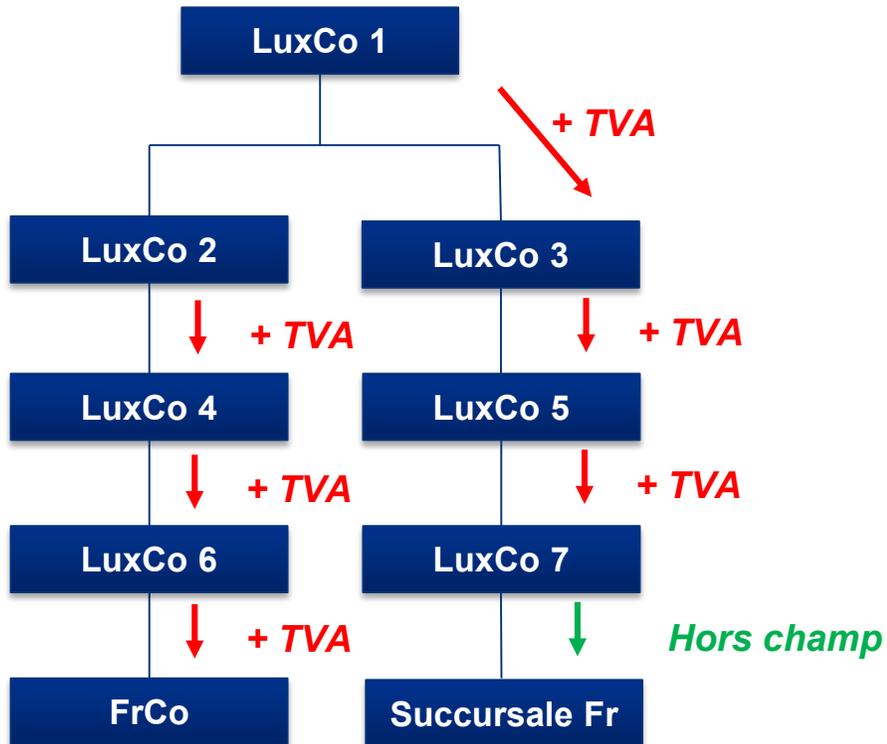


Du GAP à l'unité TVA

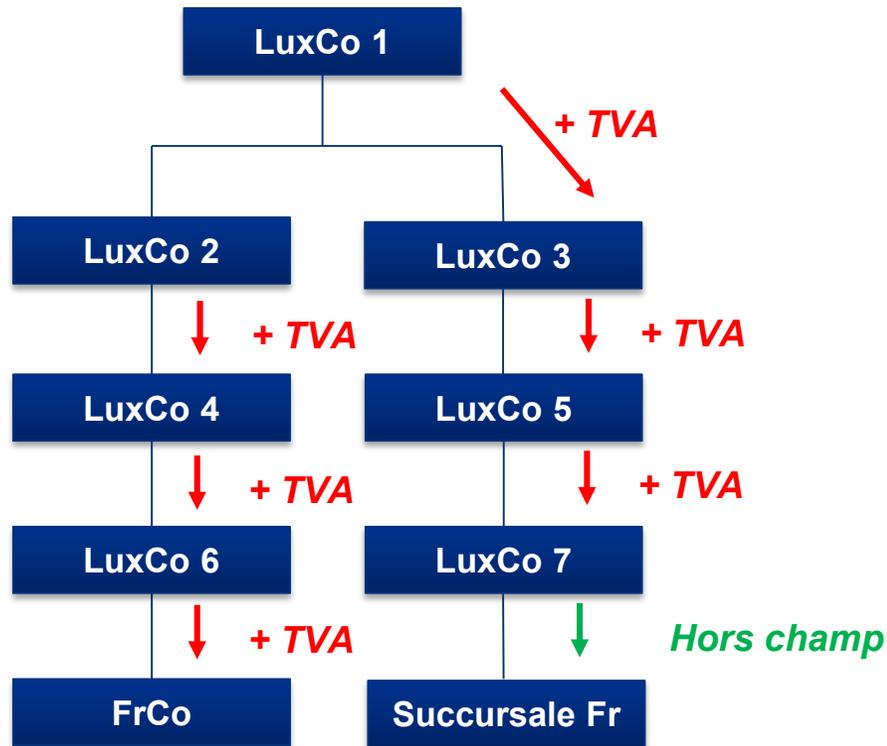
Luxembourg, 16 octobre 2018

Introduction

- L'utilisation des groupements autonomes de personnes (**GAP**) était une pratique courante dans différents Etats Membres (ex. Luxembourg, Belgique, France)
- Suite à la jurisprudence de la CJE l'application et l'utilité du GAP a été réduite
- L'alternative prévue est l'instauration du régime de l'unité TVA



- **Principe**
 - Opérations intra-groupes sont soumises à TVA selon les règles normales
- **Problèmes multiples**
 - Création de TVA artificielle en cas d'absence de droit à déduction (e.g. sur les salaires refacturés)
 - Préfinancement de la TVA sur les opérations locales
 - Immatriculation rendue nécessaire par le partage des ressources
- **Solutions ?**
 - Groupement autonome de personnes (**GAP**) ?
 - Unité TVA ?



- **Principe**

→ La Loi TVA exonère les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité (Art. 44, §1, y)

- **Conditions strictes**

→ GAP réclame le remboursement *exact* de la part incombant à chaque membre – *quid* prix de transfert ?

→ Membres actifs dans un même type de secteur

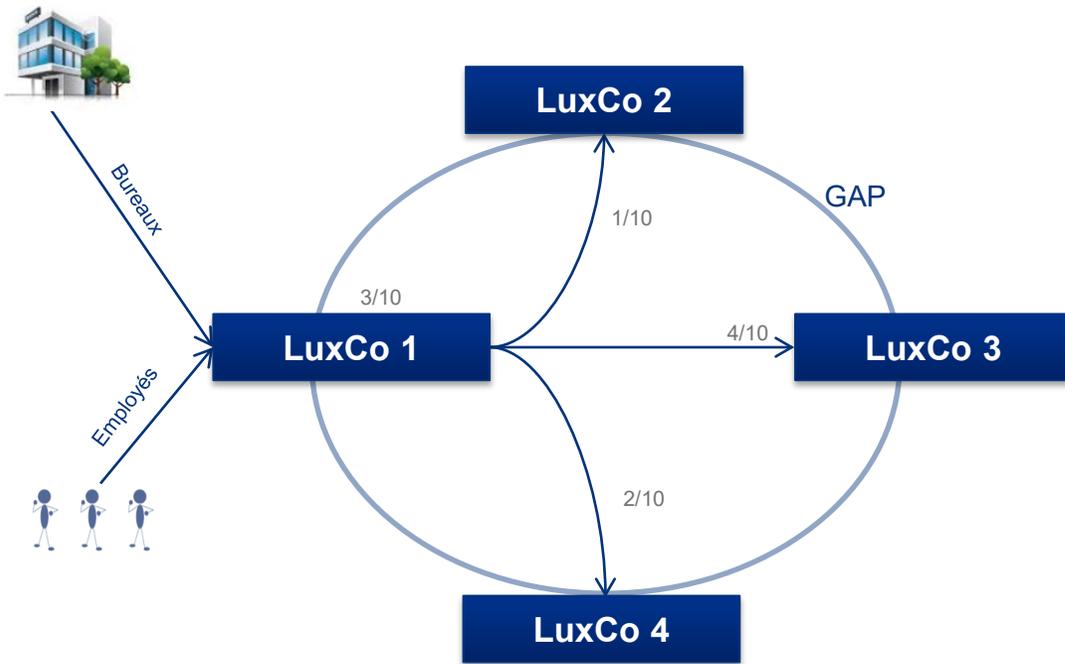
→ Membres ont une activité exonérée ou hors champ (tolérance)

→ Prestations de services du groupement exclusivement pour ses membres, pas pour les tiers (⇔ Belgique)

- **Formes du GAP**

→ Simple contrat

→ Société dédiée



- **Le GAP sous la forme d'un contrat**

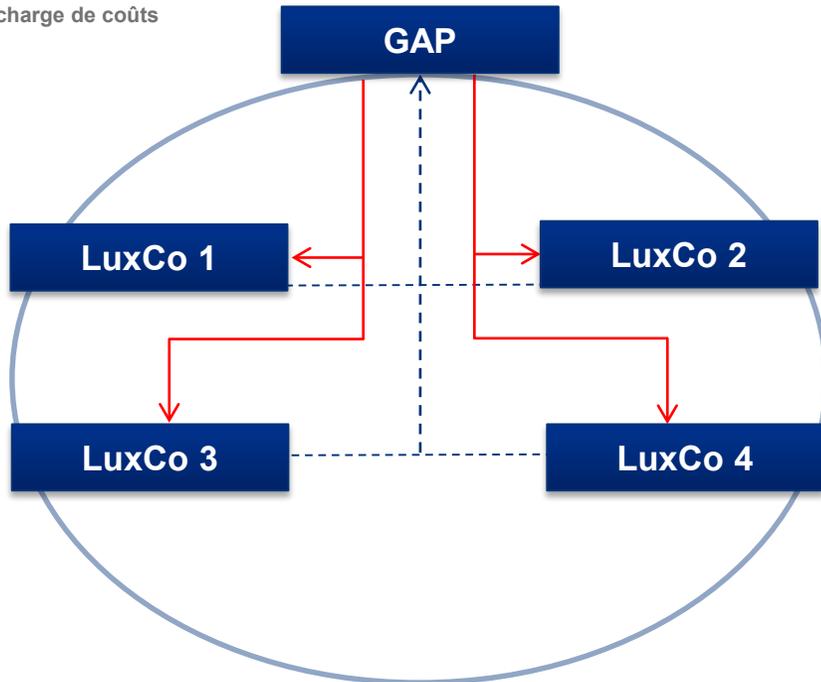
- ➔ « *Costs sharing agreement* », sans personnalité juridique
- ➔ Facilité de mise en place
- ➔ Flexible pour l'addition de nouveaux membres

- **Arrêt Commission c. Lux (C-274/15, §89)** : LuxCo 1, qui collecte les coûts, ne preste pas des services hors champ, mais agit comme commissionnaire lorsqu'elle refacture les services au groupement qui lui-même les partage entre ses membres

- ➔ LuxCo 1 est donc réputée recevoir les services, en son nom mais pour le compte du GAP, à qui elle « refacture » les coûts
- ➔ Cette opération de refacturation est soumise à TVA

- **Conclusion** : exonération mise à mal lorsque le GAP, sans personnalité juridique, passe par un de ses membres pour acquérir les services

--- Participations
→ Recharge de coûts



- **Le GAP sous la forme d'une société dédiée**

- Incorporation d'une société dédiée, avec la personnalité juridique
- GAP peut agir en son nom propre
- Permet de conserver le bénéfice de l'exonération malgré l'arrêt Commission v. Luxembourg

- **Arrêts CJUE du 21 septembre 2017** : le bénéfice de l'exonération TVA pour les groupements autonomes de personnes est limité aux groupements dont les membres poursuivent des activités d'intérêt public
- **Conclusion** : Exonération des services prestés par le groupement autonome de personnes n'est plus d'application pour les secteurs clés du Luxembourg (fonds d'investissement, banques, assurances)



Conseil européen
Conseil de l'Union européenne

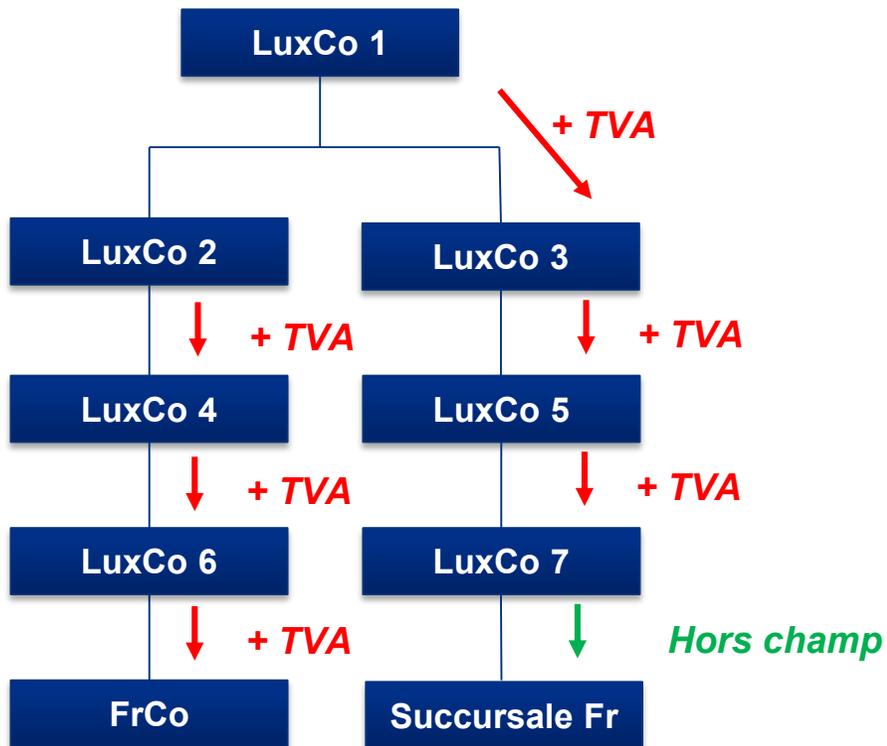
- **Conseil Ecofin juin 2018**

- La France attache une grande importance au GAP
- Conseil Ecofin juin 2018 : France met en avant une modification de la Directive TVA, dans le cadre de l'adoption des quatre « solutions rapides »

- **Conseil Ecofin octobre 2018**

- Adoption des quatre « solutions rapides »
- Conseil appelé à se prononcer sur une approche commune « *The Commission and the Council are aware of a certain divergence in the VAT treatment of independent groups of persons that pool their services and share costs between their members. The Council and the Commission recognize the need to clarify such VAT rules on independent groups of persons.*

The Commission will analyse this matter in detail in a study to be launched shortly with a view, subject to its right of initiative, to a possible proposal »

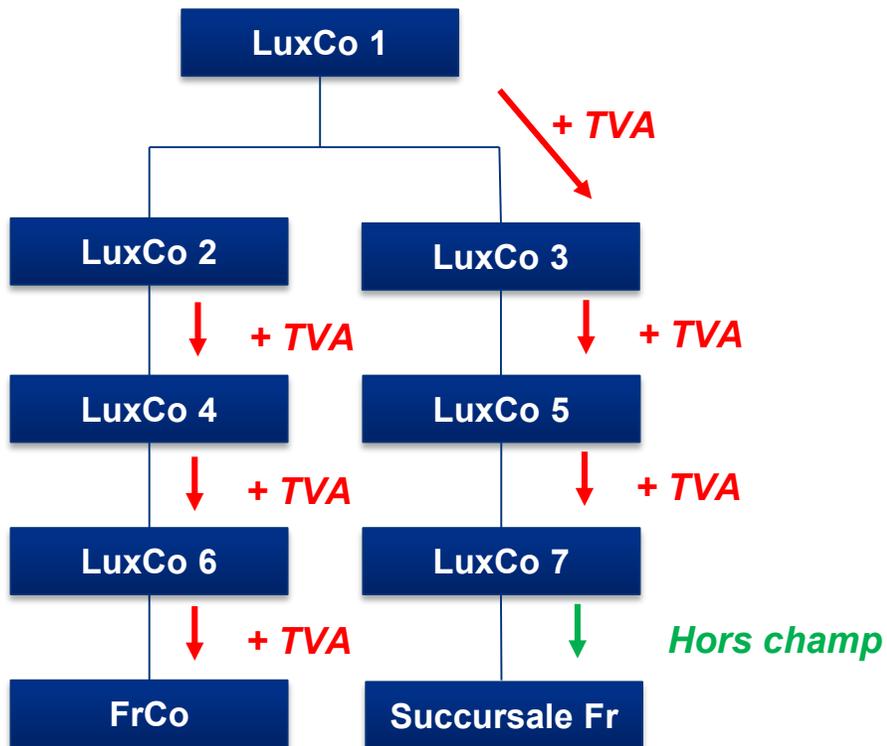


- **Rappel des principes et problèmes**

- Opérations intra-groupes sont soumises à TVA selon les règles normales
- Création de TVA artificielle en cas d'absence de droit à déduction
- Préfinancement de la TVA sur les opérations locales
- Immatriculation rendue nécessaire par le partage des ressources

- **Solutions ?**

- **G**roupement autonome de personnes (**GAP**) ?
- **U**nité TVA ?



- **La Directive**

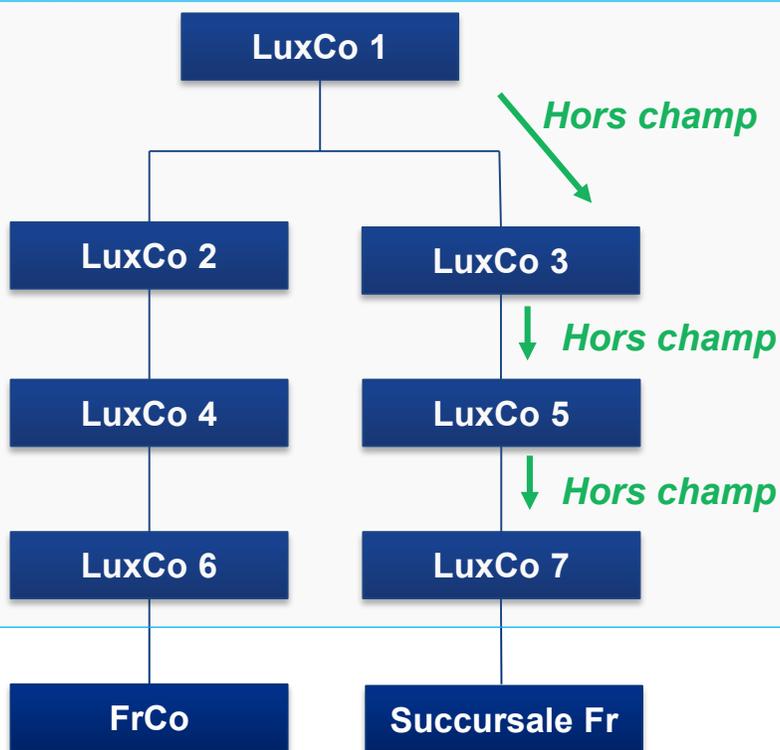
- ➔ Art. 11: “Après consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée [...], chaque État membre peut considérer comme un seul assujéti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Un État membre qui fait usage de la faculté prévue au premier alinéa peut prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles”

- **Principes**

- ➔ Régime optionnel pour les Etats Membres
 - ➔ Liens organisationnel, économique et financier
 - ➔ Principe de territorialité
 - ➔ Approbation du Comité TVA

Unité TVA



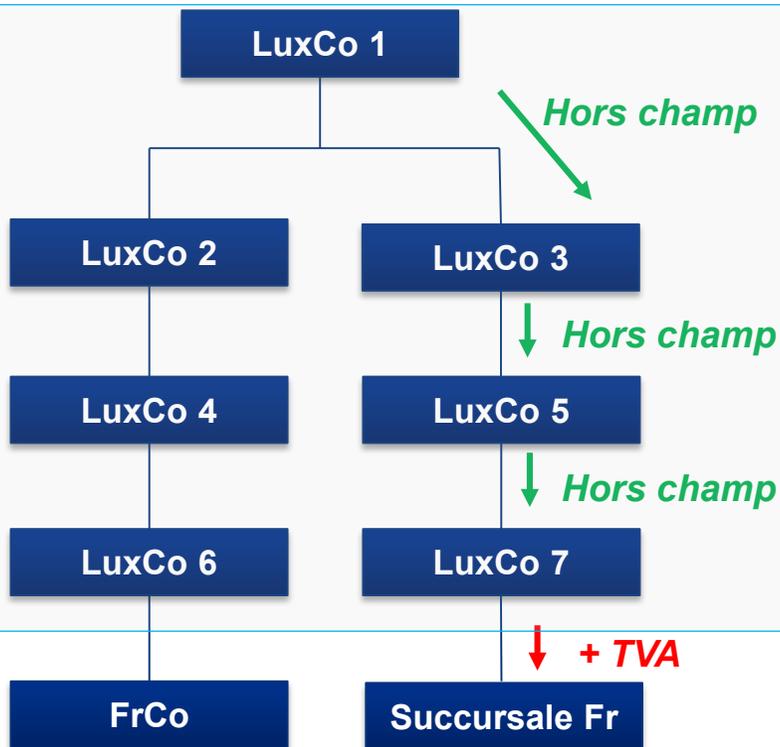
• Application au Luxembourg

- Groupement des membres en un seul assujetti
- Opérations au sein de l'unité sont hors du champ d'application de la TVA

• Conditions

- Existence de liens économiques, financiers et organisationnels
- Uniquement au sein du Luxembourg
- Opérations intra-unités doivent être documentées
- Unité créée pour une période de 2 ans minimum
- Une entité ne peut joindre qu'une seule unité

Unité TVA

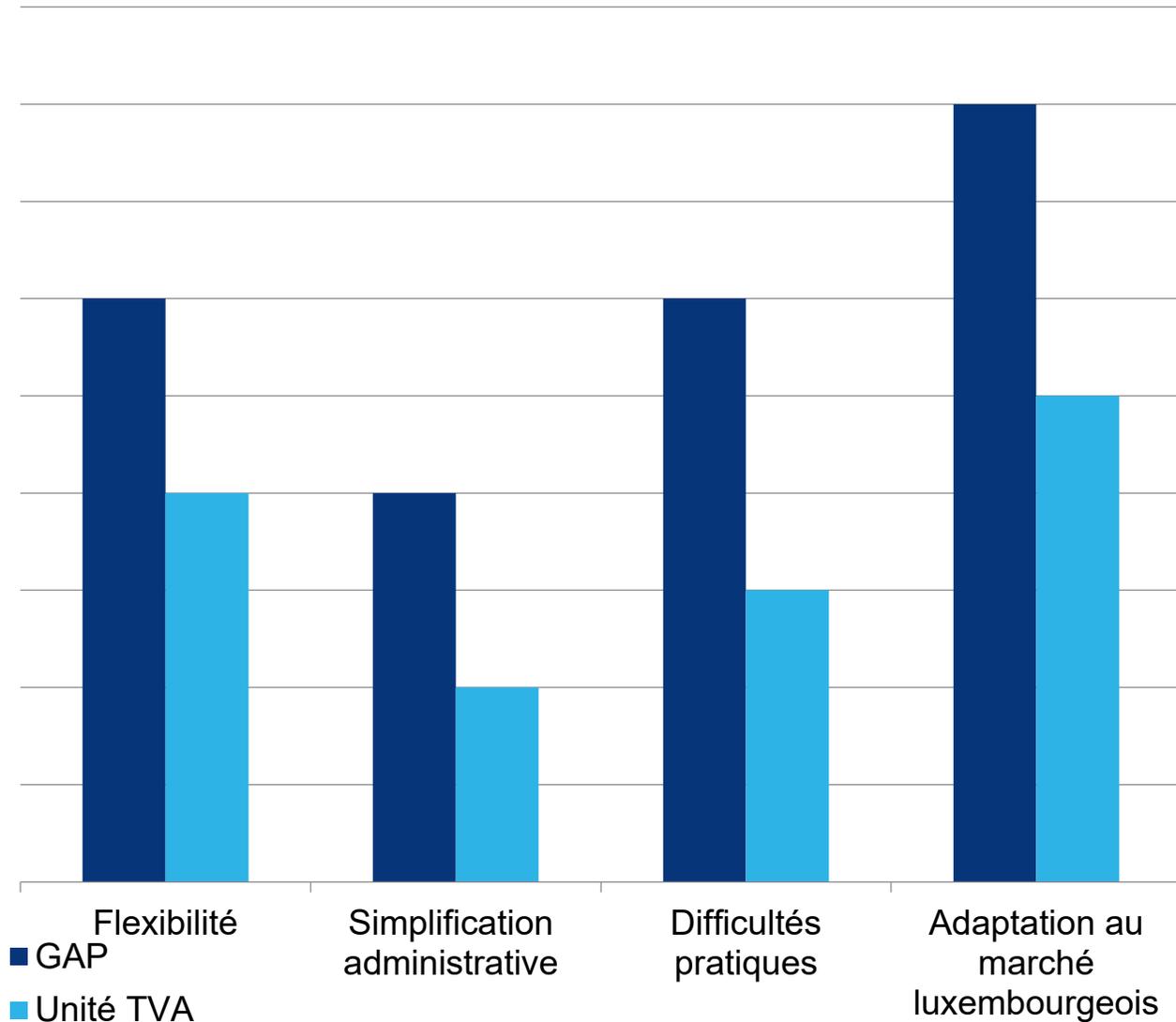


• Avantages

- Non applicabilité de la TVA sur les opérations intragroupes
- Un seul assujéti et interlocuteur, donc une seule déclaration
- Permet d'éviter le cas échéant des immatriculations en cas de partage des ressources

• Inconvénients

- Solidarité des membres quant à la dette TVA
- Uniquement les membres établis au Luxembourg
- Risque d'assujettissement pour les sociétés de holding
- Application des règles générales de TVA aux opérations avec succursales étrangères (Arrêts FCE Bank C-210/04, Skandia America Corp C-7/13, ...)
- Membre d'une seule unité
- Peu flexible au niveau du choix des membres

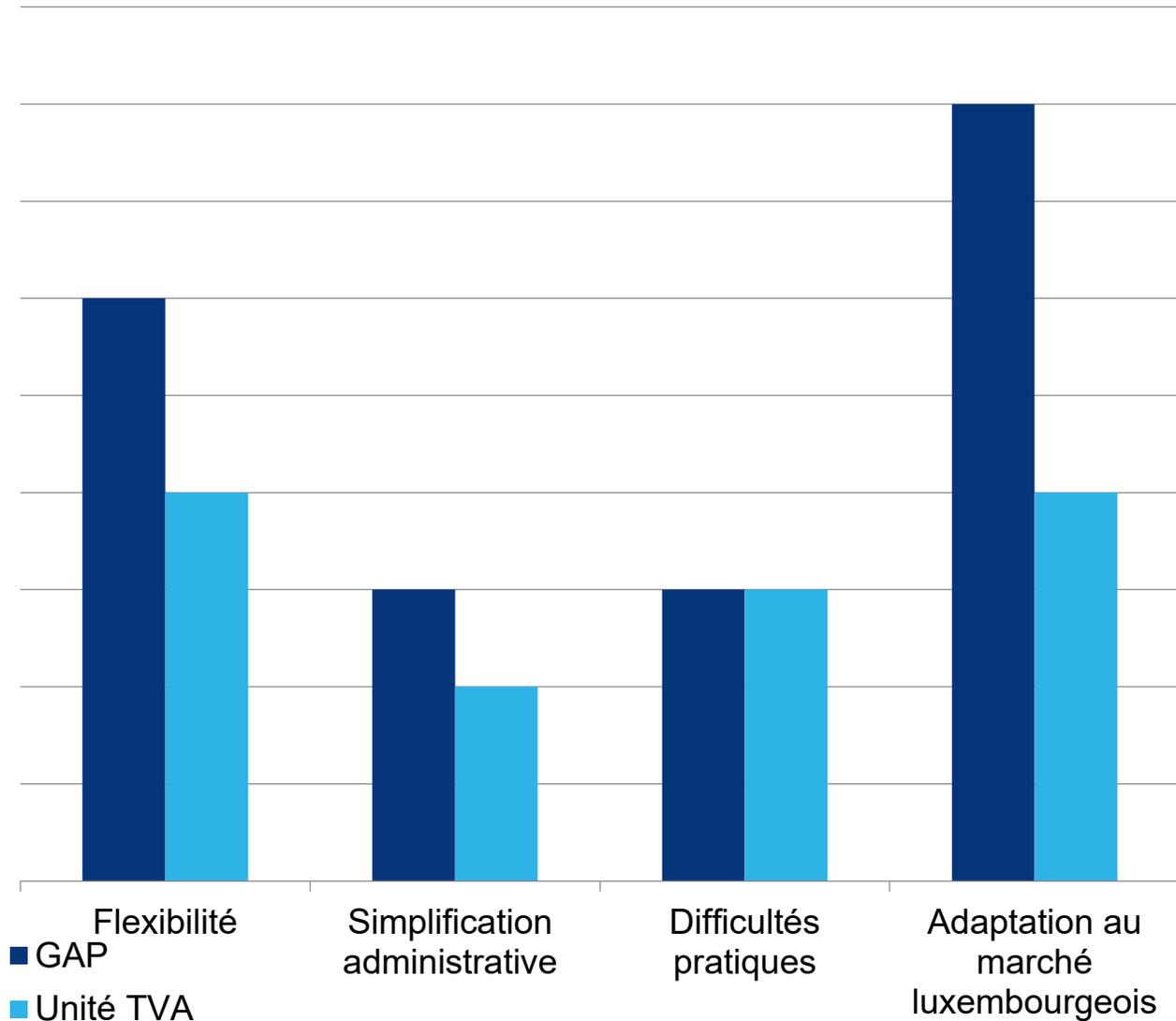


• Flexibilité du GAP

- Membres du GAP doivent exercer des activités exonérées / hors champ ❌
- Possibilité de joindre et quitter le GAP facilement ✔️
- GAP européens a priori possibles ✔️
- Possibilité de joindre plusieurs GAPs ✔️

• Flexibilité de l'unité TVA

- Membres unis par des liens économiques, organisationnels et financiers ❌
- Obligation de joindre l'unité ❌
- 2 ans minimum ❌
- Membre d'une seule unité TVA ❌
- Pas limitée aux activités exonérées / hors champs ✔️

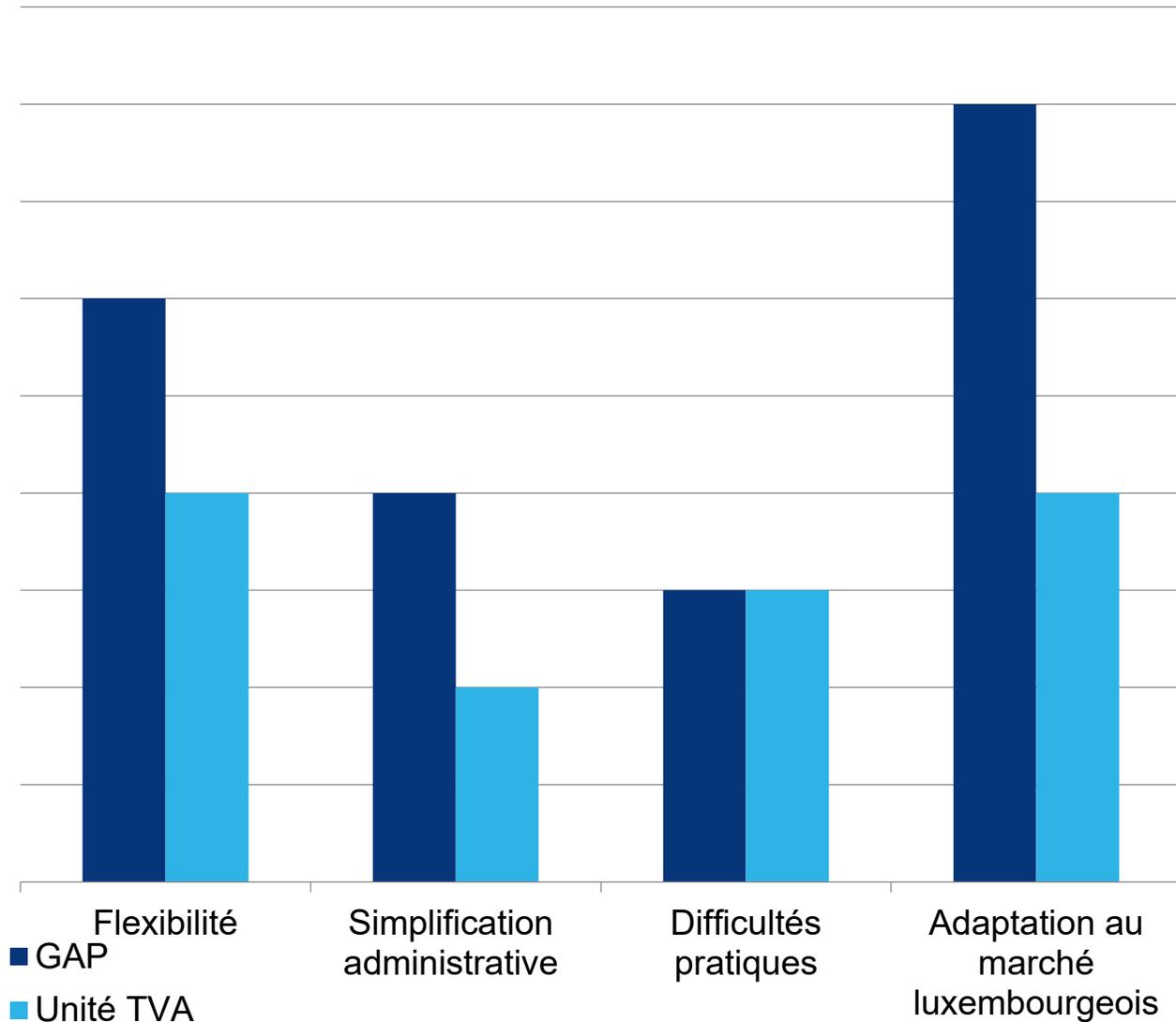


- **Simplification administrative du GAP**
 - Mise en place d'une société dédiée ✓

- **Simplification administrative de l'unité TVA**
 - Déclaration de constitution ✗
 - Numéros de TVA principal et auxiliaires ; ✗
 - Une seule déclaration, mais qui consolide les déclarations des membres ✗
 - Documentation des prestations intra-unité ✗
 - Etats récapitulatifs à déposer pour chaque numéro auxiliaire ✗

- **Difficulté pratiques du GAP**
 - Prix de transfert ? ✗
 - Forme de société (GIE) ✗

- **Difficulté pratiques de l'unité TVA**
 - Séparation artificielle entre l'unité et les succursales hors Luxembourg ✗
 - Risque pour les sociétés de holding ✗
 - Solidarité des membres quant à la dette TVA ✗



- **Adaptation au marché Luxembourgeois**

➔ Le GAP reste une solution plus adéquate pour le marché luxembourgeois, en particulier pour les structures financières et fonds

- Pas de risque pour les sociétés de holding
- Plus grande flexibilité en cas de création ou liquidation de véhicules d'investissement
- Possibilité pour une entité d'être membre de plusieurs GAPs et cross border