Droit fiscal de l'entreprise 1 : l'imposition de l'activité de l'entreprise

Leçon 4 : Les obligations des assujettis à la TVA

Arnaud de BISSY

Table des matières

Section 1 : Les obligations administratives et comptables....p. 2
Section 2 : La déclaration et le paiement de la TVA....p. 5
§1 : La déclaration de TVA.... p. 5
A - Le régime des micro-entreprises (franchise en base)....p. 5
B - Le régime du réel simplifié....p. 6
C - Le régime du réel normal....p. 8
§2 : Le paiement de la TVA.... p. 9
Section 3 : L'option pour le régime de groupe TVA....p. 11

UNJF - Tous droits réservés

Afin de permettre à l'administration fiscale d'exercer son droit de contrôle, les assujettis sont astreints à des **obligations administratives et comptables** (section 1).

Comme l'obligation principale de tout contribuable est de payer l'impôt, les assujettis sont tenus de **déclarer** et **payer** la TVA selon certaines modalités (section 2).

Il est possible, depuis le 1er janvier 2023, d'opter pour le **régime de groupe TVA** qui permet de faire d'un groupe d'entreprises l'**assujetti unique à la TVA** (Section 3).

Section 1 : Les obligations administratives et comptables

L'assujetti est astreint à trois types d'obligations administratives et comptables :

1. Une *déclaration d'existence* doit être souscrite dans les 15 jours du début de l'activité, ainsi qu'au cas de modification substantielle ou de cessation de l'activité.
2. Les assujettis doivent tenir une comptabilité permettant de déterminer leur chiffre d'affaires et de justifier leurs déductions. Il doit être procédé à une ventilation des opérations selon qu'elles sont ou non soumises à la TVA et selon leur taux (par contre, les assujettis n'ont pas l'obligation de suivre en comptabilité les coefficients mis en place depuis le 1er janvier 2008 relatifs au droit à déduction, D. 16 avril 2007). Afin de lutter contre la fraude à la TVA au moyen de logiciels permettant la dissimulation de recettes, la loi fait obligation aux assujettis qui effectuent des livraisons de biens et des prestations de services ne donnant pas lieu à facturation d'utiliser **un logiciel ou un système de caisse sécurisé certifié,** à l'exclusion des assujettis bénéficiant de la franchise en base ou de ceux réalisant uniquement des opérations exonérées de TVA (CGI, art. 286, I, 3° bis). A défaut, ils s'exposent à une amende de 7 500 €. La mesure est en outre assortie d'une procédure de contrôle spécifique ; l'administration pourra effectuer dans les locaux de l'entreprise des contrôles inopinés (LPF, art. L. 80 O).

   > ***Remarque***
   > Les pièces comptables doivent être conservées pendant 10 ans désormais, au-lieu de 6 ans (L. n° 2026-534 du 25 juin 2026 relative à la lutte contre les fraudes sociales et fiscales, art. 10).

3. Les redevables doivent délivrer une *facture dans la mesure ou le bénéficiaire est un assujetti ou une personne morale (CGI art. 289)*. Une directive communautaire du 13 juillet 2010 a homogénéisé les règles de facturation sur le territoire communautaire ; la France a transposé cette directive à compter de 2013 (LF rec. 2012 du 29 décembre 2012. V. L. Chetcutti et Ph. Neau-Leduc, « Les dernières évolutions en matière de facturation électronique : la facture devient un jeu de piste », *Dr. Fisc.* 2013, n° 7, comm. 151).

Les règles actuellement applicables en matière de facturation sont les suivantes (CGI, art. 289) :

- Les règles de facturation françaises s'appliqueront chaque fois que l'opération et réputée se situer en France (V. les règles de territorialité de la TVA).
- Le factures peuvent être émises par voie électronique, et l'acceptation du destinataire est nécessaire. Elles doivent être sécurisées, soit au moyen d'un « échange de données informatiques » (EDI), soit d'une signature électronique, mais également par tout autre moyen technique qui permet d'établir le lien entre la facture et l'opération qui en est le support (une procédure de contrôle interne propre à le justifier doit être mise en place ; elle est obligatoire quel que soit le mode de facturation).
- L'émetteur de la facture est normalement le vendeur ou le prestataire, mais il est également possible de recourir à l'autofacturation par le client, ou à la sous-traitance de la facture par un tiers, si le fournisseur leur donne mandat à cet effet. On observera qu'il n'est plus nécessaire que le mandat soit écrit et préalable, sauf si le mandataire est établi dans un pays avec lequel il n'existe aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire aux dispositions prévues entre les Etats membres en matière de recouvrement des créances fiscales, de coopération administrative et de lutte contre la fraude (CGI, Ann. II, art. 242 nonies mod. D. n° 2013-346 du 24 avril 2013, art. 1).
- La facture doit en principe être émise dès la réalisation de l'opération, mais il est possible de recourir à la facturation périodique mensuelle pour un même client.

UNJF - Tous droits réservés

- La facture, datée et numérotée, doit reproduire le prix H.T., la TVA applicable, et le prix taxe comprise. Toutes les factures doivent comporter le numéro d'identification du vendeur, et les factures délivrées à des clients résidant sur le territoire de l'Union européenne doivent en outre comporter le numéro d'identification de l'acquéreur (CGI, Ann. II, art. 242 nonies A).
- Toute inexactitude ou omission sur une facture est sanctionnée par une amende de 15 euros (CGI, art. 1737-II).
- Le défaut de facture est sanctionné par une amende fiscale de 50 % de la transaction (CGI, art. 1737-I) et le client ne peut pas récupérer la TVA. Elle est en outre souvent l'indice d'une dissimulation de recettes et constitue à ce titre une circonstance aggravante du délit de fraude fiscale (V. leçon 1). Une QPC a été transmise par le Conseil d'Etat en ce qui concerne l'article 1737-I, 3° (absence de facture) : CE, 24 février 2021, n° 443476, « *Sté KF3 Plus* », *Dr. Fisc.* 2021, n° 14, comm. 211, concl. C. Guibe). Le Conseil constitutionnel s'est prononcé pour l'inconstitutionnalité de l'amende fiscale pour défaut de facturation, tout en reportant au 31 décembre 2021 la date d'abrogation ; C. Const., 26 mai 2021, n° 2021-908, QPC, *Dr. Fisc.* 2021, n° 22, act. 325). Désormais (LF 2022, art. 142), le défaut de facturation (ou de la note prévue par l'article 290 quinquies du CGI en cas de travaux immobiliers effectués par un particulier), est sanctionné par une amende fiscale égale à 50 % du montant de la transaction (5 % si la transaction a bien été comptabilisée) - comme avant - mais le montant de l'amende est plafonné à 375 000 € par exercice (37 500 € si la transaction a bien été comptabilisée. Le Conseil constitutionnel a également été saisi d'une QPC en ce qui concerne l'article 1737, I, 1° (fausse identité) (CE, 19 juillet 2021, n° 453359, « *Sté Décor Habitat 77 », Dr. Fisc.* 2021, n° 37, comm. 362, concl. É. Bokdam-Tognetti). Le Conseil constitutionnel s'est prononcé pour la constitutionnalité de cette disposition (Cons. const., 21 octobre 2021, n° 2021-942 QPC).

UNJF - Tous droits réservés

Remarque
La facturation électronique sera bientôt obligatoire !

Le 1er janvier 2023 au plus tôt, et le 1er janvier 2025 au plus tard, les factures des transactions entre assujettis à la TVA devront être émises sous forme électronique (L. n° 2019-1479 du 28 décembre 2019, de finances pour 2020, art. 153 ; Dr. Fisc. 2020, n° 1, comm. 37, obs. R. Gouyet ; D. Falco, « Obligation de recourir à la facturation électronique pour les assujettis à la TVA : le préalable à un nouveau dispositif de lutte contre la fraude ? », Dr. Fisc. 2020, n° 22, étude 246).

Le gouvernement est habilité à prendre par voie d'ordonnance, dans un délai de 9 mois à compter de la publication de la présente loi de finances, toute mesure nécessaire permettant la généralisation du recours à la facturation électronique (« **e-invoicing** ») et la transmission dématérialisée à l'administration fiscale d'informations complémentaires qui ne figurent pas sur les factures (« **e-reporting** »), ceci grâce à la mise en place d'une plateforme numérique.

L'ordonnance n° 2021-1190 du 15 septembre 2021 a défini le cadre juridique de la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis établis en France (B2B) (« **e-invoicing** »), ainsi que d'une obligation supplémentaire, adossée la première ; celle de la transmission de données complémentaire (« e-reporting **»**) (V. C. Frackowiak, « Généralisation de la facturation électronique : premier jalon d'un rendez-vous à ne pas manquer », **Dr. fisc.** 2021, n° 41, étude 386).

Le Conseil de l'UE autorise la France à déroger à la directive TVA afin de mettre en œuvre la généralisation la facturation électronique à compter de 2024 (Cons. UE, déc. exécution (UE) 2022/133, 25 janvier 2022 : JOUE 31 janvier 2022, n° L 20).

La loi de finances rectificative pour 2022 (L. n° 2022-1157 du 16 août 2022, art. 26) prévoit que tous les assujettis sont tenus à une obligation de réception des factures électroniques à compter du 1er juillet 2024. L'obligation d'émission de factures électroniques s'applique : le 1er juillet 2024 pour les grandes entreprises et les groupes TVA ; le 1er janvier 2025 pour les entreprises de taille intermédiaire ; le 1er janvier 2026 pour les PME et les microentreprises.

La loi de finances pour 2024 (L. n° 2023-1322 du 29 décembre 2023, art. 91) modifie le calendrier, tant en ce qui concerne l'obligation de réception que d'émission.

- L'obligation de **réception** de factures électroniques s'appliquera à tous les assujettis, à compter du **1er septembre 2026,** quelle que soit la taille de l'entreprise.
- L'obligation **d'émission** de factures électroniques (« e-invocing ») et l'obligation de transmission des données complémentaires (« **e-reporting** ») s'appliqueront :
  - le 1er septembre 2026 pour les grandes entreprises, les groupes TVA (assujettis uniques), ainsi que les entreprises de taille intermédiaire ;
  - le 1er septembre 2027 pour les PME et les microentreprises.

Les entreprises assujetties devront recourir aux services d'une plateforme agréée pour transmettre et recevoir leurs factures électroniques et pour adresser des données de transactions et de paiement à l'administration. La DGFiP a publié en 2026 une liste des 101 premières plateformes agréées dans le cadre de la réforme de la facturation électronique (Mefsien, communiqué n°268, 16 janv. 2026). L'Etat ayant renoncé au développement du portail public de facturation (PPF) en tant que plateforme de facturation (LF 2026). En juillet 2026, il y avait 130 plateformes répartoriées par la DGFiP. La facturation électronique est prête à fonctionner ; le cadre règlementaire est désormais parachevé (Décret n° 2026-677 du 27 juillet 2026 et Arrêté CPPE2610309A du 27 juillet 2026 également).

Doctrine : « Facturation électronique : enjeux fiscaux et déontologiques pour l'avocat », Actes du colloque organisé le 17 avril 2024 à l'université Lumière Lyon 2. Dossier par Aurélien Rocher, in *Dr. Fisc.* 2024, n° 35, Etudes 317 à 320.

UNJF - Tous droits réservés

Section 2 : La déclaration et le paiement de la TVA

Les entreprises jouent le rôle de collecteur de l'impôt pour le compte de l'Etat puisqu'elles doivent reverser la TVA qu'elles ont facturé à leurs clients sous déduction de la taxe qu'elles ont elles-mêmes payé.

Les calculs sont détaillés sur la **déclaration** de TVA qui doit être déposée périodiquement par l'entreprise (§1).

Elle sera accompagnée du **paiement** du montant de la TVA nette payée par l'entreprise (§2).

§1 : La déclaration de TVA

Sa périodicité et son contenu varient selon la taille de l'entreprise.
Il faut distinguer selon que le redevable relève du régime des *« micro-entreprises* » (régime d'exonération ou *"franchise en base"*), du régime du « *réel simplifié* » ou du *« réel normal*».

L'application de l'un de ces régimes d'imposition (régime du réel normal ou simplifié, régime "micro") dépend du montant de chiffre d'affaires réalisé l'année civile précédant l'exercice comptable (CIBS, art. L. 162-4).
L'actualisation des seuils a lieu tous les trois ans (LF Rec. 2013). La première révision triennale a pris effet le 1er janvier 2017 (LF 2017), la 2ème le 1er janvier 2020 (LF 2020) et la troisième le 1er janvier 2023 (LF 2023).

A - Le régime des micro-entreprises (franchise en base)

Il ne concerne que les entreprises dont le montant **des recettes de l'année précédente** n'excède pas **91 900 euros H.T./an** (entreprises de ventes), ou **36 800 euros H.T./an** (prestataires de services) **(seuils 2023 et 2024)**.

Quel que soit le seuil applicable à l'entreprise en cause, ce régime se caractérise par l'exonération pure et simple de TVA (on parle de **« *franchise en base* »**).

L'entreprise devra mentionner sur ses factures : *« TVA non applicable article 293 B du CGI* ».

> ***Remarque***
> Au cas de franchissement de seuils susvisés, la franchise en base reste applicable l'année en cours et l'année suivant celle du franchissement à condition que le chiffre d'affaires de cette année n'excède pas **101 000 euros ou 39 100 euros (seuil 2023 à 2024).**
>
> Si ces dernières limites viennent à être dépassées, l'entrepreneur perd le bénéfice de la franchise en base à compter du premier jour du mois au cours duquel intervient le dépassement.

Les entreprises qui souhaitent être assujetties à la TVA devront opter expressément.

> ***Remarque***
> **Les entreprises nouvelles relèvent de plein droit de la franchise en base tant que leur chiffre d'affaires n'a pas atteint les limites de la franchise (mais elles peuvent opter pour la TVA dès le début de leur activité).**

UNJF - Tous droits réservés

La loi a découplé le régime « micro-BIC » et celui du « micro-TVA » (LF 2018, art. 22) ; un "micro-entrepreneur" peut opter pour la TVA (régime réel d'imposition) et rester dans le régime des micro-entreprises pour la détermination de son bénéfice.

A compter du 1er janvier 2025, le régime de la franchise en base TVA est aménagé sur 3 points afin de se conformer à la directive UE/2020/285 du 18 février 2020 relative à l'harmonisation des règles TVA des petites entreprises au sein de l'UE (LF 2024, art. 82 ; D. 21/12/2024).

1. Les entreprises établies sur le territoire de l'Union européenne pourront bénéficier de la franchise en base TVA dans les autres pays membres à condition de ne pas dépasser un plafond de chiffre d'affaires fixé au niveau de l'UE à 100 000 €.
2. Les plafonds de la franchise en base sont modifiés afin de correspondre aux nouveaux seuils uniformément retenus sur le territoire de l'UE (V. tableau) ;
3. Lorsque la limite ordinaire est dépassée au titre d'une année sans que la limite majorée le soit, la franchise en base ne peut plus s'appliquer l'année suivante.

> ***Remarque***
> - Ventes de marchandises, prestations d'hébergement :
>
> • Limite ordinaire(1) : 85 000 € (au-lieu de 91 900 €)
>
> • Limite majorée(2) : 93 500 € (3) (au-lieu de 101 000 €)
>
> - Autres prestations de services :
>
> • Limite ordinaire(1) : 37 500 € (au-lieu de 36 800 €)
>
> • Limite majorée(2) : 41 250 €(3) (au-lieu de 39 100 €)
>
> - Avocats, auteurs, artistes-interprètes :
>
> • Limite ordinaire(1) : 50 000 € (au-lieu de 47 700 €)
>
> • Limite majorée(2) : 55 000 €(3) (au-lieu de 56 800 €)
>
> (1)Chiffre d'affaires national de l'année civile précédente à ne pas dépasser.
>
> (2)Chiffre d'affaires national de l'année en cours au-delà duquel la franchise TVA cesse immédiatement de s'appliquer.
>
> (3)Limite ordinaire majorée de 10 % (article 288 bis de la directive du 18 février 2020, préc.).

La loi de finances pour 2025 modifie une fois de plus les règles applicables à la franchise en base, à compter du 1er mars 2025 en principe (L. n° 2025-127 du 14 février 2025, de finances pour 2025, art. 32) : les plafonds spécifiques à certaines professions sont supprimés et **un plafond de 25 000 € est généralisée à l'ensemble des activités** (ventes de marchandises ou prestations de services). Un assujetti doit donc réaliser un chiffre d'affaires inférieur à 25 000 € au titre de l'année civile N-1, s'il veut en bénéficier en N. Si le chiffre d'affaires de N vient à excéder 25 000 €, mais sans excéder 27 500 €, la franchise est perdue en N+1. Mais si le chiffre d'affaires vient à excèder 27 500 €, la franchise est immédiatement perdue. **A noter :** devant l'émoi suscité par la mesure, le ministre de l'Economie à suspendu son application jusqu'au 1er juin 2025 (comm. 28 février 2025), et la Commission des finances du Sénat a plaidé pour l'abandon pur et simple de la réforme (Sénat, actualités, 9 avr. 2025). Après avoir été de nouveau décalée à la fin de l'année 2025 (Communiqué n° 434 du 30 avril 2025 ; BOI-RES-TVA-000198, 28 mai 2025), **la mesure a été abandonnée (Loi n° 2025-1044 du 3 novembre 2025 ;** V. N. Habibou et J. Michel, « Face aux contestations des professionnels, le régime de franchise de TVA est restauré ! À propos de la loi n° 2025-1044 du 3 novembre 2025 », *Dr. Fisc.* 2025, n° 47, act. 489).

B - Le régime du réel simplifié

Il s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires **de l'année précédente** est compris entre **91 900 euros H.T. et 840 000 euros H.T.** (entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir un logement), ou entre **36 800 euros H.T. et 254 000 euros H.T.**(autres entreprises de prestation de services) **(seuils 2023 à 2025).**

UNJF - Tous droits réservés

> ***Remarque***
> **Pour l'année 2026, les limites d'application sont portés de 840 000 € à 945 000 € et de 254 000 € à 286 000 € (Arrêté CPPE2600972A du 27 janvier 2026).**

Le régime réel simplifié s'applique également aux « *micro-entreprises* » qui ont opté (l'option dure deux ans).

Au cas de franchissement des seuils susvisés de **840 000 €** ou de **254 000 €** au titre d'une année, l'entreprise reste soumise au régime simplifié au titre de la première année suivant celle du franchissement, à condition que le chiffre d'affaires de cette année là n'excède pas **925 000 € ou 287 000€ (seuils 2023 à 2025).** A défaut, l'entreprise est immédiatement soumise au régime du réel normal d'imposition et doit déposer une déclaration récapitulative pour l'année entière.

> ***Remarque***
> **Pour 2026, les limites majorées sont portées à 1 040 000 € et 323 000 €** (A. 26 janv. 2026, préc.).

Le régime du réel simplifié a été modifié à compter du 1er janvier 2015 (L. 29 décembre 2013 ; D. 29 décembre 2014) :

- Si le montant de TVA exigible au titre de l'année précédente dépasse 15 000 €, ces entreprises relèvent du régime réel normal d'imposition ; elles doivent donc faire une déclaration mensuelle de TVA (cela ne remettra pas en cause l'application du régime simplifié BIC ; v. leçon 5).
- Si le montant de TVA ***n'excède pas 15 000 €,*** les entreprises paieront la TVA au moyen ***d'acomptes semestriels,*** dans les conditions précisées ci-après :

Calcul et paiement des acomptes	L'entreprise doit déposer une déclaration annuelle de TVA, au plus tard le **2ème jour ouvré suivant le 1er mai,** laquelle détermine à la fois la taxe due au titre de la période écoulée et le montant des acomptes à valoir sur la TVA due au titre de l'exercice en cours (CGI, art. 287-3). La régularisation interviendra lors de la déclaration annuelle susvisée. Ces acomptes sont à payer en **juillet en en décembre**, à hauteur de **55 % et 40 %** de la TVA due au titre de l'exercice précédent, avant déduction de la TVA sur immobilisations. Lorsque l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, le contribuable doit obligatoirement déposer une régularisation annuelle intervenant dans les 3 mois de la clôture de l'exercice.
Modulation des acomptes	Les contribuables peuvent **moduler** leurs acomptes de TVA dans les conditions suivantes : • ils peuvent suspendre le paiement du 2ème acompte s'ils estiment que celui déjà versé est égal ou supérieur à la taxe qui sera finalement due par l'entreprise, • ils peuvent diminuer le montant du 2ème acompte si le paiement partiel effectué à ce titre représente le solde de la taxe dont ils s'estiment redevables au titre de l'année,

UNJF - Tous droits réservés

	• lorsqu'ils estiment que la taxe due à raison des opérations réalisées au cours d'un semestre, après imputation de la taxe déductible au titre des immobilisations, est inférieure d'au moins 10 % au montant de l'acompte correspondant, ils peuvent diminuer, à due proportion, le montant de cet acompte.
Dispense des acomptes	Lorsque la TVA due au titre de l'année précédente, avant déduction de la TVA sur immobilisations, est inférieure à **1 000 euros**, le redevable est dispensé du versement des acomptes (CGI, art. 287-3 al. 6). Le paiement de la TVA se fera donc en un seul versement, lors de la déclaration annuelle.

> ***Remarque***
>
> **Le régime simplifié de TVA est supprimé à compter du 1er janvier 2027 (L. n° 2025-127 du 14 février 2025, de finances pour 2025, art. 38).**
>
> A cette date, toutes les entreprises qui ne relèvent pas de la franchise en base releveront du régime réel normal. Ce régime est caractérisé par un régime déclaratif mensuel ou trimestriel (V. infra C).

C - Le régime du réel normal

Les redevables qui relèvent du réel normal sont ceux dont le chiffre d'affaires excède **840 000 euros ou 254 000 euros** (**seuils 2023 à 2025**) - **ou 945 000 euros ou 286 000 euros (seuils 2026) -** ou bien ceux qui relèvent d'un régime inférieur mais qui ont opté (pour deux ans). Ils doivent déposer une déclaration modèle CA3 tous les mois (selon les situations, entre le 15 et le 24 du mois suivant). Toutefois, dans la mesure ou la TVA nette annuelle est inférieure à **4 000 euros**, l'entreprise peut se contenter de faire cette déclaration trimestrielle.

> ***Remarque***
>
> Le seuil de 4 000 € s'apprécie au début de chaque trimestre par rapport au montant total de la taxe exigible les quatre trimestres civils précédents (CE, 17 octobre 2022, n° 458767, « Sté La Lavandière », Dr. Fisc. 2023, n° 10, comm. 121, concl. C. Guibé, note É. Pruvost).

Quelle que soit sa périodicité, il s'agit d'une déclaration complète qui doit contenir tous les éléments nécessaires au calcul exact de la TVA. Eu égard à sa complexité, le redevable peut demander un délai supplémentaire d'un mois. Cette possibilité n'est accordée que sur justification (pour cause de fermeture annuelle) et implique pour l'entreprise l'obligation de verser dans les délais légaux un acompte au moins égal à 80 % de la TVA effectivement due.

UNJF - Tous droits réservés

Remarque

A compter du 1er janvier 2027, le régime du réel normal d'imposition est modifié comme suit afin de tenir compte de la suppression, à cette date, du régime simplifié (L. n° 2025-127 du 14 février 2025, de finances pour 2025, art. 38).

- Toutes les entreprises redevables de la TVA relèveront du régime réel normal.
- Elles devront en principe déposer mensuellement une déclaration de chiffre d'affaires.
- Les entreprises peuvent toutefois déposer trimestriellement leur déclaration de TVA si le chiffre d'affaires « majoré » de l'année civile précédente n'a pas excédé 1M€. Définition du chiffre d'affaires « majoré » à retenir pour l'application du régime trimestriel ou mensuel : il est constitué par le chiffre d'affaires hors TVA relatif aux livraisons de biens et aux prestations de services (au sens de l'article 293 D du CGI), auquel s'ajoute le montant des acquisitions taxables (opérations autoliquidées, importations ...).
- Au cas de dépassement du seuil de 1 M€ en cours d'année, l'entreprise doit faire une déclaration mensuelle dès le mois de dépassement. Toutefois, si le chiffre d'affaires ne dépasse pas 1,1 M€, elle peut continuer à faire une déclaration trimestrielle (elle ne devra faire une déclaration mensuelle qu'à compter du 1er janvier de l'année suivante).
- Au cas de diminution du chiffre d'affaires majoré d'une entreprise soumise au régime mensuel de déclaration sous la limite de 1M€ en cours d'année, cette dernière sera soumise de plein droit au régime déclaratif trimestriel à compter du 1er janvier de l'année suivante. Elle peut toutefois demeurer sous le régime déclaratif mensuel si elle opte expressément pour ce régime dans les conditions précisées ci-après.
- Les redevables qui relèvent du régime déclaratif trimestriel peuvent opter pour la déclaration. L'option prend effet le premier jour du mois du trimestre civil suivant celui au cours duquel elle est exercée (ou au premier jour d'un trimestre civil ultérieur précisé par le déclarant). Elle s'appliquera, jusqu'à sa révocation, pour une période au moins égale à quatre trimestres civils. La révocation prendra effet à compter du premier jour du trimestre civil suivant celui au cours duquel elle a été exprimée (ou au premier jour d'un trimestre civil ultérieur précisé par le déclarant).

§2 : Le paiement de la TVA

Régime de droit commun - La TVA doit être payée par l'entreprise en même temps que le dépôt de la déclaration si elle y est astreinte (CGI, art. 1692).

Elle est normalement payée par chèque bancaire ou postal à l'ordre du trésor public et adressé à la recette des impôts dont dépend le redevable.

Depuis le **1er octobre 2014, les déclarations de TVA, leurs annexes et les demandes de remboursement de crédit de taxe (ainsi que les déclarations de taxes assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaires et leurs annexes) sont souscrites par voie électronique** (CGI, art. 1649 quater B quater, III), y compris les entreprises étrangères (Bofip, BOI-BIC-DECLA-30-40-60).

Depuis le 1er octobre 2014 également, les redevables doivent acquitter leur TVA, ainsi que les taxes assimilées aux taxes sur le chiffre d'affaires, par télérèglement (CGI, art. 1695 quater).

Remarque

La loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude (art. 11) instaure à l'encontre des plateformes en ligne un régime de responsabilité solidaire pour le paiement de la TVA due par les opérateurs qui effectuent, par l'intermédiaire de la plateforme, des livraisons de biens ou des prestations de services taxables en France à destination ou au profit de personnes non assujetties à la TVA ou des importations taxables en France.

La définition des plateformes en ligne solidairement tenues de payer la TVA est désormais alignée sur celle qui s'applique pour leurs obligations d'information et déclaratives (V. CGI, art. 242 bis) ; il n'est donc plus requis un nombre minimum de connexions (LF 2020, art. 182).

UNJF - Tous droits réservés

Doctrine : L. Chetcuti, A.-L. Benoist et E. Malaurie, « Les opérateurs de plateforme sont-ils les nouveaux meilleurs partenaires de l'État ? », *Dr. Fisc.* 2020, n° 49, act. 422.

En savoir plus : Consolidation du paiement de la TVA dans les groupes de sociétés

Par exception à l'article 1692, les groupes de sociétés peuvent, à compter du 1er janvier 2012, centraliser au niveau de la société mère le paiement de la TVA et des taxes assimilées (CGI, art. 1693 ter).

La société mère doit détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % du capital des membres du groupe. Cette participation doit se vérifier tout au long de la période couverte par l'option. Les membres du groupe doivent relever de la direction des grandes entreprises, être soumises au régime réel d'imposition et posséder les mêmes dates d'ouverture et de clôture des exercices.

L'option doit être formulée, auprès de la DGE par la société mère avec l'accord de toutes les filiales. Elle couvre obligatoirement une période initiale de trois exercices ; elle prendra effet à compter du premier jour du premier exercice comptable suivant celui au cours duquel elle aura été exprimée, et elle pourra être dénoncée au-cours du premier mois du 3ème exercice comptable suivant la prise d'effet de l'option (avec effet au 1er jour de cet exercice). La société mère peut modifier en cours d'option le périmètre de la consolidation, avec l'accord de la filiale, mais les effets ne pourront se produire que lors du second exercice de la période initiale de l'option et cela n'aura pas d'incidence sur la durée de cette période.

Chaque mois, les membres du groupe doivent faire une déclaration individuelle de TVA modèle CA3 aux dates habituelles, mais sans l'accompagner du paiement ou d'une demande de remboursement. La société mère déposera ensuite (avant le 24 du mois suivant celui concerné par la déclaration), une déclaration récapitulative accompagnée du paiement de la TVA totale due par le groupe après compensation, ou d'une demande de remboursement globale (elle peut également reporter le crédit de taxe sur la déclaration suivante). En aucun cas, les crédits de taxe constatés par une société du groupe pour des périodes antérieures à l'option ne peuvent être imputés sur la TVA de groupe. Quant aux crédits de taxe constatés pendant la période d'option, ils sont perdus pour leur titulaire et doivent obligatoirement s'imputer sur la TVA de groupe. Enfin, toutes les sociétés du groupe sont tenus solidairement au paiement de la TVA de groupe.

UNJF - Tous droits réservés

Section 3 : L'option pour le régime de groupe TVA

Le régime de la *consolidation de paiement* dans les groupes dont il a été question dans la section précédente ne doit pas être confondu avec le dispositif de « *groupement TVA* » prévu par le droit communautaire (Dir. n° 2006/112/CE, 28 nov. 2006, art. 11) qui permet au groupe d'être considéré comme un assujetti unique (v. S. Dorin et N. Lallemand, « Groupe TVA : un nouvel outil de détaxation des flux pour la France en 2023 ? », *Dr. Fisc.* 2020, n° 41, act. 313). **Ce régime a été institué par la loi de finances pour 2021** (art. 162) et codifié à l'article 256 C nouveau du CGI.

L'Administration a précisé les modalités concrètes de détermination du droit à déduction du groupe TVA (D. n° 2022-1033, 20 juillet 2022, Dr. Fisc. 2022, n° 31, act. 317) et publié ses commentaires (BOFiP, BOI-TVA-AU ; 21 juin 2023).
Doctrine : A. Moraine et R. Zana, « Trois ans d'assujetti unique : bilan contrasté d'une réforme ambitieuse », *Dr. Fisc.* 2026, n° 16, étude 206.

Il s'agit d'un régime optionnel. L'option doit être prise au plus tard le 31 octobre de l'année qui précède celle de son application. Elle couvre obligatoirement une période de 3 années civiles. Pendant cette première période de 3 ans, le groupe ne pourra pas accueillir de nouveaux membres (sauf ceux qui ne remplissaient pas les conditions pour en faire partie lors de sa création), et il n'est pas non plus possible de quitter le groupe volontairement (sauf, obligatoirement, lorsqu'un membre ne remplit plus les conditions pour en faire partie). A l'issue de cette période de 3 ans, tout nouveau membre remplissant les conditions pourra décider de rejoindre le groupe (avec effet au 1er janvier suivant), et il sera aussi possible à tout membre de le quitter volontairement (toujours avec effet au 1er janvier suivant).

L'option n'est possible que sous certaines conditions : « *Les personnes assujetties qui ont en France le siège de leur activité économique ou un établissement stable ou, à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle, à l'exception des établissements stables de ces assujettis qui ne sont pas situés en France, et qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation peuvent demander, pour l'application des dispositions du présent chapitre, à constituer un seul assujetti au sens de l'article 256 A* » (CGI, art. 256 C, I).

La loi défini ensuite les liens financiers, économiques et organisationnels entre les membres nécessaires à la constitution d'un groupe TVA (CGI, art. 256 C, II).

1. Sont considérés comme liés entre eux sur le plan financier les assujettis à la TVA contrôlés en droit, directement ou indirectement, par une même personne, y compris cette dernière. Cette condition est satisfaite lorsqu'un assujetti ou une personne morale non assujettie détient plus de 50 % du capital d'un autre assujetti, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'autres assujettis ou personnes morales non assujetties, ou plus de 50 % des droits de vote d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie dans les mêmes conditions (CGI, art. 256 C, II, 1).
2. Sont considérés comme liés entre eux sur le plan économique les assujettis exerçant : Soit une activité principale de même nature, soit des activités interdépendantes, complémentaires ou poursuivant un objectif économique commun, soit une activité réalisée en totalité ou en partie au bénéfice des autres membres (CGI, art. 256 C, II, 2).
3. Sont considérés comme liés entre eux sur le plan de l'organisation les assujettis qui sont en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous une direction commune, ou qui organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation (CGI, art. 256 C, II, 3).

Seuls les assujettis qui remplissent cumulativement les 3 conditions susvisées peuvent faire partie d'un groupe TVA et un assujetti ne peut être membre que d'un seul groupe.

UNJF - Tous droits réservés

> ***Remarque***
> Pour autant, toutes les personnes susceptibles de faire partie du groupe TVA n'en sont pas obligatoirement membres et il peut être créé plusieurs groupes TVA, alors qu'un seul aurait été possible.

L'option pour le groupe TVA sera formulée par le membre qui aura été désigné représentant du groupe, avec l'accord de tous les autres membres. C'est sur lui que reposeront les obligations déclaratives et de paiement de la TVA (selon les modalités prévues pour les redevables soumis au régime réel normal d'imposition), et qui aura droit au remboursement de crédits de TVA, au nom de l'assujetti unique. C'est encore lui qui dénoncera l'option (après la période de 3 ans, V. supra), avec l'accord de tous les autres membres (la dénonciation prenant effet à compter du 1er jour du 2ème mois qui suit celui au cours duquel elle est survenue). Le demandeur doit justifier d'un pouvoir pour agir au nom du groupe ; sur l'irrecevabilité de la demande de remboursement formulée par le membre d'un groupement TVA dépourvu de qualité pour agir au nom du groupe, V. CE, 7 décembre 2015, n° 371406, *« Sté Last Minute Network Ltd », Dr. Fisc.* 2016, n° 10, comm. 210, concl. N. Escaut, note S. Bradburn).

> ***Remarque***
> Le représentant doit télétransmettre chaque année, au plus tard le 10 janvier, la liste des membres du groupe appréciée au 1er janvier de la même année (CGI, art. 256 C, III-5). Une procédure de contrôle spécifique est prévue pour lui (LF 2026 ; LPF, art. L. 47 AB nouv.).

Dans la mesure où le groupe à la qualité d'assujetti unique, il aura un numéro individuel d'identification à la TVA, c'est lui qui est considéré comme vendeur ou prestataire, et c'est à son niveau que sera calculée la TVA exigible et la TVA déductible. C'est le représentant du groupe qui souscrira les déclarations de TVA du groupe et qui en sera redevable (mais tous les membres du groupe sont tenus solidairement au paiement de la TVA). Par contre, et c'est un effet majeur du nouveau régime, toutes les opérations de livraison de biens ou de prestations de services entre les membres du groupes sont considérées comme des opérations "internes" non soumises à la taxe. A l'inverse, toutes les opérations menées par un membre du groupe avec un non membre sont des opérations "externes" soumises à la taxe, même s'il s'agit d'opérations entre un siège et sa succursale.

> ***En savoir plus : Incidences du groupe TVA en matière de taxe sur les salaires***
> La règle de l'assujetti unique n'est pas sans effet en matière de taxe sur les salaires. Rappelons en effet, que cette dernière est due par les entreprises qui ne sont pas assujetties à la TVA sur au moins 90% de leur chiffre d'affaires (V. Leçon 2). A cet égard, la neutralisation des opérations internes peut avoir des incidences négatives en matière de taxe sur les salaires pour les entreprises qui n'en auraient pas été les débitrices si elles n'avaient pas été membres du groupe TVA (du moins, la position de l'Administration est-elle en ce sens).
>
> Aussi, le projet de loi de financement de la sécurité sociale pour 2024 avait prévu une exonération de taxe sur les salaires dans le cas de la constitution d'un assujetti unique par des entreprises qui, prises isolément, n'y seraient pas soumises (A. Benoit et L. Medjebar, « Exonération de taxe sur les salaires : nouvelles perspectives pour le groupe TVA », *Dr. Fisc.* 2023, n° 48, act. 419), mais la disposition a été perçue par le Conseil contitutionnel comme un cavalier social et a été invalidée (Cons. const., 21 déc. 2023, n° 2023-860 DC).
>
> La loi de finances pour 2025 institue une exonération de taxe sur les salaires spécifique aux assujettis uniques à la TVA (L. n° 2025-127, du 14 février 2025 art. 36 ; CGI, art. 231 A mod.). Désormais, les rémunérations versées par l'employeur membre d'un assujetti unique sont exonérées de taxe sur les salaires lorsque deux conditions sont remplies : 1/ l'employeur membre de l'assujetti unique ne serait pas assujetti à la taxe sur les salaires s'il n'était pas membre de cet assujetti unique (cette condition s'apprécie au niveau du membre de l'assujetti unique), 2/ au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations (N - 1), le chiffre d'affaires des opérations réalisées par cet assujetti unique qui ouvrent droit à déduction de la TVA (opérations réalisées avec des tiers) est au moins égal à 90 % du montant total de son chiffre d'affaires imposable à la TVA (cette condition s'apprécie au niveau de l'asujetti unique).

Les membres du groupe sont traités, comme des secteurs distincts d'activité de l'assujetti unique puisqu'ils perdent leur qualité d'assujettis. Il en résulte une simplification dans le calcul du coefficient de

UNJF - Tous droits réservés

taxation dont on sait qu'il commande le droit à déduction ; qu'il s'agisse du coefficient de taxation propre à l'entité considérée pour les dépenses qui lui sont personnelles, ou du coefficient de taxation forfaitaire de l'assujetti unique pour les dépenses communes, sachant que pour le calcul dudit coefficient on ne doit retenir que les opérations avec les tiers.

Les membres d'un assujetti unique peuvent être contrôlés dans les conditions de droit commun comme s'ils n'étaient pas membres, sauf pour les livraisons et prestations à un autre membre de cet assujetti unique (LPF, art. L. 16 F).

> ***Remarque***
> Par exception aux règles de droit commun fixant l'interdiction de procéder à une nouvelle vérification de comptabilité d'un contribuable au regard des mêmes impôts et pour la même période, les textes autorisent l'administration fiscale à procéder, si besoin, à plusieurs vérifications ou examens de la comptabilité du représentant de l'assujetti unique ou des membres du groupe TVA pour une même période d'imposition (LPF, art. L. 51, 5° bis).

UNJF - Tous droits réservés