

TVA : tout ce qui change en 2021

19/01/2021

TVA %

Actus Agricoles

La loi de finances pour 2021, définitivement adoptée le 29 décembre 2020, apporte des précisions en matière de TVA sur les opérations complexes uniques ou encore les chevaux. En voici l'essentiel.

1 - Taux de TVA sur les opérations complexes uniques

- Opérations complexes uniques

L'offre composite vise la situation dans laquelle un fournisseur ou un prestataire propose plusieurs produits et/ou services en même temps, pour un prix unique.

Ces offres, dénommées « opérations complexes uniques » ou « opérations complexes », soulèvent des interrogations en matière de TVA, notamment quant aux taux applicables aux différents biens et/ou de services qui les composent.

Les dispositions de l'article 268 bis du CGI, qui prévoyaient une ventilation des taux de TVA applicables aux opérations conjointes passibles de taux différents, sont supprimées.

Il en résulte qu'en principe, chaque opération imposable à la TVA doit être considérée comme étant distincte et indépendante, et doit être soumise à son régime propre de TVA déterminé en fonction de son élément principal ou de ses éléments autres qu'accessoires.

Toutefois, les livraisons de biens et/ou prestations de services qui apparaissent si étroitement liés les unes aux autres, qu'elles forment, objectivement, aux yeux du consommateur envisagé comme un consommateur moyen, une offre unique, doivent se voir appliquer :

- en présence d'une opération principale et d'opérations accessoires : le taux de TVA applicable à l'opération principale ;
- en présence d'opérations d'importance équivalente (pas d'opération principale et accessoires) : le taux de TVA le plus élevé parmi ceux applicables aux livraisons et/ou prestations composant l'offre proposée.

Par dérogation, en présence d'une livraison et/ ou d'une prestation relevant du taux particulier de 2,1 % parmi celles proposées (par exemple sur la vente d'animaux de boucherie et de charcuterie), elle sera la seule à être taxée au taux de 2,1 %, et ce même si cette livraison de biens apparaît comme l'opération principale (nouvel art. 278-0 A du CGI).

Ces dispositions, dont la portée suscite de très nombreuses interrogations, devront être précisées par la doctrine administrative.

Ainsi et s'agissant des prestations de services équestres, cette refonte des textes interroge sur la possibilité pour les professionnels du secteur, de pouvoir continuer à facturer distinctement des autres opérations (prise en pension, enseignement de l'équitation, débouillage, dressage, préparation à la compétition), l'accès aux installations sportives au taux réduit de 5,5 %.

Si la doctrine publiée sur le site impots.gouv.fr le permet toujours, cette dernière est antérieure à la loi de finances pour 2021. Des précisions de l'administration fiscale sur ce point, sont ainsi particulièrement attendues.

S'agissant par ailleurs des services de télévision et de télécommunication ou des services fournis par voie électronique, la méthode de détermination de la base imposable à la TVA en présence d'un prix forfaitaire unique, est la règle d'assiette dite du « supplément de prix », qui a repris les principes définis en matière d'offres composites comprenant des livres numériques, de la presse en ligne, des services de télévision ou des abonnements de cinéma.

- Travail à façon

Les prestations de travail à façon sont actuellement soumises au taux de TVA applicable aux produits obtenus, conformément aux articles 278-0 bis A, 278 bis, 278 quater et 281 octies du CGI.

Le nouvel article 278-0 B, II du CGI réserve désormais l'application de cette règle aux seuls travaux à façon portant sur des biens d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture ou de l'aviculture destinés à être utilisés dans la production agricole, dans la préparation de denrées alimentaires ou à la consommation en l'état par l'homme.

Les prestations de façons portant sur des biens autres que sur des biens d'origine agricole (par exemple, façons portant sur les livres) sont donc désormais, en l'absence de dispositions spécifiques, soumises au taux normal de TVA.

La position de l'administration fiscale sur les taux de TVA désormais applicables aux travaux à façon sera particulièrement intéressante.

Entrée en vigueur : en l'absence de disposition spécifique d'entrée en vigueur, ces nouvelles règles s'appliquent aux biens livrés, ainsi qu'aux prestations et travaux à façon achevés à compter du 1er janvier 2021.

2 - Taux de TVA sur les ventes de poulains

La doctrine administrative actuellement publiée précise que « les cessions de poulains qui ne sont normalement pas destinés à la boucherie ou à la charcuterie ou à être utilisés dans la production agricole, sont soumises au taux normal de la TVA » (voir BOI-TVA-SECT-80-10-30-50, n° 90, 31 janvier 2014).

La loi de finances pour 2021 modifie l'article 278 bis du CGI en intégrant les poulains vivants dans les produits agricoles sur lesquels peut être appliqué le taux intermédiaire de TVA.

Cet aménagement vise à permettre l'application du taux intermédiaire de 10 % aux ventes de chevaux pendant leur phase d'élevage, au cours de laquelle leur destination n'est pas encore déterminée.

Entrée en vigueur : en l'absence de disposition spécifique, cette disposition s'applique aux poulains vendus, dont la livraison est intervenue à compter du 1er janvier 2021.

3 - TVA et gains de course hippiques

Afin de se mettre en conformité avec la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne, la loi de finances pour 2021 supprime la taxation à la TVA des sommes attribuées par les sociétés de course au titre des gains de course, en abrogeant le 4° du III de l'article 257 et le III de l'article 289 du CGI.

Cette suppression repose sur la nature aléatoire des gains de course, qui dépend du classement du cheval à l'arrivée de la course (rappelons que la mise à disposition d'un cheval donnant lieu au versement automatique d'un cachet de participation ne constitue pas un gain de course et demeure soumis à la TVA s'il est facturé par un assujetti redevable de la taxe).

Les conséquences de cette suppression devraient être importantes pour les éleveurs, les entraîneurs publics et pour les propriétaires (non éleveurs et non entraîneurs) de chevaux participants à des courses hippiques assujettis et redevables de la TVA : leur coefficient général de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée devrait en effet être automatiquement diminué à proportion du montant des gains de course perçus, sauf à mettre en place une sectorisation de leurs activités en matière de TVA.

Cette sortie du champ de la taxe des gains de course devrait en outre entraîner des régularisations globales de TVA.

Le Ministère de l'Économie, des Finances et de la Relance ayant été saisi de la portée de cette suppression par les différentes organisations syndicales du secteur hippique, les commentaires de l'administration fiscale à paraître sur ce sujet sont très attendus.

Entrée en vigueur : en l'absence de disposition spécifique d'entrée en vigueur, cette mesure s'applique aux gains de course attribués à compter du 1er janvier 2021.

4 - Constitution d'un régime de groupe de TVA

Est instauré un régime optionnel et facultatif de groupe en matière de TVA (pendant de l'intégration fiscale en matière d'IS), pour les entités ayant entre elles des liens financiers, économiques et organisationnels, sans distinction selon les secteurs d'activité exercés.

Le nouvel article 256 C du CGI énumère un certain nombre de structures juridiques pour lesquelles l'existence de liens financiers est considérée comme établie, alors même que la condition d'existence de liens financiers tenant à la détention d'une majorité du capital ou des droits de vote, n'est pas remplie.

L'option s'appliquera pendant une durée minimale de 3 ans.

Pendant la durée d'application du régime, le groupe TVA agira comme un seul assujetti redevable par rapport aux tiers.

Ainsi, toutes les livraisons de biens ou prestations de services effectuées par une entité du groupe u profit d'un tiers seront réputées avoir été effectuées par le groupe lui-même (et non par le membre concerné). Réciproquement, les opérations effectuées par une personne extérieure en faveur d'un ou de plusieurs membres du groupe, seront considérées comme réalisées au profit du groupe.

Les entités du groupe de TVA devront désigner parmi elles un représentant, chargé de s'acquitter des formalités et de procéder au paiement de la TVA du groupe, dont chaque membre restera solidairement tenu. Le représentant sera également en charge de l'obtention des remboursements de crédits de TVA.

Toute entité membre du groupe constituera un secteur d'activité distinct dans le groupe de TVA constitué, les facturations entre entités du groupe étant en effet analysées comme des opérations internes sans incidence sur la TVA due. La sectorisation permet de simplifier le suivi des droits à déduction des différentes entités du groupe en fonction des activités exercées par chacune d'elles.

L'instauration de ce régime de groupe TVA s'accompagne par ailleurs de l'adaptation des modalités de contrôle de l'administration fiscale.

Entrée en vigueur : ce dispositif entrera en vigueur à compter du 1er janvier 2023, avec une option à réaliser avant au plus tard le 31 octobre 2022 pour pouvoir l'appliquer dès 2023.

Généralisation de la facturation électronique

Actuellement, toutes les factures émises par les redevables de la TVA peuvent être transmises soit, par voie électronique, soit sur format papier.

La loi de finances pour 2021 autorise le Gouvernement à prendre toute mesure nécessaire à la généralisation du recours à la facturation électronique (« e-invoicing ») et la mise en œuvre d'une obligation de transmission parallèle à l'administration fiscale de certaines données (« e-reporting »).

Le calendrier de mise en œuvre de la facturation électronique sera le suivant :

- obligation de réception des factures électroniques dès 2023 pour l'ensemble des entreprises,
- obligation d'émission des factures sous forme électronique (« e-invoicing ») et de transmission des données sous le même format (« e-reporting »), entre 2023 et 2025 selon la taille des entreprises (2023 pour les grandes entreprises, 2024 pour les entreprises de taille intermédiaire et 2025 pour les TPE).

Gildas Aubril, avocat au cabinet Terrésa, membre d'AGIRAGRI