

L'unité TVA en Belgique

Benoît Vanderstichelen
Partner Deloitte Conseils fiscaux

Fabrice Colla
Collaborateur Deloitte Conseils fiscaux

Le 9 mars 2007, était publié au *Moniteur belge* l'arrêté royal n° 55 relatif au régime des assujettis qui souhaitent opter pour l'unité TVA et ainsi sortir du champ d'application de la TVA toutes les livraisons de biens ou prestations de services intragroupes. Pris en application de l'article 4, § 2, du Code TVA, ce nouveau régime est entré en vigueur en principe depuis le 1^{er} avril 2007.

Le présent article tente de décrire les grands principes de l'unité TVA. À ce jour, nous sommes encore dans l'attente des circulaires définissant de manière précise certaines zones d'ombre qui entourent le mécanisme de l'unité TVA en Belgique.

Notre exposé se base par conséquent sur les informations dont nous disposons à ce jour et les directions et options que semble prendre l'Administration dans ce cadre.

1. Introduction : philosophie du régime de l'unité TVA en Belgique

L'unité TVA n'est pas une nouveauté au sein de l'Union européenne. La possibilité d'intégrer l'unité TVA dans les législations nationales est prévue à l'article 11, alinéa 1^{er}, de la directive 2006/112/CE (anciennement article 4, § 4, alinéa 2, de la sixième directive).

Différents États membres ont déjà adopté ce mécanisme de longue date (Chypre, Danemark, Allemagne, Estonie, Finlande, Hongrie, Irlande, Italie, Pays-Bas, Autriche, Espagne, Royaume-Uni et Suède).

Par ailleurs, un certain nombre de pays, à l'instar de la Belgique, ont récemment entamé la procédure de mise en place de ce mécanisme particulier (France, Lettonie, Luxembourg, Pologne, Roumanie et République tchèque).

L'arrêté royal n° 55 apporte quelques précisions quant à la motivation de l'adoption de ce régime en Belgique. Globalement, cette mesure présente trois objectifs :

- améliorer la compétitivité de la Belgique ;
- maintenir en Belgique des activités à haute intensité de main-d'œuvre actuellement sujettes au risque de délocalisation dans d'autres pays ;
- encourager les investisseurs étrangers à localiser leurs activités en Belgique.

En d'autres termes, l'introduction d'un système d'unité TVA en Belgique s'inscrit dans un contexte économique où les entreprises sont confrontées à une concurrence internationale croissante. L'objectif de cette mesure est d'attirer en Belgique les centres d'excellence et les Shared Service Centers, et de maintenir l'emploi par le biais d'une réduction des charges administratives des sociétés.

Grâce à l'unité TVA, les sociétés devraient pouvoir réaliser des économies d'échelle importantes et se concentrer pleinement sur leurs activités plutôt que sur les obligations déclaratives et administratives liées au régime TVA.

Enfin, on notera que cette mesure n'a d'incidence qu'en matière de TVA. Elle n'aura en effet aucune incidence juridique dans le chef des sociétés qui en font partie ni même d'influence sur d'autres impôts.

2. Notion

L'unité TVA est une fiction légale consistant à considérer comme un seul assujéti des personnes établies en Belgique qui sont indépendantes du point de vue juridique, mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. Ce régime est optionnel et concerne tant les multinationales que les PME. En effet, on peut choisir de constituer une unité TVA à partir de deux assujétis répondant à toutes les conditions décrites ci-après.

Les membres de l'unité TVA

L'arrêté royal précise que seuls les assujétis, identifiés ou non pour les besoins de la TVA, peuvent faire partie d'une unité TVA. Sont donc exclus :

- les *holdings* passifs ; et

- les organismes de droit public n'exerçant aucune activité leur conférant la qualité d'assujéti.

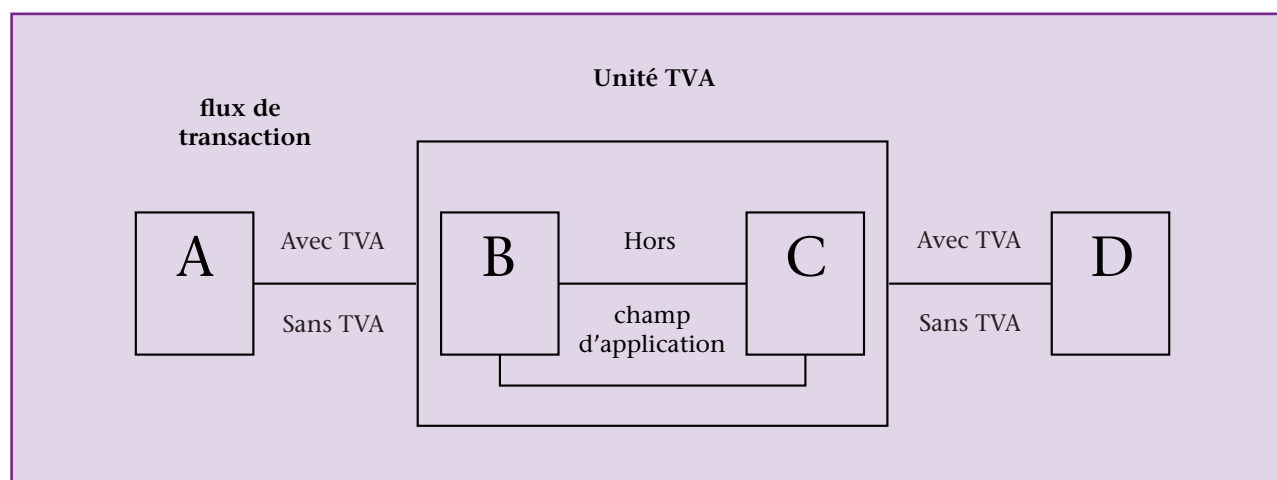
À toutes fins utiles, on rappellera qu'est considérée comme un assujéti au sens de la TVA toute personne (physique ou morale) qui effectue :

- dans l'exercice d'une activité économique,
- à titre principal ou à titre d'appoint,
- d'une manière habituelle et indépendante,
- avec ou sans esprit de lucre

des livraisons de biens ou des prestations de services, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique.

Dès lors que ces conditions sont remplies par une personne physique ou morale, elle est considérée comme un assujéti pour les besoins de la TVA. Ce n'est que dans un second temps que l'on examinera les obligations qui lui incombent au regard des dispositions prévues par le Code TVA et les arrêtés royaux pris en exécution de celui-ci.

Par exemple, un avocat est un assujéti. Il est certes exempté de TVA en Belgique et ses obligations en matière de TVA sont dès lors extrêmement réduites, mais il n'est pas pour autant exclu de la possibilité de créer avec d'autres confrères indépendants une unité TVA englobant un centre de services. La même constellation pourrait être mise en place au sein de groupes d'hôpitaux, d'écoles, de mutualités, ...



Attention ! Ceci ne signifie pas pour autant que la centrale d'achats ou le centre de services pourront déduire la TVA qui leur est portée en compte par leurs fournisseurs. Ce droit à déduction dépendra du régime TVA des ventes et prestations *externes* de l'unité TVA (c'est-à-dire les ventes et prestations vers des acheteurs ou preneurs qui ne font pas partie de l'unité TVA). Voyez sur ce point ce qui est dit *infra* sur le droit à déduction.

Champ d'application territorial

Un champ d'application territorial a été défini pour l'application de l'unité TVA.

Seuls les assujettis établis en Belgique peuvent bénéficier de l'unité TVA. Pourront par conséquent être membres d'une unité TVA les assujettis belges auxquels auront la possibilité de se joindre les établissements belges d'assujettis étrangers.

Sont donc exclus les assujettis étrangers et les établissements étrangers d'assujettis belges.

Association de frais versus unité TVA

L'association de frais est un mécanisme visé par l'article 44, § 2, 1°bis, du Code TVA et décrit par la circulaire n° 3 de 1996.

L'association de frais est une communauté permanente d'intérêts que des personnes physiques ou morales établissent entre elles dans un but de rationalisation et en vue de réduire leurs frais de gestion ou d'exploitation. La caractéristique essentielle est la mise en commun des dépenses supportées par les participants.

Principalement utilisé dans le secteur financier pour éviter de devoir porter en compte une TVA sur les services partagés par les membres du groupement, ce régime est différent du régime de l'unité TVA.

Afin de distinguer ces deux régimes, nous avons synthétisé quelques différences dans le tableau qui suit :

Association de frais	Unité TVA
Membres : limitation à des non-assujettis ou à des assujettis exemptés	Membres : limitation à des assujettis et limitation sur le plan territorial
Pas de déduction de la TVA dans le chef de l'association de frais	Déduction de la TVA dans le chef de l'unité TVA (à condition que les ventes et prestations de services <i>externes</i> permettent la déduction de la TVA)
L'association de frais couvre uniquement les prestations de services ayant trait à l'activité exemptée des membres	L'unité TVA couvre toutes les opérations (livraisons de biens ou prestations de services)
Services refacturés au prix coûtant : l'association de frais ne réalise aucune marge	Services refacturés non limités au prix coûtant
Uniquement des prestations vers les membres	Opérations avec les membres et opérations avec les tiers
Conditions de liens plus larges (les liens économiques suffisent)	Conditions de liens : 3 conditions cumulatives (liens économique, financier et organisationnel)

Au vu de ce tableau comparatif, on comprend rapidement que l'unité TVA a une vocation beaucoup plus large que l'association de frais.

Conditions cumulatives

Trois conditions cumulatives doivent également être remplies pour faire partie d'une unité TVA. Les membres potentiels d'une unité TVA doivent en effet être liés étroitement sur les plans financier, organisationnel et économique.¹

Lien financier

De manière générale, on considérera qu'il y a un lien financier étroit lorsqu'il existe entre les membres un lien de contrôle, qu'il soit direct ou indirect, qu'il soit en droit ou en fait.

Contrôle en droit

Il y aura contrôle en droit en tout cas dans les hypothèses suivantes :

- lorsqu'il résulte de la détention de la majorité des droits de vote attachés à l'ensemble des actions, parts ou droits des associés de la société en cause ;
- lorsqu'un associé a le droit de nommer ou de révoquer la majorité des administrateurs ou des gérants ;
- lorsqu'un associé dispose du pouvoir de contrôle en vertu des statuts de la société ou de conventions conclues avec celle-ci ;
- lorsque, par l'effet de conventions conclues avec d'autres associés de la société, un associé dispose de la majorité des droits de vote attachés à l'ensemble des actions, parts ou droits d'associés de celle-ci.

Contrôle en fait

Cette situation peut se présenter lorsqu'un actionnaire de référence, qui pourrait être minoritaire en termes de déten-

tion de droits de vote, se trouve face à une multitude de petits porteurs non représentés ou qui, tout simplement, ne se présentent pas à l'assemblée générale. Dans une telle situation, cet actionnaire peut détenir une quantité de titres déposés lui donnant, en fait, une majorité des droits de vote liés à ces titres.

Contrôle direct et indirect

La notion de contrôle direct ne nécessite pas de commentaire particulier.

Le contrôle indirect est celui qui est exercé par une société sur une autre par l'intermédiaire d'une troisième société :

X → contrôle sur Y → contrôle sur Z

Dans cet exemple, X contrôle indirectement Z.

Lien organisationnel

Il doit exister entre les membres un lien étroit sur le plan de l'organisation. On prendra comme éléments de référence le fait que ces membres agissent sous une direction commune, qu'ils organisent totalement ou partiellement leurs activités en concertation ou qu'ils sont sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne.

Lien économique

Cette condition est en tout cas remplie si :

- l'activité principale de chacun des membres est de même nature ; ou
- leurs activités se complètent ou s'influencent ; ou
- l'activité d'un des membres est exercée en totalité ou partiellement au profit des autres.

¹ Voyez à ce sujet l'article 1^{er}, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA, *M.B.*, 15 mars 2007.

Obligation de faire partie d'une unité TVA

Certaines personnes morales doivent par ailleurs faire partie de manière obligatoire d'une unité TVA. En effet, dès lors qu'une société membre d'une unité TVA détient une participation *directe* de plus de 50 % dans une autre société, toutes les conditions requises (liens financier, économique et organisationnel) pour former une unité TVA sont présumées remplies.²

Bien entendu, cette présomption ne vaut que dans la mesure où les conditions d'assujettissement du membre et de territorialité sont remplies.

En outre, cette obligation s'applique en cascade. Par conséquent, si la société qui a l'obligation de s'inscrire dans l'unité TVA détient également une participation *directe* de plus de 50 % dans une autre société, cette dernière devra s'inscrire dans l'unité TVA.

Cette présomption est toutefois réfragable. On pourrait notamment justifier l'exclusion d'une filiale par le fait que celle-ci poursuit des activités très différentes de celles du reste du groupe.

3. Avantages et inconvénients

Outre une simplification administrative (une seule déclaration TVA pour tous les membres) et une réduction des risques liés au mauvais libellé et au mauvais traitement TVA des factures intragroupes (puisque les factures intragroupes ne devront plus mentionner de TVA), ce regroupement peut avoir diverses conséquences positives pour les assujettis qui en font le choix.

Coûts directs

L'unité TVA permettra de neutraliser certains coûts inhérents au système TVA. Elle devrait en effet permettre aux assujettis de récupérer les coûts TVA directs liés notamment à des limitations du droit à déduction se répercutant sur les

différents acteurs de la chaîne lors de la refacturation de ces coûts. Voici quelques exemples :

- l'unité TVA permettra ainsi, dans certains groupes d'assujettis (multinationales, PME, ...), de déduire ou de récupérer la TVA sur des immeubles donnés en location au sein du groupe ;
- l'unité TVA permettra, dans des groupes d'assujettis exemptés (assureurs, banquiers, avocats, écoles, médecins, hôpitaux, ...), de centraliser certaines fonctions (comptabilité, informatique, ...) au sein d'une entité membre du groupe, qui facturera ses services (ou biens) sans réclamer la TVA aux autres entités du groupe ;
- l'unité TVA permettra également de neutraliser certains coûts TVA chez les professionnels de l'immobilier ;
- l'unité TVA offrira à certains groupes industriels ou commerciaux la possibilité de compenser les situations TVA (certaines sociétés sont en crédit de TVA constant alors que d'autres sont en constante « dette de TVA ») des membres du groupe et de réaliser un avantage financier substantiel.

Coûts indirects

L'unité TVA permettra également, comme nous l'avons déjà mentionné, de réaliser des économies importantes au niveau des charges financières et administratives qui résultent des obligations TVA des différents assujettis membres de l'unité.

Contrôles centralisés et solidarité des membres

Par ailleurs, il importe de souligner que les contrôles en matière de TVA se feront de manière centralisée, même si chaque société ou membre du groupe conservera son propre numéro de TVA individuel (à mentionner sur ses documents commerciaux, factures, *listings* annuel et trimestriel). L'unité TVA se verra attribuer un nouveau numéro de TVA qu'elle n'utilisera que pour la déclaration TVA et le compte courant TVA ou le compte spécial TVA du groupe.

² Article 1^{er}, § 2, de l'arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA, *ibid.*

L'Administration n'aura plus face à elle qu'un responsable pour les dettes de TVA, à savoir l'unité TVA. À ce titre, on précisera toutefois que le membre ayant adhéré à une unité TVA reste responsable de ses propres dettes de TVA avant son adhésion. Durant l'affiliation, tous les membres de l'unité TVA seront solidairement responsables des dettes de TVA de l'unité (donc des autres membres de l'unité). Cette solidarité vis-à-vis des dettes de TVA, des amendes et des intérêts devrait prochainement être inscrite dans un nouvel article 51^{ter} du Code TVA.

4. Instauration de l'unité TVA

L'instauration d'une unité TVA nécessite l'introduction d'une demande motivée par un des futurs membres, qui agira en tant que représentant de l'unité TVA à constituer. L'arrêté royal détermine de manière précise les règles régissant l'affiliation des membres, la désaffiliation, la cessation et les modifications qui pourraient survenir dans la composition de l'unité TVA.

En vue de mettre en place une unité TVA, les membres potentiels devront désigner un membre représentatif de l'unité TVA, à qui ils donneront procuration en vue de présenter la demande de constitution de l'unité TVA aux autorités compétentes. La demande motivée de constitution d'une unité TVA doit être déposée au bureau de contrôle TVA local dont relève le membre représentatif³, qui marquera son accord ou son désaccord (motivé) sur le projet. L'arrêté royal précise également que l'unité TVA prendra effet un mois après le dépôt de la demande motivée (ce qui correspond au délai de réponse de l'Administration). Toutefois, à la requête des membres, un délai supplémentaire pourrait être accordé en vue de leur permettre d'organiser efficacement la transition.

L'affiliation, la désaffiliation et la cessation d'un nouveau membre suivront la même procédure : procuration donnée au membre représentatif, dépôt d'une demande motivée et accord ou désaccord de l'Administration. On notera toutefois qu'une unité TVA est constituée pour un terme d'au minimum trois ans, ce qui limite les possibilités de cessation ou de retrait de l'unité.

Enfin, l'affiliation, la désaffiliation et la cessation auront des conséquences au niveau patrimonial pour les assujettis. L'unité TVA se substitue au nouveau membre en cas d'affiliation. En cas de désaffiliation ou de cessation, les membres reprendront leur activité et se substitueront à l'unité TVA pour la part qui se rapporte à leur patrimoine.

5. Régime fiscal de l'unité TVA

Comme nous l'avons déjà mentionné, les membres d'une unité TVA constituent un seul assujetti pour l'application du Code TVA. L'unité TVA est donc un assujetti unique, tant en ce qui concerne les biens et les services obtenus de tiers qu'en ce qui concerne les opérations effectuées vis-à-vis de ceux-ci.

Concrètement :

- les livraisons de biens et les prestations de services réalisées entre les membres d'une unité TVA (ci-après, dénommées « Opérations internes ») n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA ;
- les livraisons de biens et les prestations de services par des tiers à chaque membre sont faites, pour l'application de la TVA, à l'unité TVA ;
- les importations et les acquisitions intracommunautaires de biens opérées par chaque membre sont réalisées par l'unité TVA ;
- les livraisons de biens et les prestations de services faites par chaque membre à des tiers sont réalisées par l'unité TVA.

Ces conséquences s'appliquent à toutes les livraisons de biens et à toutes les prestations de services, sans exception.

Si le principe décrit ci-dessus est évident, il n'en reste pas moins que, tant dans les opérations externes (opérations réalisées par l'unité TVA vis-à-vis des tiers) que dans les opérations internes (opérations entre membres de l'unité TVA), des questions restent ouvertes et nécessiteront un examen attentif.

Nous abordons ci-après quelques particularités qui devront être commentées par l'Administration.

³ Article 2, § 2, de l'arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA, *ibid.*

6. Opérations externes

Lorsque le régime applicable à certaines livraisons de biens ou certaines prestations de services faites par un membre ou rendues à un membre dépend de la qualité ou de la situation fiscale du fournisseur (ou prestataire) ou de l'acquéreur (ou preneur), cette qualité ou cette situation fiscale devrait s'apprécier dans le chef de l'unité TVA.

a) Prestations de travaux immobiliers rendues à un membre de l'unité TVA

L'article 20 de l'arrêté royal n° 1 prévoit qu'un mécanisme de report de perception est applicable dans l'hypothèse où un entrepreneur identifié à la TVA en Belgique effectue des prestations de nature immobilière au sens du Code TVA : le maître d'ouvrage, s'il est un assujetti identifié à la TVA en Belgique et tenu au dépôt de déclaration périodique à la TVA.

Dans l'hypothèse où l'un des membres de l'unité TVA, bien que ne disposant pas d'un droit à déduction en raison de ses activités et n'étant par conséquent pas soumis au dépôt de déclarations périodiques à la TVA, fait appel à un prestataire de services en matière de travaux immobiliers, le mécanisme de report de perception devrait en principe être applicable dans la mesure où l'unité TVA sera soumise au dépôt de déclarations périodiques en raison des activités réalisées par un ou plusieurs autres membres de l'unité TVA.

b) Exemptions visées par l'article 44 du Code TVA

Deux situations mériteraient à notre sens un examen attentif :

- l'application de l'exemption dans le chef de l'unité TVA englobant des associations sans but lucratif ;
- l'application du régime particulier prévu pour les assujettis exonérés qui réalisent en Belgique des acquisitions intracommunautaires.

1) Associations sans but lucratif exemptées

L'article 44 du Code TVA prévoit différentes exemptions n'ouvrant pas droit à déduction, telles que les activités des avocats, notaires, médecins, établissements hospitaliers,

écoles, maisons de repos, ainsi que toute une série d'exemptions dans les domaines sportifs et culturels.

En particulier, certaines exemptions sont conditionnées par le fait que la société est une association sans but de lucre. Afin de bénéficier de cette exemption au niveau de l'unité TVA dont cet assujetti ferait partie, il serait, à notre avis, nécessaire que les conditions d'exemption soient remplies dans le chef de tous les membres de l'unité TVA. Ceci sera en principe confirmé par l'Administration.

2) Opérations intracommunautaires réalisées par les assujettis exemptés par l'article 44

Le Code TVA prévoit que les assujettis exemptés qui ne dépassent pas le seuil de 11 200 euros d'acquisitions intracommunautaires ne sont pas tenus de soumettre à la taxe leurs acquisitions intracommunautaires de biens.

Cette disposition devrait devenir d'office caduque dans l'hypothèse où cet assujetti entre dans une unité TVA tenue au dépôt de déclarations périodiques (exemple : une société de location immobilière exemptée intègre une unité TVA regroupant des assujettis ordinaires). Les acquisitions intracommunautaires réalisées par ce membre devraient d'office être reportées dans la déclaration périodique de l'unité TVA.

7. Opérations internes

Si les opérations réalisées vis-à-vis de tiers ne doivent pas en soi poser de problèmes dans la mesure où le traitement TVA applicable sera déterminé sans égard (en principe) aux différents membres qui composent l'unité TVA, les opérations réalisées entre les membres de l'unité TVA posent plus de questions.

Le principe même de l'unité TVA veut que toutes les livraisons de biens et prestations de services entre les membres de l'unité TVA soient soustraites du champ d'application de la TVA. Ceci étant dit, les opérations entre membres ne devraient toutefois pas rester sans conséquence sur le plan de la TVA.

Nous vous proposons d'examiner ci-après deux cas particuliers que sont les prélèvements et les transferts entre membres.

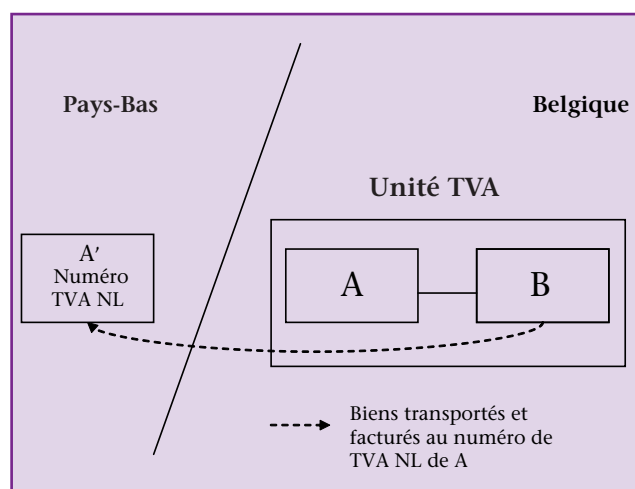
a) Prélèvements

L'article 12, § 1^{er}, 3^o, du Code TVA prévoit l'assimilation à une livraison à titre onéreux de « l'utilisation par un assujetti, comme bien d'investissement, d'un bien qu'il a construit, fait construire, fabriqué, fait fabriquer, acquis ou importé autrement que comme bien d'investissement, lorsque ce bien ou les éléments qui le composent ont ouvert droit à la déduction complète ou partielle de la taxe. »

Au sein d'une unité TVA, on pourrait imaginer un scénario dans lequel un des membres de l'unité détient un stock de biens destinés à la revente (exemple : ordinateurs) et décide de les vendre à un membre de l'unité TVA, qui va les utiliser dans le cadre de son activité comme moyen d'exploitation.

Ce type d'opération devrait avoir pour conséquence, selon les informations dont nous disposons à ce jour, que les biens en question seront considérés comme des biens d'investissement dans le chef de l'unité TVA. Dès lors, outre la facture de vente (sans TVA puisqu'il s'agit d'une vente intragroupe au sein de l'unité TVA en Belgique), un document constatant l'utilisation comme bien d'investissement devrait être émis par l'unité TVA.

b) Transferts entre membres



Lorsqu'au sein d'une unité TVA, des biens sont livrés entre membres et que ces biens font l'objet d'un transport vers un autre État membre, l'opération devrait être analysée comme un transfert assimilé à une livraison intracommunautaire. Bien entendu, ce transfert implique, dans le chef du membre qui reçoit les marchandises (A), une identification à la TVA dans l'État membre de destination des marchandises afin d'y réaliser une affectation assimilée à une acquisition intracommunautaire (A'). Une facture *pro forma* devrait par conséquent être établie en vue de justifier cette opération.

Cette disposition s'appliquerait *mutatis mutandis* dans l'hypothèse où les biens sont envoyés depuis un autre État membre dans lequel un membre de l'unité TVA est identifié à la TVA vers l'unité TVA en Belgique.

8. Droit à déduction

L'unité TVA se substituant aux membres qui la composent, c'est l'unité TVA qui opérera la déduction de la taxe supportée sur les biens et les services qui lui sont fournis.

9. Droit à déduction totale

Si les opérations externes (c'est-à-dire les ventes et prestations de services vers des acheteurs ou preneurs qui ne font pas partie de l'unité TVA) consistent exclusivement en livraisons de biens ou prestations de services ouvrant droit à déduction, l'unité TVA doit être considérée comme un assujetti avec droit à déduction totale.

Il n'est pas nécessaire à ce titre d'examiner les opérations internes (c'est-à-dire les opérations réalisées entre les membres de l'unité TVA).

10. Droit à déduction partielle

Lorsqu'en revanche, les opérations externes des membres de l'unité TVA consistent à la fois en opérations ouvrant droit à déduction et en opérations exemptées, l'unité TVA, appréciée dans sa globalité, est un assujetti avec droit à déduction partielle.

Dans ce cas, deux régimes de déduction sont possibles : le régime du prorata général et le régime de l'affectation réelle.

a) Prorata général et affectation réelle : principes généraux

Le prorata général est applicable aux assujettis qui exercent tantôt des activités soumises à TVA et ouvrant droit à déduction, tantôt des activités exemptées n'ouvrant pas droit à déduction. En vertu des articles 46 à 48 du Code TVA, l'assujetti est tenu de déterminer un prorata général de déduction, consistant en une fraction portant au numérateur le montant des opérations ouvrant droit à déduction et au dénominateur le montant total des opérations réalisées par l'assujetti. Ce régime est applicable par principe aux assujettis.

Toutefois, sur autorisation de l'Administration, l'assujetti peut demander l'application du mécanisme de l'affectation réelle. Ce régime permet aux assujettis, lorsque la destination des biens est connue lors de leur achat (c'est-à-dire que l'assujetti peut prouver que les biens vont être utilisés dans le cadre d'opérations taxables ouvrant droit à déduction ou dans le cadre d'opérations exemptées n'ouvrant pas droit à déduction), de procéder à la déduction ou non de la TVA sur cette base. Si à côté de cette affectation réelle des achats, pour quelques biens et services, l'assujetti n'est pas en mesure de les attribuer à une activité en particulier, on appliquera un prorata spécial de déduction : les biens seront affectés à l'une ou l'autre activité sur base d'une clé de répartition objective et soumise à l'appréciation de l'Administration.

Enfin, l'Administration peut imposer à un assujetti l'utilisation du mécanisme de l'affectation réelle lorsque l'application du prorata général de déduction conduit à des inégalités (par exemple, lorsque l'application du prorata général aboutit à un droit à déduction significativement plus important que celui applicable en cas d'utilisation de l'affectation réelle).

b) Prorata général de l'unité TVA

Le prorata général est déterminé par une fraction comportant au numérateur le montant total (par année civile) des opérations *externes* effectuées par les membres de l'unité TVA et permettant la déduction, et au dénominateur le montant total (par année civile) des opérations figurant au numérateur et des opérations *externes* pour lesquelles il n'existe pas de droit à déduction.

Exemple

A est une société spécialisée dans la vente d'appareils électriques de chauffage. Elle vend exclusivement à des tiers à l'unité TVA et réalise un chiffre d'affaires qui s'élève à 100 millions d'euros.

B est une société de crédit qui réalise un chiffre d'affaires de 75 millions d'euros. Son activité consiste à accorder des crédits aux clients de A (opérations externes) pour 60 % et à accorder des crédits à A pour financer l'achat de ses investissements (opérations internes) pour 40 %.

Cette unité TVA est un assujetti avec droit à déduction partielle.

- Le numérateur du prorata général s'élève à 100 millions (chiffre d'affaires externe de A, ouvrant droit à déduction).
- Le dénominateur du prorata général s'élève à 100 millions (chiffre d'affaires externe de A) + 45 millions (soit 60 % de 75 millions, c'est-à-dire le chiffre d'affaires externe de B), soit au total 145 millions.

Le prorata général de déduction s'élève donc à 69 %.

c) Affectation réelle

Si l'unité TVA en fait la demande, elle pourrait opérer son droit à déduction suivant le principe de l'affectation réelle. Par ailleurs, bien entendu, l'Administration peut obliger l'unité TVA à procéder de la sorte lorsque l'application du prorata aboutit à créer des inégalités.

Comme indiqué précédemment, l'affectation réelle entend régler le sort des déductions en opérant une déduction selon la destination donnée aux biens et services reçus par l'assujetti. Il est donc indispensable dans ce cadre que des secteurs d'activité bien distincts existent et que l'assujetti puisse établir que les biens et services reçus ne pouvaient être affectés qu'à ce secteur d'activité.

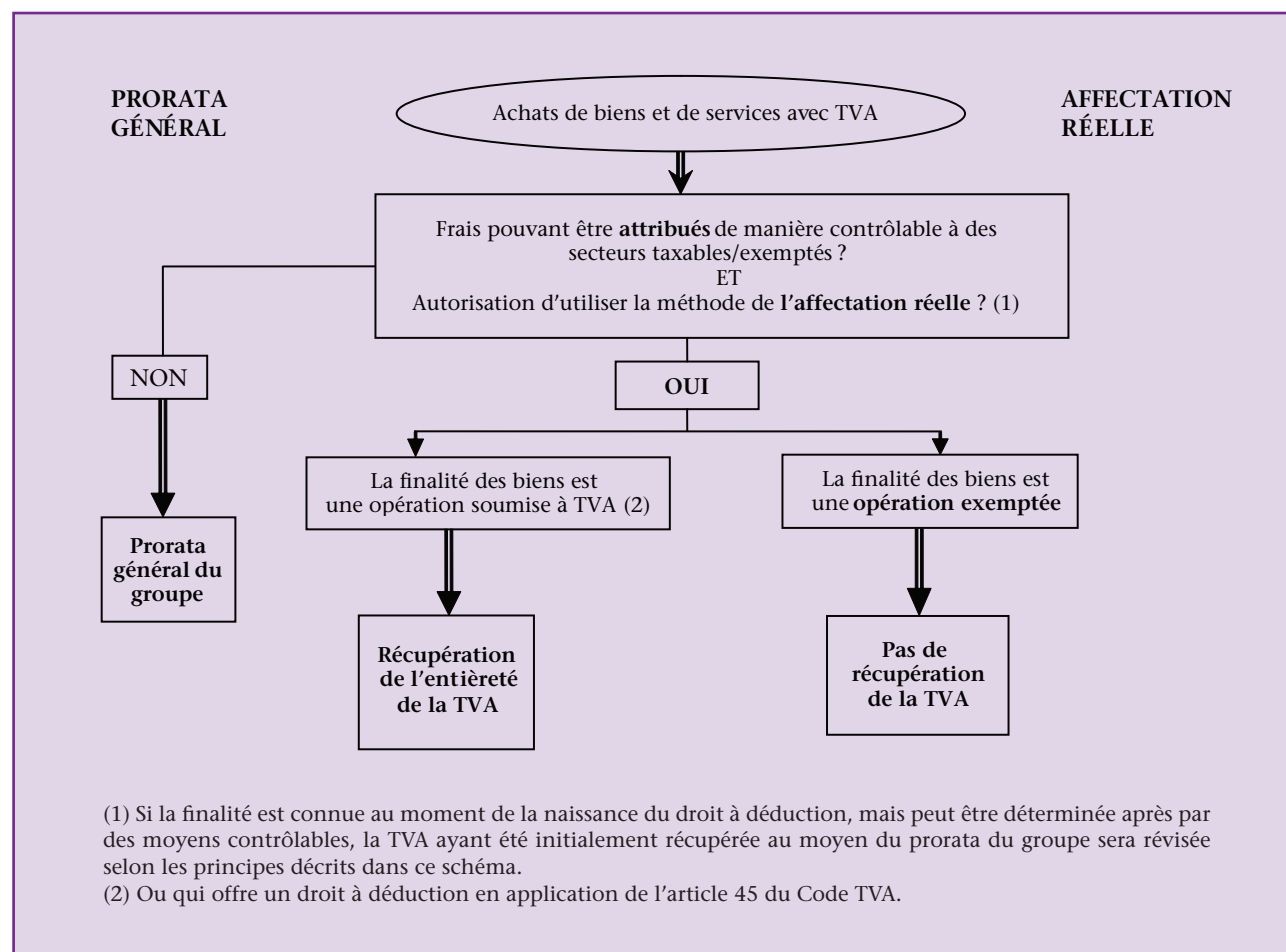
Afin de vous aider à mieux appréhender les principes du droit à déduction, nous avons repris ci-dessous un schéma indiquant les questions essentielles à se poser.

Pour déterminer le droit à déduction via la méthode de l'affectation réelle, on devra tenir compte des opérations *externes*, mais également des opérations *internes*, qui doivent

être examinées en fonction de l'usage qu'en fera le membre auquel ces opérations sont rendues.

Puisque, dans le régime de l'affectation réelle, il convient de déterminer le droit à déduction au moment de l'acquisition des biens et des services, plusieurs scénarios sont à envisager. Voici deux exemples :

a) Les biens et les services sont fournis à un membre qui les destine exclusivement à la réalisation d'opérations externes. Dans cette hypothèse, c'est la nature des opérations externes qui devrait déterminer le droit à déduction. Si les opérations externes constituent des opérations exemptées n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe supportée en amont, le droit à déduction dans le chef de l'unité TVA sur base de l'affectation réelle sera nul.



Exemple : la société A, membre d'une unité TVA, va acquérir des ordinateurs qu'elle destine à l'exercice de son activité de crédit en faveur de tiers à l'unité TVA établis en Europe. Cette activité de crédit est exemptée et n'ouvre pas droit à déduction de la taxe supportée en amont. Le droit à déduction sur base de l'affectation réelle sera donc de zéro pour ces ordinateurs.

- b) Les biens et les services sont fournis à un membre qui les refacturera en tant que tel à un autre membre de l'unité TVA. Si ce dernier utilise ces biens et services pour la réalisation d'opérations externes, c'est cette utilisation qui déterminera en principe le droit à déduction.

Exemple : La société A, membre de la même unité TVA que B, acquiert des matières premières destinées à la fabrication de matériel électroménager. La société A refacture ces matières premières à B, qui va procéder à l'assemblage des appareils qu'elle va ensuite commercialiser. Les biens sont donc utilisés pour la réalisation d'opérations externes ouvrant droit à déduction. Le droit à déduction sur base de l'affectation réelle est donc total.

11. Mesure anti-abus

Le législateur, en vue d'éviter que l'appartenance à une unité TVA ne puisse donner lieu à des avantages ou à des économies d'impôts injustifiés en matière de TVA, devrait introduire un nouvel article dans le Code TVA.

Cet article viserait principalement à éviter l'évasion fiscale, qui consisterait en ce qu'une entreprise établie en Belgique qui fait partie d'une unité TVA et possède un établissement stable à l'étranger n'acquiert des services auprès de tiers par l'intermédiaire de son établissement stable situé à l'étranger, dans le but d'utiliser ces services dans l'unité TVA sans qu'ils soient utilisés effectivement par cet établissement. Cet établissement ne sert alors que d'intermédiaire dans le but d'obtenir un avantage fiscal.

Exemple : un établissement stable en France (disposant d'un droit à déduction totale de la TVA supportée en amont) d'une société belge faisant partie d'une unité TVA soumise au prorata général de déduction de 80 % fait appel aux services d'une société de consultance informatique située en Belgique au profit de l'unité TVA. La prestation de services rendue peut être qualifiée de prestation de services de nature intellectuelle, localisée pour les besoins de la TVA au lieu d'établissement du preneur du service. Par le biais de ce montage, l'établissement stable ne supportera pas de TVA belge. Il payera et déduira la totalité de la TVA en France. Si les services avaient été effectivement facturés à l'unité TVA, la TVA belge aurait été due sur cette opération et déductible uniquement à 80 %.

12. Conclusion

Cette nouvelle mesure TVA pourra incontestablement offrir des gains financiers aux entreprises, qui auront au préalable pris la peine d'analyser avec leur conseil fiscal les avantages et inconvénients de sa mise en œuvre.

Ce régime impliquera en effet une analyse approfondie des transactions réalisées par le groupe afin de déterminer avec certitude les économies qui pourraient être réalisées en termes de *cash flow* et les montants de TVA potentiellement déductibles dans le chef de l'unité TVA.

Les gains peuvent être très importants mais nécessitent un calcul précis du nouveau droit à déduction de l'unité par rapport à celui exercé jusqu'à ce jour par les membres candidats à l'unité.

En ce qui concerne certaines implications sur le droit à déduction, tout n'est pas encore défini à ce stade.

Se précipiter chez son contrôleur sans avoir considéré chaque avantage ou inconvénient pourrait coûter très cher, quand on sait que la mise en place de l'unité TVA lie les membres jusqu'au 31 décembre de la 3^e année qui suit leur adhésion. •

(Source : Kluwer)