

L'Unité TVA sur toutes les coutures

Michaël Annaert



Sommaire

- Introduction
- Champ d'application de l'Unité TVA
- Analyse approfondie des conditions de lien
- Les obligations déclaratives dans le chef d'une Unité TVA
- L'exercice du droit à déduction dans le chef d'une Unité TVA
- Les cas particuliers



NCOI

Introduction

Cadre législatif

❑ Cadre européen

- ✓ Article 11 directive TVA 2006/112/CE

« Après consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommé «comité de la TVA»), chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti 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 ».

❑ Dispositions du Code

- ✓ Article 4, §2

« Dans les cas qu'il détermine et selon les modalités qu'il fixe, le Roi peut considérer que 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, ne constituent qu'un seul assujetti pour l'application du présent Code ».

- ✓ Article 51ter

« Les personnes qui ne constituent qu'un seul assujetti par application de l'article 4, § 2, sont solidairement tenues vis-à-vis de l'État du paiement de la taxe, des intérêts, des amendes et des frais exigibles du fait des opérations qui se rapportent à la période pendant laquelle ces personnes constituent un seul assujetti pour l'application du présent Code ».

Cadre législatif

☐ Arrêtés royaux

- ✓ Arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969
 - Révision de TVA (formation, entrée et sortie d'un membre, dissolution)
 - Déduction de la TVA (prorata général et affectation réelle)
- ✓ Arrêté royal n° 55 du 9 mars 2007 relatif au régime des assujettis formant une unité TVA
 - Règles légales quant aux obligations qui incombent aux assujettis qui décident de former une Unité TVA
- ✓ Circulaire administrative n° AFER 42/2007 (n° E.T. 111.702) du 9 novembre 2007
 - Commentaires administratifs du régime TVA

L'Unité TVA est une fiction juridique

❑ Que cela signifie-t-il ?

✓ Sur le plan théorique

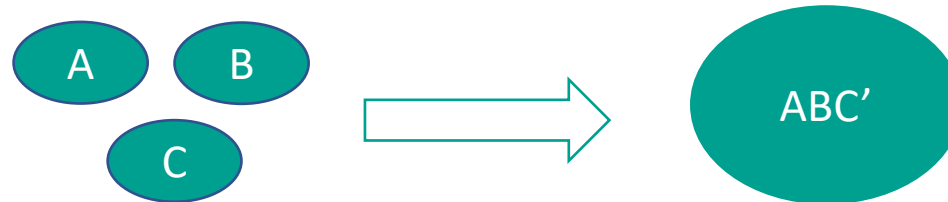
- L'Unité TVA se substitue à ses membres pour tous leurs droits et obligations mentionnés dans le Code de la TVA et ses arrêtés d'exécutions
 - Paiement de la TVA
 - Déduction de la TVA
 - Certaines obligations déclaratives
- L'Unité TVA n'existent qu'aux yeux de l'administration de la TVA et non de tiers vendeurs/acheteurs
 - A l'égard de tiers, l'Unité TVA n'existe pas.
 - Communication du numéro de TVA individuel aux clients/fournisseurs
 - Le numéro de TVA attribué à l'Unité TVA ne peut jamais être communiqué !
- L'Unité TVA n'influence aucunement les relations juridiques nouées par les membres avec des tiers
- L'Unité TVA n'a des conséquences que sur le plan de la TVA

L'Unité TVA est une fiction juridique

❑ Que cela signifie-t-il ?

✓ Sur le plan pratique/philosophique

- Les membres n'existent plus au regard de la TVA, car l'Unité TVA s'appréhende comme un seul assujetti



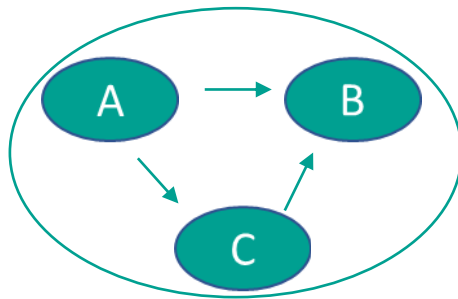
Conséquences directes

- Naissance de deux catégories d'opérations
 - Opérations internes = intra-unité
 - Opérations externes = extra-unité
- Etablissement du droit à déduction compte tenu des opérations externes réalisées par les membres de l'Unité TVA

L'Unité TVA est une fiction juridique

☐ Les opérations internes

- ✓ Concernent les opérations réalisées par les membres entre eux au sein de l'Unité TVA



Conséquences

- Les opérations internes sont réputées se situées hors champ d'application de la TVA et n'existent, dès lors, pas, au regard de la TVA (uniquement)
 - Les opérations internes n'engendrent, en principe, aucune charge TVA
 - Peut être assimilé aux opérations réalisées entre différents départements d'une société multinationale
- Attention régime des prélèvements : articles 12 et 19 CTVA

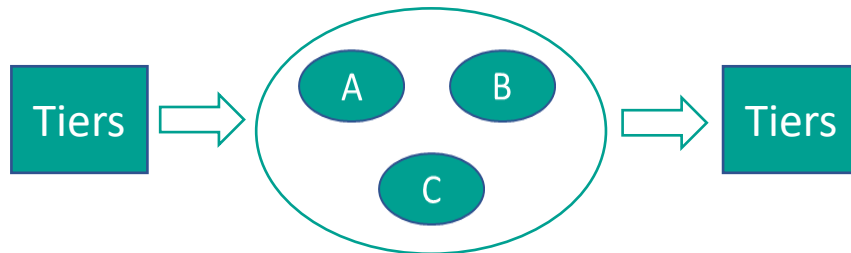
✓ Par exemple

- Livraisons de biens réalisées par A à B qui les incorpore dans les biens/services vendus au bénéfice de tiers non-membres de l'Unité TVA
- Cette opération n'existe pas au regard de la TVA et échappe, dès lors, à toute taxation à la TVA

L'Unité TVA est une fiction juridique

❑ Les opérations externes

- ✓ Concernent les opérations d'achats et de ventes réalisées par les membres de l'Unité TVA avec des tiers non-membres de l'Unité TVA



Conséquences

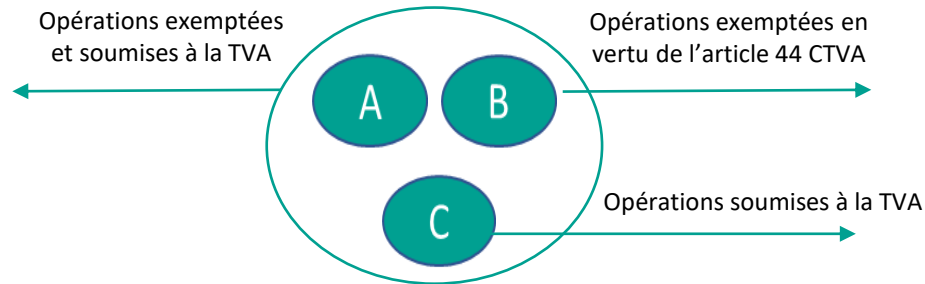
- Les biens et services achetés par les membres sont, au regard de la TVA, des opérations réputées avoir été réalisées par l'Unité TVA
- Les biens et services livrés par les membres à des clients sont, au regard de la TVA, réputés avoir été vendus par l'Unité TVA

- ✓ Exemple de la conséquence induite par la fiction juridique

- Dans le cadre d'une vente réalisée au bénéfice d'un client, le membre A vend le bien tandis que le membre B se charge de l'installation du bien dans les installations dudit client. Les deux membres émettent une facture à l'attention du client.
 - Opération à analyser dans le chef de l'Unité TVA = L'opération s'analyse comme une livraison de biens avec installation et doit être traitée comme telle, indépendamment du fait que deux factures distinctes aient été établies

L'Unité TVA est une fiction juridique

❑ Etablissement du droit à déduction



❑ Méthodes de déduction ?

- ✓ Prorata général de déduction
- ✓ Déduction selon l'affectation réelle des biens et des services
- Comment calculer et appliquer correctement ces méthodes dans le chef d'une Unité TVA?

Champ d'application de l'Unité TVA

Champ d'application personnel

- ❑ Qui peut faire partie d'une Unité TVA ?
 - ✓ Uniquement les assujettis à la TVA
 - ✓ Les assujettis exemptés, ordinaires, mixtes, partiels et les assujettis soumis au régime de la franchise ou encore au régime agricole
 - **Remarque** : suivant le texte de l'article 11 de la directive TVA et l'article 4, §2 CTVA, des non-assujettis devraient pouvoir faire partie de l'Unité TVA (affaire C-85 du 9 avril 2013)

La Belgique justifie l'exclusion des non-assujettis sur la base de l'article 11, al. 2, autorisant les Etats membres à prendre toutes les mesure utiles pour éviter la fraude et l'évasion fiscale

- ✓ Particularité propre aux assujettis partiels : p.ex. organismes de droit public/ holdings
 - n'entrent dans le périmètre de l'Unité TVA qu'à concurrence de l'activité qui relève du champ d'application de la TVA

Champ d'application territorial

- ❑ Qui peut faire partie d'une Unité TVA ?
 - ✓ Uniquement les assujettis établis en Belgique
 - Les sociétés de droit belge ayant leur siège social en Belgique
 - Les établissements stables de sociétés étrangères
 - Les personnes physiques ayant leur domicile en Belgique
 - Les organismes de droit public belge

Quand l'Unité TVA présente-t-elle un intérêt ?

❑ Sécurisation du droit à déduction

- ✓ Une société immobilière du groupe a fait ériger un immeuble avec application de la TVA qu'elle envisage de mettre à disposition, dans le cadre d'un bail locatif, aux autres sociétés du groupe.
- ✓ Sans Unité TVA, la société immobilière devrait :
 - Soit exonérer les loyers de TVA, ce qui lui empêcherait de déduire la TVA
 - Soit opter pour la soumission à la TVA des loyers auquel cas la TVA serait sujette au délai de révision de 25 ans → construction de l'immeuble doit avoir débuté au plus tôt le 1er octobre 2018

❑ Eviter l'application de la TVA dans la refacturation de biens et services entre membres

- ✓ Afin d'éviter le préfinancement important de la TVA, lorsque les facturations entre les membres portent sur des montants importants
- ✓ Afin d'éviter la TVA sur les refacturation de biens et de services entre les membres lorsque ces membres ne disposent pas d'un droit à déduction

Caractère optionnel de l'Unité TVA

- ❑ Introduction d'une demande préalable
 - ✓ Obligations d'introduire une demande circonstanciée et étayée de documents probants justifiant l'existence des liens de condition entre les différents membres
 - ✓ A introduire auprès du contrôle TVA dans le ressort duquel est situé le représentant de l'Unité TVA
- ❑ Durée d'adhésion des membres à l'Unité TVA
 - ✓ Tant que les conditions de lien sont remplies, les membres sont tenus d'adhérer à l'Unité TVA jusqu'au 31 décembre de la 3^{ème} année qui suit le moment d'adhésion.

Aperçu des conditions de lien

Conditions de lien

Trois conditions de lien cumulatives

- ✓ Lien financier
 - ✓ Lien organisationnel
 - ✓ Lien économique
- Important : les conditions de lien doivent être établis au moment de l'introduction de la demande de constitution de l'Unité TVA

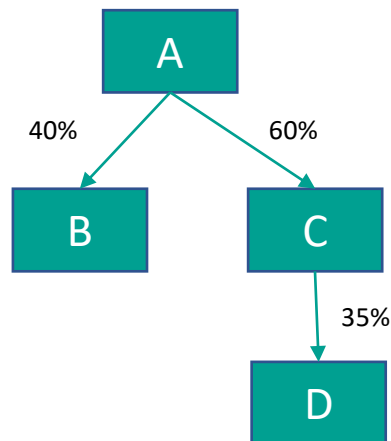
Caractère de permanence

- ✓ Conditions de liens doivent être satisfaites pendant toute la durée de vie de l'Unité TVA
- A défaut = dissolution de l'Unité TVA

Le lien financier : dans le chef d'une personne morale représentée par des actions ou parts – critères de détention

- ❑ Le lien financier est présumé s'il existe un lien de contrôle en droit ou en fait, directement ou indirectement d'au moins 10% des droits sociaux
- ❑ Approche « top-down » - exemples

Exemple 1



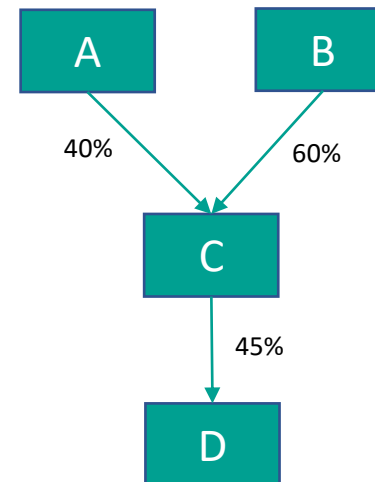
Examen – lien financier

A-B > 10% = membre optionnel
 A-C > 50% = membre obligatoire
 A-D > 10% (calcul cumulatif) =
 membre optionnel

Conclusion :

Unité TVA peut être créée avec
 A, B, C et D.

Exemple 2



Examen – lien financier

A-B = pas satisfait
 A-C > 10% = membre optionnel
 A-D > 10% (calcul cumulatif) =
 membre optionnel
 B-C > 50% = membre obligatoire
 B-D > 10% (calcul cumulatif) =
 membre optionnel

Conclusion

Unité TVA peut être constituée
 entre ACD et BCD

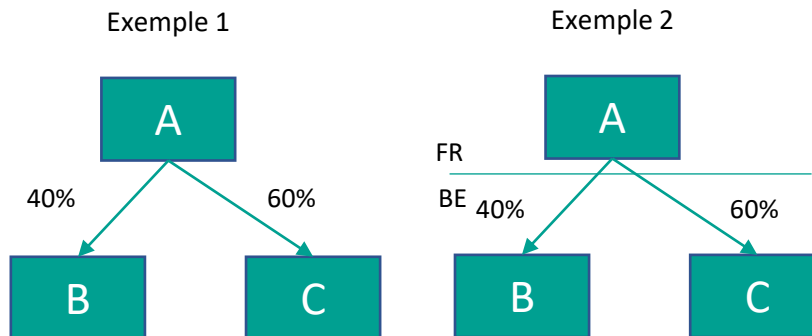
Le lien financier : dans le chef d'une personne morale représentée par des actions ou parts – critères de détention

☐ Nature de la participation dans le capital

- ✓ Détention au moins de 10% des droits sociaux, en pleine ou nue propriété, avec ou sans droit de vote.
 - Le simple usufruit n'est pas suffisant, car la propriété du capital demeure chez le nue propriétaire

☐ Particularité dans le chef de la société détentrice de la participation $\geq 10\%$

- ✓ N'est pas obligé de faire partie de l'Unité TVA



Conclusion :

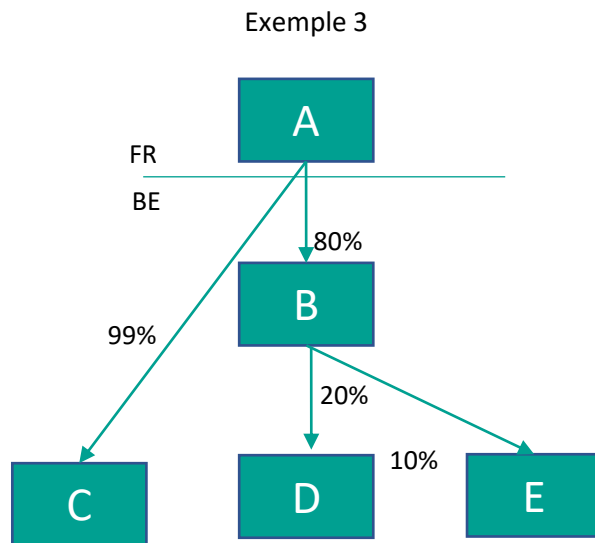
Unité TVA peut être créée entre B et C dans les deux exemples.

Dans le 1^{er} exemple A peut faire partie de l'Unité TVA.

Dans le 2^{ème} exemple A ne peut pas faire partie de l'Unité TVA car établi à l'étranger

Le lien financier : dans le chef d'une personne morale représentée par des actions ou parts – critères de détention

- ❑ Particularité dans le chef de la société détentrice de la participation $\geq 10\%$



Rappel : Approche Top-down

A: ne peut pas faire partie de l'Unité TVA

B: à le choix d'opter ou non pour faire partie de l'Unité TVA

Conclusion :

Unité TVA peut être créée entre C et D

Si B devient membre de l'Unité TVA, on pourrait y également ajouter E.

Le lien financier : dans le chef d'une personne morale représentée par des actions ou parts – autre critère de détention

Justification du lien financier sur la base d'un lien de contrôle

✓ « contrôle » direct d'une société

- Le pouvoir de droit ou de fait d'exercer une influence décisive sur la désignation de la majorité des administrateurs ou gérants de celle-ci ou sur l'orientation de sa gestion (article 1/14 CSA)
 - La personne qui exerce le contrôle ne doit pas forcément faire partie de l'Unité TVA
- Deux types de contrôle
 - Contrôle de droit
 - Associé à la droit de nommer ou de révoquer la majorité des administrateurs des gérants
 - Associé dispose du pouvoir de contrôle en vertu des statuts de la société ou de conventions conclues avec celle-ci

Le lien financier : dans le chef d'une personne morale représentée par des actions ou parts – autre critère de détention

Justification du lien financier sur la base d'un lien de contrôle

- Contrôle de fait
 - Exercice d'une influence notable sur l'orientation de la gestion de la société contrôlée
 - Cas à soumettre à l'administration pour examen

✓ « contrôle » indirect d'une société

- Au sens des articles 1/16 à 1/18 CSA
 - Société A → contrôle société B → contrôle société C
 - Société A contrôle indirectement la société C

Le lien financier – dans le chef d’une personne autres que les personnes morales au capital social représentées par des actions ou parts

Personnes visées

- ✓ Etablissements publics, associations sans but lucratif, groupement d’intérêt économique, sociétés momentanées, sociétés internes, sociétés de droit commun, personne physique, ...)

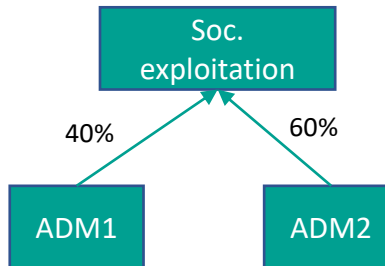
Evaluation du lien également « top down »

Comment déterminer le lien ?

- ✓ L’administration admet l’existence d’un lien financier dans les cas suivants :
 - Soit, une personne possède au minimum 10 % du patrimoine
 - Mise à disposition gratuite non définitive
 - Soit, une personne s’engage à prendre en charge les pertes d’exploitation
 - Soit, une personne a une influence notable ou déterminante sur la gestion
 - Droit de nommer ou de révoquer la majorité des administrateurs;

Lien financier - cas spécifique des administrateurs personnes morales

- ❑ Administration de la TVA admet à titre de tolérance la mise en place d'une Unité TVA entre différents administrateurs-personnes morales et la société d'exploitation



En principe l'Unité TVA n'est pas possible en raison de l'absence de lien financier entre ADM 1 et ADM 2

- ❑ Conditions cumulatives
 - ✓ Les administrateurs-personnes morales sont à la fois actionnaires et administrateurs de la société d'exploitation;
 - ✓ Les administrateurs-personnes morales possèdent ensemble directement plus de 50% des droits de vote liés aux droits sociaux de la société d'exploitation
 - ✓ Existence d'une convention entre les administrateurs-personnes morales en vertu duquel:
 - Chaque décision relative à l'orientation de la gestion de la société d'exploitation est prise avec leur consentement (à l'unanimité)
 - Aucune décision des administrateurs-personnes morales liés par cet accord ne peut être imposée à l'un des autres associés liés par cet accord
 - Ni les statuts des administrateurs-personnes morales, ni ceux de la société contrôlée, ne peuvent contenir de dispositions qui sont contraires à celles de cette convention

Lien financier - cas spécifique des administrateurs personnes-morales

Portée de la tolérance administrative

- ✓ Uniquement pour les administrateurs-personnes morales qui souhaitent former une Unité TVA avec leur société d'exploitation
- ✓ Uniquement pour les administrateurs-personnes morales qui sont directement liés à leur société d'exploitation
- ✓ Les personnes physiques sont exclues de la tolérance
 - Ces dernières sont non-assujetties pour cette activité

Le lien organisationnel

□ Lien organisationnel – présomptions

- ✓ Les membres sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement sous une direction commune; ou
 - Conseil d'administration et comités de direction sont constitués en majorité des mêmes personnes
 - P.ex. une société X a comme administrateurs A, B, C et D. Une société Y a comme administrateurs A, C, D et E et la société Z a comme administrateurs A, C, D, et F. Le lien organisationnel est établi entre les trois sociétés puisque A, C et D sont administrateurs dans les 3 sociétés.
- ✓ Les membres organisent leurs activités totalement ou partiellement en concertation; ou
 - Examen dans les faits
 - Examen sur la base des statuts
 - A défaut de précisions dans les statuts, les membres peuvent conclure une convention dans laquelle ils s'engagent à organiser leurs activités en concertation et ce, à condition que cela reflète la réalité
- ✓ Les membres sont, en droit ou en fait, directement ou indirectement, sous le pouvoir de contrôle d'une seule personne.
 - Administrateur délégué / gérant est le même dans toutes les sociétés;

Le lien économique

❑ Lien économique – présomptions

- ✓ L'activité principale de chacun des membres est de même nature; ou
- ✓ Les activités des membres se complètent, s'influencent ou s'inscrivent dans un objectif économique commun; ou
- ✓ L'activité d'un membre est exercée en totalité ou en partie au profit des autres membres

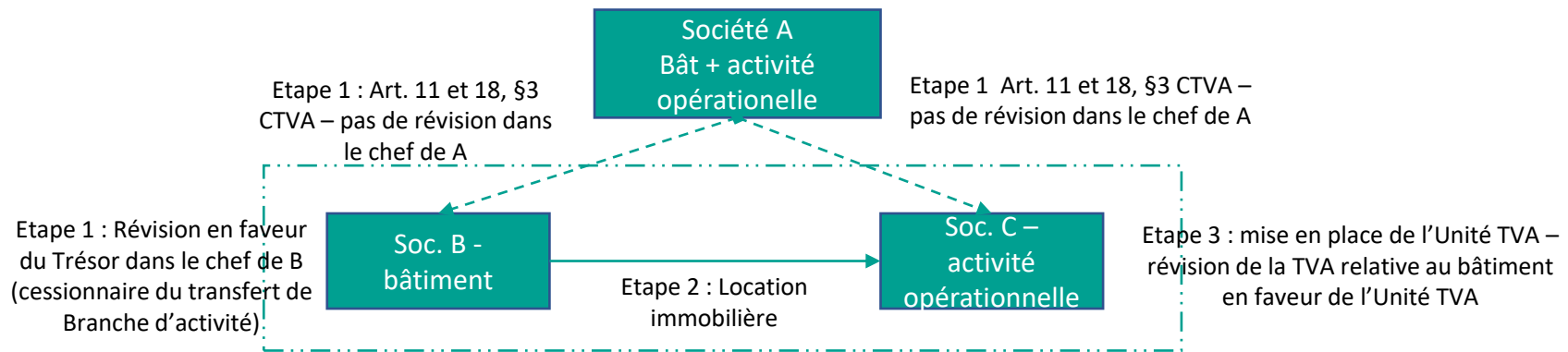
❑ Cas particulier - Location future d'un bâtiment en construction

- ✓ Problématique = les conditions de liens doivent être réunies au moment de l'introduction de la demande
 - Si le bâtiment n'est pas encore érigé, la condition de lien économique ne peut être rencontrée
- ✓ Tolérance administrative : conditions relatives à l'acceptation du lien économique
 - L'existence de la future location immobilière est consignée dans un acte notarié (l'acte notarié doit être ajouté à la demande d'identification de l'Unité TVA)
 - L'acte notarié doit décrire de façon détaillée les parties concernées ainsi que le bien immeuble en question (adresse, pour quelles activités le bâtiment sera utilisé,...);
 - Si la construction du bâtiment doit encore commencer, les demandeurs doivent être en possession d'un permis d'urbanisme, valable et certifié complet;
 - L'identification de l'Unité TVA et la première occupation du bâtiment ont lieu la même année civile

Le lien économique

❑ Cas particulier – Constitution d'une Unité TVA avant la scission d'une société

- ✓ Une société A est scindée en deux nouvelles sociétés B et C - illustration



- ✓ Problématique :

- La demande de constitution de l'Unité TVA ne peut, en principe, être introduite préalablement à la scission, les conditions de liens n'étant pas rencontrées
- Introduction d'une demande à l'issue de la scission conduit à une révision négative dans le chef de B et une révision positive dans l'Unité TVA
 - Préfinancement de la TVA pour le groupe de sociétés

Le lien économique

❑ Cas particulier – Constitution d'une Unité TVA avant la scission d'une société

- ✓ Tolérance administrative – conditions relatives à l'acceptation des conditions de liens
 - La scission de la société et l'entrée en vigueur du contrat de location ont lieu simultanément
 - Une demande d'identification valable de l'unité doit être déposée sans délai après la scission et la conclusion du contrat de location
 - La scission et la constitution de l'unité TVA ont lieu dans la même année civile.

- Sous réserve du respect de toutes les conditions de lien, l'administration admettra que l'exercice de révision s'opère en (+) et en (-) dans la première déclaration TVA à déposer par l'Unité TVA (via les grilles 61 et 62)

- Tolérance vaut également pour les scission partielle

Qui doit faire partie d'une Unité TVA ?

❑ Présomption légale (article 1, §2 de l'.A.R. n° 55) – juris tantum

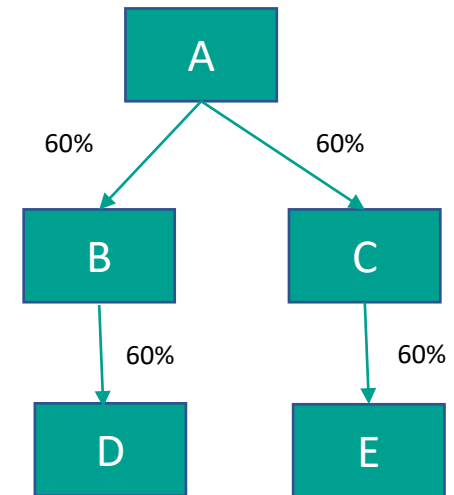
- ✓ Les trois conditions de lien sont présumées remplies lorsqu'un membre détient une participation directe de plus de 50% dans un autre assujetti »
- ✓ Assujettis désignés comme « membre obligatoire » car doivent obligatoirement faire partie de l'Unité TVA, sauf à pouvoir démontrer l'absence de liens organisationnel ou économique
- ✓ Particularité
 - Cette présomption ne s'applique en principe pas lors de la constitution d'une Unité TVA
 - MAIS : Administration accepte que cette présomption s'applique aux sociétés filiales des membres optionnels qui constituent une Unité TVA
 - L'exclusion doit faire l'objet d'une demande expresse dûment justifiée

Qui doit faire partie d'une Unité TVA ?

□ Cas de figure

- ✓ A opte pour constituer une Unité TVA avec un autre groupe de société
 - La présomption s'applique en cascade à B et C et ensuite à D et E. Ces sociétés ont donc l'obligation d'intégrer l'Unité TVA à moins qu'une demande justifiée d'exclusion soit introduite
- ✓ A et B souhaitent constituer une Unité TVA – C opte pour ne pas faire partie de l'Unité TVA
 - La présomption ne s'applique pas, puisque ni A ni B sont détenus à hauteur de plus de 50% par un membre d'une Unité TVA existante.
 - Si les liens sont démontrés entre A et B, la présomption s'appliquera à D, car détenu à plus de 50% par B
- ✓ B opte pour constituer une Unité TVA avec C
 - La présomption joue à l'égard de D et E à condition que les liens économique et organisationnel soient présents entre B et C, étant entendu que le lien financier est rencontré puisque détenu à respectivement plus de 10% par A

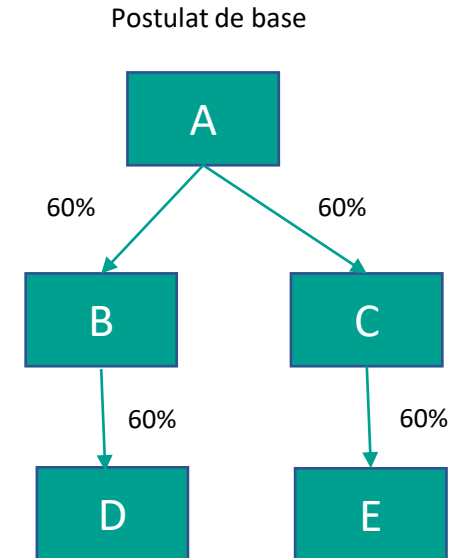
Postulat de base



Qui doit faire partie d'une Unité TVA ?

□ Cas de figure (suite)

- ✓ B et/ou C forment deux unités TVA séparées avec un autre groupe de société vis-à-vis duquel les conditions cumulatives sont rencontrées
 - La présomption joue pour leurs filiales respectives
- ✓ Si une société X devait acquérir une participation directe de 51% dans A (supposons qu'il existe une unité TVA 'A – C – E')
 - La présomption ne s'applique pas à X, puisqu'elle ne s'applique qu'en « cascade » (top-down).
 - Obligation pour X de démontrer que les trois conditions de lien sont rencontrées
- ✓ Si une société X qui est déjà membre d'une Unité TVA devait acquérir une participation directe de 51% dans A (supposons qu'il existe une unité TVA 'A – C – E')
 - La présomption s'applique avec pour conséquence que A ainsi que C et E devraient rejoindre l'Unité TVA à laquelle appartient X, sauf à pouvoir démontrer l'absence de liens économique et organisationnel



Les obligations déclaratives

Préalables à la constitution d'une Unité TVA

- ❑ **Audit TVA des futurs membres de l'Unité TVA**
 - ✓ Afin d'identifier les éventuelles dettes latentes en matière de TVA
 - ✓ Les éventuelles corrections peuvent ainsi être réalisées par le futur membre concerné avant la constitution de l'Unité TVA
 - Corrections sont plus difficiles à mettre en œuvre après la création de l'Unité TVA
 - Eviter l'application de la responsabilité solidaire des membres
- ❑ **Responsabilité solidaire des membres**
 - ✓ L'article 51^{ter} de Code de la TVA instaure une responsabilité solidaire des membres de l'Unité TVA vis-à-vis de l'Etat pour le « paiement de la taxe, des intérêts, des amendes et des frais exigibles du fait des opérations qui se rapportent à la période pendant laquelle ces personnes constituent un seul assujetti »
 - ✓ Mise en place d'une convention entre les membres afin de s'assurer que chaque membre prenne en charge la proportion de TVA dont il est responsable
- ❑ **Identification des opérations internes et externes afin d'éviter des conséquences TVA indésirables**
 - ✓ Exemples d'opérations internes
 - Réalisation/refacturation de travaux immobiliers
 - Application potentielle de l'article 19, §2 du Code de la TVA entraînant une problématique de déduction si l'Unité TVA ne dispose pas d'un droit à déduction intégral.
 - Ventes d'un bâtiment neuf ou constitution, cession, rétrocession d'un droit réel portant sur un bâtiment neuf au regard de la TVA entre membres d'une même Unité TVA
 - Application des droits d'enregistrement non-récupérables

Préalables à la constitution d'une Unité TVA

☐ Identification des opérations internes et externes (suite)

✓ Exemples d'opérations externes

- Réalisation d'une opération en deux phases p.ex. un membre d'une Unité TVA se charge de vendre un bien au tiers, tandis que l'autre membre est chargé de l'installation du bien dans les installations du client
- Opération est à analyser comme une livraison de biens avec installation dans le chef de l'Unité TVA
- Localisation de l'opération à l'endroit où a lieu l'installation

☐ Analyse de la nature des opérations externes afin de déterminer le statut TVA de l'Unité TVA

- ✓ En fonction de la nature des opérations externes réalisées par les futurs membres de l'Unité TVA, ce dernier peut disposer du statut TVA ordinaire, mixte ou partiel
- ✓ Conséquences potentielles sur le droit à déduction

Dossier d'identification à la TVA

❑ Formulaire à compléter et à introduire

✓ Formulaire 606-A : renseignement sur l'Unité TVA

- Dénomination de l'Unité TVA
 - Dénomination doit être différente de la dénomination sociale/noms des membres et ne peut, en aucun, porter à confusion avec le nom du représentant
- Description de la nature des opérations externes
- Date de commencement de l'Unité TVA
 - Délai réglementaire : 1er jour du mois dans lequel la décision positive a été rendue. L'administration dispose d'un mois pour faire connaître sa décision, à compter de la réception du dossier
 - Important de bien calculer les délais si la naissance de l'Unité TVA est souhaitée à une certaine date
 - Autre date à choisir par le client – plus lointaine que la date réglementaire
- CA annuel, distinction faite du CA exempté et soumis à la TVA
- Régime de dépôt
- Désignation du représentant de l'Unité TVA
 - ✓ Membre qui doit assurer toutes les obligations liées à la qualité d'assujéti de l'Unité TVA;
 - ✓ Membre qui sera la personne de contact privilégiée de l'administration de la TVA pour toute communication concernant les obligations en matière de TVA qui incombent à l'Unité TVA
 - Qualification comme membre optionnel ou obligatoire
 - Si membre optionnel : justification des conditions de lien au moyens de documents probants à joindre en annexe
- Identification des autres membres

Dossier d'identification à la TVA

Formulaires à compléter et à introduire (suite)

- ✓ Formulaire 606-A : membre optionnel ou membre obligatoire (deux formulaires différents)
 - Description de la nature des opérations externes et internes
 - Si membre optionnel : justification des conditions de lien au moyens de documents probants à joindre en annexe

Déclaration et mandats à joindre au dossier

- ✓ Mandat relatif à la désignation par les membres du représentant de l'Unité TVA à constituer (article 1er § 3 alinéa 3 de l'AR n° 55)
- ✓ Déclaration du représentant de l'Unité TVA par le biais de laquelle il opte pour faire partie de l'Unité TVA en tant que représentant de l'Unité TVA (article 2, § 1er, al. 1 de l'AR n° 55)
- ✓ Déclaration par les membres optionnels par le biais de laquelle ils optent pour faire partie de l'Unité TVA (article 2, § 1er, al. 1 de l'AR n° 55)
- ✓ Mandat délivré par tous les membres autorisant le représentant de l'Unité TVA de déposer, au nom et pour le compte des membres, une demande motivée d'identification à la TVA de l'Unité TVA (article 2, § 1er, al. 1 de l'AR n° 55)

Obligations dans le chef des membres préalablement à la constitution de l'Unité TVA

❑ Fin de vie des numéros individuels qui deviennent des sous-numéros de l'Unité TVA

- ✓ Les membres doivent continuer à remplir leurs obligations déclaratives, à titre personnel, jusqu'à la naissance de l'Unité TVA
 - Impossibilité pour les membres d'introduire une déclaration TVA à titre personnel au-delà de la date à laquelle l'Unité TVA a pris naissance
- ✓ Les membres veillent à demander les éventuels crédits de TVA dans la dernière déclaration TVA à déposer à titre personnel
 - Pour les déclarants mensuels – par mesure de précaution, prendre contact avec le contrôle TVA local lorsque la dernière déclaration à déposer ne concerne pas le dernier mois d'un trimestre afin de faire valider la demande de remboursement

❑ Communication par les membres (hors représentant) de leur appartenance à une Unité TVA

- ✓ Les membres de l'Unité TVA, à l'exclusion du représentant, doivent informer l'office de contrôle dont il relève, de leur appartenance à une Unité TVA et ce, dans le mois au cours duquel a pris naissance l'Unité TVA
- ✓ Cette communication peut se faire par email en demandant un accusé de réception

Révision de la TVA déduite ayant grevé les biens d'investissement

❑ Principe qui sous-tend l'obligation de révision

- ✓ Trouve son origine dans la fiction juridique
- ✓ Les biens d'investissements quittent fictivement le patrimoine des membres de l'Unité TVA pour rejoindre celui de l'Unité TVA → assujetti distinct

❑ Obligation de procéder à la révision dans le chef des membres entrants dans l'Unité TVA

- ✓ Lors de la formation, les membres entrants doivent reverser au Trésor la TVA initialement déduite relativement aux biens d'investissement encore en leur possession dont le délai de révision n'est pas encore expiré
- ✓ Montant à inscrire en grille 61 de la dernière déclaration à déposer par le membre entrant dans l'Unité TVA

❑ Faculté pour l'Unité TVA de procéder à une révision en sa faveur

- ✓ L'Unité TVA peut opérer la révision, en sa faveur, de la TVA ayant grevé les biens d'investissement meubles ou immeubles appartenant à l'assujetti qui devient membre de cette Unité, compte tenu de leur utilisation
- ✓ L'Unité TVA peut donc opérer une révision en sa faveur de la TVA qui n'a pas été portée initialement en déduction par le membre entrant
- ✓ Montant à inscrire en grille 62 de la première déclaration à déposer par l'Unité TVA

Révision de la TVA déduite ayant grevé les biens d'investissement

❑ Procédure de compensation – art. 10, §3 de l'A.R. n° 3

- ✓ Procédure facultative afin d'éviter le préfinancement
- ✓ Ne trouve à s'appliquer que sur option et requiert l'accord écrit des membres et du représentant de l'Unité TVA
 - Demande à introduire en même temps que la demande de constitution
- ✓ Obligation d'établir un inventaire des biens sujets à révision qui doit renseigner les informations suivantes :
 - La nature du bien d'investissement
 - La référence aux factures d'achat et au tableau des biens d'investissement
 - Le point de départ du délai de révision
 - La base imposable
 - Le montant de la TVA
 - Le montant de la TVA portée en déduction
 - Le montant de la révision à opérer par l'Unité TVA
 - Le résultat de la compensation
 - Ces inventaires sont à envoyer aux bureaux de contrôle dont relève l'Unité TVA et chacun des membres

Cas particuliers – sortie et entrée d’un membre

❑ Entrée d’un nouveau membre dans une Unité TVA existante

- ✓ Formalité administrative
 - Obligation pour le représentant d’introduire auprès du contrôle TVA dont il relève, en vertu d’une procuration, une demande motivée au nom et pour le compte du membre entrant valant option de faire partie de l’Unité TVA
 - Cette demande doit être complétée de tous les formulaires et documents nécessaires à la justification des conditions de lien → formulaire 606-A membre optionnel ou obligatoire
 - Une telle demande vaut déclaration de modification d’activité de l’Unité TVA
- ✓ Révision de la TVA
 - L’Unité TVA se substitue au membre entrant pour tous ses droits et obligations en matière de TVA
 - Transfert fictif des BI vers le patrimoine de l’Unité TVA entraînant une révision dans le chef du membre entrant à effectuer dans la dernière déclaration TVA à déposer
 - L’entrée d’un nouveau membre peut modifier l’ampleur du droit à déduction dans le chef de l’Unité TVA
 - Obligation de procéder à une révision dans le chef de l’Unité TVA dans la déclaration à déposer pour la période au cours de laquelle l’entrée du nouveau membre a pris effet
 - Possibilité de faire usage de la mesure de compensation afin d’éviter un préfinancement

Cas particuliers – sortie et entrée d’un membre

❑ Sortie d’un membre d’une Unité TVA existante

- ✓ Sortie volontaire
 - Sortie après le 31 décembre de la 3^{ème} année qui suit l’adhésion/constitution de l’Unité TVA
- ✓ Sortie obligatoire
 - En cas de procédure d’insolvabilité (sortie à la date de début de procédure d’insolvabilité) et en cas de faillite
 - En cas de sortie du représentant son remplacement doit être prévu et acté à dater de sa sortie
- ✓ Formalité administrative
 - Obligation pour le représentant de porter à la connaissance du contrôle TVA dont il relève, en vertu d’une procuration, la sortie du membre
 - Cette information vaut comme déclaration de modification d’activité de l’Unité TVA
- ✓ Révision de la TVA
 - Obligation de procéder aux révisions qui s’imposent tant dans le chef de l’Unité TVA que dans celui du membre sortant
 - Possibilité de faire usage de la mesure compensatoire

Obligations déclaratives – Déclaration TVA - relevé des opérations IC et relevé annuel des clients assujettis

- ❑ Qui doit déposer la déclaration TVA ?
 - ✓ Le membre représentant de l'Unité TVA se charge du dépôt de la déclaration TVA
 - Consolidation des montants communiqués par les membres de la même Unité TVA
- ❑ Qui doit déposer le relevé des opérations IC et le listing annuel des clients assujettis?
 - ✓ Ces déclarations doivent être déposées par les membres en utilisant leur propre sous-numéro d'identification à la TVA
 - Le représentant de l'Unité TVA doit en conséquence veiller à ce que tous les membres de l'Unité TVA s'acquittent de leurs obligations de dépôt !
 - **Point d'attention** : Les amendes pour dépôt tardif ou absence de dépôt sont dans un premier temps recouvrées auprès du représentant de l'Unité TVA
 - ✓ Remarque : opération à reprendre dans le listing annuel des clients assujettis
 - Opérations externes et internes, à l'exclusion des opérations visées par une exemption prévue à l'article 44 du CTVA

Déclaration à la TVA des opérations réalisées par les membres de l'Unité TVA

Opérations à prendre en considération

- ✓ Tant les opérations externes (i.e. réalisés avec des tiers) que les opérations internes (i.e. réalisés entre les membres au sein de l'Unité TVA)

Opérations internes

- ✓ Grilles à mouvementer
 - Livraison de biens et de services : grille [00]
 - Achat de biens et de services : grilles [81], [82], [83] en fonction de la nature du bien/service
 - Opérations réputées hors champ d'application de la TVA
- ✓ Obligation de facturation
 - Obligation d'établir une facture ou, à défaut, un document interne visé à l'article 53, §3 du Code de la TVA, **SAUF** si l'opération est visée par une exemption prévue à l'article 44 CTVA
 - Règles identiques à celles applicables aux opérations externes
 - Utilisation des sous-numéros de l'Unité TVA/numéros individuels des membres pour les besoins de la facturation
- ✓ Tenue d'un facturier
 - ces opérations sont à reprendre dans le facturier sous un code spécifique afin de garantir la traçabilité et le suivi des opérations internes

Déclaration des opérations réalisées par les membres de l'Unité TVA

☐ Opérations externes

- ✓ Grilles à mouvementer
 - Aucune particularité en raison de l'existence de l'Unité TVA
 - Report des opérations externes comme si l'Unité TVA n'existait pas
 - Ventes : (base) [01] à [49] et (TVA) [54/64(nc)]
 - Achats : (base) [81] à [88] et (TVA) [55] à [59] et [63(nc)]
- ✓ Obligation de facturation
 - Facturation uniquement par les membres au départ de leur numéro individuel
 - Rappel : l'Unité TVA n'existe qu'aux yeux du fisc !
 - Facturation des opérations externes selon les règles normales
 - L'existence de l'Unité TVA n'influence pas l'obligation de facturation qui repose sur les membres
- ✓ Tenue d'un facturier
 - Opérations d'achat et de vente à reprendre dans les facturiers

Déclaration des opérations réalisées par les membres de l'Unité TVA

Conclusion

- ✓ La constitution d'une Unité TVA exige la réorganisation de la comptabilité impliquant généralement l'utilisation de facturiers séparés et la création de « Tax Codes » appropriés.

Report de paiement à l'importation – ET 14000 et régime de la restitution mensuelle des crédits TVA

Licence E.T. 14000

- ✓ Cette licence est à demander au niveau de l'Unité TVA, par l'intermédiaire de son représentant
- ✓ **Remarque** : la licence détenue par le ou les membres avant leur adhésion à l'Unité TVA devient caduque au moment de leur entrée dans l'Unité TVA
 - Conditions d'octroi à réexaminer dans le chef de l'Unité TVA

Autorisation pour la restitution mensuelle des crédits TVA

- ✓ Une telle autorisation est à demander au niveau de l'Unité TVA, par l'intermédiaire de son représentant
- ✓ **Remarque** : l'autorisation détenue par le ou les membres individuellement avant leur adhésion à l'Unité TVA devient caduque au moment de leur entrée dans l'Unité TVA
 - Conditions d'octroi à réexaminer dans le chef de l'Unité TVA

*L'exercice du droit à déduction dans le chef
d'une Unité TVA*

Rappel des principes

- ❑ L'Unité TVA est considérée comme un assujetti distinct de ses membres qui se substitue à ces derniers pour, entre autres, l'exercice du droit à déduction
 - ✓ L'Unité TVA exerce donc le droit à déduction de la TVA grevant les biens et services fournis par des tiers aux membres

- ❑ Détermination du droit à déduction dans le chef de l'Unité TVA
 - ✓ Uniquement sur la base des opérations externes, c'est-à-dire les opérations fournies par les membres au bénéfice de tiers non-membres de l'Unité TVA
 - ✓ Les opérations internes ne sont pas à prendre en considération car elles sont réputées hors champ d'application de la TVA
 - ✓ Obligation d'analyser la nature des opérations fournies par les membres afin de déterminer l'ampleur du droit à déduction de l'Unité TVA

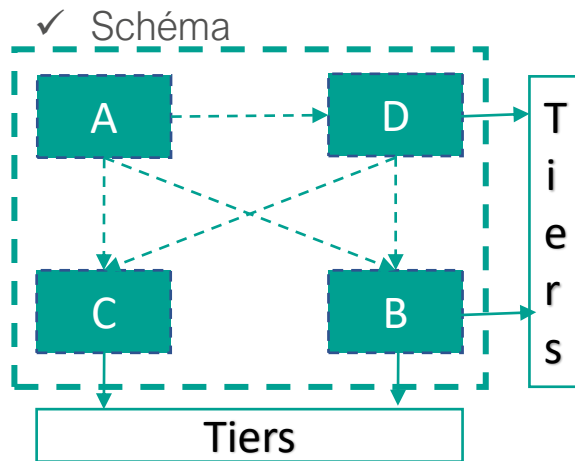
Détermination de l'ampleur du droit à déduction

□ Cas pratique

- ✓ Un groupe composé de 4 sociétés souhaitent constituer une Unité TVA :
 - Société A est une société immobilière dédiée à satisfaire les besoins immobiliers des autres sociétés du groupe
 - A ne fournit des services qu'à B, C et D
 - Société B est une société de courtage en assurance et bancaire
 - B ne fournit des services qu'à des tiers non-membres de l'Unité TVA
 - Société C est une société de courtage en immobilier
 - C ne fournit des services qu'à des tiers non-membres de l'Unité TVA
 - Société D est une société de consultance en marketing
 - D fournit des services à B et C ainsi qu'à des tiers non-membres de l'Unité TVA

Détermination de l'ampleur du droit à déduction

☐ Cas pratique (suite)



Analyse des opérations				
Soc.	Interne / externe	Nature	Traitement TVA	Influence sur le droit à déduction
A	Interne	Location immobilière	Hors champ (intra-unité)	Non
B	Externe	Prestations de courtage bancaires/assurances	Principalement exemptées de TVA	Oui
C	Externe	Prestations de courtage en immobilier	Soumises à la TVA	Oui
D	Interne et externe	Prestations de consultance	Interne : hors champ (intra-unité) Externe : soumise à la TVA	Interne : non Externe : Oui

- ✓ L'Unité TVA sera un assujetti mixte dès lors qu'elle réalise des prestations externes qui sont aussi bien soumises à la TVA qu'exemptées de TVA

Méthodes de déduction dans le chef de l'Unité TVA

❑ Principe

- ✓ Les règles de déduction sont les mêmes que pour tous les assujettis
- ✓ Application du prorata général de déduction ou de la méthode de déduction de l'affectation réelle

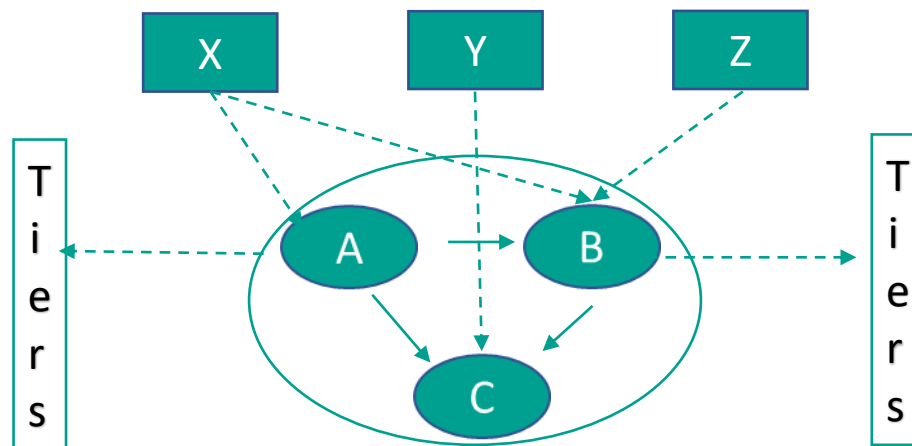
❑ Hiérarchisation des méthodes de déduction

- ✓ Code de la TVA :
 - Article 46, §1^{er} du Code de la TVA : application du prorata général de déduction (règle)
 - Article 46, §2 du Code de la TVA : application de l'affectation réelle uniquement si demandée par l'assujetti ou imposée par l'administration
 - La demande pour l'affectation réelle peut intervenir au moment d'un contrôle (Cass. 10/02/2012)
- ✓ Jurisprudence européenne :
 - Déduction directe et immédiate de la TVA pour les frais qui présentent un lien direct et immédiat avec une opération ouvrant droit à déduction en aval et ce, même si l'assujetti applique la règle du prorata général de déduction (CJUE, C-496/11, Portugal Telecom, 6 septembre 2012)
 - Privilégie la méthode de déduction de l'affectation réelle
- ✓ Position administrative
 - Application de la méthode de l'affectation réelle à privilégier « *pour éviter les difficultés que présenterait une modification de leur régime de déduction résultant d'une notification administrative imposant un tel système* ».

Prorata général de déduction

❑ Calcul

- ✓ On ne tient compte que des opérations externes
- ✓ Etablissement du prorata général de déduction comme pour tous les assujettis
 - Opérations ouvrant droit à déduction
(opérations ouvrant droit à déduction + opérations exemptées de TVA)
- ✓ Application du % de déduction au niveau de l'Unité TVA indistinctement de la destination des biens et services



Admettons l'existence d'un prorata général de 30%

Déduction de la TVA de 30% sur l'ensemble des dépenses en amont quel que soit le destinataire ou la destination des biens/services achetés

Méthode de déduction de l'affectation réelle

❑ Quand appliquer ?

- ✓ Existence de secteurs d'activités distincts
- ✓ Possibilité de pouvoir déterminer la destination des biens/services au moment de l'achat
- ✓ Prorata général de déduction permet une déduction trop importante/inégale

❑ Méthode de l'affectation réelle: principe

- ✓ Déduction intégrale de la TVA grevant les dépenses affectées à une activité ouvrant droit à déduction
- ✓ Aucune déduction de la TVA grevant les dépenses affectées à une activité n'ouvrant pas droit à déduction
- ✓ Déduction partielle de la TVA grevant les dépenses qui sont affectées aussi bien à une activité ouvrant droit à déduction qu'à une activité n'ouvrant pas droit à déduction
 - Application de proratas spéciaux
 - En principe, soumission pour accord à l'administration de la TVA des proratas spéciaux qui sont utilisés

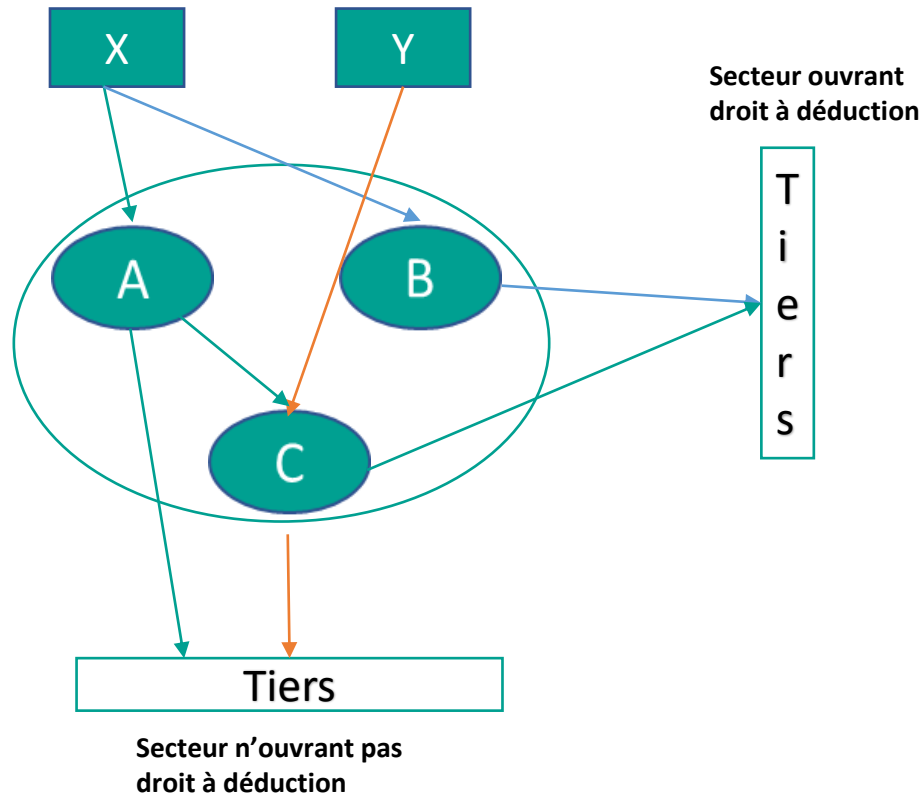
Méthode de déduction de l'affectation réelle

□ Comment appliquer au niveau de l'Unité TVA ?

- ✓ Première étape : identification de la destination des biens et des services
 - Opération externe ?
 - Opération interne ?
- ✓ Deuxième étape : pour les opérations externes
 - Affectation à une opération ouvrant droit à déduction → déduction intégrale
 - Affectation à une opération n'ouvrant pas droit à déduction → pas de déduction
 - Affectation aux deux secteurs d'activités → prorata spécial
- ✓ Troisième étape : pour les opérations internes
 - Un membre A achète des biens ou des services qu'il refacture à un autre membre B
 - Déduction en fonction de l'utilisation des biens et des services faite par B

Méthode de déduction de l'affectation réelle

☐ Cas pratique



Solution

- Achats illustrés par les flèches →
- Déduction suivant un prorata spécial car affectés par A au secteur n'ouvrant pas droit à déduction et par C au secteur ouvrant droit à déduction
- Achats illustrés par les flèches →
- Pas de déduction car affectés par C au secteur n'ouvrant pas droit à déduction
- Achats illustrés par les flèches →
- Déduction intégrale car affectés par B au secteur ouvrant droit à déduction

Les cas particuliers

Les livraisons intracommunautaires de biens entre membres

□ Cas de figure

- ✓ Deux sociétés A et B, sans établissement stable à l'étranger, appartiennent à une même Unité TVA située en Belgique.
- ✓ A livre des biens à B et les fait transporter à destination d'un autre Etat membre



□ Conséquences de l'Unité TVA

- ✓ Opérations localisées en Belgique = lieu du départ du transport
- ✓ Les opérations internes sont hors champ d'application de la TVA
- ✓ Mais expédition des biens à destination d'un autre EM
 - Arrivée des biens dans EM = AIC

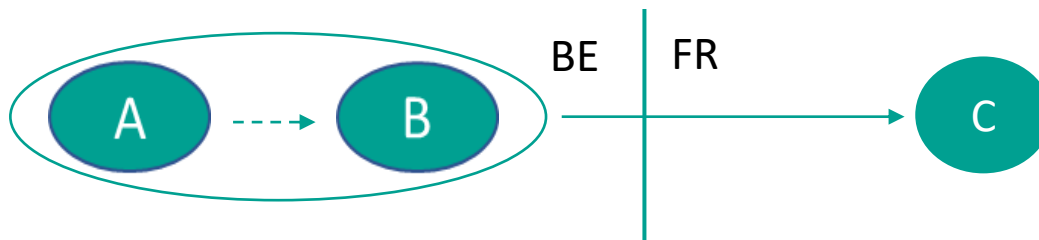
□ Conclusion

- ✓ Application du régime des transferts intracommunautaires de biens (art. 12bis CTVA)
- ✓ La fiction juridique de l'Unité TVA se limite au territoire national
- ✓ B devra se faire identifier à la TVA dans l'EM d'arrivée des biens

Les ventes en chaine entre membre d'une Unité TVA

□ Cas de figure

- ✓ A membre de l'Unité TVA vend des biens à B, autre membre de l'Unité TVA (A et B) qui les revend à C établi dans un autre Etat membre



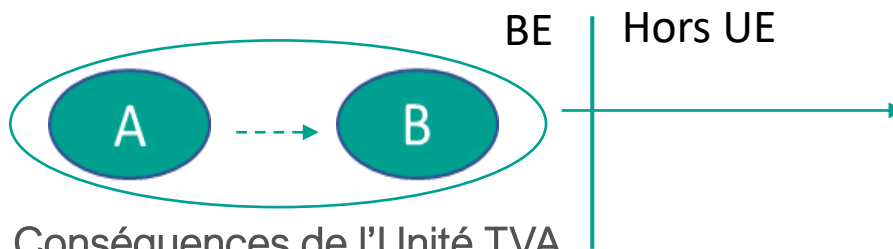
□ Traitement TVA dépend de la relation à laquelle le transport doit être alloué

- ✓ Le transport est alloué à la relation A-B parce que celui-ci est organisé par A
 - Relation A-B = opération interne MAIS application du régime de transfert intracommunautaire (article 12bis CTVA)
 - Obligation pour B de réaliser une AIC en France = identification à la TVA en France
 - Relation B-C = une vente locale réalisée par B à C (la fiction de l'Unité TVA s'arrête à la frontière belge)
- ✓ Le transport est allouée à la relation B-C parce que celui-ci est organisé soit par B soit par C
 - La vente A-B = opération interne hors champ d'application de la TVA
 - La vente B-C = LIC réalisée par l'Unité TVA par l'intermédiaire de son membre B

Les exportations entre les membres de l'Unité TVA

□ Cas de figure

- ✓ Deux sociétés A et B, sans établissement stable à l'étranger, appartiennent à une même Unité TVA située en Belgique.
- ✓ A livre des biens à B et les fait expédier en dehors de l'Union européenne



□ Conséquences de l'Unité TVA

- ✓ Opérations localisées en Belgique = lieu du départ du transport
- ✓ Les opérations internes sont hors champ d'application de la TVA

□ Conclusion

- ✓ Opération non visée par l'exemption en matière d'exportation
- ✓ Il s'agit d'une opération interne hors champ d'application de la TVA
- ✓ Reprise en grille 00 (non en grille 47)

Les importations réalisées par l'Unité TVA

❑ Généralités

- ✓ Toutes les dispositions du Code de la TVA et de ses arrêtés d'exécution s'appliquent à l'Unité TVA (fiction juridique)
- ✓ L'importation de biens réalisée par une Unité TVA est taxable à la TVA (art. 3 CTVA)

❑ Destinataire des biens

- ✓ La TVA à l'importation est due par l'Unité (fiction juridique) quelle que soit la situation :
 - Achat auprès d'un tiers
 - Achat auprès d'un autre membre
- ✓ L'Unité doit en principe agir comme destinataire des biens à l'importation mais l'article 9, §1^{er}, al. 3 de l'A.R. n° 7 précise que la déclaration d'importation doit être établie au nom du membre qui réalise l'importation avec mention de son sous-numéro individuel

❑ Redevable de la TVA à l'importation

- ✓ Le destinataire = membre = Unité TVA

Les prélèvements – article 12 et 19 du Code de la TVA

Cas de figure – article 12, §1, al. 3 Code de la TVA

- ✓ Un membre A de l'Unité TVA (vendeur de matériel informatique) vend du matériel informatique pour un montant de 10.000 EUR à un autre membre B qui l'utilise comme bien d'investissement
- ✓ Ce matériel informatique doit être considéré comme BI dans le chef de l'Unité TVA

Formalité déclarative

- ✓ Etablissement d'un document constatant le prélèvement (i.e. art. 3 de l'A.R. n° 1)

Déclaration

- ✓ Taxation à la TVA du prélèvement, en principe, sur la base du prix de revient, et déduction en fonction de l'étendu du droit à déduction de l'Unité TVA

Les prélèvements – article 12 et 19 du Code de la TVA

❑ Cas de figure – article 19, §2, 1° du Code de la TVA

- ✓ Un membre A effectue des travaux d'aménagement/de transformation au bâtiment détenu par le membre B que ce dernier affecte à l'exercice d'opérations externes exemptées et soumises à la TVA
- ✓ L'Unité TVA est un assujetti mixte au regard de la TVA

❑ Application d'un prélèvement

- ✓ Dès lors que l'Unité TVA n'aurait pas pu entièrement déduire la TVA grevant les travaux immobiliers s'ils avaient été fournis par un tiers, un prélèvement doit être réalisé sur la base de l'article 19, §2, 1° du Code de la TVA

❑ Déclaration

- ✓ Taxation à la TVA du prélèvement et déduction en fonction de l'étendue du droit à déduction de l'Unité TVA
- ✓ Etablissement de la base d'imposition :
 - Principe : article 33, §1, 3° - base d'imposition est constituée par la valeur normale, c'est-à-dire le prix du marché
 - Tolérance administrative : le montant des dépenses engagées, à savoir les frais relatifs à l'achat de matériel et matériaux et ceux relatifs au personnel (salaires bruts, cotisations sociales, ...) – Uniquement pour les travaux de transformation ou d'amélioration à l'exclusion des travaux de construction

Application de l'article 20 de l'A.R. n° 1

❑ Cas de figure

- ✓ Une société immobilière détient un bien immeuble qu'il donne en location en exemption de TVA à une société du groupe, assujetti ordinaire à la TVA. Il est prévu de rénover profondément le bâtiment
- ✓ Création d'une Unité TVA mais les travaux ont débuté préalablement à sa naissance

❑ Conséquence

- ✓ Les factures reçues des entrepreneurs et relatives aux travaux exécutés au bâtiment préalablement à la naissance de l'Unité TVA = facturation + TVA
- ✓ Les factures reçues des entrepreneurs et relatives aux travaux exécutés au bâtiment postérieurement à la naissance de l'Unité TVA = auto-liquidation
 - Le jour de la naissance de l'Unité TVA, le numéro d'entreprise de la société immobilière est activé pour les besoins de la TVA, et ce en raison de son appartenance à la l'Unité TVA qui dispose du statut d'assujetti ordinaire
- ✓ Le non-respect de ce changement peut emporter un redressement conséquent puisque la TVA portée en compte à tort par l'entrepreneur n'est pas déductible dans le chef de l'Unité TVA (Voy. CJE, Porr Epitési Kft, C-691/17, 11 avril 2019)

Les exemptions prévues à l'article 44 du Code de la TVA

□ Les articles 44, §§ 1 et 2 CTVA

- ✓ Exemptions attachées à la qualité de l'assujetti
 - Médecins, kinésithérapeutes, dentistes, sages-femmes, infirmiers, aides-soignants;
 - Hôpitaux, cliniques, dispensaires, etc.
- ✓ Conséquences de l'Unité TVA:
 - Principe : tous les membres doivent répondre aux conditions des exemptions pour que l'Unité TVA puisse bénéficier de l'exonération TVA
 - P.ex. : société de médecins et société de psychanalystes
- ✓ Tolérance administrative
 - Afin de respecter les objectifs poursuivis par ces dispositions, l'exemption est maintenue pour les prestations réalisées par le membre concerné, indépendamment du fait que l'Unité TVA exerce d'autres opérations non-visées par lesdites exemptions
 - Analyse opération par opération en fonction de la qualité du membre

Les exemptions prévues aux l'article 44, §2, 3°, 4°, 6°, 7° et 9° du Code de la TVA

Particularité

- ✓ Exemptions subordonnées à la condition selon laquelle le prestataire ne poursuit pas un but de lucre

Application dans le chef de l'Unité TVA

- ✓ Cette condition doit être rencontrée dans le chef de tous les membres dont se compose l'Unité TVA
- ✓ Si cette condition n'est pas rencontrée, l'exemption ne trouve pas à s'appliquer

Opportunité ?

- ✓ Création d'une Unité TVA entre une ASBL dont les activités sont exonérées de TVA et une société commerciale dotée d'un l'esprit de lucre
 - L'exemption saute pour l'ensemble de l'Unité TVA qui se voit, dès lors, attribuer la qualité d'assujetti ordinaire
 - Ouvre un droit à déduction intégral de la TVA grevant les biens/services et investissement réalisés par l'Unité TVA, indépendamment de leur affectation

Garde-fou placé par l'administration

- ✓ La création de tels unités TVA n'est, en principe, pas autorisée, car constitutive d'un abus de droit

Compatibilité de l'Unité TVA avec l'exemption réservée aux groupements autonomes

❑ Un groupement autonome peut-il faire partie d'une Unité TVA ?

- ✓ Si un groupement autonome devient membre d'une Unité TVA, elle perd, au regard de la TVA, son indépendance, et cesse d'exister en tant qu'assujetti distinct, car l'unité TVA se substitue au groupement autonome pour tous leurs droits et obligations
- ✓ C'est l'Unité TVA qui intervient, dès lors, comme prestataire de services à l'égard des membres du groupement autonome
- ✓ Les conditions de l'exemption TVA prévue à l'article 44, §2bis CTVA réservée aux groupement autonomes doivent donc être rencontrées dans le chef de l'Unité TVA

❑ Conséquences

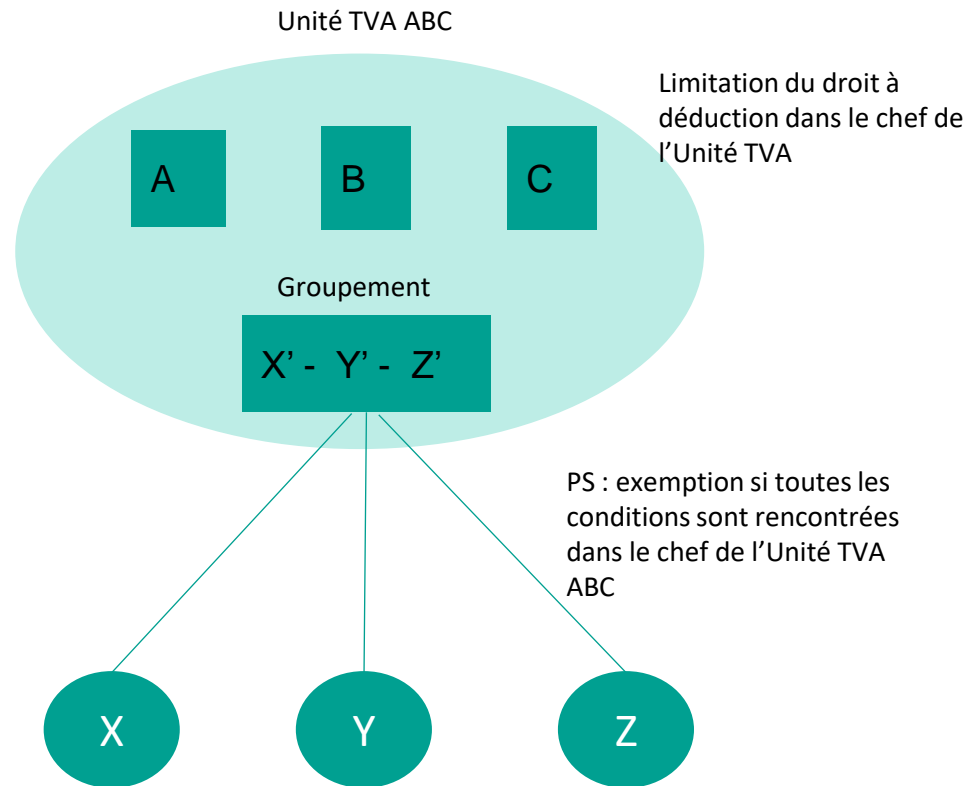
- ✓ Analyse dans le chef de l'Unité TVA → peut être compliquée
- ✓ Influence sur le statut TVA de l'Unité TVA → limitation du droit à déduction

❑ Alternative

- ✓ Faire entrer les membres du groupement autonome dans l'Unité TVA → analyse des conditions de liens

Compatibilité de l'Unité TVA avec l'exemption réservée aux groupements autonomes

☐ Schéma

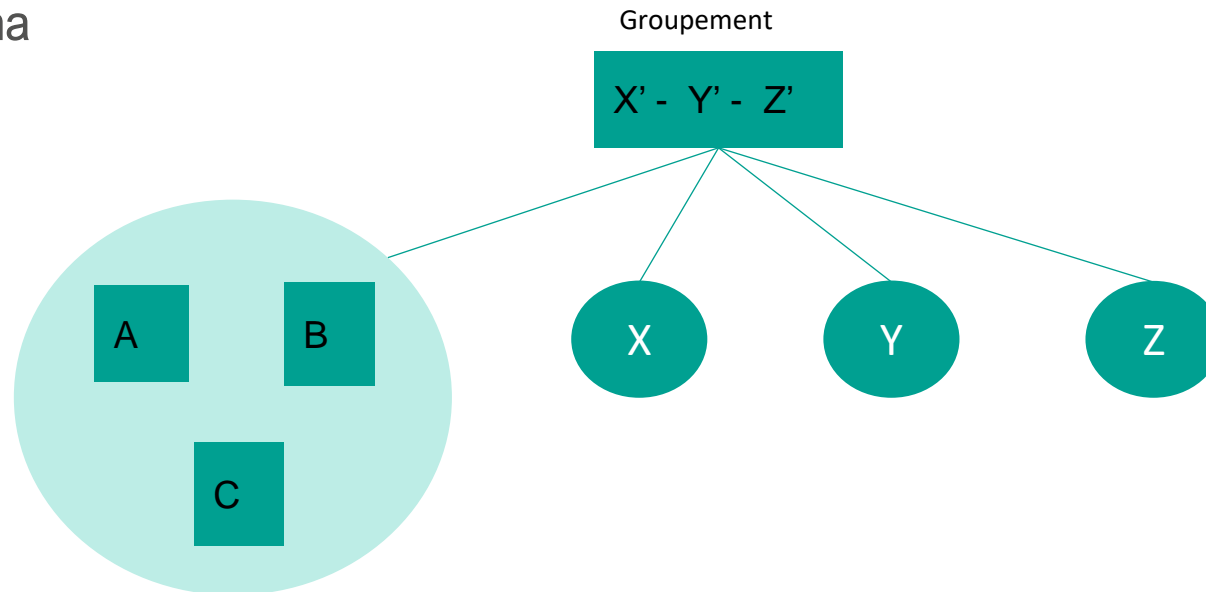


Compatibilité de l'Unité TVA avec l'exemption réservée aux groupements autonomes

❑ Une Unité TVA peut-elle être membre d'un groupement autonome?

- ✓ L'Unité TVA peut devenir membre d'un groupement autonome!
- ✓ Les conditions d'adhésion doivent être remplies dans le chef de l'Unité TVA appréciée dans sa globalité
 - Impossibilité pour les membres de l'Unité TVA de rejoindre individuellement un groupement autonome

❑ Schéma



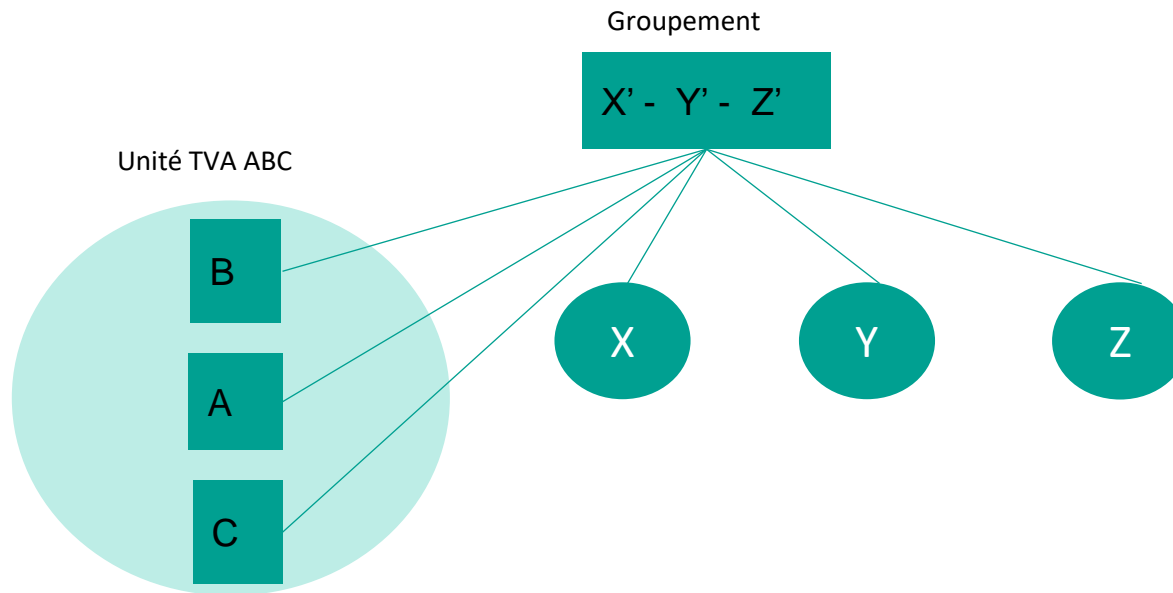
Compatibilité de l'Unité TVA avec l'exemption réservée aux groupements autonomes

❑ Position administrative en contradiction avec celle de la CJUE

- ✓ CJUE, affaire C-77/19, Kaplan International Colleges Ltd, 18 novembre 2020
- ✓ « L'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition n'est pas applicable aux prestations de services fournies par un groupement autonome de personnes à un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti, au sens de l'article 11 de cette directive, dès lors que tous les membres de ce dernier groupement ne sont pas membres dudit groupement autonome de personnes.
- ✓ L'existence de dispositions du droit national prévoyant que le membre représentatif d'un tel groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti possède les caractéristiques et le statut des membres du groupement autonome de personnes concerné, aux fins de l'application de l'exonération prévue en faveur des groupements autonomes de personnes, n'a aucune incidence à cet égard ».

Compatibilité de l'Unité TVA avec l'exemption réservée aux groupements autonomes

☐ Schéma



L'Unité TVA et le membre assujetti-partiel

❑ Rappel

- ✓ L'assujetti-partiel est l'assujetti qui réalise à la fois des opérations visées par le champ d'application de la TVA (exemptées de TVA et/ou soumises à la TVA) et hors champ d'application de la TVA
 - P.ex. Une commune qui réalise des prestations d'enseignement exonérées de TVA et qui exploite des parkings privés (pas sur la voie publique)

❑ Principe

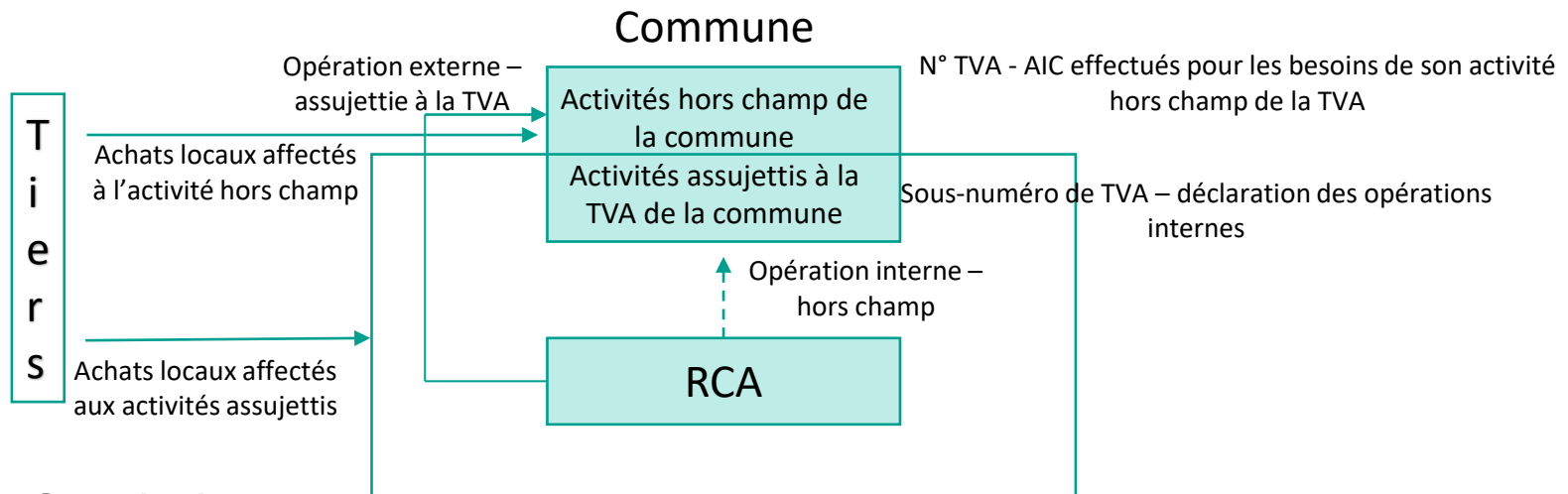
- ✓ L'assujetti partiel n'intègre le périmètre de l'Unité TVA qu'à concurrence des activités qui relèvent de la sphère TVA
- ✓ Les activités qui ne relèvent pas du champ d'application de la TVA demeurent en dehors du périmètre TVA

❑ Conséquences

- ✓ Unité TVA Bicéphale ou à deux têtes, qui disposerait de deux numéros de TVA

L'Unité TVA et le membre assujetti-partial

□ Illustration



□ Conclusion

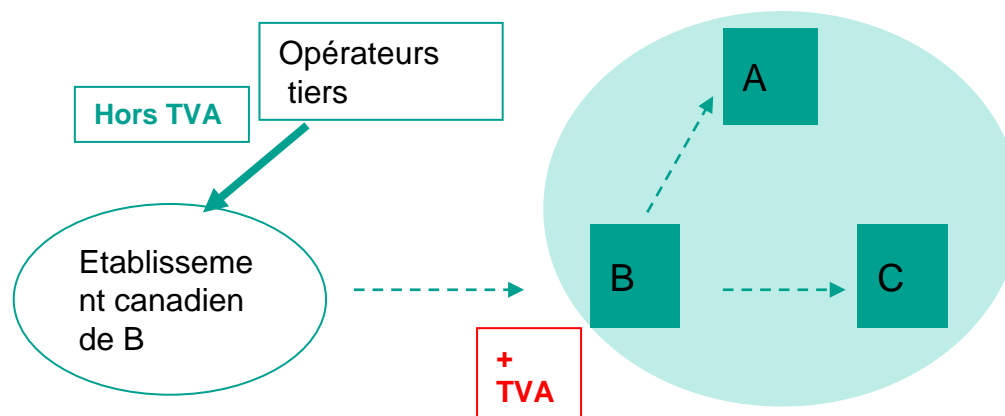
- ✓ Situation difficilement gérable sur le plan administratif/déclaratif
- ✓ Gestion des factures d'entrées
- ✓ Gestion des opérations réalisées par les autres membres – interne ou externe

Relation entre une maison-mère et sa succursale faisant partie d'une Unité TVA

❑ Anticipation par le législateur belge

- ✓ Insertion d'une disposition anti-abus dans le Code de la TVA – article 19*bis* du Code de la TVA :
 - Est assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux
 - La fourniture de services autres que ceux visés à l'article 21 § 3 CTVA = Services localisés en vertu du critère général visé à l'article 21 § 2 CTVA
 - Par un assujetti établi en dehors de la Belgique
 - Pour les besoins d'un de ses établissements qui est membre d'une Unité TVA

❑ Illustration de la mesure anti-abus



Relation entre une maison-mère et sa succursale faisant partie d'une Unité TVA

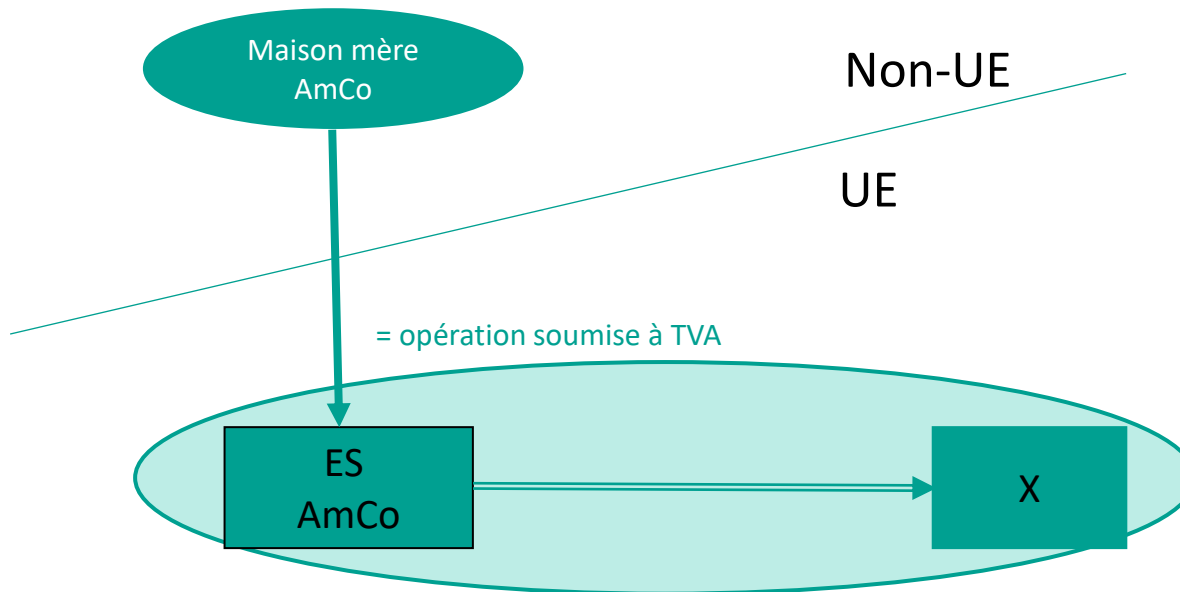
❑ Arrêt CJUE, Skandia, 17 septembre 2014, C-7/13

- ✓ [] les prestations de services fournies par un établissement principal établi dans un pays tiers à sa succursale établie dans un État membre constituent des opérations imposables quand cette dernière est membre d'un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée

- ✓ 2) [] lorsque l'établissement principal d'une société située dans un pays tiers fournit des services à titre onéreux à une succursale de la même société établie dans un État membre et où ladite succursale est membre d'un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État membre, ce groupement, en tant que preneur desdits services, devient redevable de la taxe sur la valeur ajoutée exigible

Relation entre une maison-mère et sa succursale faisant partie d'une Unité TVA

- ❑ Situation visée par l'arrêt Skandia



- ❑ Conséquences de l'arrêt Skandia

- ✓ Abrogation de l'article 19*bis* du Code de la TVA

Relation entre une maison-mère et sa succursale faisant partie d'une Unité TVA

❑ Arrêt CJUE, Danske bank, C-812/19, 11 mars 2021

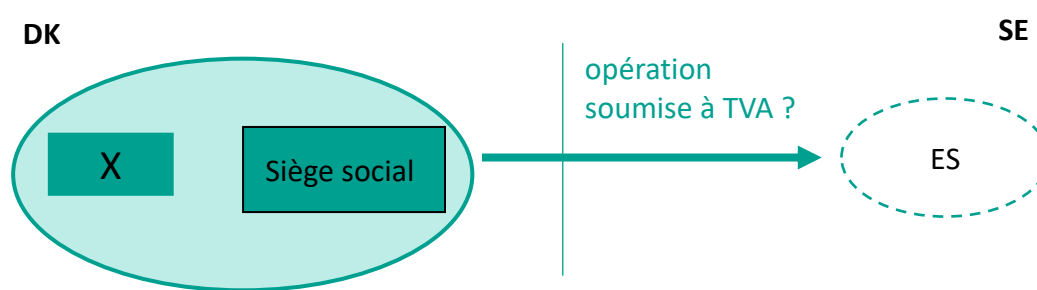
✓ Problématique

Les prestations fournies par le siège social à une succursale établie dans un autre Etat-membre sont elles taxables à la TVA dans cet autre Etat-membre lorsque le siège social fait part d'une Unité TVA?

✓ Question de fond suscitant l'intérêt de cet affaire

L'arrêt FCE prime-t-elle sur l'arrêt Skandia ?

❑ Situation visée par l'arrêt Danske bank



Élément clef

Situation inversée que celle rencontrée dans l'affaire SKANDIA

Questionnement

Cet élément de fait influence-t-elle les conclusions de l'arrêt SKANDIA ?

Relation entre une maison-mère et sa succursale faisant partie d'une Unité TVA

❑ Conclusion de la Cour

- ✓ La Cour conclut logiquement que l'établissement stable doit être considéré comme un assujetti distinct de sa maison mère, notamment, en raison de son appartenance à une Unité TVA, appliquant en cela sa jurisprudence Skandia
- ✓ Ni la circonstance que c'est la maison mère qui fait partie d'une Unité TVA, ni la circonstance que la maison-mère et sa succursale se trouvent sur le territoire de l'UE, sont de nature à influencer les conclusions de l'arrêt Skandia.

❑ Ce qu'il faut retenir

- ✓ La fiction juridique de l'Unité TVA l'emporte sur la situation juridique de l'assujetti et entraîne, en conséquence, une scission fictive de sa personnalité juridique donnant ainsi naissance à deux assujettis distincts au regard de la TVA.

Merci pour votre attention

Michaël Annaert

Questions?

 0472 19 44 79  m.annaert@lvma-consulting.be

