

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2010-13 - Traitement comptable dans le chef des membres d'une unité TVA de la taxe sur la valeur ajoutée

Avis du 8 septembre 2010

- I. Généralités
- II. Unité TVA
- III. Traitement comptable dans le chef des membres de l'unité TVA de dettes et créances TVA
- IV. Responsabilité solidaire des dettes de l'unité TVA

I. Généralités

Il a été établi sous le nom de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) un impôt sur le chiffre d'affaires, qui se perçoit dans les conditions et selon les modalités déterminées par le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après C.TVA) ¹.

Les assujettis sont tenus de déposer des déclarations périodiques du montant de la taxe exigible, des déductions à opérer et des régularisations à effectuer². Ils doivent en outre tenir une comptabilité appropriée à l'étendue de leurs activités en vue de permettre l'application et le contrôle de la TVA³.

II. Unité TVA

La Belgique a introduit l'unité TVA au 1^{er} avril 2007⁴.

Le système de l'unité TVA permet de considérer que des personnes établies en Belgique, qui sont indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur le plan financier, économique et de l'organisation, ne constituent qu'un seul assujetti pour l'application du C.TVA⁵.

A compter du moment de sa création et durant toute son existence, l'unité TVA se substitue aux membres pour tous les droits accordés ou toutes les obligations imposées par le C.TVA et ses arrêtés d'exécution⁶. Les membres de l'unité TVA désignent l'un d'entre eux pour exercer, en leur nom et pour leur compte, les droits et obligations de cette unité TVA mentionnés dans le C.TVA et ses arrêtés d'exécution. Ce membre est qualifié de « représentant » de l'unité TVA⁷.

L'unité TVA est considérée comme un seul assujetti et est donc identifiée sous un numéro de TVA unique pour l'unité⁸. Ce numéro vaut pour le dépôt des déclarations périodiques de l'unité TVA, pour la tenue du compte-courant TVA de l'unité TVA, pour l'établissement éventuel de comptes spéciaux, pour toutes les taxations additionnelles et pour tous les actes de perception et de recouvrement émanant de l'administration⁹.

La déclaration TVA est introduite par le représentant de l'unité TVA sous le numéro d'identification à la TVA de l'unité TVA. Se basant sur les différentes comptabilités tenues par les membres¹⁰, le représentant tiendra une comptabilité TVA centralisée lui permettant de remplir correctement la déclaration TVA au niveau de l'unité TVA. Cette déclaration reprend le montant total des opérations réalisées par l'ensemble des membres. Cette procédure permet l'introduction, pour l'unité TVA et pour chaque période de déclaration, d'une seule déclaration périodique à la TVA. Dans la mesure où l'unité TVA est considérée comme un assujetti unique, ses membres seront, à l'égard de l'Etat, solidairement responsables de toutes les dettes TVA de l'unité¹¹.

III. Traitement comptable dans le chef des membres de l'unité TVA de dettes et créances TVA

La Commission a été interrogée sur le traitement de la TVA à récupérer et de la TVA due dans la comptabilité des membres de l'unité TVA.

L'unité TVA est considérée comme 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-ci¹². Les importations et les acquisitions intracommunautaires de biens réalisées par chaque membre sont également considérées comme réalisées par l'unité TVA.

Les livraisons de biens et les prestations de services réalisées entre les membres d'une unité TVA n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA.

Exemple

Le membre A vend des marchandises au membre B pour 1.000 euros (hors TVA).

- *Traitement comptable dans le chef du membre A:*

400	Créances en comptes		1.000	
	à 700	Ventes et prestations de services		1.000

- *Traitement comptable dans le chef du membre B:*

604	Marchandises		1.000	
	à 440	Fournisseurs		1.000

Les livraisons de biens fournies et les prestations de services rendues à un membre de l'unité TVA sont réputées, pour l'application de la TVA, avoir été fournies et rendues à l'unité TVA. Au moment de la déclaration TVA, naîtra, dans le chef du membre, à concurrence de la TVA due sur la livraison/prestation, une créance sur le représentant de l'unité TVA (qualité qua). Dans l'attente de l'introduction de la déclaration, cette créance sera comptabilisée sur un compte d'attente¹³.

Exemple

Le membre A achète des marchandises de X pour 1000 euros (hors 21% de TVA). L'écriture à passer dans le chef du membre A est la suivante :

604	Achats de marchandises		1.000	
499	Comptes d'attente		210	
	à 440	Fournisseurs		1.210

La livraison de biens et la prestation de services réalisées par chaque membre sont considérées comme réalisées par l'unité TVA. Au moment de la déclaration TVA, naîtra, dans le chef du membre, une dette envers le représentant de l'unité TVA. Dans l'attente de l'introduction de la déclaration, cette dette sera comptabilisée sur un compte d'attente.

Exemple

Le membre B vend des marchandises à X pour 2000 euros (hors 21% de TVA).

400	Créances en comptes		2.420	
	à 700	Ventes et prestations de services		2.000
	499	Comptes d'attente		420

Au moment de l'introduction par le représentant de l'unité TVA de la déclaration TVA, naîtra, dans le chef du représentant de l'unité TVA, une créance ou une dette définitive envers l'Etat. Au même moment naîtra, dans le chef de chaque membre, une créance ou une dette envers le représentant de l'unité TVA.

Exemple

Après la clôture des comptes d'attente, le membre A dispose d'une créance de 210 sur le représentant de l'unité TVA, étant donné que ce dernier doit récupérer la TVA de l'Etat.

411	TVA à récupérer ¹⁴		210	
	à 499	Comptes d'attente		210

Après la clôture des comptes d'attente, le membre B dispose d'une dette de 210 envers le représentant de l'unité TVA, étant donné que ce dernier doit verser la TVA à l'Etat.

499	Comptes d'attente		420	
-----	-------------------	--	-----	--

Le membre C, en tant que représentant de l'unité TVA, dispose d'une dette de 210 envers de l'Etat.

41	Autres créances : unité TVA ¹⁶	420	
	à 451 TVA à payer		210
	48 Autres dettes : unité TVA ¹⁷		210

IV. Responsabilité solidaire des dettes de l'unité TVA

Les membres de l'unité TVA sont solidairement tenus vis-à-vis de l'Etat du paiement de la TVA, des intérêts, des amendes et des frais exigibles du fait des opérations des membres de l'unité TVA¹⁸.

Conformément à l'article 25, § 3 de l'AR C.Soc., sont mentionnés dans l'annexe, les engagements qui ne figurent pas au bilan et qui sont susceptibles d'avoir une influence importante sur le patrimoine, sur la situation financière ou sur le résultat de la société. Vu la responsabilité solidaire des dettes de l'unité TVA, chaque membre de l'unité TVA est par conséquent tenu de mentionner dans son annexe qu'il est membre d'une unité TVA.

Si l'organe d'administration d'un membre de l'unité TVA estime qu'il y a un risque réel que le membre sera tenu responsable pour le montant total de dettes TVA de l'unité TVA, ce membre doit par conséquent comptabiliser cette dette totale sous la classe 0 du plan comptable et il est tenu d'en faire mention dans l'annexe aux comptes annuels sous les « Droits et engagements hors bilan ».

Si un membre de l'unité TVA est impliqué dans un différend avec l'Etat, les autres membres de l'unité TVA sont également tenus d'en faire mention dans l'annexe si leur organe d'administration estime qu'il y a un risque réel qu'ils seront tenus responsables pour le recouvrement éventuel qui en pourrait résulter.

-
- Article 1, §1 C.TVA.
 - Article 53, §1 C.TVA.
 - Article 54 C.TVA juncto l'article 14, §1 AR TVA n°1.
 - Les modalités d'exécution relatives à l'unité TVA ont été publiées dans l'AR TVA n° 55 du 9 mars 2007 (*M.B.* du 15 mars 2007).
 - Article 4, § 2 C.TVA.
 - Article 7 AR TVA n° 55.
 - Article 1, §3 AR TVA n° 55.
 - Cependant, à chaque membre est accordé un sous-numéro d'identification à la TVA (article 50, §1, 4° C.TVA).
 - Rapport au Roi de l'AR TVA n° 55, n°11, *M.B.* du 15 mars 2007.
 - En effet, chaque membre de l'unité TVA doit tenir une comptabilité appropriée à l'étendue de ses activités (article 14, §1 AR TVA n° 1), étant donné que l'unité TVA seulement implique une consolidation en ce qui concerne la TVA.
 - L'article 51^{ter} C.TVA stipule que « les personnes qui ne constituent qu'un seul assujetti par application de l'article 4, § 2, sont solidairement tenues vis-à-vis de l'Etat 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 ».
 - Rapport au Roi de l'AR TVA n° 55, n°12, *M.B.* du 15 mars 2007.
 - L'entreprise peut développer un système de comptes d'attente qui traduit les particularités de la réglementation relative à la TVA.
 - Il s'agit de la TVA à récupérer envers l'unité TVA, dans le chef de son représentant.
 - Il s'agit de la TVA à payer envers l'unité TVA, dans le chef de son représentant.
 - Dans l'exemple il s'agit d'une créance envers le membre B.
 - Dans l'exemple il s'agit d'une dette envers le membre A.
 - Article 51^{ter} C.TVA.