

Déduction partielle de la TVA selon la règle de l'affectation réelle : modifications importantes à partir du 1^{er} janvier 2023

Dossiers en cours : notification requise au plus tard pour le 30 juin 2023 !

Par la loi du 27 décembre 2021, une nouvelle procédure pour l'exercice de la déduction de la TVA sur la base de la règle de l'affectation réelle s'applique aux assujettis mixtes et partiels à partir du 1^{er} janvier (voir notre lettre d'information précédente). Un nouvel arrêté royal du 26 octobre 2022 détermine désormais en détails les mesures d'application de cette nouvelle procédure.

Cette nouvelle réglementation aura un impact important pour tous les secteurs dans lesquels il existe des assujettis mixtes et partiels, tels qu'entre autres l'immobilier, les services financiers, les pouvoirs publics, l'enseignement, les services médicaux, les holdings,...

Qu'est-ce qui change ?

L'application de la règle de l'affectation réelle en cas d'assujettissement mixte ou partielle à la TVA signifie que la déduction de la TVA est principalement déterminée par la répartition des coûts entre les différentes activités (par opposition à un ratio général, où la déduction de la TVA est déterminée sur la base du chiffre d'affaires pour tous les coûts).

Les règles actuelles prévoient qu'un contribuable souhaitant exercer le droit à déduction de la TVA en vertu de la règle de l'affectation réelle doit soumettre une demande écrite à l'autorité de contrôle compétente. Sur la base de la jurisprudence, cette demande peut également être introduite de manière rétroactive. La loi du 27 décembre 2021 aménage ce dispositif : à partir du 1^{er} janvier 2023, une **notification préalable** est obligatoire.

L'arrêté royal du 26 octobre 2022 détermine désormais en détails comment ces nouvelles règles doivent être appliquées. Nous en résumons les éléments principaux ci-après :

- **La notification préalable doit être introduite par voie électronique (via le formulaire E604A ou E604B)** avant la fin de la première période de déclaration de l'année en cours ou de la première période de déclaration suivant le commencement ou le changement de l'activité. La notification prend effet au 1^{er} janvier de l'année civile en cours ou à partir du premier jour de la période de déclaration suivant le commencement ou le changement de l'activité.



- L'assujetti doit également communiquer via Intervat **des informations détaillées** sur les modalités d'exercice du droit à déduction de la TVA lors du dépôt de la déclaration de TVA du premier trimestre ou de l'un des trois premiers mois de l'année civile en cours (par exemple, des informations sur le ratio général précédent, les pourcentages des coûts affectés aux différents départements de l'entreprise, les ratios spéciaux).
- **Important** : si la notification et/ou la communication des informations demandées n'est pas faite à temps, la règle de l'affectation réelle peut être exercée au plus tôt à partir du 1^{er} janvier de l'année civile suivante. **L'application rétroactive est alors de facto exclue.**
- Les contribuables peuvent revenir à un ratio général, mais ce au plus tôt le 31 décembre de la troisième année suivant la date d'effet de la notification antérieure. Cette résiliation (totale ou partielle) nécessite une notification qui ne prend effet que le 1^{er} janvier de l'année suivant cette notification.
- L'administration n'envoie qu'un **accusé de réception, c'est-à-dire pas une approbation**, concernant la notification pour l'application ou la cessation de la règle de l'affectation réelle. Toutefois, l'administration a le droit de refuser le mode d'exercice de la déduction de la TVA proposé jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle où la notification initiale a pris effet, avec effet rétroactif. En outre, l'administration se réserve le droit de contrôler l'exercice du droit à déduction dans les délais normaux de prescription.
- L'administration peut elle-même imposer l'application de la **règle de l'affectation réelle par une décision motivée**, par lettre recommandée, qui prend effet le premier jour de la période de déclaration concernée. Mais cette décision peut avoir un effet rétroactif si l'administration estime que les informations contenues dans la déclaration en cas de commencement ou de changement d'activité ou de demande d'une unité TVA sont incorrectes. Par circulaire, un secteur d'activité ou un groupe de contribuables peut être amené à appliquer la règle de l'affectation réelle.
- Comme le prévoit déjà la loi : **les contribuables qui appliquent déjà la règle de l'affectation réelle au 31 décembre 2022 doivent soumettre une notification et une communication des informations demandées** confirmant l'application de la règle de l'affectation réelle avant le 1^{er} juillet 2023. Nous notons que l'échéance dans l'AR diffère de l'échéance dans la loi (avant le 30 juin 2023).

Implications et points d'attention

Ces nouvelles dispositions auront un impact important sur la pratique. Comme indiqué, l'application rétroactive de la règle de l'affectation réelle ne sera plus possible en vertu des nouvelles règles, ce qui limite considérablement les options des contribuables. Par exemple, si un contrôle révèle qu'une entreprise est un contribuable TVA mixte déguisé qui ne peut pas exercer un droit à déduction à 100%, l'administration imposera en principe un ratio général et la règle de l'affectation réelle ne pourra plus être invoquée pour le passé afin d'atténuer l'impact sur le droit à déduction du contribuable.

Les nouvelles règles rendent également tout cela beaucoup plus formel. Par exemple, en cas de changement d'activité, il faut remplir correctement et en temps voulu le formulaire E604B pour éviter de ne pouvoir appliquer la règle de l'affectation réelle que l'année civile suivante. La question se pose également de savoir quelle est la procédure exacte lorsqu'un contribuable commence ou modifie ses activités au cours d'une année civile, par exemple le 30/06 (après notification préalable, les informations détaillées ne suivent que l'année civile suivante).

En outre, les nouvelles règles n'apportent pas une plus grande sécurité juridique car l'administration dispose d'un long délai pour refuser ou non la notification (jusqu'au 31 décembre de l'année suivante). En outre, comme le précise le Rapport au Roi, une décision de refus peut également être prise sous la forme d'un avis de correction ou d'un procès-verbal dans les délais de prescription ordinaires. De facto, à notre avis, cela revient à dire que l'administration peut toujours rejeter rétroactivement l'application de la règle de l'affectation réelle, ou les principes appliqués à cet égard, si elle estime qu'elle ne correspond pas à la réalité. Le commentaire du Conseil d'État à la lumière du principe de légitime confiance ne nous semble ici par pertinent.

En principe, l'administration elle-même ne peut pas imposer l'application rétroactive de la règle de l'affectation réelle, sauf si les données figurant dans les déclarations 604A (commencement d'assujettissement à la TVA), 604B (changement d'activité) ou 606A (unité TVA) sont incorrectes. Nous assistons déjà à des discussions à ce sujet (qu'est-ce qui est « incorrect » aux yeux de l'administration ?). La manière dont cela sera articulé avec les pouvoirs de l'administration dans le cadre d'un contrôle ordinaire de la TVA n'est pas tout à fait claire. Cela pose également la question de la sanction éventuelle : peut-on infliger une amende si l'administration n'est pas d'accord avec la méthode utilisée (en soi, la loi n'est pas violée ?).

Encore beaucoup de questions donc. Comme toujours, nous attendons encore une circulaire détaillée à ce sujet, qui expliquera l'application pratique des nouvelles règles. Compte tenu de l'entrée en vigueur des nouvelles règles, nous espérons que cette circulaire sera encore publiée cette année.

Enfin, les contribuables qui appliquent actuellement la règle de l'affectation réelle devront notifier et communiquer des informations avant le 30 juin 2023. L'intention est ici clairement que l'administration vérifie à nouveau la pratique appliquée et impose éventuellement des ajustements ou, dans le pire des cas, refuse d'appliquer la règle de l'affectation réelle. **Une notification tardive entraînera l'impossibilité temporaire d'appliquer la règle de l'affectation réelle. Une vérification proactive de la situation actuelle en matière de TVA et une préparation adéquate de la notification et des informations sont donc, selon nous, recommandées pour éviter d'être confronté à de mauvaises surprises.**

L'équipe TVA de Tiberghien peut vous assister pour examiner votre statut TVA et la manière d'exercer le droit à déduction de la TVA à la lumière de ces nouvelles règles plus strictes.

Source : loi du 27 décembre 2021 portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée (MB 31 décembre 2021) ; arrêté royal du 26 octobre 2022 modifiant les arrêtés royaux n° 1, 2, 3, 4, 10, 19, 22 et 59 en matière de taxe sur la valeur ajoutée (MB 10 novembre 2022).