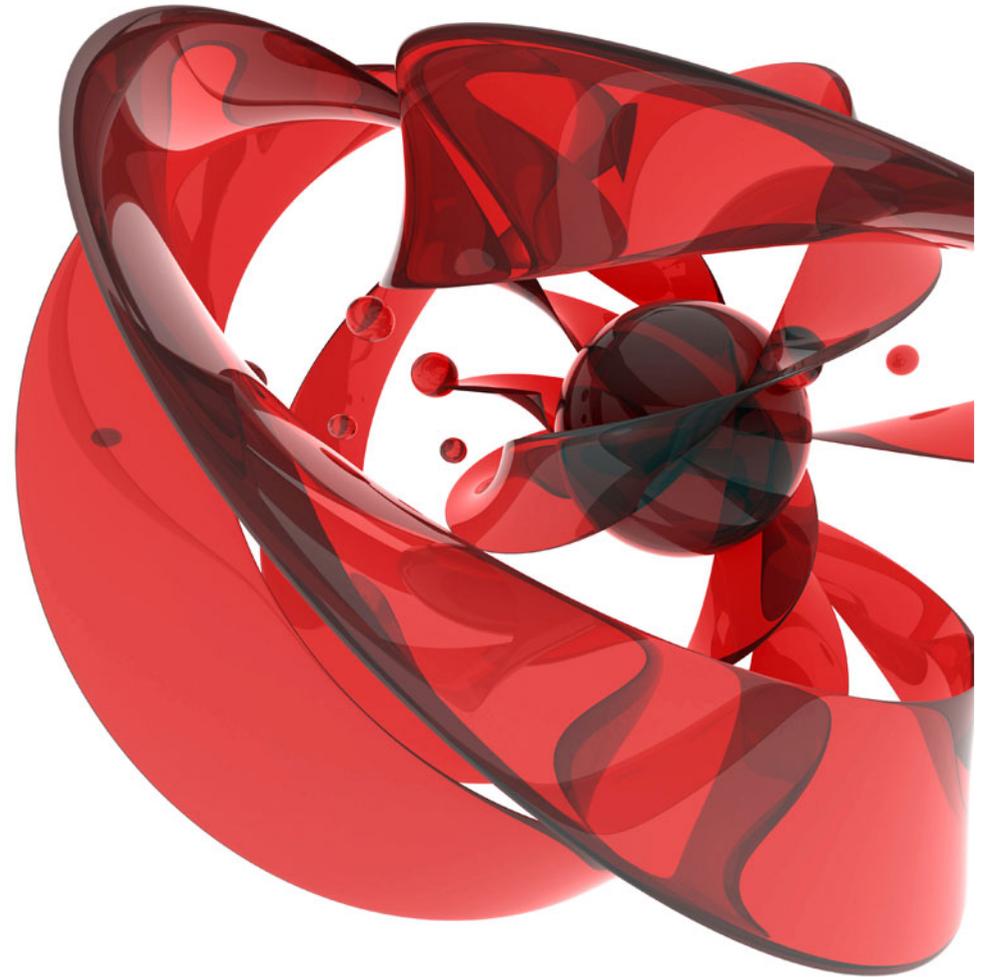


ALLEN & OVERY

IFA – 28 février 2012

*L'impact en TVA
des réorganisations
transfrontalières*

Stéphanie Houx



INTRODUCTION

- Contexte
- La réorganisation d'une entreprise peut se faire via
 - des opérations sur actions
 - un transfert de branche d'activité ou d'universalité de biens (Titre I)
 - une cession d'actifs isolés (Titre II)
- Conséquences examinées au moment de la mise en œuvre de la réorganisation uniquement (à l'exclusion des conséquences après la réorganisation : outsourcing, groupements autonomes, exonérations, ...)

I. Transfert de branche ou d'universalité (TOGC)

1. Dispositions législatives

- Art. 19 Directive 2006 / 112 / CE

« Les Etats membres peuvent considérer que, à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant.

Les Etats membres peuvent prendre les dispositions nécessaires pour éviter des distorsions de concurrence dans le cas où le bénéficiaire n'est pas un assujetti total. Ils peuvent aussi prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cet article rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles.»

- Art. 29 Directive 2006 / 112 / CE

« L'article 19 s'applique dans les mêmes conditions aux prestations de services. »

I. TOGC - dispositions législatives

Transposé en droit belge

- Art. 11 du CTVA

« N'est pas considérée comme une livraison, la cession à titre onéreux ou à titre gratuit, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité, lorsque le cessionnaire est un assujetti qui pourrait déduire tout ou partie de la taxe si elle était due en raison de la cession. En ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant. »

- Art. 18 § 3 du CTVA

“ Ne sont pas considérées comme des prestations de services, les opérations visées au § 1^{er} qui sont effectuées lors de la cession, sous forme d'apport en société ou autrement, d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité dans les conditions de l'article 11.”

I. TOGC

2. Remarques préliminaires

- (1) Transposition dans autres Etats membres
- (2) TOGC = notion autonome de droit communautaire
- (3) TOGC = no supply rule
 - = exonération technique ?
 - = mécanisme d'immunisation
 - = création d'une fiction
- (4) La Belgique a fait usage du § 2 de l'art. 19 de la Directive

I. TOGC

3. Objectifs du régime

- Éviter de grever la trésorerie du bénéficiaire
- Éviter la révision de TVA sur les immeubles dont la cession aurait été exemptée
- Donner une garantie du Trésor

I. TOGC

4. Notion de TOGC

- Directive TVA: « universalité totale ou partielle de biens »
- CTVA: « universalité de biens ou branche d'activité »

Mais pas de définition légale

I. TOGC - notion

Arrêt ZITA MODES (CJUE 27/11/2003, C-497/01)

« La règle de la non-livraison s'applique – sous réserve d'une éventuelle utilisation de la possibilité d'en limiter l'application dans les conditions prévues à la seconde phrase du même paragraphe – à tout transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome. Le bénéficiaire du transfert doit cependant avoir pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmis et non simplement de liquider immédiatement l'activité concernée ainsi que, le cas échéant, de vendre le stock. »

I. TOGC - notion

Conséquences :

- Le TOGC comprend en règle générale l'infrastructure, la technologie, les contrats, le personnel, la clientèle, les monopoles d'achat, les marques de fabrique, ...c.-à-d. les biens corporels et incorporels.
- Notion plus large qu'en droit des sociétés
- **À apprécier dans le chef du cessionnaire** (application Hoge Raad, 6/6/2008)
- **Le cédant peut conserver certains actifs ou passifs** : dettes, créances, liquidités, immeuble, ...

I. TOGC – notion

CJUE, Schriever, 10/11/2011, C-444/10:

“Constitue la transmission d’une universalité totale ou partielle de biens, au sens de cette disposition, le transfert de la propriété du stock de marchandises et de l’équipement commercial d’un magasin de détail, concomitant à la location, au cessionnaire, des locaux dudit magasin pour une durée indéterminée, mais résiliable à court terme par les deux parties, à condition que les biens transférés suffisent pour que ledit cessionnaire puisse poursuivre de manière durable une activité économique autonome.”

I. TOGC - notion

Décisions du SDA:

- Peuvent par exemple être exclus:
 - les actifs affectés à d'autres activités
 - le passif rattaché au TOGC
 - les créances et les dettes

- Le personnel peut avoir été transféré à une autre entreprise et faire l'objet d'un contrat de maintenance et d'exploitation

I. TOGC - notion

Le cessionnaire doit avoir l'intention de poursuivre l'activité économique autonome (= élément essentiel)

- Pas nécessairement identique
- Pas nécessairement préalable (CJUE, Faxworld, 29/4/2004, C-137/02)
- Quid en cas de rachat d'un concurrent ?
- Quid en cas de TOGC successifs ? Vers d'autres Etats membres?
NB: la décision du 30/3/1977 est rapportée

I. TOGC

5. « A titre onéreux ou à titre gratuit »

- En principe hors champ
- Permet d'éviter toute rémanence de TVA
Sinon prélèvement ou révision

I. TOGC

6. Quid si le prix est négatif ?

- Nature de l'opération ?
- Sens de l'opération ?
- Impact sur la localisation

- Art. 29 Directive TVA: « à l'occasion de la transmission »
- Circulaire n° 46/2009: « la cession ou les opérations effectuées lors de cette cession »

I. TOGC – Prix négatif

CJUE, Cantor Fitzgerald, 9/10/2001, C-108/99,
Swiss Re, 22/10/2009, C-242/08

A quel moment doit-on prendre en compte le prix ?

Quelles sont les composantes du prix ?

I. TOGC

7. Forme de la cession

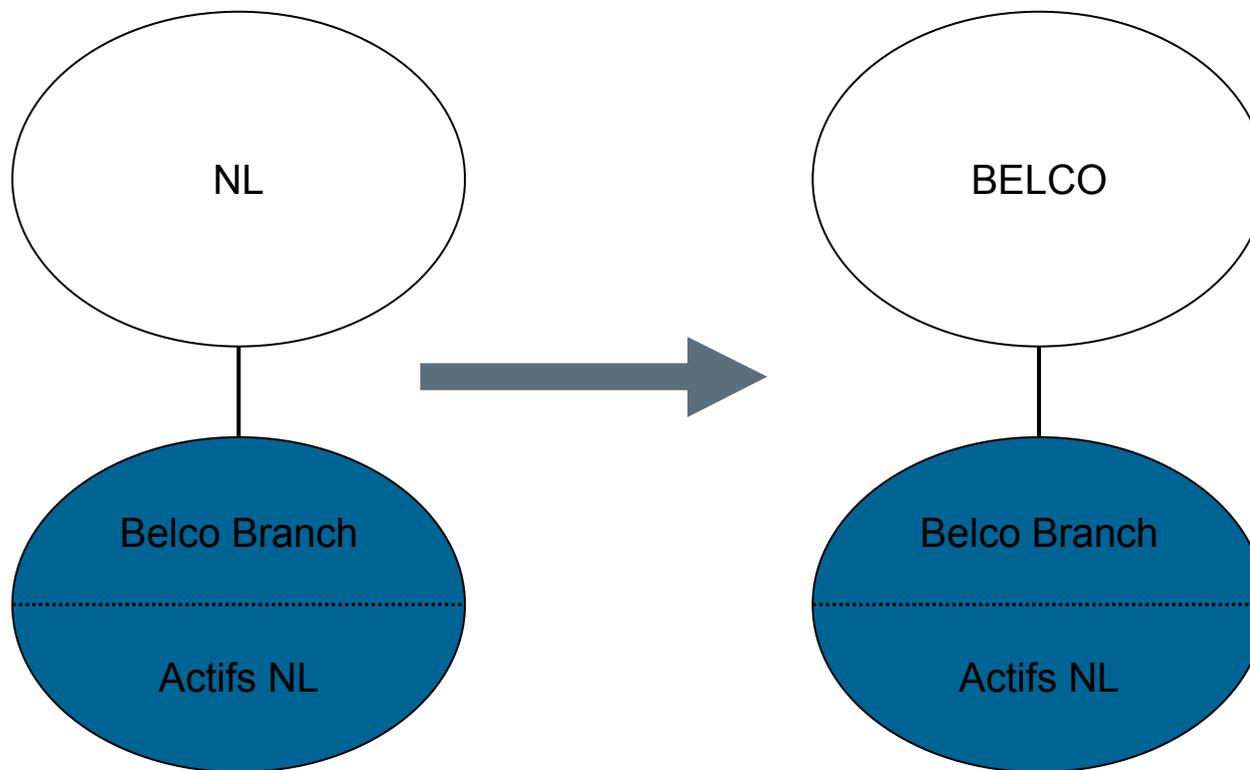
- Toutes les formes de cession
- Plusieurs contrats distincts si intention de cession du TOGC
- Cession matériellement étalée dans le temps
- CA Bruxelles, 13/9/2006

I. TOGC

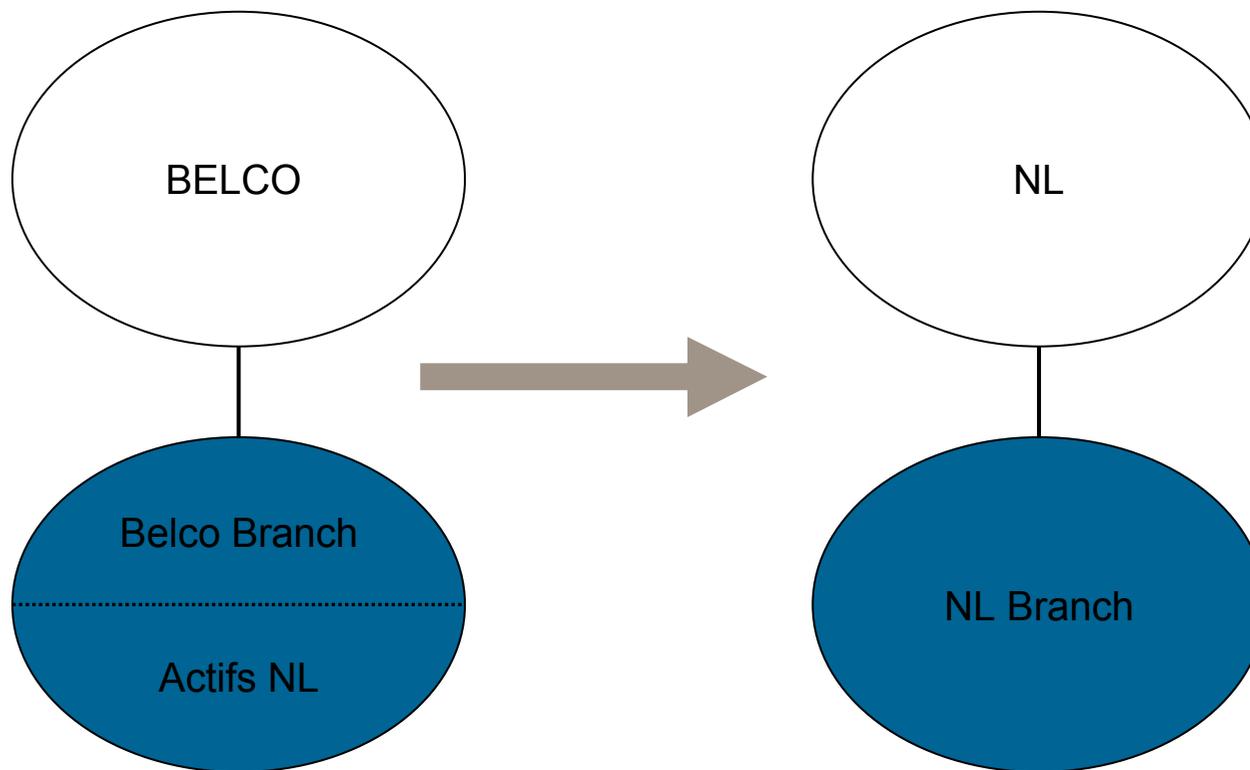
8. Localisation

- Quid si actifs localisés en Belgique et à l'étranger (p.ex. stock) ?
- Quid si TOGC transfrontalier ?
Pas de règle de localisation spécifique pour les TOGC
- Chaque Etat membre examine une situation cross border sous l'angle de sa propre législation.

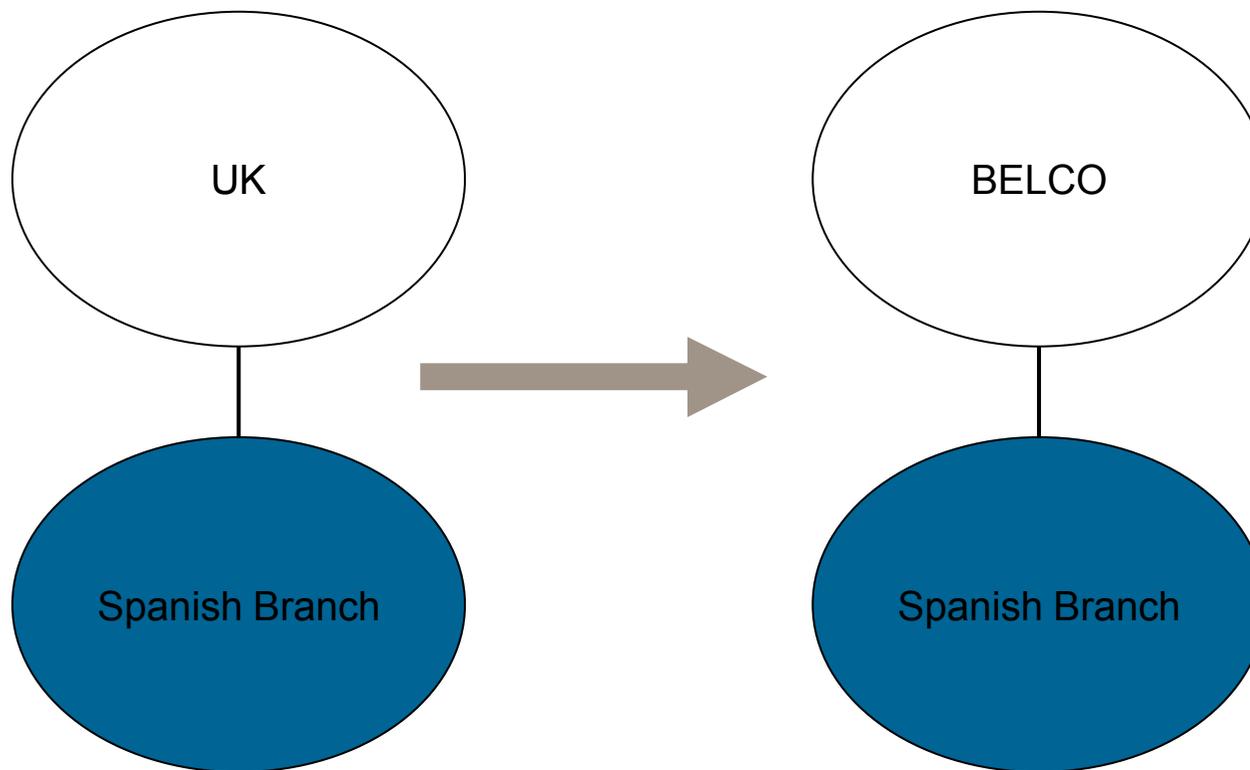
I. TOGC – Localisation



I. TOGC – Localisation



I. TOGC – Localisation



I. TOGC

9. Statut TVA du cessionnaire

- Le cessionnaire doit être un assujetti qui pourrait déduire tout ou partie de la taxe si elle était due en raison de la cession.

→ Éléments transférés doivent être affectés à la réalisation d'une activité qui donne droit à une déduction, même partielle

 Quid en cas d'affectation réelle ?

- Application article 19 §2 Directive TVA (><circulaire n° 46/2009)
Distorsion de concurrence ?

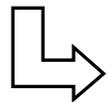
I. TOGC – statut du cessionnaire

- Le cessionnaire peut être étranger
- TOGC = établissement stable en Belgique ?
- A quel moment apprécier la présence de l'établissement stable ?

I. TOGC

10. Conséquences du TOGC

- Création d'une fiction: le cessionnaire continue la personne du cédant



pas de révision au moment du TOGC dans le chef du cédant
Mais le cessionnaire reprend les obligations du cédant, y compris pour les révisions futures

- Pour les biens meubles et les services : on évite le préfinancement TVA uniquement

I. TOGC - Conséquences

- Pour les immeubles :
 - Neufs :
 - pas de révision si cession
 - pas de droits d'enregistrement
 - pas d'option (et décision administrative du 27/1/2010)
 - Non neufs :
 - Pas de révision si cession
 - Cession soumise aux droits d'enregistrement en cas de vente

I. TOGC - Conséquences

- Constitution de droits réels par le cédant au profit du cessionnaire ou cession de tous les droits : OK
- Constitution d'un bail ou mise à disposition gratuite : révision (circ. n°46/2009). Contesté !
- Cession de bail : pas de révision sur les travaux

I. TOGC

- Déduction de la TVA ayant grevé les services utilisés pour le TOGC : circ. n°46/2009
- En cas de doute sur la présence d'un TOGC :
 - Pas de droit à déduction d'une TVA indue
 - Remboursement au cédant s'il a éliminé le risque de pertes de recettes fiscales

II. Transfert d'actifs isolés

- En principe taxables
- Sauf exonérations spécifiques
- Sauf application de l'article 44, § 2, 13° du CTVA :

« Sont aussi exemptées de la taxe :

Les livraisons de biens qui ont été affectées exclusivement à une activité exemptée en vertu du présent article si ces biens n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction; la cession ou la concession d'une clientèle afférente à une activité exemptée en vertu du même article;

... »

II. Transfert d'actifs isolés

– Transposition de l'article 136 Directive 2006/112/CE

« Les Etats membres exonèrent les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens qui étaient affectés exclusivement à une activité exonérée en vertu des articles 132, 135, 371, 375, 376 et 377, de l'article 378, § 2, de l'article 379, § 2 et des articles 380 à 390, si ces biens n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction. »

- Cession ou concession d'une clientèle ?
- Droit à déduction exercé antérieurement mais suivi d'une révision ?

II. Transfert d'actifs isolés

Cas spécifique : le transfert de personnel

- Mise à disposition de personnel : TVA
- Cession de personnel : prix ? reprise d'engagement ?
 - HR liabilities : quote-part 13^e mois, bonus, vacances
 - Montant provisionné en cas de licenciement ultérieur
 - Indemnité forfaitaire

Questions?

These are presentation slides only. The information within these slides does not constitute definitive advice and should not be used as the basis for giving definitive advice without checking the primary sources.

Allen & Overy means Allen & Overy LLP and/or its affiliated undertakings. The term partner is used to refer to a member of Allen & Overy LLP or an employee or consultant with equivalent standing and qualifications or an individual with equivalent status in one of Allen & Overy LLP's affiliated undertakings.