

Travail à façon sur biens corporels au sein de l'UE : quel traitement TVA ?

De nombreuses entreprises sont confrontées à cette question. Nous résumons ci-après les principes essentiels de ce régime. Pour l'heure, nous nous concentrons uniquement sur des rapports commerciaux entre acteurs de l'Union européenne.

1. Qualification du travail à façon au sens de la TVA

Le travail à façon (en anglais, toll manufacturing ou contract work) est considéré comme une prestation de services pour l'application de la TVA. Selon l'article 18, §1^{er}, al. 2, 1° du Code TVA, il y a lieu d'entendre par travail à façon la fabrication ou l'assemblage d'un bien meuble par un entrepreneur au moyen de matières et d'objets que son cocontractant lui a confiés à cette fin. Il est sans importance que, le cas échéant, le façonnier ait fourni lui-même une partie des matériaux utilisés. Notons encore que le travail à façon est mis sur le même pied que tout travail portant sur un bien meuble corporel, comme la réparation ou l'entretien.

Exemples : envoi de profilés aluminium en Allemagne pour recevoir un revêtement; envoi de pièces détachées de véhicules en Espagne pour réparation, etc.

2. Lieu d'imposition à la TVA du travail à façon

Les prestations de services du travailleur à façon sont en principe soumises à la TVA dans le pays où se trouve le bien au moment de l'exécution matérielle des prestations (article 21, §3, 2°, a, du Code TVA).

Par dérogation, ces prestations de services sont toutefois soumises à la TVA dans l'Etat membre qui a attribué au preneur de service (le cocontractant donneur d'ordre) le numéro d'identification à la TVA sous lequel le service lui a été rendu, pour autant que cet Etat membre ne soit pas celui dans lequel le travail à façon est exécuté et uniquement si le bien fabriqué ou assemblé fait l'objet d'une expédition ou d'un transport en dehors de l'Etat membre où le travail a été matériellement exécuté (article 21, §3, 2°, b, du Code TVA). A défaut, c'est la règle précédente qui est applicable.

Prenons l'exemple suivant : un fabricant établi à Lille assemble une machine dont les pièces ont été envoyées dans ses ateliers par un client assujetti identifié en Belgique.

Si le cocontractant fournit son numéro de TVA belge au façonnier français et que les biens, une fois façonnés, sont retournés en Belgique (ou, plus généralement, quittent la France), le travail à façon est soumis à la TVA, non pas en France - lieu d'exécution matérielle -, mais en Belgique. Le façonnier français facture en conséquence sans TVA. Le redevable de cette TVA belge est l'assujetti belge, qui devra auto-liquider cette taxe dans sa déclaration TVA belge (grilles 56, 59, 81 ou 82 et 87). L'un des avantages de ce mécanisme est d'éviter à l'assujetti belge le paiement d'une TVA étrangère.

3. Problématique des transferts et non-transferts

En outre, si la condition d'aller-retour n'est pas respectée (le bien devrait revenir chez le donneur d'ordre), le déplacement doit alors être réglé selon le lourd mécanisme du transfert intracommunautaire de biens qui impose, en règle, l'identification à la TVA du donneur d'ordre dans l'Etat membre d'arrivée du transport en raison d'une assimilation à une acquisition intracommunautaire dans ce pays (dans notre exemple, la France).

A contrario, si le retour des biens dans le pays du preneur de services peut être démontré, ce transfert physique de biens, opéré pour les besoins d'un travail à façon, est exclu du champ d'application de la TVA : on parle alors de «non-transfert».

Toutefois, lorsque le bien quitte le pays où le travail à façon a été réalisé, mais ne retourne pas chez le donneur d'ordre ou qu'une tierce personne intervient, il existe des règles de simplification évitant de multiples identifications à la TVA dans les divers pays où le bien aboutit. Ces règles (qu'il serait trop long à commenter ici) sont exposées dans la Circulaire n° 7 du 28 septembre 1998 et résultent d'accords unanimes entre les Etats membres de l'UE.

Signalons encore que le façonnier doit, entre autres, tenir un registre des biens faisant l'objet du travail à façon et être en mesure de démontrer la réalité du transport intracommunautaire des biens façonnés afin de justifier de la non-application de la TVA.

Le travail à façon impose de tenir à l'œil deux mécanismes. Le numéro de TVA du donneur d'ordre ne doit pas correspondre au pays où les travaux sont matériellement réalisés, pour éviter la TVA dans ce dernier pays. En outre, le retour des biens au donneur d'ordre est en principe impératif pour obvier à une identification à la TVA à l'étranger du donneur d'ordre.

Philippe NOIRHOMME (philippe.noirhomme@be.ey.com) & Baudouin THIRION
(baudouin.thirion@be.ey.com) Ernst & Young Tax Consultants - Département TVA