

La TVA et les avocats à partir du 1^{er} janvier 2014

Premiers commentaires pratiques et critiques

à la lumière de la circulaire du 20 novembre 2013 (à jour le 30 novembre 2013)

Christian Amand, avocat au barreau de Bruxelles¹

ca@xirius.be

A partir du 1^{er} janvier 2014, les avocats seront redevables d'une taxe de 21 % sur leurs prestations en qualité d'avocats, pour autant qu'elles ne soient pas exemptées de TVA ou hors du champ d'application de la TVA. Ils seront redevables de la TVA sur l'acquisition de biens et services depuis l'étranger, sur l'acquisition de services immobiliers en Belgique et, éventuellement, les services de collaborateurs. Dans la majorité des cas, ceci se limitera quelques formalités relativement simples. Toutefois, en cas d'opérations avec l'étranger, d'opérations exemptées et hors du champ d'applications de la TVA, les procédures peuvent vite devenir très complexes et requièrent une analyse de l'ensemble des formalités.

La circulaire AGFisc n° 47/2013 (E.T. 124.411) du 20 novembre 2013 a apporté des précisions importantes sur le point de vue de l'administration à propos de la liste des opérations exemptées et hors champ de la TVA, le moment où la TVA devient exigible, en particulier lors de la période transitoire et l'application de la taxe entre les avocats et leurs collaborateurs. Pour les praticiens de la TVA, cette circulaire contient un certain nombre de points aussi surprenants qu'intéressants. La décision TVA E.T. 124.705, du 22 novembre 2013 apporte des clarifications importantes sur l'exigibilité de la TVA sur les provisions demandées à partir du 1^{er} janvier 2014.

Une taxe européenne, mais des procédures très nationales

Dès la signature du traité de Rome en 1957, les Etats membres fondateurs de ce qui deviendra l'Union Européenne ont dû concilier les exigences d'un marché intérieur, l'attribution des recettes des taxes sur la consommation au pays de consommation et le fait que ces taxes étaient perçues à plusieurs stades du processus de production de biens et services. Il fallait éviter les aides d'Etat lors du remboursement des taxes lors de l'exportation et les pratiques protectionnistes lors de l'application de taxes à l'importation. La solution s'est portée sur une taxe introduite en France en 1954 et qui, grâce à un mécanisme de déduction des taxes grevant les coûts, permettait de déterminer avec précision le montant des taxes supportées à chaque stade de la production de biens.

¹ Association Xirius. Ancien président du sous-groupe Fiscalité Indirecte de la Confédération Fiscale Européenne (CFE) et actuellement membre du EU VAT Forum entre les représentants des entreprises et des administrations fiscales nationales, en présence de la Commission Européenne,

Cette taxe générale sur la consommation de biens et services, appelée improprement « taxe sur la valeur ajoutée », a été introduite en Belgique par la loi du 3 juillet 1969 et elle est perçue depuis le 1^{er} janvier 1971 à l'occasion de chaque fourniture de biens et services contre rémunération, sous réserve de quelques exceptions. Les règles de base en ont été légèrement modifiées en 1978 afin de collecter de manière uniforme des ressources propres pour financer le budget européen, en 1993 pour éliminer les contrôles douaniers sur les mouvements de marchandises à l'intérieur de l'UE et en 2011 pour simplifier les règles de localisation en matière de prestations de services.

Aujourd'hui, la base juridique de cette taxe est l'article 113 sur le fonctionnement du Traité de l'Union Européenne et la directive 2006/112/CE qui est transposée dans les législations nationales des 28 Etats membres de l'UE, sous réserve de certaines d'options et de dérogations². Si les particuliers et les entreprises peuvent invoquer devant chaque juridiction nationale le respect du droit européen³ contre une disposition réglementaire nationale, une pratique administrative, voire une jurisprudence uniforme⁴, en revanche le fisc ne peut invoquer contre les redevables de cette taxe que la législation nationale telle qu'il l'a commentée⁵. D'où l'importance des commentaires administratifs, des circulaires et des décisions dont certains datent encore de 1971⁶, mais pour autant qu'elles soient favorables.

L'assujetti, ce collecteur d'impôt

La clé de voûte de tout le système de TVA est le producteur de biens et services appelé « assujetti »⁷. La loi impose à chaque assujetti de collecter spontanément la taxe sur ses livraisons de biens, ses prestations de services, et le cas échéant sur certaines acquisitions de biens et services pour autant que ces opérations soient réputées être localisées en Belgique et que l'assujetti soit désigné comme redevable de la taxe. La taxe est donc perçue sur des événements qu'il ne faut pas confondre avec le chiffre d'affaires, ni avec les revenus ou des actes juridiques. Peu importe la nationalité ou le pays d'établissement de cet assujetti. Un assujetti est souvent, mais pas toujours, le redevable de la taxe.

² Contrairement à un règlement européen, une directive n'impose que des obligations de transposition aux Etats membres, sans obligation directe pour les agents économiques.

³ À savoir les traités (droit primaire), les directives et les règlements européens (le droit secondaire) et les principes généraux du droit de l'UE (sécurité juridique, principe de proportionnalité, etc.) qui peuvent conditionner l'application d'une disposition d'une directive européenne. Ces règles font l'objet de principes d'interprétation stricts (texte, contexte, objectif et effet utile).

⁴ Toute personne peut également introduire, par simple lettre, une plainte auprès du secrétariat général de la Commission européenne ou une pétition auprès du Parlement européen. Dans ce cas, c'est la Commission européenne qui, s'il y a lieu, se charge d'introduire contre le ou les Etats membres concernés une procédure d'infraction.

⁵ L'administration s'appuie parfois sur des arrêts de la Cour de justice pour se montrer pour le moins innovatrice,

⁶ Manuel de la TVA, les circulaires administratives et les décisions administratives. Ces documents sont disponibles sur FISCONET PLUS.

⁷ Art. 4, CTVA. La législation néerlandaise utilise le terme « ondernemer » ou entrepreneur qui est plus proche du langage courant.

Est un assujetti à la TVA toute personne qui produit des biens et des services d'une manière habituelle et indépendante⁸, en échange d'une contrepartie quelconque versée par son client ou par un tiers⁹. Peu importe qu'il s'agisse d'une personne physique, une personne morale, une association de fait, une profession libérale ou un commerçant, l'exercice d'une fonction dévolue aux pouvoirs publics¹⁰, un résident ou un non résident etc. Depuis 2007, plusieurs assujettis peuvent même choisir de constituer une unité TVA et ne constituer qu'un seul assujetti vis-à-vis du fisc¹¹. Peu importe que cet assujetti fasse des profits ou des pertes, qu'il ait ou non un objectif de lucre. Lorsqu'une association est dotée de la personnalité juridique, c'est l'association qui est assujettie et non ses membres. Toutefois, lorsqu'une association n'a pas la personnalité juridique, l'administration belge accepte que soit l'association, soit ses membres à titre individuel puissent revendiquer la qualité d'assujetti¹². Il est admis qu'un associé ne soit pas identifié à la TVA s'il preste uniquement des services au travers de de son association. Lorsqu'un avocat agit comme gérant de sa SPRL, c'est cette dernière qui est assujettie et non la personne physique. Un avocat stagiaire ou un collaborateur indépendant est aussi un assujetti dans la mesure où il supporte le risque économique de son activité.

Si l'assujetti effectue correctement son travail de collecte d'impôt pour le compte de l'Etat, il sera autorisé à déduire la TVA belge ou étrangère grevant ses charges pour autant que cette TVA ait un lien avec ses opérations elles-mêmes soumises à la TVA, c'est-à-dire des opérations qui ne sont pas expressément exemptées de TVA par l'article 44 du Code de la TVA (par exemple, les prestations de médiateurs de dette, de médiateur familial, d'administrateur provisoire, la location immobilière, la vente d'immeubles anciens pour l'application de la TVA, l'enseignement¹³, etc) ou qui ne sont pas hors du champ d'application de la TVA (dépenses d'ordre privé, opérations à titre gratuit, prestations de juge suppléant, d'administrateur, de mandat au conseil de l'Ordre ..).

En droit, tous les avocats sont des assujettis à la TVA depuis 1978. Toutefois, la Belgique avait obtenu que les avocats inscrits à un barreau belge n'appliquent pas de TVA sur leurs prestations (et uniquement sur leurs prestations situées en Belgique). L'Europe exigeait de la Belgique une compensation financière pour le maintien de cette exception – en principe d'interprétation stricte –

⁸ Ce qui exclut les salaires reçus dans le cadre d'un lien de subordination ou les tantièmes des administrateurs.

⁹ Ce qui exclut les indemnités destinées à réparer un dommage. On sera attentif à ce que toute indemnité au sens du langage courant n'est pas destinée à réparer un dommage.

¹⁰ Le critère est l'indépendance hiérarchique, la liberté d'organisation et le risque économique : ce qui explique pourquoi les notaires et les collecteurs d'impôts indépendants (en Espagne) sont des assujettis à la TVA.

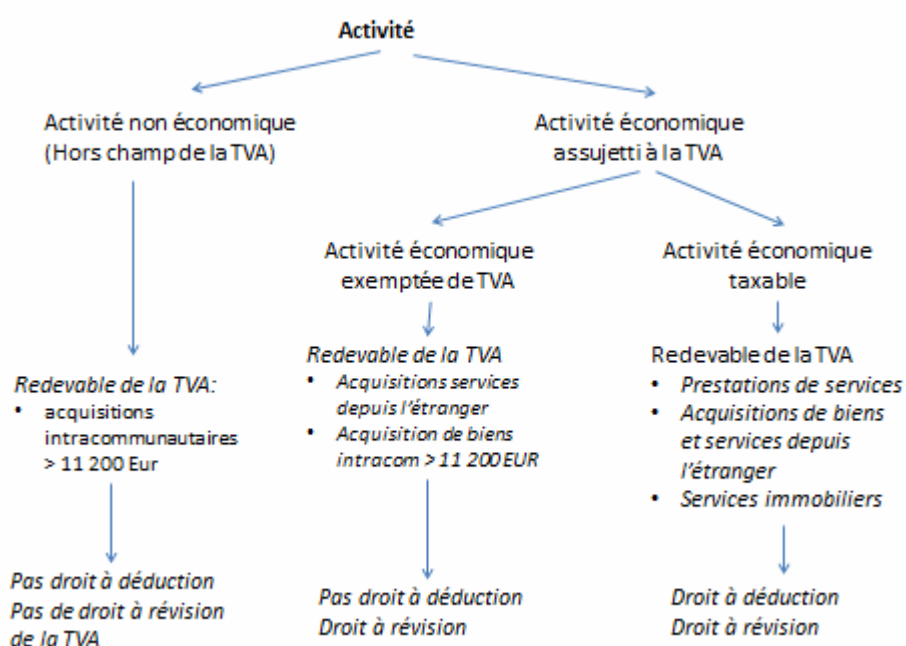
¹¹ En pratique, l'unité TVA est surtout utilisée pour déduire la TVA grevant l'acquisition d'immeubles donnés en location à des entités liées.

¹² Par analogie avec la solution retenue pour les associations d'architectes.

¹³ Il convient de distinguer les leçons données à titre personnel par les enseignants et portant sur l'enseignement scolaire et universitaire qui sont exemptées même s'il y a objectif lucratif des prestations d'enseignement effectuées par des entreprises ou des institutions qui ne sont exemptées de TVA que si les bénéfices éventuels ne sont pas distribués

mais qui, au fil des années, s'était étendue aux prestations localisées en Belgique de tous les avocats membres d'un barreau d'un des Etats membres de l'UE¹⁴.

Dès 1993, les avocats ou les associations d'avocats ont eu l'obligation demander une identification à la TVA et de déposer des déclarations spéciales trimestrielles¹⁵ pour les services reçus depuis l'étranger (UE et hors UE), sauf lorsqu'il s'agit de services reçus de confrères inscrits à un barreau d'un Etat membre de l'UE. Depuis le 1^{er} janvier 2011, les avocats doivent déclarer, s'il y a lieu, leur chiffre d'affaires réalisé avec des assujettis établis dans d'autres Etats membres de l'UE (formulaire 723 FR 2011)¹⁶ et ils devaient à cette fin demander un numéro d'identification à la TVA¹⁷.



Activités taxables / activités exemptées et activités hors du champ d'application de la TVA

Ceux qui prestent des activités économiques exemptées de TVA et des activités hors du champ d'application de la TVA ne sont pas redevables de TVA sur leurs prestations (à ne pas confondre avec la redevabilité de la TVA sur certaines charges !). Toutefois, cette distinction « assujetti exempté »/ « non assujetti » est très importante pour déterminer le lieu de taxation dans le cadre international,

¹⁴ Les services fournis à des avocats belges par des avocats membres d'un barreau de l'UE étaient exemptés de TVA en Belgique. Ceci valait également pour les prestations de ces avocats étrangers à des banques, compagnies d'assurance, associations internationales établies en Belgique.

¹⁵ Déclaration 629 EUR. Pour un détail de ces procédures voir OBF, *Vade-mecum de l'avocat* p. 213 et s. Vu la sévérité des sanctions et la longueur du délai de prescription en faveur de l'administration, on ne peut que recommander la plus grande attention à ces procédures et le cas échéant effectuer une régularisation spontanée pour éviter les amendes proportionnelles.

¹⁶ AR n° 50 d'exéc. CTVA. Voir OBF, *Vade-mecum de l'avocat* p.213 et suivantes.

¹⁷ du moins, si un tel numéro n'avait pas déjà dû être demandé.

l'exigibilité de la TVA sur certains frais, et les méthodes du droit à déduction de la TVA grevant les frais et surtout le droit à déduction en cas de changement d'activité ¹⁸(voir *infra*).

Non assujetti

Une activité sera hors du champ d'application de la TVA et par conséquent celui qui l'exerce ne sera pas assujetti pour cette dernière si pour cette activité, il n'y a pas de contrepartie ou d'indépendance économique.

Selon la circulaire, tel sera le cas pour les indemnités reçues par l'avocat en qualité de juge suppléant dans la mesure où un juge n'agit pas de manière indépendante au sens de la TVA (c'est-à-dire qu'il ne supporte pas les risques économiques de son activité), mais en qualité de d'organe de l'Etat. Sont également hors du champ d'application de la TVA les mandats au conseil de l'Ordre, les administrateurs, gérants, commissaires et liquidateurs de sociétés^{19 20}.

La circulaire du 20 novembre 2012 prévoit que peuvent être considérés comme non assujettis : l'avocat associé actif, l'avocat administrateur ou liquidateur (personne morale), l'avocat administrateur gérant ou liquidateur dans l'exercice ordinaire de sa mission statutaire, l'avocat mandataire ad hoc (administrateur provisoire), l'avocat administrateur ad hoc d'une société dans l'exercice de sa mission statutaire.

Activités exemptées de TVA

Une activité sera exemptée de TVA lorsqu'elle est visée à l'article 44 du Code de la TVA. Cette liste met en œuvre les articles 132 à 134 de la directive 2006/112/CE qui sont un héritage d'une loi allemande du 16 octobre 1934. Ces dispositions causent des problèmes permanents d'interprétation et ont déjà donné lieu à plusieurs dizaines d'arrêts de la Cour de Justice. Selon la circulaire du 20 novembre 2013, ceci vise notamment:

- les prestations des avocats en matière médiation de dettes, d'administration provisoire, des tuteurs qui bénéficient de l'exemption prévue par le texte de l'article 44§2, 2° en faveur « des organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'autorité compétente »;

¹⁸ En effet, l'avocat qui acquiert des biens et services d'investissement dans le cadre de son activité hors champ d'application de la TVA perd définitivement son droit à déduction, même si ultérieurement il affecte ces biens exclusivement à des activités taxables.

¹⁹ Décision du 20 juillet 1979, n° E.T. 36.632 Rev. TVA n° 42, p. 613. Dans la mesure où les liquidateurs de sociétés ont une liberté d'organisation et supportent le risque économique de leur activité, on peut se demander si cette interprétation est bien conforme avec la jurisprudence de la Cour de Justice dans l'affaire C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla* qui a estimé que les collecteurs privés de taxes locales étaient des assujettis à la TVA.

²⁰ Mais dans ce cas, il perd le droit à déduction de la TVA qu'il supporte sur ses propres frais.

- les prestations des avocats en matière de médiation familiale bénéficient de l'exemption prévue par le l'article 44§2, 5° CTVA en faveur de l'orientation scolaire ou familiale.

On observera également avec attention que, contrairement aux règles générales, l'administration admet une exemption de prestations de collaborateurs qui fournissent des prestations à une association ou un avocat pour leurs activités exemptées de TVA²¹.

Selon le Code de la TVA, sont notamment exemptées de TVA :

- la location immobilière²² (à ne pas confondre avec la mise disposition de bureaux dans le cadre d'un centre de services) ;
- les leçons données à titre personnel par les enseignants et portant sur l'enseignement scolaire et universitaire²³ ;
- les contrats d'édition d'œuvres littéraires ou artistiques conclus par les auteurs ou les compositeurs²⁴.

Le véritable danger d'une contestation d'interprétations trop extensives d'exemptions vient moins des assujettis (qui généralement ne s'en plaignent pas malgré l'accroissement de la charge administrative) que de la Commission européenne qui risque d'y voir une manière de réduire la participation d'un Etat membre particulier au budget de l'Union.

Le régime de report de paiement pour les collaborateurs : une exemption cachée ?

La circulaire du 20 novembre 2013 contient une mesure optionnelle ou facultative de report de paiement de la taxe pour les prestations des collaborateurs et des stagiaires. Ces derniers doivent s'identifier à la TVA, mais c'est leur bureau qui émet une facture et paie et déduit la TVA dans la même déclaration périodique à la TVA. Contrairement à la procédure de self-billing organisée par la directive et le Code²⁵, le prestataire de services ne paie pas la TVA au Trésor et il renonce « volontairement » à son droit à déduction de la TVA grevant les frais. Autre particularité que l'on ne retrouve pas dans le Code, serait que ce régime est cumulable avec le futur régime des petites entreprises dont le seuil devrait être porté de 5 580 EUR à 15 000 EUR. L'intérêt de cette procédure mérite d'être examinée au cas par cas pour le motif que dans le régime légal, la TVA qui est facturée par le collaborateur est déductible immédiatement et constitue un montant qui sera soustrait de la TVA à verser au fisc par le cabinet quelques jours plus tard.

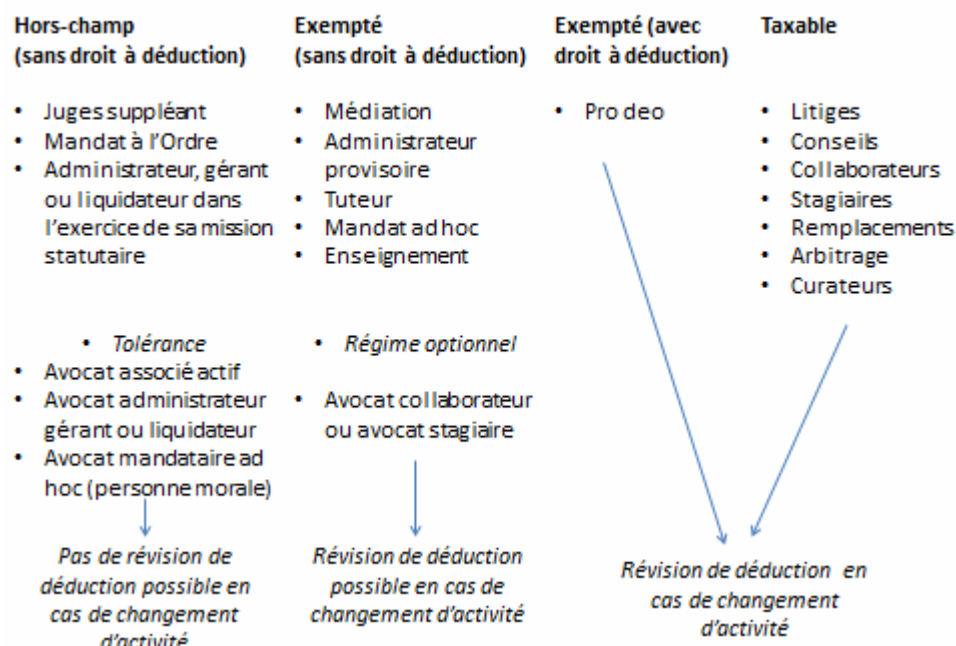
²¹ Une telle exemption à un stade antérieur au consommateur a été parfois acceptée par la Cour de Justice comme dans l'affaire C-2/95 *SDC*, mais elle a parfois été refusée comme dans l'affaire C-185/89 *Velker Oil*

²² Art. 44 §3, 2° CTVA

²³ Art. 44 §2, 4° , CTVA, tel qu'applicable à partir du 1^{er} janvier 2014

²⁴ Art. 44§3, 3° CTVA

²⁵ Art. 53§2, al. 2 CTVA



Formalités d'identification, de changement d'activité ou d'application du régime des petites entreprises

La formalité d'identification a lieu par le dépôt d'une déclaration 604A/ au contrôle TVA compétent pour le siège d'exploitation. Ce dernier « activera » le numéro d'entreprise précédemment attribué par la Banque Carrefour des entreprises et y ajoutera un préfixe BE. Les avocats qui étaient déjà identifiés à la TVA pour le motif qu'ils fournissaient des services à des clients assujettis à la TVA dans d'autres Etats membres de l'UE ou qu'ils recevaient des services depuis l'étranger devront introduire une déclaration 604B de modification d'activité.

Les déclarations 604A ou 604B devront mentionner la nature de l'activité, le fait que des activités exemptées de TVA sont ou non exercées (location immobilière, enseignement, ...), ainsi que les coordonnées du compte financier où d'éventuels crédits TVA pourront être remboursés par le fisc. Il convient également de déposer un formulaire 690 auprès de son institution financière afin de lui donner mandat de recevoir les restitutions des soldes créditeurs à rembourser par l'Etat.

Selon la circulaire, la date limite pour le dépôt de telles déclarations de commencement et de modification d'activité sera le 15 décembre 2013²⁶, mais rien n'empêche de les déposer plus tôt ou quelques jour après, sachant que le nouveau régime n'entre en vigueur que le 1^{er} janvier 2014. Il

²⁶ Selon l'article 2 de l'AR n° 10, la date de dépôt des formulaires en cas de modification de l'activité économique est un délai d'un mois à compter de la modification. La date extrême de dépôt des formulaires devrait logiquement être le 31 janvier 2014 puisque les avocats exercent déjà une activité économique

convient d'être attentif à mentionner que la date du commencement ou changement d'activité est le 1^{er} janvier 2014.

Le défaut de dépôt d'une déclaration de commencement d'activité ou de modification d'activité est passible d'une amende de 500 EUR. En principe, cette amende est due, même en cas de régularisation spontanée.

Les assujettis dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 5 580 EUR par an peuvent bénéficier du régime particulier des petites entreprises qui les autorise à ne pas appliquer de TVA sur leurs prestations²⁷. Toutefois, cette catégorie d'assujettis n'a pas le droit de déduire la TVA. Les assujettis qui optent pour ce régime particulier ont également l'obligation de demander une identification à la TVA.

Méthodologie

1° Quelle est l'opération ?

- Acquisition de biens ou services
- Prestation de services

2° En quelle qualité suis-je impliqué dans cette opération ?

- Assujetti
- Non assujetti

3° Quel est le pays compétent pour taxer ?

- Belgique
- Autre pays

4° Cette opération est taxable ou exemptée ?

5° Quelle est la base d'imposition ?

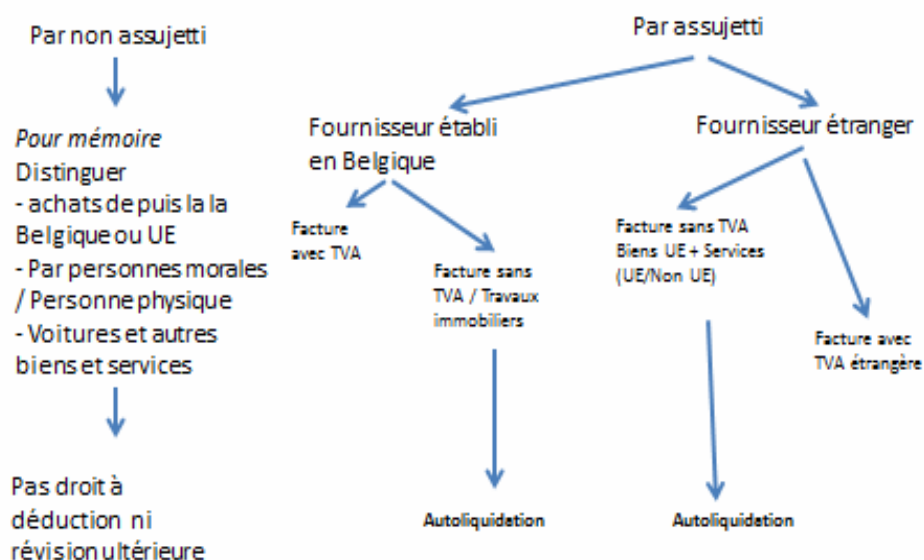
6° Qui est le redevable de la taxe ?

- Mon fournisseur ?
- Moi-même ?
- Mon client ?

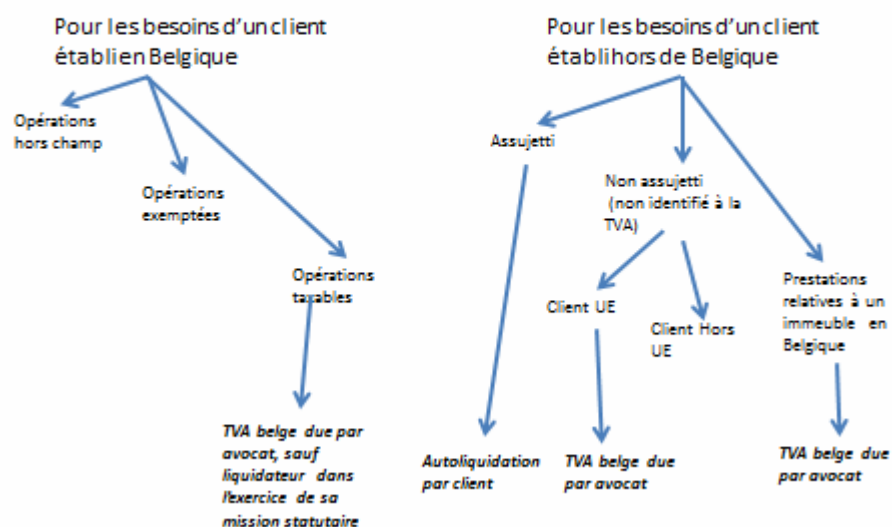
7° Quelles formalités ?

²⁷ Art. 56 CTVA (voir art 1, AR n° 19 d'exéc. CTVA)

Acquisition de biens et de services (opérations à l'entrée)



Prestations de services par avocat établi en Belgique (opérations à la sortie)



La collecte de la taxe sur les frais (opérations à l'entrée)

Comme depuis 1993, l'avocat (ou association d'avocat) continue à collecter la taxe (« autoliquider ») sur les services taxable en Belgique et reçus depuis l'étranger (UE ou non UE)²⁸. A partir du 1^{er} janvier 2014, il devra dorénavant également collecter l'impôt sur tous les biens qui lui sont expédiés depuis d'autres Etats membres de l'UE (pas des pays hors UE pour lesquels les procédures douanières continuent à s'appliquer)²⁹. Toutefois, les acquisitions de certains services à l'étranger (hôtels, restaurants) et biens (carburant) sont réputées être localisés à l'étranger resteront soumis à la TVA étrangère.

Pour les biens et services acquis en Belgique, l'avocat ne doit appliquer aucune TVA. C'est le fournisseur établi en Belgique qui est désigné comme redevable de la taxe³⁰. Toutefois, on notera que pour les services immobiliers, y compris les prestations de nettoyage de bureaux par des prestataires établis en Belgique³¹, l'avocat est désigné comme redevable de la taxe devra « autoliquider » la TVA belge, puisqu'à partir du 1^{er} janvier 2014, l'avocat déposera des déclarations périodiques à la TVA³².

La TVA sur ces frais est déductible à certaines conditions (voir *infra*). Il convient d'être attentif à ce que la possibilité de déduire la TVA sur l'acquisition de biens et services ne signifie nullement que l'on ne doive pas déclarer la TVA sur l'acquisition : le fisc peut réclamer une taxe non déclarée pendant une période pouvant s'étendre à 8 ans tandis que l'assujetti peut procéder à une déduction en sa faveur pendant un maximum de 4 ans³³ (voir *infra*). Une telle infraction a pour conséquence le paiement de la taxe (éventuellement non déductible), le paiement d'amendes minimales de 15 %, des intérêts de retard mensuels de 0,8 %.

²⁸ Art. 51§2, 1°, CTVA. Ceci vise notamment les abonnements à des banques de données, les téléchargements de logiciels, les frais de dactylographie et de secrétariat, les honoraires d'avocats non- inscrits à un des barreaux de l'Union européenne, les réparations de voitures. Selon la pratique belge et la jurisprudence de la Cour de de justice ne sont pas considérés comme des services taxables les prestations reçues d'un établissement étranger qui fait partie de la même entité juridique.

²⁹ Art. 51 §1, 2°, CTVA. Jusqu'au 31 décembre 2013, l'acquéreur dont les activités étaient exemptées de TVA ne doit procéder à une acquisition intracommunautaire de marchandises taxables que si les achats annuels excèdent 11 200 EUR

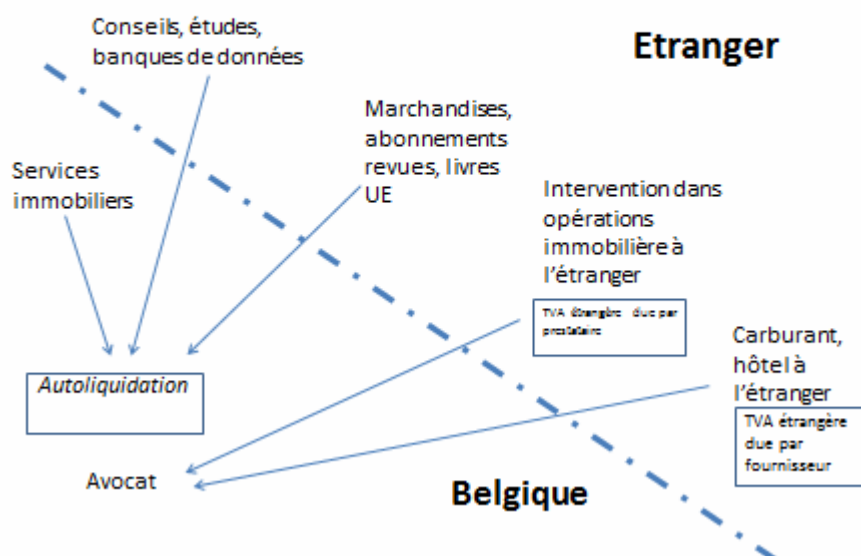
³⁰ Toutefois pour les marchandises, il faut que fournisseur dispose d'un établissement en Belgique et non d'un simple stock. En l'absence d'un établissement du fournisseur étranger, c'est l'acquéreur qui est désigné comme redevable de la taxe

³¹ Voir art. 20 de l'AR n° 1 d'exéc. du CTVA.

³² Ce régime d'autoliquidation en matière immobilière est une mesure destinées à combattre la fraude et elle est autorisée par l'article 199(1) de la directive 2006/112/CE.

³³ La Cour de justice a estimé que ceci ne viole pas le principe de neutralité de la TVA.

**Services et biens acquis par un avocat belge:
qui est le redevable ?**



A partir du 1^{er} janvier 2014, il faudra donc :

- Autoliquider la TVA sur les services immobiliers
- Autoliquider la TVA sur les prestations de confrères d'un autre Etat membre de l'UE
- Autoliquider la TVA sur toutes les acquisitions intracommunautaires de marchandises

Les assujettis exemptés de TVA qui font appels à des avocats étrangers devront à partir du 1^{er} janvier 2014 verser de la TVA belge sur les services reçus depuis l'étranger. Ceci vise en particulier de nombreuses associations internationales établies à Bruxelles, les banques, les compagnies d'assurance etc.

L'avocat redevable de la taxe: la collecte de la taxe sur les prestations de services et les livraisons de biens situées en Belgique (opérations à la sortie)

La TVA est due sur toute opération effectuée par l'avocat, sauf :

- si elle exemptée³⁴, comme c'est le cas de la location immobilière, la vente d'un immeuble, les prestations à titre d'enseignant, les prestations de conférenciers. L'administration de la TVA admet également que sont exemptées de TVA les prestations des liquidateurs de sociétés ou d'associations, les administrateurs provisoires, les tuteurs et tuteurs ad-hoc, les

³⁴ Voir liste des opérations limitativement énumérées à l'art. 44 CTVA. Une opération exemptée est une opération économique tandis que des libéralités, l'usage privé de biens et services de de l'entreprises, les indemnités en réparation d'un dommage sont des opérations hors champ. Cette matière a donné lieu à des milliers de litiges de par l'Europe et la jurisprudence de la Cour de justice est bien établie.

médiations familiales, les médiations de dettes³⁵. Ce type d'exemption nationale n'autorise aucune déduction de la TVA afférente aux dépenses ayant un « lien direct et immédiat » avec dépenses affectées à des opérations exemptées³⁶ ;

- si ses prestations tombent sous le régime particulier et facultatif pour les avocats collaborateurs et les avocats stagiaires ;
- les prestations taxées avec droit à déduction (pro deo) ;
- les prestations des curateurs pour lesquelles la TVA est due par le client (sans perte de droit à déduction pour l'avocat) ;
- les prestations hors du champ d'application de la TVA ;
- si elle est réputée se situer hors de Belgique³⁷. Ce type d'exemption donne le droit de déduire la TVA grevant les dépenses, même si la Belgique n'est pas compétente pour percevoir la taxe.

Par activité taxable, il y a bien entendu toute activité que l'avocat effectue dans l'exercice de sa charge, y compris le remplacement de confrères, la rémunération pour dépôt de conclusions, les prestations à titre de curateur de faillite, d'arbitre, la refacturation de services de confrères ou de services comptables ou d'audit en son propre nom, mais aussi la mise à disposition de locaux équipés à l'attention de confrères³⁸, la refacturation distincte de frais d'eau, de chauffage d'électricité dans le cadre de location immobilière exemptée de TVA³⁹, la vente ou d'immeubles neufs pour l'application de la TVA et d'équipements mobiliers. Les opérations illégales sont également soumises à la TVA, sauf lorsqu'elles sont « hors commerce » dans l'ensemble des Etats membres de l'Union.

Le service de l'avocat ou de l'association d'avocat ne sera taxable que si ce service est réputée se situer en Belgique c'est-à-dire :

- si le client de l'avocat est établi en Belgique, peu importe que le client soit assujetti ou non⁴⁰ ;
- si le client est un non assujetti (personne physique non assujettie, certains organismes de droit public agissant en tant que tels⁴¹, les holdings passifs) mais établi dans l'UE⁴². Par UE, on entend le territoire politique de chacun des 28 Etats membres de l'UE⁴³ dont il faut retrancher un certain nombre de territoires tels que les îles Canaries, les îles anglo-

³⁵ Même si la position administrative pose question sur le plan du droit communautaire, l'administration ne peut invoquer le droit communautaire contre un assujetti.

³⁶ Cette notion de lien « direct et immédiat » a été développée par la jurisprudence de la Cour de Justice et ne va pas sans causer de nombreuses difficultés d'application.

³⁷ Art. 21 et 21bis CTVA

³⁸ Circulaire ET 108.806 du 27 septembre 2005.

³⁹ *Manuel de la TVA* n° 61/4. Cette solution est contestable sur le plan du droit communautaire, mais elle applicable tant que l'administration belge l'accepte.

⁴⁰ Art. 21 §2 CTVA et 21bis§1^{er}, CTVA

⁴¹ Même si depuis 2011, on observe une certaine simplification, on sera attentif à la grande complexité de tout ce qui touche les organismes de droit public et la TVA

⁴² Art. 21bis §1^{er} et 21bis §2, 10°, c CTVA

⁴³ Art. 1 §3, CTVA

normandes, Gibraltar et mais auxquels il faut ajouter un certain nombre de territoires politiquement indépendants, tels que Monaco et l'île de Man⁴⁴ ;

- les prestations d'arbitrage fournis à des non-assujettis (personne physiques non assujetties, holdings passifs et organismes publics même établies hors de l'UE). En effet, les prestations d'arbitrages ne sont pas des prestations d'avis et de conseils.⁴⁵

Prestations réputées se situer hors de Belgique

La prestation ne sera pas réputée se situer en Belgique lorsque les services de l'avocat sont fournis pour les besoins :

- d'un client établi hors de l'Union Européenne (peu importe qu'il soit assujetti ou non ou qu'il ait la nationalité belge ou non), sauf s'il s'agit de prestations d'arbitrage à un non assujetti ou une prestation relative à un immeuble situé en Belgique, peu importe que le client soit ou non un assujetti à l'étranger;
- d'un client assujetti à la TVA et établi hors de Belgique (peu importe que ses activités soient ou non taxables dans son pays⁴⁶) ;
- d'un établissement hors de de Belgique d'une personne physique ou morale de nationalité belge⁴⁷ ;
- de l'établissement en Belgique d'une organisation internationale ou d'un gouvernement étranger, compte tenu des accords de siège et le respect de procédures précises⁴⁸ ;
- d'un bien immeuble situé à l'étranger : ceci porte sur les services juridiques relatifs à la cession d'un bien immeuble ou au transfert d'un titre de propriété immobilière, ainsi que certains droits sur des biens immeubles ou les droits réels considérés comme corporels tels que l'établissement d'un contrat de vente d'achat d'un bien immeuble, même si la transaction finale modifiant légalement ledit bien n'est pas menée à son terme⁴⁹. Si par malheur l'administration devait étendre aux avocats la pratique administrative qu'elle impose aux architectes, les collaborateurs qui prestent des services à leur patron qui traite un dossier relatif à une transaction immobilière à l'étranger devraient s'identifier à la TVA à l'étranger et appliquer de la TVA étrangère à leur patron⁵⁰

⁴⁴ Pour les règles de localisation, Monaco est assimilé à la France et l'île de Man au Royaume-Uni

⁴⁵ Voir point 42 de la circulaire du 20 novembre 2013.

⁴⁶ Cela peut être le cas d'un médecin établi dans un autre Etat membre de l'UE et qui n'aura vraisemblablement pas obtenu de numéro d'identification dans son pays.

⁴⁷ Un établissement pour l'application de la TVA exige simplement la présence de personnes pouvant engager l'assujetti, sans nécessairement que des activités taxables soient effectuées depuis cet établissement. Voir art. 22 du règlement d'exécution (UE) n ° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

⁴⁸ Art. 42§3 CTVA

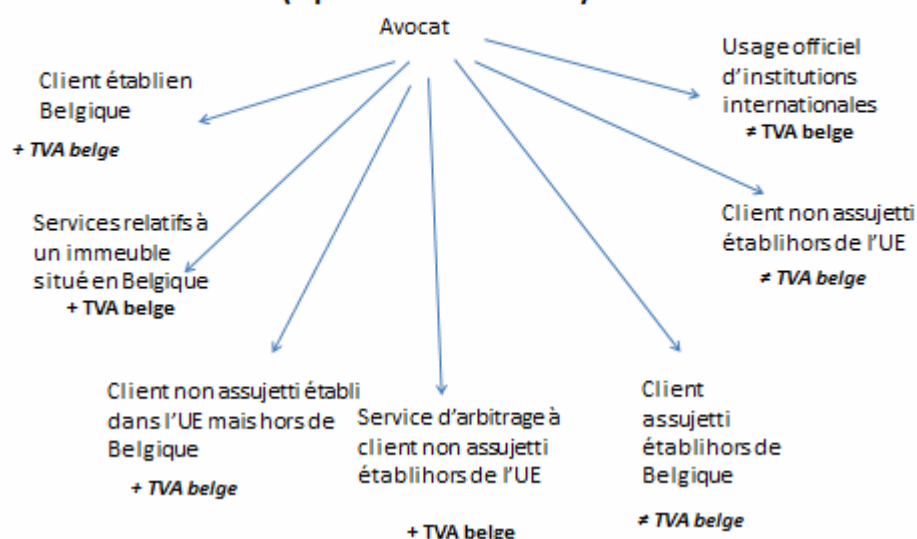
⁴⁹ Point 42 de la circulaire avocats et 93^{ième} réunion du Comité de la TVA

⁵⁰ La solution pratique consiste à ce que le collaborateur ne précise pas la nature de ses prestations. Toutefois, dans l'état actuel de la pratique administrative ceci ne va pas sans danger.

La circulaire précise que pour la détermination du lieu des prestations il convient d'indiquer quel est l'établissement pour lequel le service est fourni. Ceci ne devrait pas causer trop de problème à moins que l'objectif de vouloir réduire la base taxable soit trop évident. Concernant le lieu de résidence d'une personne physique on risque vite de devoir revenir à des discussions telles que le l'endroit où l'épouse, la maîtresse, la tante à héritage ou encore le chien vivent. Les critères ne sont guère plus simples concernant les entreprises pour lesquelles une simple présence suffit pour avoir un établissement stable, comme par exemple une piste d'essai pour voitures.

La situation peut encore se compliquer lorsque l'on sait que la Cour de Justice a estimé qu'aucune TVA n'est due entre un principal établissement et sa succursale et que certains pays tiennent compte de l'existence d'unités TVA transfrontalières et d'autres non.

Localisation des services fournis par l'avocat établi en Belgique (Opérations à la sortie)



Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA : savoir quand émettre une facture et déclarer une opération

En tant que collecteur d'impôt, l'assujetti agit spontanément et il ne doit pas attendre d'instruction de l'administration fiscale. Le moment où le fisc peut faire valoir un droit contre l'assujetti dépend de l'exigibilité de la TVA qui elle-même est liée au fait générateur.

Le fait générateur est le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaire pour l'exigibilité de la taxe. Le fait générateur, c'est le moment où la prestation de service est « effectuée »⁵¹ ou celui où le bien est livré. Pour des services à caractère continu⁵², le service est

⁵¹ Art. 24 CTVA. Cette notion de « services effectués » tirée de l'article 63 de la directive 2006/112/CE fait actuellement l'objet de controverses. Jusqu'au 31 décembre 2012, le Code belge se référait à la notion de service complet alors que la notion d'effectué a un sens de « prendre effet, d'être disponible ». La discussion

réputé effectué à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte. L'exigibilité de la TVA est le moment où le trésor peut faire valoir un droit contre l'assujetti. En principe, le fait générateur de la TVA coïncide avec le moment de l'exigibilité de la TVA. Toutefois, il se peut que la TVA soit exigible avant le fait générateur (cas du paiement par le client avant le moment où le service est réputé « effectué ») ou que l'exigibilité de la TVA soit reportée à un moment postérieur au fait générateur (cas du paiement par le client personne physique non assujettie alors que le service est déjà effectué).

Au paiement antérieur au fait générateur de la TVA, on assimilera les provisions dans la mesure où celles-ci portent sur la perception anticipée d'honoraires et que ces provisions ne sont pas comptabilisées sur des comptes de tiers. En d'autres termes, pour les avocats et contrairement à ce qui se passe pour les notaires, la provision est synonyme d'acomptes sur lesquels la TVA est due dès le paiement dans la mesure où celui-ci est définitivement acquis à l'avocat.

Il est important de savoir quand la TVA devient exigible pour savoir pour qu'elle période d'imposition une facture doit être émise et quand une opération doit être reprise dans la déclaration à la TVA. Jusqu'à la fin de 2012, les choses étaient relativement simples : la simple émission d'une facture rendait la TVA exigible. Malheureusement, depuis la loi du 17 décembre 2012⁵³, et sans que ce ceci ne soit nécessité par le respect du droit européen, la TVA sur les services devient exigible lors de la survenance du premier de l'un des deux événements suivants :

- i) lors de l'encaissement des honoraires. Peu importe que le service ait été déjà effectué⁵⁴;
- ii) au moment où le service est effectué si le preneur est un assujetti (personne physique ou non, un médecin⁵⁵, etc.) ou une personne morale (des associations sans but de lucre non identifiée à la TVA, etc., mais pas les pouvoirs publics⁵⁶). Peu importe que le client ait payé ou non les honoraires.

A contrario, si le client est une personne physique non assujettie à la TVA, la TVA est exigible seulement au moment du paiement par le client⁵⁷. La circulaire administrative assimile les autorités publiques à une personne physique non assujettie. Ceci est *contra legem*.

peut avoir une grande importance pour les cotisations et les abonnements. On peut défendre que le service fourni sous forme d'abonnement est « effectué » au sens de l'article 24 CTVA à partir du moment où l'on a droit à ce service, sans nécessairement qu'il y ait eu paiement préalable.

⁵² Par « services continus », on donnera à titre d'exemple, les prestations de téléphonie ou les services comptables.

⁵³ Le motif donné au Parlement est qu'il fallait faire comme tous les autres Etats-Membres de l'Union, alors qu'en réalité seule l'Allemagne le faisait et avec grande souplesse.

⁵⁴ Selon la circulaire 50/1971 relative aux prestations des architectes, des géomètres et des ingénieurs, la TVA est également exigible pour les prestations à des assujettis. Voir également Décision n° E.T. 40849 dd. 09 février 1982. Du point de vue du Code belge de la TVA, ceci constitue une tolérance administrative, mais elle est autorisée par l'article 66 de la directive 2006/112/CE.

⁵⁵ Un médecin n'est pas identifié à la TVA, mais c'est un assujetti à la TVA.

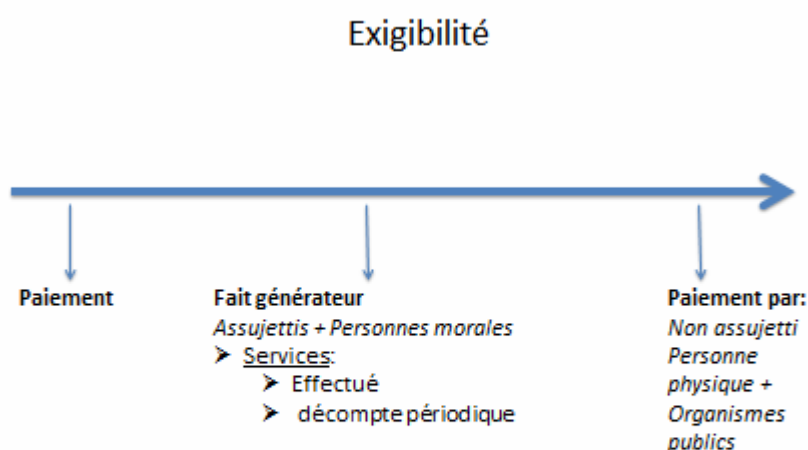
⁵⁶ La question se posera certainement de savoir si les intercommunales, les communes, les sociétés anonymes de droit public tomberont sous ce concept.

Selon les nouvelles règles théoriquement en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2013 pour tous les assujettis, si une facture est émise avant le fait générateur ou l'exigibilité de la taxe, la facture n'est pas une facture valable et la TVA n'est pas déductible par le client (voir *infra*). Ceci équivaut à interdire d'émettre une facture ou une note d'honoraires en vue de demander le paiement d'un acompte ou d'une provision. Avant même leur entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2013, ces nouvelles règles ont causé de telles difficultés que l'Administration s'est vue obligée d'annoncer des mesures transitoires partielles jusqu'à la fin de 2013⁵⁸ et puis jusqu'à fin 2014.

Par décision TVA, E.T. 124.705, dd. 22.11.2013, le ministre des finances Koen Geens a personnellement annoncé qu'à partir du 1^{er} janvier 2014,

- il est possible d'émettre des factures de demandes d'acomptes et de provisions avec application de la TVA et dans les relations avec les assujettis et les personnes morales, cette TVA n'est pas exigible dans le chef du prestataire ou du fournisseur ;
- la mention « *Application des dispositions légales en matière d'exigibilité. Le droit à déduction ne peut être exercé qu'après le paiement de l'a compte* » ;
- la TVA n'est déductible dans le chef du client assujetti ou de la personne morale qu'au moment où le prix a été payé.

Cette décision s'applique à tous les assujettis et pas seulement aux avocats.



⁵⁷ Art. 22bis CTVA.

⁵⁸ Décision TVA n° E.T. 123.563 dd. 19 décembre 2012

Quand un service est-il « effectué » ?

Ce point a causé pas mal de difficultés pour les notaires dont les organisations professionnelles avaient accepté qu'un service était effectué au moment de la passation d'un acte notarié. Vu le caractère – involontairement - innovant de la législation belge⁵⁹, on ne dispose guère de points de comparaison ni de litiges, sauf peut-être au Royaume-Uni et encore, seulement en matière immobilière. Le point est d'une grande importance pratique parce que si le service n'est pas effectué, un fonctionnaire zélé s'empressera d'aller rejeter la déduction de la TVA chez le client....

Dans la circulaire, l'administration estime qu'un service est « effectué », notamment :

- au moment de la communication d'un avis ;
- la fin d'une période à laquelle se rapportent des services continus. C'est la procédure utilisée par les entreprises de télécommunication ou les livraisons de gaz et d'électricité.

La rémunération au forfait n'a pas encore été abordée . On peut défendre que le service est effectué au moment où il a pris effet et que le client a droit à un service.

Selon d'anciens commentaires administratifs, une prestation de services est considérée comme parfaite (achevée) lorsque le prestataire du service a exécuté complètement, à la satisfaction du bénéficiaire du service, les obligations essentielles qui lui incombent normalement en vertu de la convention conclue avec le bénéficiaire du service⁶⁰. Les prestations de nature intellectuelle sont « en règle »⁶¹ considérées comme achevées ou parfaites lorsque le prestataire de services a exécuté, à la satisfaction de son client, toutes les obligations que la convention lui imposait. Si, par exemple, le prestataire est chargé d'un travail d'expertise, l'achèvement de la prestation se place au moment où le prestataire remet à son client le résultat de son expertise⁶².

Mesures transitoires particulières aux avocats en matière d'exigibilité de la TVA

La circulaire avocats contient plusieurs pages de mesures transitoires spécifiques pour les avocats. On peut tenter de les résumer comme suit : les prestations clairement effectuées en 2013

⁵⁹ La Belgique voulait officiellement se mettre en ordre avec le droit communautaire. Le seul état membre qui avait jusqu'à présent introduit une mesure similaire était l'Allemagne, mais de manière beaucoup plus souple que ne l'a fait la Belgique. On peut regretter que le Parlement n'ait pas été informé complètement sur cette mesure dont la solution aux problèmes pratiques qu'elle pose a été courageusement renvoyée aux prochaines chambres.

⁶⁰ *Commentaire TVA*, n° 22/58, Monkey. On observera que ce commentaire n'est plus mis à jour depuis plusieurs années.

⁶¹ Dans l'ancien jargon administratif, les termes « en règle » ne signifient pas « règle générale » mais simplement que les fonctionnaires taxateurs sont autorisés par leur administration à faire preuve « de souplesse et de largeur de vue ». On peut donc retrouver les termes « en règle » dans le cas d'exceptions qui sont d'interprétation stricte mais qui donnent lieu à des difficultés d'interprétation pratique qui peuvent être réglées avec le contrôle local.

⁶² *Commentaire TVA*, n° 22/69, Monkey.

bénéficient encore de l'exemption pour autant que la facture soit émise avant le 31 janvier 2013. Peu importe que la facture ait été payée ou non (cas de factures émises à des particuliers).

Les provisions demandées et payées avant le 1^{er} janvier 2014 ne seront pas soumises à la TVA sauf si celles-ci sont réclamées uniquement pour bénéficier de l'exemption. L'administration n'invoquera pas la disposition anti-abus si l'acompte demandé et payé avant le 1^{er} janvier 2014 n'excède pas 25 % du montant des honoraires qui seront facturés pour les prestations qui seront effectuées en 2014 ou plus tard.

La base d'imposition à la TVA

En matière de TVA, la liberté des prix est la règle. Dans les relations avec des assujettis, le prix est généralement mentionné hors TVA (HTVA), tandis qu'il est mentionné TVA comprise (TVAC) dans les relations avec des consommateurs finaux. La base d'imposition est tout ce que l'assujetti reçoit de son client ou d'un tiers en échange de ses prestations⁶³. Ce paiement peut être sous forme de numéraire mais aussi en nature (échange). La base d'imposition comprend non seulement les honoraires à proprement parler, mais également tous les frais et taxes quelconques à charge du prestataire de services, sauf la TVA elle-même.

Toutefois, peuvent être exclus de la base d'imposition un certain nombre de frais tels que les débours (frais supportés au nom et pour le compte de clients et refacturés séparément et à prix coûtant), les rabais de prix acquis au client avant l'exigibilité de la TVA⁶⁴. Cette procédure des débours ne présente plus d'intérêt que si le client n'a pas droit à déduction de la TVA, que la dépense n'est pas grevée de TVA (taxes, droits de greffe, assurances, ...) et que celle-ci est normalement à charge du client. Une procédure alternative est de faire facturer ces coûts directement au client.

La circulaire mentionne comme exemple de débours les frais d'huissiers, de notaires, de confrères, les traductions. Ceci n'a d'intérêt que lorsque les prestations d'avocat sont exemptées de TVA.

Le point 93 de circulaire avocats contient une mesure très utile pour les provisions : en pratique, au moment où les avocats reçoivent une « avance » (provision), ils ne peuvent pas toujours déterminer de manière précise dans quelle mesure cette avance est destinée à couvrir les dépenses qui peuvent, en matière de TVA, être considérées comme des débours et qui ne doivent donc pas être comprises dans la base d'imposition.

Dans ces conditions, l'administration de la TVA considère que le montant des sommes avancées au sens de l'article 28, 5°, du Code de la TVA, s'élève à 50 % de la provision reçue, pour autant bien entendu que les régularisations requises soient opérées ultérieurement, en plus ou en moins, dès que le montant exact des sommes avancées est connu.

⁶³ Art. 26 CTVA

⁶⁴ A contrario, les intérêts de retard postérieurs à l'émission d'une facture et dus en raison de paiements tardifs ne sont pas soumis à la TVA mais exemptés comme services financiers.

L'émission des notes d'honoraires et des notes de crédit

Une facture TVA (peu importe qu'elle soit appelée note d'honoraires, note de débit, etc.) ne doit être émise que si le client est lui-même un assujetti ou une personne morale assujettie ou non à la TVA⁶⁵.

Si le client est une personne physique non assujettie, aucune facture ne doit être émise et en pratique, un simple reçu suffit et il faut alors inscrire les recettes dans un journal de recettes⁶⁶. Une facture ne doit pas être émise pour les opérations exemptées de TVA (location immobilière, enseignement)⁶⁷. La facture doit être émise au plus tard le 15 du mois qui suit celui au cours duquel la taxe devient exigible⁶⁸. La procédure d'émission d'une facture nécessite une attention particulière. Ce n'est qu'après l'émission de la facture que le traitement comptable peut être entièrement automatisé.

Sous réserve de l'application de procédures simplifiées⁶⁹, la facture TVA comprend un certain nombre de mentions minimales⁷⁰ sans lesquelles elle n'est pas valable et n'autorise pas la déduction de la TVA par le client :

- ✓ Date à laquelle la facture ou note d'honoraires est émise
- ✓ Numéro "séquentiel", basé sur une ou plusieurs séries qui identifient ces documents de façon unique, sous lequel ils sont inscrits au facturier de sortie
- ✓ Nom, adresse et n° de TVA de l'avocat établi en Belgique

Nom, adresse et n° de TVA du client assujetti⁷¹. Si le client est établi en Belgique, ce numéro pourra facilement être consulté sur la Banque carrefour des entreprises. Toutefois, si le client est établi à l'étranger, il faudra lui demander son numéro de TVA et vérifier l'exactitude de ce numéro dans la Banque de Données VIES⁷². Les éléments nécessaires pour

⁶⁵ Art. 53 §2, CTVA

⁶⁶ *Manuel de la TVA* n° 431. Il est possible d'émettre des factures pour des personnes physiques et ceci n'a aucun impact sur la date d'exigibilité de la TVA au moment de l'encaissement.

⁶⁷ Art. 53 §2, CTVA

⁶⁸ Art. 4§1^{er} AR n° 1 d'exéc. CTVA

⁶⁹ Comme autorisé par l'arr. 226 ter de la directive 2006/112/CE ; voir également art. 13bis AR n°1 d'exéc. CTVA.

⁷⁰ Art. 5 de l'AR n° 1 d'exéc. CTVA. Cette disposition transpose l'article 226 de la directive 2006/112/CE qui a fait l'objet de notes explicatives par la Commission européenne

⁷¹ Le client est généralement celui qui paye, mais ce n'est pas toujours le cas : le client est celui à qui le service est fourni, sous réserve d'une application des structures de commissionnaire.

⁷² En pratique, pour services à des assujettis établis dans d'autres Etats membres de l'Union, il est important vérifier l'exactitude de ce numéro d'identification à la TVA. S'il s'agit d'un nouveau client, il est vivement conseillé de contacter l'Unité Centrale pour la coopération administrative. Pour des vérifications périodiques ultérieures, on peut se contenter de consulter le site VIES de la Commission européenne http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/. Ce site ne fait généralement que confirmer l'exactitude d'un

déterminer l'opération et le taux de la taxe due, notamment la dénomination usuelle des services fournis. L'administration a parfois exigé le détail des heures prestées etc⁷³. Mais on observera que ceci est inutile pour la perception de la TVA, contraire au principe de proportionnalité⁷⁴ et inappliqué en pratique.

- ✓ La base d'imposition (à l'exclusion des « avances pour compte de tiers » voir *supra*), le prix unitaire hors taxe⁷⁵, ainsi que les escomptes, rabais ou ristournes éventuels s'ils ne sont pas compris dans le prix unitaire
- ✓ Date à laquelle est effectuée la prestation. Ici également, pour les services, on peut défendre qu'on peut se limiter à la période durant laquelle le service est effectué
- ✓ La TVA (pour autant que celle-ci soit due en Belgique sur la base des règles de localisation)
- ✓ Cause de l'exemption si le preneur du service est établi hors de Belgique (autoliquidation⁷⁶)
- ✓ Une référence à la pièce ou aux pièces antérieures, lorsque plusieurs factures ou documents sont établis pour la même opération.

Tout document corrigeant une facture doit se référer au document initial et est considéré comme une facture⁷⁷. C'est par exemple le cas des notes de crédit émises à la suite d'une réduction d'honoraires accordée à un client. Pour être valable, une note de crédit doit mentionner « TVA à reverser à l'Etat dans la mesure où elle a été initialement déduite ».⁷⁸

Les notes d'honoraires peuvent être émises sur papier ou, sous réserve de l'acceptation par le destinataire, par voie électronique⁷⁹. La communication électronique de factures permet de

numéro de TVA dans un autre Etat membre de l'UE, mais – le plus souvent – ne permet pas de confirmer que ce numéro a été effectivement attribué à un assujetti spécifique. En effet, tous les pays ne communiquent pas des données telles que l'adresse de l'assujetti. Vu les difficultés de mise à jour ce site, il peut être prudent d'en imprimer la preuve de la consultation. D'autre part, certains pays disposent encore de numéros de TVA nationaux (en plus du numéro de TVA intra-communautaire) qui ne peuvent pas être utilisés pour des opérations intra-communautaires, alors que les clients les communiquent à tort aux fournisseurs étrangers : lorsque ce genre de détails doit être corrigé plusieurs années après les faits, cela absorbe beaucoup de temps et d'énergie. En outre, il se peut que le client étranger soit un assujetti mais n'ait pas de numéro d'identification à la TVA et que par conséquent on se trouve dans l'impossibilité de renseigner l'opération dans le relevé 723 (voir infra). Il se peut que le client soit belge, mais que le service soient fournis à un établissement étranger de ce dernier, même si aucune activité n'est effectuée au départ de cet établissement.

⁷³ Voir question n° 3-6215 de Mme Nyssens dd. 3 novembre 2006

⁷⁴ Le principe de proportionnalité est un principe général de droit de l'UE et un tel principe peut prévaloir sur le texte d'une disposition nationale ou d'une directive européenne.

⁷⁵ Ce point est repris dans l'arrêté royal, mais on voit difficilement comment il peut s'appliquer à la pratique des avocats

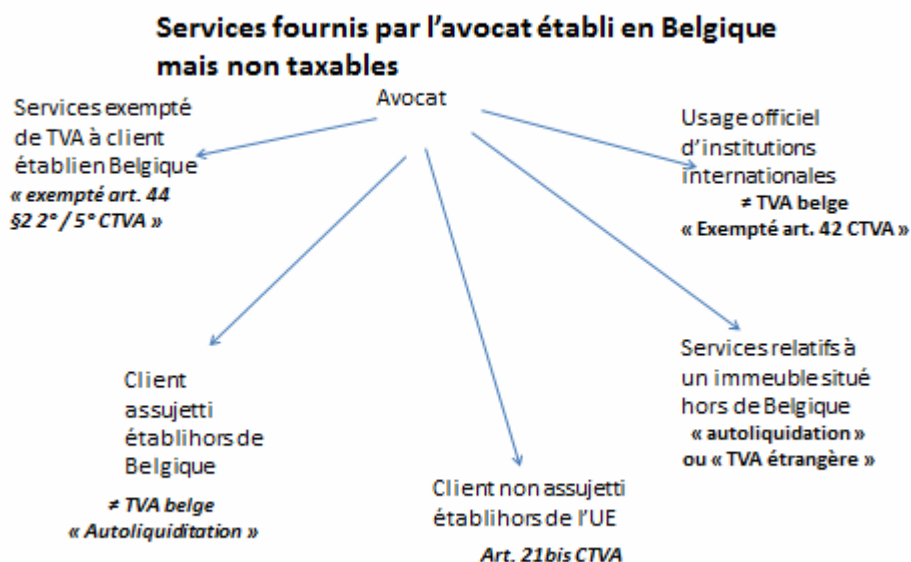
⁷⁶ L'existence d'une prestation de service intracommunautaire ressort de la mention du preneur sur la facture. On peut donc raisonnablement défendre que l'on doit mentionner uniquement « autoliquidation » sans mentionner qu'il s'agit d'une prestation de services intracommunautaire

⁷⁷ La Belgique fait encore des distinctions subtiles entre notes de crédit et document rectificatif.

⁷⁸ Art. 4, AR n° 4

⁷⁹ Art. 53§2, al. 4 CTVA. En ce compris les documents sous format Pdf voir question n° 239 de M. Brotcorne dd. 21 janvier 2011 *Questions et Réponses, Chambre*, 2010-2011, n° 040, p. 3-5.

travailler « on line » avec le comptable externe qui peut traiter automatiquement tout le processus postérieur à l'émission de factures et à la réception de factures.



Qui est le client ?

Dans le système TVA, la facture doit être adressée au preneur de service et non pas à celui qui paie. Ceci découle de la logique du système qui consiste à transférer la charge fiscale du producteur vers le consommateur final.

La circulaire du 20 novembre 2013 apporte des clarifications fort utiles pour les prestations dans les lesquelles sont impliquées les compagnies d'assurance :

- en matière de protection juridique, la facture est émise au nom de la personne qui choisit l'avocat ;
- pour les litiges en matière de responsabilité, tout dépend qui prend à charge le risque.

Le client sera :

- la société en cas d'intervention en faveur d'un de ses administrateurs ;
- les parents en cas d'intervention pour un enfant mineur ;
- l'Etat en cas d'intervention pour un de ses organes.

Les services d'assistance de confrères, notaires, huissiers traducteurs qui sont facturés à l'avocat en son nom et sont refacturés en son nom au client sont considérés comme de simples frais de celui qui établit la facture. Peu importe que ces services soient initialement destinés pour un client spécifique.

Comment décrire les prestations sur les factures ?

Lorsque le client est un assujetti, il est impossible de garder le secret professionnel sur son identité vis-à-vis du fisc. En revanche, on peut défendre que le détail des prestations annexé à la note d'honoraires ne doit pas être communiqué. Le problème du secret professionnel se pose également dans les relations avec le comptable externe, même s'il existe des programmes comptables adaptés. La question ne se pose pas pour les honoraires réclamés à des personnes physiques non assujetties puisque que dans ce cas, il n'y pas d'obligation d'émettre une facture⁸⁰.

La facture doit comporter les éléments nécessaires pour déterminer l'opération et le taux de la taxe, notamment la dénomination usuelle des biens livrés et des services fournis et leur quantité, ainsi que l'objet des services (art. 5, 5° de l'AR n°1 d'exécution du Code TVA). L'administration de la TVA accepte que la description se limite à indiquer qu'il s'agit de prestations d'avocat suivie de la mention que l'opération concerne les activités professionnelles ou privées du client (point 144 de la circulaire avocats)

Dans la circulaire, l'administration estime qu'il convient le cas échéant mentionner le nombre d'heures, le taux horaire. Si un montant forfaitaire est convenu, il convient alors de mentionner sur quoi ce forfait se fonde. L'administration estime également que l'annexe fait partie intégrante de la facture et doit être communiquée à la première demande d'un fonctionnaire taxateur.

On observera que la liberté des prix est un principe essentiel de tout le système TVA et ce principe se retrouve dans le code judiciaire. En pratique, il est exceptionnel que les contrôleurs se montrent exigeants concernant la description des prestations, sauf lorsqu'il s'agit de combattre des fraudes dans des secteurs particuliers.

Si la description indiquée sur la facture permet suffisamment de contrôler le droit à déduction dans le chef du client et les opérations réalisées dans le chef de l'avocat, les documents annexés envoyés au client ne font pas partie de la facture (point 146 de la circulaire avocats).

Les points relatifs à la détermination du client et de la description des services pourraient effectivement donner lieu à des abus de la part de confrères indécents. Toutefois, compte tenu de la particularité de la mission des avocats qui sont tenus au secret professionnel, la mise en place de systèmes simples de communication d'information à l'administration fiscale heurterait d'autres principes.

⁸⁰ L'émission d'une facture à un assujetti personne physique n'a pas pour conséquence que la TVA deviendra exigible au moment de l'émission de la facture

Le journal des recettes et les facturiers de sortie et d'entrée

Le journal des recettes⁸¹ permet d'inscrire les encaissements reçus de personnes physiques non assujetties à la TVA et pour lesquelles aucune facture ne doit être délivrée. Il doit être tenu au siège d'exploitation, contrairement aux facturiers.

Les factures émises sont introduites dans des facturiers sortie⁸² contenant des colonnes distinctes pour la base d'imposition, la TVA due, les taux, etc, en vue de la transcription directes des données dans la déclaration TVA.

Les factures reçues sont introduites dans les facturiers d'entrée contenant des colonnes distinctes pour la base d'imposition, la TVA déductible etc en vue de l'établissement de la déclaration. Les facturiers ne sont pas soumis à des conditions de formes strictes et ils peuvent être adaptés en fonction des besoins de l'activité. Les inscriptions dans les facturiers peuvent être réalisées par un comptable externe et, en principe, les opérations comptables ne doivent plus dès ce stade requérir une connaissance détaillée des clients ou des opérations. C'est également à ce stade qu'il est possible de déterminer quelle TVA sur les frais sera ou non déductible.

La déduction de la TVA et ses nids à chicanes

La TVA grevant les dépenses est déductible par l'assujetti dans la mesure où ces dépenses sont affectées pour les besoins de ses opérations taxées⁸³ au sens large(en ce compris les opérations exemptées dans le cadre du commerce international au sens large).

A condition de disposer d'une facture valable⁸⁴, l'acquéreur dispose d'un droit immédiat de déduire la TVA⁸⁵, peu importe que le fournisseur ait été payé ou non. Si le fournisseur a été payé, peu importe que le bien ait été livré ou le service déjà effectué (du moins s'il existe un lien avec ses opérations taxables). Une facture sans lien avec les activités taxables de l'assujetti est qualifiée de fictive et ne donne aucun droit à déduction de la TVA.

⁸¹ Art.15§1er AR n° 1 d'exéc. CTVA

⁸² Art. 14 §2 AR n° 1 d'exéc. CTVA

⁸³ Et non pas à « des opérations taxables » de l'assujetti comme le laisse entendre l'article 45 §1^{er} CTVA. On utilisera volontairement la terminologie de l'article 168 de la directive 2006/112/CE (pour les besoins de ses opérations taxées) par opposition à la terminologie plus restrictive de l'article 45 §1e, 1° du Code TVA selon lequel la TVA est déductible si les frais sont utilisés pour« effectuer des opérations taxées ». Voir ce sens Cass,, 26 février 2010, *Les Grands Prés* conforme à la jurisprudence de la Cour de justice. Cette nuance peut être essentielle en cas de litige sur le droit à déduction.

⁸⁴ Art. 3§1^{er}, 1° de l'AR n° 3 d'exéc. CTVA et art. 5 de l'AR n°1 d'exéc. CTVA

⁸⁵ Ce droit peut s'exercer jusqu'à la dernière déclaration déposée au cours de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle la TVA est devenue exigible.

dFacture valable comme condition du droit à déduction de la TVA

De par le mécanisme de déduction, la facture reçue d'un fournisseur est un chèque que l'assujetti peut tirer sur l'administration. D'où l'importance de disposer d'une facture valable pour exercer le droit à déduction. On observe que des contrôleurs n'hésitent pas à rejeter la déduction de la TVA pour le motif que le numéro de TVA de l'acquéreur manque ou qu'il y a une erreur dans l'adresse ou la forme sociale de l'assujetti⁸⁶. On ne peut donc pas se contenter d'un ticket de caisse ou d'un relevé de carte de crédit⁸⁷ pour déduire la TVA.

Lors des premiers mois qui suivront l'introduction du nouveau régime, on ne peut que recommander de retourner systématiquement toutes les factures reçues et qui ne seraient pas valables.

Limitations forfaitaires du droit à déduction

La TVA n'est déductible que si les frais sont utilisés pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti. Un certain nombre de dépenses sont présumées de par la loi avoir un caractère privé, et par conséquent, la TVA y relative n'est pas déductible. En Belgique, ce sont

- les tabacs fabriqués (art. 45, § 3, 1°, CTVA),
- les boissons spiritueuses (art. 45, § 3, 2°, CTVA),
- les frais de logement, frais de nourriture et de boissons à consommer sur place (art. 45, § 3, 3°, CTVA),
- les frais de réception (art. 45, § 3, 4°, CTVA)⁸⁸,
- un maximum de 50 % des frais de voiture (art. 45 §2, CTVA).

Ces limitations forfaitaires sont des mesures transitoires qui auraient dû expirer fin 1982 et qui, selon une jurisprudence constante de la Cour de Justice, ne peuvent pas être étendues tant que la Commission européenne n'aura pas déposé de proposition en ce sens et que les Etats membres de l'UE ne l'auront pas approuvée à l'unanimité. Cette matière fait l'objet d'un grand nombre de litiges et l'administration de la TVA refuse parfois de s'incliner devant une jurisprudence constante des Cours et tribunaux belges. Un exemple est la déductibilité de la TVA grevant des frais de promotion que l'administration considère comme frais de réception alors que selon la jurisprudence, la TVA est

⁸⁶ On notera que la jurisprudence de la Cour de Justice et de la Cour de cassation belge sont plus souples voir Cassation dd. 19 septembre 1996 ; Civ. Bruxelles dd. 4.septembre 2009 (rôle n° : 2007/11908/A) ; CJUE, 8 mai 2013 C-271/12, *Petroma Transports SA*

⁸⁷ Il existe des cartes de crédit spéciales qui émettent des factures valables pour les achats de carburant, même dans plusieurs Etats membres de l'UE. Des cartes similaires existent aussi pour des petits achats.

⁸⁸ Pour les cadeaux d'affaire, la TVA est déductible lorsque le prix d'achat ou de revient est inférieur à 50 EUR HTVA (voir *Manuel de la TVA* n° 350).

déductible si l'assujetti cherche à faire connaître un produit ou l'entreprise et qu'il y a un rapport direct professionnel avec la publicité et les dépenses effectuées⁸⁹.

Limitations de la TVA sur les biens d'investissement

Pour les biens et services d'investissement (à savoir les biens et les services dont la valeur excède 250 Euro⁹⁰ et dont la durée d'utilisation est supérieure à un an), la TVA est déductible au moment de l'acquisition à condition que le bien soit affecté au patrimoine de l'entreprise et pour les besoins de l'activité taxable de l'assujetti. Toutefois, si ce bien ou service d'investissement est affecté à un usage privé ou une activité économique exemptée de TVA au cours d'une des cinq années (15 années pour les immeubles) qui suivent le 1^{er} janvier de l'année au cours duquel il a été acquis⁹¹, une partie de la TVA déduite au moment de l'acquisition doit être reversée au Trésor : le montant de la TVA à reverser au trésor équivaut à autant de fois 1/5 ou 1/15^{ième} de la taxe déduite initialement entre l'année du changement d'affectation et l'expiration de la période de révision. Ceci arrive en cas de cessation d'activité, de location d'immeubles affectés précédemment à un usage taxable ou d'usage privé de biens professionnels. Une telle révision peut jouer en défaveur de l'assujetti, mais aussi en sa faveur (voir *infra*).

Par conséquent, au moment de l'acquisition, il convient de distinguer si le bien ou service d'investissement est affecté soit au patrimoine privé (donc hors champ d'application de la TVA), soit au patrimoine de l'entreprise. S'il est affecté au patrimoine privé, il n'y aura plus ultérieurement de révision possible en faveur de l'assujetti. Si le bien est affecté au patrimoine de l'entreprise, il faudra alors déterminer s'il est ou non affecté à l'usage privé de l'assujetti, d'un membre de son personnel ou de sa famille.

Pour les immeubles, le nouvel article 45§1er *quinquies* du Code TVA applicable depuis le 1er janvier 2011 prévoit que l'assujetti ne peut déduire la taxe grevant les biens et les services afférents à ces biens qu'à concurrence de leur utilisation pour les besoins de son activité économique. Cette disposition confirme une pratique antérieure consistant à déduire la TVA lors de l'acquisition de l'immeuble ou de services immobiliers à concurrence de l'affectation professionnelle telle que déterminée pour l'application des impôts sur les revenus.

Pour les autres biens d'investissements (comme par exemple les voitures, les ordinateurs, les téléphones portables et autres e-books, etc.), la même disposition s'applique, du moins en théorie. L'administration en a publié un commentaire le 20 octobre 2011 pour le retirer quelques jours plus tard, puis la décision n° E.T.119.650/3 dd. 11 décembre 2012 et enfin la décision n° ET 119.650/4 du 9 septembre 2013. Et plusieurs décisions complémentaires et de synthèse devraient encore suivre. Selon cette décision applicable depuis le 1^{er} janvier 2013, il ne serait possible de déduire que 75% de la TVA sur les biens d'investissements tels que les ordinateurs portables, les GSM, les e-books utilisés

⁸⁹ Cass, 8 avril 2005 ; Cass. 29 avril 2008 ; Cass, 11 mars 2010 ; Cass. 15 juin 2012 ; Gand, 14 février 2006 ; Gand, 28 avril 2008

⁹⁰ AM n°1 d'exéc. CTVA. Ce montant devrait être porté à 1000 EUR

⁹¹ Pour les immeubles, il s'agira de l'année de la première utilisation

à la fois pour un usage privé et pour un usage économique. Ceci ne vaut pas pour les biens d'investissement utilisés exclusivement à des fins professionnelles (droit entier à déduction) ou utilisés fortuitement ou occasionnellement à des fins professionnelles (rejet du droit à déduction). Le problème est que cet usage fortuit ou occasionnel se fait sous le contrôle de l'administration, dont on peut difficilement imaginer comment elle pourrait exercer son pouvoir, sauf à imposer des sanctions jusqu'à ce que les tribunaux tranchent.

Pour les moyens de transport (voitures, motos, motocyclettes, mais pas les vélos) sous réserve d'un droit à déduction qui ne peut jamais être supérieur à 50 %, l'administration suggère trois méthodes de limitation du droit à déduction sur tous les frais (y compris sur les véhicules de location, l'entretien et le carburant⁹²), sachant que l'usage d'un véhicule entre le domicile et le lieu de travail est considéré comme un usage privé⁹³ :

- déduction selon l'usage professionnel réel (carnets, GPS, ...) ;
- déduction sur la base d'une fraction comprenant le trajet domicile lieu de travail x 200 + 6000 km privé. Les 200 jours comprennent les jours d'absence, de maladie et ils ne peuvent être réduits ;
- déduction de 35 %. Toutefois, cette limitation de 35 % ne s'applique, selon la dernière décision n° ET 119.650/4 du 9 septembre 2013 que si l'usage privé n'est pas « insignifiant ». En d'autres termes, si le bénéficiaire d'un véhicule de société utilise uniquement ce véhicule pour se rendre au travail et pour un usage strictement privé, la TVA ne sera pas déductible ;
- déduction de 85 % de la TVA pour les « camionnettes fiscales ».

Ces règles ne sont pas applicables dès le premier jour et on peut se contenter dans une première phase d'appliquer strictement la loi, c'est-à-dire limiter le droit à déduction à 50 %. Ceux qui souhaitent respecter les instructions administratives auront la possibilité de se mettre en ordre avant le 20 avril 2015

Ces règles sont d'une telle complexité que l'on peut sérieusement douter de la capacité des entreprises à les mettre en œuvre et de l'administration à les contrôler. Le danger est réel que d'ici deux à trois ans, l'administration décide de contrôler systématiquement toutes les entreprises au cours d'une campagne spécialement axée sur ce type de déduction. Si le principe de limitation du droit à déduction introduite par l'article 45 §1^{er} *quinquies* du Code est autorisé par la directive TVA, en revanche la Belgique est le seul Etat membre de l'UE à s'aventurer dans de telles expérimentations juridiques et les solutions proposées sont éminemment contestables sur le plan du droit communautaire⁹⁴. Ceci est d'autant plus regrettable qu'aucune analyse d'impact n'avait été

⁹² Alors même qu'il est évident que ces frais ne sont pas des biens d'investissement et que la limitation du droit à déduction prévue par l'article 45quinquies CTVA ne peut s'appliquer en l'espèce.

⁹³ Le caractère privé du trajet domicile-lieu de travail découle de la jurisprudence de la Cour de Justice et ne peut par conséquent être contesté.

⁹⁴ Notamment en raison du fait que la pratique administrative actuelle contourne la clause de stand-still interdisant d'introduire des limitations plus strictes que celles qui existaient, dans le cas de la Belgique, à la date du 1^{er} janvier 1978. La Cour constitutionnelle a également annulé des circulaires à caractère réglementaire et donc *a fortiori* les décisions administratives.

entreprise, qu'une application pratique est problématique et qu'aucun lien n'a été fait avec la déduction des charges professionnelles en impôts sur les revenus⁹⁵.

Une solution pratique consiste à réclamer une contribution annuelle (avec TVA) pour l'usage privé des biens de l'entreprise. Toutefois, si le preneur est un associé ou membre de leur famille, employé ou membre de leur famille, le prix du service ne peut être inférieur à la valeur normale⁹⁶. Des calculs plus poussés démontrent toutefois que cette solution ne présente qu'un simple avantage de préfinancement de la TVA.

Droit à déduction en cas d'opérations exemptées de TVA

Lorsqu'un assujetti exerce à la fois des activités taxables et des activités exemptées, la TVA n'est déductible que dans la mesure où elle a un « lien direct et immédiat » avec les activités taxables. On recommandera généralement d'utiliser la méthode de l'affectation réelle ou de la sectorisation⁹⁷ qui est facile à appliquer sur la base d'une comptabilité analytique. La TVA grevant dépenses communes aux activités taxables et exemptées est déductible sur la base de prorata spéciaux⁹⁸. Si l'affectation réelle est impossible à appliquer, on déduira la taxe supportée en amont sur la base d'un prorata général de déduction⁹⁹ qui comprend au numérateur le chiffre d'affaires relatif aux opérations taxées et au dénominateur le chiffre d'affaires relatif aux opérations exemptées et taxées¹⁰⁰. Par le jeu des arrondissements à l'unité supérieure, si le chiffre d'affaire des opérations exemptées est inférieur à 1%, le droit à déduction est de 100 %.

Prorata général

$$\text{\% TVA déductible} = \frac{\text{Chiffre d'affaires opérations taxables hors TVA} + \text{pro deo}}{\text{Opérations taxables} + \text{pro deo} + \text{opérations exemptées}}$$

⁹⁵ En effet, la TVA non déductible est déductible en impôts sur les revenus.

⁹⁶ Art. 33 §2, CTVA

⁹⁸ Sur ce point, la jurisprudence belge suivie par la jurisprudence de la Cour de justice laisse aux assujettis le soin de laisser libre cours à leur créativité voir Bruxelles 9 mars 2006 ; Anvers 6 mars 2012 ; CJUE, 6 septembre 2012, aff. C-496/11, *Portugal Telecom*.

⁹⁹ Art. 46 §1^{er} CTVA. Suivant la directive TVA, contrairement au libellé de l'article 46 CTVA, l'affectation réelle est la règle et le prorata général l'exception. L'affectation réelle étant plus favorable que le prorata général, la nuance peut avoir son importance.

¹⁰⁰ Mais pas les opérations hors du champ d'application de la TVA voir en ce sens CJUE, 22 juin 1993, aff. C-333/91, *Satam*.

Révision de déduction de TVA pour les biens d'investissement acquis avant 2014¹⁰¹

Les avocats étaient déjà des assujettis à la TVA et dès lors, aussitôt que leurs prestations seront taxées, ils auront droit à une régularisation en leur faveur d'une partie de la TVA sur les biens d'investissements acquis au cours de cinq dernières années (meubles et travaux immobiliers) et des immeubles neufs acquis ou construits au cours des quinze dernières années¹⁰².

Afin de pouvoir suivre les biens d'investissement pendant, selon le cas, cinq ou quinze ans, en vue d'une éventuelle révision – positive ou négative - de la déduction des taxes ayant grevé ces biens, l'assujetti doit tenir un tableau des biens d'investissement (AR n° 3, art. 11, § 5).

Le tableau des biens d'investissement n'est soumis à aucune condition de forme particulière. L'assujetti ne doit même pas tenir un tableau distinct si tous les éléments nécessaires à une éventuelle révision peuvent se retrouver dans d'autres tableaux ou registres (p.ex. dans les tableaux d'amortissement tenus en matière d'impôt sur les revenus ou même dans une colonne distincte du facturier d'entrée). Ce document est indispensable pour pouvoir obtenir le remboursement de la TVA sur des biens et services d'investissement réalisés avant 2014.

La régularisation de la TVA sur les biens d'investissements acquis avant le 1^{er} janvier 2014 est subordonnée à la remise à l'office de contrôle TVA, d'un inventaire des biens et des services non utilisés au 1er janvier 2014 et d'un relevé des biens d'investissement encore utilisables à ce moment. Ces documents sont dressés en double exemplaire dont un est destiné à l'office de contrôle de la TVA. Ils indiquent, de façon détaillée, les biens et les services sujets à régularisation, la date et le numéro de la facture d'achat ou le document d'importation, la base sur laquelle ils ont été imposés à la TVA et le montant à régulariser. Cet inventaire doit être déposé au plus tard à la fin de la période de déclaration qui suit celle où la période de tolérance a effectivement été appliquée. Cela signifie que ledit inventaire doit être déposé au plus tard fin juin 2014 pour les déposants de déclarations trimestrielles qui ont fait usage de la tolérance acceptée en matière de dépôt de déclarations périodiques. Les déposants de déclarations mensuelles qui ont fait usage en totalité de la tolérance en matière de déclarations périodiques doivent déposer cet inventaire au plus tard fin avril 2014. Si l'inventaire n'est pas déposé dans ce délai, la régularisation sera reportée à la déclaration suivante.

La régularisation s'effectue par imputation sur le montant de la TVA due à l'Etat. Lorsque cette imputation fait apparaître comme résultat final une somme due par l'Etat, cette somme est reportée sur les périodes des déclarations suivantes. Il convient d'être attentif à ne pas oublier de déclarer les sommes récupérées comme bénéfice taxable aux impôts sur les revenus.

¹⁰¹ Art. 21bis de l'AR n° 3 d'exéc. CTVA

¹⁰² Ceci ne vaut que pour l'acquisition de biens d'investissements affectés à leur activité économique, même si cette activité était exemptée. Ceci ne vaut pas pour l'acquisition de biens à une époque où l'avocat était, par exemple, étudiant et qui n'exerçait donc pas à ce moment une activité économique.

Droit à déduction de la TVA étrangère

Pour la TVA grevant des frais encourus dans un autre Etat-membre de l'UE (suivant les pays : carburant, hôtels, restaurants, ..), il est possible de demander à l'administration étrangère via l'administration belge la déduction de la TVA suivant une procédure électronique¹⁰³. La demande doit être introduite au plus tard le 30 septembre de l'année qui suit celle au cours de laquelle la TVA est devenue exigible. Une des difficultés est que la liste des dépenses non déductibles n'est pas harmonisée dans les différents Etats membres de l'Union¹⁰⁴.

La déclaration TVA, le paiement de la TVA et le danger du préfinancement

Une fois que l'on a bien distingué la base d'imposition et la TVA due et les différents types de dépenses et la TVA déductible, ainsi que les corrections, on peut alors remplir la déclaration TVA. Ce formulaire n'est pas harmonisé au niveau européen et la Belgique est l'un des pays où la formalité est des plus complexes et la note explicative prête à d'importantes difficultés d'interprétation¹⁰⁵.

Ces déclarations sont déposées de manière électronique via le site du SPF Finances INTERVAT, sauf exceptions.

Une déclaration mensuelle ou trimestrielle ?

Dans la mesure où le chiffre d'affaires annuel hors TVA n'excède pas 1 000 000 EUR pour l'ensemble de l'activité économique (donc y compris les prestations de location immobilière), il est permis de déposer une déclaration trimestrielle au plus tard le 20^{ième} jour du mois qui suit l'expiration d'un trimestre c'est-à-dire au plus tard le 20 avril, le 20 juillet¹⁰⁶, le 20 octobre et le 20 janvier¹⁰⁷ ou, si ces dates tombent un samedi, un dimanche ou un jour férié, le premier jour ouvrable suivant.

Au-delà d'un chiffre d'affaires de 1 000 000 EUR, il convient de déposer des déclarations mensuelles¹⁰⁸. Une déclaration mensuelle doit être déposée au plus tard le 20 du mois qui suit la période (d'un mois) à laquelle elle se rapporte.

¹⁰³ Directive 2008/9/CE du 12 février 2008

¹⁰⁴ Par exemple, les frais de carburant sont déductibles au Luxembourg, mais pas en France. De plus, s'ajoute un cumul des limites de déduction entre la Belgique et le pays où la dépense a été effectuée. Par conséquent, l'avocat belge qui fait ses pleins de carburant exclusivement au Luxembourg ne peut pas obtenir 100 % de remboursement de la TVA luxembourgeoise, mais uniquement un maximum de 50 % et sous réserve de l'application des pratiques administratives décrites *supra*. Ceci ne veut pas dire qu'aller s'approvisionner en carburant au Luxembourg n'est pas plus avantageux, mais il n'y a pas d'avantage spécifique lié à la TVA pour le faire.

¹⁰⁵ Un commentaire assez complet et compréhensible existe mais il n'a pas été publié et il n'existe pas en français. L'administration prévoit d'en publier un l'année prochaine.

¹⁰⁶ Il existe un régime spécial de vacances qui est annoncé chaque année par la presse

¹⁰⁷ Art. 19 §1er AR n° 1 d'exéc. CTVA

¹⁰⁸ Art. 18 §2, AR n° 1 d'exéc. CTVA

Le paiement de la TVA et, le cas échéant le remboursement du crédit TVA

La différence entre la TVA due et la TVA déductible doit être versée au fisc au plus tard le 20 du jour qui suit la période imposable. Un retard ne fut-ce que d'un seul jour rend exigible des intérêts de 0,8 % mensuels en faveur de l'Etat¹⁰⁹.

Le dépôt de déclarations trimestrielles entraîne l'obligation de payer des acomptes mensuels calculés sur la base du chiffre d'affaires déclaré au cours du trimestre précédent¹¹⁰. Toutefois, cette obligation n'est pas applicable pour le premier trimestre d'un changement d'activité¹¹¹.

Ceci explique que pour les avocats dont le chiffre d'affaires est sujet à des variations saisonnières importantes, il est convenu de considérer s'il n'est pas préférable de déposer des déclarations mensuelles même pour des chiffres d'affaires inférieurs à 1 000 000 EUR annuels. Il n'est pas nécessaire de faire des paiements à des dates précises et il peut être judicieux de donner un ordre permanent hebdomadaire.

L'assujetti qui dépose des déclarations mensuelles doit acquitter pour le 20 décembre un acompte pour ses opérations de décembre au plus tard le 20 décembre¹¹².

L'administration enverra chaque trimestre un compte courant ou état des sommes dues par l'assujetti ou à rembourser à l'assujetti.

Si la déclaration TVA révèle un solde créditeur, cette TVA est en principe reversée à l'assujetti. Toutefois, ce remboursement doit faire l'objet d'une demande expresse de l'assujetti lors des déclarations (mensuelles ou trimestrielles) à déposer au plus tard le 20 janvier, le 20 avril, le 20 juillet et le 20 octobre. La TVA est remboursée à la fin du deuxième mois qui suit la demande de remboursement¹¹³. Toutefois une telle demande entraîne un contrôle, du moins si cela se produit dans des circonstances inhabituelles pour cet assujetti. C'est cette fonction de contrôle qui explique le succès de la TVA comme outil de collecte de l'impôt.

Le préfinancement de la TVA par l'avocat / les créances douteuses et perdues

La restitution de la taxe est accordée à due concurrence en cas de perte totale ou partielle de la créance du prix¹¹⁴. Elle suppose que les biens ou les services ont été fournis en exécution d'une convention qui n'est ni annulée, ni résolue¹¹⁵, mais que, pour un motif quelconque, le prix reste

¹⁰⁹ Art. 91 CTVA.

¹¹⁰ Art. 19 §1 et 2, AR n° 1 d'exéc. CTVA

¹¹¹ Art. 19 §2 al. 4, AR n° 1 d'exéc CTVA

¹¹² Art. 19 §3, AR n° 1 d'exéc CTVA

¹¹³ En pratique, cela signifie que l'assujetti qui est en situation de crédit d'impôt accorde un prêt sans intérêt à l'Etat pendant une période moyenne de 19,3 semaines.

¹¹⁴ art. 77, § 1^{er}, 7° CTVA

¹¹⁵ Cas où l'on peut émettre une note de crédit et demander le remboursement de la TVA via la déclaration TVA

impayé, soit totalement, soit partiellement. La restitution est prévue non seulement lorsque la créance du prix est perdue par suite de faillite ou de réorganisation judiciaire, mais encore dans tous les cas où le fournisseur établit que la facture est restée impayée en tout ou en partie. La question de savoir à quel moment la perte peut être considérée comme certaine dépend des circonstances de fait propres à chaque cas.

En pratique, l'administration ne contestera pas qu'il en est ainsi lorsque le montant de la perte est inscrit au compte de "Pertes et Profits", pour autant que cette inscription se fasse à un moment où le créancier est en mesure d'établir, par tous moyens de droit ou de fait, que sa créance est réellement irrécouvrable. En toute hypothèse, l'inscription de tout ou partie de la créance à un compte de "Provision pour créances douteuses" n'est pas, à elle seule, suffisante pour établir la réalité de la perte¹¹⁶.

Les dispositions en matière de créances perdues et de créances douteuses ne sont pas réglées par la directive TVA et elles sont moins favorables en Belgique que dans la plupart des Etats membres de l'UE. En pratique, cette législation force les prestataires de services à accorder aux mauvais payeurs un crédit sans intérêt : en effet, ceux-ci peuvent déduire immédiatement la TVA alors qu'ils ne vont payer à l'avocat ses honoraires que par après.

Le listing des opérations intracommunautaires

Comme depuis 2011, il conviendra de déposer, le cas échéant, des listings 723 des clients établis dans d'autres Etats membres de l'UE¹¹⁷. Ce listing doit être communiqué par voie électronique tous les trimestres pour les assujettis déposant des déclarations trimestrielles et tous les mois pour les assujettis déposant des déclarations mensuelles. Contrairement aux déclarations TVA ou au listing annuel, un tel listing ne doit être déposé que s'il y a des opérations intracommunautaires à renseigner.

Le défaut de déposer un relevé des opérations intracommunautaires est passible d'une amende de 25 à 2.500 EUR par infraction. En principe, cette amende est due même en cas de régularisation spontanée.

Le listing annuel

Ce listing des clients assujettis identifié à la TVA en Belgique (documente 725) doit être déposé au plus tard le 31 mars de l'année qui suit les opérations¹¹⁸. Il ne devra donc être déposé pour la première fois pour le 31 mars 2015.

¹¹⁶ *Manuel de la TVA*, n° 530.

¹¹⁷ AR n° 50 d'exec. CTVA

¹¹⁸ AR n° 29 d'exec. C TVA

Mais il faut être attentif à le déposer, même si on n'a pas de clients assujettis et qu'il est blanc. La sanction du non dépôt d'un tel listing est en principe de 2500 Eur.

Il peut être utile de savoir que l'administration exploite mal ces informations et que cette formalité n'est pas imposée par les directives européennes. Rien ne s'oppose donc à ce que le législateur belge supprime cette formalité.

Le contrôle et les délais de prescription

Le délai de conservation des documents est de 7 ans à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit leur clôture¹¹⁹.

Le délai de prescription en faveur de l'assujetti (par exemple pour exercer le droit de déduire la TVA) court jusqu'à l'expiration de la 3^{ème} année à partir du 1^{er} janvier qui suit celle au cours de laquelle a eu lieu l'exigibilité de la TVA¹²⁰.

Le délai ordinaire de prescription en faveur de l'administration est de 3 ans à partir du 1^{er} janvier qui suit l'année au cours de laquelle l'information est arrivée à la connaissance de l'administration¹²¹.

Ce délai en faveur de l'administration est porté à 7ans suivant l'exigibilité de la TVA en cas de fraude, d'action judiciaire faisant apparaître que des opérations imposables n'ont pas été déclarées, d'éléments probants venus à la connaissance de l'administration ou de renseignements communiqués par une administration d'un autre Etat membre de l'UE.

Les délais pour répondre aux critiques de l'administration (le projet de relevé de régularisation ou le relevé de régularisation) ne sont pas fixés par la loi et le non-respect d'une invitation à communiquer des objections n'a pas les mêmes conséquences qu'en impôts sur les revenus. Les fonctionnaires semontrent en général tolérants, sauf lorsque l'expiration des délais de prescription approche. On observe que des contrôleurs n'hésitent pas à proposer un relevé de régularisation, en exigeant un accord le jour même et puis dressent un procès-verbal le lendemain accompagnée d'une contrainte. La solution est alors de faire opposition à la contrainte devant la chambre fiscale du tribunal de première instance, même si entretemps on parvient à un accord avec l'administration.

¹¹⁹ Art. 60§4 CTVA. Toutefois le délai est beaucoup plus long pour les documents relatifs à l'acquisition d'un immeuble neuf et les systèmes informatiques.

¹²⁰ Il s'agit donc du 20 décembre (date du dépôt de la dernière déclaration au cour d'une année civile) de la troisième année suivant l'année d'exigibilité de la TVA

¹²¹ Art. 81bis §1^{er} CTVA. Il s'agit de la date de communication de la déclaration TVA à l'Administration. Pour des opérations au cours du dernier trimestre ou dernier mois d'une année, il s'agit du 20 janvier de l'année qui suit. Le délai de prescription ordinaire en faveur de l'administration est donc plus long que celui en faveur de l'assujetti.

Les amendes et les intérêts de retard

Les amendes s'élèvent 200 % taxes éludées ou payées tardivement¹²², mais ceci est complété par un système complexe et opaque des réductions d'amendes¹²³ dont il est possible de demander des réductions additionnelles au directeur qui décide souverainement. Il est possible d'échapper aux amendes proportionnelles en procédant à des régularisations spontanées.

Cessation d'activités et Transfert d'activités

En cas de cessation d'activité, il convient de déposer un formulaire 604C et procéder à une révision de déduction en faveur de l'administration.

En cas de cession de l'activité, l'opération est hors du champ d'application de la TVA¹²⁴ et aucune révision n'est nécessaire sur les actifs transférés.

La circulaire Avocats à la lumière de la Loi ...

Ceux qui sont familiers avec la TVA apprécieront un certain nombre de précisions fort utiles et notamment :

- le régime transitoire en matière d'émission de factures relatives à des opérations effectuées en 2013
- la base d'imposition taxable en cas de provisions qui comprennent en partie des honoraires et en partie des débours
- la personne à qui la facture doit être adressée
- les tentatives de définition du fait générateur de la TVA et la description des prestations sur les factures
- le moment où les services rendus à un organisme public sont effectué
- la TVA due au moment de l'encaissement d'une provision pour honoraires et débours
- l'apurement de la TVA historique sur les biens et services d'investissement
- le régime particulier des petites entreprises qui s'applique sans tenir compte du chiffre d'affaire exempté de TVA

¹²² Art. 70 CTVA

¹²³ AR n° 41 d'exéc CTVA pour les amendes proportionnelles et AR n° 44 pour les amendes non proportionnelles.

¹²⁴ Art. 11 et 18§3 CTVA

On sera attentif à ce que la circulaire avocat s'écarte des principes légaux sur :

- l'exemption avec droit à déduction des services pro deo rendus dans le cadre de l'assistance judiciaire de deuxième ligne.
- l'exemption sans droit à déduction des services de médiateurs de dettes, d'administration provisoire de tuteur ou de médiateur familial dans la mesure où les avocats ne sont pas des « organismes sans but de lucre ».
- L'exemption sans droit à déduction des collaborateurs de collaborateurs qui fournissent des services exemptés de TVA à un avocats dont les prestations sont elles-mêmes exemptées
- le régime d'autoliquidation pour les prestations des curateurs
- la possibilité de recourir au régime particulier des PME pour autant que le chiffre d'affaires ne dépasse pas 5580 Eur chiffre d'affaires exempté exclu
- le régime particulier facultatif permettant au cabinet d'avocat d'établir des factures au nom et pour le compte des collaborateurs. Il n'est pas sûr que ceci soit vraiment avantageux
- la non taxation des prestations de l'avocat associé à son cabinet. Ceci peut faire perdre le droit à déduction de la TVA sur un certain nombre de charges. Cela ne permet plus de révision du droit à déduction sur ces charges en cas de changement d'activité

Attention à l'impact financier de décisions !

- L'administration de la TVA a la main lourde, d'où l'absolue nécessité de respecter les délais de communication des documents !
- Des biens et services d'investissement acquis dans le cadre d'une activité hors du champ d'application de la TVA ne pourront jamais bénéficier d'une révision positive de déduction de la TVA si ultérieurement l'avocat devait affecter ces biens et services à des activités soumises à la TVA
- Le dépôt de déclarations trimestrielles implique le paiement de deux d'acomptes mensuels équivalent à 1/3 de la TVA due au cours du trimestre précédent. Ceci peut causer quelque difficulté en cas de variations importantes du chiffre d'affaires. Rien n'empêche de déclarer chaque mois le chiffre d'affaires et tous les trimestres la TVA déductible
- Le régime particulier des collaborateurs et des stagiaires leur fait perdre un droit à déduction sur un certain nombre de dépenses !
- La combinaison d'activités taxées et exemptées constitue un nid à problèmes
- Un litige avec l'administration de la TVA peut s'avérer une opération fort rentable, à condition de payer avant d'attendre la décision des tribunaux

Se préparer à la routine

La TVA est la plus grande innovation fiscale du XXIème siècle et son efficacité comme outil de collecte de l'impôt l'a rendue quasi universelle en quelques dizaines d'années. Il n'en reste pas moins que le régime TVA tel qu'il est appliqué en Europe et en Belgique en particulier est d'une rare complexité, qu'il pénalise les entreprises et qu'il viole les dispositions des Traités européens eux-mêmes.

La mise en route est lourde et complexe. Mais malgré cela, des millions d'entreprises et de petits indépendants l'appliquent sans de trop grandes difficultés depuis 40 ans. Une fois qu'elle est bien paramétrée à l'activité d'une entreprise, la TVA devient vite une routine.

Les premiers contrôles auront lieu en 2017. Dans la mesure où en TVA, il est très difficile de corriger rétrospectivement des erreurs, c'est dès à présent qu'il faut s'y préparer.

Mis à jour le 30 novembre 2013

***Christian Amand
ca@xirius.be***