

Abrogation de l'exemption de TVA des prestations de services des avocats à partir du 1^{er} janvier 2014

Un bref aperçu du statut TVA de l'avocat

Gonda Schelfhaut

Expert-comptable/conseil fiscal IEC – Novembre 2013

Traduction de l'article publié dans le recueil « Fiscaal dreamteam » 2013
Avec l'aimable autorisation de la Fondation Forum For the Future

1. Introduction

Durant son contrôle budgétaire de juin 2013, le gouvernement fédéral a finalement décidé que les avocats belges, et ils seront les derniers à devoir le faire au sein de l'UE, appliqueront eux aussi la TVA à leurs prestations de services à partir du 1^{er} janvier 2014. L'ancienne exemption de l'article 44, § 1, 1^o, CTVA sera donc abrogée.

Les notaires et les huissiers de justice, qui bénéficiaient également d'une exemption de TVA depuis son introduction en Belgique, sont soumis à cette taxe depuis 2012. Le gouvernement a calculé que cette mesure aurait un effet positif sur le budget, et représenterait un apport d'environ 89 millions d'euros.

Jusqu'à présent, l'État belge payait à l'Europe une contribution afin de maintenir cette exemption dérogatoire de TVA. Pour l'année 2005, cette contribution s'était élevée à 66 612 622,16 euros¹. La disparition de cette contribution aura sans doute elle aussi un impact positif sur le budget fédéral. Ceci étant, il faut tout de même tempérer quelque peu l'enthousiasme que suscite cette mesure, car le budget que consacre le SPF Justice à l'aide juridique de deuxième ligne (le *pro deo*) augmentera également de 21 %.

Par ailleurs, dans la mesure où le simple citoyen n'aura pas la possibilité de déduire la TVA payée pour les services d'un avocat, l'accès à la justice en deviendra plus coûteux et, partant, plus difficile. Ce point a également déjà été critiqué.

Une circulaire réglant le passage à la TVA est actuellement en préparation et fait l'objet de discussions entre les ordres (Ordre des barreaux flamands – OVB et Ordre des barreaux francophones et germanophone de Belgique – OBF) et l'administration de la TVA.

Ce bref article examine le statut TVA de l'avocat d'après les points qu'aborde le projet de circulaire.

2. Les prestations des avocats

L'avocat est un assujetti à la TVA qui effectue des opérations (prestations de services) en principe soumises à la TVA. Certaines activités ne tombent toutefois toujours pas dans le champ d'application de la TVA ou sont toujours exemptées de TVA. Avec, dès lors, un impact sur la TVA que peut déduire l'avocat, qui aura de ce fait le statut d'assujetti mixte/partiel.

a. Administrateur, gérant, liquidateur

Les administrateurs, gérants et liquidateurs de sociétés, qui interviennent en leur qualité de personnes physiques, agissent à l'égard des tiers comme organes de la personne morale qu'ils représentent. Un lien de subordination est présumé et, pour la TVA, ils

¹ Question n° 3-6897 de Madame Nyssens du 30.01.2007.

n'agissent donc pas de manière indépendante. Leurs prestations ne sont pas soumises à la TVA.

Les personnes morales qui agissent en qualité d'administrateur, de gérant ou de liquidateur sont elles, contrairement aux personnes physiques, assujetties à la TVA. Pour des raisons pratiques, il ne leur est pas demandé de s'identifier à la TVA (tolérance administrative). Elles peuvent toutefois renoncer à cette tolérance et soumettre à la TVA les actes qu'elles posent en qualité d'administrateur, de gérant ou de liquidateur².

b. Mandataire ad hoc – administrateur provisoire de sociétés et d'associations

Un tribunal nomme un administrateur provisoire (personne physique) pour assurer la gestion de la personne morale concernée. L'avocat désigné comme administrateur provisoire ou mandataire ad hoc n'est pas considéré comme assujéti à la TVA. On retrouve ici aussi une application du principe de l'organe, de sorte que l'on peut se référer au point précédent concernant le régime TVA applicable.

c. Juge suppléant

Pour l'application de la TVA, les juges sont réputés agir dans un lien de subordination. Les éventuelles rétributions dont ils pourraient bénéficier comme juge suppléant ne sont donc pas soumises à la TVA.

d. Curateur

Un curateur n'étant pas considéré comme un organe de la personne morale qu'il représente, les prestations des avocats curateurs sont donc soumises à la TVA.

e. Arbitre

L'arbitrage est une procédure extrajudiciaire de règlement des litiges. Les prestations d'un avocat qui intervient comme arbitre sont soumises à la TVA suivant les règles ordinaires.

f. Médiateur de dettes

Les prestations de services fournies en matière de médiation de dettes³ sont étroitement liées à un travail social. Si un avocat en fournit, celles-ci sont effectuées par des « organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'autorité compétente » et les conditions de l'article 44, § 2, 2^o, CTVA sont par conséquent remplies⁴.

Les prestations que fournit un avocat en qualité de médiateur de dettes sont exemptées de TVA en vertu de l'article 44, § 2, 2^o, CTVA.

g. Administrateur provisoire

L'article 488bis du Code civil institue une procédure de représentation ou d'assistance aux personnes majeures incapables. Par analogie au point précédent, les prestations de services fournies par des avocats désignés par le juge conformément à l'article 488bis du Code civil sont exemptées de TVA en vertu de l'article 44, § 2, 2^o, CTVA.

² Voir décision E.T. 118.288 du 27 avril 2010 et décision E.T. 79.581 du 27 janvier 1994.

³ Article 1675 Code judiciaire.

⁴ Arrêt 56/2013 Cour constitutionnelle.

h. Tuteur ou tuteur ad hoc

Dans le même ordre d'idées, les prestations de services fournies par un avocat agissant en qualité de tuteur ou tuteur ad hoc sont exemptées de TVA en vertu de l'article 44, § 2, 2°, CTVA.

i. Médiateur familial

En vertu de l'article 44, § 2, 5°, CTVA, les prestations de services des médiateurs familiaux sont exemptées de TVA (prestations d'orientation familiale).

3. L'avocat, assujetti partiel/mixte

Un avocat qui fournit certaines des prestations de services précitées à côté de prestations soumises à la TVA devient un assujetti mixte/partiel. En conséquence, il lui faudra limiter son droit à déduction. Le cas échéant, le Code de la TVA prévoit deux façons d'exercer ce droit.

Cela doit se faire, précise l'article 46, § 1, CTVA, en appliquant un prorata général à la TVA déductible. Un prorata calculé au moyen d'une fraction composée au numérateur des opérations soumises à la TVA et au dénominateur du montant total des opérations effectuées. En d'autres termes, ce prorata correspond au chiffre d'affaires réalisé soumis à la TVA par rapport au chiffre d'affaires total (soumis à la TVA et exempté ou en dehors du champ d'application).

Inutile de dire que ce calcul pourrait aboutir à une distorsion.

En dehors de ce prorata général, un avocat assujetti mixte à la TVA peut aussi choisir d'appliquer le principe de « l'affectation réelle » prévu à l'article 46, § 2, CTVA. Moyennant toutefois une autorisation qu'il lui faut obtenir.

L'avocat qui opte pour l'application de l'affectation réelle peut déduire la TVA grevant tous les achats et frais qu'il fait pour son activité assujettie à la TVA et ne peut pas déduire la TVA grevant ses achats et frais relatifs à son activité exemptée. Et pour les frais « mixtes » alors ? L'avocat peut les déduire d'après un « prorata spécial de déduction ». Il peut proposer lui-même le mode de détermination de ce prorata au moment où il demande son « autorisation ».

4. La déduction de la TVA historique

Conformément à l'article 49, 3°, du Code de la TVA et à l'article 21bis, § 1er, de l'arrêté royal n° 3, l'avocat peut exercer son droit à déduction par voie de régularisation :

- pour les biens et services autres que les biens d'investissement, non encore utilisés au 1er janvier 2014 ;
- pour les biens d'investissement qui subsistent au 1er janvier 2014, pour autant que ces biens soient encore utilisables et que la période fixée par l'article 48, § 2, du Code de la TVA ne soit pas expirée.

À cet égard, l'avocat doit remettre un inventaire à l'office de contrôle de la TVA dont il dépend.

La régularisation de la déduction de cette TVA historique se fait par imputation à la grille 71 de la déclaration TVA et reprise à la grille 62 de cette déclaration.

Si cette imputation faite dans la première déclaration TVA fait naître un crédit d'impôt à l'égard de l'administration, le solde de déduction historique est à reporter et imputer à la grille 71 de la déclaration suivante, et cela jusqu'à imputation du montant total déductible de la TVA historique.

Si toute cette déduction historique n'a pas été régularisée et imputée sur la TVA due à la fin de 2014, l'administration accepte que le solde à récupérer qui en subsiste soit repris dans la déclaration TVA de décembre 2014 ou du quatrième trimestre de 2014 (et ce, quel que soit le résultat final de cette déclaration).

Si la dernière déclaration de 2014 se solde par un crédit d'impôt vis-à-vis du Trésor, celui-ci pourra en principe être remboursé à la condition d'atteindre au moins 245 euros.

5. Conclusion

L'application de la TVA aux avocats est moins évidente qu'il n'y paraît. En témoignent les nombreuses questions adressées aux ordres. Les avocats, qui n'ont jamais eu à se préoccuper de l'application de la TVA ou de la déduction de la TVA depuis l'instauration de celle-ci en Belgique, sont à présent confrontés à toutes sortes de questions et de problèmes qui ne leur sont pas, ou guère, familiers.

En outre, la TVA est un impôt très formaliste et souvent considéré comme compliqué. La moindre faute, le moindre oubli, la moindre inattention est sanctionnée et donne lieu à la perception d'intérêts de retard, que l'on peut qualifier d'élevés en ces temps de crise financière (0,8 % par mois). Sans parler des problèmes supplémentaires que causera l'assujettissement mixte/partiel à un avocat.

Espérons que les avocats pourront compter sur une certaine tolérance de la part de leur contrôleur, même si tel n'est pas le cas, en pratique, pour les autres assujettis.