

FAQ n° 10 : Curateurs et TVA

Cette FAQ n° 10 vise à regrouper les règles spécifiques en matière de TVA qui concernent les curateurs de faillites telles qu'elles ont été précisées dans la circulaire du 20 novembre 2013 et la décision du 18 juillet 2014.

10.1 Quels sont les principales règles en matière de TVA pour les curateurs ?

Les curateurs désignés sont généralement des avocats.

Les curateurs ne sont pas considérés comme des organes de la personne morale qu'ils représentent. Les avocats qui agissent comme curateurs d'une société ou d'un commerçant déclaré en faillite sont donc des assujettis soumis à la TVA.

Ils doivent donc en principe soumettre à la TVA les honoraires qu'ils établissent en raison de leurs activités de curateurs.

10.2 Quid si un avocat désigné comme curateur a fait apport de toute son activité dans une association ou une société dotée de la personnalité juridique ?

La question a été posée de savoir si un avocat, personne physique, qui est désigné comme curateur de faillite ou liquidateur et qui a fait apport de toute son activité dans une association ou une société dotée de la personnalité juridique, peut autoriser l'association ou la société à facturer ses prestations de services en tant que curateur de faillite ou liquidateur.

Compte tenu de l'apport total de son activité dans l'association ou dans la société par l'avocat, personne physique, les parties se sont engagées contractuellement à ce que toutes les prestations de services effectuées par l'avocat, personne physique (associé actif), soient considérées comme étant effectuées au nom et pour le compte de l'association/société qui en tire profit et qui doit être identifiée en tant qu'assujetti pour ces opérations.

De telles opérations sont, dans ce cas, facturées par l'association ou la société.

L'avocat, personne physique, ne doit alors pas se faire identifier en tant qu'assujetti. Les avocats, personnes physiques, qui ont fait apport de toute leur activité dans une association ou une société peuvent donc autoriser celle-ci à facturer les services qu'ils prestent en tant que curateurs de faillite ou liquidateurs.

Par contre, si cet avocat, personne physique, à côté de ses prestations en tant qu'associé actif d'une association/société, fournit également des services spécifiques d'avocat à une clientèle propre, il est alors tenu, pour cette dernière activité, de se faire identifier en tant qu'assujetti. Dans ce cas bien spécifique, cet avocat sera considéré comme un assujetti partiel, puisqu'il cumule des activités censées être hors champ de la TVA (par son choix de ne pas s'assujettir en reportant sur son association ou la société d'avocats toutes les obligations TVA), et des activités d'avocat en nom propre, pleinement assujetties. Cette situation n'est guère a priori guère fréquente, ni intéressante, et il serait alors opportun pour cet avocat de s'assujettir pour les activités qu'il rend à son association ou société.

10.3 Quelles sont les règles particulières applicables en matière de facturation et de redevabilité de la taxe pour les curateurs ?

D'emblée, la circulaire du 20 novembre 2013 avait prévu une tolérance particulière.

En cas de faillite "pro deo" (faillite avec insuffisance ou absence d'actif) le curateur facture au failli le montant à recevoir effectivement, généralement 750 EUR (hors TVA). La rétribution visée est soumise à la TVA au taux normal, qui s'élève actuellement à 21 %.

Lors de la clôture de la faillite par le curateur, les honoraires du curateur viennent à charge de la masse. Dans le chef de la masse, la TVA grevant ces honoraires est déductible selon les règles normales, du moins lorsque le failli est un assujetti avec droit à déduction de la TVA en amont.

10.3.1. Particularités en matière de redevable de la taxe pour les curateurs prévues par la circulaire du 20 novembre 2013

En vertu de l'article 51, § 1er, 1°, du Code de la TVA, la taxe est due par l'assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services imposable qui a lieu en Belgique.

Par dérogation, les articles 51, § 2 et 51, § 4, du Code de la TVA prévoient un certain nombre de situations où la taxe est due par le cocontractant du fournisseur ou du prestataire de services.

Dans la situation particulière où des avocats agissent en tant que curateurs, la circulaire de base a prévu différentes tolérances ou simplifications.

Quand un dernier état d'honoraires est porté en compte au failli juste avant que la faillite ne soit prononcée, l'application de la TVA sur ces honoraires a souvent comme conséquence le dépôt de la dernière déclaration à la TVA au nom du failli avec une demande de remboursement de la TVA sur les honoraires pour laquelle le failli a droit à déduction.

La même situation se produit en ce qui concerne les faillites appelées pro deo. Le curateur facture son indemnité pro deo (en général 750 EUR, hors TVA) et la TVA due sur celle-ci au failli. Bien que la facture est payée par un tiers, le failli, en tant que cocontractant, peut opérer la déduction de la TVA, ce qui entraîne une demande de remboursement de la TVA dans la dernière déclaration à la TVA.

Compte tenu du délai nécessaire pour le remboursement d'un crédit d'impôt par l'administration et afin de ne pas prolonger inutilement la procédure de faillite, l'administration autorise sous certaines conditions que le cocontractant du curateur, c'est-à-dire le failli, verse au Trésor la TVA due sur les opérations qui lui ont été fournies, par dérogations aux dispositions légales précitées.

Cette dérogation a le caractère d'une mesure de simplification administrative. Lorsque les conditions suivantes sont réunies, la dérogation prévue pour cette situation spécifique précitée **doit être appliquée** :

- a. le failli est un assujetti qui, avant le début de la procédure de faillite et le dépôt des déclarations annuelles par le curateur, était tenu au dépôt de déclarations périodiques à la TVA telles que visées à l'article 53, § 1er, alinéa 2, du Code de la TVA (déclarations mensuelles ou trimestrielles);
- b. sur la facture établie par le curateur, est reprise, à la place de la mention des taux et du montant total de la taxe due, la mention « autoliquidation - circulaire AGFisc n° 47/2013 ».

Lors de la publication de la circulaire du 20 novembre 2013, l'Administration de la TVA s'est réservée le droit, pour la dérogation précitée où l'autoliquidation doit être

appliquée, de modifier celle-ci à l'avenir si elle le juge nécessaire afin de préserver les droits du Trésor.

10.3.2. Précisions relatives régime de report de paiement applicable aux curateurs communiquées dans la Décision TVA n° E.T. 126.564 du 18 juillet 2014 (n° 120 à 129)

10.3.2.1 Peut-on appliquer le report de paiement en cas d'encaissement d'honoraires via des états intermédiaires ?

Dans le cadre d'une faillite, le curateur reçoit souvent ses honoraires via des états intermédiaires, par exemple, après la vente d'un bien immeuble de la masse.

La question est également de savoir si le régime de report de paiement peut être appliqué à ces états intermédiaires ou si celui-ci est réservé au dernier décompte.

Une question complémentaire vise à déterminer si une différence doit être opérée lorsque ces états intermédiaires trouvent leur origine dans la vente d'un bien immeuble hypothéqué dont le revenu revient intégralement au créancier hypothécaire (généralement une banque).

Selon l'administration, le régime de report de paiement est également applicable quand le curateur réclame ses honoraires par le biais d'états intermédiaires. Il est indifférent que le décompte trouve son origine dans la vente d'un bien immeuble hypothéqué dont le revenu revient intégralement au créancier hypothécaire.

10.3.2.2. Peut-on appliquer le report de paiement en cas de faillite « pro Deo » clôturée pour insuffisance d'actif ?

Lorsqu'une société est déclarée en faillite et que la faillite est clôturée pour insuffisance d'actif, le curateur a droit à une rémunération « pro Deo » de 750,00 EUR.

La question a été posée de savoir si cette rémunération passera à 907,50 EUR (en supposant que le montant de 750,00 EUR est hors TVA) et si, dans cette situation, le régime de report de paiement est possible.

La rémunération visée est soumise à la TVA au taux normal de 21 %.

Selon l'administration, le principe est que le report de paiement est admis en cas d'une telle faillite « pro Deo » (v. circulaire n° 47 du 20 novembre 2013, points 25 et 151).

Cas particulier : que faire en cas de faillite d'une SNC ou d'une SCS et extension de la faillite aux associés ?

La question de l'application du régime de report de paiement a également été posée à l'égard d'une SNC (société en nom collectif) ou d'une SCS (société en commandite simple) qui est déclarée en faillite, dans quel cas leurs associés sont également toute de suite déclarés en faillite. Ces associés ne sont que rarement assujettis à la TVA ; ils n'ont donc aucun droit à la déduction et ne doivent pas non plus déposer de déclarations périodiques à la TVA.

Lorsque l'associé failli est le client du curateur et n'est pas assujetti, le régime de report de paiement ne peut trouver à s'appliquer. Par contre, lorsque le client du curateur est la société et que le numéro d'identification n'est pas encore clôturé, le régime de report de paiement est d'application.

10.3.2.3 Comment appliquer le régime de report de paiement lors de la clôture de la faillite et comment gérer les problèmes d'application pratiques relatifs aux faillites non clôturées ?

La question a été posée à l'administration de savoir à qui le curateur de faillite doit adresser une facture et sous quel régime TVA, lorsque de nouveaux actifs apparaissent après que le numéro d'identification à la TVA ait déjà été clôturé à la demande de l'administration.

Au moment de la clôture de la faillite, le principe du report de paiement de la taxe est prévu (voir circulaire n° 47/2013, points 150 à 153). Pour un certain nombre de faillites en cours, se pose parfois le problème pratique que le curateur a déjà demandé la clôture du numéro d'identification à la TVA du failli, étant donné que celui-ci ne sera plus redevable de la TVA.

La question qui a été soumise était donc de savoir si l'administration s'oppose à ce que le curateur demande la réouverture du numéro d'identification à la TVA, lors de la facturation de son état d'honoraire final, pour permettre au failli de reporter la TVA

dans sa dernière déclaration périodique à la TVA au moment de la clôture de la faillite.

Selon l'administration, le numéro d'identification à la TVA ne peut être clôturé que lorsqu'il apparaît que la masse de la faillite ne peut plus effectuer aucune opération pour laquelle elle est redevable de la TVA à l'égard de l'Etat. En principe donc, le numéro d'identification à la TVA ne peut être clôturé avant que les honoraires du curateur ne soient portés en compte.

Dans les cas où par le passé ceci s'est fait à tort, deux solutions sont possibles.

- a) Soit le curateur facture ses honoraires avec TVA et son client en demande le remboursement auprès de l'office de contrôle de la TVA, au moyen d'une demande de restitution,
- b) soit le numéro d'identification à la TVA est exceptionnellement réouvert et la facturation se fait avec report de paiement.

Il est à noter que la réouverture du numéro d'identification à la TVA ne peut avoir lieu lorsque le numéro BCE est déjà clôturé. En aucun cas il ne peut être facturé en report de paiement lorsque le numéro d'identification à la TVA du contractant a été clôturé.

L'administration autorise d'ailleurs que **le mandataire de justice**, désigné en vertu de l'article 60 de la loi relative à la continuité des entreprises, qui organise et réalise un transfert sous autorité de justice, porte en compte sa rémunération avec report de paiement dans les mêmes conditions que celles applicables au curateur de faillite.

Une exigence supplémentaire est requise, à savoir qu'il doit s'agir d'un transfert intégral. En cas de transfert partiel, le numéro d'identification à la TVA n'est pas clôturé.

Nous attirons votre attention sur le fait que les informations reprises ci-avant sont provisoires et susceptibles de modifications ou précisions ultérieures et elles n'ont que pour but de diffuser l'état actuel de nos échanges informels avec l'administration de la TVA.