

FAQ n° 4 : La base d'imposition à la TVA

Dans le cadre de cette FAQ, nous limiterons notre examen aux prestations des avocats soumises à la TVA, à l'exclusion des prestations exemptées de TVA (par exemple, celles des médiateurs de dettes, voir FAQ n° 3).

Il est important pour l'avocat, dès 2014, lorsqu'il communique avec son client, de préciser si les honoraires annoncés sont TVA incluse ou non, voire d'adapter ses conditions générales de prestations de services et les lettres de mission.

4.1. Le montant payé par le client doit-il être soumis à la TVA en totalité ? Même les success fees ? Que faire des frais tels que les droits de greffe, les frais d'huissier, etc. que l'on refacture au client ?

Selon l'article 26 du Code TVA, la TVA se calcule sur tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par l'avocat, de la part de celui à qui le service est fourni, ou d'un tiers.

Cela comprend dès lors:

- les honoraires à proprement parler (peu importe qu'il s'agisse d'honoraires forfaitaires, fixes, variables, au tarif horaire, dans le cadre d'un abonnement, d'un success fee, etc.) ;
- les frais indissolublement liés aux prestations d'avocats et répercutés au client, qu'ils apparaissent ou non séparément sur la facture, tels que par exemple les frais postaux, les frais de déplacement, les frais de stationnement, les frais financiers, les frais de secrétariat, les frais de téléphone, les frais d'ouverture de dossier, et frais de clôture du dossier ;
- les frais avancés par l'avocat aux fournisseurs et prestataires avec lesquels le client contracte directement, pour compte de son client et qui lui sont répercutés, sauf si le système du débours est mis en place (voir la question 4.4 sur les débours). On vise par exemple les droits de greffe, le coût des copies de dossier au greffe, les frais et honoraires d'huissier, les frais et honoraires de notaire, les frais et honoraires d'un autre avocat, les expertises, les traductions ;

- les frais refacturés aux collaborateurs (téléphone, secrétariat) ;
- les subventions directement liées au prix des services (à ne pas confondre avec les subventions non liées aux prix des services, ou 'subsides de fonctionnement') ;
- les impôts, droits, prélèvements et taxes (sauf la TVA elle-même).

Pour les frais de séjour à l'étranger répercutés à un client, voir question 4.7.

La base d'imposition ne comprend cependant pas :

- les sommes qui sont déductibles du prix à titre d'escompte ;
- les remises, rabais de prix ou ristournes consentis par l'avocat à son client et acquis à ce dernier au moment où la taxe devient exigible ;
- les intérêts dus en raison d'un paiement tardif ;
- les débours (voir question 4.4) ;
- les indemnités de procédure (voir question 4.5) ;
- la taxe sur la valeur ajoutée elle-même, qui doit apparaître distinctement sur la facture ou la note d'honoraires.

4.2. La base d'imposition est-elle différente si mon état d'honoraires est réglé non pas par un client, mais par un tiers ?

Non (article 26 CTVA).

4.3. Je suis le conseil d'une société commerciale (par exemple une imprimerie). J'ai mené une procédure devant la justice de paix pour compte de cette société et, plutôt que de me payer en espèces sonnantes et trébuchantes, l'imprimerie va me fournir, en échange de mon travail, du papier à en-tête. Dois-je verser la TVA ?

Oui.

En cas de prestations réciproques, d'échange et, plus généralement, lorsque la contrepartie est une prestation qui ne consiste pas uniquement en une somme d'argent (contrepartie en nature), cette prestation est, pour le calcul de la taxe, comptée à sa 'valeur normale'.

Par 'valeur normale', on entend le montant total qu'un preneur, se trouvant au stade de commercialisation auquel est effectuée la prestation de services, devrait payer, dans des conditions de pleine concurrence, à un avocat indépendant à l'intérieur du pays dans lequel la transaction est imposée, pour se procurer à ce moment les services en question.

4.4. Pour éviter de refacturer avec TVA des frais avancés pour le client (par exemple des droits de greffe), on m'a suggéré de mettre en place un 'débours'. Comment faire ?

DEFINITION ET UTILITE DU DEBOURS

Un débours est une somme avancée par l'avocat pour le compte de son client, aux différents fournisseurs ou prestataires avec lesquels le client a contracté directement (article 28, 5 du CTVA).

Les sommes, refacturées au prix coûtant, échappent à la TVA si elles sont mentionnées distinctement sur la facture avec la mention 'débours au sens de l'article 28,5 CTVA (ou, plus simplement, dans un document séparé que l'on intitulera 'note de débours - article 28,5 CTVA'), en annexant toujours le reçu ou la facture initiale, libellée au nom du client et non pas au nom de l'avocat.

Cela a particulièrement de l'intérêt lorsque les frais en question ne sont pas grevés de TVA (par exemple les droits de greffe) et que le client ne bénéficie pas du droit à la déduction de la TVA, ou uniquement un droit à déduction limité. Grâce aux débours, ces frais peuvent en effet être répercutés sans TVA au client, sans incidence sur le droit à déduction de l'avocat.

Si le client est un assujetti avec droit à déduction, il pourra déduire la TVA éventuellement facturée par le fournisseur (par exemple l'huissier de justice) qui a été annexée à la note de débours de l'avocat.

Il faut bien comprendre que l'avocat n'a pas l'obligation d'émettre une facture ou une note d'honoraires pour les débours, au sens des règles TVA. Les sommes refacturées au titre de débours ne font pas partie du chiffre d'affaires de l'avocat et les frais avancés par l'avocat ne font pas partie des frais déductibles, car il ne s'agit ici que d'une opération financière. Le débours n'a donc, pour l'avocat, pas d'incidence sur son droit à déduction.

Dans sa pratique, l'avocat aura souvent à utiliser la mécanique du débours :

Ainsi, par exemple, un avocat se rend au greffe et paie des droits de rôle au moyen d'un bon de greffe ou en espèces. L'avocat prend soin de demander un reçu contenant les coordonnées complètes de son client (mais l'administration, dans la circulaire, au point 94, tolère que le reçu du greffe ne soit pas établi au nom du client, ce qui constitue un allègement pour la pratique de l'avocat – voir ci-dessous). Ensuite, il répercute ces frais à son client, de manière séparée sur son état d'honoraires ou via un document distinct, à prix coûtant. Il s'agit d'une situation dans laquelle le débours peut être mis en place.

S'il souhaite éviter la formalité des débours, l'avocat pourra également faire facturer directement ces frais au client, lorsque c'est possible.

POUR QUELS TYPES DE FRAIS ?

L'administration, dans la circulaire, au point 94, énumère les frais qui peuvent être considérés comme des débours :

- Les droits de timbre, de greffe et d'enregistrement ainsi que les droits de rôle ;
- Les impôts (droits d'enregistrement proportionnels, autres impôts) ;
- Les frais d'huissier de justice (y compris les honoraires) au nom et pour compte du client;
- Les frais de notaire (y compris les honoraires) au nom et pour compte du client;
- Les frais d'autres avocats (y compris les honoraires) au nom et pour compte du client;
- Les frais d'expertise et les frais de traduction (y compris les honoraires) au nom et pour compte du client;
- Les primes d'assurance d'une assurance conclue par un avocat au nom et pour compte du client.

Le mécanisme du débours ne pourra pas être mis en place pour les frais généraux de l'avocat, comme par exemple les coûts salariaux, les frais de téléphone (point 89 de la circulaire).

PRINCIPE : DEUX CONDITIONS A RESPECTER : (1) REFACTURATION A PRIX COUTANT ET (2) RECU OU FACTURE INITIALE AU NOM DU CLIENT

Pour mettre en place un débours, il faut en principe que la facture initiale (comme par exemple la facture de l'huissier, le bon de greffe) soit libellée au nom du client, et que l'avocat répercute le coût 'sans marge' à son client.

EXCEPTION A L'EXIGENCE DU RECU OU FACTURE INITIALE AU NOM DU CLIENT (TOLERANCE ADMINISTRATIVE) :

L'administration, dans la circulaire, au point 94, admet cependant que certains frais, répercutés au client pour leur montant exact, puissent être qualifiés de débours, même si le reçu n'est pas émis 'au nom du client' :

- « Les droits de timbre, de greffe et d'enregistrement ainsi que les droits de rôle pour le compte du client (les droits d'enregistrement qui entrent dans les dépens sont constitués par le droit fixe général qui est dû sur les jugements portant condamnation, liquidation ou collocation de sommes ou de valeurs mobilières) ;
- Les impôts (droits d'enregistrement proportionnels, autres impôts) pour le compte du client ».

Pour les autres frais pour lesquels on souhaite mettre en place un débours, il faut respecter l'exigence du reçu/facture initiale au nom du client.

AUTRES PRECISIONS CONTENUES DANS LA CIRCULAIRE POUR LES DEBOURS :

- Cas du frais avancé par le collaborateur ou stagiaire et remboursé par le cabinet avant d'être répercuté au client

La circulaire précise, au point 92, que lorsqu'un avocat collaborateur ou stagiaire d'un cabinet d'avocats paie des avances à titre de taxes, droits ou impôts dont le redevable légal est le client final du cabinet d'avocats et qu'il refacture audit cabinet d'avocats – ce dernier n'étant pas lui-même le redevable légal – lequel les refacturent à son tour, sans prise de bénéfice, au client final, de telles sommes sont considérées comme des débours, non seulement dans la relation entre le cabinet d'avocats et le client final mais également dans la relation entre l'avocat collaborateur ou stagiaire et le cabinet d'avocats. Aucune TVA ne doit être portée en compte sur les sommes qui sont ainsi répercutées.

- Provisions

L'administration, au point 93 de la circulaire, considère que lorsque l'avocat reçoit une provision à un moment où on ne peut déterminer de manière précise dans quelle mesure la provision va couvrir des dépenses qui pourraient être qualifiées de débours, 50 pourcent de la provision peuvent être qualifiés de débours. L'avocat devra alors effectuer les régularisations ultérieurement, en plus ou en moins, une fois qu'il connaît le montant exact des débours.

4.5. Si l'avocat n'est rémunéré qu'uniquement via la rétrocession de l'indemnité de procédure, la TVA est-elle due ?

Oui. Il faut distinguer entre le montant d'honoraires réclamé (qui peut être fixé au même montant que l'indemnité de procédure), et l'indemnité de procédure en elle-même (voir question 4.6).

Le montant d'honoraires réclamé doit être majoré de TVA.

4.6. Si je conserve l'indemnité de procédure obtenue par mon client, dois-je payer une TVA ?

L'indemnité de procédure est une intervention forfaitaire dans les frais et honoraires de l'avocat de la partie qui obtient gain de cause et cette indemnité revient en principe au client.

L'indemnité de procédure n'est pas majorée de TVA. Il s'agit d'une indemnité versée par le perdant au gagnant et qui ne rémunère pas une prestation de services de l'avocat.

L'avocat peut, moyennant information de son client, conserver l'indemnité pour apurer tout ou partie de ses honoraires et frais.

Cela n'a toutefois pas d'incidence sur la TVA, qui reste due sur le montant total des honoraires et frais réclamés au client (sauf si l'on met en place un débours pour les frais – voir question 4.4).

4.7. Si l'avocat prélève des sommes sur son compte de tiers pour apurer son état d'honoraires, cela a-t-il une incidence sur la TVA ?

Non.

Les opérations avec les comptes tiers ne rétribuent pas une prestation de services de l'avocat.

Voir question 4.6.

4.8. Comment appliquer la TVA si je refacture des frais de séjour à l'étranger à mon client ?

On vise ici la refacturation au client, de manière séparée sur la facture, de frais de restaurant et d'hôtel à l'étranger, sans mettre en place le système du débours.

Avant de se poser la question de la soumission à la TVA, il faut se poser la question de la localisation de la prestation. Il est possible que la refacturation de ces frais soit localisée à l'étranger, ce qui pourrait impliquer pour l'avocat une identification à la TVA étrangère, pour pouvoir facturer une TVA étrangère. Dans un tel cas, il est recommandé de consulter un spécialiste.

4.9. Existe-t-il un risque que l'administration de la TVA me réclame de la TVA, en considérant que mes honoraires sont 'trop bon marché' par rapport à la valeur normale ?

En principe, l'avocat fixe librement ses honoraires.

Toutefois, il y a des situations dans lesquelles l'administration de la TVA peut exiger que la TVA soit perçue sur la 'valeur normale' du service, en vertu de l'article 33, §2 CTVA :

- lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale;
- lorsque le client ne n'a pas le droit de déduire entièrement la taxe due. Cela vise tant les clients 'particuliers non assujettis', que les clients 'personnes morales non assujetties', que les clients assujettis avec un droit à déduction limité ;

- lorsque le bénéficiaire est lié avec l'avocat :
 - en raison d'un contrat d'emploi ou de travail, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré;
 - en tant qu'associé, membre ou dirigeant de la société ou de la personne morale, en ce compris les membres de leurs familles jusqu'au quatrième degré.