

FAQ n° 6 : Le droit à déduction en matière de TVA

Les informations contenues dans cette FAQ sont soumises aux conditions qui figurent sous l'onglet « Avertissement » de ce site. Nous vous invitons vivement à les lire.

6.1 Qu'est-ce que le droit à déduction en TVA ?

Le principe est simple : l'avocat, en tant qu'assujetti est le percepteur de la TVA qu'il perçoit auprès de ses clients et doit reverser au Trésor. Toutefois, en sa qualité d'assujetti, il en déduit auparavant la TVA déductible, c'est-à-dire celle qu'il a lui-même payée en amont lors de l'acquisition des biens et des services lui permettant d'exercer sa profession.

La déduction est en principe, immédiate, totale et globale, même s'il existe bien sûr des exceptions.

De la TVA que l'avocat doit reverser au Trésor (reprise aux lignes 54 à 57 de la déclaration TVA), il pourra déduire la TVA qu'il a payée pour l'achat, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire de biens ou de services destinés à son activité professionnelle d'avocat (ligne 59 de la déclaration TVA).

6.1.1. Comment s'exerce le droit à déduction de la TVA dans un groupement de frais non identifié à la TVA ?

A la FAQ n° 1, question n° 1.4.2., il est indiqué à quelles conditions un groupement de frais peut ne pas être identifié à la TVA.

Dans l'hypothèse visée à la question 1.4.2., un avocat du groupement supporte des frais communs, qu'il refacture (avec TVA) aux autres avocats membres du groupement, selon la part contributive de chacun convenue entre les membres du groupement.

Comment ces membres du groupement récupèrent-ils la TVA sur les notes de frais qui leur sont ainsi adressées ?

L'administration exige que chaque membre du groupement soit en possession d'un décompte détaillé qui devra mentionner

6.2 Quelle TVA peut être déduite ?

L'avocat peut déduire la TVA qu'il a payée pour acquérir des biens et des services qu'il destine à son activité d'avocat, c'est-à-dire :

- La TVA que les fournisseurs portent à bon droit en compte à l'avocat pour la livraison de biens ou la prestation de services
- La TVA payée lors de l'importation de biens

- La TVA que l'avocat inscrit en case 55 de la déclaration TVA pour les acquisitions intracommunautaires de biens et de services que l'avocat a reçus de fournisseurs établis dans un autre Etat membre de l'UE. Par l'application du régime de l'auto-liquidation, l'avocat reprend ainsi la TVA due dans la case TVA due et la déduit en même temps dans la case TVA déductible de sa déclaration
- La TVA que l'avocat paie pour des biens et des services qui sont mentionnés à la ligne 56 de la déclaration (autres achats à des fournisseurs étrangers pour lesquels s'applique également le principe de l'auto-liquidation).

6.3 Qu'en est-il des biens et des services affectés à la fois à des fins professionnelles et privées ?

En cas d'achat de biens ou de services destinés à la fois à des fins professionnelles et privées, la TVA n'est déductible que dans la mesure du caractère professionnel de la dépense.

On relèvera ici que pour les sociétés, il n'y a pas de droit à déduction de la TVA dans la mesure où le bien ou le service est utilisé à des fins privées par des associés, collaborateurs ou membres du personnel, même si ceux-ci sont taxés à titre personnel à titre d'avantage en nature (pas de TVA due toutefois sur cet avantage en nature).

6.4 Dans quelle mesure la TVA payée sur l'acquisition d'une voiture est-elle déductible ?

L'article 45 § 2 du CTVA prévoit que la TVA payée pour l'acquisition d'une voiture n'est déductible qu'à concurrence de 50 % au maximum.

Si l'usage professionnel du véhicule est inférieur à 50 %, la TVA n'est déductible qu'à concurrence de la partie professionnelle de cet usage.

Si l'usage professionnel est égal ou supérieur à 50 %, la TVA n'est déductible qu'à concurrence de 50 %. Les 50 % constituent un plafond au-dessus duquel l'utilisation du véhicule est toujours présumée privée, sans possibilité de rapporter la preuve contraire.

Il en est de même pour les frais de location ou de leasing d'une voiture ainsi que pour les frais relatifs à l'entretien et la réparation des voitures, les livraisons de pièces détachées, d'accessoires ou d'équipements complémentaires, la livraison d'essence, diesel, gaz, huile et les frais de contrôle technique.

Le CTVA prévoit une série d'exceptions mais qui ne seront en principe pas applicables aux avocats.

Le fisc autorise trois possibilités pour calculer la partie professionnelle de l'usage d'une voiture. Seule la TVA à concurrence de cette partie est déductible, mais l'avocat peut choisir librement la méthode la plus avantageuse entre :

- un registre des trajets : la partie professionnelle est calculée en fonction des kilomètres réellement parcourus par l'avocat à titre professionnel pendant une année, divisé par la distance totale parcourue cette année.

- une formule semi-forfaitaire : cette formule est basée sur deux nombres forfaitaires (200 jours de travail et 6.000 km privés) et la distance réelle entre le domicile de l'avocat et son lieu de travail, divisé par la distance totale parcourue cette année :

$$\frac{200 \text{ jours} \times \text{distance domicile-lieu de travail} \times 2 + 6.000 \text{ km}}{\text{Kilométrage total annuel}}$$

- une formule forfaitaire : cette formule autorise une déduction de 35% de la TVA, sans égard à la distance totale parcourue cette année.

Il convient de répéter que la partie professionnelle, calculée conformément à ces méthodes, ne peut jamais excéder le seuil de 50% prévu par l'article 45 § 2 du CTVA.

6.5 La TVA sur les frais d'HORECA est-elle déductible ?

La TVA sur les frais d'hôtel et de restaurant n'est pas déductible.

La TVA sur les frais de logement, de nourriture et de boissons n'est pas déductible à l'exception de ceux qui sont exposés :

- Pour le personnel chargé de l'exécution, hors de l'entreprise, d'une livraison de biens ou d'une prestation de services. Les missions de simple représentation ou les frais de séjours lors de séminaires ne sont donc pas visées par l'exception, pas plus que les missions des administrateurs ou chefs d'entreprise, seuls les membres du personnel étant visés.
- Par des assujettis qui à leur tour fournissent les mêmes services à titre onéreux. Lorsqu'un avocat expose ce type de frais dans l'exercice de sa profession, la TVA sur ces frais n'est pas déductible, même s'il porte ces frais en compte à son client.

On rappellera également que la TVA sur les boissons spiritueuses n'est pas déductible.

6.6 La TVA sur les frais de réception est-elle déductible ?

La TVA sur les frais de réception (c'est-à-dire ceux qu'on expose pour des motifs de relations publiques, d'accueil ou de réception de visiteurs étrangers au cabinet) n'est pas déductible.

Toutefois, dans certaines circonstances, l'avocat pourra traiter certains frais comme des frais de réception et non de publicité.

6.7 La TVA sur les cadeaux d'affaire est-elle déductible ?

Hormis la question des boissons spiritueuses et des frais de réception traitée plus haut, la TVA n'est pas davantage déductible sur les cadeaux d'affaires (sauf si leur prix unitaire n'excède pas 50 euros).

6.8 La TVA sur les avantages et cadeaux au personnel est-elle déductible ?

La TVA est déductible sur les frais exposés pour offrir des avantages collectifs au personnel :

- Les boissons offertes gratuitement au personnel pendant les heures de bureau
- Les fêtes du personnel (sauf frais de traiteur)

- Les cadeaux de Saint Nicolas (déduction limitée à des cadeaux dont le prix maximum est de 35 euros).

La TVA sur les avantages sociaux individuels n'est pas déductible (cadeaux de mariage, naissance, pension, ...)

6.9 Qu'est-ce qu'un assujetti total, mixte et partiel ?

L'assujetti total est celui qui n'effectue que des opérations soumises à la TVA.

L'assujetti mixte effectue à la fois des opérations taxées et des opérations exonérées. Ex : l'avocat également professeur dans une institution d'enseignement reconnue ou l'avocat pratiquant entre autres choses la médiation familiale ou la médiation de dettes.

L'assujetti partiel effectue à la fois des opérations dans et hors du champ de la TVA. Ex : l'avocat qui est également administrateur ou liquidateur de société agissant dans le cadre de son mandat statutaire.

6.10 Quelles sont les conséquences de l'assujettissement total, mixte ou partiel sur le droit à déduction ?

L'assujetti total peut déduire toute la TVA supportée pour fournir ses services.

Par contre, la TVA relative à des biens et à des services utilisés pour une activité qui ne donne pas de droit à déduction (activité exonérée ou hors champ) n'est pas déductible.

L'administration tolère toutefois que l'avocat dont le chiffre d'affaires exonéré ou hors champ est de moins de 1 % du chiffre d'affaires total soit traité comme un assujetti total.

L'assujetti mixte peut déduire la TVA selon deux méthodes différentes :

- le prorata général : il s'agit d'une règle proportionnelle calculée comme une fraction portant au numérateur le montant total des opérations permettant la déduction, et au dénominateur, le montant total tant des opérations figurant au numérateur que des opérations pour lesquelles il n'existe aucun droit à déduction :

Opérations permettant la déduction

Chiffre d'affaire total

Pour éviter de fausser le calcul, on ne tient pas compte des opérations particulières telles que les opérations immobilières ou financières qui n'entrent pas dans l'activité habituelle de l'avocat.

Le prorata général est fixé provisoirement en début d'année (au plus tard le 20 avril) et les déductions de l'année en cause se font dans cette limite. Le prorata provisoire correspond au prorata définitif de l'année précédente (sauf la première année où il doit faire l'objet d'une estimation raisonnable).

En fin d'année, l'assujetti établit un prorata définitif sur base des chiffres effectifs de l'année écoulée et procède aux révisions nécessaires, sauf si la différence entre les proratas provisoires et définitifs n'atteint pas 10 %.

- l'affectation réelle : déduction intégrale pour un bien ou un service affecté à 100 % à une activité soumise à la TVA et rejet de lad éduction pour un bien ou un service affecté à l'activité non soumise à la TVA. Cette méthode s'accompagne généralement de la fixation de proratas spéciaux pour les biens et les services affectés aux deux activités. Cette méthode nécessite l'introduction d'une demande auprès de l'administration de la TVA.

L'assujetti partiel doit en principe appliquer la méthode de l'affectation réelle.

6.11 Quels sont les documents requis pour pouvoir exercer valablement son droit à déduction ?

Pour pouvoir exercer valablement son droit à déduction, l'avocat devra être en possession d'une facture ou du document requis conformes aux prescrits de la réglementation TVA et qui doivent donc comporter toutes les mentions requises (voir à ce sujet la FAQ n° 3).

L'avocat exerce son droit à déduction via sa déclaration TVA, et ce dans les délais requis.

6.12 Qu'est-ce qu'une révision de TVA ?

Puisque la déduction est autorisée dès que les assujettis destinent les biens et les services acquis à des opérations soumises à la TVA, le code TVA prévoit également un régime de révisions des déductions initialement opérées lorsqu'il s'avère que la déduction opérée n'était pas justifiée, qu'elle ne se justifie plus ou que la déduction n'a pas été opérée mais se justifiait. Cette révision peut donc être opérée en faveur de l'Etat ou de l'avocat.

On distingue en TVA les révisions qui peuvent être opérées selon qu'il s'agit de biens d'investissements ou pas.

Les révisions principalement concernées à ce stade sont celles portant sur les biens d'investissements, c'est-à-dire les biens destinés à être utilisés de manière durable comme instruments de travail ou moyens d'exploitation, c'est-à-dire les immeubles, les machines et le matériel d'exploitation, le mobilier, les véhicules, le matériel de bureau, les ordinateurs, ...

Il doit s'agir, à partir du 1er janvier 2014, d'un bien d'une valeur d'au moins 1.000 euros.

La révision de la déduction de la TVA concerne la constitution, la fabrication, l'achat, la transformation, l'amélioration des biens d'investissement.

Le délai de révision pour les biens d'investissement est en principe de 5 ans. Il est toutefois porté à 15 ans pour la TVA portant sur la construction ou l'acquisition d'immeubles neufs au sens de la TVA. Ce délai se calcule par années calendrier.

Pour les immeubles neufs, le délai de révision de 15 ans commence à courir le 1er janvier de l'année pendant laquelle l'immeuble a été utilisé pour la première fois.

Pour les autres biens d'investissement, l'administration peut imposer comme point de départ du délai l'année où le bien a été utilisé pour la première fois.

6.13 Que se passe-t-il en cas de modification de la proportion usage professionnel/usage privé ?

Le montant de la TVA qui peut être déduit est basé sur la proportion usage professionnel/usage privé au moment où la déduction est exercée. Si un bien est utilisé à 50% à des fins professionnelles, seule 50% de la TVA sera déductible. Une révision devra être opérée afin de corriger le montant initialement déduit (en positif ou en négatif) si cette proportion vient à être modifiée pendant les années suivantes.

Une révision sera opérée chaque année de la période de révision à concurrence d'un cinquième (ou d'un quinzième) du montant de la TVA payée si la proportion usage professionnel/usage privé change d'une année à l'autre. Deux exemples peuvent clarifier cette méthode de révision :

- Si l'avocat a déduit 60% de la TVA, mais utilise un bien exclusivement à des fins professionnelles après avoir exercé la déduction, il pourra récupérer 40% d'un cinquième (ou d'un quinzième) de la TVA pendant chaque année restant à courir de la période de révision.
- Si l'avocat a déduit 60% de la TVA, mais utilise ensuite ce bien uniquement à concurrence de 40% à des fins professionnelles après avoir exercé la déduction, il est tenu de rembourser 20% d'un cinquième (ou d'un quinzième) de la TVA pendant chaque année restant à courir de la période de révision.

La révision s'opère en une fois si un bien devient totalement affecté à un usage privé ou à un usage qui ne donne pas lieu à un droit à déduction. L'avocat est tenu de rembourser autant de cinquièmes (ou quinzièmes) de la TVA déduite qu'années (partielles) restant à courir de la période de révision. Si l'avocat a déduit 60% de la TVA, mais décide d'affecter ce bien exclusivement à des fins privés à partir de la deuxième année, il est tenu de rembourser en une fois 4 cinquièmes de la TVA qu'il a déduite. C'est ce principe qui, appliqué, en sens inverse, et donc en faveur de l'assujetti, la récupération de la TVA historique.

La révision doit être mentionnée dans les grilles « régularisations » de la déclaration périodique à la TVA et doit être justifiée à l'administration.

6.14 Qu'en est-il de la déduction de la TVA historique ?

La soumission de ses prestations à la TVA permet à l'avocat d'exercer un droit à déduction de la TVA payée en amont et grevant les frais encourus dans le cadre de son activité professionnelle. A cet égard, il sera possible pour l'avocat de récupérer par voie de régularisation (une partie de) la TVA historique, c'est-à-dire la TVA payée antérieurement au 1er janvier 2014.

- L'avocat peut récupérer la TVA sur des biens et des services (autres que les biens d'investissement) qui ne sont pas encore utilisés au 1er janvier 2014 et qui sont directement et incontestablement liés à l'activité d'avocat. Cette récupération n'est pas possible pour la TVA sur les frais généraux, tels que les frais de téléphonie ou d'énergie.

Le montant de la TVA doit être repris dans une déclaration périodique à la TVA avant la fin de la troisième année civile après que la TVA soit devenue exigible. En pratique, la

récupération de la TVA historique n'est donc possible que pour des achats effectués après le 1er janvier 2011.

- L'avocat peut récupérer (une partie de) la TVA sur des biens et services d'investissement¹ qui subsistent au 1er janvier 2014, pour autant qu'ils soient encore utilisables et que la période de révision de 5 ans (pour des biens meubles) ou 15 ans (pour des biens immeubles) ne soit pas encore expirée.

La TVA qui est récupérable est égale à la taxe qui n'a pas pu être déduite, c'est-à-dire les cinquièmes (ou quinzèmes) de la période de révision qui restent encore à courir. Par exemple : pour une voiture achetée en 2012, deux cinquièmes de la période de révision sont déjà écoulés au 1er janvier 2014 et trois cinquièmes restent encore à courir ; l'avocat pourra alors récupérer trois cinquièmes de la TVA.

Le montant de la TVA doit être repris dans une déclaration périodique à la TVA.

L'avocat est tenu de déposer un inventaire à l'office de contrôle de la TVA, indiquant les biens et services sujets à régularisation et les informations détaillées concernant ces biens et services. Cet inventaire doit être déposé au plus tard le 30 juin 2014 (et en tout cas au moins 20 jours avant la déclaration dans laquelle le droit à déduction de la TVA historique est exercé).

¹ Voyez la FAQ n° 2 pour ce qui concerne la définition d'un bien d'investissement au sens de la TVA