

Circulaire AGFisc N° 47/2013 (E.T.124.411) du 20 novembre 2013

Administration Générale de la Fiscalité
Services centraux TVA

AVOCATS

MANDATS

ASSUJETTI NON EXEMPTÉ

LOCALISATION DES PRESTATIONS DE SERVICES

FAIT GÉNÉRATEUR

MOMENT D'EXIGIBILITÉ

BASE D'IMPOSITION

DROIT À DÉDUCTION

OBLIGATIONS ET FORMALITÉS ADMINISTRATIVES

DÉTERMINATION DU COCONTRACTANT

SELF BILLING

RÉGIME DU REPORT DE PAIEMENT

A tous les fonctionnaires des services de taxation, secteur TVA

Avant-propos

1. L'exemption de TVA relative aux avocats, prévue par l'article 44, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA, est abrogée à la date du 1^{er} janvier 2014 par l'article 60 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (*M.B.*, 1^{er} août 2013, 2^{ème} édition, page 48270).

Par conséquent, les avocats sont tenus de soumettre leurs prestations à la TVA à partir de cette date. Tous les avocats sont visés par cette modification légale, qu'ils exercent leur profession en tant que personne physique ou en tant que personne morale.

2. La soumission à la TVA est générale et vaut donc pour toutes les prestations que les avocats fournissent dans l'exercice normal de leur profession, en ce compris les avis juridiques et fiscaux, la fourniture d'avis sur le plan financier et/ou social (QP n° 167 de M. de Clippele, du 21 mars 1986, *Q.R.*, Sénat, 1985-86, n° 15, 793) ainsi que les prestations qu'ils rendent dans un cadre procédural (plaidoiries).

Certaines prestations de services fournies par les avocats peuvent toutefois bénéficier d'une exemption pour autant qu'il soit satisfait à toutes les conditions d'application requises.

3. La soumission à la TVA n'est pas limitée aux prestations fournies par les avocats aux entreprises mais concerne également les prestations fournies aux particuliers.

4. La présente circulaire a pour objet de commenter la modification légale qui interviendra le 1^{er} janvier 2014.

I. Champ d'application de la TVA

1. Généralités

5. Conformément à l'article 4, § 1^{er}, du Code de la TVA, est un assujetti quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique.

2. Le cabinet d'avocats, l'associé, le collaborateur et le stagiaire.

2.1. Le cabinet d'avocats

6. Le cabinet d'avocats doit être considéré comme un assujetti avec droit à déduction et doit être identifié en tant que tel. Les honoraires portés en compte à la clientèle par le cabinet sont soumis à la TVA au taux normal, qui s'élève actuellement à 21%. A cet égard, il n'y a pas lieu de faire de distinction selon que le cabinet d'avocats agit sous la dénomination d'une personne physique ou bien en tant que société, dotée ou non de la personnalité juridique.

7. Lorsque le cabinet d'avocats est membre d'une association de frais agissant sous une dénomination propre, cette association de frais est en tant que telle considérée comme un assujetti avec droit à déduction. L'association de frais n'agit pas en tant que telle comme avocat, mais fournit seulement des services et des prestations de soutien devant servir à l'exercice de la profession d'avocat. Les opérations visées sont considérées, en vertu de l'article 18 du Code de la TVA, comme des prestations de services imposables. Ainsi, l'association de frais qui fournit des services logistiques à ses membres doit également être identifiée à la TVA. L'exemption visée à l'article 44, § 2, 1^obis, du Code précité n'est, en l'espèce, pas applicable.

En revanche, lorsque le cabinet d'avocats est membre d'une association de frais n'agissant pas sous une dénomination propre, cette association de frais n'est pas en tant que telle un assujetti. Dès lors, chaque membre doit déduire la TVA pour sa part dans les frais.

2.2. L'avocat associé

8. L'associé faisant apport de son activité en société est en principe un assujetti ordinaire avec droit à déduction de la taxe en amont.

9. Lorsqu'un associé (personne physique ou morale) est assujetti en raison de l'apport de son activité dans la société (associé actif), l'administration de la TVA n'exige pas son identification en tant qu'assujetti, bien qu'il soit assujetti d'un point de vue strictement juridique, pour autant qu'il ne soit assujetti qu'en raison de cet apport d'activité (QP n° 22 de M. Lindemans du 8 novembre 1973 ; QP n° 65 de M. Verbist du 22 février 1977, Q.R., Sénat, 1976-1977, 783).

Cette règle n'est en principe applicable que lorsque la société dans laquelle l'apport est réalisé est un assujetti qui est tenu de déposer des déclarations périodiques et qui dispose d'un droit à déduction total de la TVA en amont. Toutefois, lorsque la société à laquelle

l'activité est apportée est un assujetti mixte ou partiel, cette règle peut être appliquée à la condition expresse que l'apport d'activité ne soit pas exclusivement utilisé pour la fourniture d'opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction (*Manuel de la TVA*, version 1^{er} février 2012, n° 82/2 ; Décision n°E.T. 14.699 du 22 juin 1973 ; Décision n°E.T. 19.082 du 24 juin 1975 ; QP n° 258 du 23 mai 1997, de M. Hatry).

10. En ce qui concerne les avocats personnes physiques qui ne devraient être assujettis qu'en raison de l'apport de leur activité à une association d'avocats, dotée ou non de la personnalité juridique, l'administration de la TVA n'exige pas qu'ils s'identifient individuellement en tant qu'assujetti (tolérance administrative). Ils restent toutefois libres de le faire. Ceci vaut également pour les avocats personnes morales.

11. Si les avocats associés, personnes physiques ou morales, renoncent à la tolérance susmentionnée afin de soumettre à la TVA leurs opérations réalisées en tant qu'associés (actifs), ce choix (en principe irrévocable) vaut pour toutes les opérations qu'ils fournissent en tant que tels.

12. Lorsque, en sus des opérations qu'ils fournissent en tant qu'associés (actifs) d'un ou de plusieurs bureaux d'avocats, des avocats associés, personnes physiques ou morales, fournissent des services en tant qu'avocats à une clientèle propre, ils sont assujettis pour ces derniers services. Lorsque de tels avocats associés fournissent également des prestations de services pour un ou plusieurs cabinet(s) d'avocats, l'administration de la TVA accepte qu'ils n'aient pas la qualité d'assujetti pour leur activité en tant qu'associés actifs. Dans ce cas, ils sont considérés comme étant des assujettis partiels.

2.3. L'avocat collaborateur

13. L'avocat exerce une profession libérale. Il exerce son activité en qualité d'indépendant, en dehors de tout lien de subordination.

Les collaborateurs de cabinets d'avocats ont la qualité d'assujetti non exempté et doivent être identifiés en tant que tels. Ils fournissent des prestations à leur cabinet contre rémunération. Ladite rémunération est soumise à la TVA au taux normal, qui s'élève actuellement à 21%.

14. Il arrive que des avocats collaborateurs fournissent au sein de leur cabinet des services de médiation sociale exemptés (au sens de l'article 44, § 2, 2° ou 5°, du Code de la TVA) que ce cabinet porte en compte à son client, en exemption de TVA. Dans ce cas, l'administration de la TVA accepte que cette exemption de TVA s'applique également dans la relation entre le cabinet d'avocats et l'avocat collaborateur auquel il fait appel pour fournir ces services, pour autant que l'avocat collaborateur :

- i. ventile ses prestations de services de manière détaillée (par ex. via time sheets) ;
- ii. et puisse démontrer qu'il a effectivement fourni les services exemptés susmentionnés.

2.4. L'avocat stagiaire

15. Les avocats stagiaires ont pleinement la qualité d'avocats, ce qui est confirmé par l'article 439 du Code judiciaire. Ils fournissent des prestations à leur cabinet contre rémunération et sont seulement assistés par leur maître de stage. Les avocats stagiaires exercent leur activité de manière indépendante pendant le stage légal de 3 ans. Durant ce stage, les stagiaires peuvent traiter toutes les affaires, ont dans certains cas une clientèle propre et sont chargés de missions spécifiques, en particulier en ce qui concerne la fourniture d'aide juridique aux moins nantis (pro deo).

Compte tenu de ce qui précède, les stagiaires sont considérés comme des assujettis non exemptés et les services qu'ils fournissent au cabinet d'avocats sont soumis à la TVA.

16. La tolérance prévue au point 14 est applicable mutatis mutandis aux avocats stagiaires.

3. L'exercice de mandats par les avocats

3.1. L'avocat administrateur, gérant ou liquidateur

17. Les règles applicables aux administrateurs, gérants ou liquidateurs de personnes morales sont applicables aux avocats qui exercent leur profession en tant qu'administrateurs, gérants ou liquidateurs d'une association d'avocats sous forme de société dotée de la personnalité juridique.

18. Les administrateurs, gérants et liquidateurs de sociétés, qui, en leur qualité de personnes physiques, agissent à l'égard des tiers comme organes de la personne morale qu'ils représentent, n'agissent donc pas de manière indépendante au sens du Code de la TVA. Il en résulte que, lorsqu'ils agissent dans le cadre de l'exercice ordinaire de leur mission statutaire, ils se trouvent dans un lien de subordination à l'égard de la personne morale qui leur a confié cette mission et ne sont donc pas assujettis en raison des missions prestées dans ce cadre (QP n° 3-6 de Mme Nyssens du 8 août 2003, Q.R. Sénat 2003-2004, n° 3-5, 365). Toutefois, lorsqu'ils fournissent à la société concernée des prestations de services spécifiques en dehors du cadre de leur mission statutaire (par ex. des conseils de gestion d'entreprise), ils sont toujours considérés comme assujettis pour ces services.

19. Contrairement aux personnes physiques, les personnes morales qui agissent en tant qu'administrateurs, gérants ou liquidateurs, sont en principe assujettis, bien que, pour des raisons pratiques, l'administration de la TVA n'exige pas leur identification à la TVA pour cette activité d'administrateur, gérant et liquidateur (tolérance administrative). Si ces personnes morales renoncent à cette tolérance et souhaitent soumettre à la TVA les opérations qu'elles réalisent en tant qu'administrateurs, gérants ou liquidateurs, ce choix vaut pour toutes les opérations qu'elles effectuent comme tels. Ce choix est en principe irrévocable, à moins que la société concernée n'apporte la preuve irréfutable d'un changement radical de la situation économique de l'entreprise qui justifie la modification de son choix initial. A cette fin, la société concernée doit rédiger un courrier motivé adressé à l'office de contrôle de la TVA compétent, qui prendra une décision à ce sujet (Décision n° E.T. 118.288 du 27 avril 2010 ; Décision n° E.T. 79.581 du 27 janvier 1994).

Si la personne morale précitée choisit cependant de ne pas soumettre à la TVA les opérations fournies en tant qu'administrateur, gérant ou liquidateur, elle doit être considérée comme non-assujettie pour cette activité. Si elle a la qualité d'assujetti pour une autre activité (avec droit à déduction ou exemptée), elle est considérée comme un assujetti partiel.

3.2. Avocat mandataire ad hoc (administrateur provisoire) de sociétés et d'associations

20. Les activités de mandataires ad hoc, désignés par le tribunal de commerce pour assurer temporairement la gestion totale ou partielle de personnes morales (en tant qu'administrateur provisoire), suivent le statut des rémunérations des mandataires sociaux qu'ils remplacent ou complètent temporairement.

Un administrateur provisoire (personne physique) d'une société, nommé à ce titre en justice, n'a pas la qualité d'assujetti pour l'exercice de cette activité.

Les prestations d'un administrateur provisoire (personne physique) d'une société, nommé à ce titre en justice, n'a donc pas la qualité d'assujetti pour l'exercice de cette activité.

Contrairement aux personnes physiques, les personnes morales qui agissent en tant que mandataire ad hoc sont en principe assujetties bien que, pour des raisons pratiques, l'administration de la TVA n'exige pas leur identification à la TVA pour leur activité de mandataire ad hoc (tolérance administrative). Si ces personnes morales renoncent à cette tolérance et souhaitent soumettre à la TVA les opérations qu'elles réalisent en tant que mandataire, ce choix (en principe irrévocable) vaut pour toutes les opérations qu'elles fournissent à cet égard.

3.3. Avocat siégeant comme juge suppléant

21. 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.

3.4. Exercice de mandats au sein de l'Ordre des avocats

22. La rémunération que les avocats perçoivent directement en tant que personne physique en raison de leurs mandats au sein de l'Ordre des avocats (il s'agit des organes et avocats collaborateurs des Ordres locaux, OVB, OBFG, Bureau d'Aide Juridique, Commission d'Aide Juridique, etc.) n'entre pas dans le champ d'application de la TVA. Les organes et les avocats n'agissent pas d'une manière indépendante au sens du Code de la TVA. Ils se trouvent dans un lien de subordination à l'égard de la personne morale qui leur a confié cette mission et ne sont donc pas assujettis pour les missions et mandats prestés dans ce cadre.

23. Contrairement aux personnes physiques, les personnes morales qui agissent en tant que mandataires sont en principe assujetties bien que, pour des raisons pratiques, l'administration de la TVA n'exige pas leur identification à la TVA pour leur activité de mandataire (tolérance administrative). Lorsque ces personnes morales renoncent à cette tolérance et souhaitent soumettre à la TVA les opérations qu'elles réalisent en tant que mandataire, ce choix (en principe irrévocable) vaut pour toutes les opérations qu'elles fournissent à cet égard.

3.5. Avocats désignés comme curateurs

24. 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.

25. 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 € (hors TVA). La rétribution visée est soumise à la TVA au taux normal, qui s'élève actuellement à 21 % (voir également infra, titre VIII, point 6).

26. 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.

4. Prestations d'arbitrage des avocats

27. L'arbitrage est une procédure organisée en marge du pouvoir judiciaire et par laquelle, de l'accord des parties, une sentence est rendue en équité et en droit (arbitrage) par un

arbitre ou un nombre impair d'arbitres, pour mettre fin à un différend né d'une relation juridique déterminée entre lesdites parties.

Etant donné que leurs prestations de services sont fournies en dehors du pouvoir judiciaire et compte tenu de la portée générale de l'article 18 du Code de la TVA, les arbitres ont la qualité d'assujetti pour ces prestations et doivent par conséquent porter la TVA en compte sur les rétributions qu'ils perçoivent (Décision n° E.T. 77.277 du 25 mars 1993).

5. Prestations pro deo des avocats et des avocats stagiaires

28. Les prestations pro deo fournies par les avocats et les avocats stagiaires, personnes physiques ou morales, aux justiciables qui bénéficient de l'aide juridique de deuxième ligne, sont soumises à la TVA au taux de 0 %.

Bien qu'aucune TVA ne grève les prestations pro deo, l'avocat ou l'avocat stagiaire peut, en tant qu'assujetti ordinaire, exercer son droit à déduction de la taxe en amont.

29. L'exemption relative aux services à caractère social (au sens de l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA) n'est pas applicable à ces prestations. Le caractère pro deo des prestations ne suffit pas pour appliquer cette exemption.

6. Cas particulier : le remplacement d'un confrère

30. Lorsqu'un avocat remplace un confrère ou le représente "loco" dans le cadre d'une procédure judiciaire, cet avocat agit pour l'avocat qui a demandé son remplacement et non directement pour le client. La TVA doit donc être portée en compte entre les deux avocats, selon les règles normales.

7. L'avocat assujetti exempté

7.1. L'avocat médiateur de dettes

31. Conformément à l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA, sont exemptées de la TVA les prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'autorité compétente. Sont notamment visés les organismes qui ont pour mission d'assister, d'encadrer ou d'accueillir des personnes en grave difficulté matérielle ou morale.

32. Dans son arrêt n°56/2013, la Cour constitutionnelle a confirmé que les prestations de services en matière de règlement collectif de dettes, tel que visé à l'article 1675 du Code judiciaire, sont des "prestations de services étroitement liées à l'assistance sociale" et que, lorsque ces services sont fournis par des avocats, des agents ministériels et des mandataires judiciaires, parmi lesquels les huissiers de justice, elles sont fournies par "un organisme reconnu comme ayant un caractère social par l'autorité compétente".

La Cour a ainsi confirmé que les prestations de services fournies par un avocat, dans le cadre du règlement collectif de dettes susmentionné, satisfont aux deux conditions posées par l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA et sont par conséquent exemptées de la TVA.

7.2. L'avocat administrateur provisoire

33. Par l'article 488bis du Code civil, le législateur a souhaité offrir une protection aux personnes majeures qui, en raison de leur état de santé physique ou mentale, sont devenues totalement ou partiellement incapables de gérer leurs biens. L'article

susmentionné prévoit en faveur de ces personnes une procédure de représentation ou d'assistance par un administrateur provisoire, pour la gestion de leur patrimoine.

34. Les prestations de services fournies par les avocats administrateurs provisoires sont exemptées de la TVA conformément à l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA (voir n° 7.1. a.i.), pour autant que ces avocats soient désignés par un juge en vertu de l'article 488bis du Code civil.

7.3. L'avocat tuteur ou tuteur ad hoc

35. Les prestations de services fournies par les avocats en tant que tuteurs ou tuteurs ad hoc sont, dans le même ordre d'idées, exemptées de la TVA en vertu de l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA.

7.4. L'avocat médiateur familial

36. Conformément à l'article 44, § 2, 5°, du Code de la TVA, les prestations de services qui ont pour objet l'orientation scolaire ou familiale, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, sont exemptées de la TVA.

Les prestations de services des médiateurs familiaux sont exemptées de la TVA en vertu de cette disposition légale. Les prestations fournies par les avocats en tant que médiateurs familiaux sont par conséquent exemptées.

7.5. Divers

37. D'autres exemptions de TVA sont aussi susceptibles de s'appliquer, telle que l'exemption en faveur des conférenciers (article 44, § 2, 8°, du Code de la TVA) et l'exemption relative aux contrats d'édition d'œuvres littéraires et artistiques conclus par les auteurs (article 44, § 3, 3°, du Code de la TVA), pour autant que toutes les conditions d'application de ces dispositions légales soient remplies.

II. Assujettissement total, mixte ou partiel

38. Le tableau ci-après donne un aperçu récapitulatif du champ d'application de la TVA dans les circonstances expliquées ci-avant. Ce tableau doit être lu conjointement avec les explications reprises ci-dessus.

39. Les assujettis totaux n'effectuent que des opérations ouvrant droit à déduction de la taxe en amont. Il n'est pas exigé que toutes ces opérations se rapportent à une seule activité économique. Il est également possible que l'assujetti total exerce deux ou plusieurs activités différentes, pour autant que toutes les opérations fournies ouvrent un droit à déduction de la taxe en amont.

Les assujettis mixtes exercent aussi bien une activité ouvrant un droit à déduction de la taxe en amont qu'une activité exemptée de TVA en vertu de l'article 44 du Code de la TVA et qui n'ouvre donc pas de droit à déduction.

Les assujettis partiels exercent, à côté d'une activité économique qui ouvre en principe un droit à déduction de la taxe en amont, une activité qui ne relève pas du champ d'application de la TVA.

Il ressort du tableau qu'un avocat peut être un assujetti total, mixte ou partiel.

Assujetti	Hors du champ d'application de la TVA	Exempté sur base de l'article 44 CTVA
<p>Avocat associé 'actif' (<i>personne physique ou personne morale</i>) qui a clairement renoncé à la tolérance administrative</p> <p>choix en principe irrévocable</p> <p>pour <i>toutes</i> les opérations fournies <i>en tant que tel</i></p>	<p>Avocat associé 'actif' (<i>personne physique ou personne morale</i>) pour lequel l'administration de la TVA n'exige pas l'identification comme assujetti (tolérance administrative)</p>	<p>Avocat médiateur de dettes</p>
<p>Avocat administrateur, gérant ou-liquidateur (<i>personne morale</i>) qui a clairement renoncé à la tolérance administrative</p> <p>choix en principe irrévocable</p> <p>pour <i>toutes</i> les opérations fournies <i>en tant que tel</i></p>	<p>Avocat administrateur, gérant ou liquidateur (<i>personne morale</i>) pour lequel l'administration de la TVA n'exige pas l'identification comme assujetti (tolérance administrative)</p>	<p>Avocat administrateur provisoire pour la gestion de patrimoines</p>
<p>Avocat administrateur, gérant ou liquidateur (<i>personne physique</i>)</p> <p>pour les prestations de services fournies en dehors de son mandat statutaire (ex. des conseils de gestion d'entreprise)</p>	<p>Avocat administrateur, gérant ou liquidateur (<i>personne physique</i>)</p> <p>dans l'exercice ordinaire de sa <i>mission statutaire</i></p>	<p>Avocat tuteur ou tuteur ad hoc</p>
Assujetti	Hors du champ d'application de la TVA	Exempté sur base de l'article 44 CTVA
<p>Avocat mandataire ad hoc (administrateur provisoire) (<i>personne morale</i>) qui a clairement renoncé à la tolérance administrative</p> <p>choix en principe irrévocable</p> <p>pour <i>toutes</i> les opérations fournies <i>en tant que tel</i></p>	<p>Avocat mandataire ad hoc (administrateur provisoire) (<i>personne morale</i>) pour lequel l'administration de la TVA n'exige pas l'identification comme assujetti (tolérance administrative)</p>	<p>Avocat médiateur familial</p>
	<p>Avocat mandataire ad hoc (administrateur provisoire) (<i>personne physique</i>) d'une société</p> <p>dans l'exercice ordinaire de sa <i>mission statutaire</i></p>	

Avocat mandataire au sein de l'Ordre des avocats (<i>personne morale</i>) qui a clairement renoncé à la tolérance administrative choix en principe irrévocable pour <i>toutes</i> les opérations fournies <i>en tant que tel</i>	Avocat mandataire au sein de l'Ordre des avocats (<i>personne morale</i>) pour lequel l'administration de la TVA n'exige pas l'identification comme assujetti (tolérance administrative)	Autres services exemptés possibles
	Avocat mandataire au sein de l'Ordre des avocats (<i>personne physique</i>) dans l'exercice ordinaire de son <i>mandat au sein de l'Ordre des avocats</i>	
	Avocat juge suppléant	
Avocat collaborateur		
Avocat stagiaire		
Avocat curateur		
Avocat arbitre		
Prestations pro deo des avocats et avocats stagiaires		

40. La distinction entre un assujetti total, mixte ou partiel importe principalement en matière de déduction de la taxe en amont. Ainsi, l'assujetti total dispose d'un droit à déduction total, alors que les assujettis mixtes et partiels ne peuvent déduire la taxe en amont que dans la mesure où elle se rapporte à l'activité pour laquelle ils sont assujettis avec droit à déduction.

Avant d'effectuer la moindre déduction, les assujettis mixtes et partiels, tout comme les assujettis totaux, doivent isoler la TVA relative à leurs dépenses privées ou étrangères aux dépenses professionnelles, de même que la TVA pour laquelle une exclusion ou une limitation du droit à déduction est expressément prescrite.

Pour déterminer la mesure dans laquelle ils peuvent exercer un droit à déduction, ils doivent se référer aux dispositions des articles 45 à 48 du Code de la TVA et des articles 12 à 21 de l'arrêté royal n° 3.

41. Pour déterminer l'étendue du droit à déduction, deux méthodes ont été élaborées, celle du prorata général de déduction et celle de l'affectation réelle.

42. Le prorata général, uniquement applicable aux assujettis mixtes, est une fraction comportant au numérateur, le montant total, déterminé par année civile, des opérations permettant la déduction, et au dénominateur, le montant total, déterminé par année civile, tant des opérations figurant au numérateur que des opérations pour lesquelles il n'existe aucun droit à déduction. Le montant total des opérations dont il faut tenir compte est le prix ou, à défaut de prix, la valeur normale des opérations qui ont eu lieu au cours de l'année civile.

Il s'agit toujours du chiffre d'affaires annuel hors TVA. Les montants réels du chiffre d'affaires annuel sont toujours arrondis à la dizaine d'euros supérieure. Le prorata général est un pourcentage qui est toujours arrondi à l'unité supérieure.

Les opérations suivantes sont toutefois exclues du calcul du prorata général :

- le produit de la cession de biens d'investissement que l'assujetti utilise dans son entreprise ;
- les produits et revenus d'opérations immobilières et financières qui ne relèvent pas d'une activité économique spécifique de l'assujetti ;
- le montant d'opérations réalisées à l'étranger, lorsque celles-ci sont fournies par un siège d'exploitation distinct du siège établi en Belgique et que les coûts liés à ces opérations ne sont pas supportés directement par ce dernier siège.

Pour de plus de détails, il est renvoyé aux n^{os} 410 et suivants (spécialement le n^o 415) du Manuel de la TVA (version 1^{er} février 2012).

43. L'administration de la TVA peut autoriser l'assujetti mixte, à sa demande, à opérer la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services. L'administration de la TVA peut obliger l'assujetti mixte à procéder de la sorte lorsque la déduction selon le prorata général conduit à créer des inégalités dans l'application de la taxe.

La règle de l'affectation réelle doit toujours être appliquée pour les assujettis partiels.

L'application de la règle de l'affectation réelle implique que la TVA grevant les frais professionnels exposés soit répartie en trois groupes :

- la TVA grevant les biens et services exclusivement destinés au secteur imposé de l'activité économique est déductible selon les règles normales ;
- la TVA grevant les biens et services exclusivement destinés au secteur non imposé de l'activité économique n'est pas déductible ;
- la TVA grevant les biens et services destinés aux deux secteurs est, dans la mesure du possible, déductible selon un prorata spécial. Ce prorata peut être basé sur des critères spécifiques, tels par exemple l'effectif ou le temps consacré à l'activité imposée ou à l'activité non imposée. Lorsque, à défaut d'un critère objectif, aucun prorata spécial ne peut être établi, l'assujetti peut faire appel à un prorata de déduction calculé comme un prorata général.

III. Localisation des prestations de services.

1. Généralités

44. La TVA n'est due en Belgique que lorsque la prestation de l'avocat est localisée en Belgique. La détermination du lieu de la prestation est réglée dans le Code de la TVA par les articles 21 (prestations de services entre assujettis) et 21bis (prestations de services entre un assujetti et un non-assujetti).

Pour un commentaire général sur ce sujet, il est renvoyé à la circulaire AAF n°12/2009 du 22 décembre 2009 et à la circulaire AAF n°5/2011 du 27 juin 2011.

45. Le lieu des prestations de services fournies par un avocat dans l'exercice de son activité habituelle doit en principe être déterminé selon les règles générales de localisation, en fonction de la qualité du preneur de services.

La localisation d'un service diffère selon que le preneur du service a ou non la qualité d'assujetti au sens de l'article 21, § 1^{er}, du Code de la TVA. La notion « d'assujetti » définie à l'article 21 du Code ne peut être utilisée que dans ce contexte spécifique de la détermination du lieu des prestations de services. Elle ne s'applique en aucune manière aux autres dispositions du Code de la TVA qui, lorsqu'elles utilisent cette notion « d'assujetti », visent uniquement celle définie à l'article 4 du Code.

L'article 21, § 1^{er}, du Code de la TVA définit ce qu'il faut entendre par assujetti pour l'application des règles en matière de localisation. Il s'agit de :

- (i) la personne visée à l'article 4 du Code de la TVA (donc tant un assujetti ordinaire qu'un assujetti exempté ou mixte, ou encore un assujetti occasionnel ou un assujetti qui est soumis au régime de la franchise pour les petites entreprises) ;
- (ii) l'assujetti qui exerce également des activités ou effectue des opérations qui ne sont pas considérées comme étant des opérations visées à l'article 2 du Code (par exemple un assujetti qui fournit des prestations à titre gratuit, un assujetti qui exerce aussi une activité non indépendante ; par conséquent, les assujettis partiels, qui fournissent aussi des activités non-imposables, doivent être traités comme des assujettis pour tous les services qu'ils fournissent) ;
- (iii) la personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA.

Pour un commentaire approfondi concernant ces trois catégories d'assujettis, il y a lieu de se référer aux points 6 à 10 de la circulaire AAF n° 19/2009 du 22 décembre 2009.

46. Lorsque le preneur du service a la qualité d'assujetti au sens de l'article 21, § 1^{er} susmentionné, le lieu des prestations de services est déterminé conformément aux dispositions de l'article 21 du Code de la TVA. En ce qui concerne plus particulièrement les prestations des avocats, la prestation est localisée conformément à l'article 21, § 2, du Code susmentionné.

Conformément à l'article 21, § 2, du Code de la TVA, les prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel sont localisées à l'endroit où cet assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces prestations de services sont fournies à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu de la prestation de services est l'endroit où cet établissement stable est situé. A défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu de la prestation de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie de telles prestations a son domicile ou sa résidence habituelle.

47. Lorsque le preneur du service n'a pas la qualité d'assujetti au sens de l'article 21, § 1^{er}, précité, les prestations de services fournies par un avocat sont, conformément à l'article 21bis, § 1^{er}, du Code de la TVA, localisées au lieu où le prestataire a établi le siège de son activité économique. Toutefois, si ces prestations de services sont effectuées à partir de l'établissement stable de l'assujetti, qui est établi en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu de ces prestations de services est l'endroit où cet établissement stable est situé. A défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu de ces prestations de services est l'endroit où le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle.

2. Cas particuliers

2.1. Prestations de services fournies aux non-assujettis établis en dehors de l'Union européenne

48. Les prestations de services fournies par les avocats, dans l'exercice normal de leur profession, à un preneur non-assujetti au sens de l'article 21, § 1^{er}, du Code de la TVA, qui est établi, ou a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de l'Union européenne, sont localisées à l'endroit où le preneur de services est établi, a son domicile ou sa résidence habituelle (article 21bis, § 2, 10^o, du Code de la TVA).

2.2. Services fournis par des avocats arbitres à des non assujettis établis en dehors de l'Union européenne

49. Les prestations de services fournies à des preneurs non assujettis au sens de l'article 21, § 1^{er}, du Code de la TVA par des conseillers, bureaux d'études, avocats, experts comptables et autres prestations similaires, sont localisées à l'endroit où le preneur de services est établi (article 21bis, § 2, 10^o, c), du Code de la TVA, ancien article 21, § 3, 7^o, d), du Code de la TVA.

50. Selon l'administration, les prestations de services des arbitres, même si celle-ci sont fournies par des avocats (voir supra titre I point 4), ne sont toutefois pas visées par la disposition légale susmentionnée. Dans l'arrêt von Hoffmann, la Cour de justice de l'Union européenne a décidé que les services d'un arbitre ne peuvent être considérés comme des services d'avocats, ni comme des prestations similaires. Dès lors qu'il ne s'agit pas de s'attacher au titre des professions concernées mais bien aux services que ces professions fournissent, il convient, selon la Cour, d'examiner la nature de la prestation. Un avocat est un défenseur d'intérêts alors qu'un arbitre est un conciliateur et ne défend donc pas des intérêts comme le fait un avocat ; pour les mêmes raisons, il ne fournit pas de prestations similaires.

51. Pour les décisions arbitrales des avocats arbitres qui sont fournies à des non-assujettis établis en dehors de l'Union européenne, il y a lieu d'appliquer la règle générale selon laquelle la prestation est localisée en l'endroit où le prestataire est établi (article 21bis, § 1^{er}, du Code de la TVA). Dans ce cas, un avocat belge doit donc toujours porter en compte la TVA belge, même à un client établi en dehors de l'Union européenne.

2.3. Services liés aux biens immeubles

52. Lorsque, pour un client assujetti ou pour un client non-assujetti au sens de l'article 21, § 1^{er}, du Code de la TVA, un avocat intervient dans la rédaction d'une convention qui concerne exclusivement la cession d'un bien immeuble ou la constitution, la cession ou la rétrocession d'un droit réel portant sur un bien immeuble, la prestation de l'avocat est réputée avoir lieu à l'endroit où se trouve le bien immeuble (articles 21, § 3, 1^o, et 21bis, § 2, 1^o, du Code de la TVA).

De même, le service par lequel un curateur procède à la vente d'un bien immeuble est considéré comme un service lié à un bien immeuble. Dans ce cas également, la TVA est due dans le pays où le bien immeuble est situé.

IV. Fait générateur et exigibilité de la taxe

Remarques préliminaires

53. La détermination du moment où la taxe devient exigible est importante, non seulement pour fixer la période de la déclaration à laquelle se rapporte l'opération taxable mais encore:

- i. pour la détermination des délais de facturation (article 1, § 1^{er}, de l'arrêté royal n°1);
- ii. pour la détermination du moment où prend naissance le droit du client de déduire la taxe payée en amont (article 2 de l'arrêté royal n°3);
- iii. pour fixer le moment du paiement de la taxe au Trésor;
- iv. en cas de changement de régime ou de taux, pour déterminer si l'opération est soumise au nouveau régime ou au nouveau taux, ou à l'ancien régime ou au taux ancien.

54. En cas de changement de régime TVA, en l'occurrence le passage d'une activité exemptée à une activité non exemptée, il est évident qu'il faut prendre en compte la date à laquelle la taxe est exigible afin de déterminer si une opération est soumise ou non aux nouvelles règles.

1. Dispositions légales en matière d'exigibilité de la TVA à partir du 1^{er} janvier 2013

55. Le législateur a introduit une définition du fait générateur et de l'exigibilité de la taxe, à l'article 1^{er}, § 12, du Code de la TVA:

- i. *"fait générateur de la taxe" : le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ;*
- ii. *"exigibilité de la taxe" : le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.*

1.1. Fait générateur

1.1.1. Principes

56. Pour les prestations de services, le fait générateur de la taxe intervient au moment où la prestation de services est effectuée (article 22, § 1 du Code de la TVA). La TVA est due au moment où la prestation de services est effectuée, c'est-à-dire lorsque la prestation de services est achevée ou à la fin de son exécution, par exemple à la fin d'un avis ou d'un conseil juridique à un client ou à la fin d'une procédure judiciaire.

Une prestation de services est effectuée lorsque les avocats ont entièrement rempli les obligations essentielles qui leurs incombent en vertu du contrat qu'ils ont conclu avec leur client et à la satisfaction de ce dernier.

A. Fourniture (achèvement, accomplissement) d'un service de conseils

57. Pour les conseils oraux, il convient de considérer que la prestation de services a été effectuée (achevée) au moment où elle est rendue au client. Les conseils écrits et leur

préparation sont considérés comme une prestation de services globale qui est effectuée (achevée) au moment où le résultat final est communiqué au client.

En ce qui concerne les conseils permanents rendus par téléphone pour un montant fixe (mensuel ou annuel), il convient d'appliquer les règles relatives aux prestations de services successives décrites ci-dessous.

B. Fourniture (achèvement, accomplissement) d'un service dans le cadre d'une procédure judiciaire

58. Pour une procédure judiciaire, l'administration de la TVA estime que la prestation de services est effectuée (achevée) lorsque la procédure est définitivement terminée par un jugement ou un arrêt coulé en force de chose jugée ou lorsqu'un litige se termine par la conclusion d'un accord à l'amiable. Lorsque la procédure est interrompue par le client de l'avocat ou lorsque le client, sur conseil de son avocat, renonce à recourir au tribunal, la prestation de services est également réputée effectuée (achevée).

59. Si la mission de l'avocat consiste également à faire exécuter la décision judiciaire (par exemple recouvrement), la prestation de services n'est alors achevée que si cette exécution est terminée.

60. Le point de départ du délai de prescription civile de la responsabilité de l'avocat, qui correspond au moment où le client met fin sans équivoque au mandat de l'avocat, peut servir comme ultime moment où la prestation de services est effectuée (achevée).

1.1.2. Prestations de services successives

61. Par dérogation aux principes décrits au point 1.1.1., les prestations de services qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs sont considérées comme effectuées à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement (article 22, § 2, alinéa 1^{er}, du code TVA).

En ce qui concerne les prestations de services qui donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs (prestations de services successives) un décompte est établi pour les prestations effectuées par l'avocat pendant une certaine période. Il n'y a pas de paiement ou de décompte par service fourni mais par période, quelle que soit la durée de cette période.

Sont notamment visées, les prestations de services intellectuelles qui donnent lieu à un décompte périodique des sommes dues.

62. Si l'avocat a convenu avec son client d'établir périodiquement des décomptes intermédiaires, le fait générateur se produit à la fin de chaque période de décompte.

Il en est de même en cas de facturation émise dans le cadre d'une procédure judiciaire ou d'une assistance juridique au cours duquel des décomptes intermédiaires ont été établis.

Par exemple, si, au mois d'avril, une facture couvrant le premier trimestre de l'année est émise en indiquant qu'elle est liée à ce premier trimestre, le fait générateur n'intervient pas lors de l'émission de la facture, mais à la fin du premier trimestre (c.-à-d. au moment du fait générateur).

Si les prestations de services successives sont, par exemple, portées en compte sur base trimestrielle, l'administration de la TVA accepte que le moment où intervient le fait générateur ne soit pas influencé par le fait qu'il puisse ressortir des éléments de fait (notamment une description détaillée de l'exécution des prestations de services rendues) que des prestations

de services intellectuelles ponctuelles ont été effectuées (achevées) avant la fin du trimestre concerné.

1.1.3. Prestations de services intracommunautaires à caractère continu

63. Les prestations de services intracommunautaires pour lesquelles la taxe est due par le preneur de services en vertu de l'article 51, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA, qui ont lieu de manière continue sur une période supérieure à une année et qui ne donnent pas lieu à des décomptes ou à des paiements durant cette période, sont considérées comme effectuées à l'expiration de chaque année civile, jusqu'à ce qu'il soit mis fin à la prestation de services (article 22, § 2, alinéa 2, du Code de la TVA).

1.2. Exigibilité de la taxe

1.2.1. Prestations de services B2B (pour lesquelles une obligation de facturation existe)

64. Conformément à l'article 53, § 2, 1^{er} alinéa, du Code de la TVA, l'assujetti qui effectue des prestations de services, autres que celles qui sont exonérées en vertu de l'article 44 du Code de la TVA, est tenu de délivrer une facture lorsqu'il a effectué une prestation de services pour un assujetti ou une personne morale non-assujettie ou lorsque, avant que la prestation ne soit fournie, la TVA est exigible sur tout ou partie du prix de l'opération. L'avocat qui fournit des prestations de services à des personnes physiques qui destinent les services reçus à un usage privé n'est en revanche pas tenu de délivrer une facture.

65. La notion B2B vise les prestations de services que l'avocat effectue pour un assujetti ou une personne morale non-assujettie pour lesquelles il a en principe l'obligation d'émettre une facture. Dans le contexte de la détermination du moment de l'exigibilité, les notions B2B ("Business to Business") et B2C ("Business to Consumer") diffèrent donc des notions B2B et B2C utilisées dans le contexte spécifique de la localisation des prestations de services.

A. Principe

66. En principe, la taxe est exigible au moment où le fait générateur se produit au sens des articles 22, § 1 et 22, § 2, du Code de la TVA.

B. Paiement anticipé avant que les prestations de services ne soient effectuées (achevées, accomplies) ou avant que les prestations de services successives ont fait l'objet d'un décompte

67. Lorsque le prix est encaissé, en tout ou en partie, avant le moment où la prestation de services est effectuée, la taxe devient exigible, au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé (article 22 bis, 1^{er} alinéa, du Code de la TVA).

Par exemple, si, au cours d'une procédure judiciaire, un avocat envoie au client une facture intermédiaire avant la date ultime du fait générateur (à savoir la date de la clôture définitive de la procédure) et que le client paie cette facture à l'avocat, la TVA devient exigible au moment où l'avocat reçoit le paiement.

68. Ces dispositions légales relatives à l'exigibilité ont bien évidemment des conséquences sur le cocontractant et en particulier sur le moment où naît son droit à déduction. Pour la taxe grevant les prestations de services fournies à un assujetti, le droit à déduction prend naissance à la date à laquelle la taxe est exigible en vertu des articles 22 et 22 bis du Code (article 2 de l'arrêté royal n°3). Seule la TVA légalement due peut être déduite.

1.2.2. Prestations de services B2G (pour lesquelles une obligation de facturation existe)

69. Sont visées les prestations de services qu'un avocat facture à une autorité publique. On peut aussi donner comme exemple les avocats qui agissent en tant que conseillers permanents d'un service public. Pour de telles prestations de services, le cocontractant de l'avocat est le service public responsable du paiement des honoraires.

70. Les règles d'exigibilité en matière de TVA pour les prestations de services B2G sont en principe fondamentalement les mêmes que celles applicables aux prestations de services B2B.

71. Compte tenu du contexte particulier dans lequel les prestations de services d'un avocat sont effectuées au profit d'une autorité publique, l'administration de la TVA accepte que la taxe ne soit due qu'au moment où l'autorité compétente marque son accord sur le montant des frais et des honoraires de l'avocat. À cette fin, l'autorité compétente doit envoyer un avis écrit à l'avocat qui indique la date de son accord ainsi que le montant approuvé. Cet avis n'est pas requis pour les avocats soumis au régime particulier de franchise pour les petites entreprises.

Le moment de l'exigibilité de la TVA est alors reporté au moment où l'avocat reçoit, de la part de l'autorité compétente, l'avis écrit fixant le montant définitif de ses frais et honoraires approuvés par ladite autorité (tolérance administrative).

72. Cette tolérance administrative n'est bien évidemment pas applicable aux opérations pour lesquelles le fait générateur est intervenu avant le 1^{er} janvier 2014. De telles opérations sont soumises à l'exemption prévue à l'article 44, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA.

1.2.3 Prestations de services B2C (pour lesquelles aucune obligation de facturation n'existe)

73. En ce qui concerne les prestations de services B2C, sont visées à cet égard les prestations de services fournies aux personnes physiques qui destinent les services reçus à leur usage privé.

La TVA devient exigible au fur et à mesure de l'encaissement du prix lorsque l'avocat fournit habituellement des services à des particuliers pour lesquels il n'a aucune obligation d'émettre une facture (article 22bis, deuxième alinéa, du Code de la TVA; voir également circulaire AAF n° 02/2013 du 23 janvier 2013 (AAF/2011-0272), numéro 123 jo. 110 : *“ En ce qui concerne les prestations de services effectuées par un assujetti qui, habituellement, fournit des services à des particuliers, et pour lesquelles il n'a pas d'obligation de délivrer une facture, la taxe devient exigible au fur et à mesure de l'encaissement du prix (...) ”*

La règle selon laquelle la taxe est due au fur et à mesure de l'encaissement du prix (système de l'encaissement) s'applique également dans les cas où l'assujetti a émis une facture, malgré le fait qu'il se trouve dans une situation pour laquelle il n'y a pas d'obligation de facturation conformément à l'article 53, § 2, du Code de la TVA.

La seule cause d'exigibilité de la TVA est alors le moment de la réception du paiement, qu'elle se soit produite avant ou après le fait générateur (système de l'encaissement). La taxe est alors due à due concurrence au moment de la réception du prix. Le fait que l'avocat émette ou pas une facture, n'a aucune influence.

74. L'administration de la TVA accepte de présumer que chaque avocat, y compris les avocats d'affaires, sont des assujettis qui fournissent des prestations de services à des personnes physiques qui les destinent à des fins privées (tolérance administrative). Si tel

n'est pas le cas, c'est à l'avocat de le démontrer, auquel cas la cause d'exigibilité coïncide alors avec le moment où la prestation de services est effectuée (achevée, accomplie), à moins que ne s'applique la règle prévue à l'article 22bis, 1^{er} alinéa du Code de la TVA (paiement, en tout ou en partie, avant le fait générateur, voir ci-dessus).

2. Mesure transitoire uniquement applicable en 2014 dans les situations où l'obligation de facturation trouve à s'appliquer

75. Suite à la modification légale en matière d'exigibilité applicable à partir du 1^{er} janvier 2013, l'administration de la TVA a prévu un régime transitoire qui court du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2013 (décision n°E.T. 123.563 du 19 décembre 2012). À la demande des organisations représentatives du secteur, le Ministre des Finances a décidé de prolonger la décision n°E.T. 123.563 du 19 décembre 2012 pour une période d'une année, soit jusqu'au 31 décembre 2014 inclus.

76. Durant cette période transitoire, l'émission de la facture subsiste comme cause d'exigibilité dans la mesure où elle intervient avant que l'encaissement ou le fait générateur ne se réalise et dans les situations où l'obligation de facturation reste possible (les règles applicables avant le 31 décembre 2012 continuent à s'appliquer).

L'assujetti dispose toujours du choix, opération par opération, soit d'appliquer les dispositions légales, soit de faire application de ce régime transitoire.

S'il choisit de faire application de cette tolérance, l'avocat peut considérer la facture qu'il a émise comme cause d'exigibilité alors qu'aucune cause d'exigibilité n'est intervenue en vertu des articles 22 (fait générateur) et 22bis, 1^{er} alinéa (encaissement avant la réalisation du fait générateur) du Code de la TVA.

En conséquence, il doit accepter toutes les conséquences juridiques qui en découlent et, pour reprendre cette opération dans sa déclaration périodique, il ne peut attendre la réalisation d'une cause d'exigibilité telle que prévue aux articles 22 et 22bis, 1^{er} alinéa, du Code de la TVA (selon le cas, la réalisation du fait générateur ou un encaissement avant la réalisation de ce fait générateur).

Ce régime transitoire a également pour conséquence que son client, nonobstant l'article 2 de l'arrêté royal n°3, peut exercer immédiatement son droit à déduction.

77. Le régime transitoire prévu dans la décision précitée ne peut, dans la conception de l'administration de la TVA, trouver à s'appliquer pour les factures d'acompte qui auraient été émises en 2013. Le moment de l'émission de la facture d'acompte ne peut être une cause d'exigibilité que pour autant que :

- i. l'avocat fasse usage du régime transitoire et ;
- ii. que la facture d'acompte ait été émise durant la période allant du 1^{er} janvier 2014 au 31 décembre 2014 inclus.

L'administration de la TVA est en effet d'avis que ce régime transitoire a pour objectif de simplifier les charges administratives des entreprises et ne peut en aucun cas influencer le sort fiscal d'une opération, à savoir son exemption ou la soumission à la TVA.

3. Mesures transitoires particulières

3.1. Mesure transitoire particulière pour les services des avocats qui n'auraient pas été complètement effectués au 31 décembre 2013.

78. En ce qui concerne les honoraires se rapportant à des prestations de services qui sont matériellement effectuées à la fois avant et après le 1^{er} janvier 2014, la partie de ces honoraires se rapportant aux prestations effectuées avant le 1^{er} janvier 2014 et pour lesquelles la TVA n'était pas encore exigible au 31 décembre 2013, conformément aux dispositions légales, est exemptée en vertu de l'article 44, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA, à condition que :

- i. une facture détaillée ait été émise et;
- ii. que le prix soit clairement déterminable et puisse être attribué à la partie de la prestation qui a été effectuée avant le 1^{er} janvier 2014.

Cette facture doit être émise au plus tard le 31 janvier 2014.

79. A cet égard, si un avocat perçoit en 2014 des « succesfee » au moment de la clôture d'une longue procédure, ces « succesfee » doivent, même si la prestation a été effectuée en partie avant le 1^{er} janvier 2014, être entièrement soumis à la taxe si aucune ventilation ne peut être opérée entre la prestation de services effectuée jusqu'au 31 décembre 2013 et celle qui a été effectivement exécutée à partir du 1^{er} janvier 2014. Si une telle ventilation et une répartition du prix peuvent être réalisées, la partie du « succesfee » qui se rapporte à la prestation de services que l'avocat a effectuée jusqu'au 31 décembre 2013, est exemptée de TVA, alors que la partie du « succesfee » qui se rapporte à la prestation de services effectuée par l'avocat après le 1^{er} janvier 2014 sera soumise à la taxe.

3.2 Mesure transitoire particulière pour les services des avocats au profit de particuliers et qui sont complètement effectuées avant le 1^{er} janvier 2014.

80. En cas de prestations de services B2C qui seraient complètement effectuées avant le 1^{er} janvier 2014 mais qui n'auraient pas été entièrement ou partiellement payées, la partie non encaissée continue à bénéficier de l'exemption de la TVA à condition qu'une facture détaillée soit délivrée au particulier au plus tard au 31 janvier 2014.

Nota bene

81. Il va de soi que les deux mesures transitoires reprises ci-dessus ne peuvent trouver à s'appliquer que dans la situation où les honoraires portés en compte n'ont pas été payés avant le 1^{er} janvier 2014. Si tel devait être le cas, les dispositions légales en matière d'exigibilité de la TVA sont prioritaires.

4. Acomptes versés à un avocat avant le 1^{er} janvier 2014

82. Pour les acomptes versés à un avocat avant le 1^{er} janvier 2014, aucune TVA ne doit être payée, à condition que ces paiements anticipés puissent être clairement attribués à des prestations d'avocat déterminées et qu'ils ne soient pas effectués essentiellement en vue d'éviter la perception de la taxe.

83. Dans le cas précité, il pourra être fait application de la disposition anti-abus prévue à l'article 1^{er}, § 10, du Code de la TVA. À cet égard, on peut opérer une comparaison par rapport à la pratique usuelle du secteur de l'assujetti, tout en tenant compte de circonstances spécifiques.

Un fil conducteur que l'on retrouve dans la jurisprudence européenne en matière d'abus en TVA est la référence à des situations normales ou non artificielles. Pour éviter l'application de la règle de l'abus de droit, il ne suffit pas d'agir conformément aux conditions d'une

disposition (légale) particulière, mais il est aussi nécessaire d'agir normalement, c'est-à-dire ne pas être en contradiction avec l'objectif poursuivi par la disposition, et que le but essentiel ne soit pas l'obtention d'un avantage fiscal.

84. En ce qui concerne les dossiers pour lesquels un avocat avait déjà été désigné avant le 1^{er} janvier 2014 et pour lesquels un contrat avait déjà été signé avant le 1^{er} janvier 2014 en vue de la réalisation de prestations d'avocat, lorsqu'un acompte a été demandé pour des prestations qui seront effectivement effectuées à partir du 1^{er} janvier 2014, l'administration de la TVA 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.

5. Départ du barreau

85. L'avocat qui quitte le barreau au 1^{er} janvier 2014 conserve sa qualité d'assujetti aussi longtemps que son activité économique n'est pas complètement arrêtée. Sa situation au niveau de la TVA sera déterminée en fonction des règles applicables en matière de fait générateur et d'exigibilité de la TVA, comme expliqué ci-dessus.

6. Tableaux récapitulatifs concernant les mesures transitoires en matière d'exigibilité de la taxe

86. Les tableaux ci-dessous reprennent un résumé des cas d'application des mesures transitoires en matière d'exigibilité de la taxe. Dans la dernière colonne des tableaux, il est indiqué si l'honoraire de l'avocat est, dans la situation décrite, soumise ou non à la taxe et il est renvoyé à la disposition légale ou, le cas échéant, à la tolérance administrative appliquée.

87. Ces tableaux doivent être lus conjointement avec les explications reprises ci-dessus.

Tableaux récapitulatifs relatifs au régime transitoire en matière d'exigibilité de la TVA

Prestations de services B2B (pour lesquelles la délivrance d'une facture est obligatoire)

Fait générateur*	Facturation	Paiement	Exemption de TVA (E) ou soumission à la TVA (TVA) – Base légale ou tolérance administrative
2013	2013	2013	E car la cause d'exigibilité a lieu en 2013 (art. 22, § 1 ^{er} , ou art. 22, § 2, CTVA ou encore art. 22bis, 1 ^{er} alinéa, CTVA)
2013	2013	01/2014	E car la cause d'exigibilité a lieu en 2013 (art. 22, § 1 ^{er} , ou art. 22, § 2, CTVA) même en cas de paiement en 2014
2013	01/2014	02/2014	E car la cause d'exigibilité a lieu en 2013 (art. 22, § 1 ^{er} , ou art. 22, § 2, CTVA) même en cas de paiement ou de facturation en 2014
2014	06/2014	08/2014	TVA car la cause d'exigibilité a lieu en 2014 (art. 22, § 1 ^{er} , ou art. 22, § 2, CTVA ou encore art. 22bis, 1 ^{er} alinéa, CTVA)

* L'achèvement de la prestation ou, en cas de prestations successives, la fin de la période à laquelle se rapporte le décompte (l'expiration de cette période constituant alors l'achèvement).

Prestations	Facturation	Paiement	Exemption de TVA (E) ou soumission à la TVA (TVA) – Base légale ou tolérance administrative
2013/2014	au plus tard le 31/01/2014	à partir du 01/02/2014	<ul style="list-style-type: none"> ▪ E pour la partie des prestations <i>effectivement fournies</i> avant 2014 ▪ TVA pour la partie des prestations <i>effectivement fournies</i> en 2014 par application du régime transitoire <i>particulier</i> pour autant que les conditions fixées soient remplies

Acomptes B2B

Fait générateur*	Facturation d'acomptes**	Paiement d'acomptes	Exemption de TVA (E) ou soumission à la TVA (TVA) – Base légale ou tolérance administrative
2013	2013	2013	E car paiement d'un acompte en 2013 (art. 22bis, 1 ^{er} alinéa, CTVA)
2014	2013	2013	E car paiement d'un acompte en 2013 (art. 22bis, 1 ^{er} alinéa, CTVA) sauf en cas d'abus (art. 1 ^{er} , § 10, CTVA)
2014	2013	2014	TVA car paiement d'un acompte en 2014 (art. 22bis, 1 ^{er} alinéa, CTVA)

* L'achèvement de la prestation ou, en cas de prestations successives, la fin de la période à laquelle se rapporte le décompte (l'expiration de cette période constituant alors l'achèvement).

** Selon l'administration, le régime transitoire prévu par la décision n° E.T. 123.563 du 19 décembre 2012 et prolongée jusque fin 2014 par décision ministérielle, ne peut être appliqué aux factures d'acomptes émises en 2013.

Prestations de services B2C (pour lesquelles la délivrance d'une facture n'est pas obligatoire) (\$)

Fait générateur*	Facturation	Paiement	Exemption de TVA (E) ou soumission à la TVA (TVA) – Base légale ou tolérance administrative
2013	2013	2013	E car paiement en 2013 (art. 22bis, 2 ^{ème} alinéa, CTVA)
2013	2013	01/2014	E en raison de l'application du <i>régime transitoire particulier</i>
2013	01/2014	02/2014	E en raison de l'application du <i>régime transitoire particulier</i>
2013	/	02/2014	TVA car paiement en 2014 (art. 22bis, 2 ^{ème} alinéa, CTVA) et le <i>régime transitoire particulier</i> n'est pas applicable (pas de facturation)

2013	02/2014	03/2014	TVA car paiement en 2014 (art. 22bis, 2 ^{ème} alinéa, CTVA) et le <i>régime transitoire particulier</i> n'est pas applicable (facturation tardive)
2014	06/2014	08/2014	TVA car paiement en 2014 (art. 22bis, 2 ^{ème} alinéa, CTVA)

(\$) Pour les prestations de services fournies aux particuliers (personnes physiques qui destinent les services reçus à leur usage privé) pour lesquelles la délivrance d'une facture n'est pas obligatoire (le fait qu'un avocat émette ou non une facture volontairement n'est pas relevant) il est toujours fait application du principe d'encaissement pour la détermination du moment de l'exigibilité.

* L'achèvement de la prestation ou, en cas de prestations successives, la fin de la période à laquelle se rapporte le décompte (l'expiration de cette période constituant alors l'achèvement).

Prestations	Facturation	Paiement	Exemption de TVA (E) ou soumission à la TVA (TVA) – Base légale ou tolérance administrative
2013/2014	au plus tard le 31/01/2014	à partir du 01/02/2014	<ul style="list-style-type: none"> ▪ E pour la partie des prestations <i>effectivement fournies</i> avant 2014 par application du régime transitoire <i>particulier</i>, pour autant que les conditions fixées soient remplies ▪ TVA pour la partie des prestations <i>effectivement fournies</i> en 2014 car paiement en 2014 (art. 22bis, 2^{ème} alinéa, CTVA)
2013/2014	après le 31/01/2014	03/2014	<ul style="list-style-type: none"> ▪ TVA pour la partie des prestations <i>effectivement fournies</i> avant 2014 car paiement en 2014 (art. 22bis, 2^{ème} alinéa, CTVA), le régime transitoire <i>particulier</i> n'est pas applicable ▪ TVA pour la partie des prestations <i>effectivement fournies</i> en 2014 car paiement en 2014 (art. 22bis, 2^{ème} alinéa, CTVA)

Acomptes B2C (£)

Fait générateur*	Facturation d'acomptes**	Paiement d'acomptes	Exemption de TVA (E) ou soumission à la TVA (TVA) – Base légale ou tolérance administrative
2013	2013	2013	E car paiement d'un acompte en 2013 (art. 22bis, 2 ^{ème} alinéa, CTVA)
2014	2013	2013	E car paiement d'un acompte en 2013 (art. 22bis, 2 ^{ème} alinéa, CTVA) sauf en cas d'abus de droit (art. 1 ^{er} , § 10 CTVA)

2014	2013	2014	TVA car le paiement d'un acompte est la première cause d'exigibilité de la TVA en 2014 (art. 22bis, 2 ^{ème} alinéa, CTVA)
------	------	------	--

£ Dans ce contexte spécifique, il s'agit des montants demandés par l'avocat et payés à celui-ci pour lesquels aucune prestation n'a (effectivement) été fournie (et pour lesquels le régime transitoire particulier n'est donc jamais applicable).

* L'achèvement de la prestation ou, en cas de prestations successives, la fin de la période à laquelle se rapporte le décompte (l'expiration de cette période constituant alors l'achèvement).

** Selon l'administration, le régime transitoire prévu par la décision n° E.T. 123.563 du 19 décembre 2012 et prolongée jusque fin 2014 par décision ministérielle, ne peut être appliqué aux factures d'acomptes émises en 2013.

Prestations de services-B2G (pour lesquelles la délivrance d'une facture est obligatoire)

Fait générateur*	Facturation	Paiement	Exemption de TVA (E) ou soumission à la TVA (TVA) – Base légale ou tolérance administrative
2013	2013	2013	E car la cause d'exigibilité a lieu en 2013 (art. 22, § 1 ^{er} , ou art. 22, § 2 CTVA ou encore art. 22bis, 1 ^{er} alinéa CTVA)
2013	2013	01/2014	E car la cause d'exigibilité a lieu en 2013 (art. 22, § 1 ^{er} ou art. 22, § 2, CTVA) même en cas de paiement en 2014
2013	01/2014	02/2014	E car la cause d'exigibilité a lieu en 2013 (art. 22, § 1 ^{er} ou art. 22, § 2, CTVA) même en cas de paiement ou de facturation en 2014
2014	06/2014	08/2014	TVA car la cause d'exigibilité a lieu en 2014 (art. 22, § 1 ^{er} , ou art. 22, § 2, CTVA ou encore art. 22bis, 1 ^{er} alinéa, CTVA) Nota bene: application éventuelle de la tolérance administrative, à savoir que la TVA n'est due que lors de l'approbation du montant des honoraires par l'autorité

* L'achèvement de la prestation ou, en cas de prestations successives, la fin de la période à laquelle se rapporte le décompte (l'expiration de cette période constituant alors l'achèvement).

Prestations	Facturation	Paiement	Exemption de TVA (E) ou soumission à la TVA (TVA) – Base légale ou tolérance administrative
2013/2014	au plus tard le 31/01/2014	à partir du 01/02/2014	<ul style="list-style-type: none"> ▪ E pour la partie des prestations <i>effectivement fournies</i> en 2013 ▪ TVA pour la partie des prestations <i>effectivement fournies</i> en 2014

			par application du régime transitoire <i>particulier</i> , pour autant que les conditions fixées soient remplies
--	--	--	--

V. Base d'imposition

1. Généralités

88. Conformément à l'article 26 du Code de la TVA, pour ce qui concerne les prestations de services, la taxe est calculée sur tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le prestataire du service de la part de celui à qui le bien ou le service est fourni, ou d'un tiers, y compris les subsides directement liés au prix de cette opération.

Sont notamment comprises dans la base d'imposition, les sommes que l'avocat porte en compte pour frais de commission, d'assurance, de transport, que ces frais fassent ou non l'objet d'un document de débit séparé ou d'une convention séparée. Sont également à comprendre dans la base d'imposition, les impôts, droits, prélèvements et taxes.

89. L'article 28, 5°, du Code de la TVA stipule toutefois que la base d'imposition ne comprend pas les sommes avancées par le prestataire de services pour des dépenses qu'il a engagées au nom et pour le compte de son cocontractant.

Les sommes qui constituent les frais généraux de l'avocat, comme les coûts salariaux ou les frais de téléphone, ne sont en aucun cas des avances, même si elles sont portées en compte séparément au cocontractant. Ces frais font partie de la base d'imposition.

2. Position administrative

90. Compte tenu de ce qui précède, l'avocat doit, outre ses honoraires, reprendre dans la base d'imposition tous les frais qu'il a supportés et qu'il refacture au client, y compris les impôts et taxes dont il est redevable et qu'il lui réclame, indépendamment du fait que ceux-ci sont ou non portés en compte séparément.

91. Les dépenses que l'avocat expose au nom et pour le compte de ses clients peuvent être considérées comme des débours à condition que le prix de ces dépenses soit directement facturé par le prestataire tiers au nom et pour le compte du client.

92. Une taxe, un droit ou un impôt payé par l'avocat ne peut être considéré comme un débours, au sens de l'article 28, 5°, du Code de la TVA, que lorsque le paiement a été effectué au nom du client qui en est personnellement le redevable aux yeux de l'autorité compétente et lui est répercuté pour son montant exact. Le fait que le client soit ou non le redevable des taxes, droits ou impôts, est déterminé par les lois, décrets, ordonnances ou règlements concernés.

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 donc bien entendu pas lui-même le redevable légal - lequel les refacturent à son tour, sans prise de bénéficiaire, au client final, de telles sommes sont considérées comme des débours au sens de l'article 28, 5°, du Code de la TVA, non seulement dans la relation entre le cabinet d'avocats et 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.

93. 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.

94. Sont notamment considérés comme des montants avancés au sens de l'article 28, 5°, du Code de la TVA, pour autant que ces montants soient répercutés au client pour leur montant exact, les frais suivants:

- 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 ;
- les frais d'huissier de justice (y compris les honoraires) au nom et pour le compte du client ;
- les frais de notaire (y compris les honoraires) au nom et pour le compte du client ;
- les frais d'autres avocats (y compris les honoraires) au nom et pour le compte du client ;
- les frais d'expertise et les frais de traduction (y compris les honoraires) au nom et pour le compte du client ;
- les primes d'assurance d'une assurance conclue par un avocat au nom et pour le compte du client.

VI. Taux

95. Les prestations des avocats qui sont localisées en Belgique sont soumises au taux normal de la TVA, qui s'élève actuellement à 21 %.

VII. Déduction de la taxe en amont

1. Principes généraux

96. En tant qu'assujettis ordinaires, les avocats peuvent déduire selon les règles normales la TVA grevant les frais supportés dans le cadre de leur activité professionnelle (art. 45, § 1^{er},

du Code de la TVA). Les limitations et exclusions ordinaires du droit à déduction sont également applicables dans leur chef (article 45, §§ 1^{er} bis, 1^{er} quinquies, 2 et 3, du Code de la TVA).

97. Afin de pouvoir légalement exercer son droit à déduction pour la taxe ayant grevé les biens et les services qui lui ont été fournis, l'avocat doit être en possession de factures conformes établies conformément à l'article 5 de l'arrêté royal n° 1 (voir article 3, § 1^{er}, 1°, de l'Arrêté Royal n° 3), ce qui implique que les factures doivent contenir un certain nombre de mentions, telles les données d'identification des parties concernées (y compris le numéro d'identification visé à l'article 50 du Code de la TVA), les données qui permettent de déterminer la nature de l'opération, la base d'imposition, le montant de la taxe due et le taux de cette taxe, le numéro d'inscription dans le facturier de sortie du fournisseur, etc.

98. Lorsque la facture est irrégulière ou incomplète à l'égard des dispositions de l'arrêté royal n° 1 précité, l'administration de la TVA rejette en principe la déduction de la taxe en amont.

2. Droit à déduction de la TVA historique

2.1. Etendue

99. Jusqu'au 31 décembre 2013 inclus, un avocat effectue des prestations de services exemptées de la taxe sur la base de l'article 44, § 1^{er}, 1°, du Code de la TVA et ne lui ouvrant aucun droit à déduction. A partir du 1^{er} janvier 2014, cette exemption n'est plus en vigueur.

Les avocats doivent donc, à partir du 1^{er} janvier 2014, soumettre à la taxe leurs prestations de services, ce qui leur permet d'exercer leur droit à déduction de la taxe en amont grevant les frais encourus dans le cadre de leur activité professionnelle.

100. Conformément à l'article 49, 3°, du Code de la TVA et à l'article 21bis, § 1^{er}, 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 1^{er} janvier 2014 ;
- pour les biens d'investissement qui subsistent au 1^{er} 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.

A cet égard, l'avocat doit remettre un inventaire à l'office de contrôle de la TVA, et ce, au plus tard 20 jours avant la date ultime de dépôt de la première déclaration périodique à la TVA dans laquelle il exerce son droit à déduction pour la TVA historique. L'inventaire de celui qui n'aurait pas encore exercé son droit à déduction de la TVA historique doit être déposé au plus tard le 30 juin 2014.

2.2. Régularisation relative aux biens et services, autres que les biens d'investissement, et non encore utilisés au 1^{er} janvier 2014

101. L'avocat peut opérer, en sa faveur, une révision de la taxe grevant les biens et les services, autres que les biens d'investissement, qu'il a reçus et qui :

- n'ont pas encore été utilisés au 1^{er} janvier 2014 ou;
- sont directement et incontestablement relatifs à une prestation imposable fournie par l'avocat.

En ce qui concerne les biens et services non encore utilisés au 1^{er} janvier 2014, il convient de remarquer que n'est pas déductible la taxe grevant les frais généraux (téléphone, énergie, eau, etc.) se rapportant à la période précédant la date précitée.

102. Il convient de souligner que le montant de la taxe déductible doit être repris dans une des déclarations que l'avocat introduit avant l'expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la taxe à déduire est devenue exigible (voir article 4 de l'arrêté royal n° 3).

En raison du délai de 3 ans auquel est soumise la déduction et compte tenu du fait que la régularisation ne peut être opérée au plus tôt qu'en 2014, seule peut être déduite la TVA grevant les biens et services devenue exigible depuis le 1^{er} janvier 2011.

103. Le droit à déduction de cette TVA historique reprise dans l'inventaire à déposer (cf. infra), expire, pour l'exercice du droit à déduction de la TVA exigible en 2011 (respectivement en 2012, 2013), le 1^{er} janvier 2015 (respectivement le 1^{er} janvier 2016, 2017). En raison de la tolérance faisant l'objet du dernier alinéa de ce titre, la TVA devenue exigible dans le courant de 2011 peut encore être récupérée dans la déclaration à la TVA se rapportant aux opérations du mois de décembre 2014 ou du quatrième trimestre 2014, à déposer au plus tard le 20 janvier 2015.

2.3. Révision relative aux biens d'investissement encore utilisés au 1^{er} janvier 2014 pour l'activité économique de l'avocat

2.3.1. Principes généraux

104. Les biens d'investissement sont les biens corporels, les droits réels visés à l'article 9, alinéa 2, 2°, du Code de la TVA et les services destinés à être utilisés d'une manière durable comme instruments de travail ou comme moyens d'exploitation (article 6, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3). Les emballages, le petit matériel, le petit outillage et les fournitures de bureau dont le prix est inférieur au montant mentionné à l'article 1^{er} de l'arrêté ministériel n° 1 (hors TVA), ne sont pas considérés comme des biens d'investissement (article 6, alinéa 2, de l'arrêté royal n° 3 et article 1^{er} de l'arrêté ministériel n° 1).

105. L'avocat peut exercer son droit à déduction par voie de régularisation pour les biens d'investissement qui subsistent au 1^{er} janvier 2014, pour autant que ces biens soient encore utilisables et que le délai de révision fixé par l'article 48, § 2, du Code de la TVA n'ait pas expiré.

La période de révision est, en règle, de 5 ans pour les biens d'investissement mais elle est de 15 ans pour la taxe grevant les opérations qui tendent ou concourent à l'érection d'un bien immeuble, l'acquisition d'un bien immeuble et l'acquisition d'un droit réel portant sur un bien immeuble.

En ce qui concerne les biens d'investissement, la révision à opérer est d'un montant égal à la taxe qui n'a pas pu être déduite, diminué d'un cinquième ou d'un quinzième (selon la nature du bien au sens de l'article 9, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3) par année écoulée, depuis le 1^{er} janvier de l'année qui, conformément à l'article 2 de l'arrêté royal n° 3, doit être prise en compte pour le calcul de la déduction, jusqu'au 31 décembre 2013 (application de l'article 21bis, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3). En ce qui concerne les biens d'investissement, cela signifie que, pour chaque année écoulée avant le 1^{er} janvier 2014, un cinquième (pour les biens mobiliers) ou un quinzième (pour les biens immobiliers) de la TVA non déduite est perdu. Le reste de la TVA non déduite peut être revu.

Cette révision s'opère en application des articles 45 à 49 du Code de la TVA et conformément aux règles de l'article 3 de l'arrêté royal n° 3 précité.

106. La révision s'effectue par voie d'imputation dans la déclaration périodique à la TVA.

107. La révision est subordonnée à la remise à l'office de contrôle de la TVA dont l'assujetti relève, d'un inventaire des biens et services non utilisés au 1^{er} 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 (article 21bis, § 2, de l'arrêté royal n° 3, cf. infra).

2.3.2. Biens d'investissement, autres qu'immobiliers, mis en service à partir du 1^{er} janvier 2014

108. En ce qui concerne la taxe grevant ces biens d'investissement, la déduction initialement opérée par l'assujetti est sujette à révision pendant une période de cinq ans qui commence à courir le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance, à savoir l'année au cours de laquelle la taxe grevant le bien d'investissement est devenue exigible (article 9, § 1^{er}, alinéa 1er, de l'arrêté royal n° 3).

109. L'administration de la TVA peut autoriser, ou même prescrire, comme point de départ de la révision, le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le bien d'investissement a été mis en service (article 9, § 2, de l'arrêté royal n° 3). Il convient de souligner que la détermination du point de départ de la période de révision n'a aucune influence sur la durée de la période.

L'assujetti peut utiliser ce point de départ lorsqu'il tient une comptabilité qui lui permet de situer le moment où le bien d'investissement est mis en service, par le passage comptable des dépenses d'investissement du compte « immobilisé en cours » au compte « immobilisé », avec individualisation du bien et détermination des taxes ayant grevé sa constitution. Cette faculté est subordonnée à une autorisation préalable de l'office de contrôle de la TVA dont l'assujetti relève.

D'autre part, le chef de l'office de contrôle de la TVA dont l'assujetti relève, prescrit l'adoption, comme point de départ de la période de révision, du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le bien d'investissement est mis en service, lorsque l'adoption du point de départ fixé par l'article 9, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3 risque de fausser la révision. C'est notamment le cas pour les investissements faits par une entreprise nouvelle et que la mise en service de cette entreprise s'étale sur plus d'un an.

2.3.3. Biens d'investissement immobiliers mis en service à partir du 1^{er} janvier 2012

110. En ce qui concerne la TVA grevant les biens d'investissement immobiliers visés à l'article 9, § 1^{er}, dernier alinéa, de l'arrêté royal n° 3 qui ont été mis en service depuis le 1^{er} janvier 2012, le point de départ de la période de révision doit toujours être fixé au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle les biens d'investissement ont été mis en service par l'assujetti (Décision n° E.T. 121.450 du 27 mars 2012).

111. Vu que la période de révision coïncide avec une année civile, cette position générale de l'administration n'est applicable qu'aux biens d'investissement immobiliers qui ont été mis en service depuis le 1^{er} janvier 2012.

2.3.4. Révisions relatives aux biens d'investissement mis en service avant le 1^{er} janvier 2012.

112. En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers qui étaient déjà mis en service avant le 1^{er} janvier 2012, la position ancienne de l'administration reste valable et peut être résumée comme suit.

Conformément à l'article 9, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3, la période de révision commence à courir le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance, c'est-à-dire l'année au cours de laquelle la taxe grevant le bien d'investissement est devenue exigible.

Par dérogation à ce principe général, l'administration peut autoriser ou même prescrire, comme point de départ de la période de révision, le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle le bien d'investissement a été mis en service (article 9, § 2, de l'arrêté royal n° 3).

L'assujetti peut appliquer ce point de départ lorsqu'il dispose d'une autorisation délivrée par l'office de contrôle de la TVA préalablement à la mise en service du bien d'investissement. De plus, le chef de l'office de contrôle dont l'assujetti relève, peut lui imposer l'application de l'article 9, § 2, précité, dans les cas spécifiques où le point de départ fixé par l'article 9, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 3 risque de fausser la révision.

La preuve de l'exactitude de la date de mise en service peut être rapportée par tous éléments de fait et tous moyens de droit, à l'exception du serment.

113. En leur qualité d'assujettis exemptés (jusqu'au 31 décembre 2013 compris), les avocats n'avaient pas d'intérêt à obtenir l'autorisation visée ci-avant en ce qui concerne les biens d'investissement qu'ils avaient mis en service avant le 1^{er} janvier 2012. C'est pourquoi ils peuvent encore adresser une demande d'autorisation auprès du chef de l'office de contrôle de la TVA compétent. Cette demande, accompagnée de l'inventaire, doit être introduite au plus tard 20 jours avant la date ultime de dépôt de la première déclaration périodique à la TVA dans laquelle le droit à déduction de la TVA historique est exercé. Ceux qui n'auraient pas encore exercé leur droit à déduction de la TVA historique, doivent introduire ladite demande, accompagnée de l'inventaire, au plus tard le 30 juin 2014.

2.4. Modalités de régularisation de la TVA historique

2.4.1. Inventaire à établir et période de dépôt de cet inventaire

114. La régularisation précitée est subordonnée à la remise à l'office de contrôle de la TVA dont l'assujetti relève, d'un inventaire des biens et services non utilisés au 1^{er} janvier 2014 et d'un relevé des biens d'investissement encore utilisables à ce moment.

Ces documents sont dressés en double exemplaire dont l'un est destiné à l'office de contrôle de la TVA. Ils indiquent, de façon détaillée, les biens et services sujets à régularisation, la date et le numéro de la facture d'achat ou du document d'importation, la base sur laquelle ils ont été imposés à la TVA et le montant à régulariser (article 21bis, § 2, de l'arrêté royal n° 3).

115. Cet inventaire doit être déposé au plus tard 20 jours avant la date ultime de dépôt de la première déclaration périodique à la TVA dans laquelle le droit à déduction de la TVA historique est exercé. En outre, ceux qui n'auraient pas encore exercé leur droit à déduction de la TVA historique, doivent déposer l'inventaire au plus tard le 30 juin 2014.

2.4.2. Rapport entre inventaire et autorisation en matière de date de début de la période de révision

116. Il est important de tenir compte, par rapport au contenu de l'inventaire concerné, du fait que l'autorisation dont il est question au point 2.3.4. a ou non été sollicitée.

2.4.3. Principe et disposition pratique

117. Conformément à l'article 21bis, § 3, de l'arrêté royal n° 3 précité, la régularisation s'effectue par imputation sur le montant de la taxe due à l'Etat repris en grille 71 du cadre VI de la déclaration périodique à due concurrence. Lorsque cette imputation fait apparaître comme résultat final une somme due par l'Etat, cette somme est reportée sur les périodes des déclarations suivantes, à due concurrence, de la grille 71 de ces déclarations.

118. En pratique, il y a lieu de se conformer à ce qui suit.

En ce qui concerne la première déclaration périodique (janvier 2014 ou premier trimestre 2014), le résultat est calculé selon les règles normales de TVA. Pour le calcul de ce résultat, il n'est pas encore tenu compte de la TVA historique reprise dans l'inventaire.

Lorsque le résultat consiste en un montant dû par l'Etat (grille 72), le calcul susvisé de la déduction de la TVA historique ne peut pas encore être pris en compte et il faudra attendre la période de déclaration suivante.

Lorsque le résultat comporte un montant en principe dû à l'Etat (grille 71), la TVA historique encore à régulariser en faveur de l'assujéti qui est reprise dans l'inventaire précité, doit être inscrite dans la grille 62 de cette déclaration périodique, au maximum à concurrence du résultat susmentionné. Par conséquent, la grille 71 doit être recalculée avec comme résultat un montant diminué ou un montant à payer de 0,00 EUR.

Le montant de la TVA historique à régulariser en faveur de l'assujéti, repris dans l'inventaire, qui n'a pas encore pu être apuré de cette manière, doit être reporté sur la période de déclaration suivante. A nouveau, le montant à reprendre normalement dans la grille 71 peut, de la même manière, être diminué ou réduit à 0,00 EUR.

Cette procédure doit être répétée jusqu'à ce que soit récupérée la totalité du montant de la TVA historique auquel l'assujéti a droit.

119. L'administration de la TVA accepte cependant que le montant de la TVA historique à régulariser qui n'a pas pu être apuré dans les onze premières déclarations mensuelles ou les trois premières déclarations trimestrielles de l'année 2014, peut être inscrit dans la déclaration TVA de décembre 2014 (pour les déposants mensuels) ou dans la déclaration TVA du quatrième trimestre 2014 (pour les déposants trimestriels), quel que soit le résultat final (grille 71/72) de cette déclaration.

VIII. Obligations TVA et formalités TVA à remplir

1. Introduction

120. Les avocats sont en principe tenus aux obligations normales en matière de TVA. Les principales obligations en matière de TVA sont énumérées et brièvement présentées ci-après.

2. Identification à la TVA

121. L'avocat doit se faire identifier à la TVA auprès de l'office de contrôle de la TVA dont il relève.

Pour s'identifier à la TVA, il y a lieu d'utiliser le document 604 A. La version papier peut être obtenue auprès de l'office de contrôle de la TVA compétent, ou par le biais de www.myminfin.be (sélectionner « myminfin sans authentification », cliquer sur « Formulaire » et remplir « 604 » dans le champ concernant le « Numéro d'identification ») et doit être transmise à l'office de contrôle de la TVA.

Le dépôt électronique du formulaire est possible mais requiert l'intervention d'un guichet d'entreprise.

122. Dans le cadre de la suppression de l'exemption visée à l'article 44, § 1^{er}, 1°, du Code de la TVA, la demande d'identification à la TVA doit être introduite au plus tard le 15 décembre 2013.

123. En outre, il est à noter que les avocats qui disposeraient déjà d'un numéro d'identification à la TVA (par exemple suite à des acquisitions intracommunautaires) doivent informer dans un délai d'un mois via le document 604 B l'office de contrôle de la TVA du fait qu'ils sont désormais tenus au dépôt de déclarations périodiques à la TVA. En fait, les modifications doivent être communiquées au plus tard le 31 janvier 2014. Il est recommandé de déjà se mettre en ordre à ce sujet dès le 15 décembre 2013. Le document 604 B est aussi disponible sur le site web précité.

3. Utilisation du numéro d'identification à la TVA

124. Les assujettis doivent communiquer leur numéro d'identification à la TVA à leurs fournisseurs et à leurs clients, conformément à l'article 53quater, du Code de la TVA. Ce numéro doit en outre être repris sur tous les contrats, factures, bons de commande, notes d'envoi et autres documents relatifs à l'activité économique (article 30, de l'Arrêté royal n° 1).

4. Déclaration périodique

125. Les avocats sont tenus de déposer une déclaration chaque mois, conformément à l'article 53, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, du Code de la TVA. Cependant, si les conditions de l'article 18, § 2, de l'Arrêté royal n° 1 sont satisfaites, il leur est possible de choisir le régime de TVA normal avec dépôt de déclarations trimestrielles. La condition principale en la matière est que le chiffre d'affaires annuel de l'ensemble de l'activité économique, TVA non comprise, ne dépasse pas le seuil fixé dans cet article. La déclaration périodique doit être déposée au plus tard le 20^{ème} jour qui suit la période à laquelle se rapporte la déclaration.

126. La déclaration périodique doit obligatoirement être déposée par la voie électronique, par le biais de l'application INTERVAT. L'application INTERVAT peut être sélectionnée sur le site portail du SPF Finances (www.minfin.fgov.be) (sous E-services). Pour envoyer la déclaration, une signature digitale doit être apposée au moyen d'une carte d'identité électronique (avec lecteur de carte) ou d'un certificat digital de niveau 3. L'Administration envoie automatiquement un accusé de réception dès que la déclaration lui est parvenue.

Il existe une dispense de l'obligation de déposer par voie électronique aussi longtemps que les assujettis et, le cas échéant, la personne autorisée à déposer les déclarations en leur nom, ne disposent pas des moyens informatiques suffisants pour remplir cette obligation.

5. Facturation

5.1. Généralités

127. Conformément à l'article 53, § 2, du Code de la TVA, les avocats assujettis sont tenus d'émettre une facture à leur cocontractant et d'en établir une copie ou de s'assurer qu'une telle facture et sa copie sont respectivement émises et établies en leur nom et pour leur compte, par leur cocontractant ou par un tiers, lorsque leur cocontractant est un assujetti ou une personne morale non assujettie.

128. Bien qu'il n'y ait pas d'obligation d'émettre une facture à une personne physique qui destine les services reçus à son usage privé, une facture peut leur être délivrée sur base volontaire.

129. Sur la base de l'article 4 de l'Arrêté royal n° 1, la facture doit être délivrée au plus tard le quinzième jour du mois qui suit celui au cours duquel la taxe devient exigible sur tout ou partie du prix, conformément aux articles 16, §§ 1^{er} et 2, 3^{ème} alinéa, 17, § 1^{er}, 22, § 1^{er} et 22bis, du Code de la TVA.

5.2. Conditions de facturation

130. L'article 5 de l'Arrêté royal n°1 reprend toutes les mentions qui doivent figurer sur la facture.

Il s'agit entre autres de la date de la facture, du numéro séquentiel, du nom, de l'adresse et du numéro de TVA du prestataire de services et du cocontractant, de la date du fait générateur, de la description des services, pour chaque taux le montant de la taxe, l'indication des taux et de la taxe due (ou le cas échéant « autoliquidation » ou « exemption »).

131. Sont abordées ci-après la détermination du cocontractant (nom, adresse et n° d'identification à la TVA) et la description des services.

5.2.1. Détermination du cocontractant

132. Conformément à l'article 5, § 1^{er}, 3°, de l'Arrêté royal n° 1, la facture doit mentionner le nom ou la dénomination sociale, l'adresse et le numéro d'identification à la TVA du cocontractant.

133. Il existe de nombreuses situations dans lesquelles l'avocat est consulté par une personne (personne physique ou personne morale), mais est payé par une autre personne (personne physique ou personne morale).

La personne pour laquelle l'avocat intervient en justice ou à qui il fournit un avis et la personne qui paie les honoraires de l'avocat ne sont donc pas nécessairement la même personne. La question est de savoir qui est le cocontractant de l'avocat et à quel nom la facture doit être émise.

134. Cette question se pose plus particulièrement lorsque des assureurs en protection juridique ou en responsabilité civile interviennent au bénéfice de leurs assurés.

135. A. *Intervention d'un assureur en protection juridique*

Le libre choix de l'avocat est l'un des principes fondamentaux de l'aide juridique (Circulaire CBFA 2010-22 du 19 Octobre 2010, point III F). Une clause dans un contrat d'assurance protection juridique qui prévoit que l'avocat est choisi par l'assuré mais est désigné par l'assureur est contraire au libre choix de l'avocat (CBFA circulaire 2010-22 du 19 Octobre 2010, point VI). Tout contrat d'assurance protection juridique doit obligatoirement stipuler explicitement que l'assuré a la liberté de choisir la personne qui va la défendre, la représenter ou servir ses intérêts (article 92 de la loi du 25 juin 1992 sur le contrat d'assurance terrestre).

S'il est désigné par une personne physique ou une personne morale en protection juridique, l'avocat doit émettre sa facture au nom de la personne physique ou de la personne morale qui l'a librement choisi. Toutefois, rien n'empêche que l'avocat fasse parvenir sa facture directement au tiers payeur, c'est-à-dire la compagnie d'assurance, qui acquitte la somme principale hors TVA et la TVA non déductible par l'assuré et ensuite envoie la facture à l'assuré pour le solde restant dû.

Le cocontractant de l'avocat est dans cette situation l'assuré et non la compagnie d'assurance.

136. B. *Intervention d'un assureur en responsabilité civile*

Dans ce cas, il faut procéder à la distinction suivante selon que l'assureur en responsabilité civile prend lui-même la direction du litige (peut prendre ou veut prendre).

137. a. *l'assureur en responsabilité civile prend lui-même la direction du litige*

Si les intérêts de l'assureur et l'assuré coïncident, l'assureur a "la direction du litige" (article 79 van de la loi du 25 juin 1992 sur le contrat d'assurance terrestre), même si l'avocat apparaît le plus souvent comme le conseil de l'assuré.

A partir du moment où la garantie de l'assureur est due, et pour autant qu'il y soit fait appel, celui-ci a l'obligation de prendre fait et cause pour l'assuré dans les limites de la garantie. En ce qui concerne les intérêts civils, et dans la mesure où les intérêts de l'assureur et de l'assuré coïncident, l'assureur a le droit de contester l'action de la victime, à la place de l'assuré. C'est logique puisque l'assureur doit indemniser cette victime s'il y a lieu.

S'il est désigné par un assureur en responsabilité civile pour représenter un de ses assurés, personne physique ou personne morale, l'avocat doit établir sa facture au nom de l'assureur qui l'a désigné.

En matière d'assurance en responsabilité civile, le cocontractant de l'avocat est dans cette situation l'assureur et non l'assuré.

138. b. *l'assureur en responsabilité civile et l'assuré ont un conflit d'intérêt*

En cas de conflit d'intérêts entre l'assureur et l'assuré, l'assureur ne peut évidemment pas se charger de la direction du litige. En pareil cas, l'assuré et l'assureur sont tenus d'assurer leur défense personnelle.

Dans ce cas, pour déterminer qui est le cocontractant de l'avocat, une distinction doit être établie entre les trois hypothèses suivantes :

- si l'avocat est mandaté par l'assureur en responsabilité civile, il va de soi que l'avocat établira sa facture au nom de cet assureur. L'assureur est alors le cocontractant de l'avocat;
- si l'avocat est mandaté par l'assuré et que le conflit d'intérêts qui oppose ce dernier à l'assureur en responsabilité civile lui est imputable (l'assuré était par exemple en état d'ivresse au moment de l'accident de sorte que l'assureur en responsabilité civile peut envisager d'engager une action en recours contre l'assuré), l'avocat doit établir sa facture au nom de l'assuré. Dans cette situation, l'assuré est le cocontractant de l'avocat;
- si l'avocat est mandaté par l'assuré et que le conflit d'intérêts qui oppose ce dernier à l'assureur en responsabilité civile ne lui est pas imputable (par exemple, la réclamation de la victime est largement supérieure au plafond de garantie ou la victime est liée à l'assuré), l'article 82, troisième alinéa, de la Loi du 25 juin 1992 sur le contrat d'assurance terrestre est applicable. Cet article dispose en effet que l'assureur paie, même au-delà des limites de la garantie, les frais afférents aux actions civiles ainsi que les honoraires et les frais des avocats et des experts, mais seulement dans la mesure où ces frais ont été exposés par lui ou avec son accord ou, en cas de conflit d'intérêts qui ne soit pas imputable à l'assuré, pour autant que ces frais n'aient pas été engagés de manière déraisonnable. Dans ce cas également, la facture doit être établie au nom de l'assuré et l'assuré reste pour la TVA le cocontractant de l'avocat.

139. *c. L'assureur en responsabilité civile refuse la couverture à l'assuré*

Si l'avocat est mandaté par un assuré dont la responsabilité est mise en cause par un tiers mais que l'assureur en responsabilité civile refuse de lui accorder sa couverture et, partant, d'assumer la direction du litige, l'avocat doit établir sa facture au nom de l'assuré. Dans cette situation, l'assuré est le cocontractant de l'avocat.

140. La question qui consiste à savoir qui est le cocontractant de l'avocat et à quel nom la facture doit être établie se pose également lorsque :

- une société intervient pour le compte d'un administrateur actuel ou ancien, d'un gérant, d'un employé, etc..., qui sont attaqués en matière de responsabilité professionnelle;
- les parents ou d'autres membres de la famille paient les honoraires d'un avocat au bénéfice de leurs enfants ou de membres de la famille qui n'ont pas les moyens ;
- une institution financière consulte un avocat dans le cadre d'une opération qui implique un de ses clients et elle convient avec son client et l'avocat que les honoraires de l'avocat sont payés par le client de la banque ;
- l'autorité intervient dans l'assistance d'un fonctionnaire qui est poursuivi en matière de faute professionnelle ;
- l'autorité doit supporter les frais de procédures de ses agents pour des faits qui se sont produits dans l'exercice de leur fonction, activité ou service (on peut penser au Conseil de police qui est responsable du paiement des frais et honoraires pour le recouvrement de dommages causés à un agent de police, à la suite d'un hold-up) et qui ne sont pas (entièrement) couverts par une assurance;

- un syndicat intente une action en justice en faveur d'un ou de plusieurs de ses membres.

141. Dans les cas précités où les honoraires de l'avocat sont payés par une autre personne que la personne à défendre ou représenter, il faut examiner, afin de déterminer qui est considéré comme le cocontractant, avec qui l'avocat a un lien contractuel.

142. Dans les cas décrits ci-avant où l'avocat doit établir sa facture au nom du cocontractant mais que les honoraires sont acquittés par un tiers, il va de soi que l'avocat peut faire parvenir directement la facture à un tiers (le tiers payeur), comme par exemple une compagnie d'assurance.

5.2.2. Description des services

143. Il ressort de l'article 5, § 1^{er}, 6°, de l'arrêté royal n° 1 que doivent apparaître sur la facture les éléments nécessaires pour déterminer l'opération et le taux de la taxe due, notamment la dénomination usuelle des biens livrés et des services fournis et leur quantité ainsi que l'objet des services.

Ces éléments doivent être mentionnés sur la facture afin de pouvoir contrôler d'une part, chez le fournisseur ou le prestataire de services, les opérations et le chiffre d'affaires qu'il a réalisé et d'autre part, chez le client, son droit à déduction des taxes en amont.

144. 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.

L'importance de la prestation rendue par l'avocat doit également pouvoir être évaluée. En générale, le prix est fixé contractuellement, mais il peut éventuellement avoir été établi unilatéralement par l'avocat. Diverses méthodes de calcul peuvent être utilisées pour la fixation des honoraires. Il peut s'agir entre autres d'un tarif horaire, d'un forfait, d'un contrat annuel ou d'un pourcentage en fonction de l'importance de l'affaire. Si le prix est calculé par heure, il y a lieu d'indiquer le nombre d'heures prestées ainsi que le tarif horaire. Si un prix forfaitaire par prestation est réclamé, les différentes prestations et leur prix spécifique doivent être indiqués.

La facture doit refléter ce qui a effectivement été porté en compte au client. Si, pour l'une ou l'autre raison, le prix est supérieur ou inférieur à celui qui avait été initialement prévu, ce prix doit figurer sur la facture. Un prix inférieur peut par exemple être porté en compte lorsque la capacité financière du client est très limitée.

En outre, quand un avocat décide de ne pas porter en compte au client toutes les heures qui ont été effectivement consacrées à un dossier, seules les heures qui sont effectivement portées en compte doivent figurer sur la facture.

145. Lorsque la facture, compte tenu de ce qui précède, ne contient en elle-même pas suffisamment d'éléments, mais que l'annexe complète les données requises, cette annexe fait partie intégrante de la facture et constitue avec elle une facture entière. La facture doit renvoyer à cette annexe. La facture complète, y compris l'annexe, doit être reprise dans la comptabilité des deux parties. En d'autres termes, l'annexe qui est jointe et qui contient le complément nécessaire (en application de la présente tolérance) sur la description des services fournis et leur quantité doit également être intégrée dans la comptabilité du prestataire de services et doit pouvoir être présentée à l'agent de contrôle qui en fait la demande.

146. Si par contre 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 (comme par exemple les timesheets ou d'autres détails concernant les opérations) ne font pas partie de la facture.

5.3. Auto-facturation

147. Lorsque le cocontractant de l'avocat émet une facture au nom et pour le compte de l'avocat conformément à l'article 53, § 2, il doit être satisfait aux conditions mentionnées au deuxième alinéa de cet article à savoir que, d'une part, il doit exister un accord préalable entre les parties et que, d'autre part, chaque facture doit faire l'objet d'une procédure d'acceptation par l'avocat.

148. Il n'est pas nécessaire que l'accord préalable soit explicite ou fasse l'objet d'un écrit. Il convient toutefois de noter qu'un accord "préalable" signifie que cet accord entre les parties doit exister avant qu'il soit procédé à l'émission des factures conformément à la procédure d'auto-facturation. Par ailleurs, l'existence d'un tel accord doit pouvoir être démontrée par chacune des parties sur requête de l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions. Il en va donc de l'intérêt des parties contractantes, dans un souci de sécurité juridique, de disposer d'un accord préalable "écrit".

149. La procédure d'acceptation facture par facture peut être, au choix des parties, soit explicite, soit implicite (tacite). Cette procédure peut être convenue dans l'accord préalable ou peut découler implicitement du traitement de la facture ou encore de la réception du paiement par le fournisseur ou prestataire de services.

6. Redevable de la taxe – Curateurs

150. 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.

151. Dans la situation particulière où des avocats agissent en tant que curateurs, 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.

152. 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 XXX ».

153. L'Administration de la TVA se réserve 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.

7. Comptabilité

154. En vue de permettre l'application et le contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée, les avocats doivent tenir une comptabilité conformément aux articles 14 et 15 de l'arrêté royal n° 1. En particulier, un facturier d'entrée et un facturier de sortie doivent au minimum être tenus.

155. En outre, les opérations pour lesquelles il n'y a pas d'obligation de délivrer une facture et pour lesquelles aucune facture n'a effectivement été délivrée, doivent être inscrites dans un journal de recettes (article 14, § 2, de l'arrêté royal n° 1). Les inscriptions dans le journal doivent reposer sur des pièces justificatives datées et dont un exemplaire original ou un double doit être conservé (article 15, § 2, de l'arrêté royal n° 1). Les reçus que les avocats doivent délivrer conformément à la législation sur l'impôt sur les revenus pour des opérations avec des particuliers, sont considérés comme les pièces justificatives qui doivent être établies pour la législation TVA. Le journal peut être tenu soit sur papier, soit de manière digitale (voir décision ET 112.577 du 8 novembre 2007).

8. Acquiescement de la taxe

8.1. Généralités

156. La taxe qui est éventuellement due doit être acquittée dans le délai fixé pour le dépôt de la déclaration périodique (article 53, § 1^{er}, 3^o, du Code de la TVA).

8.2. Paiement d'acomptes par les assujettis tenus au dépôt de déclarations trimestrielles à la TVA

157. L'assujetti qui, conformément à l'article 18, § 2, de l'arrêté royal n° 1, ne dépose une déclaration que tous les trois mois, est tenu d'acquiescer, au plus tard le 20^{ème} jour des deuxième et troisième mois de chaque trimestre civil, un acompte sur les taxes dont cette déclaration constate l'exigibilité. Le montant de l'acompte est égal à un tiers des taxes dues par cet assujetti au trimestre civil précédent.

L'attention est attirée sur le fait que par mesure transitoire aucun acompte ne devra être versé les 20 février 2014 et 20 mars 2014.

8.3. Paiement de l'acompte de décembre par les assujettis tenus au dépôt d'une déclaration mensuelle à la TVA

158. L'assujetti tenu, au 1^{er} décembre de l'année civile en cours, de déposer des déclarations mensuelles, doit, sur base de l'article 19, § 3, de l'arrêté royal n° 1, acquiescer un

acompte sur la taxe due pour ses opérations du mois de décembre. L'acompte doit être payé au plus tard le 24 décembre. Cette date doit être considérée comme la date ultime de paiement, et ce sans report possible.

159. Le montant de l'acompte est égal à la taxe effectivement due par l'assujetti pour les opérations qu'il a effectuées du 1^{er} au 20 décembre inclus de l'année civile en cours. Cet acompte est repris en grille 91 de la déclaration périodique relative aux opérations du mois de décembre.

160. L'assujetti peut choisir de ne pas compléter cette grille. Lorsque l'assujetti ne complète pas la grille 91 dans la déclaration relative aux opérations du mois de décembre ou dépose tardivement cette déclaration avec une grille 91 complétée, le montant de l'acompte est égal à la taxe due pour les opérations du mois de novembre de l'année civile en cours (grille 71 de la déclaration relative aux opérations du mois de novembre). Il ne doit acquitter aucun acompte lorsque sa déclaration du mois de novembre se solde par un crédit d'impôt (grille 72 de la déclaration) ou ne fait apparaître aucune somme due au Trésor (déclaration « néant »).

9. Liste annuelle des clients assujettis

161. Les avocats sont, en vertu de l'article 53quinquies, du Code de la TVA et de l'arrêté royal n° 23, tenus de déposer chaque année, au plus tard le 31 mars, une liste de leurs clients assujettis à la TVA. Concrètement, il s'agit d'une liste reprenant les clients assujettis à la TVA auxquels ont été fournis des services au cours de l'année civile écoulée pour un montant supérieur à 250 EUR (TVA non comprise). La première liste se rapportera donc à l'année 2014 et devra être introduite au plus tard le 31 mars 2015.

10. Relevé des opérations intracommunautaires

162. Conformément à l'article 53sexies, du Code de la TVA et à l'arrêté royal n° 50, les avocats doivent, le cas échéant, déposer un relevé des opérations intracommunautaires. C'est par exemple le cas lorsqu'ils ont presté des services à destination d'un assujetti établi dans un autre Etat membre où l'opération est localisée en vertu de l'article 21, § 2, du Code de la TVA, lorsque cet assujetti y est redevable de la taxe due sur ces services, et pour autant que ces derniers ne soient pas exemptés de la taxe dans cet Etat membre. Dans ce cas, le numéro d'identification à la TVA du preneur de services et le montant de l'opération (TVA non comprise) sont repris dans le relevé relatif à la période au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.

163. Le relevé intracommunautaire doit, en principe, être déposé mensuellement, au plus tard le 20^{ème} jour du mois qui suit la période à laquelle il se rapporte. Les déposants de déclarations périodiques trimestrielles peuvent toutefois déposer ce relevé par trimestre, si les conditions de l'article 5 de l'arrêté royal n° 50 sont remplies. Le relevé ne doit pas être déposé si aucune opération ne doit y être reprise.

IX. Régime particulier facultatif pour les avocats-collaborateurs (personne physique ou personne morale) et les avocats-stagiaires (personne physique ou personne morale)

164. Les avocats-collaborateurs et les avocats-stagiaires sont considérés comme des assujettis au sens de l'article 4, § 1^{er}, du Code de la TVA. Toutefois, s'ils n'effectuent aucune autre activité soumise à la TVA que les services fournis au cabinet d'avocats pour lequel ils travaillent, ils peuvent choisir « le Régime particulier pour les avocats-collaborateurs et les avocats-stagiaires ». Habituellement, il ne s'agit que d'un seul cabinet d'avocats auquel ils

sont liés en tant que collaborateur ou stagiaire. Il n'est cependant pas exclu qu'un collaborateur ou stagiaire soit lié à plus d'un cabinet et que le régime particulier puisse valoir pour plusieurs cabinets.

165. En vertu de ce régime particulier, les assujettis précités n'auront qu'un minimum d'obligations en ce qui concerne la TVA, décrites ci-après.

166. Il faut ajouter que l'avocat-collaborateur et l'avocat-stagiaire, en raison de l'instauration de ce régime particulier, ne peuvent pas bénéficier du régime de la franchise de la taxe pour les petites entreprises tel que prévu à l'article 56, § 2, du Code de la TVA étant donné que le régime particulier offre des avantages complémentaires au niveau des obligations en matière de TVA.

1. Identification

167. L'assujetti concerné doit se faire identifier à la TVA auprès de l'office de contrôle de la TVA dont il relève via le document 604 A. En principe, il est soumis au régime normal en matière de TVA avec dépôt de déclarations périodiques. S'il souhaite opter pour « le Régime particulier pour les avocats-collaborateurs et les avocats-stagiaires », il doit en informer l'office de contrôle de la TVA compétent, en cochant la grille 7 (« Régime particulier sans dépôt de déclaration à la TVA », dans le cadre III, B, du document 604 A.

168. L'assujetti qui dispose déjà d'un numéro d'identification à la TVA (p.e. en matière d'opérations intracommunautaires ou parce qu'il est soumis au régime normal) doit déposer un document 604 B auprès de l'office de contrôle de la TVA dont il relève pour préciser qu'il souhaite bénéficier de ce régime particulier.

169. L'avocat-collaborateur ou -stagiaire doit informer le bureau d'avocat qu'il est soumis à ce régime particulier.

170. Ces assujettis doivent également communiquer leur numéro d'identification à la TVA à leurs fournisseurs et à leurs clients, conformément à l'article 53quater, du Code de la TVA.

2. Dispense de l'obligation de dépôt de déclarations périodiques mensuelles ou trimestrielles - Renonciation au droit à déduction

171. Un assujetti qui applique ce régime particulier est dispensé de l'obligation de dépôt de déclarations périodiques mensuelles ou trimestrielles. Durant toute la période pendant laquelle il est soumis au régime particulier, il renonce volontairement à son droit à déduction de la TVA.

3. Paiement de la TVA

172. Lorsque l'avocat-collaborateur ou -stagiaire visé effectue lesdites prestations en Belgique, il est en principe redevable de la TVA en vertu de l'article 51, § 1^{er}, 1^o, du Code de la TVA.

173. Lorsque le cabinet employeur de l'avocat-collaborateur ou -stagiaire est établi en Belgique et est par conséquent un déposant de déclarations périodiques à la TVA établi en Belgique, il y a, en vertu de la présente décision, un report de paiement de la taxe dans le chef du cocontractant. Par conséquent, le cabinet d'avocat sera tenu d'acquitter la TVA due sur les opérations visées moyennant l'inscription de ces opérations dans sa déclaration périodique à la TVA.

4. Facturation

174. Le cabinet d'avocats, qui est établi en Belgique et qui dépose des déclarations périodiques à la TVA, doit établir une facture au nom et pour le compte de l'avocat-collaborateur ou -stagiaire (auto-facturation obligatoire), en tenant compte des modalités décrites à l'article 53, § 2, deuxième alinéa du Code de la TVA (v. titre VIII, 5.3).

175. Ce document comporte les mentions habituelles de la facture telles que visées à l'article 5, § 1^{er}, de l'arrêté royal n°1. A la place du taux de TVA et du montant de la taxe due, la mention suivante est apposée: « Autoliquidation – Circulaire XXXX ». Pour la numérotation de ce document, le bureau d'avocats utilise un numéro séquentiel prélevé dans une série ininterrompue qui est établie par avocat-collaborateur ou -stagiaire.

176. Le cabinet d'avocats émet le double de ce document à l'avocat-collaborateur ou -stagiaire.

177. La procédure d'acceptation facture par facture (auto-facturation par auto-facturation) peut être, au choix des parties, soit explicite, soit implicite (tacite).

178. L'avocat-collaborateur ou -stagiaire conserve les factures (auto-facturations) établies par son cabinet d'avocats, c'est-à-dire ses factures de sortie, en suivant la numérotation reprise sur le document. Toutefois, si l'avocat-collaborateur ou -stagiaire effectue des activités complémentaires occasionnant le dépassement du seuil visé au point 185, paragraphe 1^{er}, celui-ci doit tenir un facturier de sortie et, le cas échéant, un journal de recettes (voir infra point 7 de ce titre).

179. Le cabinet d'avocat doit acquitter la TVA à la place de l'avocat-collaborateur ou -stagiaire. Le cabinet reprend le montant des services reçus (bases d'imposition) en grilles 82 et 87 de sa déclaration périodique à la TVA. Il reprend le montant de la taxe due sur ces services en grille 56. La déduction de cette taxe peut être exercée selon les règles habituelles en grille 59 de la même déclaration.

5. Liste annuelle des clients assujettis

180. Les avocats-collaborateurs ou -stagiaires sont, conformément à l'article 53quinquies du Code de la TVA, tenus de déposer une liste de leurs clients assujettis chaque année pour le 31 mars au plus tard. Concrètement, les avocats-collaborateurs ou -stagiaires doivent déposer une liste reprenant les clients pour lesquels ils ont effectué des prestations pour un montant d'au moins 250 EUR (hors TVA) au cours de l'année civile écoulée.

6. Passage du régime particulier au régime normal ou du régime normal à ce régime particulier

181. Le passage volontaire du régime normal en matière de TVA au « Régime particulier pour les avocats-collaborateurs ou -stagiaires » ou de ce régime particulier au régime normal, entre en vigueur au 1^{er} janvier de l'année qui suit et pour autant que l'avocat-collaborateur ou -stagiaire en avertisse par écrit l'office de contrôle de la TVA dont il dépend et ce au plus tard le 15 décembre de l'année précédente.

L'assujetti qui est passé volontairement du « Régime particulier pour les avocats-collaborateurs ou -stagiaires » au régime normal peut repasser au régime particulier au plus tôt le 1^{er} janvier de la deuxième année qui suit ce premier changement.

182. Lors d'une telle transition, il y a lieu d'appliquer la révision du droit à déduction de la TVA visée aux articles 45 à 49 du Code de la TVA et à l'arrêté royal n° 3. A cet égard, un

assujetti soumis au « Régime particulier pour les avocats-collaborateurs ou -stagiaires » est assimilé à un assujetti qui perd tout droit à déduction.

7. Activité complémentaire soumise à la TVA

183. L'avocat-collaborateur ou -stagiaire qui effectue, en plus de ces prestations de services pour le cabinet d'avocats, encore d'autres activités soumises à la TVA, doit appliquer le régime normal avec dépôt de déclarations périodiques à la TVA pour toute son activité.

184. Si l'avocat-collaborateur ou -stagiaire doit, par conséquent, passer au régime normal avec dépôt de déclarations périodiques à la TVA, il doit en informer sans délai l'office de contrôle de la TVA dont il dépend, afin d'être soumis au régime normal avec entrée en vigueur au 1^{er} jour du trimestre suivant.

Lors d'une telle transition, la révision du droit à déduction de la TVA visée aux articles 45 à 49 du Code de la TVA et à l'arrêté royal n°3 doit, le cas échéant, être appliquée.

185. Toutefois, si pour les activités complémentaires qu'il effectue, la TVA pour laquelle il est effectivement redevable ne dépasse pas 3.150 euro par an (ce qui correspond à un chiffre d'affaires annuel de 15.000 EUR), l'avocat-collaborateur ou -stagiaire peut conserver le « Régime particulier pour les avocats-collaborateurs ou -stagiaires ». Ce seuil ne concerne que les opérations complémentaires. Par ailleurs, pour le calcul de ce seuil, ne sont pas comptabilisées les opérations complémentaires qui ne sont pas réalisées en Belgique, les opérations complémentaires qui sont exemptées de TVA, les opérations complémentaires avec report de paiement, les opérations complémentaire pro deo et les opérations hors champ.

Dans cette situation, l'avocat-collaborateur ou -stagiaire doit émettre une facture à son cocontractant qui mentionne le taux de TVA applicable et la TVA due. Les deux parties peuvent également choisir d'appliquer l'auto-facturation. L'attention est attirée sur le fait qu'aucun report de paiement n'est possible pour ces opérations et que par conséquent dans cette situation l'auto-facturation doit mentionner le taux de TVA applicable et la TVA due.

Dans ce cas, il doit tenir un facturier de sortie et, le cas échéant, un journal des recettes.

Les assujettis preneurs de ces opérations complémentaires pour lesquels l'avocat collaborateur ou -stagiaire a effectué des prestations pour au moins 250 EUR (hors TVA) au cours de l'année écoulée doivent également être repris dans le listing clients à déposer.

L'avocat-collaborateur ou -stagiaire acquitte la TVA due sur ces opérations complémentaires via la déclaration spéciale à la TVA visée à l'article 53ter du Code de la TVA (base d'imposition en grille 76 et TVA due en grille 80).

Il est à noter que l'avocat-collaborateur ou -stagiaire renonce également à son droit à déduction en ce qui concerne ces opérations complémentaires. En effet, l'avocat-collaborateur et l'avocat-stagiaire ne peuvent en principe bénéficier de ce régime particulier que lorsqu'ils ne réalisent aucune autre activité soumise à la taxe que les prestations fournies au cabinet d'avocats pour lequel ils travaillent. Il est toléré que jusqu'à concurrence du seuil précité une activité complémentaire soit exercée. L'assujetti a toujours le droit, pour l'ensemble de son activité, de choisir le régime normal avec dépôt de déclarations périodiques à la TVA et droit à déduction.

8. Opérations intracommunautaires

186. L'avocat-collaborateur et -stagiaire ne sont pas considérés comme des assujettis visé à l'article 25ter, § 1^{er}, alinéa 2, 2°, du Code de la TVA, notamment les assujettis qui ne doivent soumettre à la TVA leurs acquisitions intracommunautaires de biens autres que des moyens de transport neufs et des produits soumis à accise que s'ils ont dépassé durant l'année civile en cours ou au cours de l'année civile précédente le seuil de 11.200 EUR ou que s'ils ont opté pour soumettre à la TVA toutes leurs acquisitions intracommunautaires de biens. Ceux-ci doivent toujours communiquer leur numéro d'identification à la TVA à leurs fournisseurs et doivent acquitter la TVA sur leurs acquisitions intracommunautaires de biens via la déclaration spéciale visée à l'article 53ter du Code de la TVA.

187. Lorsqu'il reçoit, d'un assujetti non établi en Belgique, des services localisés en Belgique conformément à l'article 21, § 2, du Code de la TVA, l'avocat-collaborateur ou -stagiaire est redevable de la TVA conformément à l'article 51, § 2, 1°, dudit Code. Il doit acquitter la TVA sur ces opérations via la déclaration spéciale visée à l'article 53ter du Code de la TVA.

188. Lorsque l'avocat-collaborateur ou -stagiaire fournit des prestations de services à un donneur d'ordre établi dans un autre Etat membre qui sont, conformément à l'article 21, § 2, du Code de la TVA, localisées dans cet autre Etat membre, ces prestations y sont soumises à la TVA sauf si une exemption s'applique. Il doit déposer le relevé des opérations intracommunautaires visé à l'article 53sexies, § 1^{er}, du Code de la TVA.

X. Régime particulier: régime de la franchise pour les petites entreprises

189. Les professions libérales, y compris les avocats et les stagiaires, peuvent tomber sous le régime de la franchise pour les petites entreprises. La forme juridique (personne physique, société, association, ...) n'a pas d'importance.

190. On entend par petite entreprise l'assujetti dont le chiffre d'affaires réalisé durant l'année civile précédente n'atteint pas le seuil fixé à l'article 1 de l'arrêté royal n° 19. Lorsqu'une entreprise commence son activité dans le courant de l'année civile, le seuil doit être réduit au prorata du temps d'activité de l'entreprise au cours de l'année de création. Cette adaptation prorata temporis est effectuée en fonction du nombre de mois entiers courus depuis le début d'activité par rapport à 12. Pour les nouvelles entreprises, le chiffre d'affaires annuel sera estimé selon les prévisions d'exploitation.

Le chiffre d'affaires des petites entreprises est constitué par le montant, hors TVA, des livraisons de biens et des prestations de services taxables (article 56, § 2, du Code de la TVA et article 3 de l'arrêté royal n° 19). Il est fait abstraction des opérations effectuées par les avocats qui sont exemptées par les articles 44, § 1^{er}, et § 2, du Code de la TVA.

191. Les petites entreprises dont le chiffre d'affaires annuel n'atteint pas le seuil précité, sont exemptées de la taxe. Cela signifie qu'elles ne peuvent pas porter en compte de TVA sur les livraisons de biens et les prestations de services qu'elles effectuent. Elles mentionnent sur la facture à la place du taux et de la taxe due la mention « Petite entreprise soumise au régime de la franchise de taxe. TVA non applicable ». En outre, elles ne peuvent pas exercer un droit à la déduction des taxes qui leur sont portées en compte.

192. Etant donné qu'elles n'acquittent pas la TVA et ne déduisent pas, les petites entreprises ne déposent pas non plus de déclarations périodiques. Elles doivent cependant soumettre à la TVA toutes leurs acquisitions intracommunautaires de biens si elles ont dépassé durant l'année civile en cours ou au cours de l'année civile précédente le seuil de 11.200 EUR ou si

elles ont opté pour soumettre à la TVA toutes leurs acquisitions intracommunautaires de biens. Elles sont en outre tenues d'acquitter la TVA sur les prestations de services qui leur sont fournies par un prestataire non établi en Belgique sous l'application de la règle générale B2B. Ces obligations sont remplies via le dépôt d'une déclaration spéciale.

Les petites entreprises, qui effectuent des prestations de services sous l'application de la règle générale B2B pour un preneur établi dans un autre Etat membre, sont tenues de déposer le relevé des opérations intracommunautaires pour autant que leur prestation de services ne soit pas exemptée dans l'Etat membre du preneur.

193. Conformément aux dispositions de l'article 53, § 1^{er}, 1^o du Code de la TVA, les assujettis qui sont soumis au régime de la franchise pour les petites entreprises doivent avertir l'administration de la TVA de leur commencement d'activité par l'intermédiaire d'un document 604 A qu'ils doivent déposer auprès de l'office de contrôle de la TVA dont ils relèvent. Les petites entreprises disposent donc toujours d'un numéro d'identification à la TVA précédé des lettres BE.

194. Le régime de la franchise pour les petites entreprises ne s'applique pas pour :

- la cession de bâtiments neufs;
- la cession ou rétrocession de droits réels sur des bâtiments neufs;
- la livraison intracommunautaire occasionnelle d'un moyen de transport neuf à un acquéreur établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne;
- les personnes soumises au régime agricole;
- les opérations effectuées par un assujetti qui n'est pas établi en Belgique.

195. Les petites entreprises peuvent opter pour le régime normal ou pour le régime forfaitaire si les conditions d'accès à ce régime sont remplies.

196. L'assujetti qui dépasse le seuil de la franchise est tenu au dépôt de déclarations périodiques (mensuelles ou trimestrielles).

XI. Divers

197. En ce qui concerne les voitures, la TVA n'est déductible qu'à concurrence de maximum 50 % (article 45, § 2, al. 1^{er}, du Code de la TVA).

198. L'article 45, § 2, al. 1^{er}, du Code de la TVA ne s'applique qu'aux frais qui ont un lien direct et exclusif avec le véhicule en tant que tel, à savoir notamment la réparation, l'entretien ou le nettoyage du véhicule et l'utilisation de parkings et de garages (la limitation de la déduction de la TVA n'est toutefois pas applicable aux frais d'érection et d'entretien des garages).

199. Si le propriétaire ou l'utilisateur d'une voiture fait appel aux services d'un avocat, l'intervention de celui-ci ne concerne pas directement la voiture mais la défense des intérêts de l'assujetti en cas de litige. Il s'agit notamment de la détermination de la responsabilité lors d'un accident de la circulation, de la défense devant le tribunal de police en cas d'infraction grave au Code de la route ou encore de l'attribution d'une indemnité suite à un dommage corporel.

200. Dès lors que l'assistance juridique et les frais d'avocat n'entretiennent pas de lien direct avec le véhicule en tant que tel, l'administration de la TVA estime que la TVA grevant ces frais ne tombe pas sous l'application de la limitation de déduction de 50 %.

Le Ministre des Finances,

KOEN GEENS

