

Service Public Fédéral
Finances

Recherche simple :

L. .



Home > FISCALITÉ > Taxe sur la valeur ajoutée > Directives et commentaires administratifs > Décisions > Décision TVA, n° E.T. 126.564, d.d. 18.07.2014

Décision TVA, no E.T. 126.564, d.d.18.07.2014

Document

Contenu existe en : fr **DI**

Rechercher dans le texte: '-----,--,-----' Rechercher

Imprimer E-mail Montrer les propriétés

Administration générale de la Fiscalité- Expertise Opérationnelle et Support

Service TVA/Procédure de taxation et Obligations

Taxe sur la valeur ajoutée/Procédure de taxation et obligations

Décision TVA n° E.T. 126.564 d.d. 18.07.2014

*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 bi/ling**Régime du report de paiement*

TABLE DES MATIERES

N° **I.** Avant-propos
1-3

II. Champ d'application de la TVA

A. Le cabinet d'avocats. les associés. collaborateurs et stagiaires

1. Associations de frais

1. Association de frais agissant sous une dénomination proore

2. Fonctionnement en matière de TVA d'une association de frais n'agissant pas sous une dénomination propre

N°
10-
12

2. Statut TVA d'époux qui exercent ensemble la profession d'avocat

NO
13-
17

3. Prestations d'un avocat associé actif (personne physique) agissant en tant que liquidateur de sociétés. portées en compte au cabinet d'avocats

B. Exercices de mandats par des avocats

NO
18-
20

1. Facturation d'honoraires pour des mandats de liquidateur accordés à des avocats associés, personnes physiques, au nom de l'association sans personnalité juridique

NO
21-
23

2. Statut TVA des curateurs de faillite et des liquidateurs de sociétés

NO
24-
25

3. Honoraires que les avocats reçoivent pour siéger auprès des tribunaux administratifs, des conseils de discipline et autres organes de personnes morales de droit public ou privé

NO
26-
27

4. Mandats relatifs aux successions vacantes

NO
28-
31

1. Curateur à succession vacante (avec liquidation)

NO
32-
35

2. Curateur de biens mobiliers et administrateur judiciaire légalement dénommé administrateur ou administrateur ad hoc) (sans liquidation)

NO
36

C. Prestations de services pro Deo des avocats et des avocats stagiaires

NO
37-
40

1. Rétributions que les avocats perçoivent pour leur participation à l'aide juridique de première ligne

- N°
41-
42
2. Rétributions que les avocats perçoivent pour leur participation à l'aide juridique de deuxième ligne
- N°
43-
44
1. Gratuité partielle
- N°
45-
46
2. Indemnité de procédure
- N°
47-
48
3. Rétributions pour les prestations de services Salduz
- N°
49-
51
- D. Cas particulier des prestations de remplacement
- E. L'avocat en tant qu'assujetti exempté
- N°
52-
53
1. Rétributions des avocats pour la participation à la "permanence malades mentaux,,
- N°
54-
57
2. Aucune exemption complémentaire pour les prestations d'avocats fournies à des personnes handicapées (en sus des exemptions légales et de celles accordées dans la circulaire n° 47/2013)
- III. Lieu des prestations de services**
- A. Prestations de services relatives à un bien immeuble
- No
52.
- B. Prestations de services fournies par les avocats-collaborateurs et les avocats-stagiaires
- C. Cas particuliers relatifs à la localisation des prestations de services
- No
.00.:
63
1. Détermination du domicile du client au regard de la localisation des prestations de services fournies par un avocat, dans le cadre de l'aide juridique de deuxième ligne, à un réfugié d'un état non membre de l'Union européenne dont la demande de séjour en Belgique a été refusée
- N°
64-
68
2. Détermination du domicile au regard de la localisation des prestations de services fournies par un avocat à un détenu

IV. Fait générateur et moment d'exigibilité

- N°
69-
72
- A. Régime transitoire pour les prestations de services prestées avant l'abrogation de l'exemption TVA relative aux avocats (c'est-à-dire avant le 1er janvier 2014) mais portées en compte après la date précitée
- B. Tantièmes des administrateurs ou gérants et participations bénéficiaires des associés dans les cabinets d'avocats
1. Tantièmes des administrateurs ou gérants
1. Généralités
2. Tantièmes relatifs à l'exercice comptable 2013 attribués en 2014
- a. Exercice comptable clôturé au plus tard le 31 décembre 2013
- b. Exercice comptable non clôturé au 31 décembre 2013
2. Participations bénéficiaires des associés dans les cabinets d'avocats
1. Généralités
2. Participations bénéficiaires relatives à l'exercice comptable 2013 attribuées en 2014
- a. Exercice comptable clôturé au plus tard le 31 décembre 2013
- b. Exercice comptable non clôturé au 31 décembre 2013
- c. Situation particulière
- NO
81
- NO
82
- NO
83-
85
- NO
86-
89
- C. Fixation de la rémunération par le pouvoir judiciaire intervenant en 2014 ou ultérieurement pour des prestations exécutées par des avocats avant le 1er janvier 2014

V. Base d'imposition

- N°
90-
96
- A. Comptabilisation et traitement TVA des provisions qui assurent le rôle de garantie, principalement dans le cadre du contentieux

- N°
97-
99
- B. Remboursement de la cotisation due au barreau

C. Indemnité de procédure

103

VI. Déduction de la taxe en amont. déduction de la taxe historique et révisionsA. Facturation des prestations de services effectuées par les huissiers de justice mandatés par l'avocat au nom de son client

107

B. Révision en cas de reprise d'un cabinet d'avocats avant le 1er janvier 2014

109

C. Base d'imposition réduite lors de la CRe\vente par un *avocat* d'une voiture acquise à des fins professionnelles avant le 1er janvier 2014

112

D. CRe\vente par un *avocat* collaborateur ou par un *avocat* stagiaire, qui a opté pour le régime particulier facultatif d'un bien d'investissement acquis à des fins professionnelles

115

E. Nouveau seuil de 1.000 EUR uniquement pour de nouveaux biens d'investissement

119

VII. Obligations TVA et formalités administrativesA. Curateurs de faillitesNO
1201. Report de paiement en cas d'encaissement d'honoraires via des états intermédiaires

121

NO
1222. Report de paiement en cas de faillite « pro Deo » clôturée pour insuffisance d'actif

123

NO
1243. Régime de report de paiement lors de la clôture de la faillite et problèmes d'application pratiques relatifs aux faillites non clôturées

129

B.

- N°
130
-
132
- Mention sur la facture de son adresse professionnelle par un avocat personne physique
- N°
133
-
134
- C. Obligations déclaratives TVA en cas d'application du régime transitoire aux services d'avocats B2B et B2C qui ne sont pas complètement effectués au 31 décembre 2013
- N°
135
-
136
- D. Obligations déclaratives TVA en cas d'application du taux particulier de 0% aux rétributions-pro Deo laide juridique)
- N°
137
-
138
- E. Facturation - détermination du cocontractant (qui est le client de l'avocat ?)
1. Exemples dans le secteur des assurances
1. Assurances protection juridique
- N°
148
-
149
2. Assurances en responsabilité civile
- N°
150
-
156
3. Assurances en responsabilité professionnelle
- N°
157
-
167
2. Exemple du secteur financier
3. Eclaircissement concernant la détermination du cocontractant en cas de participation à l'aide juridique de première ligne par des avocats

iii

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

A. Introduction

N° B. Application du régime particulier facultatif à l'égard des avocats qui résident
175 à l'étranger

N° C. Calcul du seuil de 15.000 EUR
179

N° IX. Régime de la franchise pour les petites entreprises
181

182

I. AVANT-PROPOS

1. L'exemption de TVA relative aux avocats prévue par l'article 44, § 1er, 1° (ancien), du Code de la TVA a été abrogée, à la date du 1er janvier 2014, par l'article 60 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (MB, 1er août 2013, 2ème édition, page 48270).

Par conséquent, les avocats sont tenus, à partir de la date susmentionnée, de soumettre leurs prestations à la TVA. En raison de l'abrogation de l'exemption de la TVA, ils doivent, depuis lors, remplir toutes les obligations prévues par la législation TVA.

2. Dans la circulaire AGFisc n° 47/2013 (E.T. 124.411) du 20 novembre 2013 (dénommée ci-après << circulaire n° 47/2013 >>), élaborée en concertation avec des représentants des avocats, l'administration a commenté cette modification légale qui est entrée en vigueur le 1er janvier 2014.

Néanmoins, l'application de la circulaire n° 47/2013 présente encore certaines difficultés pour la profession. Ainsi, certains aspects de l'abrogation de l'exemption de TVA continuent à susciter des questions chez les avocats, dans l'exercice de leurs activités quotidiennes, et des problèmes d'application pratique semblent encore se poser sur le terrain. L'objectif de cette décision particulière consiste donc à regrouper les incertitudes et les problèmes soulevés par la profession depuis la publication de la circulaire n° 47/2013 et à leur trouver une solution praticable.

3. Pour des raisons didactiques, un certain nombre de problèmes et de questions sont traités dans le même ordre que celui de la circulaire n° 47/2013. Afin d'être complet et pour une bonne compréhension, lors du traitement des différents cas soulevés, il y a lieu, le cas échéant, de se référer aux numéros correspondants de la circulaire n° 47/2013.

II. CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

A. Le cabinet d'avocats, les associés, collaborateurs et stagiaires

1. Associations de frais

1.1. Association de frais agissant sous une dénomination propre

4. Lorsqu'un cabinet d'avocats est organisé sous la forme 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 (voir circulaire n° 47/2013, point 7).

S. La position adoptée dans la circulaire n° 47/2013 est claire. Dès qu'une association de frais agit sous une dénomination propre, peu importe qu'il s'agisse d'un nom créé pour la circonstance ou encore du nom des avocats membres ou d'une partie d'entre eux - autrement dit, dès que

l'association de frais apparaît vis-à-vis des tiers en tant que telle, elle est un assujetti distinct qui doit avoir un numéro d'identification propre et doit remplir ses obligations administratives en matière de TVA. Que cette association soit dotée ou non de la personnalité juridique n'a aucune incidence en la matière.

6. Par contre, lorsque le cabinet d'avocats est membre d'une association de frais sans dénomination propre, celle-ci n'est pas, en tant que telle, un assujetti (cf. infra).

1.2. Fonctionnement en matière de TVA d'une association de frais n'agissant pas sous une dénomination propre

7. A cet égard, la question a été posée de savoir comment chaque membre peut opérer la déduction en fonction de sa part dans les coûts.

8. Lorsqu'un cabinet d'avocats est membre d'une association de frais qui n'agit pas sous une dénomination propre, cette association de frais n'est pas, en tant que telle, un assujetti. Les coûts en cause concernent notamment l'achat de services IT, d'ouvrages pour la bibliothèque, etc., par un avocat pour le compte de l'association de frais précitée et pour lesquels la facture est adressée audit avocat.

9. Conformément à l'article 45 du Code de la TVA, chaque membre peut alors déduire la TVA ayant grevé les livraisons de biens et de services fournis à l'association de frais n'agissant pas sous une dénomination propre, à concurrence de sa quote-part, à la condition qu'il soit en possession d'un décompte détaillé. A cet effet, le membre qui a reçu la facture délivrera à chaque autre membre un décompte reprenant la quote-part de celui-ci dans les dépenses ainsi que le montant de la TVA s'y rapportant.

Ce décompte détaillé doit être établi sur la base de la facture délivrée par le fournisseur. Le membre qui a reçu la facture (et qui ne peut également opérer la déduction qu'à concurrence de sa quote-part propre) en remet une copie aux autres membres, en y mentionnant la quote-part de chacun (comp. circulaire n° 13 du 20 septembre 1995 concernant la copropriété forcée d'immeubles ou de groupe d'immeubles bâtis et la gestion d'immeubles à appartements, point 5).

2. Statut TVA d'époux qui exercent ensemble la profession d'avocat

10. Il existe des associations qui sont formées par un couple, où les deux époux exercent la profession d'avocat. La question a été posée de savoir si un seul des deux époux peut être identifié à la TVA et si les factures peuvent alors être établies au nom de ce seul avocat.

11. L'association d'avocats formée par un couple où les deux époux sont des avocats qui interviennent pour des clients, doit, indépendamment du fait que celle-ci possède ou non la personnalité juridique (p. ex. une association de fait), en principe, opter pour un numéro de TVA unique, ce qui lui permettra d'adresser les factures aux clients en son nom. Si ce n'est pas le cas, chaque époux avocat est, en principe, tenu de facturer distinctement ses prestations aux clients qui l'ont engagé. Dans une telle situation, cela signifie que tous les deux doivent se faire identifier à la TVA.

12. Cependant, lorsqu'il n'existe pas d'association entre les deux époux, (càd. partage des bénéfices ou des pertes), il est envisageable qu'un des époux exerce en tant que collaborateur de l'autre et, en cette qualité, opte pour le régime particulier facultatif prévu pour les avocats collaborateurs et les avocats stagiaires (ce régime particulier est commenté dans la circulaire n° 47/2013, du point 164 au point 188 : auto-facturation obligatoire, auto-liquidation et renonciation au droit à la déduction de la taxe).

3. Prestations d'un avocat associé actif (personne physique) agissant en tant que liquidateur de sociétés, portées en compte au cabinet d'avocats

13. Il arrive que des avocats collaborateurs ou des avocats stagiaires interviennent, au sein de leur cabinet, relativement à des services de médiation sociale exemptés au sens de l'article 44, § 2, 2° ou 5°, du Code de la TVA, et que ce cabinet porte ces prestations en compte à son client en appliquant l'exemption de TVA. Dans ce cas, l'administration de la TVA accepte (v. circulaire n° 47/2013, point 14) que l'exemption de TVA s'applique également dans la relation entre le cabinet d'avocats et l'avocat collaborateur ou l'avocat stagiaire auquel il fait appel pour fournir ces services, pour autant que l'avocat collaborateur ou l'avocat stagiaire :

i. ventile ses prestations de services de manière détaillée (par ex. via des time sheets);

ii. et puisse démontrer qu'il a effectivement fourni les services exemptés susmentionnés.

14. Les opérations fournies par un avocat associé actif (personne physique) qui choisit de soumettre à la taxe ses prestations de services peuvent concerner (i) des prestations d'avocats soumises à la TVA, (ii) des prestations exemptées (p. ex. des prestations de médiateur de dettes, d'administrateur provisoire, de tuteur ou de tuteur ad hoc ou de médiateur familial reconnu ou non) et (iii) des prestations en dehors du champ d'application de la TVA, telles que des prestations effectuées en tant que liquidateur de sociétés dans l'exercice normal de sa mission statutaire.

15. A cet égard, la question a été posée de savoir si, par analogie avec la tolérance précitée prévue à l'égard des avocats collaborateurs et des avocats stagiaires, l'administration admet que les opérations effectuées par les avocats associés actifs (personnes physiques) ne soient pas scindées, lorsqu'elles sont portées en compte au cabinet d'avocats ausein duquel ils sont actifs, avec comme conséquence que toutes les prestations précitées, en ce compris les prestations de liquidateur, soient toujours facturées avec TVA au cabinet d'avocats concerné.

16. Le cas visé est apparemment celui d'un avocat associé actif (personne physique) qui collabore au sein d'un bureau d'avocats et agit en tant que liquidateur d'une société déterminée. Cette prestation est portée en compte par le premier nommé au bureau d'avocats, qui la refacture ensuite à la société concernée.

17. Il convient d'abord de préciser que lorsque des avocats associés actifs (personnes physiques) veulent soumettre à la TVA les opérations qu'ils effectuent en tant qu'associés actifs, ce choix, en principe irrévocable, vaut pour toutes les opérations qu'ils fournissent en tant que tels (circulaire n° 47/2013, point 11). Cela signifie que toutes les opérations qu'ils effectuent en tant qu'associés actifs doivent impérativement être soumises à la TVA.

Le montant qui est porté en compte par l'avocat associé actif (personne physique) au bureau d'avocats concerné pour les prestations effectuées en tant que liquidateur de la société précitée, est, dans ce cas, soumise à la TVA. Lorsque le bureau d'avocats (re)facture la prestation de liquidation concernée à la société liquidée, le bureau peut, en tant que personne morale, opter pour soumettre cette prestation à la TVA.

B. Exercices de mandats par des avocats

1. Facturation d'honoraires pour des mandats de liquidateur accordés à des avocats associés, personnes physiques, au nom de l'association sans personnalité juridique

18. Le cas suivant a été exposé à l'administration. Certains avocats- personnes physiques- exercent leur activité en commun sous une dénomination propre via une association sans personnalité juridique (également dénommée association de fait). Pour les mandats de liquidateur accordés à des avocats associés personnes physiques, les honoraires sont facturés au client au nom de l'association précitée.

19. Les avocats-liquidateurs de sociétés- personnes physiques- agissent à l'égard des tiers comme organes de la personne morale qu'ils représentent et ne sont donc pas assujettis relativement aux missions prestées dans ce cadre.

20. Compte tenu de ce contexte, l'association précitée doit facturer sans TVA les honoraires pour les mandats de liquidateurs exercés par les avocats associés personnes physiques.

Il est évident que la tolérance administrative, à savoir la possibilité d'opter pour soumettre à la taxe les mandats concernés, prévue dans les décisions n° E.T. 118.288 du 27 avril 2010 et n° E.T. 79.581 du 27 janvier 1994, auxquelles se réfère le point 19 de la circulaire 47/2013, est uniquement applicable aux personnes morales. Le fait que, dans la décision n° E.T. 79.581 du 27 janvier 1994, il est question de « personnes morales » à l'avant-dernier alinéa alors que le terme « sociétés » est utilisé au dernier alinéa, n'est évidemment pas de nature à modifier le point de vue de l'administration.

2. Statut TVA des curateurs de faillites et des liquidateurs de sociétés

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

22. Compte tenu de l'apport total de son activité dans l'association/société par l'avocat, personne physique, les parties se sont engagées contractuellement à ce que toutes les prestations de services effectuées par l'avocat, personne physique (associé actif), soient considérées comme étant effectuées au nom et pour le compte de l'association/société qui en tire profit et qui doit être identifiée en tant qu'assujetti pour ces opérations. De telles opérations sont, dans ce cas, facturées par l'association/société. L'avocat, personne physique, ne doit pas se faire identifier en tant qu'assujetti. Les avocats, personnes physiques, qui ont fait apport de toute leur activité dans une association/société peuvent donc autoriser celle-ci à facturer les services qu'ils prestent en tant que curateurs de faillite ou liquidateurs.

23. Si cet avocat, personne physique, devait, à côté de ses prestations en tant qu'associé actif d'une association/société, également fournir des services spécifiques d'avocat à une clientèle propre, il serait alors tenu, pour cette dernière activité, de se faire identifier en tant qu'assujetti. Dans ce cas, cet avocat serait considéré comme un assujetti partiel.

3. Honoraires que les avocats reçoivent pour siéger auprès des tribunaux administratifs, des conseils de discipline et autres organes de personnes morales de droit public ou privé

24. Lorsque des avocats - personnes physiques - remplissent une fonction auprès d'un tribunal administratif, un conseil de discipline ou un autre organe d'une personne morale de droit public ou privé, il y a lieu de considérer qu'ils se trouvent dans un lien de subordination à l'égard de la personne morale qui leur a confié cette mission, de sorte que les honoraires qu'ils reçoivent (en tant que personnes physiques) restent en dehors du champ d'application de la TVA.

25. Les avocats qui agissent via une personne morale ont le choix de soumettre ou non à la TVA les honoraires en question (tolérance administrative).

4. Mandats relatifs aux successions vacantes

26. Les mandats relatifs aux successions vacantes visent à résoudre les problèmes qui peuvent se présenter chaque fois qu'une succession demeure vacante. Il s'agit de problèmes divers comme la nécessité de vider le dernier domicile, la résiliation du bail, l'inventaire du mobilier et la destination à lui donner, le maintien de l'assurance incendie relative aux biens immeubles, le maintien de l'assurance des véhicules tout comme la collecte d'informations au sujet de l'actif et du passif.

27. Les mandats concernant les successions vacantes sont essentiellement répartis entre 3 acteurs juridiques: le curateur de biens mobiliers, l'administrateur judiciaire (également dénommé administrateur ou administrateur ad hoc) et le curateur à succession vacante. Aucun des mandats en cause n'est comparable à celui des curateurs de faillites.

4.1. Curateur à succession vacante (avec liquidation)

28. Les avocats sont souvent désignés comme curateur d'une succession vacante (« succession en déshérence; succession vacante»), souvent à la demande du SPF Finances. Le curateur à succession vacante est désigné par le tribunal de première instance sur avis du ministère public (article 813 du Code civil et article 1228 du Code judiciaire). Il dispose d'une pleine compétence en vue de liquider la succession et doit préserver aussi bien les intérêts de la succession que ceux des créanciers. Ce mandat s'achève lorsqu'un héritier acceptant se présente ou lors de la liquidation de la succession.

Généralement, les successions sont déficitaires et l'avocat reçoit une rétribution de 750 EUR à charge de l'Etat belge. La question se pose de savoir à qui il convient de facturer, si le montant de 750 EUR comprend ou non la TVA et si éventuellement un report de paiement peut être appliqué.

29. Un avocat désigné comme curateur d'une succession vacante a la qualité d'assujetti à la TVA et doit être identifié en tant que tel. La rétribution qu'il reçoit à cet effet (750 EUR en principe hors TVA) est soumise à la TVA au taux normal qui s'élève actuellement à 21%.

30. Cet avocat est redevable de la TVA conformément aux règles ordinaires. Dans ce cas, aucun report de paiement n'est applicable.

Lorsque l'héritier de la personne décédée a refusé la succession, l'avocat ne peut que facturer à l'Etat belge.

31. L'exemption relative à l'assistance sociale et à la sécurité sociale visée à l'article 44, § 2, 2°, du Code de la TVA n'est pas applicable à ces prestations.

4.2. Curateur de biens mobiliers et administrateur judiciaire (également dénommé administrateur ou administrateur ad hoc) (sans liquidation)

32. Le curateur de biens mobiliers est désigné par le juge de paix (article 1154 du Code judiciaire). L'administrateur judiciaire est désigné par le président du tribunal de première instance (par application de l'article 584 du Code judiciaire, ils peuvent être amenés à assurer la sauvegarde des droits de ceux qui ne peuvent y pourvoir, y compris la vente des meubles délaissés ou abandonnés).

Les mandataires précités sont désignés en cas d'urgence, prennent des mesures urgentes et conservatoires et peuvent vendre des biens meubles moyennant autorisation. Ils ne sont pas compétents à l'égard des biens immobiliers et ils ne sont pas compétents pour liquider la succession. Leur mandat s'achève lorsqu'il n'y a plus aucun bien à administrer, lorsqu'un héritier acceptant se présente ou si un curateur à succession vacante est désigné (v. supra).

33. La raison pour laquelle une succession est vacante est exceptionnellement liée au fait qu'il n'y a pas d'héritier tandis qu'un actif est bel et bien présent dans la succession. Généralement, il s'agit d'une succession sans aucun actif ou particulièrement peu d'actifs, que les héritiers connus ont refusé.

34. Par analogie avec les règles applicables à l'égard des curateurs à successions vacantes, les prestations de services d'un curateur de biens mobiliers ou d'un administrateur judiciaire doit être soumise à la TVA. En l'occurrence, les règles prévues au point 20 de la circulaire n° 47/2013, à l'égard des mandataires ad hoc de sociétés et d'associations, ne sont pas d'application.

35. L'exemption relative à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, au sens de l'article 44, § 2, 2° ou 5°, du Code de la TVA, n'est pas non plus applicable à cet égard.

C. Prestations de services pro Deo des avocats et des avocats stagiaires

36. De nombreux avocats travaillent en tant que volontaires à l'aide juridique de première ligne qui est accordée sous la forme d'un premier avis juridique d'orientation et se distingue donc de l'aide de deuxième ligne qui est, quant à elle, accordée sous la forme d'un avis juridique circonstancié ou d'une aide juridique circonstanciée, que ce soit ou non dans le cadre d'une procédure.

1. Rétributions que les avocats perçoivent pour leur participation à l'aide juridique de première ligne

37. L'aide juridique de première ligne est organisée par les Commissions d'aide juridique (CAJ) qui dépendent des barreaux. Les CAJ ont notamment pour tâche d'organiser et de faciliter les séances d'aide juridique de première ligne des avocats dans les CPAS, dans les CASG (Centres d'Action Sociale Globale), ainsi que dans les institutions apparentées similaires et d'assurer la diffusion de l'information au sujet de cette assistance, en particulier auprès des groupes de population les plus vulnérables. Lors des dites séances, un formulaire doit être rempli pour chaque avis juridique d'orientation, sur lequel doit uniquement figurer l'année de naissance, le domicile, le sexe, l'état civil (à l'exclusion du nom) des justiciables et la nature de l'avis.

38. Lesdits avocats volontaires n'ont, en tant que telle, aucune clientèle à qui ils peuvent, le cas échéant, facturer. Le cocontractant de l'avocat, au regard des prestations qu'il rend, dans le cadre de l'aide juridique de première ligne, n'est donc pas le justiciable, mais bien la Commission d'aide juridique concernée (CAJ) (v. infra sous titre VII E.3.).

39. Cette assistance juridique est gratuite pour le justiciable et est accessible à quiconque, indépendamment des revenus. Lesdits avocats volontaires travaillent à la demande des CAJ et reçoivent pour leurs prestations d'assistance juridique une rétribution relativement modique de l'autorité compétente : actuellement l'autorité fédérale, le SPF Justice, et, après la sixième réforme de l'Etat, les autorités régionales, à savoir le ministre flamand du Bien-être et son homologue de la Communauté française.

40. L'administration confirme par la présente que les prestations de services pro Deo que les avocats et les avocats stagiaires - personnes physiques ou personnes morales - fournissent à des justiciables qui bénéficient de l'aide juridique de première ligne, sont soumises à la TVA au taux particulier de 0% (décision n° E.T. 125.682/3 du 18 avril 2014, non publiée). Bien qu'aucune TVA

ne grève ces prestations, l'avocat ou l'avocat stagiaire peut, en tant qu'assujetti ordinaire, exercer son droit à déduction de la taxe en amont.

2. Rétributions que les avocats perçoivent pour leur participation à l'aide juridique de deuxième ligne

41. Au point 28 de la circulaire n° 47/2013, l'administration a déjà expressément précisé que les prestations de services pro Deo, que les avocats stagiaires, personnes physiques ou personnes morales, fournissent à des justiciables qui bénéficient de l'aide juridique de deuxième ligne, sont soumises à la TVA au taux particulier de 0 %. Bien qu'aucune TVA ne grève ces prestations, l'avocat ou l'avocat stagiaire peut, en tant qu'assujetti ordinaire, exercer son droit à déduction de la taxe en amont.

42. Le cocontractant (client) de l'avocat pour les prestations de services rendues dans le cadre de l'aide juridique de deuxième ligne, est le justiciable.

2.1. Gratuité partielle

43. En ce qui concerne les prestations d'aide juridique de deuxième ligne, il est souvent question d'une gratuité partielle, ce qui implique que le justiciable lui-même paie à l'avocat des honoraires limités.

44. L'administration confirme, que dans cette situation, le taux particulier de 0 % est également applicable au montant que le justiciable doit lui-même payer et que l'avocat ne doit délivrer, à cet égard, aucune facture à son cocontractant, c'est-à-dire le justiciable.

2.2. Indemnité de procédure

45. Il arrive que dans le cadre de l'aide juridique de deuxième ligne l'avocat récupère une somme d'argent pour le justiciable, par exemple sous la forme d'une indemnité de procédure à charge de la partie succombante, que l'avocat considère alors comme ses honoraires. Le cas échéant, l'avocat ne doit pas introduire de demande d'attribution de « points », de sorte que ses honoraires ne sont pas payés par le SPF Justice. La question a été posée de savoir si, dans ce cas, une TVA de 21% doit ou non être portée en compte sur le montant correspondant à l'indemnité de procédure, ou si dans ce cas le taux particulier de 0 % peut être appliqué, puisque le client reste indigent.

46. Le point de vue de l'administration est que, dans ce cas, le montant correspondant à l'indemnité de procédure qui est payée à l'avocat par la partie succombante est également soumise au taux particulier de 0 %.

3. Rétributions pour les prestations de services Salduz

47. Dans la pratique, une certaine confusion règne quant au traitement au regard de la TVA des prestations Salduz: prestations d'avocats qui consistent à accorder une assistance lors d'une première audition. Selon la situation patrimoniale de la personne interrogée, celle-ci peut ou non faire appel à l'aide juridique de deuxième ligne.

48. Le cocontractant de l'avocat pour les prestations de services Salduz est la personne interrogée. Lorsque la personne interrogée a droit à l'aide juridique de deuxième ligne, que celle-ci soit totalement ou partiellement gratuite, le taux particulier de 0% est applicable (circulaire n° 47/2013, point 28). En revanche, lorsque la personne interrogée est exclue de l'aide juridique de deuxième ligne, les prestations de services de l'avocat sont soumises à la TVA au taux normal qui s'élève actuellement à 21 %.

D. Cas particulier des prestations de remplacement

49. Lorsqu'un avocat remplace un confrère ou le représente « loco », dans le cadre d'une procédure judiciaire, cet avocat est réputé agir pour l'avocat qui a demandé son remplacement et non directement pour le client de l'avocat qu'il remplace. Le client n'intervient d'ailleurs pas dans un tel remplacement.

50. La TVA doit donc être portée en compte entre deux avocats établis en Belgique selon les règles normales (voir circulaire n° 47/2013, point 30). L'avocat qui demande le remplacement pourra opérer la déduction de la TVA selon les règles normales.

51. De même, lorsqu'un avocat ou un avocat stagiaire qui défend une affaire << pro Deo >>, se fait remplacer par un stagiaire ou un confrère devant une juridiction, ce dernier avocat, qui doit considérer le premier avocat comme étant son client, doit porter en compte une TVA de 21 %. Le taux particulier de 0 %, au sens du point 28 de la circulaire n° 47/2013, ne peut pas être appliqué dans cette relation.

E. L'avocat en tant qu'assujetti exempté

1. Rétributions des avocats pour la participation à la « permanence malades mentaux »

52. Un certain nombre d'avocats participent à la « permanence malades mentaux ». Dans ces affaires, une ordonnance de désignation de l'avocat par le juge de paix suit toujours celle par laquelle le Bureau d'aide juridique (BAJ) indique celui qui peut être désigné. Les avocats assurent la permanence pour une semaine. La loi prévoit une assistance obligatoire. L'avocat a la possibilité de demander une rétribution auprès du service des << frais de justice >> mais uniquement après acceptation de son état de frais et honoraires introduit auprès du juge de paix. Souvent, cette rétribution originaire des « frais de justice » est insuffisante. Pour la différence, une rétribution complémentaire peut être demandée sous la désignation du BAJ (donc après déduction de la rétribution des << frais de justice >>). Parfois, les avocats choisissent de ne pas recourir aux << frais de justice >> et demandent la totalité de leur rétribution sous la désignation BAJ. Dans les deux cas, l'avocat est payé par l'autorité, soit à charge du budget << frais de justice >>, soit à charge du budget BAJ.

53. Les services dont il s'agit, fournis par les avocats qui participent à la « permanence malades mentaux », peuvent être exemptés sur la base de l'article 44, § 2, 2°, 5ème tiret, du Code de la TVA.

Etant donné les conditions d'application prévues par la disposition légale susmentionnée, les prestations des avocats qui participent à la « permanence malades mentaux » ne sont exemptées de la TVA que lorsqu'ils sont désignés à cette fin par le juge de paix.

2. Aucune exemption complémentaire pour les prestations d'avocats fournies à des personnes handicapées (en sus des exemptions légales et de celles accordées dans la circulaire n° 47/2013)

54. Les services fournis par un avocat en tant que médiateur de dettes, administrateur provisoire, tuteur ou tuteur ad hoc, ou en tant que médiateur familial reconnu ou non, sont exemptés de la TVA (circulaire n° 47/2013, points 31-36).

Les cas énumérés ci-avant concernent des services par lesquels l'avocat exerce un mandat judiciaire et est désigné par un juge, le juge du travail dans le cas de la médiation de dettes (article 578, 14° du Code judiciaire), et le juge de paix dans les autres cas.

Par ailleurs, il va de soi que d'autres causes d'exemption de la TVA sont également susceptibles de s'appliquer, pour autant que les conditions d'application prévues par les dispositions légales concernées soient remplies.

55. La question a été posée de savoir si une exemption de TVA complémentaire pouvait être accordée lorsque des personnes handicapées font appel aux services d'un avocat dans le cadre des actions en justice introduites en application de l'article 582, 1° et 2°, du Code judiciaire (c'est-à-dire (i) dans le cadre des contestations relatives aux droits en matière d'allocations aux personnes handicapées, ainsi qu'aux contestations en matière d'examen médicaux effectués en vue de l'attribution d'avantages sociaux ou fiscaux qui découlent directement ou indirectement d'un droit social ou de l'assistance sociale ou (ii) dans le cadre des contestations concernant les droits et obligations résultant de la législation relative au reclassement social des handicapés).

56. Selon l'administration, aucune exemption ne saurait être prévue dans les contestations introduites par des personnes handicapées et qui les opposent à la Direction générale personnes handicapées du SPF Sécurité Sociale, le VAPH (Vlaams Agentschap voor Personen met een Handicap), l'AWIPH (Agence Wallonne pour l'Intégration des Personnes Handicapées), le DPB (Dienststelle für Personen mit Behinderung) ou le PHARE (Personne Handicapée Autonomie Recherche).

Dans la conception de l'administration, l'exemption relative à l'assistance sociale et à la sécurité sociale au sens de l'article 44, § 2, 2° ou 5°, du Code de la TVA n'est pas applicable en la matière. En l'occurrence, l'avocat n'est d'ailleurs pas non plus désigné par un juge.

57. Il va sans dire que les personnes handicapées concernées bénéficient du taux particulier de 0% lorsqu'ils entrent en ligne de compte pour l'aide juridique (voir supra).

III.LIEU DES PRESTATIONS DE SERVICES

A. Prestations de services relatives à un bien immeuble

58. La question a été posée de savoir où doivent être localisés, aux fins de la TVA, les prestations de services de liquidation d'une société fournies par un avocat personne morale qui a décidé de soumettre ses prestations à la TVA, en renonçant à la tolérance permettant de ne pas les soumettre, et qu'un seul élément d'actif est présent dans la société à liquider à savoir un bien immobilier.

Dans cette situation, l'administration est d'avis, étant donné que le preneur du service a la qualité d'assujetti aux fins de la détermination du lieu de la prestation, que celle-ci doit être localisée conformément à la règle générale prévue à l'article 21, § 2, du Code de la TVA.

La nature du service consiste en effet dans la liquidation de la société et non dans la vente du bien immeuble concerné. Le statut TVA de la liquidation de la société n'est, en tant que tel, pas affecté par les opérations sous-jacentes considérées individuellement.

B. Prestations de services fournies par les avocats-collaborateurs et les avocats-stagiaires

59. S'agissant des prestations de services fournies au cabinet pour lequel ils travaillent par les avocats-collaborateurs et les avocats-stagiaires, l'administration estime que celles-ci doivent être localisées conformément à la règle générale prévue à l'article 21, § 2, du Code de la TVA, sans distinguer selon que lesdits avocats ont ou non opté pour le régime particulier facultatif prévu à la rubrique IX de la circulaire n° 47/2013.

C. Cas particuliers relatifs à la localisation des prestations de services

1. Détermination du domicile du client au regard de la localisation des prestations de services fournies par un avocat, dans le cadre de l'aide juridique de deuxième ligne, à un réfugié d'un état non membre de l'Union européenne dont la demande de séjour en Belgique a été refusée

60. La question a été posée de savoir, lorsqu'un avocat assiste, dans le cadre de l'aide juridique de deuxième ligne, un réfugié d'un état non membre de l'Union européenne dont la demande de séjour a été refusée, s'il peut en résulter que le client concerné doit être considéré comme un particulier dont le domicile se situe en dehors de l'Union européenne. Il a également été demandé si la circonstance que le réfugié a séjourné, dans le cadre de cette procédure, dans un centre pour réfugiés ou un centre similaire en Belgique doit être pris en compte.

61. Lorsque le réfugié, preneur du service, est un particulier, la prestation de services est, en principe, localisée à l'endroit où l'avocat prestataire de services a établi le siège de son activité économique ou à l'endroit où est situé l'établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue (voir article 21bis, § 1er, du Code de la TVA).

62. Lorsque le domicile ou la résidence du réfugié est situé(e) en dehors du territoire de l'Union européenne, il peut exister un doute quant à l'application éventuelle de l'article 21bis, § 2, 10°, c, du Code de la TVA (sur la base duquel la prestation de services devrait être localisé en dehors de la Communauté où le réfugié a son domicile).

63. En vertu de l'article 24, b, du Règlement d'exécution n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 (modifié par le règlement n° 1042/2013 du 7 octobre 2013), lorsque le domicile se situe dans un pays autre que celui de la résidence habituelle, priorité est donnée à l'endroit de la résidence habituelle pour déterminer la localisation d'une prestation de services visée par l'article 21bis, § 2, 10°, précité, à moins qu'il ne soit apporté la preuve que le service est utilisé au domicile. La notion de « résidence habituelle » se réfère à une situation de fait, à savoir l'endroit où une personne physique passe la majeure partie de son temps.

Compte tenu de ce qui précède, lorsqu'un avocat assiste un réfugié dont le domicile est situé dans un état non membre de l'Union européenne et que celui séjourne effectivement en Belgique durant la procédure, l'article 21bis, § 2, 10°, c, du Code de la TVA n'est en principe pas applicable.

2. Détermination du domicile au regard de la localisation des prestations de services fournies par un avocat à un détenu

64. La question a été posée de savoir où se situe le domicile d'un client pour la localisation de la prestation de services lorsqu'un avocat assiste un détenu et si, en outre, une distinction doit être faite, selon que le détenu concerné était auparavant un résident belge régulier ou un étranger sans résidence habituelle en Belgique.

65. Lorsque le détenu, preneur du service, est un particulier, la prestation de services est, en principe, localisée à l'endroit où l'avocat prestataire des services a établi le siège de son activité économique ou à l'endroit où est situé l'établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue (voir article 21bis, § 1er, CTVA).

66. Lorsque le détenu a son domicile ou sa résidence en dehors du territoire de l'Union, il peut exister un doute quant à l'application éventuelle de l'article 21bis, § 2, 10°, c, du Code de la TVA (sur la base duquel la prestation de services devrait être localisée en dehors de la Communauté où le détenu a son domicile).

67. Conformément à l'article 24, b, du règlement d'exécution n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 (modifié par le règlement n° 1042/2013 du 7 octobre 2013), lorsque le domicile se situe dans un pays autre que celui de la résidence habituelle, priorité est donnée à l'endroit de la résidence habituelle pour déterminer la localisation d'une prestation de services visée par l'article 21bis, § 2, 10°, précité, à moins qu'il ne soit apporté la preuve que le service est utilisé au domicile. La notion de « résidence habituelle » se réfère à une situation de fait, à savoir l'endroit où une personne physique passe la majeure partie de son temps.

Compte tenu de ce qui précède, lorsqu'un avocat accorde de l'assistance à un détenu, dont le domicile est situé dans un Etat non membre de l'UE et qui séjourne effectivement en Belgique durant la procédure, l'article 21bis, § 2, 10°, c, du Code de la TVA n'est, en principe, pas applicable.

68. Dans l'hypothèse où l'avocat fournit ses services à un assujetti agissant en tant que tel, la prestation de services est située au lieu où le détenu a établi le siège de son activité économique. Il s'agit du lieu où sont exercées les fonctions d'administration centrale de l'entreprise. A défaut d'un tel siège, le lieu de la prestation de services est déterminé en fonction de son domicile ou de sa résidence habituelle (voir les articles 10 à 13, 20 et 21 du règlement d'exécution n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011).

IV. FAIT GÉNÉRATEUR ET MOMENT D'EXIGIBILITÉ

A. Régime transitoire pour les prestations de services prestées avant l'abrogation de l'exemption TVA relative aux avocats (c'est-à-dire avant le 1er janvier 2014) mais portées en compte après la date précitée

69. Lorsque des honoraires se rapportent partiellement à des prestations de services matériellement exécutées au plus tard le 31 décembre 2013 et partiellement à des prestations de services matériellement exécutées depuis le 1er janvier 2014, les honoraires sont et restent exemptés de TVA pour les prestations de services effectuées avant le 1er janvier 2014 (B2B et B2C) pour lesquelles la TVA n'était pas encore devenue exigible au plus tard le 31 décembre 2013 par application des règles légales, à la condition qu'une facture formelle et détaillée soit émise et que le prix soit clairement déterminable et puisse être imputé aux prestations de services matériellement exécutées avant le 1er janvier 2014 (circulaire n° 47/2013, point 78). Cette facture devait être émise au plus tard le 14 février 2014 (décision n° E.T. 125.543 du 6 février 2014).

70. Pour les prestations de services fournies aux clients particuliers (B2C), complètement exécutées avant le 1er janvier 2014 mais qui n'ont pas été payées intégralement ou partiellement, l'exemption de TVA reste applicable à la condition qu'une facture détaillée soit émise au plus tard le 14 février 2014 (voir circulaire n° 47/2013, point 80 et décision n° E.T. 125.543 du 6 février 2014). Il est précisé qu'une note d'honoraires nominative est acceptée dans ce cas.

71. La question est de savoir si une note d'honoraires nominative, et non une facture formelle, est également suffisante pour l'application du régime transitoire particulier relatif aux prestations de services (B2B et B2C) qui n'étaient pas complètement effectuées à la date du 31 décembre 2013.

L'application de l'exemption de TVA par le biais de ces deux régimes transitoires particuliers exigeait, en principe, l'émission d'une facture formelle et détaillée au plus tard le 14 février 2014.

Pour le régime transitoire particulier qui ne concerne que les clients particuliers (B2C) il a, toutefois, été autorisé qu'une note d'honoraires nominative soit émise en lieu et place d'une facture formelle.

72. Pour le régime transitoire particulier qui concerne tant les clients particuliers que les clients assujettis, l'administration a également autorisé exceptionnellement cette dérogation étant donné que cela concerne des opérations exemptées par l'article 44 du Code de la TVA, pour lesquelles il n'existe pas, strictement parlant, d'obligation de facturer. Il est posé comme condition que le montant qui est porté en compte par l'avocat soit uniquement relatif aux prestations de services d'avocats matériellement effectuées en 2013. Lorsque les honoraires portés en compte se rapportent tant à l'année 2013 qu'à l'année 2014, une facture formelle est obligatoire.

B. Tantièmes des administrateurs ou gérants et participations bénéficiaires des associés dans les cabinets d'avocats

73. Les sociétés d'avocats peuvent prévoir l'octroi de tantièmes à leurs administrateurs et gérants. Par ailleurs, de nombreuses sociétés d'avocats prévoient l'octroi d'une participation bénéficiaire à leurs associés, autre qu'un dividende, en guise de rémunération variable pour les prestations fournies. La question a été posée de savoir quel est le statut, au regard de la TVA, des tantièmes et des participations bénéficiaires qui ont été attribués et payés après le 1er janvier 2014, mais qui se rapportent intégralement aux prestations exécutées avant le 1er janvier 2014.

1. Tantièmes des administrateurs ou gérants

1.1. Généralités

74. Lorsqu'une société d'avocats est administrée par un administrateur personne morale qui ne fait pas usage de la tolérance administrative, et qui s'est identifié comme assujetti à partir du 1er janvier 2014, la base d'imposition de ces prestations d'administrateur comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le prestataire de la part de celui à qui le service est fourni (article 26 du Code de la TVA). Il convient également d'entendre ainsi les tantièmes distribués à un administrateur personne morale.

75. Le moment de l'exigibilité a lieu et la taxe est due au moment où les prestations de services concernées sont exécutées (parfaites). En matière de tantièmes, une circonstance particulière doit être prise en compte, à savoir que le montant n'est pas encore connu à la date à laquelle l'exercice comptable est clôturé.

76. La position de l'administration est, qu'en TVA, le moment de l'exigibilité des tantièmes qu'une société reçoit d'une autre société, dans laquelle elle exerce un mandat d'administrateur, est la date à laquelle l'assemblée générale annuelle de la société distributrice prend la décision d'attribution des tantièmes (par ex. en avril ou mai 2014 pour l'exercice comptable qui se termine le 31 décembre 2013) et non le moment du paiement des tantièmes.

77. Les tantièmes sortent bien entendu du champ d'application de la TVA lorsque l'administrateur personne morale n'a pas la qualité d'assujetti (parce qu'il fait usage de la tolérance administrative).

1.2. Tantièmes relatifs à l'exercice comptable 2013 attribués en 2014

a. Exercice comptable clôturé au plus tard le 31 décembre 2013

78. Lorsque l'assemblée générale au cours de laquelle la décision d'attribution des tantièmes est prise a lieu en 2014, les tantièmes que l'administrateur personne morale reçoit en 2014 ou ultérieurement sont soumis à la TVA pour la totalité du montant, même s'ils se rapportent à des prestations de services effectuées avant le 1er janvier 2014. L'exemption de l'article 44, § 1er, 1°, (ancien) du Code de la TVA ne s'applique donc pas pour 2013.

b. Exercice comptable non clôturé au 31 décembre 2013

79. Le point de vue susmentionné vaut également lorsqu'il s'agit d'un exercice comptable qui n'est pas clôturé au 31 décembre 2013 et pour lequel/es prestations d'avocats relèvent partiellement de l'année 2014. Lorsque l'exercice comptable n'est pas clôturé au 31 décembre 2013, les montants perçus en 2014 sont soumis à la TVA, tant pour la partie des tantièmes relatifs aux prestations effectuées en 2014 que pour la partie proratisée qui se rapporte aux prestations d'avocats effectuées avant le 1er janvier 2014.

2. Participations bénéficiaires des associés dans les cabinets d'avocats

2.1. Généralités

80. Si des avocats établis ou non en Belgique, personnes physiques ou personnes morales, perçoivent des revenus générés via une participation bénéficiaire imputable à la Belgique, il s'agit de revenus qui leurs sont attribués en tant que rétribution des services fournis et qui sont donc, en principe, soumis à la TVA, lorsqu'ils renoncent à la tolérance administrative et qu'ils choisissent de s'identifier comme assujetti.

2.2. Participations bénéficiaires relatives à l'exercice comptable 2013 attribuées en 2014

a. Exercice comptable clôturé au Plus tard le 31 décembre 2013

81. Dans l'hypothèse où les participations bénéficiaires octroyées par une société dont l'exercice comptable est clôturé au plus tard le 31 décembre 2013 entrent dans le champ d'application de la TVA, la TVA est due sur les participations bénéficiaires qui se rapportent intégralement aux prestations effectuées avant le 1er janvier 2014, si ces participations bénéficiaires sont seulement attribuées en 2014.

Etant donné, qu'en l'occurrence, le prix n'est pas clairement déterminable pour les prestations matériellement fournies avant le 1er janvier 2014, et qu'il n'est dès lors pas satisfait aux conditions d'application du régime transitoire particulier prévu au point 78 de la circulaire n° 47/2013, les participations bénéficiaires doivent être intégralement soumises à la TVA, même lorsqu'elles concernent des prestations d'avocats matériellement exécutées avant le 1er janvier 2014. L'exemption de l'article 44, §1er, 1°, (ancien) du Code de la TVA ne s'applique donc pas pour 2013.

b. Exercice comptable non clôturé au 31 décembre 2013

82. Le point de vue susmentionné vaut également lorsqu'il s'agit d'un exercice comptable qui n'est pas clôturé au 31 décembre 2013 et pour lequel les prestations d'avocats relèvent partiellement de l'année 2014. Dans ce cas également, les participations bénéficiaires doivent être intégralement soumises à la TVA, y compris la partie qui se rapporte aux prestations exécutées avant le 1er janvier 2014.

c. Situation particulière

83. Il convient d'apporter certaines précisions à l'égard de l'attribution et du paiement des participations bénéficiaires qui sont inhérents aux modèles commerciaux de certains cabinets d'avocats fondés sur le modèle angle-saxons.

Il arrive que le prix des prestations d'avocats soit partiellement connu compte tenu des montants fixes payés mensuellement, éventuellement augmentés après la clôture de l'exercice comptable, sous la condition suspensive qu'il y ait suffisamment de bénéfice disponible, pour les associés et notamment pour ceux qui ont la qualité d'assujetti. Le montant définitif de la participation bénéficiaire est, par exemple, déterminé, par associé, sur la base d'un système d'appréciation (par points), qui se fonde sur les prestations fournies par l'associé, et qui est revu annuellement en fonction de circonstances nouvelles éventuelles et d'évaluations.

84. La situation suivante peut, par exemple, se présenter. Un cabinet d'avocats a un exercice comptable qui court du 1er juillet 2013 au 30 juin 2014. Au cours de l'exercice comptable, les associés facturent leurs prestations d'avocats à leur cabinet d'avocats chaque mois, pour un montant fixe. Après la clôture de l'exercice comptable, le 30 juin 2014, l'assemblée générale annuelle ou le comité de direction du cabinet d'avocats prend la décision, après approbation des comptes annuels, d'attribution et de paiement, aux associés, des montants définitifs des répartitions bénéficiaire (ex. : en novembre 2014).

85. En l'occurrence, il s'agit de « prestations d'avocats successives », tel qu'explicité au point 61 de la circulaire n° 47/2013, de sorte que sur le montant fixe payé chaque mois aux associés une

TVA de 21% est due mensuellement (en l'espèce de janvier à juin 2014). L'exemption de l'article 44, § 1er, 1°, (ancien) du Code de la TVA s'applique, donc, encore pour les mois de juillet à décembre 2013. Le moment de l'exigibilité de la TVA portant sur les montants définitivement déterminés des répartitions bénéficiaires que les associés perçoivent après la clôture de l'exercice comptable en 2014, est le moment auquel l'assemblée générale annuelle ou le comité de direction du cabinet d'avocats prend la décision de fixer et d'approuver définitivement les répartitions bénéficiaires concernées pour les prestations exécutées pendant l'exercice comptable 2013/2014. Lorsque, par exemple, les répartitions bénéficiaires visées ci-avant sont définitivement fixées en novembre 2014, les associés bénéficiaires doivent facturer avec TVA leur répartition bénéficiaire définitive (outre le montant mensuel fixe susmentionné) au plus tard le 15 décembre 2014.

C. Fixation de la rémunération par le pouvoir judiciaire intervenant en 2014 ou ultérieurement pour des prestations exécutées par des avocats avant le 1er janvier 2014

86. La problématique en cause vise notamment les prestations de services des curateurs de faillite qui ont effectué les opérations relatives au règlement de certaines faillites avant le 1er janvier 2014, mais pour lesquelles le jugement de taxation du tribunal par lequel leurs honoraires sont établis et approuvés n'intervient qu'en 2014 ou même ultérieurement. Leurs honoraires ont été, bien entendu, évalués sans tenir compte de l'application de la TVA. La question a été posée de savoir si ces honoraires peuvent encore être facturés en exemption de TVA, même après le 14 février 2014.

87. La clôture d'une faillite met fin à la mission du curateur et emporte décharge générale. Les honoraires du curateur sont légalement déterminés selon l'importance et la complexité de sa mission. Le tribunal de commerce procède à la taxation et peut diminuer ou augmenter les honoraires en fonction de différents facteurs tels que la complexité de l'affaire et l'implication du curateur.

88. Dans ces circonstances, les honoraires peuvent être facturés en exemption de TVA, nonobstant le jugement intervenu en 2014, même après le 14 février 2014, pour autant que les honoraires se rapportent à des prestations de services de curateur définitivement effectuées (parfaites) au plus tard en 2013 au sens de la circulaire n° 47/2013.

89. Le même raisonnement peut être retenu pour les autres situations où le montant des honoraires relatifs aux prestations exécutées avant le 1er janvier 2014 dépend d'une décision du pouvoir judiciaire. Il s'agit notamment des montants versés par le SPF Justice, tant dans le cadre de l'aide juridique de première que dans celui de l'aide juridique de deuxième ligne.

V. BASE D'IMPOSITION

A. Comptabilisation et traitement TVA des provisions qui assurent le rôle de garantie, principalement dans le cadre du contentieux

90. En TVA, il convient d'opérer une distinction entre les décomptes intermédiaires ou définitifs qui couvrent des prestations du passé et les simples provisions qui couvrent des prestations futures. De telles provisions sont principalement demandées dans un cadre procédural (contentieux lourd) pour lesquels l'avocat doit garantir ses propres décomptes. Ces provisions peuvent porter sur (i) le travail d'étude et de recherche, (ii) les frais (de citation) et/ou (iii) une partie des honoraires futurs. On ne peut pas toujours connaître à l'avance pour quelle raison une provision est constituée (ex. s'il y a ou non citation, etc.).

91. Les provisions constituent des garanties visant à protéger les revenus futurs de l'avocat contre les défauts de paiement de ses clients pour diverses raisons (fraude, insolvabilité, etc.). Elles ne sont reprises dans le résultat de l'entreprise qu'au fur et à mesure de la réalisation effective des prestations de services. Dans l'intervalle, l'argent reste comptabilisé en dette au passif du bilan. Lorsqu'à la fin d'une procédure judiciaire et après décompte, des provisions restent comptabilisées, celles-ci sont restituées au client.

92. Lorsqu'un avocat reçoit les provisions visées ci-avant pour des prestations de services rendues, principalement, dans un cadre procédural (généralement relatif à un contentieux lourd), l'administration accepte qu'aucune TVA ne soit exigible de leur encaissement, si les conditions suivantes sont cumulativement réunies :

les provisions doivent être versées sur un compte bancaire distinct du cabinet d'avocats (« compte clients ou compte de tiers ») et ne peuvent être utilisées, compte tenu des règles déontologiques applicables en la matière (1), qu'au fur et à mesure où elles sont utilisées comme paiement des prestations de services effectuées (voir également, en ce qui concerne la soumission à la TVA des prestations de services des notaires depuis le 1er janvier 2012, la décision n° E.T. 121.923 du 3 avril 2012, point 2.2.2, lettre a);

les provisions doivent être comptabilisées et demeurer en tant que dette au passif du bilan du cabinet d'avocats jusqu'à leur utilisation comme paiement des prestations de services **fournies** ;

il doit être clairement spécifié dans les conditions générales du cabinet d'avocats que de telles provisions sont qualifiées de garanties et qu'elles seront seulement utilisées au fur et à mesure de la réalisation des prestations (éventuellement en qualité d'intermédiaire), et;

si et dans la mesure où, à la fin de la procédure judiciaire, des provisions restent comptabilisées après décompte celles-ci sont restituées au client.

(1) Le législateur, ainsi que les avocats, sont d'ailleurs intervenu encore dernièrement pour offrir les garanties nécessaires aux clients et aux bénéficiaires de ces fonds de tiers. Les avocats ont élaboré un nouveau règlement relatif aux fonds de tiers et aux garanties accessoires fournies aux bénéficiaires de ces fonds de tiers (Règlement concernant le maniement de fonds de clients ou de tiers, le rapportage et le contrôle, ME du 21 janvier 2013 et ME du 14 février 2013, 2ème édition), qui est entré en vigueur le 21 avril 2013.

93. Lorsqu'un avocat reçoit les provisions susvisées, ce sont les règles normales qui sont applicables à l'égard de la détermination du moment de l'exigibilité de la TVA.

94. Pour les prestations de services, le fait générateur intervient au moment où la prestation de services est effectuée (article 22, § 1er, du Code de la TVA). Par dérogation à cette disposition, les prestations de services, qui donnent lieu à des décomptes ou à des encaissements successifs, sont considérées comme effectuées à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte un décompte ou un paiement (article 22, § 2, alinéa 1er, du Code de la TVA). Pour plus de détails, il est renvoyé aux points 61 et 62 de la circulaire n°47/2013.

95. Supposons qu'un avocat met en garantie un montant, par exemple, de 15.000 EUR, dans les conditions et les modalités prévues ci-avant: ce montant n'est pas soumis à la TVA lors de son encaissement. Supposons qu'un montant, par exemple, de 8.000 EUR, soit imputé sur la première note d'honoraires ultérieure: ce montant, est en règle, soumis à la TVA. Ce montant peut, bien entendu, comprendre des débours au sens de l'article 28, 5°, du Code de la TVA, pour autant que les conditions prévues à cet égard soient remplies. La répercussion des débours par un avocat n'est pas soumise à la TVA si (i) le client est le débiteur juridique du montant avancé, (ii) les frais sont facturés par le tiers au nom et pour le compte du client, (iii) l'avocat a avancé les frais au nom et pour le compte du client et (iv) les sommes sont portées en compte pour leur montant exact (sans supplément).

96. Il va de soi que, dans ce cas, la règle des 50 % prévue au point 93 de la circulaire n° 47/2013, n'est pas applicable.

B. Remboursement de la cotisation due au barreau

97. Une cotisation est due au barreau par chaque avocat. Le barreau dont l'avocat est membre facture cette cotisation directement à l'avocat individuellement. Sur la base de l'article 6 du Code de la TVA, les barreaux, en tant qu'autorités publiques, ne doivent pas soumettre cette cotisation à la TVA.

Certains cabinets d'avocats ont pour habitude de rembourser les cotisations dues aux barreaux par leurs avocats associés, avocats collaborateurs et avocats stagiaires. La question est de savoir quelles en sont les conséquences au regard de la TVA.

98. Lorsque les avocats associés, qui ont choisi la soumission à la TVA, les avocats collaborateurs et les avocats stagiaires paient la cotisation due au barreau mais que celle-ci leur est remboursée par le cabinet d'avocats dans lequel ils travaillent, ou encore lorsque le cabinet

d'avocats paie directement la cotisation due au barreau et prend ce coût définitivement à sa charge, lesdits avocats doivent facturer ce montant à leur cabinet avec TVA. Pour le cabinet, il s'agit, en principe, d'une TVA déductible selon les règles ordinaires. Pour les avocats collaborateurs et les avocats stagiaires qui ont choisi le régime particulier de self-billing et de report de paiement, c'est le cabinet qui doit assumer les obligations qui en résultent.

La prise en charge de la cotisation due au barreau trouve son origine dans le contrat de services que l'avocat individuel a conclu avec le cabinet dans lequel il travaille. Par conséquent, ce coût répercuté fait partie de la base d'imposition de ses prestations au sens de l'article 26 du Code de la TVA.

99. En revanche, si le cabinet d'avocats paie la cotisation due au barreau mais répercute ensuite celle-ci sur les avocats associés, les avocats collaborateurs et les avocats stagiaires concernés, cette répercussion est une simple opération financière entre parties qui ne doit pas être soumise à la-TVA;

C. Indemnité de procédure

100. Celui qui perd un procès est en principe tenu de payer une indemnité de procédure à la partie adverse. Il s'agit d'un montant fixé légalement qui varie selon la nature de l'affaire (juridiction et montant de la demande). L'indemnité de procédure est une intervention forfaitaire dans les frais et honoraires de l'avocat de la partie au procès qui obtient gain de cause. Cette indemnité de procédure revient, en principe, à la partie qui obtient gain de cause.

101. Dans les relations entre la partie succombante et son avocat, les honoraires dus par cette partie à son avocat sont soumis à la TVA. Par contre, à défaut de lien direct entre le paiement de l'indemnité de procédure et la fourniture de prestations de services d'avocat soumises à la TVA, cette indemnité reste en dehors du champ d'application de la TVA.

102. Dans la relation entre la partie qui obtient gain de cause et son avocat, les honoraires dus par cette partie sont également soumis à la TVA. Toutefois lorsqu'un client paie la totalité des honoraires dus et, en outre, renonce totalement à l'indemnité de procédure, en faveur de son avocat, (la partie de) l'indemnité de procédure à laquelle il est renoncé doit être considéré comme une rétribution complémentaires des prestations de services fournies par l'avocat et donc soumises à la TVA. La circonstance que cet abandon visé est convenu dès le début ou a posteriori est sans incidence à cet égard. Le montant correspondant à l'indemnité de procédure doit être considérée comme comprenant la TVA, sauf si l'avocat et son client, visés dans ce paragraphe, en ont convenu autrement. La circonstance que l'indemnité de procédure est totalement ou partiellement soumise à la TVA, n'a aucune influence sur le montant d'indemnité de procédure à payer par la partie succombante (voir le paragraphe précédent).

103. Dans la pratique, il s'agit donc d'examiner si les rétributions payées forment ou non la contrepartie d'une prestation de service.

VI. DÉDUCTION DE LA TAXE EN AMONT, DÉDUCTION DE LA TAXE HISTORIQUE ET RÉVISIONS

A. Facturation des prestations de services effectuées par les huissiers de justice mandatés par l'avocat au nom de son client

104. Dans la pratique, il arrive souvent qu'un avocat agisse pour la partie requérante et mandate un huissier de justice.

105. L'administration s'oppose fermement à ce que les huissiers de justice adressent leurs factures à l'avocat, et à ce que ce dernier déduise la TVA et répercute les frais d'huissiers de justice avec TVA à son client.

106. L'huissier de justice doit toujours délivrer sa facture à la partie requérante (le client), qui est son cocontractant en matière de TVA (voir point 4.5.5. de la décision n° E.T. 122.121 du 8 mars 2012 concernant la taxation des opérations effectuées par les huissiers de justice).

Afin d'éviter toute confusion il est toutefois permis que la facture soit établie au nom et avec le numéro d'identification à la TVA du client concerné, mais soit envoyée à l'adresse de l'avocat.

107. Toutefois, l'avocat ne peut en aucun cas déduire la TVA en cause. Par contre, il peut, le cas échéant, répercuter le montant de la facture à son client, en tant que débours au sens de l'article 28, 5°, du Code de la TVA.

B. Révision en cas de reprise d'un cabinet d'avocats avant le 1er janvier 2014

108. Lorsqu'un avocat a cédé son bureau d'avocats à un confrère, avant le 1er janvier 2014, l'administration admet, par analogie avec la décision prise à l'égard des notaires (cf. décision n° E.T. 121.923 du 3 avril 2012, point 5.3.5.) que ce confrère puisse, sous forme de révision, exercer son droit à déduction de la taxe en amont pour les biens d'investissement qu'il a repris de l'avocat cédant et qui subsistent encore au moment de la modification du régime TVA, pour autant que ces biens soient encore utilisables et que le délai fixé par l'article 48;§ 2; du Code de la TVA ne soit pas expiré.

109. L'avocat cessionnaire est censé, dans ce cas, continuer la personne de l'avocat cédant. Pour la détermination du délai fixé par l'article 48, § 2, du Code de la TVA, le point de départ de la période de révision doit donc s'apprécier par rapport à la situation rencontrée dans le chef de l'avocat cédant.

C. Base d'imposition réduite lors de la (re)vente par un avocat d'une voiture acquise à des fins professionnelles avant le 1er janvier 2014

110. Le cas suivant a été soumis à l'administration. La question était de savoir si un avocat, ayant fait l'acquisition d'une voiture destinée à des fins professionnelles avant le 1er janvier 2014, peut, lors de la (re)vente du véhicule après le 1er janvier 2014, appliquer la tolérance des 50 % telle que prévue au point 5.3. de la décision n° E.T. 119.650 du 20 octobre 2011 ainsi qu'aux points 55 à 61 de la décision n° E.T. 119.650/3 du 11 décembre 2012.

111. Dans cette situation, l'article 44, § 2, 13°, du Code de la TVA ne trouve pas à s'appliquer. Cette disposition exempte de la TVA les livraisons de biens qui ont été affectés exclusivement à une activité exemptée en vertu de l'article 44, du même Code, si ces biens n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction. Les conditions d'application de ladite disposition ne sont effectivement pas remplies, vu que la voiture concernée a été utilisée, depuis le 1er janvier 2014, à des fins d'opérations qui ne sont pas (plus) visées par une exemption de l'article 44 du Code de la TVA (ancien).

112. L'administration admet, cependant, que, dans cette situation, la tolérance des 50 % dont il est question dans les décisions précitées, peut trouver à s'appliquer.

D. (Re)vente par un avocat collaborateur ou par un avocat stagiaire, qui a opté pour le régime particulier facultatif d'un bien d'investissement acquis à des fins professionnelles

113. Relativement à cette problématique, le cas suivant a également été soumis à l'administration. Un avocat collaborateur ou un avocat stagiaire a opté, dès le début de 2014, pour le régime particulier facultatif pour les avocats collaborateurs et les avocats stagiaires. Il possède des biens d'investissement pour lesquels il n'a pas opéré la déduction de la TVA (conformément à l'application de l'article 44, § 1er, 1°, (ancien) du Code de la TVA pour les biens acquis avant le 1er janvier 2014 ou du régime particulier facultatif pour les biens acquis à partir de cette date). On prend pour hypothèse qu'il vend un bien d'investissement en 2015 et que jusque-là il a toujours appliqué le régime particulier précité. Par conséquent, il n'a jamais pu déduire la TVA supportée en amont, ni lors de l'achat ni en tant que TVA historique, relativement à ce bien. Sous le régime particulier précité, les prestations d'avocats qu'il fournit sont, depuis le 1er janvier 2014, soumises à la TVA mais via le système d'auto-facturation ou d'auto-liquidation.

La question a été posée de savoir quel régime TVA est applicable pour cette vente.

114. Dans cette situation, l'article 44, § 2, 13°, du Code de la TVA ne trouve pas à s'appliquer. Cette disposition exempte de la TVA les livraisons de biens qui ont été affectés exclusivement à une activité exemptée en vertu de l'article 44, dudit Code, si ces biens n'ont pas fait l'objet d'un droit à déduction. Les conditions d'application de ladite disposition ne sont effectivement pas remplies, vu que le bien d'investissement concerné n'a pas été exclusivement utilisé pour les besoins d'une activité exemptée par l'article 44 du Code de la TVA. Depuis 2014, les prestations de l'avocat collaborateur et de l'avocat stagiaire sont toujours soumises à la TVA.

115. Dès lors que le régime particulier en cause s'écarte très largement des règles normales prévues par le Code de la TVA- et tout particulièrement en ce qu'il exclut tout droit à la déduction- l'administration peut admettre que la vente en cause ne soit pas soumise à la TVA, sans distinguer selon que le bien a été acquis avant le 1er janvier 2014 ou non.

E. Nouveau seuil de 1.000 EUR uniquement pour de nouveaux biens d'investissement

116. A partir du 1er janvier 2014, le montant (seuil) du prix ou, à défaut de prix, de la valeur normale, et ce par unité commerciale usuelle, du petit matériel, du petit outillage et des fournitures de bureau afin que ceux-ci puissent être considérés comme des biens d'investissement pour l'application des articles 12, § 1er et 48, § 2, du Code de la TVA, est porté de 250 EUR (hors TVA) à 1.000 EUR (hors TVA).

Il est référé, à cet égard, à l'arrêté ministériel du 4 décembre 2013 (MEI du 9 décembre :201:3) modifiant l'arrêté ministériel n° 1 du 2 septembre 1980 relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

117. Sont concernés, les biens visés à l'article 1er, 1°, de l'arrêté ministériel n° 1 précité, pour lesquels le fait générateur, tel que défini à l'article 16, du Code de la TVA, intervient à partir du 1er janvier 2014. L'établissement d'une facture ou la survenance d'une des causes subsidiaires d'exigibilité visées à l'article 17, du Code précité, comme le versement d'un acompte, est sans importance à cet égard.

Par conséquent, en ce qui concerne les biens pour lesquels le fait générateur est intervenu avant le 1er janvier 2014, le montant qui doit être pris en considération reste celui de 250 EUR (hors TVA).

118. Lorsqu'un assujetti est tenu de soumettre à la taxe, à partir du 1er janvier 2014, les opérations qui étaient auparavant exemptées en vertu de l'article 44, § 1er, 1°, (ancien) du Code de la TVA, ce qui est le cas des *avocats*, cet assujetti peut exercer son droit à déduction relatif à de tels biens, par voie de régularisation, conformément à l'article 21bis, de l'arrêté royal n° 3. Pour déterminer si ces biens constituent des biens d'investissement, le montant à prendre en considération est fixé à 250 EUR (hors TVA) compte tenu des règles en vigueur en la matière jusqu'au 31 décembre 2013.

119. Comme cela a déjà été précisé, le nouveau montant de 1.000 EUR (hors TVA) concerne les biens pour lesquels le fait générateur, tel que défini à l'article 16 du Code de la TVA, intervient à partir du 1er janvier 2014 (décision n° E.T. 125.162 du 16 janvier 2014). Par conséquent, en ce qui concerne les biens pour lesquels le fait générateur est intervenu avant le 1er janvier 2014, le montant de 250 EUR (hors TVA) reste celui qui doit être pris en considération. Concrètement, ceci signifie donc que le nouveau seuil est uniquement valable pour les biens livrés à partir du 1er janvier 2014. Pour lesdits biens d'investissement, l'ancien montant de 250 EUR (hors TVA) reste d'application et doit continuer à l'être à l'égard des révisions de déduction aussi longtemps que la période de révision n'est pas expirée. Pour les biens d'investissement (mobiliers) acquis en 2013, cette période expire seulement fin 2017, de sorte que jusque fin 2017, c'est le montant le plus bas de 250 EUR (hors TVA) qui doit être pris en considération.

VII. OBLIGATIONS TVA ET FORMALITÉS ADMINISTRATIVES

A. Curateurs de faillites

1. Report de paiement en cas d'encaissement d'honoraires via des états intermédiaires

120. Dans le cadre d'une faillite, le curateur reçoit souvent ses honoraires *via* des états intermédiaires, par exemple, après la vente d'un bien immeuble de la masse. La question est également de savoir si le régime de report de paiement peut être appliqué à ces états intermédiaires ou si celui-ci est réservé au dernier décompte. Une question complémentaire vise à déterminer si une différence doit être opérée lorsque ces états intermédiaires trouvent leur origine dans la vente d'un bien immeuble hypothéqué dont le revenu revient intégralement au créancier hypothécaire (généralement une banque).

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

2. Report de paiement en cas de faillite « pro Deo » clôturée pour insuffisance d'actif

122. Lorsqu'une société est déclarée en faillite et que la faillite est clôturée pour insuffisance d'actif, le curateur a droit à une rémunération « pro Deo » de 750,00 EUR. La question a été posée de savoir si cette rémunération passera à 907,50 EUR (en supposant que le montant de 750,00 EUR est hors TVA) et si, dans cette situation, le régime de report de paiement est possible.

La rémunération visée est soumise à la TVA au taux normal de 21% (v. circulaire n° 47/2013, point 25).

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

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

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

3. Régime de report de paiement lors de la clôture de la faillite et problèmes d'application pratiques relatifs aux faillites non clôturées

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B. Mention sur la facture de son adresse professionnelle par un avocat personne physique

130. La question a été posée de savoir si un avocat personne physique peut mentionner sur ses factures son adresse professionnelle lorsque celle-ci diffère de l'adresse de son domicile.

131. A l'égard d'une personne physique, c'est l'adresse de son domicile qui détermine l'office de contrôle de la TVA dont il dépend.

132. L'administration admet que l'adresse professionnelle soit mentionnée sur la facture et non celle du domicile, pour autant toutefois que le numéro d'identification à la TVA et la dénomination officielle, qui sont mentionnés dans les fichiers de l'administration soient correctement mentionnés sur les factures.

C. Obligations déclaratives TVA en cas d'application du régime transitoire aux services d'avocats B2B et B2C qui ne sont pas complètement effectués au 31 décembre 2013

133. Les honoraires relatifs aux services matériellement fournis avant le 1er janvier 2014, pour lesquels la TVA n'était pas encore devenue exigible au plus tard le 31 décembre 2014, continuent à bénéficier de l'exemption de TVA, à la condition que la facture concernant ces services soit émise au plus tard le 14 février 2014. La question a été posée de savoir si le chiffre d'affaires s'y rapportant doit ou non être repris dans la déclaration à la TVA et, le cas échéant, dans quelle grille (grille 00 ou grille 47).

134. Les services en cause, effectués par les avocats avant le 1er janvier 2014, ont été exemptés conformément à l'article 44, § 1er, 1^o, (ancien) du Code de la TVA. En tant qu'assujettis exemptés, les avocats ne devaient pas reprendre ces opérations dans une déclaration.

Les opérations, visées par le régime transitoire précité, pour lesquelles l'administration admet qu'elles continuent à bénéficier de l'exemption en vigueur avant le 1er janvier 2014, ne peuvent donc pas être reprises dans les déclarations à la TVA introduites en 2014.

D. Obligations déclaratives TVA en cas d'application du taux particulier de 0 0/0 aux rémunération pro Deo (aide juridique)

135. La question a été posée de savoir si le chiffre d'affaires s'y rapportant doit être repris dans la déclaration périodique à la TVA et, si oui, dans quelle grille de la déclaration.

136. Les opérations pro Deo sont des opérations imposables au taux particulier de 0 %. Ces opérations doivent, en l'état actuel, être reprises dans la grille 00 de la déclaration périodique à la TVA. Le droit à déduction de la taxe perçue en amont est maintenu pour ces opérations.

Les opérations effectuées en Belgique et exemptées sur la base de l'article 44 du Code de la TVA, sans droit à déduction de la taxe perçue en amont (telles que visées à l'article 44, § 2, 2^o et 5^o du Code de la TVA, c'est-à-dire les activités des avocats qui agissent en tant que médiateur de dettes, administrateur provisoire, tuteur ou tuteur ad hoc et médiateur familial agréé ou non), sont également reprises dans la grille 00 de la déclaration périodique à la TVA.

E. Facturation -détermination du cocontractant (qui est le client de l'avocat?)

137. Plusieurs cas ont été soumis à l'administration relativement à la détermination du preneur des prestations de services des avocats, en l'occurrence dans le secteur des assurances, dans le secteur financier et dans le cadre de l'aide juridique de première ligne.

138. Les exemples repris ci-après constituent de simples éclaircissements et n'ont, en aucun cas, pour but de présenter des éléments d'appréciation de portée générale. La détermination du cocontractant nécessite toujours une analyse concrète, au cas par cas, des faits et circonstances rencontrés.

1. Exemples dans le secteur des assurances

139. A l'aide d'une série d'exemples se rapportant au secteur de l'assurance protection juridique et au secteur de l'assurance responsabilité juridique, la problématique de la détermination du

cocontractant de l'avocat, lorsque celui-ci est consulté par l'assuré mais est payé par l'assureur, a été examinée dans la circulaire n° 47/2013.

1.1. Assurances protection juridique

140. Dans le cadre de l'assurance protection juridique, où le libre choix de l'avocat occupe une place centrale, le cocontractant de l'avocat (le preneur de la prestation de services) est l'assuré et non l'assureur. L'assuré est d'ailleurs la personne (personne physique ou personne morale) qui a choisi et désigné l'avocat et qui lui a confié la mission de rendre sa prestation de services d'avocat (voir circulaire n° 47/2013, point 135).

141. La première phrase du deuxième alinéa du point 135 de la circulaire n° 47/2013 est rédigée comme suit : « S'il est désigné par une personne physique ou une personne morale, l'avocat doit émettre sa facture au nom de la personne physique ou de la personne morale qui l'a librement choisie ».

142. Dans l'exemple cité, il est question d'une relation entre trois parties, à savoir l'avocat, l'assuré et l'assureur protection juridique. Dans la pratique il arrive souvent que quatre parties contractantes soient concernées, à savoir l'assureur protection juridique, l'avocat, la personne morale (société ou employeur) qui a souscrit l'assurance protection juridique au profit de ses administrateurs, des membres de son personnel et enfin l'administrateur ou le membre du personnel ou un autre assuré qui subit effectivement un dommage ou qui voit sa responsabilité engagée et qui est assuré.

143. La question a été soumise à l'administration de savoir si, lorsqu'une personne morale conclut une assurance responsabilité juridique au profit de ses administrateurs ou des membres de son personnel, la facture peut être établie par l'avocat au nom de cette personne morale, laquelle pourrait alors opérer la déduction partielle ou totale de la déduction de la TVA portée en compte, selon les règles normales.

144. Il ressort d'un examen concret des critères de fait pertinents du cas d'espèce que la relation juridique est établie entre l'avocat et la personne morale (société ou employeur). De même, l'initiative relative aux prestations de services fournies par l'avocat semble venir de la société ou de l'employeur.

145. Il est en outre concevable que l'employeur ou la société en question tire également parti des prestations de services de l'avocat et en a (eu) l'usage et la jouissance de façon plus au moins importante. Il est vrai que, d'un point de vue économique, l'avocat agit pour l'administrateur ou l'employeur, mais peut contribuer à ce que la procédure soit réglée à l'amiable ou dans un laps de temps (plus) limité. Un règlement rapide peut être un atout économique pour la société ou l'employeur, dès lors qu'ainsi, par exemple, les atteintes à sa réputation ou les tensions à l'égard des autres administrateurs ou des autres employés restent limitées. En d'autres termes, il s'agit d'apprécier les raisons pour lesquels les prestations de services des avocats sont prestées et pourquoi les frais d'avocat ont été engagés.

146. Dans ce cas d'espèce, la personne morale qui contracte l'assurance protection juridique au profit de ses administrateurs ou des membres de son personnel doit être considérée comme le cocontractant de l'avocat.

147. La détermination du cocontractant (preneur de la prestation) est inextricablement liée au lien direct et immédiat entre les frais d'avocat et les opérations taxées du preneur des prestations d'avocats. Dans l'arrêt Wolfram Becker (C-104/12, Finanzamt Köln-Nord contre Wolfram Becker, 21 février 2013), par référence entre autres à l'arrêt BLP Group, la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que l'existence du lien direct et immédiat susmentionné permet de déterminer si les prestations de services ont été utilisées pour des opérations imposables, selon le contenu objectif des services fournis. Dans cette affaire, la Cour a jugé qu'une entreprise n'est pas en droit de déduire la taxe en amont grevant les services d'un avocat ayant permis d'écarter les sanctions pénales visant le gérant d'une entreprise assujettie personne physique. Dans cette affaire, le contenu objectif consiste donc dans des services juridiques de l'avocat visant à défendre le gérant personne physique de ce qui lui est reproché.

1.2. Assurances en responsabilité civile

148. Les règles suivantes sont applicables aux assurances en responsabilité civile. Lorsque l'assureur en responsabilité civile assume la direction du litige, et qu'il n'existe pas de conflit d'intérêt entre les parties, la compagnie d'assurance qui a désigné l'avocat est le cocontractant de celui-ci. Lorsqu'il existe un conflit d'intérêt, le cocontractant de l'avocat est en principe la partie qu'il

l'a désigné, à savoir soit l'assuré, soit l'assureur. Lorsque l'assureur en responsabilité civile refuse d'offrir sa couverture, l'assuré est toujours le cocontractant de l'avocat.

149. Pour plus de détails, il est renvoyé aux points 136 à 139 de la circulaire n° 47/2013.

1.3. Assurances en responsabilité professionnelle

150. Il convient d'opérer une distinction entre différents types d'assurances en responsabilité relativement au rôle tenu par l'assuré dans la procédure. Dans le cadre des assurances en responsabilité professionnelle, la participation de l'assuré dans la conduite du dossier est bien plus fondamentale que dans le cadre d'une assurance en responsabilité qui ne couvre que la responsabilité extra contractuelle (cf. en l'occurrence le titre VII. E. 1.2., supra). Dans le cas des assurances relatives à la responsabilité professionnelle contractuelle, le [lut_e s ntieLdg li3 ctéuionse est la réfutiition de ce Cjul esfieprochéeri\Vue-de préserver la bonne réputation de l'assuré.

151. L'administration a aussi examiné au moyen de critères pertinents, qui est le contractant (preneur de la prestation de services) dans le cas où une compagnie d'assurance qui assure essentiellement la responsabilité professionnelle de titulaires de professions libérales (architectes, ingénieurs conseils, etc.) et d'autres acteurs actifs dans le secteur de la construction et de l'immobilier (v. aussi la liste non limitative de la circulaire n° 47/2013, point 140, 1er et 4ème exemple).

152. Un avocat est, le cas échéant, désigné par la compagnie d'assurance au nom et pour le compte de l'assuré. La compagnie d'assurance exécute uniquement les obligations contractuelles et légales auxquelles elle est tenue au nom et pour le compte de l'assuré. L'avocat facture directement à l'assuré. La compagnie d'assurance rembourse les frais de défense en justice. La TVA qui peut être récupérée par l'assuré selon les règles normales ne constitue pas un coût dans son chef et, pour cette raison, n'est pas remboursée par la compagnie d'assurance.

153. Pour l'application de la législation TVA, l'identité de celui qui paie finalement les honoraires de l'avocat est, en soi, non pertinente pour répondre à la question de savoir qui est le preneur de la prestation de services.

154. Dans les circonstances évoquées, l'administration accepte que les prestations d'avocat soient fournies à celui qui a effectivement subi le dommage, à savoir l'assuré titulaire d'une profession libérale ou un autre acteur dans le secteur de la construction ou de l'immobilier. La raison pour laquelle les prestations d'avocat sont prestées consiste à prévenir, en l'espèce, que l'assuré soit tenu responsable et subirait un dommage financier et une atteinte à sa réputation.

Le fait que l'avocat soit désigné par l'assureur en responsabilité professionnelle et qu'il existe une relation juridique entre l'avocat et l'assureur mandataire n'y change rien. Le seul fait qu'il soit question d'une relation juridique entre l'avocat et l'assureur n'est pas en soi un argument suffisant pour affirmer que la prestation de services est effectivement fournie entre les parties susmentionnées qui en ont convenu.

155. Un autre aspect pertinent en la matière est que l'assuré, et non uniquement l'assureur, a (avait) l'initiative des prestations d'avocats fournies. Dans les procédures relatives aux sinistres couverts par l'assurance responsabilité professionnelle, l'assuré donne lui-même durant toute la procédure ses instructions à l'avocat. Les conditions de la police d'assurance prévoient que l'assureur ne décide en aucun cas du déroulement du règlement du dossier sans une étroite concertation avec l'assuré et en accord avec celui-ci.

On peut en outre affirmer que l'assuré est celui qui a le plus d'utilité et d'usage de la prestation de l'avocat et qui en retire le plus un intérêt économique.

156. Dans ces circonstances, l'administration accepte que l'assuré soit par conséquent considéré comme le cocontractant de l'avocat, à qui il doit adresser sa facture, même si les honoraires de l'avocat sont payés ou remboursés par un tiers, l'assureur en responsabilité professionnelle.

2. Exemple du secteur financier

157. L'administration a également été interrogée quant à la détermination, aux fins de la TVA, du cocontractant de l'avocat, dans le cas où, dans le cadre d'une transaction bancaire et financière ou d'une opération de financement, celui-ci agit comme conseil pour la conclusion d'une convention (lettre d'engagement) entre trois parties signataires (plus précisément signée par l'avocat et la banque et contresignée pour accord par le client de la banque), sachant que l'avocat agit alors, en fait, pour toutes les parties concernées par la transaction susmentionnée (d'ailleurs, dans l'intérêt

des parties, il rédige également le prospectus et les contrats) mais seul le client de la banque se porte directement garant du paiement de l'avocat (cf. aussi la circulaire n°47/2013, point 140, 3ème exemple).

158. Celui qui a désigné l'avocat et avec qui l'avocat a une relation contractuelle doit être considéré, aux fins de la TVA, comme le cocontractant de celui-ci. Ni l'identité de la personne dont l'avocat défend les droits ou les intérêts, ni l'identité de la personne qui paye les honoraires de celui-ci ne sont donc en soi pertinents. Par la relation contractuelle susmentionnée, est visée la relation juridique qui instaure un échange de prestations réciproques. Les véritables raisons ou causes pour lesquelles les prestations d'avocats sont fournies, le contenu objectif des prestations fournies et celui au nom de qui le contrat est signé sont notamment des éléments importants à cet égard.

159. Le cocontractant ou le preneur de la prestation de services t.ol guespéçijédans_l'accord juridique, n'est pas nécessairement toujours considéré, pour l'application de la TVA, comme le preneur économique réel du service de l'avocat.

160. Dans ce contexte, les autres éléments qui peuvent encore contribuer à l'identification du client de l'avocat, sont entre autres :

la question de savoir à l'égard de qui l'avocat doit observer les règles en matière de la législation anti-blanchiment;

qui détermine le contenu du mandat;

la partie à l'égard de qui s'applique le secret professionnel;

ce qu'il advient des honoraires impayés lorsque la partie cocontractante tombe en faillite ou ne paie pas pour d'autres raisons;

qui peut déterminer et contester les honoraires;

la position que l'avocat doit adopter si au cours de la transaction, de l'opération ou de la procédure, un conflit d'intérêts devait naître entre certaines parties contractantes, etc.

161. Dans la confrontation concrète des éléments visés ci-avant et de critères pertinents, l'administration a également tenu compte de l'ensemble des éléments de fait suivants :

le client de la banque intervient dans la désignation du cabinet d'avocats à des degrés divers. Cette désignation peut prendre différentes formes, allant de la consultation du client de la banque et/ou du choix de l'avocat par le client de la banque sur la base d'une courte liste fournie par la banque, en passant par l'exercice d'un droit de veto par le client de la banque, jusqu'à la désignation préalable de l'avocat par le client de la banque avant même que la banque ne soit choisie, par exemple dans les dossiers de « projet finance »;

le client de la banque négocie avec cette dernière l'attribution du travail, le contenu de la mission, et même les honoraires de l'avocat;

le client de la banque s'accorde avec celle-ci pour prendre charge les honoraires du cabinet d'avocats relatifs au travail attribué. Le client de la banque paie seulement les honoraires;

le client de la banque convient avec la banque et le cabinet d'avocats de prendre en charge les honoraires du cabinet d'avocats pour le travail attribué. Le client de la banque paie les honoraires pour leur juste montant sans qu'aucun supplément ne soit appliqué.

162. A l'exception de certains cas exceptionnels dans lesquels il en serait stipulé différemment dans la lettre d'engagement, si un conflit d'intérêts devait naître entre la banque et le client de la banque, l'avocat défendrait les intérêts de la banque au cours de la transaction, de l'opération ou de la procédure. L'avocat doit également observer les règles relatives à la législation anti-blanchiment à l'égard de la banque. En outre, le secret professionnel de l'avocat bénéficie également à la banque. L'avocat n'assume d'ailleurs en principe aucune responsabilité contractuelle à l'égard du client de la banque.

163. Lorsque plusieurs parties ont signé un accord (une lettre d'engagement) et ont un intérêt économique lié à la prestation de services d'un avocat, il semble toutefois exister une certaine marge en ce qui concerne la désignation du cocontractant de l'avocat. Lorsque cela se produit a posteriori, après le commencement de la prestation concernée, cela peut donner l'impression que le seul but recherché par le preneur de la prestation de services de l'avocat est de faire naître un droit à déduction.

164. Pour solutionner ce cas, il convient, tout d'abord, de constater que le système du commissionnaire, tel que visé à l'article 13, § 2, du Code de la TVA, n'est pas applicable dans le cas présent, la banque ne pouvant être considérée dans ce cas comme un intermédiaire fournissant des prestations d'avocats.

165. Compte tenu des faits concrets et des circonstances exposés ci-avant, et en particulier de la constatation que l'avocat n'assume, en principe, aucune responsabilité contractuelle à l'égard du client de la banque, la banque doit être considérée, dans le cas présent, comme le cocontractant de l'avocat. La règle de principe précitée relative à un possible conflit d'intérêt entre la banque et le client de la banque, la règle relative au respect de la législation anti-blanchiment et l'application du secret professionnel de l'avocat sont des éléments complémentaires qui sont en faveur d'une identification de la banque en tant que cocontractant de l'avocat.

166. Il n'est pas exclu que le client de la banque qui est impliqué dans une telle transaction financière ou une telle opération de financement, ait ou obtienne un intérêt économique au cours de cette transaction. Dans une telle circonstance, l'administration n'émettra aucune critique si le client de la banque, en tant que preneur économique réel de la prestation de services de l'avocat, est considéré comme le cocontractant de l'avocat pour l'application de la TVA.

167. Les parties concernées doivent être bien conscientes du fait qu'une structure ou une construction artificielle n'ayant aucun lien avec la réalité et ayant pour but essentiel la recherche d'un avantage fiscal, constitue une pratique abusive en TVA. Aussi, l'administration se réserve le droit de retirer cet accord de principe s'il devait apparaître que son application devrait conduire à des abus ou à des effets non souhaités.

3. Eclaircissement concernant la détermination du cocontractant en cas de participation à l'aide juridique de première ligne par des avocats

168. Pour les prestations de services Salduz, le cocontractant de l'avocat est la personne interrogée. Pour les services d'avocats fournis dans le cadre de l'aide juridique de deuxième ligne, le cocontractant de l'avocat est le justiciable (cf. supra sous titre II. C.). En ce qui concerne la participation d'avocats à l'aide juridique de première ligne, la détermination du cocontractant de l'avocat est toutefois moins évidente.

169. L'aide juridique de première ligne est organisée par les Commissions d'aide juridique (CAJ) qui dépendent des barreaux. Les CAJ ont entre autres pour tâche d'organiser et de faciliter les séances d'aide juridique de première ligne des avocats dans les CPAS, dans les CASG ainsi que dans les institutions apparentées similaires et d'assurer la diffusion de l'information au sujet de cette assistance, en particulier auprès des groupes de population les plus vulnérables.

170. Lors de ces séances, un formulaire doit être rempli pour chaque avis juridique d'orientation, sur lequel doit uniquement figurer l'année de naissance, le domicile, le sexe, l'état civil des justiciables et la nature de l'avis. Les avocats volontaires ne doivent par exemple pas s'enquérir et consigner le nom du justiciable. Ils n'ont en tant que telle aucune clientèle à qui ils peuvent le cas échéant facturer, ils travaillent pour le compte de la CAJ concernée et sont payés par celle-ci au moyen de subventions publiques.

171. Pour les prestations rendues dans le cadre de l'aide juridique de première ligne, le cocontractant de l'avocat n'est donc pas le justiciable mais bien la CAJ concernée. L'avocat doit donc facturer ses prestations à la CAJ au taux particulier de 0 % conformément à la décision particulière n° E.T. 125.682/3 du 18 avril 2014 (non publiée).

VIII. RÉGIME PARTICULIER FACULTATIF POUR LES AVOCATS-COLLABORATEURS (PERSONNE PHYSIQUE OU PERSONNE MORALE) ET LES AVOCATS-STAGIAIRES (PERSONNE PHYSIQUE OU PERSONNE MORALE)

A. Introduction

172. Les avocats-collaborateurs (personne physique ou personne morale) et les avocats-stagiaires (personne physique ou personne morale) qui n'effectuent aucune autre activité soumise à la TVA que les services fournis au cabinet d'avocats pour lequel ils travaillent, peuvent choisir le « Régime particulier pour les avocats-collaborateurs et les avocats-stagiaires » qui a comme

conséquence que leurs obligations en matière de TVA sont réduits au minimum . En raison de l'instauration de ce régime particulier, ils ne peuvent pas bénéficier du régime de la franchise de la taxe pour les petites entreprises (circulaire n° 47/2013, points 164 à 166). Durant toute la période pendant laquelle ils sont soumis au régime particulier, ils renoncent volontairement à leur droit à déduction de la TVA (circulaire n° 47/2013, point 171).

173. L'avocat-collaborateur ou stagiaire qui effectue, en plus de ses prestations de services pour le(s) cabinet(s) 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.

174. Toutefois, si pour les activités complémentaires qu'il effectue, la TVA pour laquelle il est effectivement redevable ne dépasse pas 3.150 EUR par an (ce qui correspond à un chiffre d'affaires annuel de 15.000 EUR), l'avocat-collaborateur ou stagiaire peut consigner le « Régime Particulier pour les avocats-collaborateurs ou -stagiaires ». Ce seuil ne concerne que les opérations complémentaires.

B. Application du régime particulier facultatif à l'égard des avocats qui résident à l'étranger

175. La question a été posée de savoir si les avocats qui résident à l'étranger peuvent également appliquer le régime facultatif particulier pour les avocats-collaborateurs et les avocats-stagiaires, qui a été appelé de manière sommaire ci-avant.

176. Pour les prestations qu'ils fournissent à leur bureau d'avocats, les avocats-collaborateurs ou avocats stagiaires résidant à l'étranger ne sont pas exclus de ce régime particulier, à condition qu'ils exercent matériellement leur activité au siège de ce bureau d'avocats. Ces avocats collaborateurs ou avocats stagiaires sont alors considérés comme disposant d'un établissement stable en Belgique situé au siège de leur bureau d'avocats.

177. Les avocats assujettis à la TVA qui résident et réalisent leur activité dans un autre Etat membre sont tenus aux obligations fixées par leur Etat membre d'établissement. Si les prestations de services sont fournies à un bureau d'avocats établi en Belgique, celles-ci sont localisées en Belgique (article 21, § 2, du Code de la TVA). Le paiement de la TVA due en Belgique est, alors, reporté sur le bureau d'avocats établi en Belgique, conformément à l'article 51, § 2, alinéa 1er, 1°, du Code de la TVA.

178. Enfin, le régime particulier est, en principe, exclu pour les activités complémentaires qui seraient effectuées par l'avocat-collaborateur ou l'avocat stagiaire résidant à l'étranger. Il est en effet supposé que ces activités ne sont pas exercées matériellement au siège belge du bureau d'avocats mais au siège étranger de l'avocat-collaborateur ou de l'avocat stagiaire. Pour ces activités complémentaires, ces avocats-collaborateurs ou avocats stagiaires sont tenus aux obligations fixées par leur Etat membre d'établissement.

Si le preneur de services est un assujetti établi en Belgique, ces prestations sont localisées en Belgique (article 21, § 2, du Code de la TVA). Le redevable de la TVA belge est le client assujetti conformément à l'article 51, § 2, alinéa 1er, 1°, du Code.

Si le preneur de services est un non assujetti établi en Belgique, ces prestations sont localisées dans l'Etat membre où est établi le prestataire de services (article 21bis, § 1er, du Code).

C. Calcul du seuil de 15.000 EUR

179. Pour le calcul de ce seuil, ne sont pas comptabilisées (i) les opérations complémentaires qui ne sont pas réalisées en Belgique, (ii) les opérations complémentaires qui sont exemptées de la TVA, (iii) les opérations complémentaires avec report de paiement, (iv) les opérations complémentaires pro Deo et (v) les opérations hors champ (Circulaire n° 47/2013, points 183 et 185).

180. Il est également fait abstraction, pour le calcul du seuil de 15.000 EUR des cessions de biens d'investissement corporels ou incorporels, comme par exemple la revente d'une voiture.

IX. RÉGIME DE LA FRANCHISE POUR LES PETITES ENTREPRISES

181. Avec date d'effet au 1er avril 2014, les assujettis dont le chiffre d'affaires annuel réalisé en Belgique ne dépasse pas 15.000 EUR (auparavant 5.580 EUR), peuvent bénéficier de la franchise de taxe pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'ils effectuent (article 56bis

(nouveau), du Code de la TVA et arrêté royal n° 19 du 29 juin 2014 relatif au régime de la franchise).

182. Les conditions d'application pratiques et les formalités sont expliquées par l'administration dans une brochure qui a comme titre « 9 questions pour mieux comprendre le régime de la franchise de taxe pour les petites entreprises » (avis du 19 mai 2014, www.fisconet.be; communiqué de presse du 3 mars 2014, www.minfin.fgov.be).

Pour le Ministre, J.

MARCKX

Conseiller général

L. DELEENHEER

Conseiller général