

## SOMMAIRE

- p. 1/ Actualités en matière de fausse indépendance
- p. 6/ Les provisions et les acomptes à la TVA – Quand la TVA est-elle exigible ?

## Actualités en matière de fausse indépendance

### I. Contextualisation

Le critère de départ entre le travailleur salarié et le travailleur indépendant est celui du lien de subordination, soit le lien d'autorité qui unit un employeur à son travailleur (ouvrier ou employé). Si le travailleur effectue ses prestations sous l'autorité d'un tiers, il doit être considéré comme étant lié par un contrat de travail à ce dernier.

Un faux indépendant est une personne déclarée comme indépendant mais qui – dans les faits – effectue ses prestations sous l'autorité d'une tierce personne.

L'entreprise qui recourt à des faux indépendants – *que ce soit avec ou sans la complicité de ces derniers* – de manière consciente ou non – commet un acte illégal susceptible de créer une concurrence déloyale et de nuire aux intérêts étatiques.

Cette illégalité se concrétise principalement par :

- le non-paiement de cotisations de sécurité sociale ; les cotisations patronales et personnelles dans le régime salarié atteignent plus de 50% alors que, en moyenne, les cotisations dans le régime indépendant sont de l'ordre de 22% ;
- l'évitement des retenues de précompte dans le chef de l'employeur et la déduction de frais non admissibles dans le chef du travailleur ;
- l'absence de respect de barème minimum avec des rémunérations pouvant être inférieures au revenu minimum garanti (RMMG) ou aux barèmes sectoriels.

La fausse indépendance est fréquemment pointée comme un fléau qui crée un dumping social, une concurrence déloyale et une réduction de la protection des travailleurs.

### II. Cadre législatif

Avant 2006, aucune disposition légale ne fixait les critères de distinction entre travailleur indépendant et travailleur salarié.

Par arrêt du 23 décembre 2002 (Pas, 12/2002, p. 2469), la Cour de cassation a décidé que :

*« lorsque les parties ont qualifié leur convention, le juge de fond **ne** peut y substituer une qualification différente lorsque les éléments soumis à son appréciation **ne permettent pas d'exclure** la qualification qui avait été donnée par les parties ».*

Dans cet arrêt, la Cour de cassation avait estimé que le fait de *ne pas avoir de clientèle propre, de devoir prester 8 à 9 heures par jour pour le même « client », de ne pas disposer de son propre fonds de commerce, de ne pas disposer de son propre matériel d'exploitation, de ne pas prendre en charge des risques économiques d'une exploitation*, n'était pas en soi incompatible avec un contrat d'entreprise et ne permettait en conséquence pas d'écarter les termes de la convention indépendante conclue entre parties.

Cet arrêt a permis à de nombreuses entreprises d'échapper aux demandes de requalification de travailleurs ou de l'ONSS sur la base d'une convention écrite soigneusement rédigée.

Par la loi-programme I du 27 décembre 2006, le législateur a – sur la base de la jurisprudence – consacré une liste de **4 critères généraux** à prendre en considération dans l'appréciation de la nature de la relation de travail (salarié/indépendant), soit :

- la volonté des parties – si la volonté des parties est matérialisée dans un titre qui n'est pas *incompatible* avec l'exécution concrète du contrat, la qualification choisie ne peut être remise en cause (confirmation de l'arrêt de la Cour de cassation du 25 décembre 2002);
- la liberté d'organisation du temps de travail;
- la liberté d'organisation du travail;
- la *possibilité* d'un contrôle hiérarchique.

Cette loi précise en outre que constituent des critères neutres – *c'est-à-dire des critères qui ne permettent pas de départager à eux seuls le statut indépendant ou salarié* – l'intitulé de la convention, l'inscription auprès d'un organisme de sécurité sociale, l'inscription à la BCE ou à la TVA, ou encore la manière dont les revenus sont déclarés auprès de l'administration fiscale.

La possibilité laissée aux secteurs de prévoir des critères spécifiques n'a jamais été mise en œuvre.

Cette loi a fait l'objet de maintes critiques considérant que la nécessité pour la partie poursuivante d'apporter la preuve d'éléments totalement incompatibles avec le statut choisi entre parties – tel que consacré dans une convention écrite – était la porte ouverte à de nombreux abus avec une multiplication – dans certains secteurs, des faux indépendants, faux associés actifs, faux dirigeants d'entreprise.

La loi du 25 août 2012 (en vigueur le 21.09.2012) prévoit en conséquence un système particulier de renversement de la charge de la preuve dans les secteurs dits sensibles soit <sup>1</sup> :

- les travaux immobiliers – art. 19, §2 du code TVA;
- les activités de transport de biens ou de personnes pour compte de tiers,
- les activités de surveillance et de gardiennage pour compte de tiers (hors ambulances et transport de personnes avec un handicap),
- les activités relevant de la commission paritaire active dans le domaine du nettoyage,
- le secteur de l'agriculture et de l'horticulture (secteur ajouté par arrêté royal du 20 juin 2013 – MB 28 juin 2013).

<sup>1</sup> Ces secteurs peuvent être étendus par arrêté royal, conformément à la procédure reprise à l'article 9, § 2 de la loi. Le texte légal ne définit pas avec suffisamment de précision les activités visées, lesquelles peuvent concerner plusieurs commissions paritaires, raison pour laquelle le Conseil national du travail (CNT) avait demandé que les secteurs puissent eux-mêmes déterminer les activités tombant dans le champ d'application de ladite présomption.

Le système est le suivant <sup>2</sup> :

- Une liste de 9 critères a été dressée avec la possibilité d'une adaptation au niveau sectoriel<sup>3</sup> :

1. défaut, dans le chef de l'exécutant des travaux, d'un quelconque risque financier ou économique; la loi précise que c'est notamment le cas à défaut d'investissement personnel et *substantiel* dans l'entreprise avec du *capital propre* ou à défaut de participation personnelle et *substantielle* dans les gains et les pertes de l'entreprise;
2. défaut dans le chef de l'exécutant des travaux, de *responsabilité et de pouvoir de décision* concernant les moyens financiers de l'entreprise dans le chef de l'exécutant des travaux;
3. défaut, dans le chef de l'exécutant des travaux, de tout *pouvoir de décision* concernant la politique d'achat de l'entreprise;
4. défaut, dans le chef de l'exécutant des travaux, de *pouvoir de décision* concernant la politique des prix de l'entreprise, sauf si les prix sont légalement fixés;
5. défaut d'une obligation de résultat concernant le travail convenu;
6. la garantie du paiement d'une indemnité fixe quels que soient les résultats de l'entreprise ou le volume des prestations fournies dans le chef de l'exécutant des travaux;
7. ne pas être soi-même l'employeur de personnel recruté personnellement et librement ou ne pas avoir la possibilité d'engager du personnel ou de se faire remplacer pour l'exécution du travail convenu;
8. ne pas apparaître comme une entreprise vis-à-vis d'autres personnes ou de son cocontractant ou travailler principalement ou habituellement pour un seul cocontractant;
9. travailler dans des locaux dont on n'est pas le propriétaire ou le locataire ou avec du matériel mis à sa disposition, financé ou garanti par le cocontractant.

- Si la majorité de ces critères est rencontrée, il existe une présomption réfragable (c.à.d. : susceptible d'être renversée par une preuve contraire) de contrat de travail.
- L'employeur doit alors apporter la preuve de l'absence de lien de subordination par toutes voies de droit, *no-*

<sup>2</sup> Remarque: ne sont toutefois pas visées les relations de travail familiales, soit :

- ✓ la relation entre parents et alliés jusqu'au 3<sup>e</sup> degré inclus et entre cohabitants légaux;
- ✓ ou la relation entre une société et une personne physique qui est parent ou allié jusqu'au 3<sup>e</sup> degré inclus ou cohabitant légal de celui qui à lui seul ou de ceux qui ensemble détiennent plus de 50% des parts de la société.

*Ex : Mademoiselle W conclut une convention de prestation de services pour la société XYZ. Elle est la nièce (3<sup>ème</sup> degré) d'un actionnaire qui détient 30% et la fille d'un actionnaire à 25%. La présomption ne joue pas dans ce cas (> 50% en relation familiale).*

<sup>3</sup> Possibilité utilisée par 4 des 5 secteurs concernés. Voy tableau récapitulatif.

tamment sur base des quatre critères repris dans la loi du 27 décembre 2006 (voy. ci-avant).

Enfin, la Commission administrative de règlement de la relation de travail – dont il était question depuis 2006 – a finalement vu le jour par arrêté royal du 11 février 2013 (en vigueur au 03.03.2013).

Cette commission a un rôle d'avis valable pour 3 ans et peut être saisie<sup>4</sup>:

- à l'initiative de celui qui débute une activité indépendante (délai maximum: 1 an);

<sup>4</sup> Une période transitoire d'un an à dater de l'entrée en vigueur de l'arrêté royal avait été prévue pour les relations existantes. Ce délai

- ou à l'initiative de chacune des parties qui en fait la demande dans un délai d'un an maximum à dater du début de la relation contractuelle.

Lorsque qu'une inspection souhaite remettre en cause la nature des relations contractuelles, elle doit à présent au préalable consulter la base de données jurisprudentielle de la commission.

La pratique déterminera le rôle effectif que prendra – à l'avenir – cette commission.

est cependant à présent venu à échéance. Les documents nécessaires activer cette commission peuvent être obtenus via <http://socialsecurity.fgov.be/fr/over-de-fod/commissie-arbeidsrelatie/commissie-arbeidsrelatie.htm>.

Tableau synthétique: quelle est la nature de la relation de travail?

	<b>Travaux immobiliers (art. 19, §2 CTVA)</b>	<b>Gardiennage</b>	<b>Transport de chose/pers. pour compte de 1/3</b>	<b>Nettoyage</b>	<b>Horticulture agriculture</b>	<b>AUTRES ENTREPRISES + toutes les relations de travail « familiales » + renversement charge de la preuve</b>
Peuvent être notamment concernés	CP 124, 126, 149, 209, 218	CP 317	CP 140 et 226	CP 121 et 218	CP 144-145 et 218	Toutes les activités non visées par les dispositions spécifiques
Base légale	Loi 25.12.2012 et AR 07.06.2013 (E.V. 05.07.2013)	Loi 25.12.2012 et AR 29.04.2013 (E.V. 24.05.2013)	Loi 25.12.2012 et 3 AR (140.01 à 140.03) du 29.10.2013 (E.V. 26.11.2013)	Loi 25.12.2012	AR 20.06.2013 (E.V. 08.07.2013)	Loi du 27.12.2006
Qui a la charge de la preuve	Examen des (9) critères-éventuellement revus par secteur : – 5 critères (ou +) rencontrés → présomption réfragable de contrat de travail – 4 critères (ou -) rencontrés → présomption réfragable de la correcte application du statut indépendant Possibilité de renverser cette présomption par les critères généraux de la loi du 27.12.2006 (voy. colonne « autres entreprises ») éventuellement complétés au niveau sectoriel.					Celui qui demande la requalification 4 critères généraux : ✓ volonté des parties (contrat non contredit dans les faits) ✓ liberté d'organisation de l'horaire de travail ✓ liberté d'organisation du travail ✓ absence de possibilité d'un contrôle hiérarchique + Critères spécifiques qui peuvent être déterminés au niveau du secteur

### III. Quelques décisions de jurisprudence récente

La loi du 25 août 2012 est encore trop récente que pour bénéficier d'ores et déjà d'une jurisprudence illustrative dans les cinq secteurs visés par la présomption.

Sur la base de la loi du programme du 27 décembre 2006 qui reste d'application à titre principal ou subsidiaire (dans le cadre du renversement de la présomption), on retiendra dans la jurisprudence récente les décisions suivantes:

- ✓ Par arrêt du 12 mars 2012, la Cour de cassation – *statuant sur l'application de la loi du 27 décembre 2006 aux*

*litiges en cours* – rappelle qu'en vertu de l'article 2 du code civil, cette nouvelle loi ne peut avoir d'effet que sur les situations nées postérieurement à son entrée en vigueur **et** aux effets futurs de situations nées sous l'empire de l'ancienne loi.

Cela signifie concrètement que les lois nouvelles ne s'appliqueront qu'à dater de leur entrée en vigueur, sur toute relation de prestation de services ou de travail existant au jour de l'entrée en vigueur de la loi, et non sur les situations définitivement consommées à cette même date (Cass., 12 mars 2012, www.juridat.be).

✓ Dans son arrêt du 26 mars 2013, la Cour de cassation rappelle qu'à défaut de convention, la nature des relations de travail doit s'apprécier au regard des trois autres critères, soit la liberté d'organisation du temps de travail, la liberté d'organisation du travail et la possibilité d'exercer un contrôle hiérarchique. La cour note par ailleurs: «*La cour fait par ailleurs le départ entre l'exercice d'un pouvoir d'autorité et le simple exercice d'un contrôle ou la simple communication de directives dans le cadre d'une convention de prestation de services indépendante.*» (Cass., 26 mars 2013, www.juridat.be)

✓ Statuant sur renvoi après l'arrêt de la Cour de cassation du 23 mai 2011 (JTT, 24/2011, p. 392), la Cour du travail de Mons a estimé qu'était inconciliable avec l'existence d'un contrat d'entreprise, le contrôle de l'organisation du temps de travail et de l'organisation du travail lui-même. Ce contrôle est, selon la Cour, révélateur d'une autorité fonctionnelle et non simplement organisationnelle.

Il s'agissait en l'espèce de chauffeurs prestant pour compte de répartiteurs de produits pharmaceutiques vers les officines. La Cour de cassation avait estimé que le juge de fond ne pouvait décider que les critères de choix de tournées, d'organisation du travail, d'horaires imposés ou de feuilles de route étaient de facto inconciliables avec l'exécution du contrat.

La Cour du travail estime, suivant en cela une doctrine relativement récente que l'incompatibilité entre la réalité des prestations et la convention ne doit pas nécessairement résider dans un seul élément qui permet d'exclure le contrat d'entreprise mais peut ressortir d'éléments qui, pris ensemble, autorisent cette exclusion (CT Mons, 13 décembre 2012, JLMB, 16/2013, p. 890).

✓ Dans un arrêt du 12 février 2014 (JTT, 2014, p. 171-174), la Cour du travail de Bruxelles a rappelé que le statut, de salarié ou d'indépendant choisi par les parties s'impose dans la mesure où il n'est pas contredit par les modalités d'exécution du travail presté. Il s'agit en l'espèce d'un commercial indépendant, qui prétendait revendiquer le statut salarié sur la base d'une activité de représentant de commerce. La cour note cependant que *ni le système de rémunération, ni la politique des prix* ne sont des critères à prendre en considération: «*Ce qui est déterminant, ce n'est pas le fait de consacrer l'entièreté de son temps de travail à une seule*

*personne ou entreprise, mais l'obligation de consacrer l'entièreté de son temps de travail à une seule entreprise ou l'interdiction faite au travailleur de prêter pour un autre cocontractant.*»

Cet arrêt démontre une nouvelle fois l'importance de la convention écrite, surtout pour les entreprises non soumises à la liste des critères spécifiques,

## IV. Conséquences d'une requalification

Les conséquences en cas de requalification peuvent être lourdes pour l'employeur:

### a. En droit du travail:

- existence d'un contrat de travail à durée indéterminée et présumé à temps plein en faveur du travailleur;
- obligation de régulariser la rémunération perçue sur la base de la rémunération minimale, tous avantages confondus (barème minimum, pécules de vacances, primes, paiement des heures supplémentaires, etc.);
- possibilité pour le travailleur, lorsqu'il y a en outre mise à disposition, de revendiquer l'éventuelle régularisation solidairement entre les mains de chaque personne (physique ou morale) ayant exercé à son égard un lien de subordination.

La prescription d'une demande en droit du travail est d'un an à dater de la rupture du contrat avec un maximum de 5 ans à dater des faits. Le délai de prescription peut cependant être étendu si l'on considère qu'à cette faute civile se greffe une faute pénale, auquel cas l'action civile ne peut se prescrire avant l'action pénale (voy. Infra).

### b. Au niveau de la sécurité sociale:

- régularisation des cotisations personnelles et patronales sur les sommes versées/régularisées et les *dmfa*. Impossibilité de récupérer les cotisations personnelles à charge du travailleur;
- application d'une sanction pour absence de déclaration (sanction forfaitaire de 495,79 EUR);
- application de majorations (10%) et intérêts (7%);
- éventuelle sanction pour absence de dimona d'entrée.

En matière de sécurité sociale, le délai de prescription de 3 ans à dater de la fin du trimestre trouve à s'appliquer, sauf en cas de fraude, où le délai est alors porté à 7 ans.

Les cotisations versées dans le régime indépendant peuvent être remboursées pour autant que la demande de remboursement ne soit pas prescrite.

c. En droit fiscal :

L'employeur devra régulariser le précompte éludé et risque d'être tenu au paiement d'amendes et intérêts. Le travailleur fera l'objet d'une régularisation fiscale<sup>5</sup>. La régularisation fiscale se prescrit par 3 ans, sauf en cas de fraude, où le délai est alors porté à 5 ans.

d. Impact pénal :

Le fait d'avoir engagé une personne sous statut indépendant alors que dans les faits, elle exerce des prestations comme salarié constitue une infraction multiple à diverses interdictions dont :

- l'obligation de déclarer le travailleur à l'ONSS au plus tard au moment de son entrée en fonction (obligation dimona),
- l'interdiction de mise à disposition illicite, lorsque le travailleur effectue des prestations en faveur de plusieurs entreprises et ce, sous lien de subordination.

La sanction pour non déclaration de dimona est une sanction de niveau 4, soit la plus grave, pouvant donner lieu à un emprisonnement de 6 mois à 3 ans et/ou une amende pénale de 3.600,00 à 36.000,00 EUR ou une amende administrative de 1.800,00 à 18.000,00 EUR.

On se rappellera en outre que si l'entreprise est condamnée pénalement – hypothèse très théorique dans le cas de la fausse indépendance, la condamnation sera inscrite au casier judiciaire, avec pour conséquence l'interdiction de soumissionner dans le cadre de marchés publics.

## V. Conclusions

La problématique de la lutte contre la fausse indépendance s'inscrit notamment dans le cadre de la lutte contre le dumping social provoqué par la venue à bas prix de travailleurs indépendants de l'Est.

L'UNIZO avait ainsi, dans son rapport de 2011, noté que près de 90.000 nouveaux indépendants avaient été comptabilisés sur cette année, parmi lesquels 22% ne bénéficiaient pas de la nationalité belge. La problématique des associés actifs avait été mise en exergue, de nombreuses sociétés fonctionnant quasi exclusivement avec des asso-

ciés actifs disposant d'un nombre de parts tellement réduit dans la société qu'ils n'avaient de facto aucun pouvoir de décision.

La difficulté, dans le cadre de cette lutte est de faire la part entre les personnes qui choisissent de s'inscrire en fait et en droit dans une relation d'indépendants et ceux qui, souhaitant abuser du système, revêtent le costume de la fausse indépendance avec les conséquences néfastes qui en résultent, parfois pour le travailleur mais également pour l'Etat et les entreprises concurrentes.

La liste des critères définis pour les secteurs spécifiques est particulièrement stricte. Les entreprises doivent donc veiller à réaliser un audit interne pour évaluer leur manière de fonctionner, adapter au besoin celle-ci au regard des nouvelles dispositions légales et si ce n'est déjà fait veiller à disposer d'une convention écrite en bonne et due forme.

Enfin, contrairement à une pratique très (trop) répandue, il convient de noter que :

- Le fait de concéder quelques parts à un collaborateur dans une société ne suffit pas à écarter la problématique de la fausse indépendance. Il convient de s'interroger en effet sur la hauteur de la participation de ce dernier, sur ses fonctions dans l'entreprise, sur la manière dont le travail est effectivement organisé.
- De même, ce n'est pas parce que le travailleur est également mandataire de société qu'il ne peut pas simultanément être sous contrat de travail. Le mandat s'exerce dans le cadre d'un lien d'indépendance mais les prestations effectivement exercées (par exemple comme directeur) peuvent bien entendu l'être dans le cadre d'un contrat de travail (dualité de fonction).
- Enfin, la société de management n'est pas la panacée. Il ne suffit pas créer une « structure » intermédiaire pour éviter le lien de subordination entre les gérants de la société de management et la société pour laquelle une prestation de services va être effectuée. Dans le cadre de l'appréciation de la réalité du statut, seront notamment pris en considération :

- le caractère *intuitu personae* de la relation entre la tierce société et la société de management (de facto son gérant) ;
- les actionnaires de la société de management ;
- le fait de travailler pour un seul ou plusieurs cocontractants,...

Gaëlle JACQUEMART & Michel STRONGYLOS  
legis - Association d'avocats

<sup>5</sup> Le risque évoqué par certains que les sommes versées dans le cadre de ce contrat d'entreprise requalifié en contrat de travail soient requalifiées de commissions secrètes taxables à 309% nous paraît quant à lui plus théorique.

# Les provisions et les acomptes à la TVA – Quand la TVA est-elle exigible?

Les provisions et les acomptes sont certainement les notions faisant couler le plus d'encre par rapport à l'exigibilité de la T.V.A. Faut-il l'appliquer ou pas? Quelle est la différence entre ces deux notions? Nous savons que la T.V.A. est exigible lorsque le prix est encaissé, en tout ou en partie, avant le moment où la livraison est effectuée à concurrence du montant encaissé.<sup>1</sup>

La provision peut relever des réalités distinctes :

- Soit la provision est une somme d'argent versée par un client à une personne à titre de garantie. Elle pourra être remboursée le cas échéant.
- Soit la provision est une somme d'argent versée par un client à une personne, pour des biens et des services non encore déterminés au moment du paiement. Ce montant partiel viendra en déduction du montant final à verser par le client en contrepartie des biens et services reçus lorsque ces derniers seront déterminés et/ou fournis. Nous sommes donc en présence d'une sorte de garantie.
- Soit la provision recouvre une somme d'argent versée par un client à une personne, pour des biens et des services connus, mais pour lesquels le prix n'est pas encore déterminé au moment du paiement. Il s'agit, dans ce sens, d'un paiement partiel versé pour l'exécution d'un travail à venir, en couverture de certains frais que le prestataire devra exposer.

La différence entre ces deux dernières notions est subtile, car d'un côté, nous avons ce que nous pourrions voir comme une provision et, d'autre part, une livraison/prestation clairement définie quant à l'objet, mais inconnue quant à son montant. Nous pouvons aussi rapprocher ces deux dernières notions de l'avance.

L'acompte quant à lui peut être défini comme un paiement partiel à valoir sur une somme connue et due pour des biens et services déterminés au moment du paiement, mais non encore accomplis; en d'autres termes, il s'agit d'une somme d'argent versée au vendeur ou au prestataire en cas d'exécution différée du contrat. Nous sommes ici le plus fréquemment dans le secteur de la construction où le prix final est connu (hors services complémentaires et/ou indexation).

## Définition nationale et communautaire

Afin de mieux analyser la problématique soulevée par la provision, il est important de définir celle-ci par rapport au droit belge. Notre Cour de cassation nous a appris qu'à défaut de définition particulière dans la loi fiscale, une notion doit se comprendre au sens du droit commun.<sup>2</sup>

Fiscalement, la notion de provision ainsi que celle de l'acompte ne sont pas pleinement expliquées. Nous avons bien des références comme celle des provisions pour risques et charges<sup>3</sup>, mais aucune explication claire.

Les deux notions pourraient donc être prises au sens commun large et général, mais c'est sans compter que nous sommes en matière de T.V.A. En matière de T.V.A., et afin que la même règle soit appliquée uniformément dans tout le territoire T.V.A., une notion doit avoir une définition communautaire. C'est le cas, entre autres, pour la livraison de biens, la prestation de services ou la location immobilière.

Nous devons dès lors nous tourner vers la Cour de Justice européenne et ses arrêts afin de mieux circonscrire quand appliquer (ou pas) la T.V.A. En effet, seule la réalité de l'opération et sa nature permet de la catégoriser en matière de T.V.A. La terminologie s'effaçant ici derrière la réalité de l'opération.

## Jurisprudence

L'arrêt BUPA Hospital<sup>4</sup> permet de mieux comprendre la différence entre l'acompte et la provision. En effet, la Cour de Justice rappelle les principes selon lesquels dans le cas de versement d'un acompte, la TVA devient exigible sans que la livraison ou la prestation ait encore été effectuée.<sup>5</sup> Elle va néanmoins plus loin en disant pour droit qu'afin que la taxe puisse devenir exigible dans une telle situation, il faut que tous les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la future livraison ou de la future prestation, soient déjà connus et donc, en particulier que, au moment du versement de l'acompte, les biens ou les services soient désignés avec précision.

1 Article 17 § 1 et 22bis du Code de la TVA ainsi que l'article 65 de la Directive T.V.A..

2 Cass. (1er ch.) RG F.08.0055.F, 4 septembre 2009 (État belge/Brunet).

3 Article 48 du C.I.R. 1992 et Articles 24 à 27 de l'Arrêté royal d'exécution du C.I.R. 1992.

4 C.J.C.E. (Grande Chambre) n° C-419/02, 21 février 2006 (BUPA Hospitals et Goldsborough Developments).

5 Point 45 de l'Arrêt.

Le cas sous-jacent faisait suite à une vente de produits médicaux future étalée sur une longue période afin de pouvoir éviter un changement de législation. Il y avait eu facture et paiement de la somme prévue. Nous avons donc ici une livraison de biens qui est quand même circonscrite à des produits médicaux et pharmaceutiques, mais pour lesquels la C.J.C.E. a considéré qu'ils n'étaient pas suffisamment précis que pour rentrer dans la définition de l'acompte ...

Nous avons par contre un autre arrêt, mais dans un tout autre contexte: les arrhes dans le cadre d'une prestation d'hébergement hôtelier. Pour rappel, les arrhes sont des sommes versées par un client avant la livraison des biens ou avant l'achèvement d'une prestation de services. L'abandon des arrhes constitue l'abandon d'un contrat. Les arrhes permettent de garantir le contrat et sont une obligation contractuelle. La Cour a bien fait remarquer que l'obligation de réservation résulte du contrat d'hébergement lui-même et non pas des arrhes versées. La circonstance que le montant des arrhes, en cas d'occupation de la chambre réservée est imputé sur le prix de ladite chambre confirme que ces arrhes ne sauraient constituer la contrepartie d'une prestation autonome et individualisable (indispensable pour une application éventuelle de la T.V.A.). Le versement des arrhes ne constituant pas la rétribution perçue par un exploitant d'établissement hôtelier à titre de contrepartie effective d'un service autonome et individualisable fourni à son client, d'une part, et la conservation de ces arrhes, à la suite du désistement de ce client, ayant pour objet de réparer les conséquences de l'inexécution du contrat, d'autre part, il convient de considérer que ni le versement des arrhes ni la conservation de celles-ci, n'est visée par la législation T.V.A.<sup>6</sup>.

Ces deux arrêts peuvent nous laisser dubitatifs sur leur utilité. Néanmoins, on peut entrevoir quelques lignes directrices. Un montant versé qui n'est pas clairement un acompte, mais une garantie forfaitaire peut être considéré comme hors champ de la T.V.A. En effet, le cas des arrhes est le même que la provision sur son but initial: garantir l'exécution du contrat et une indemnisation du fournisseur. En effet, si dès le départ, la provision a pour but d'être assimilée à un acompte, nous perdons tout l'intérêt de la non-application de la T.V.A. N'oublions pas que la législation T.V.A. se base sur la réalité de l'opération et sa nature.

Dans le cas où les factures d'honoraires ou autres sont payées entièrement et/ou la provision n'est pas utilisée et reste intacte, il n'y a pas lieu de considérer que celle-ci est une avance sur paiement d'une livraison de bien ou d'une prestation de services.

## Précisions via certaines circulaires – Pratiques administratives

La circulaire concernant les avocats en son point 93<sup>7</sup> ne parle que des débours permettant ainsi à l'avocat assujéti de considérer que le montant des sommes avancées au sens de l'article 28, 5°, du Code de la TVA, s'élève à 50% de la provision reçue, pour autant bien entendu que les régularisations requises soient opérées ultérieurement, en plus ou en moins, dès que le montant exact des sommes avancées est connu. Il s'agit ici clairement d'une prise de position où le paiement de la provision des avocats est un encaissement du prix de la prestation et donc n'est pas une garantie. Cette somme est pourtant bien indiquée comme provision dans les livres tenus par les avocats et les cabinets d'avocats. Ce ne sont pas des honoraires au contraire des acomptes dans le secteur de la construction (sous réserve de l'avancée des travaux). Je ne peux donc me rallier entièrement à la position administrative. Néanmoins, la pratique dans les cabinets est souvent moralement de le considérer comme des honoraires payés d'avance et non comme de vraies provisions.

Le cas des notaires est lui inverse en ce qui concerne la passation d'un acte.<sup>8</sup> La TVA n'est exigible qu'au moment de la passation de l'acte, moment où le notaire peut porter ses honoraires en compte conformément aux règles déontologiques pour autant que toutes les provisions restent inscrites au compte du client concerné aussi longtemps que l'acte n'a pas été réalisé.

## Analyse par rapport au régime transitoire actuel de la TVA

Depuis le 01.01.2013, la facture en elle-même n'est plus une cause d'exigibilité de la T.V.A. À des fins de tolérances et vu que les éditeurs de logiciels comptables ne sont pas encore parvenus à s'adapter aux nouvelles règles, l'ancien système T.V.A. est autorisé à perdurer jusqu'au 31.12.2014.

Il est intéressant de constater que plus aucun texte légal ne prévoit l'exigibilité de la T.V.A. dans ce cas. Nous pouvons dès lors nous demander sur quelle base l'Administration va réclamer cette dernière. En tout cas, cela ne peut être en vertu de l'article 51 §1er 3°. En effet, ce dispositif légal est en fait une mesure préventive de la fraude qui, en définitive, a pour but d'éviter que toute personne qui porte un montant de T.V.A. sur une facture ne fournisse au destinataire de la facture un titre permettant une déduction éventuelle. En rendant la taxe exigible par le seul fait de la facturation, abstraction faite

6 C.J.C.E. (1er ch.) n° C-277/05, 18 juillet 2007 (Société thermale d'Eugénie-les-Bains),

7 Circulaire n° AGFisc 47/2013 (E.T. 124.411) dd. 20.11.2013.

8 Point 2.2.2 — Décision TVA n° E.T. 121.923 dd. 03.04.2012.

9 La taxe est due par toute personne qui, dans une facture ou un document en tenant lieu, mentionne la taxe sur la valeur ajoutée, encore qu'elle n'ait fourni aucun bien ni aucun service. Elle est redevable de la taxe au moment où elle émet la facture ou établit le document..

de l'opération qu'elle constaterait, le législateur a voulu s'assurer qu'une éventuelle déduction corresponde à une imposition dans le chef de la personne qui a délivré la facture.<sup>10</sup>

En pratique, appliquer de la T.V.A. sur une facture de provision/acompte/... peut encore être accepté et dès lors, la déduction de cette T.V.A. est encore possible si on la considère sur base de la réciproque. Toutefois, cette position est bancal, car lorsqu'un assujetti, pour une opération qui n'est pas visée par le Code de la T.V.A., délivre une facture dans laquelle il porte en compte un montant à titre de T.V.A. à un autre assujetti, ce dernier ne peut exercer aucun droit à déduction du fait que la taxe n'est pas exigible en vertu de l'article 17 ou 22 du CTVA<sup>11</sup>. En effet, nous sommes durant la période transitoire dans une période instable point de vue juridique.

Pour rappel, si vous appliquez déjà les nouvelles règles d'exigibilité, le nouveau régime se limite à dire qu'«en cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé». En d'autres termes, seul le paiement avant la livraison ou avant que la prestation de services ne soit parfaite peut encore rendre la T.V.A. exigible anticipativement. Une facture préalable restera donc désormais sans effet, tant qu'elle n'est pas payée ou, avant qu'elle ne soit payée, tant que la livraison n'a pas eu lieu ou que la prestation de services n'est pas parfaite.

Il s'ensuit qu'un assujetti qui serait en possession d'une telle facture mentionnant néanmoins une TVA, ne peut en règle exercer son droit à déduction. En effet, seule la T.V.A. légalement due est déductible<sup>12</sup>.

## Conclusions

Suite aux Arrêts de la C.J.C.E., toutes les positions sont défendables à partir du moment où l'Administration

elle-même sème le trouble en donnant des avis en sens contraires à différentes professions qui ont des similitudes visibles.

Je ne peux que vous recommander la plus grande vigilance concernant le but recherché dans la facturation ou non de la T.V.A. sur les provisions. En effet, pour que la T.V.A. soit applicable, il faut que tous les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la future livraison ou de la future prestation, soient déjà connus et donc, en particulier que, au moment du versement de l'acompte, les biens ou les services soient désignés avec précision. Cette jurisprudence me semble contraire à l'habitude que prend l'administration de considérer la provision comme l'acompte, voire pire, de demander à l'assujetti de prouver que la somme est bien une garantie. Si l'administration veut rectifier l'analyse de l'assujetti, c'est bien à elle à prouver que la T.V.A. était exigible.

Résumons donc la problématique de la manière suivante.

- Soit la provision est une somme d'argent versée par un client à une personne, pour des biens et des services non encore déterminés au moment du paiement ou comme garantie → Pas de T.V.A. applicable
- Soit la provision recouvre une somme d'argent versée par un client à une personne, pour des biens et des services connus, mais pour lesquels le prix n'est pas encore déterminé au moment du paiement. Il s'agit, dans ce sens, d'un paiement partiel versé pour l'exécution d'un travail à venir, en couverture de certains frais que le prestataire devra exposer → Les biens sont déterminés → La provision est assimilable à un acompte → Application de la T.V.A. sous réserve du paiement
- Soit on est dans le cas de l'acompte, pour des biens et des services connus et pour lesquels le prix est déterminé au moment du paiement → Application de la T.V.A. sous réserve du paiement

Laurent RICHARD  
Comptable-fiscaliste agréé IPCF

10 Q. et R. Parl., Chambre, 1981-82, n° 5, 142 — Q. n° 14, Représentant GRAFE, Rev. TVA, n° 53, 297, n° 1.

11 voir Article 2, 1° A.R. n° 3 et Décision n° E.T. 14.725, 28 septembre 1978, Rev. TVA, n° 38, n° 684.

12 C.J.C.E. n° 342/87, 13 décembre 1989 (Genius Holding BV/Staatssecretaris van Financiën).