

11.4. Exigibilité de la TVA : régime définitif explicité !

Nul n'ignore aujourd'hui que les nouvelles règles de facturation ont déplacé la date d'exigibilité de la TVA à partir du 1er janvier 2013. Celle-ci correspond désormais à la date de livraison/fin de la prestation de services ou du paiement (partiel) de la facture. L'émission proprement dite d'une facture ne rend plus la TVA exigible.

La stricte application de ces règles entraîne des problèmes d'ordre pratique surtout lorsque le paiement d'une somme est réclamé avant même que n'intervienne la livraison, la prestation de services ou le paiement. Quid des 'factures d'acompte' qui sont émises avant tout fait générateur ou paiement et qui ne sont donc, à vrai dire, pas considérées comme des 'factures' au sens strict du terme? Les factures d'acompte mentionnent la TVA due au Trésor mais le client ne peut exercer son droit à déduction. En effet, il ne peut en principe déduire cette TVA que s'il est en possession d'une deuxième invitation à payer établie dès lors que la TVA est exigible, conformément aux nouvelles règles. Un suivi administratif soit du paiement, soit de l'exécution de la livraison/prestation de services est dès lors nécessaire.

A la suite des précisions administratives demandées par la profession, l'application des nouvelles règles en matière d'exigibilité a été reportée une première fois, puis une seconde fois au 31 décembre 2014. L'administration a prévu un régime transitoire autorisant, jusqu'à cette date et sous certaines conditions, l'application des anciennes règles de facturation. Une tolérance a été instaurée en ce qui concerne les factures d'acompte qui étaient considérées comme des factures à part entière.

La fin de l'année 2014 approche et avec elle la fin des mesures transitoires. Aussi, l'administration a-t-elle précisé les modalités d'application des nouvelles règles de facturation à partir du 1er janvier 2015. Le régime définitif prévoit de nombreuses tolérances en ce qui concerne les factures émises avant même que la TVA ne soit exigible et fait une distinction entre les opérations avec et sans report de perception, les opérations intracommunautaires et les opérations avec les particuliers (Décision n° E.T. 126.003 dd. 07/10/2014).

Quid si un acompte est réclamé après le 1er janvier 2015?

En ce qui concerne les opérations sans report de TVA, tant le fournisseur que le client peuvent, le cas échéant, faire usage, de manière indépendante et opération par opération, d'une tolérance s'ils optent pour l'utilisation d'un seul document au lieu de deux (conformément à la réglementation légale).

Dans le cadre des tolérances prévues, si une facture est émise avant la survenance du fait générateur (la facture mentionne la date de la facture mais aucune date d'exigibilité de la TVA), le fournisseur dispose de 2 possibilités:

- Fait générateur < 7 jours après la date de la facture: facture = facture définitive et la date du fait générateur ne doit plus figurer sur la facture.

- Fait générateur > 7 jours après la date de la facture: facture = 'facture d'acompte'. Dans ce cas, l'assujetti doit mentionner sur la facture d'acompte une 'date présumée d'exigibilité de la TVA' (date estimée de paiement ou date ultime de paiement). Cette facture est alors considérée comme une facture définitive et un deuxième document n'est pas requis. Aucun document rectificatif ne devra davantage être émis s'il apparaît, par la suite, que la date présumée ne correspond pas à l'une de ces dates. Si la facture d'acompte ne fait aucune mention de la date présumée d'exigibilité de la TVA, une facture définitive devra être établie plus tard.

Traitement des 'factures d'acompte' dans la déclaration:

- Côté fournisseur: la facture d'acompte doit être traitée dans le facturier de sortie, les opérations proprement dites ne doivent, en principe, être reprises que dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle la TVA est devenue exigible (en raison de la réalisation du fait générateur ou du paiement (partiel)).

D'un point de vue administratif, le facturier de sortie et le journal financier, dans lequel sont enregistrés les paiements, doivent correspondre de manière à ce que chaque opération/paiement puisse être traité(e) dans la bonne déclaration T.V.A. L'administration admettra toutefois que le fournisseur reprenne les opérations dans la déclaration TVA relative à la période 'd'émission de la facture'.

- Côté client: le client qui reçoit une facture d'acompte peut exercer son droit à déduction dans la déclaration relative à la période au cours de laquelle la facture a été émise sans devoir fournir la preuve de l'exigibilité de la TVA. Celle-ci doit toutefois être fournie dans les trois mois qui suivent celui au cours duquel la facture d'acompte a été émise ('période fenêtre'). Si tel est le cas, le droit à la déduction déjà exercé ne doit faire l'objet d'aucune régularisation. Dans le cas contraire, la TVA déduite doit être régularisée. Dans sa Décision, l'administration expose de manière approfondie le traitement de la régularisation dans la déclaration TVA.

Les tolérances précitées concernant les factures d'acompte sont également d'application pour les opérations avec report de la TVA belge, où la taxe doit être versée au Trésor par le client, et aux acquisitions intracommunautaires localisées en Belgique.

Remarque: Pour les livraisons ou prestations de services intracommunautaires, seule est prévue une tolérance en ce qui concerne l'utilisation de factures d'acompte (voir plus haut, la distinction selon que le fait générateur survient dans les 7 jours ou à plus de 7 jours de l'émission de la facture d'acompte). L'établissement de factures d'acompte ne peut toutefois avoir aucun impact sur le moment où l'opération concernée doit être reprise dans la déclaration TVA et dans le relevé des opérations intracommunautaires relatif à la période où la TVA devient exigible (date de la facture ou, en l'absence de facture, le 15^e jour du mois qui celui de la livraison). Aucune tolérance n'a été prévue à cet égard.

Simplification administrative?

L'avenir nous dira si les directives relatives à l'émission de factures d'acompte dans le cadre des nouvelles règles de facturation, telles qu'exposées dans la nouvelle Décision du 07.10.2014, sont suffisamment claires.

Le défi majeur concernera, de toute évidence, l'adaptation des systèmes comptables aux nouvelles règles, celle-ci devant être bouclée d'ici la fin de l'année. Les fournisseurs de logiciels nous ont confié avoir demandé à l'administration une 'période de tolérance' de 6 mois (jusqu'au 30.06.2015).

Une telle adaptation des systèmes comptables ne peut, en effet, se faire du jour au lendemain. Les fournisseurs en question disposeraient ainsi d'un délai supplémentaire leur permettant d'assurer une mise en œuvre correcte des nouvelles règles. Leurs clients auraient également plus de temps pour prendre les mesures qui s'imposent. Ils doivent en effet adapter en conséquence le lay-out de leur facture (mention de la date d'exigibilité). Reste à savoir si l'administration réservera une suite favorable à cette demande. A suivre absolument donc ...

Jill VAN VAECK
Juriste fiscaliste
Wolters Kluwer

PACIOLI N° 394 - 17-30 novembre 2014