UNIVERSITÉ DE GENÈVE

Archive ouverte UNIGE
https://archive-ouverte.unige.ch

Chapitre de livre 1995 Published version Open Access

This is the published version of the publication, made available in accordance with the publisher's policy.

La taxe sur la valeur ajoutée et les prestations de services des avocats et des notaires

Oberson, Xavier

How to cite

OBERSON, Xavier. La taxe sur la valeur ajoutée et les prestations de services des avocats et des notaires. In: Problèmes actuels de droit fiscal : mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson. Bâle : Helbing & Lichtenhahn, 1995. p. 89–113. (Collection genevoise)

This publication URL: https://archive-ouverte.unige.ch/unige:16571

© This document is protected by copyright. Please refer to copyright holder(s) for terms of use.

La taxe sur la valeur ajoutée et les prestations de services des avocats et des notaires

Xavier OBERSON

Mamas don't let your babies grow up to be tax lawyers
(Paul L. Caron, Tax Notes, 18 juillet 1994, p. 379)

I. Introduction[1]

Jusqu'à récemment, on avait coutume de considérer les avocats et les notaires comme des auxiliaires de la justice. A partir du 1er janvier 1995, ils deviendront de surcroît des auxiliaires du fisc, chargés de soumettre leurs services, en principe, à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au taux de 6.5%, puis de verser le montant d'impôt ainsi obtenu à l'administration fédérale des contributions (AFC), sous déduction, le cas échéant, de la charge fiscale préalable.

La profession d'avocat ou de notaire présente certains traits particuliers qui posent de nombreuses questions de principe en ce qui concerne l'application de la TVA. Tenant compte de ces spécificités, l'AFC a engagé une procédure de consultation à laquelle des représentants des milieux concernés ont pris part, notamment la Fédération suisse des avocats (FSA)[2]. Au début de décembre 1994, l'AFC a finalement rendu publique une circulaire concernant l'application de la TVA aux avocats et notaires (ci-après; brochure AFC)[3]. S'agissant d'un secteur nouvellement soumis à un impôt général sur le chiffre d'affaires, il nous a paru intéressant de présenter, dans une perspec-

---

1 Etat au 15 janvier 1995.

2 Voir à ce propos, notamment, la prise de position de la FSA du 31 janvier 1994 (non publiée); Max OESCH, Vernehmlassung zur Verordnung über die Mehrwertsteuer, L'avocat suisse, Bulletin FSA No 150 (1994) p. 4 s.

3 Administration fédérale des contributions, Brochure TVA No 610-507-24, Avocats et notaires, Octobre 1994.

tive critique, comment la réglementation TVA, telle qu'elle résulte en particulier de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)[4], va s'appliquer aux avocats et notaires[5]. Nous limiterons notre analyse aux conséquences fiscales liées aux *aspects spécifiques* de l'exercice de cette profession, sans nous préoccuper des multiples facettes que peut recouvrer cette activité, à savoir la gestion de fortune, le conseil d'entreprises, voire le commerce d'objets d'arts.

II. Assujettissement

A. En général

1. Le problème

Les avocats et notaires exercent leur activité de façon indépendante en vue de réaliser des recettes. Par conséquent, dans la mesure où l'ensemble du chiffre d'affaires de leur activité, exercée sur le territoire suisse, dépasse 75 000 Frs. par an, ils seront assujettis (art. 17 al. 1 OTVA). En outre, à lire l'art. 17 al. 2 OTVA, seront en principe traitées comme un seul assujetti, les collectivités de personnes dépourvues de la personnalité juridique effectuant des opérations sous une raison sociale commune.

La question essentielle qui se pose à cet égard est celle de savoir selon quel critère une étude d'avocats ou de notaires doit être considérée comme un seul assujetti. S'il est clair que les véritables associations d'avocats ou de notaires, exerçant la profession en commun, au sens de l'art. 530 du Code des obligations (CO), seront traitées comme tel, le problème est plus délicat en ce qui concerne les avocats ou notaires travaillant ensemble, mais ne partageant que les frais généraux («associations de locaux»). Pour répondre à cette question, on

---

[4] Ordonnance du Conseil fédéral du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA), RO 1994 p. 1464 ss.

[5] Voir, notamment, Martin BAUMLI/Peter GERMANN/Thomas STADELMANN, Der Anwalt und die Mehrwertsteuer, Zurich 1995; Alexander FILLI, Ausgewählte Fragen zur Unterstellung der Rechtsanwälte und Notare unter die Mehrwertsteuer, Archives 63 (1994/95) p. 503 ss; Jürg BRAND, Anwaltsberuf und Mehrwertsteuer, L'avocat suisse, Bulletin FSA No 153 (1994) p. 6 ss.

doit raisonner en deux étapes: il y a une règle générale et une exception.

2. La règle: l'étude considérée comme un seul assujetti

Pour l'administration, le critère déterminant pour savoir si, en présence d'une étude formée de plusieurs membres, cette dernière doit être traitée comme un sujet fiscal indépendant est celui de *l'apparence de l'étude à l'extérieur.* Les indices suivants plaident en faveur de l'existence d'une société simple[6]: l'adresse commune; une procuration générale en faveur de l'étude; un papier à lettres, un bureau et un secrétariat communs; l'inscription de l'étude dans des annuaires ou des registres professionnels; une facturation commune, des employés juristes ou non juristes travaillant pour tous les associés.

En présence de tels indices, c'est donc l'étude qui sera assujettie et non les avocats ou les notaires qui en font partie. Cette conception, il faut le relever, est directement inspirée de la pratique adoptée auparavant en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (ICHA) et avalisée par la Tribunal fédéral[7].

Une telle approche ne saurait être appliquée telle quelle au domaine qui nous concerne. En effet, la pratique de la profession d'avocat ou de notaire, sous une désignation commune, n'implique pas nécessairement la formation d'une société simple ayant pour but l'exercice commun de la profession, au sens des art. 530 ss. CO. Un tel objectif fait défaut, notamment, auprès des études qui, sous couvert d'un papier à lettre commun, ne font que partager des frais généraux[8]. De plus, dans ces hypothèses, le pouvoir de représentation d'un des associés n'inclut généralement pas celui des autres; quant aux clients de l'étude ils sont, dans la règle, parfaitement conscients du caractère personnel du lien qui les unit à l'un des associés[9]. Il s'avère donc nécessaire de s'écarter de l'approche rigoriste ayant prévalu jusqu'ici en matière d'ICHA.

---

6 Brochure AFC p. 12.

7 ATF du 8 décembre 1987, Archives 62 (1993/94) p. 160 ss; Archives 49 (1980/81) p. 499 ss, 501.

8 Jacques-André Reymond, La responsabilité des avocats associés et de leurs collaborateurs, L'avocat suisse, Bulletin FSA No 120 (1989) p. 26 ss.

9 Id. p. 27.

3. L'exception: l'assujettissement individuel

La brochure AFC, tout en maintenant la position de principe relatée plus haut, prévoit désormais une *exception*. L'avocat ou le notaire, membre d'une étude, sera qualifié de sujet fiscal indépendant, même si l'étude au sein de laquelle il exerce son activité présente, vis-à-vis de l'extérieur, certaines des caractéristiques relatées plus haut, dans la mesure où les *4 conditions cumulatives* suivantes sont réalisées:

a. L'avocat ou le notaire qui utilise le *papier à lettres* de l'étude doit signer en son propre nom et doit indiquer son propre numéro de compte bancaire ou de compte de chèque postal.

b. La *procuration* doit dans tous les cas être donnée au nom de l'avocat concerné; toute référence à l'étude (même dans l'en-tête de l'enveloppe) doit être supprimée.

c. La *facturation* doit être effectuée exclusivement au nom de l'avocat ou du notaire concerné (et non sur le papier à lettres de l'étude).

d. *Les prestations générales* telles que les collaborateurs ou stagiaires travaillant pour plusieurs associés, le secrétariat commun, la photocopieuse, doivent être facturées séparément par chaque avocat ou notaire assujetti indépendant. Il en va de même des achats de marchandises. La répartition des coûts relatifs aux prestations communes peut être opérée de deux manières:

- Un des associés effectue ces prestations en son propre nom. En tant qu'assujetti, il paiera la TVA sur les contre-prestations, puis facturera aux autres membres de l'étude, proportionnellement, les prestations grevées de la TVA. L'associé en question, comme les autres membres de l'étude, pourront, si les conditions sont réalisées, déduire de leur décompte, la TVA qu'ils auront dû supporter à titre de charge fiscale préalable.
- Les prestations communes seront effectuées dans une première étape par une société créée à cet effet (société simple); laquelle, dans un second temps, les facturera séparément à chaque assujetti. Si cette société a un chiffre d'affaires annuel de plus de 75 000 Frs., elle sera également assujettie et devra soumettre à la TVA les prestations fournies aux associés de l'étude. Ces derniers, en contrepartie, pourront déduire la TVA transférée par la société, en tant que charge fiscale préalable.

L'admissibilité d'un assujettissement individuel pour les membres d'une «association de frais généraux» est bienvenue. Il reste à souhaiter que l'administration n'adoptera pas une approche trop rigide dans l'examen des 4 conditions mentionnées plus haut. En effet, elle risquerait alors de remettre en cause la possibilité pour un grand nombre d'avocats ou de notaires de bénéficier du régime de calcul forfaitaire de la charge fiscale préalable prévu en faveur des assujettis ayant un chiffre d'affaires annuel de moins 500 000 Frs. (voir infra VI.). Pour les avocats pratiquant le barreau seuls cette limite n'est souvent pas franchie. En revanche, aussitôt que 2 ou trois avocats décident de se mettre ensemble, notamment pour partager des frais généraux, le cumul de leur chiffre d'affaires respectif dépasse fréquemment la limite des 500 000 Frs. Si l'on traite alors l'étude comme un seul assujetti, la possibilité de décompter selon le régime forfaitaire ne leur sera pas accordée, ce qui aurait pour conséquence fâcheuse de supprimer purement et simplement un régime salutaire de simplification pour la plupart des membres de la branche.

On ajoutera qu'à notre sens, l'exigence d'indiquer un numéro de compte bancaire sur le papier à lettres de l'étude pour chaque associé assujetti indépendant est disproportionnée, voire dangereuse[10]. Vis-à-vis de l'extérieur, la seule mention, pour chaque sujet fiscal indépendant, de son numéro d'assujetti TVA nous paraît amplement suffisante pour attester de la non existence d'une société simple.

B. Exceptions à l'assujettissement

1. L'impôt ne dépasse pas 4000 Frs.

L'art. 19 al. 1 lettre a OTVA exclut de l'assujettissement les entreprises ayant un chiffre d'affaires de moins de 250 000 Frs., à la condition qu'après déduction de la charge fiscale préalable, le montant d'impôt restant ne dépasse pas régulièrement 4000 Frs. par an. Cette exception ne devrait guère viser les avocats ou notaires, lesquels, on le verra, ne disposent que de faibles montants d'impôt préalable à déduire.

[10] Il suffit de songer aux récentes tentatives d'escroqueries relatées dans la presse exercées à l'encontre de quelques naïfs ayant malencontreusement communiqué par lettre leur numéro de compte bancaire à de prétendus généreux donateurs, tout en ayant soin, comme il se doit, d'apposer leur signature au pied de la missive ...

2. Les prestations de puissance publique

Une autre disposition prévoyant une exception à l'assujettissement mérite une mention particulière. Il s'agit de l'art. 17 al. 4 OTVA, selon lequel, la Confédération, les cantons et les communes, les autres établissements de droit public ainsi que les personnes et organisations auxquelles ont été confiées des tâches relevant de l'administration publique ne sont pas assujettis pour l'exécution des prestations qu'ils fournissent dans l'exercice de leur *puissance publique.* Cela étant, les avocats (même commis d'office) ou les notaires, bien qu'effectuant des tâches en tant qu'auxiliaires de la justice, ne sauraient être considérés comme agissant dans l'exercice de la puissance publique. Ils ne disposent pas de l'*imperium* leur permettant, notamment, de contraindre leur client à faire ou ne pas faire quelque chose[11]. Partant, l'art. 17 al. 4 OTVA ne leur est, en principe, pas applicable. A titre de comparaison, relevons que la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) a jugé[12] que les notaires et les huissiers, instrumentant des actes en tant qu'officiers publics, effectuent des prestations de services constituant une activité économique et qu'ils ne peuvent pas être qualifiés d'autorités publiques non assujetties, au sens de l'art. 4 al. 2 de la sixième directive[13]. Il en va de même, selon la CJCE, des percepteurs d'impôts locaux indépendants qui, tout en appartenant à une profession réglementée, n'accomplissent pas leurs activités en tant qu'autorités publiques[14].

En revanche, les *activités d'arbitrage* sont considérées comme relevant de la puissance publique et donc non assujetties en vertu de l'art. 17 al. 4 OTVA. L'exception à l'assujettissement ne vise cependant que les tribunaux arbitraux eux-mêmes qui prennent la place des juridictions ordinaires, mais non les avocats représentant les parties devant ces tribunaux[15].

---

[11] Voir, en ce sens, pour la définition de l'administration souveraine, Blaise KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème éd., Bâle 1991, No 113.

[12] CJCE du 26 mars 1987, aff. 235/85, Rec. 1987 p. 1485 ss.

[13] Sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (77/388/CEE) (ci après; 6ème directive).

[14] CJCE du 25 juillet 1991, aff. 202/90, Rec. 1991 I p. 4261 ss.

[15] Département fédéral des finances, Commentaire de l'OTVA du 22 juin 1994 (ci-après Commentaire OTVA) p. 22.

C. La responsabilité solidaire

L'art. 25 OTVA prévoit divers cas de *responsabilité solidaire* pouvant intéresser les avocats et notaires. En particulier, tous les associés de l'étude seront solidairement responsables des dettes fiscales dans le cadre de leur responsabilité civile (art. 25 al. 1 lettre a OTVA)[16]. Le commentaire à ce propos s'exprime en ces termes: «*Si, par exemple, des avocats veulent, en vertu de cette disposition s'appuyant sur le droit des obligations, empêcher leur assujettissement comme communauté d'avocats, ils ne doivent pas apparaître comme tels vis-à-vis de l'extérieur. Des pleins pouvoirs attribués sur toute l'étude ou un en-tête de lettre unique sont notamment considérés comme des indications quant à l'existence d'une communauté*»[17]. Cette phrase reflète la position rigide qui était celle de l'AFC à l'époque de la rédaction du Commentaire. Nous avons vu plus haut toutefois que, lorsque les conditions d'un assujettissement individuel sont réalisées, chaque membre de l'étude est un assujetti indépendant de telle sorte qu'il ne saurait, dans ces hypothèses, exister de responsabilité solidaire au sens de l'art. 25 al. 1 lettre a OTVA.

En outre, selon l'art. 25 al. 1 lettre c OTVA, les personnes chargées de la liquidation seront également responsables solidairement, jusqu'à concurrence du produit de liquidation, d'une personne morale dissoute, d'une société commerciale ou d'une collectivité de personnes sans personnalité juridique. Il en va de même des organes d'une société ayant transféré son siège à l'étranger, à concurrence de la fortune nette de la personne morale (art. 25 al. 1 lettre d OTVA). Au surplus, les personnes physiques ayant participé à l'administration ou à la gestion des affaires d'une entreprise sont également solidairement responsables des déductions d'impôt préalable effectuées abusivement (art. 25 al. 1 lettre e OTVA). A teneur de l'art. 25 al. 2 OTVA, les personnes visées aux lettres c à e de l'art. 25 al. 1 OTVA ne répondent que des créances d'impôt, d'intérêts et de frais qui naissent

---

[16] Comp., notamment, l'art. 13 al. 3 lettre b de la loi sur l'impôt fédéral direct qui prévoit une responsabilité solidaire des associés d'une société simple ou d'une société en nom collectif, jusqu'à concurrence de leur part sociale, pour le paiement des impôts dus par les associés domiciliés à l'étranger.

[17] Commentaire OTVA p. 27.

ou qui échoient pendant leur gestion; leur responsabilité n'étant pas engagée si elles établissent qu'elles ont fait tout ce qu'on pouvait attendre d'elles pour déterminer et exécuter la créance fiscale. Il y a par conséquent un renversement du fardeau de la preuve en faveur de l'administration fiscale.

Dans l'ensemble, la réglementation de la responsabilité solidaire paraît très sévère. Elle s'inspire directement de celle prévue à l'art. 15 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA)[18] tout en l'élargissant. En effet, le texte de l'art. 25 al. 1 lettres c et d OTVA correspond à celui de l'art. 15 al. 1 lettres a et b LIA, tandis que celui de l'art. 25 al. 2 OTVA reprend la formulation de l'art. 15 al. 2 LIA. La responsabilité des organes pour les déductions d'impôt préalable effectuées abusivement est par contre une nouveauté. On peut ainsi se demander si, dans le cadre de dispositions d'exécution, le Conseil fédéral est en droit d'introduire des normes de responsabilité aussi dures, non prévues par le texte constitutionnel et exorbitantes par rapport aux règles déjà strictes du droit fiscal commun. Au demeurant, l'art 12 al. 2 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA)[19] prévoit déjà, dans le cas où une contribution n'est pas perçue, est remboursée ou réduite à tort, la responsabilité solidaire, avec les personnes assujetties, de celui qui, *intentionnellement*, a commis l'infraction ou y a participé. L'art. 25 al. 1 lettre f OTVA s'écarte ainsi du DPA sans motifs déterminants en introduisant une responsabilité en cas de *négligence*[20].

III. L'objet de l'impôt

Pour les avocats et notaires, peuvent notamment entrer en ligne de compte, les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse, ou l'acquisition à titre onéreux de prestations de services en provenance de l'étranger.

---

[18] RS 642.21.

[19] RS 313.0.

[20] En ce sens, la prise de position de la FSA, op. cit. (note 2) p. 31; on lira avec profit à ce sujet, d'une manière générale, le point de vue très critique de Bruno SCHERRER/Markus INEICHEN, Fragen zum Strafrecht der Mehrwertsteuer, L'expert comptable suisse 1994 p. 1092 ss.

A. La fourniture de prestations de services

L'art. 4 lettre b OTVA soumet à l'impôt les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse. Il importe, par conséquent, de définir ce que l'on entend par prestation de services (1) puis d'examiner les règles permettant de localiser ces prestations en Suisse (2).

1. Définition

L'OTVA donne une *définition négative* des prestations de services imposables. Est imposable, toute prestation qui ne constitue pas une livraison d'un bien (art. 6 al. 1 OTVA). En conséquence, sous réserve des exceptions prévues aux art. 13 (opération hors du champ de l'impôt) et 15 (exonération), la plupart des activités typiques des avocats ou notaires, à savoir les activités judiciaires, la représentation de parties devant les tribunaux, les conseils juridiques, fiscaux ou para-légaux, l'authentification d'actes juridiques, l'activité d'exécuteur testamentaire seront qualifiées de prestations de services imposables.

Les *conseils d'administration* ou de fondation sont également imposables sans aucune réserve[21]. L'AFC part donc de l'idée que ces prestations sont effectuées par des personnes agissant à titre indépendant. Il y a sur ce point une nette divergence de vue avec la pratique de l'Office fédéral des assurances sociales qui, se fondant sur l'art. 7 lettre h du Règlement du Conseil fédéral sur l'assurance-vieillesse et survivants[22], qualifie de salaire déterminant les honoraires versés par une société anonyme à un membre du conseil d'administration, même si le bénéficiaire est un avocat indépendant[23]. A la réflexion, le traitement envisagé par l'AFC nous paraît justifié, car l'avocat agit, dans la majeure partie des cas, en sa qualité d'indépendant vis-à-vis de la société qui le nomme administrateur et ne se trouve pas dans un rapport de subordination. Quoiqu'il en soit, l'administration fédérale ne saurait adopter une attitude contradictoire en cette matière. Il conviendrait donc qu'une interprétation convergente soit trouvée.

---

[21] Brochure AFC p. 4.

[22] Du 31 octobre 1947, RS 831.101 (RAVS).

[23] Cette pratique a été confirmée par le Tribunal fédéral, voir ATF du 13 septembre 1982, RCC 1983 p. 22.

En outre, les prestations de services effectuées *en vertu d'une loi* ou d'une réquisition de l'autorité publique sont également imposables (art. 7 OTVA). Sont visées, notamment, la liquidation officielle pour cause de faillite[24], ou la liquidation en cas de répudiation de succession.

Les prestations *de service à soi même* ne sont en principe pas imposées (art. 8 OTVA a contrario). Il en découle que les conseils qu'un avocat donnerait à son conjoint ne tombent pas sous le coup de la TVA. Il en va de même, si, contrairement aux recommandations de ses confrères, un avocat mis en cause décide de se défendre tout seul.

Par contre, conformément au principe général, sont imposables en tant que prestations à soi-même, les prélèvements *de biens* de l'étude, ayant ouvert droit à une déduction totale ou partielle de l'impôt préalable, notamment, pour les affecter à des fins étrangères à l'entreprise, en particulier au besoin privé du contribuable ou de ses employés (art. 8 lettre a OTVA), ou les remettre à titre gratuit (art. 8 lettre c OTVA). On songera, par exemple, à l'utilisation à des fins privées de la voiture ou du scooter appartenant à l'étude, ou à la donation d'une imprimante de l'étude à la fille d'un des associés. De même, lorsqu'un avocat qui gère la fortune de tiers utilise les locaux et le matériel de l'étude pour gérer sa propre fortune, la TVA est due en tant que prestation à soi même, sur le papier, l'utilisation de l'ordinateur, des locaux et des autres biens d'exploitation[25].

Au surplus, il sied de relever qu'au cas où un avocat ou un notaire rend des services en son propre nom mais pour le compte de son client (*représentation indirecte*), l'ordonnance considère qu'il y a prestations de services à la fois entre le représenté et le représentant et entre ce dernier et le tiers (art. 10 al. 2 OTVA). Il en va différemment lorsque des avocats ou notaires agissent expressément au nom et pour le compte de leurs clients, à savoir en tant qu'*intermédiaires*, (art. 10 al. 1 OTVA). Dans cette dernière hypothèse, la prestation s'effectue directement entre le mandant et le tiers auquel elle est destinée.

---

[24] Commentaire OTVA p. 539.

[25] Voir Instructions à l'usage des assujettis TVA, No 489.

2. Localisation

En règle générale, les prestations de services des avocats et notaires seront *localisées* au lieu d'établissement de leur étude à partir de laquelle le service est fourni (art. 12 al. 1 OTVA). Pour les avocats exerçant à leur domicile, c'est ce dernier qui sera déterminant. Il est important de préciser que cette règle de rattachement est également valable pour les services fournis à des clients résidant à l'étranger. Ces services, contrairement à ce qui est prévu en droit communautaire[26], seront par conséquent localisés en Suisse.

L'ordonnance prévoit, notamment, une exception, en ce sens que les prestations de services «tendant à préparer ou à coordonner des travaux immobiliers (p. ex. les travaux d'architectes ou d'ingénieurs)» sont localisées au lieu où l'immeuble est situé (art. 12 al. 2 lettre a OTVA). *A contrario*, les prestations de services fournies par des avocats ou notaires résidant en Suisse en liaison avec des immeubles étrangers seront néanmoins localisées en Suisse. Tel sera le cas, par exemple, de l'administration successorale d'un immeuble à l'étranger[27].

B. L'acquisition de prestations de services de l'étranger

Elles seront imposables, en vertu de l'art. 9 OTVA, à deux conditions cumulatives: leur montant doit dépasser 10 000 Frs. au cours d'une année civile (art. 18 OTVA); la prestation acquise doit être utilisée ou exploitée sur territoire suisse. Par exemple, l'obtention pour 20 000 Frs. d'un avis de droit de la part d'une étude d'avocats étrangère, utilisé aux fins d'une procédure de recouvrement en Suisse, devrait ainsi être soumise à la TVA.

A notre sens, la condition de l'utilisation du service en Suisse ne devrait notamment pas être réalisée si la prestation acquise est liée à un point de rattachement à l'étranger (immeuble, société, établissement stable) (voir infra D.).

---

[26] Comp. art. 9, de la 6ème directive. Voir, d'une manière générale, François KAISER, La taxe sur la valeur ajoutée et les prestations de services internationales, Kluwer, Deventer, 1981 p. 15 ss.

[27] Commentaire OTVA p. 544.

C. *Les opérations hors du champ de l'impôt*

Les opérations mentionnées à l'art. 14 OTVA sortent du champ de l'impôt en ce sens que, bien que non soumises à la TVA, elles n'ouvrent pas le droit à la déduction de la charge fiscale préalable (art. 13 OTVA)[28]. De prime abord, aucune disposition de l'art. 14 ne concerne spécifiquement les avocats ou les notaires. On doit en particulier mentionner que l'ordonnance ne prévoit pas de disposition qui tienne compte du caractère de service public de certains traits de la profession d'avocat ou de notaire. On peut toutefois se demander si certaines prestations de caractère social fournies par ces derniers, par exemple, l'assistance juridique, les conseils fournis dans le cadre de permanences judiciaires, ou la défense des intérêts de personnes démunies, ne devraient pas pouvoir bénéficier des dispositions de l'art. 14 ch. 7 OTVA (prestations de services liées à l'assistance sociale)? A l'heure actuelle, la réponse paraît clairement négative. Il importe par conséquent que les cantons adaptent les tarifs de rémunération des activités d'assistance judiciaire lors de l'entrée en vigueur de la TVA, ou acquittent eux même la TVA due sur de telles prestations, sinon ce seront les avocats commis d'office qui en supporteront les conséquences. Cela serait tout à fait regrettable si l'on songe que les avocats d'office sont souvent de jeunes confrères en début de carrière.

A côté de ces aspects spécifiques à la profession, il n'est pas exclu que les avocats ou les notaires, dont les activités peuvent prendre les contours les plus variés, ne puissent se voir appliquer occasionnellement certaines dispositions de l'art. 14 OTVA. On songera, notamment, aux activités *d'enseignement* qui sont hors du champ de l'impôt (art. 14 ch. 9 OTVA). De même, les études d'avocats d'affaires pourraient bénéficier, pour certaines opérations, de l'art. 14 ch. 15 OTVA (opérations dans le domaine du marché monétaire et des capitaux), telles que, par exemple, la négociation et la prise en charge

[28] La terminologie utilisée s'écarte du droit communautaire qui nomme «éxonération» ce que l'OTVA appelle «hors champ», voir Pascal MOLLARD, La TVA suisse et la problématique des exonérations, Archives 63 (1994/95) p. 443 ss, 448. L'option volontaire en faveur de l'imposition de certaines opération hors champ de l'impôt, prévue à l'art. 20 al. 1 lettre b OTVA, ne devrait guère concerner les avocats ou les notaires, dès lors que cette faculté ne vise que les opérations énumérées à l'art. 14 ch. 16 et 17 OTVA (essentiellement des opérations dans le domaine de l'immobilier).

d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés, les opérations concernant les dépôts de fonds, comptes courants virements, chèques, et celles portant sur des moyens de paiements légaux. A noter toutefois que les activités de *gestion de fortune*, à savoir la gestion d'un portefeuille, les placements fiduciaires, la gestion d'immeubles ou l'administration d'une succession, de même que les activités *d'encaissement de créances* sont imposables et cela, non seulement si elles sont effectuées par des banques, mais également lorsque ces prestations sont fournies par des avocats ou des notaires[29]. En outre, il est aujourd'hui établi que les *conseils* fournis en liaison avec des opérations d'émissions d'emprunts ou en matière de placement de capitaux sont imposables en tant que prestations de services et ne bénéficient pas de l'art. 14 ch. 15 OTVA[30].

Selon l'art. 14 ch. 15 lettre f OTVA, doit être considérée hors champ de l'impôt, la gestion de fonds de placement par des directions de fonds, des banques dépositaires *et leurs mandataires.* Cette expression, pouvant prêter à controverse, ne devrait toutefois pas englober les avocats donnant des conseils dans le cadre de la gestion d'un fonds de placement.

D. Les exonérations

Les prestations de services effectuées en faveur de destinataires dont le siège social ou le domicile est à l'étranger sont exonérées, *à condition qu'elles soient utilisées ou exploitées à l'étranger* (art. 15 al. 2 lettre l OTVA). Le projet d'ordonnance d'octobre 1993 ne prévoyait d'accorder l'exonération qu'à la condition supplémentaire d'une utilisation ou exploitation *professionnelle ou commerciale* du service à l'étranger. S'il est heureux que cette dernière exigence ait été supprimée, les problèmes de délimitation n'ont pas disparu pour autant, bien au contraire. En effet, que faut-il entendre par «utilisation ou exploitation à l'étranger»? Selon la brochure AFC, ne sont pas utilisés ou exploités en Suisse, tous les services qui sont attribuables à un point de rattachement suisse (immeuble, établissement stable, séjour qualifié d'une personne physique sur territoire suisse). De ce point de vue, par exemple, les conseils donnés par un avocat suisse à

[29] Commentaire OTVA p. 550.

[30] Brochure AFC p. 4.

une société domiciliée aux Etats-Unis, mais tendant à la constitution d'une société en Suisse ne seront pas exonérés.

On le constate, l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA tel qu'il semble devoir être interprété par l'AFC constitue une véritable peau de chagrin! Cette approche devrait en effet réduire à une portion congrue les cas d'exonération des services à l'étranger des avocats et notaires. On peut sérieusement se demander si une interprétation aussi restrictive de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA est compatible avec l'art. 8 al. 2 lettre c ch. 2 des dispositions transitoires de la Constitution fédérale (DT/ Cst.), selon lequel, les prestations de services «effectuées à l'étranger» sont exonérées de l'impôt avec droit à la déduction de la charge préalable.

Un autre problème crucial que va poser cette exonération, on le conçoit aisément, concerne la *preuve* de la fourniture du service à l'étranger. L'art. 16 al. 1 2ème phrase OTVA précise que le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents et des pièces justificatives. En pratique, seront exigés à titre de preuve: des mandats écrits, des contrats ou une procuration écrite ainsi que des copies de factures et des pièces justificatives desquels «ressortent indubitablement le nom ou la raison sociale, l'adresse, le domicile ou le siège du client, ainsi que l'indication détaillée de la nature et de l'utilisation des prestations fournies»[31].

Il est très important de noter que l'exonération de l'impôt ouvre, par définition, le droit à la déduction de la charge fiscale préalable, raison pour laquelle on l'appelle aussi système du *taux zéro* (art. 15 al. 1 OTVA). Cela signifie concrètement que l'avocat qui fournit des services à un client résidant à l'étranger en vue d'une exploitation du service à l'étranger, non seulement ne devra pas soumettre sa prestation à la TVA, mais en plus pourra déduire de son décompte le montant de TVA qui aurait par hypothèse grevé la fourniture de ce service en amont.

[31] Brochure AFC p. 6.

IV. La base d'imposition

La prestation imposable comprend tout ce que l'avocat ou un tiers à sa place reçoit en contrepartie du service rendu au client (honoraires, services, biens etc.). En particulier, la contre-prestation imposable comprend également la couverture des frais, même si ceux-ci sont facturés séparément (art. 26 al. 2 OTVA). Sont ici visés, les frais nécessaires à la fourniture de la prestation imposable, par exemple les frais de transport, d'hôtel, de repas, etc.

En revanche, les montants correspondant à des contributions de droit public que l'avocat encourt d'ordre et pour compte de son client (émoluments de procédure, droits de greffe ou de poursuite) ne font pas partie de la prestation imposable, dans la mesure où ils sont facturés séparément (art. 26 al. 6 OTVA). De telles dépenses sont qualifiées de *comptes de passage*[32].

V. La déduction de la charge fiscale préalable

Il s'agit de la clef de voûte de la TVA. Le principe fondamental est que la taxe qui a grevé les biens et services acquis par l'avocat ou le notaire pour effectuer la prestation imposable (charge fiscale préalable) est déductible de la taxe frappant cette prestation (art. 29 OTVA). Encore faut-il que les biens et services soient effectivement utilisés pour effectuer une prestation imposable.

En ce qui concerne les avocats et notaires, à l'instar des entreprises du secteur des services, le montant de la charge fiscale préalable ne sera généralement pas considérable. On peut songer aux services fournis par d'autres conseillers pour permettre aux avocats de réaliser le mandat confié par le client (expertises immobilières ou comptables, avis de droit, etc.). De même, l'acquisition de matériel nécessaire à l'exploitation (informatique, photocopieuse, etc.) ouvre également le droit à la déduction.

L'OTVA réserve tout de même quelques surprises.

En premier lieu, partant de l'idée que certaines dépenses «commerciales» ne servent pas directement à l'acquisition du revenu imposable, l'ordonnance *exclut* de la déduction de la charge préala-

[32] Commentaire OTVA p. 563.

ble, les montants d'impôt sur les dépenses de divertissement, d'une part, d'achat et d'entretien de motocycles d'une cylindrée supérieure à 125 cm^3, de bateaux à voiles et à moteurs et d'avions de sport, d'autre part (art. 30 al. 1 OTVA). Nul doute que cette disposition donnera lieu à de subtiles distinctions pratiques, voire philosophiques, s'agissant de définir la notion de divertissement ou de sport. Pour les avocats et notaires on doit constater, en passant, que le scooter a encore de beaux jours devant lui!

En second lieu, ne peuvent faire l'objet de déduction, 50% des montants d'impôt grevant les frais d'hébergement, de nourriture et de boissons, de transport de l'assujetti et de son personnel lors de voyage d'affaires, ainsi que les dépenses liées à l'achat, la location ou l'entretien d'une voiture de tourisme (art. 30 al. 2 OTVA). Sur ce point, l'AFC a sans doute eu la patte trop lourde. Il semble en effet difficilement soutenable de contester, par exemple, le plein droit à la déduction d'un voyage en train au Tribunal fédéral pour y défendre la cause d'un client. La réduction de 50% ne peut raisonnablement être comprise que comme une évaluation forfaitaire de la partie non commercialement justifiée des frais généraux. En revanche, lorsque le caractère commercial de la dépense est manifeste, il n'y a plus de place pour une réduction de 50%[33].

L'art. 8 al. 2 lettre l DT/Cst. donne pouvoir au Conseil fédéral d'établir des simplifications, si elles n'affectent pas de façon notable ni les recettes fiscales ni les conditions de concurrence et si elles n'entraînent pas de complications excessives des décomptes d'autres contribuables. Le Conseil fédéral a fait usage de cette possibilité à l'art. 47 al. 3 OTVA. Sur cette base, l'AFC accorde une méthode simplifiée d'établissement des décomptes pour les contribuables réalisant des chiffres d'affaires annuels inférieurs à 500 000 Frs.[34]. Ce régime forfaitaire appelé «taux de dette fiscale nette» permet à ces entreprises, lors de l'établissement du décompte TVA, de déduire, sans autre justification, un montant forfaitaire de charge fiscale préalable sur leurs chiffres d'affaires bruts (TVA comprise).

---

[33] Il sied de relever que, dans un avis de droit du 26 novembre 1994, le Professeur Paul Richli estime que l'art. 30 al. 1 et 2 OTVA est inconstitutionnel; en ce sens également, Brand, op. cit. (note 5) p. 8.

[34] Voir, d'une manière générale, la circulaire consacrée au taux de dette fiscale nette pour la taxe sur la valeur ajoutée publiée par l'AFC en septembre 1994.

Pour les avocats et les notaires, le taux forfaitaire est de **5.2%**. Concrètement, cela signifie qu'un avocat, ayant, par hypothèse, encaissé 100 000 Frs. d'honoraires (TVA comprise) durant un trimestre, ne déclarera, dans son décompte vis-à-vis de l'AFC, que le montant de 100 000 Frs. multiplié par 5.2% soit 5 200 Frs.[35].

Les avocats ou notaires réunissant les conditions du régime forfaitaire ont jusqu'à fin février 1995 pour en faire la demande. Faute d'une telle requête, l'assujetti qui n'applique pas le système du «taux de dette fiscale nette» dans son premier décompte TVA sera alors tenu de décompter de façon exacte durant 6 ans, avant de pouvoir solliciter à nouveau la faculté de bénéficier du régime forfaitaire[36].

VI. Déclaration et paiement de l'impôt

Selon le principe général, l'impôt se calcule sur les contre-prestations convenues (art. 35 al. 1 OTVA). L'idée à la base de ce principe est de faire coïncider le moment de la déduction de la charge fiscale préalable avec celui du paiement de l'impôt. Dès réception d'une facture, l'acquéreur d'une prestation imposable peut déduire l'impôt qui lui a été facturé, il apparaît donc logique que le prestataire de services doive imposer son chiffre d'affaires lorsqu'il établit la facture[37]. Cela étant, dans les cas de l'art. 34 lettre a OTVA (acompte ou paiement anticipé), l'impôt se calcule sur la contre-prestation reçue.

Cette réglementation est particulièrement peu adaptée aux activités des avocats ou notaires. Jusqu'à présent, en tant que personnes non astreintes à tenir des livres, les honoraires d'avocats et de notaires étaient imposables sous l'angle de l'impôt sur le revenu conformément à la méthode de *l'encaissement*. Pour éviter des complications inutiles, l'AFC devrait, ainsi que l'art. 35 al. 4 OTVA le lui permet, autoriser les membres de ces professions à calculer, d'une manière générale, l'impôt sur la base des contre-prestations *reçues*.

Qu'en est-il des *provisions*? A lire l'art. 34 lettre a OTVA, en cas de paiements anticipés – que l'assujetti soit imposé selon le système des contre-prestations convenues ou reçues –, la créance fiscale prend

[35] Brochure AFC annexe I p. 16.

[36] Brochure AFC annexe I p. 15.

[37] Commentaire OTVA p. 569 s.

naissance lors de l'encaissement de la contre-prestation. Cette réglementation ne saurait, à notre sens, s'appliquer aux provisions que les avocats reçoivent de leurs clients. En effet, dans cette hypothèse, l'avocat n'encaisse pas une «contre-prestation» à titre de «paiement anticipé». D'une part, conformément aux règles du mandat, l'avocat peut être tenu de restituer la provision en tout temps. D'autre part, cette dernière n'oblige nullement son récipiendaire à effectuer une contre-prestation à l'égard du client[38]. En pratique, l'AFC acceptera toutefois de ne pas imposer les acomptes de clients au moment de leur réception par l'avocat, et donc de ne pas les qualifier de paiement anticipé, à *deux conditions cumulatives* [39]:

1. La provision doit être versée auprès d'une banque sur territoire suisse, sur un *compte séparé* du client.
2. Le client a droit au remboursement de l'impôt anticipé; ou il l'aurait s'il résidait sur le territoire suisse.

A ces conditions, seule l'affectation de l'acompte du client au paiement des honoraires, au fur et à mesure que les services sont rendus par l'avocat ou le notaire, devrait déclencher l'imposition sous l'angle de la TVA. L'exigence de l'ouverture d'un compte séparé, prise à la lettre, risque de poser de sérieux problèmes de mise en oeuvre. Une «comptabilisation» de la provision, illustrant sans équivoque son appartenance à des tiers, devrait être jugée suffisante.

VII. Secret professionnel

A. Généralités

La TVA est un impôt fondé sur le principe de l'auto-taxation. Chaque contribuable doit spontanément déclarer l'impôt dû à l'administration fiscale fédérale suivant les formules et les délais prescrits (art. 37 OTVA). Ce principe implique forcément que d'importantes possibilités de contrôle soit conférées à l'administration fiscale chargée de percevoir la TVA. Selon la règle générale, chaque contribuable est ainsi tenu de renseigner l'AFC sur tous les faits pouvant avoir de l'importance pour la constatation de l'assujettissement ou pour le

[38] En ce sens FILLI, op cit. (note 5) p. 506.
[39] Brochure AFC p. 10.

calcul de l'impôt (art. 46 OTVA). En outre, les *tiers* pourront également devoir donner des renseignements à l'administration, notamment dans la mesure où ils peuvent entrer en ligne de compte, soit en qualité d'assujettis (art. 49 al. 2 lettre a OTVA), soit s'ils sont responsables du paiement de l'impôt solidairement ou à la place de l'assujetti (art. 49 al. 2 lettre b OTVA), soit enfin s'ils ont reçu ou effectué des prestations de services (art. 49 al. 2 lettre b OTVA). On notera que lors d'un contrôle – qui ne sera pas nécessairement annoncé à l'avance – l'assujetti doit permettre à l'AFC d'accéder à sa comptabilité, ainsi qu'aux pièces justificatives qui s'y rapportent (art. 50 OTVA).

La question se pose par conséquent de savoir comment les avocats et notaires vont être en mesure de répondre aux investigations de l'AFC, tout en respectant leur secret professionnel. Certes, l'art. 49 al. 3 OTVA réserve le secret professionnel protégé légalement, notamment, celui des avocats et notaires. Il importe toutefois de préciser ce qu'il faut entendre par là.

B. La portée du secret professionnel de l'avocat et du notaire

Le secret professionnel de l'avocat[40], on a parfois tendance à l'oublier, est un des piliers fondamentaux de notre Etat de droit. Il permet d'assurer un déroulement contradictoire de la procédure, qu'elle soit contentieuse ou gracieuse, de garantir le principe d'égalité des chances entres les parties et, notamment, s'avère indispensable pour permettre aux particuliers d'assurer leur défense face aux interventions toujours plus marquées de l'Etat[41]. La défense des intérêts d'un

[40] Voir à ce propos, notamment, Bernard CORBOZ, Le secret professionnel de l'avocat selon l'art. 321 CPS, SJ 1993 p. 77 ss; Christian BRÜCKNER, Schweizerisches Beurkundungsrecht, Zurich 1993 p. 329 ss; Jean-Marc RIVIER, Le secret professionnel de l'avocat et le fisc, L'avocat suisse, Bulletin FSA No 146 (1991) p. 15 ss; Peter BÖCKLI, Anwaltsgeheimnis und Fiskus im Rechtsstaat, SJZ 76 (1980) p. 105 ss, 125 ss; Raoul OBERSON, Le secret professionnel et le fisc, in: recueil de travaux présentés au VIIème Congrès de droit comparé, Bâle 1970 p. 351 ss; Albert COMMENT, Secret professionnel du notaire et exigences fiscales, RDAF 1959 p. 109 ss.

[41] BÖCKLI, op. cit. (note 40) p. 108.

client ne se conçoit guère sans une connaissance approfondie de tous les éléments du dossier.

Le secret professionnel de l'avocat et du notaire est par essence une institution tendant à protéger la sphère privée du citoyen *dans l'intérêt public*. Il constitue un des éléments de la liberté personnelle, droit constitutionnel non écrit[42]. La violation de secrets confiés aux avocats ou aux notaires dans l'exercice de leur profession est punissable pénalement à l'art. 321 du Code pénal suisse (CPS), à moins que la révélation du secret ait été faite avec le consentement de l'intéressé ou si, sur proposition du détenteur du secret, l'autorité supérieure ou l'autorité de surveillance l'a autorisée par écrit (art. 321 al. 2 CPS). Demeurent toutefois réservées, les dispositions de la législation fédérale ou cantonale statuant une obligation de renseigner une autorité ou de témoigner en justice (art. 321 al. 3 CPS).

Il va sans dire que seule l'activité *spécifique* de l'avocat ou du notaire est couverte par le secret professionnel. Conformément à la jurisprudence, ne bénéficient pas de la protection prévue à l'art. 321 CPS, les activités d'administrateur ou de gérant de fortune[43].

C. L'avocat ou le notaire en tant que contribuable

D'emblée, il convient de préciser que lorsque l'avocat ou le notaire est concerné, en tant que contribuable, il ne saurait tirer privilège de sa position particulière. En cette qualité, il est manifeste que l'avocat doit renseigner de façon complète l'autorité pour assurer une imposition exacte. Cela étant, l'administration, conformément au principe de proportionnalité, doit se limiter aux informations *nécessaires* pour effectuer la taxation du contribuable concerné. Elle doit tenir compte du fait que l'avocat, certes contribuable, n'en est pas moins détenteur de secrets professionnels. A ce égard, il a été reconnu jusqu'ici en matière d'impôt fédéral direct que les avocats ne doivent pas communiquer les noms de ceux qui les consultent, à moins bien évidemment que les conditions de l'art. 321 al. 2 CPS ne soient réalisées[44]. Le

---

[42] ATF 102 Ia 516, 521 s.

[43] ATF 115 Ia 197, 199 s. = JdT 1991 IV p. 142 ss; ATF 112 Ib 606, 608 = JdT 1987 IV p. 150 ss.

[44] Ernst KÄNZIG/Urs BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, 2ème éd., partie III, Bâle 1992, No 26 ad. art. 89 AIFD; BÖCKLI, op. cit. (note 40) p. 126; RIVIER, op. cit. (note 40) p. 17.

Tribunal fédéral a ainsi confirmé qu'un avocat ou un notaire pouvait remplir son obligation de produire sa comptabilité, tout en respectant le secret professionnel, en couvrant les noms de ses clients lorsqu'il présente ses livres au fisc[45].

En matière de TVA, en l'état actuel, ce point de vue n'a été reconnu que partiellement. S'agissant des prestations de services effectuées par des avocats *à l'intérieur du pays* et donc imposables normalement, l'administration n'exigera pas la communication du nom des clients bénéficiaires de prestations, mais se contentera d'autres éléments tels que, par exemple, les initiales du client concerné. A notre sens, on devrait d'une manière générale admettre, comme pour l'impôt fédéral direct, que les avocats taisent le nom de leurs clients et ne divulguent, par exemple, que des codes ou des numéros de clients à l'administration lors d'un contrôle.

Mais le problème le plus épineux en pratique concerne celui des *prestations de services fournies à l'étranger* pour lesquelles l'avocat prétendra à une exonération au sens de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA. A ce propos, le Commentaire de l'OTVA s'exprime en ces termes: «*Si [des avocats] entendent faire valoir qu'une prestation de services a été fournie à un destinataire ayant son domicile ou son siège à l'étranger et que, partant, elle n'est pas imposable, ils doivent au préalable se faire relever de leur secret professionnel par leur client... Ils peuvent ainsi, en produisant les pièces nécessaires (dossier du client, correspondance, etc.), apporter la preuve que la prestation est exonérée. S'ils ne le font pas, cette prestation est imposée*»[46]. En pratique, l'administration, on l'a vu plus haut, exigera en particulier de l'avocat la communication du nom et de l'adresse du client étranger pour s'assurer du respect des conditions prévues à l'art. 15 al. 2 OTVA. Dans l'éventualité où l'assujetti concerné n'est pas en mesure de répondre à une telle requête, la prestation sera alors soumise à la TVA.

Ce point de vue ne nous paraît pas convaincant. S'agissant des prestations de services à l'étranger, l'art. 16 al. 1 OTVA prévoit certes que le droit à l'exonération doit être prouvé, mais il se contente de mentionner comme moyens de preuve «les documents comptables et les pièces justificatives». On rappellera que le secret professionnel de

[45] RDAF 1959 p. 70 ss, 74; RIVIER, op. cit. (note 40) p. 18.

[46] Commentaire OTVA p. 42.

l'avocat est garanti par la Constitution fédérale. L'administration est en droit d'exiger la preuve de la fourniture de la prestation à l'étranger, s'agissant d'une opération exonérée de la TVA, mais ce faisant elle doit, conformément au principe de proportionnalité, n'exiger que les éléments nécessaires à forger une telle conviction. En particulier, si la preuve peut être apportée sans devoir heurter le secret professionnel, il est manifeste que l'administration doit se contenter de ces éléments. L'art. 15 al. 2 lettre l OTVA, pour assurer l'exonération des prestations de services fournies à l'étranger, prévoit deux conditions cumulatives dont la preuve incombe à l'avocat: (1) le siège social ou le domicile du destinataire du service doit se trouver à l'étranger; (2) la prestation doit être utilisée ou exploitée à l'étranger. A notre sens, on devrait pouvoir apporter une telle preuve tout en respectant le secret professionnel, par exemple, en produisant des échanges de correspondance avec le client domicilié à l'étranger, ou des factures provenant de l'étranger, sans devoir mentionner le nom du destinataire. A tout le moins, il serait concevable que seuls des numéros de codes voire des initiales soient communiqués. En cas de doute, si par exemple des indices d'abus sont présents, l'avocat ou le notaire devrait pouvoir requérir une confirmation de l'autorité cantonale de surveillance. On pourrait également songer à mandater une autorité tierce, indépendante de l'administration, comme du barreau, à qui serait confiée la tâche de vérifier la véracité des affirmations de l'intéressé en cas de conflit.

Quoiqu'il en soit, les informations obtenues par l'AFC, lors d'un contrôle auprès des avocats ou des notaires, ne pourront pas être utilisées comme bon lui semble. L'art. 50 al. 3 OTVA, tout en réservant le secret bancaire, prévoit que les constatations concernant des tiers faites, notamment, auprès des banques ne doivent être utilisées que pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée. Il est admis que cet article sera applicable *par analogie* aux autres détenteurs d'un secret professionnel légalement protégé et, notamment, aux avocats et notaires[47]. Il en résulte que l'AFC, si, par hypothèse, elle apprend l'identité de certains clients d'un avocat, ne saurait communiquer ces informations à d'autres administrations en vue, par exemple, de déclencher un contrôle fiscal à l'encontre de ces derniers.

[47] Commentaire OTVA p. 44.

Ces informations ne pourront servir qu'à assurer une imposition à la TVA aussi complète que possible de l'avocat concerné en tant que contribuable.

D. L'avocat ou le notaire en tant que tiers

En revanche, lorsque l'administration s'adresse à un avocat en tant que tiers, notamment en tant que prestataire de services à un client faisant l'objet d'un contrôle et dans la mesure où cette requête concerne des informations couvertes par le secret professionnel, ce dernier doit être préservé[48]. Cette règle est désormais clairement consacrée à l'art. 49 al. 3 OTVA. Même si le client refuse de libérer son conseil du secret professionnel, c'est le premier et non le second qui en subira les conséquences fiscales[49].

VIII. Droit transitoire

Conformément à la règle générale, seules les prestations de services effectuées à partir du 1er janvier 1995 devront être soumises à la TVA. Pour les prestations effectuées partiellement avant cette date, elles n'échapperont à la TVA que si trois conditions cumulatives sont réalisées[50]:

1. Elles doivent avoir été «comptabilisées» avant le 1er janvier 1995 (art. 84 al. 4 OTVA). A cet égard, l'administration exigera pour chaque client concerné un décompte précis des honoraires attribuables à la période antérieure au 31 décembre 1994 (liste des travaux en cours).

2. La preuve de la fourniture de la prestation de service avant le 1er janvier 1995 doit pouvoir être fournie de façon satisfaisante. En particulier, un inventaire devrait être à disposition de l'administration dans lequel la valeur de cette prestation pourra être quantifiée (typiquement, nombre d'heures fournies multipliées par un taux horaire).

---

[48] Markus BILL, Die Auskunftspflicht Dritter im Steuerveranlagungs – und Einspracheverfahren, Berne 1991, p. 200.

[49] Commentaire OTVA p. 44.

[50] Brochure AFC, Annexe II p. 17 ss.

3. La facture qui, contrairement à des idées répandues, ne doit pas nécessairement intervenir d'ici au 31 décembre 1994, doit clairement faire apparaître les montants attribuables à la période 1994 non frappés de TVA et ceux afférent à l'année suivante, grevés de l'impôt.

Selon nous, la condition de la comptabilisation, exprimée à l'art. 84 al. 4 OTVA, ne saurait être prise dans un sens strict pour la simple raison que les avocats et notaires, exerçant une profession libérale, ne sont pas astreints à tenir des livres au sens du droit commercial[51]. L'OTVA prévoit des exigences détaillées en termes de documentation, de maintien de pièces justificatives et de décompte de l'impôt, mais n'implique nullement pour les avocats ou notaires la tenue d'une comptabilité commerciale en bonne et due forme au sens des art. 957 ss CO. En conséquence, dans le domaine qui nous occupe, l'exigence de la comptabilisation des travaux en cours pour les avocats et notaires qui suivent le régime imposable de l'encaissement ne peut raisonnablement être comprise que comme un moyen de *preuve* du rattachement à l'année 1994 de la fourniture des prestations de services concernées. Du reste, certaines administrations fiscales cantonales ne s'y sont pas trompées, qui permettent aux avocats et notaires appliquant le régime de l'encaissement de comptabiliser, dans leur déclaration fiscale pour l'impôt sur le revenu et la fortune 1995, une provision «pour effets pervers de la TVA» avec pour conséquence de réduire l'accroissement artificiel du rendement imposable qui découle de la comptabilisation de travaux en cours durant la période 1994.

IX. Conclusion

Définir le régime des avocats et notaires pour l'application de la TVA est un cas d'école et d'expérimentation passionnant. Il s'agit, en effet, de concilier les exigences d'un impôt moderne et général sur la consommation avec les modalités d'une profession reposant sur une longue tradition et soumises à de strictes exigences déontologiques. On sait de surcroît que l'AFC, en matière d'imposition du chiffre d'affaires, a été confrontée jusqu'ici, essentiellement, au secteur des

[51] Du même avis, BRAND, op. cit. (note 5) p. 10; Filli, op. cit. (note 5) p. 514.

livraisons de marchandises, ainsi qu'aux prestations du domaine de la construction.

Dans de nombreuses situations, on doit reconnaître que, fondamentalement, des solutions appropriées ont pu être trouvées qui tiennent compte des aspects spécifiques de la profession d'avocat ou de notaire. Nous songeons, en particulier, au régime de l'assujettissement individuel des associations de frais généraux, à celui des activités d'arbitrage, à la possibilité de décompter selon les contre-prestations reçues, sans parler du système de calcul forfaitaire de la déduction de la charge fiscale préalable qui s'adresse de toute manière à l'ensemble des entreprises ayant un chiffre d'affaires de moins de 500 000 Frs. par an.

En revanche, certaines positions de la brochure concernant les avocats et notaires, nous paraissent trop rigoureuses. Il en va ainsi, notamment, des exigences de preuve de la fourniture d'un service à l'étranger qui portent atteintes, de façon disproportionnée, au secret professionnel. De même, les conditions posées à la non imposition au moment de la réception des acomptes de clients (provisions) risquent de se heurter à des problèmes de mise en oeuvre auprès des avocats et notaires et s'écartent des principes applicables en matière de mandat. Enfin, la règle introduisant la comptabilisation des travaux en cours, pour assurer la transition de l'année 1994 à 1995, n'est guère adaptée aux avocats et notaires soumis, la plupart du temps, au régime de l'encaissement.

Il ne faut pas oublier que le régime mis en place par l'OTVA est nécessairement transitoire, le Parlement fédéral étant chargé d'édicter une législation fédérale en la matière (art. 8 al. 1 *in fine* DT/Cst.). De surcroît, les règles découlant de la brochure de l'AFC concernant les avocats et notaires, en tant que circulaire interprétative, ne peuvent qu'expliciter les principes posés tant par la Constitution que par l'OTVA et n'ont pas force de loi. Il n'est donc pas exclu que les expériences découlant de la mise en oeuvre concrète de l'OTVA n'amènent à reconsidérer certaines pratiques.