



Brochure n° 17

Avocats et notaires

Valable à partir du 1^{er} janvier 2008

Les informations contenues dans cette publication sont à considérer comme un **complément** aux Instructions sur la TVA.

31 décembre 2009



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Administration fédérale des contributions AFC

Compétences

Par souci de précision, nous rappelons que seule l'Administration fédérale des contributions (AFC) a la compétence de percevoir la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les opérations faites sur le territoire suisse et sur les acquisitions de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Quant à la perception de l'impôt sur l'importation de biens, elle est exclusivement du ressort de l'Administration fédérale des douanes (AFD). Les renseignements émanant d'autres services ne sont par conséquent pas considérés comme juridiquement valables par l'AFC.

Pour contacter la Division principale de la TVA :

par téléphone : 031 322 21 11 (de 8 h 30 à 11 h 30 et de 13 h 30 à 16 h 30)

par fax : 031 325 75 61

par courriel : mwst.webteam@estv.admin.ch

Indication indispensable de l'adresse postale, du numéro de téléphone ainsi que du numéro de TVA (si disponible) !

Les publications de l'AFC concernant la TVA sont disponibles :

- en principe uniquement sous forme électronique

par internet : www.esty.admin.ch

- exceptionnellement sous forme d'imprimés contre facture

Vous pouvez, à titre exceptionnel, commander ces publications sous forme d'imprimés, contre facture.

Veuillez envoyer votre commande à l'adresse suivante :

Office fédéral des constructions et de la logistique OFCL

Diffusion publications

Imprimés TVA

3003 Berne

Internet: www.estv.admin.ch/f/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm

Remarques préliminaires importantes

Cette publication se fonde sur la brochure publiée en septembre 2000 par l'Administration fédérale des contributions et valable à partir de l'entrée en vigueur de la loi sur la TVA (1^{er} janvier 2001).

Les modifications intervenues depuis le 1^{er} janvier 2001 (loi sur la TVA, ordonnance relative à la loi sur la TVA, changements et précisions de la pratique) concernant ce domaine ont été reprises dans la présente publication. Les modifications introduites à partir du 1^{er} janvier 2001 sont présentées sur fond gris (comme le présent texte) afin que les assujettis et leurs représentants les repèrent facilement.

Dans le reste du texte, seules de petites adaptations rédactionnelles et une actualisation des exemples ont été effectuées, mais elles n'entraînent pas de modifications matérielles (c'est pourquoi elles ne sont pas sur fond gris). Par ailleurs, les points importants et les particularités sont signalés.

valable
31 décembre

Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral
ch.	Chiffre marginal des Instructions 2008 sur la TVA (jusqu'à la publication des Instructions 2008, les chiffres mentionnés dans la présente brochure se réfèrent encore aux Instructions de l'année 2001)
chif.	Chiffre de la présente publication
CO	Code des obligations (RS 220)
LTVA	Loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20)
OLTVA	Ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.201)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

valable jusqu'au
31 décembre 2009

	Table des matières	Page
1.	Objet de l'impôt	7
1.1	Prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse	7
1.1.1	Activités soumises	7
1.1.2	Activités non soumises	7
1.2	Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger	8
2.	Lieu de la prestation de service	9
3.	Sujet de l'impôt	10
3.1	Assujettissement individuel ou collectif	10
3.1.1	Assujettissement individuel	11
3.1.2	Assujettissement collectif	11
3.2	Communauté de répartition des frais d'infrastructure en cas d'assujettissement individuel	11
3.3	La communauté de frais généraux en tant que simple intermédiaire	13
3.4	N° de TVA supplémentaire pour les mandats en commun dans les études	13
4.	Calcul de la TVA	14
5.	Facturation	14
6.	Modes de décompte	17
6.1	Décompte selon les contre-prestations convenues	17
6.2	Décompte selon les contre-prestations reçues	17
7.	Secret professionnel	18
8.	Comptabilité	19
9.	Taux de la dette fiscale nette	20

valable jusqu'au
31 décembre 2009

valable jusqu'au
31 décembre 2009

1. Objet de l'impôt

Aux termes de l'article 5 lettres b et d LTVA, sont notamment soumises à la TVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de la TVA (art. 18 LTVA), les opérations suivantes effectuées par des personnes assujetties.

1.1

Prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse

1.1.1 Activités soumises

- conseils juridiques dans tous les domaines du droit ;
- gestion de fortune en tout genre (également les conseils en placement) ;
- avis de droit en tout genre ;
- activité d'exécuteur testamentaire, exécution de partages successoraux ;
- représentation des parties dans toutes les affaires judiciaires et extrajudiciaires ; également lors de défense d'office, d'assistance judiciaire ou d'activité de médiateur ;
- authentification en tout genre d'actes juridiques/déclarations unilatérales de volonté (de telles authentifications sont en principe également imposables lorsqu'elles sont exécutées par un notaire officiel) ;
- tenue du secrétariat d'une association.

1.1.2 Activités non soumises

L'exercice de **fonctions arbitrales** est considéré comme une activité relevant de la puissance publique et n'est dès lors pas imposable (art. 23 al. 1 LTVA). La contre-prestation provenant de la représentation devant le tribunal arbitral est en revanche soumise à la TVA.

Les activités que les « **organes atypiques** » de la poursuite fournissent sous le contrôle des autorités de surveillance relèvent également de l'activité de la puissance publique et ne sont donc pas soumises à la TVA (☞ notice « Offices des poursuites et des faillites »). Il en va de même de la rémunération du **tuteur**, du **conseil légal** ou du **curateur** pour son activité dans le cadre de son mandat (☞ brochure « Collectivités publiques »). Les rémunérations des **juges d'instruction extraordinaires**, des **présidents de tribunaux extraordinaires** et d'une autre personne exerçant une fonction analogue sont à traiter de façon semblable, pour autant que l'activité exercée corresponde au contenu de la nomination officielle, qu'il existe un rapport de mandat et que la contre-prestation soit versée en vertu d'une directive légale (cantonale).

Dans ces cas (activités de la puissance publique), l'option pour l'imposition du chiffre d'affaires n'est pas possible.

L'activité des **membres des conseils d'administration**, des **conseils de fondation** ou d'autres personnes exerçant des fonctions analogues n'est pas imposable, dès lors qu'elle est réputée dépendante (art. 21 al.1 in fine LTVA). L'option pour l'imposition de ces chiffres d'affaires n'est pas possible.

Les activités relevant de la **formation** sont en principe exclues du champ de la TVA (☞ brochure « Formation et recherche »). L'afc peut cependant autoriser l'option pour l'imposition de ces chiffres d'affaires (art. 26 al. 1 let. a LTVA).



Il n'y a pas de droit à la déduction de l'impôt préalable sur les dépenses (charges de matériel, de prestations de services et d'exploitation, ainsi que les investissements) destinées à la réalisation de ces chiffres d'affaires non imposables (☞ brochure « Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation »).

1.2

Acquisition de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger

Selon l'article 10 LTVA, le destinataire assujetti en vertu de l'article 24 LTVA doit déclarer l'acquisition d'une prestation de services, pour autant qu'il s'agisse :

- soit d'une prestation de services tombant sous le coup de l'article 14 alinéa 3 LTVA (principe du lieu du destinataire), fournie sur le territoire suisse par une entreprise non assujettie sur le territoire suisse, ayant son siège à l'étranger et qui n'a pas opté pour l'assujettissement au sens de l'article 27 LTVA,
- soit d'une prestation de services imposable tombant sous le coup de l'article 14 alinéa 1 LTVA (principe du lieu du prestataire) que le destinataire ayant son siège sur le territoire suisse acquiert de l'étranger et utilise ou exploite sur le territoire suisse.

Conformément à l'article 24 LTVA, est assujetti à l'impôt quiconque, au cours d'une année civile, acquiert, aux conditions mentionnées à l'article 10 LTVA, pour plus de 10'000 francs de prestations de services d'entreprises ayant leur siège à l'étranger. Si cet acquéreur n'est pas déjà assujetti selon l'article 21 alinéa 1 LTVA, l'assujettissement se limite à ces acquisitions. La personne assujettie en vertu de l'article 21 alinéa 1 LTVA déclare toutes ses acquisitions dans le décompte TVA. Si le montant total des acquisitions de prestations de services ne dépasse pas 10'000 francs au cours de l'année civile, l'impôt préalable peut être déduit simultanément, dans son intégralité (art. 38 al. 1 let. b LTVA).

Exemples

- Une étude d'avocats assujettie acquiert à deux reprises au cours de la même année civile d'une entreprise sise en France des travaux de traduction. L'entreprise étrangère établit deux factures s'élevant respectivement à 7'500 francs et 8'000 francs. L'étude déclare ces montants et les impose au taux normal. Elle a droit à la déduction de l'impôt préalable si ces travaux de traduction sont utilisés pour des buts imposables.

- *Une avocate assujettie commande à un expert domicilié en Allemagne un avis de droit en matière de responsabilité du fait des produits, pour lequel elle doit acquitter un montant de 6'000 francs. L'avocate assujettie déclare cette prestation acquise et l'impose au taux normal. Elle peut déduire simultanément l'impôt préalable tant que l'ensemble des prestations acquises d'entreprises ayant leur siège à l'étranger ne dépasse pas 10'000 francs au cours de l'année civile et indépendamment du fait que lesdites prestations soient destinées à des buts imposables ou à d'autres buts.*

2. Lieu de la prestation de service

Les prestations de services des avocats/notaires sont réputées fournies au lieu où le destinataire a le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les prestations de services sont effectuées. A défaut d'un tel siège ou d'un établissement stable, le lieu de la prestation de services est le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité (art. 14 al. 3 let. c LTVA, principe du lieu du destinataire).

Les prestations de services **en relation étroite avec un bien immobilier** sont réputées fournies à l'endroit où se trouve le bien-fonds. Ceci vaut indépendamment du fait que le bénéficiaire de la prestation ait son siège sur le territoire suisse ou à l'étranger. Sont régis par cette disposition (liste exhaustive), l'administration ou l'estimation de biens immobiliers, les prestations de services en relation avec l'acquisition ou la constitution de droits réels immobiliers, ainsi que les prestations de services en relation avec la préparation ou la coordination de travaux immobiliers, notamment les travaux d'architectes ou d'ingénieurs, y compris les prix dotant des concours d'architecture pour des projets de constructions concrets (art. 14 al. 2 let. a LTVA). Les prix dotant des concours d'architecture sans projet de construction concret sont traités selon le principe du lieu du prestataire (art. 14 al. 1 LTVA). Par contre, la cession et la constitution de droits réels immobiliers comme le droit de préemption ou le droit de superficie sont exclues du champ de l'impôt (art. 18 ch. 20 LTVA).¹

En principe, **toutes les autres prestations de services** en relation avec un bien-fonds relèvent du principe du lieu du destinataire (art. 14 al. 3 LTVA), comme par exemple les pures prestations de conseil (en relation avec l'acquisition, la location ou la recherche de tels objets), la représentation en justice (aussi devant le Tribunal des baux) ainsi que les demandes d'autorisation selon la lex Koller. Les prestations dont il est prouvé qu'elles ont été fournies à des missions diplomatiques, des représentants diplomatiques, des organisations internationales, etc. ne sont pas soumises à la TVA (art. 20 OLTVA).¹

S'il est prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives que le lieu de la prestation de services se trouve à l'étranger, de tels chiffres d'affaires ne sont pas soumis à la TVA (art. 20 al. 1 LTVA).

L'avocat/notaire fournissant des prestations de services à l'étranger peut également procéder à la déduction de l'impôt préalable pour ces activités, dans la mesure où ses prestations seraient imposables si elles étaient réalisées sur le territoire suisse (art. 38 al. 3 LTVA).

- ☞ Informations sur le secret professionnel (art. 57 al. 2 LTVA) sous chif. 7.

3.

Sujet de l'impôt

Est assujetti à l'impôt quiconque exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qu'il a effectuées sur le territoire suisse dépassent globalement la somme de 75'000 francs par an. Le fait que l'activité ait un but lucratif ou non ne joue aucun rôle (art. 21 al. 1 LTVA).

Les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 250'000 francs sont exemptées de l'assujettissement, à condition qu'après la déduction de l'impôt préalable, le montant de TVA restant dû (dette fiscale nette) ne dépasse pas régulièrement 4'000 francs par année (art. 25 al. 1 let. a LTVA).

- ☞ Concernant le calcul de la dette fiscale nette ainsi que le début et la fin de l'assujettissement, consulter la brochure « Assujettissement à la TVA ».

L'AFC peut, sur requête, autoriser en vertu de l'article 26 LTVA l'option pour l'imposition des opérations exclues du champ de la TVA (p. ex. les prestations de formation). Elle peut également, sur requête, autoriser en vertu de l'article 27 LTVA l'assujettissement à titre volontaire des entreprises qui ne remplissent pas les conditions d'assujettissement fixées à l'article 21 alinéa 1 LTVA ou qui sont exemptées de l'assujettissement selon l'article 25 alinéa 1 LTVA.

3.1

Assujettissement individuel ou collectif

Lorsque plusieurs avocats/notaires sont réunis au sein d'une même étude, ils peuvent constituer, en cas d'association, différentes formes de sociétés.

S'ils fondent une société qui est inscrite au registre du commerce, c'est cette société en tant que telle qui est assujettie à la TVA et par conséquent inscrite au registre des contribuables TVA. En l'absence d'une telle inscription, les membres de l'étude peuvent être immatriculés au registre des contribuables TVA soit individuellement, soit en tant que société simple sous un seul numéro TVA. Cette société simple peut être fondée par une manifestation expresse de volonté ou résulter d'actes concluants.

3.1.1

Assujettissement individuel

Un avocat/notaire est individuellement assujetti à la TVA lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- L'avocat/notaire utilise son propre papier à lettre pour ses activités. S'il utilise celui de l'étude, il doit signer en son propre nom.
- La procuration est libellée au nom de l'avocat/notaire concerné. Une indication concernant l'étude – même figurant dans l'en-tête – n'est pas admise. Pour les notaires, le sceau peut remplacer la procuration.
- L'avocat/notaire établit la facture exclusivement en son propre nom. Il peut toutefois utiliser un papier mentionnant, outre son nom, celui de l'étude (☞ chif. 5). Il indique sur ses factures ses coordonnées bancaires ou son numéro de compte de chèque postal personnels et son numéro TVA.

3.1.2

Assujettissement collectif

Si une ou plusieurs conditions énumérées ci-dessus ne sont pas satisfaites, l'étude constitue une société simple qui sera immatriculée dans le registre des contribuables TVA en tant que sujet fiscal. L'existence, au regard de la TVA, d'une telle relation contractuelle dépend essentiellement de la forme des rapports avec les clients, reconnaissables pour les tiers.

3.2

Communauté de répartition des frais d'infrastructure en cas d'assujettissement individuel

La présence de plusieurs avocats/notaires assujettis individuellement au sein d'une étude pose la question de la répartition respectivement de la facturation des coûts des prestations acquises (infrastructure) entre les différents membres de l'étude. Celle-ci peut s'opérer de deux manières.

- a) Un avocat/notaire acquiert les prestations des fournisseurs et/ou engage le personnel. Il procède par la suite à la refacturation aux autres membres de l'étude de leur part des frais et/ou du personnel. Cette part est soumise à la TVA au taux normal, à moins que l'avocat/notaire ne soit pas assujetti à la TVA au vu de son chiffre d'affaires total.

Au cas où l'avocat/notaire, qui achète l'infrastructure et la refacture, établit les décomptes selon la méthode effective, il peut faire valoir la totalité de la déduction de l'impôt préalable sur les prestations acquises. Si en revanche, il établit les décomptes au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette, il n'a droit à aucune autre déduction de l'impôt préalable.

Lors de la refacturation des coûts d'infrastructure, il y a lieu de remettre à chaque destinataire une copie de la facture originale du fournisseur avec la répartition des coûts pour ce document.

b) Les avocats/notaires constituent une communauté de frais généraux (en principe une société simple), laquelle acquiert les prestations des fournisseurs et/ou engage le personnel. Elle facture à son tour individuellement à chaque membre de l'étude sa part des frais et/ou du personnel. Cette part des frais est imposable au taux approprié si la communauté remplit les conditions des articles 21 et 25 alinéa 1 lettre a LTVa ou si elle a opté pour l'assujettissement selon l'article 27 LTVa.

Les indices de l'existence d'une société simple sont :

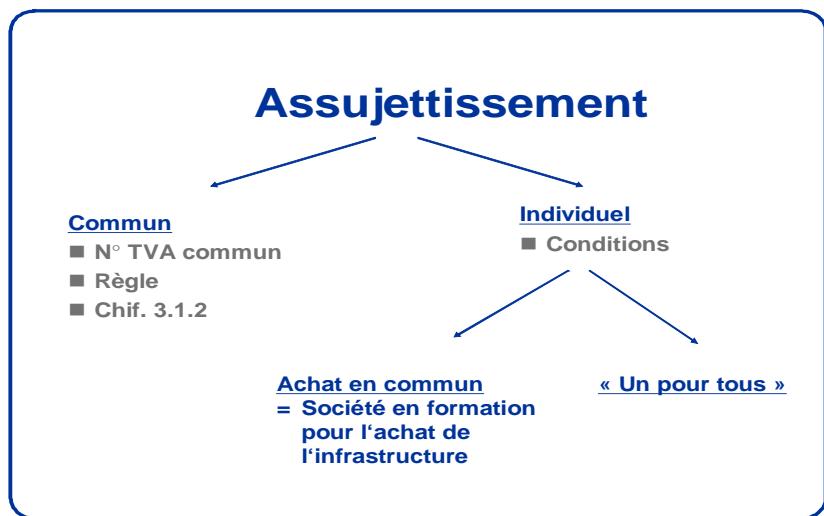
- l'inscription dans l'annuaire téléphonique (même numéro de téléphone pour tous les associés ou pour plusieurs d'entre eux) ;
- l'existence d'un secrétariat commun et de lieux communs ;
- l'emploi de personnel qui travaille pour plusieurs associés ;
- une bibliothèque constituée et utilisée en commun ;
- les locaux de l'étude loués en commun.



Trois différentes sociétés en formation sont possibles dans le domaine de l'infrastructure générale, du personnel et du bail à loyer. Afin de respecter le principe de l'impôt multistade net, il est recommandé de regrouper l'ensemble des prestations d'infrastructure (tout au plus le bail, le personnel et l'infrastructure générale) en tant qu'unité économique dans une société en formation.

Les avocats/notaires qui fondent ensemble une société d'infrastructure peuvent, dans le sens d'une simplification, renoncer à l'inscription de la société en formation dans le registre des contribuables TVA. La société en formation ne devient pas assujettie à la TVA ou radiée du registre des contribuables TVA à leur demande. Si les différents avocats/notaires établissent leurs décomptes selon la méthode effective, ils n'ont pas droit à la déduction de l'impôt préalable sur les prestations d'infrastructure fournies par la société en formation. Cette simplification ne s'applique que si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- tous les membres de la société d'infrastructure sont inscrits au registre des contribuables TVA ;
- la société en formation ne fournit des prestations qu'à ses propres membres (et non à des tiers) et
- la refacturation a lieu sans supplément.²



☞ ATF non publié n° 2A.520/2003, résumé dans : Revue fiscale 2005, 244.

3.3

La communauté de frais généraux en tant que simple intermédiaire³

Si les livraisons et les prestations de services sont effectuées expressément au nom et pour le compte du représenté, l'opération se réalise, au sens de l'article 11 alinéa 1 LTV, directement entre le représenté et le tiers. Dans ce cas, les membres de l'étude peuvent acquérir les prestations du fournisseur sous le nom sous lequel ils sont inscrits dans le registre des contribuables TVA. Dans ce cas, ce sont eux qui seront directement fournis et non pas la communauté de frais généraux. Tous les membres de l'étude, ainsi que le nom de la société de frais généraux, doivent être indiqués sur la facture originale. De plus, il y a lieu d'effectuer une répartition des frais entre chaque avocat/notaire et de leur remettre cette pièce justificative (en copie). L'exercice du droit à la déduction de l'impôt préalable est possible lors de l'application de la méthode de décompte effective.

3.4

N° de TVA supplémentaire pour les mandats en commun dans les études⁴

Quelques membres d'une étude d'avocats peuvent – comme un consortium dans le domaine de la construction – constituer à l'égard du mandant (client), en tant que société simple, un nouveau sujet fiscal. Dans ce cas, la société simple sera aussi inscrite au registre des contribuables TVA. Celle-ci peut établir les décomptes selon la méthode effective ou selon la méthode des taux de la dette fiscale nette. Ce nouveau sujet fiscal n'a pas besoin de comprendre tous les avocats de l'étude en question pour exister.

3 Précision de la pratique

4 Précision de la pratique

4.

Calcul de la TVA

La TVA se calcule sur la **contre-prestation** (art. 33 al. 1 LTVA). Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services. La contre-prestation comprend la couverture de tous les frais, même lorsque ceux-ci sont facturés séparément (p. ex. frais de port, téléphone, copies, frais de vol, frais d'hôtel sur le territoire suisse et à l'étranger facturés séparément). En cas de livraison de biens ou de prestation de services à un proche, la contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants (art. 33 al. 2 LTVA).

Ne font pas partie de la contre-prestation les montants correspondant à des **contributions de droit public**, que la personne assujettie reçoit de l'acquéreur au titre de remboursement des frais supportés au nom et pour le compte de ce dernier (p. ex. émoluments du registre du commerce, frais de justice), pour autant que la personne assujettie les facture séparément (art. 33 al. 6 let. a LTVA).

☞ Exemples de facturation sous chif. 5.

Ne font pas non plus partie de la contre-prestation les montants que l'avocat/notaire reçoit dans le cadre de « **fonds confiés** » en vue d'un transfert. Dans la comptabilité, ces fonds seront séparés des comptes de produits (☞ chif. 6.1). En règle générale, sur la base des directives cantonales, ils seront également gérés dans des comptes clients séparés.

De plus, ne font pas partie de la contre-prestation les **dépens** mis à charge ou alloués à une partie dans un jugement ou lors d'une transaction. Ces dépens constituent de véritables dommages-intérêts (☞ notice « Prétentions en dommages-intérêts »). En revanche, la contre-prestation reçue des clients est en principe imposable.⁵

5.

Facturation

La personne assujettie établit sur demande de ses clients assujettis une facture détaillée qui satisfait aux exigences de l'article 37 LTVA. Lorsqu'une facture porte sur des livraisons de biens ou des prestations de services imposables à des taux différents, la personne assujettie indiquera la répartition de la contre-prestation par genre d'opération (art. 37 al. 2 LTVA).

☞ Exemple pour les notes de crédit sous ch. 771.

Exemples

a) *Facturation dans le cas de l'assujettissement collectif*

Dupont, Favre & Muller
Avocats

*Emile Dupont
Hugues Favre
Grégoire Muller*

Rue de la Paix
1700 Fribourg
No TVA 999'999
CCP 88-88888-8

Fribourg, le 6 juin 2007

Madame
Emilie Corpataux
Salon de coiffure
Rue des Platanes
1630 Bulle

Note d'honoraires

Nos prestations du 15 février au 30 mai 2007

Honoraires Frais et débours Frais de justice et émoluments

Fr. 21'520.00
Fr. 2'152.00

Fr. 2'500.00

Fr. 2'500.00

Total (TVA 7,6% comprise sur Fr. 23'672.00)

Fr. 26'172.00

b) Facturation en cas d'assujettissement individuel

Boillat, Volery & Associés
Avocats-notaires

Julie Volery, avocate
Rue de l'Industrie
2000 Neuchâtel
No TVA 888'888
CCP 99-99999-9

Neuchâtel, le 6 juin 2007

Eric Dubois SA
Rue du Parc 13
2300 La Chaux-de-Fonds

Note d'honoraires

Mes prestations du 1^{er} mars au 30 avril 2007

Etude du dossier

Fr. 800.00
Fr. 1'200.00
Fr. 100.00
Fr. 950.00
Fr. 50.00

Rédaction d'une convention

Fr. 3'100.00
Fr. 235.60

Divers entretiens téléphoniques

Fr. 3'335.60
Fr. 2'500.00

Entretiens

Frais et débours

Fr. 5'835.60

TVA 7,6%

Total intermédiaire TVA 7,6% comprise
Frais de justice et émoluments (TVA 0%)

Total

valable jusqu'à
31 décembre 2009

6.

6.1

Modes de décompte

Décompte selon les contre-prestations convenues

Le décompte TVA est en principe établi d'après les contre-prestations convenues (art. 44 al. 1 LTVa). La personne assujettie déclare en conséquence les chiffres d'affaires provenant des livraisons et des prestations de services durant la période de décompte au cours de laquelle elle facture celles-ci au destinataire. La facturation intervient au plus tard dans les trois mois qui suivent l'exécution de la prestation (art. 43 al. 1 let. a ch. 1 LTVa).

En cas de paiements anticipés et de livraisons ou de prestations de services non facturés ou facturés tardivement, la créance prend naissance à l'encaissement de la contre-prestation (art. 43 al. 1 let. a ch. 3 LTVa).

Les **provisions** seront déclarées lors de leur facturation ou, à défaut de facture, lors de l'encaissement de la contre-prestation. Par provision, il faut comprendre une somme versée à l'avocat/notaire à titre d'acompte procurant au mandataire des liquidités et permettant à celui-ci de réaliser son mandat. Lors du paiement d'une provision, une partie de l'avance demandée au client peut être destinée à l'avance de **frais de justice** ou d'autres **émoluments** qui ne font pas partie de la contre-prestation imposable (art. 33 al. 6 let. a LTVa). Dans ce cas, l'ensemble de la provision est tout de même soumis à la TVA. L'avocat/notaire pourra cependant opérer la correction nécessaire lors de l'établissement d'un décompte TVA ultérieur (art. 44 al. 2 LTVa). Afin d'éviter d'imposer de telles avances à titre de provisions, les avances de frais de justice et autres émoluments pourront être facturés séparément (art. 33 al. 6 let. a LTVa).

Des provisions, il convient de distinguer les « **fonds confiés** » par ou pour des clients. Il s'agit de sommes appartenant aux clients ou à des tiers et qui ne font que transiter par le « compte clients » de l'avocat/notaire et ne concernent en rien la réalisation du mandat (p. ex. en vue d'une acquisition immobilière ou à titre de versement de dommages-intérêts). Ces fonds ne constituent pas des provisions et ne font donc pas partie de la contre-prestation imposable dans la mesure où :

- dans le cadre du droit cantonal en vigueur, ils sont placés séparément des propres avoirs sur un compte clients (libellé au nom du client), ou
- sont comptabilisés clairement séparément des propres avoirs.

La personne assujettie peut **déduire l'impôt préalable** relatif aux prestations acquises pour des activités imposables dans le décompte de la période fiscale au cours de laquelle il a reçu la facture (art. 38 al. 7 let. a LTVa).

6.2

Décompte selon les contre-prestations reçues

L'AFC autorise la personne assujettie **qui le demande** à établir ses décomptes selon les contre-prestations reçues, dans la mesure où cela simplifie sa comptabi-

lité (art. 44 al. 4 LTV). L'AFC peut dans certains cas obliger la personne assujettie à établir ses décomptes selon cette méthode (art. 44 al. 5 LTV).

L'avocat/notaire déclare les chiffres d'affaires provenant des livraisons et des prestations de services durant la période de décompte au cours de laquelle il encaisse la contre-prestation et ce, quelque soit le moment de la livraison, de la prestation de services ou de la facturation. Cela est également valable pour les provisions (art. 43 al. 1 let. b LTV). La contre-prestation peut aussi consister en des montants soldés par compensation de créances, échange ou cession à titre de paiement.

- ☞ Informations concernant les « **fonds confiés** » par ou pour les clients sous chif. 6.1.

Si l'avocat/notaire établit ses décomptes selon les contre-prestations reçues, il ne peut **déduire l'impôt préalable** que dans le décompte de la période fiscale durant laquelle il a payé la facture (art. 38 al. 7 let. a LTV).



La condition pour obtenir l'autorisation d'établir les décomptes selon les contre-prestations reçues est que la comptabilité soit tenue non seulement sur les charges, mais également sur les revenus selon le trafic des paiements.

7.

Secret professionnel

La personne assujettie est légalement tenue de fournir à l'AFC les renseignements qu'elle requiert en relation avec la constatation de l'assujettissement ou le calcul de l'impôt (art. 57 al. 1 LTV). Il convient de relever que les constatations concernant des tiers (clients) faites à l'occasion d'un contrôle auprès d'un avocat/notaire ne seront utilisées que dans le cadre de l'application de la TVA (art. 62 al. 3 LTV par analogie).

Le secret professionnel protégé par la loi est par ailleurs réservé (art. 57 al. 2 LTV). Bien que les avocats/notaires soient détenteurs d'un secret professionnel légalement protégé, ils ont l'obligation de présenter leurs livres et leurs notes, mais ils peuvent cacher les noms des clients et leur adresse (p. ex. la rue) ou les remplacer par des codes. Le nom de la localité doit néanmoins rester apparent. En cas de doute, l'AFC ou l'avocat/notaire peut requérir du président du Tribunal administratif fédéral qu'il désigne des experts neutres comme organe de contrôle (art. 57 al. 2 LTV).

Le secret professionnel ne couvre cependant **que les prestations spécifiques** des avocats/notaires, c'est-à-dire les faits confiés par le client à son mandataire permettant à celui-ci l'exercice de son mandat ou dont celui-ci a eu connaissance dans l'exercice de sa profession. Il y a lieu d'examiner selon les circonstances du cas d'espèce si l'avocat/notaire peut valablement invoquer le secret professionnel.

(²⁹ ATF 114 III 105, JdT 1990 II 98 ; ATF 112 II 606, JdT 1987 IV 150). Par exemple la gestion de fortune et le placement de fonds ne sont en règle générale pas des activités spécifiques aux avocats/notaires, du moins lorsqu'ils ne sont pas liés à une liquidation ou un partage successoral (³⁰ ATF 112 II 606, JdT 1987 IV 150).

Il convient de signaler que les personnes chargées de l'exécution de la LTVA ou qui sont appelées à y prêter leur concours sont tenues, à l'égard d'autres services officiels et des tiers, de garder le secret sur ce qu'elles apprennent dans l'exercice de leurs fonctions et de refuser la consultation des pièces officielles (art. 55 al. 1 LTVA). Cela ne s'applique cependant pas à l'assistance administrative en matière fiscale (art. 54 al. 1 LTVA).

8.

Comptabilité

La personne assujettie tient dûment ses livres comptables, de manière à ce que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de la TVA sur le chiffre d'affaires et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre (art. 58 al. 1 LTVA). L'obligation de conserver les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents est de dix ans (l'art. 962 al. 2 CO est réservé). Les pièces justificatives qui se rapportent aux biens immobiliers seront conservées pendant vingt ans par la personne assujettie. Si, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la prescription (art. 58 al. 2 LTVA ; ch. 943 ss).

Toute personne assujettie, qu'elle soit ou non légalement astreinte à tenir une comptabilité, établit, à la fin de chaque exercice commercial, les documents suivants :

- des listes détaillées des débiteurs et des créanciers ;
- des états détaillés des travaux et prestations de services en cours et non encore facturés ;
- des relevés détaillés des provisions reçues et des « fonds confiés » par ou pour des clients.

Même si un avocat/notaire n'est pas légalement astreint à tenir une comptabilité, il doit enregistrer dans des livres auxiliaires les échanges commerciaux survenus au cours de l'année. Ainsi, il y a lieu d'établir des livres de base pour la caisse, les comptes bancaires et les comptes de chèques postaux, ainsi qu'un registre des factures reçues et des factures établies. La personne assujettie a également l'obligation de tenir un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses, ainsi que des prélèvements et apports privés (³¹ ch. 878 ss).

Si aucun compte individuel pour les clients et les fournisseurs n'est tenu, il y a lieu de mentionner sur les copies des factures clients et sur les factures des fournisseurs le mode, la date et le montant du paiement.

Chaque opération commerciale doit pouvoir être suivie aisément et avec sûreté depuis la pièce justificative individuelle relative à l'inscription dans les livres jusqu'au décompte périodique, respectivement jusqu'au bilan de l'exercice et vice versa.

Détenteurs d'un secret professionnel légalement protégé, les avocats/notaires peuvent caviarder les noms de leurs clients ou les remplacer par des codes (art. 57 al. 2 LTVA). Le nom de la localité doit néanmoins rester apparent (☞ chif. 7).

Ils comptabiliseront toutefois séparément ou, à défaut, enregistreront séparément dans un livre auxiliaire les contre-prestations provenant d'opérations fournies à l'étranger.

9.

Taux de la dette fiscale nette

Les avocats/notaires qui réalisent un chiffre d'affaires annuel imposable déterminant n'excédant pas **3 millions de francs** et une dette fiscale nette n'excédant pas **60'000 francs** ont la possibilité d'établir les décomptes au moyen de taux de la dette fiscale nette.

Les taux de la dette fiscale nette seront appliqués dans le décompte TVA en tant que multiplicateurs, c'est-à-dire que le total de tous les chiffres d'affaires imposables y compris la TVA sera déclaré et multiplié avec le taux de la dette fiscale nette pour le calcul de la TVA. En revanche, dans les factures adressées aux clients, les taux légaux selon l'article 36 LTVA seront indiqués pour les prestations correspondantes.

Par l'application des taux de la dette fiscale nette, la détermination de l'impôt préalable est supprimée. De plus, les décomptes TVA ne doivent être établis que de manière semestrielle au lieu de trimestrielle.

La personne assujettie qui veut établir ses décomptes au moyen de taux de la dette fiscale nette doit conserver ce mode de décompte pendant cinq ans. Si elle renonce à utiliser ce mode de décompte, elle ne peut y revenir qu'après une période de cinq ans (art. 59 al. 3 LTVA).



L'application simultanée de taux de la dette fiscale nette et de l'option pour l'assujettissement des chiffres d'affaires exclus du champ de la TVA en vertu de l'article 18 LTVA n'est pas possible.

☞ Pour de plus amples informations, voir brochure « Taux de la dette fiscale nette ».