[AZA 0/4]
2A.290/1998
126 II 249

26. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 8 juin 2000 dans la cause Administration fédérale des contributions contre X. (recours de droit administratif)

Art. 26 al. 2 et 34 lettre a ch. 2 OTVA: provisions sur les honoraires d'avocats.
Les provisions sur honoraires versées à un avocat sont des contre-prestations au sens de l'art. 26 al. 2 OTVA. Elles sont soumises à la TVA dès leur encaissement, en tantque paiements anticipés (art. 34 let. a ch. 2 OTVA)(consid. 3 et 4).

Art. 26 Abs. 2 und Art. 34 lit. a Ziff. 2 MWSTV: Kostenvorschüsse an Anwälte.
Die einem Anwalt geleisteten Kostenvorschüsse sind Gegenleistungen im Sinne von Art. 26 Abs. 2 MWSTV. Sieunterliegen ab ihrer Vereinnahmung als Vorauszahlungen der Mehrwertsteuer (Art. 34 lit. a Ziff. 2 MWSTV) (E. 3 und 4).

Art. 26 cpv. 2 e 34 lett. a n. 2 OIVA: anticipi suglionorari degli avvocati.
Gli anticipi sugli onorari versati ad un avvocato sonodelle controprestazioni ai sensi dell'art. 26 cpv. 2 OIVA. In quanto pagamenti anticipati, essi sono sottopostiall'imposta sul valore aggiunto dal loro incasso (art. 34lett. a n. 2 OIVA) (consid. 3 e 4).

X., avocate à Lausanne (ci-après: l'intéressée), estimmatriculée dans le registre des assujettis à la taxe surla valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1er janvier1995. Elle est autorisée à établir ses décomptes selon lescontre-prestations reçues, en appliquant un "taux de dettefiscale nette" de 5,2 %. Lors du dépôt de ses décomptestrimestriels pour l'année 1995, elle a indiqué que lesprovisions sur honoraires encaissées depuis le 1er janviern'étaient pas comprises dans son chiffre d'affaires soumisà la TVA.
Par décision formelle du 4 juillet 1996, confirmée surréclamation le 30 janvier 1997, l'Administration fédéraledes contributions a notamment estimé que de tellesprovisions étaient des paiements anticipés faisant naîtrela créance fiscale, conformément à l'art. 34 lettre a ch. 2de l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 juin 1994régissant la TVA (OTVA; RS 641. 201). Seules les provisionsdéposées sur un compte distinct pour chaque client, ouvertauprès d'un établissement bancaire sis en Suisse et donnantdroit au remboursement de l'impôt anticipé, échappaient àla TVA.
Le 3 mars 1997, X. a recouru auprès de la Commissionfédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours) en soulignant notammentque les provisions sur honoraires avaient un caractère degarantie et ne pouvaient être assimilées à des paiementsanticipés. Il était par ailleurs disproportionné d'admettreque seules celles qui étaient versées sur un comptebancaire séparé au nom de chaque client pouvaient échapperà la TVA.

Par décision du 6 mai 1998, la Commission fédérale derecours a admis le recours de l'intéressée et annulé ladécision précitée du 30 janvier 1997. Elle a considéré queles provisions sur honoraires n'étaient pas descontre-prestations imposables au moment de leur réception. En effet, tant l'avocat que ses clients ignoraient pourquelles opérations ces provisions seraient utilisées. Il nes'agissaitdès lors pas de contre-prestations pour des opérationsfutures mais de "futures contre-prestations potentielles". En outre, elles remplissaient une fonction de sûreté enrapport avec le recouvrement des honoraires du mandataireet, même si elles ne constituaient pas de véritablesgaranties au sens du droit privé, elles en assumaient lafonction économique, ce qui était décisif.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale des contributions demande au Tribunal fédéral d'annuler cette décision et de dire que X. doit déclarer les provisions sur honoraires durant lapériode de décompte au cours de laquelle elle les reçoit.
Le Tribunal fédéral a admis le recours, annulé ladécision attaquée et confirmé celle sur réclamation.

Extrait des considérants:

3.- a) Selon l'art. 4 lettre b OTVA, sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressémentexclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 OTVA, lesprestations de service fournies à titre onéreux surterritoire suisse. L'impôt se calcule sur lacontre-prestation; est réputée telle tout ce que ledestinataire, ou un tiers à sa place, dépense encontre-partie de la livraison ou de la prestation deservices; la contre-prestation comprend également lacouverture de tous les frais, même s'ils sont facturésséparément (cf. art. 26 al. 1 et 2 OTVA). Le décompte doiten principe être établi selon les contre-prestationsconvenues (cf. art. 35 al. 1 OTVA). Si la contre-prestationversée par le destinataire est inférieure à lacontre-prestation convenue (diminution en raison d'unescompte, d'une remise, d'une perte, etc. ; remboursement enraison de l'annulation de la livraison, d'un rabaisconsenti ultérieurement, d'une ristourne, etc. ) ousupérieure à celle-ci, la différence ou le surplus doitêtre mentionné dans le décompte (cf. art. 35 al. 2 et 3 OTVA). L'Administration fédérale des contributions peutautoriser l'assujetti qui le demande à calculer l'impôtselon les contre-prestations reçues, dans la mesure où celasimplifie son système
comptable; elle doit en fixer lesconditions de manière à ce qu'il ne soit ni favorisé, nidésavantagé (cf. art. 35 al. 4 OTVA). La créance fiscaleprend naissance pour les livraisons et prestations deservices en cas d'établissement du décompte selon lescontre-prestations reçues au moment de l'encaissement de lacontre-prestation; cela vaut également pour les paiementsanticipés (cf. art. 34 lettre a ch. 2 OTVA).

b) A bon droit, la Commission fédérale de recours ne meten doute ni la constitutionnalité de l'assujettissement despaiements anticipés à la TVA en cas d'établissement dedécomptes selon les prestations reçues (cf. art. 34 lettrea ch. 2 OTVA), ni sa conformité au droit communautaire (cf. art. 10 ch. 2 de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 en matièred'harmonisation des législations des Etats membresrelatives aux taxes sur le chiffre d'affaires [77/388/CEE; JOCE 1977 no L 145]). Elle admet également qu'une provisionsur honoraires versée à un avocat est un paiement anticipé. Elle soutient toutefois qu'une telle provision n'est passoumise à la TVA lors de son versement, faute de liendirect avec les prestations du mandataire. Elle neconstituerait dès lors pas une contre-prestation mais unegarantie, du moins jusqu'au moment de la compensation avecles honoraires facturés par celui-ci.
Selon la recourante, même si son utilisation n'est pasd'emblée définie, la provision sur honoraires représenteune contre-prestation pour les services fournis parl'avocat et découle du contrat de mandat qui l'unit à sonclient. Le fait qu'elle sert à payer des opérations nonsoumises à la TVA (par exemple des frais de justice) peutdonner lieu à des corrections dans le décompte mais nemodifie pas sa nature.
L'intimée se rallie à l'argumentation de la Commissionfédérale de recours. Elle fait en outre valoir que le fiscviole le principe de la proportionnalité en affirmant queseules les provisions versées sur un compte bancaire séparéau nom de chaque client peuvent échapper à la TVA (cf. également JÜRG BRAND, Die mehrwertsteuerliche Behandlungvon Kostenvorschüssen bei Anwälten, in TVA-Journal 1998, p. 99-100, qui approuve la motivation de la décision attaquée).
Le présent litige porte dès lors exclusivement sur laqualification juridique de la provision sur honorairesversée à un avocat ainsi que sur son assujettissement à la TVA.

4.- a) Une transaction est imposable selon l'art. 4 al. 1 OTVA lorsqu'elle est effectuée à titre onéreux, ce qui, selon la doctrine, nécessite (a) l'échange d'une prestationet d'une contre-prestation, (b) entre un et plusieursprestataires, dont l'un au moins est assujetti à la TVA, etun ou plusieurs bénéficiaires, (c) ainsi qu'un rapportéconomique étroit entre la prestation et lacontre-prestation. La question de savoir si le rapportentre prestation et contre-prestation doit être decausalité seulement ou également de finalité et s'il doitêtre apprécié du point de vue du prestataire ou dubénéficiaire est toutefoisdiscutée (cf. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Manuel dunouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA], Berne1996, p. 52 ss; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuerals allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, thèse Zurich 1998, p. 223 ss). En règle générale, l'échange de prestationsrepose sur un contrat: le prestataire fournit sa prestationqui justifie la contre-prestation du bénéficiaire. Laconclusion du contrat n'est toutefois pas une conditionnécessaire pour qu'il y ait prestation. Seul est à cetégard déterminant le comportement de fait du prestataire. Il est
sans importance que ce dernier se trouve, ou non, dans un rapport obligatoire ou, si tel est le cas, qu'untel rapport soit illicite, contraire à l'usage, annulableou nul (cf. WOLFRAM BIRKENFELD, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, 3ème éd. Cologne 1998, Vol. I, 1èrepartie, par. 42 n. 365 ss et 380 ss). L'échange deprestations peut

également intervenir sans que leprestataire n'y soit juridiquement ou commercialement tenu, lorsqu'il fournit bénévolement sa prestation tout encomptant sur une contre-prestation parce que c'est l'usage, qu'elle peut être espérée ou à tout le moins n'est pasinvraisemblable (cf. BIRKENFELD, op. cit. , par. 45 n. 437). Il y a échange de prestations lorsqu'un mandataire qui agitgratuitement obtient le simple remboursement de ses frais(cf. JOHANN BUNJES/REINHOLD GEIST, Umsatzsteuergesetz, 5èmeéd. Munich 1997, par. 1 n. 4).
Selon la doctrine allemande, le transfert de biens àseule fin de sûreté ne représente pas une opérationimposable, car l'acquéreur devra les restituer etn'acquiert pas le pouvoir d'en disposer. La réalisationultérieure du bien est en revanche soumise à l'impôt (cf. BIRKENFELD, op. cit. , par. 55 n. 676 ss; BUNJES/GEIST, op. cit. , par. 3 n. 8). Tel est également l'avis de larecourante qui a indiqué dans ses "Instructions 1997 àl'usage des assujettis TVA" (cf. ch. 346) que les montantsque le fournisseur de la prestation devra restituer et quilui servent de garantie (par exemple dépôt, caution enmatière de location) ne font pas partie de lacontre-prestation imposable.

b) L'avocat et son client sont liés par un contrat demandat. A moins d'un refus immédiat, le mandat est réputéaccepté lorsqu'il se rapporte à des affaires pour lagestion desquelles le mandataire a une qualité officielle, ou qui rentrent dans l'exercice de sa profession, ou pourlesquelles il a publiquement offert ses services (cf. art. 395 CO). L'avocat s'oblige, dans les termes de laconvention, à gérer l'affaire dont il s'est chargé ou àrendre les services qu'il a promis (cf. art. 394 al. 1 CO). Son client doit en particulier lui rembourser, en principal et en intérêts, les avances et les frais qu'ila faits pour l'exécution régulière du mandat (cf. art. 402al. 1 CO). Selon l'art. 394 al. 3 CO, une rémunération estdue au mandataire si la convention ou l'usage lui en assureune. Tel est le cas pour l'avocat. Elle est due dès laconclusion du contrat, mais n'est exigible qu'à son terme. En principe, le mandataire est donc tenu d'exécuter saprestation avant de pouvoir exiger le paiement de sarémunération. Le contrat qui prend fin autrement que parl'exécution rend l'honoraire dû exigible. La convention oul'usage peuvent toutefois prévoir le paiement d'avances oude provisions (cf. PIERRE ENGEL, Contrats de droit suisse, 2ème éd., Berne
2000, p. 493-495; PIERRE TERCIER, Lescontrats spéciaux, Zurich 1995, p. 502-504; JOSEF HOFSTETTER, Le mandat et la gestion d'affaires, Traité dedroit privé suisse, vol. VII, tome II/1, Fribourg 1994, p. 68-73; FRANZ WERRO, Le mandat et ses effets, Fribourg 1993, p. 263-264; WALTER FELLMANN, Berner Kommentar, n. 467 ss adart. 394 CO; ROLF H. WEBER, Praxis zum Auftragsrecht und zuden besonderen Auftragsarten, Berne 1990, p. 67-71; FRANÇOIS JOMINI, Les honoraires et débours de l'avocatvaudois et leur modération, in JdT 1982 III p. 2 ss, p. 6-7).
Il est d'usage que le mandataire réclame à son mandant leversement d'avances (provisions) au début du mandat ou lepaiement d'acomptes en cours d'exécution; la provisionreprésente un paiement anticipé conditionnel qui éteint parcompensation la créance en honoraires et débours dèsqu'elle est exigible; le mandant ne peut en réclamer larestitution qu'à la fin du mandat et pour la part qui n'apas été utilisée (cf. TERCIER, op. cit. , p. 504). Selon les"Usages du Barreau Vaudois" (cf. art. 30), l'avocatdemande, en principe, des provisions à son client au fur età mesure du développement de son mandat. D'un point de vuecomptable, les provisions ne doivent pas être inscritesimmédiatement au compte du client, mais dans un comptespécial, qui sera débité ultérieurement des frais payés parl'avocat pour le compte de son mandant (frais de justice, d'expertise, de traduction, avis de droit, etc. ) et de seshonoraires (cf. ALEXANDER FILLI, Ausgewählte Fragen zur Unterstellung der Rechtsanwälte und Notare unter die Mehrwertsteuer, in Archives 63 p. 503 ss, p. 506-507). Laprovision a pour but de garantir au mandataire le paiementde ses honoraires et de ses frais. Elle lui procure desliquidités et renseigne dans une certaine mesure son clientsur
l'ordre de grandeur des montants à sa charge, dansl'attente du règlement final que représente la facture del'avocat (cf. LORENZ HÖCHLI, Das Anwaltshonorar, thèse
Zurich 1991, p. 121-123; PHILIPP GMÜR, Die
Vergütung des Beauftragten, thèse Fribourg 1993, p. 95-97et 142).

c) Même si, économiquement, la provision sur honorairesjoue le rôle d'une garantie, elle est une contre-prestationau sens des art. 26 al. 2 et 34 lettre a ch. 2 OTVA. Eneffet, elle ne constitue ni une sûreté réelle (droit degage, dépôt aux fins de sûretés, transfert de propriété auxfins de garantie), soit un droit complémentaire de l'avocatsur une chose ou une créance qu'il pourrait au besoin faireréaliser pour obtenir le paiement de sa créance envers sonclient, ni une sûreté personnelle (cautionnement, porte-fort, reprise cumulative de dette), soit l'engagementpris par un tiers de garantir ledit paiement (cf. PIERRE

TERCIER, Le droit des obligations, 2ème éd., Zurich 1999, p. 172 ss). La provision représente la contre-prestationdes services du mandataire et des frais qu'il a avancés, soit l'exécution par le mandant de ses obligations. Cedernier ne verse ce montant que dans l'attente des servicesde l'avocat qui ne les offre lui-même que contre une justerémunération. La garantie que représente la provision tientuniquement à son caractère anticipé. Alors que, selonl'ordre légal, le mandataire devrait en principe fournir lepremier ses services pour être rémunéré à la fin du mandat, le système des avances et provisions conduit le mandant àexécuter en premier, ou du moins simultanément, sesobligations. Le fait qu'un contrat de mandat ne soit pasd'emblée conclu ou ne soit même jamais conclu n'est pasdéterminant, un échange imposable de prestations n'étantpas nécessairement lié à l'existence d'un tel contrat et lesimple prélèvement de ses frais par l'avocat sur uneprovision par ailleurs restituée étant en principeimposable.
La Commission fédérale de recours a dès lors considéré àtort que la provision sur honoraires ne représentait pasune contre-prestation dès sa réception, mais seulement aumoment de la compensation entre les honoraires facturés etles versements du client. Au demeurant, même si l'avocatest tenu de comptabiliser séparément les provisions reçueset qu'il est ainsi astreint à une clarté comptableparticulièrement élevée, les versements de ses mandantsn'en demeurent pas moins des paiements anticipés analoguesà ceux qui existent dans d'autres professions ou secteurséconomiques dans le but de garantir le paiement decertaines prestations et qui ne sont définitivement acquisque lorsque le prestataire a lui aussi exécuté sesobligations et en a chiffré le coût.
Le fait que certaines recettes sont comptabilisées dansdes comptes séparés n'est pas déterminant pour décider deleur assujettissement à la TVA. Si tel était le cas, ilsuffirait en effet à une entreprise ou àun indépendant de comptabiliser certaines recettesséparément pour choisir le moment de leur imposition. Cettedernière dépend avant tout du fait que le destinataire peutdisposer du montant qu'il encaisse. Tel est le cas del'avocat qui a la libre disposition de la provision verséepar son client, même s'il demeure débiteur envers cedernier de ses propres prestations, ou, s'il ne les fournitpas, d'un montant à lui restituer. Le client a une positionde créancier pour la part de sa provision qui n'est pasutilisée et peut en demander, cas échéant, le remboursement.
L'interprétation que donne la Commission fédérale derecours de la contre-prestation, si elle était suivie, viderait de tout sens la notion de paiement anticipé del'art. 34 lettre a OTVA et rendrait cette dispositioninapplicable. Or, notamment en cas de décompte selon lescontre-prestations reçues, le Conseil fédéral a précisémentvoulu fixer la naissance de la créance d'impôt avantl'exécution complète du contrat et la facturation de sesprestations par le prestataire, ce qui n'est pas critiqué. La même règle a d'ailleurs été reprise à l'art. 43 de lanouvelle loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la TVA(FF 1999 p. 6752 ss, p. 6775-6776; ci-après: LTVA).

d) aa) Certes, comme l'a relevé la Commission fédérale derecours, l'emploi d'une provision n'est pas déterminé dèsson versement; elle peut effectivement servir à couvrir leshonoraires de l'avocat mais également divers frais, notamment ceux de justice. Cela ne l'empêche toutefois pasde constituer une contre-prestation. Il suffit que lesprestations pour lesquelles elle est versée soientdéterminables. Le fait que le mandataire jouisse d'unecertaine autonomie dans le choix des opérations à accomplirest sans incidence à cet égard. Lorsque la provisionconcerne plusieurs prestations, dont certaines sontimposables et d'autres non, elle doit être répartie entreelles par appréciation (cf. BIRKENFELD, op. cit. , Vol. II,4ème partie, par. 153 n. 237 ss, surtout n. 239. 7 et 240). Si des sommes reçues sont d'emblée affectées à desopérations exonérées de la TVA, l'avocat débitera le compteséparé qu'il tient pour les provisions de ses clients etpaiera la TVA sur le montant net à la fin de la période dedécompte; si l'affectation de ces sommes n'intervient quelors d'une période de décompte ultérieure, il défalquera la TVA payée lors de leur encaissement (pour les mécanismescomptables, cf. les "Instructions 1997 à l'usage desassujettis TVA", n. 884
ss).
Par ailleurs, comme le souligne la recourante, lacorrection des décomptes est prévue par l'art. 35 al. 2 et3 OTVA lorsque les contre-prestations versées sontinférieures ou supérieures aux contre-prestationsconvenues (cf. aussi l'art. 44 al. 2 et 3 LTVA). De même, des corrections sont possibles lorsque les conditions desart. 10 al. 1 et 2 et 26 al. 6 lettre a OTVA sont remplies. Au surplus, l'assujetti doit tenir ses livres comptablesrégulièrement et de telle manière que les faits importantspour la détermination de l'assujettissement, le calcul del'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent yêtre constatés aisément et de manière sûre (cf. art. 47 al. 1 OTVA). Les exigences qui résultent pour l'intimée dusystème qu'elle a choisi (décompte selon lescontre-prestations reçues et taux de dette fiscale nette)n'apparaissent pas exorbitantes, même si elle doit, surcertains points, adapter sa comptabilité commerciale.

bb) L'intimée soutient que l'Administration fédérale descontributions a violé le principe de la proportionnalité enprévoyant que seules peuvent échapper à la TVA lesprovisions sur honoraires versées auprès d'une banque oud'une caisse d'épargne en Suisse, sur un compte séparé duclient lui donnant droit au remboursement de l'impôtanticipé, ou pouvant lui conférer ce droit s'il étaitdomicilié en Suisse (cf. la brochure de l'Administrationfédérale des contributions no 610. 507-25 destinée auxavocats et notaires, ch. 8.1 lettre a et 8.2 lettre a infine).

Il est vrai que ces exigences peuvent paraître lourdes. Elle sont toutefois propres à distinguer la provision - acquise sous condition à l'avocat - d'avoirs de clientsdont celui-ci n'a pas le pouvoir de disposer en son propre nom. Par ailleurs, l'intimée n'est nullement tenu derecourir à cette possibilité, ni de la conseiller à sesmandants, surtout si la mesure ne vise qu'à retarderl'assujettissement des provisions et n'a pas de fonctionéconomique particulière. Son grief est dès lors mal fondé.

Lausanne, le 8 juin 2000