Urteilskopf

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)
Regeste (de):
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. Sie unterliegen ab ihrer Vereinnahmung als Vorauszahlungen der Mehrwertsteuer (Art. 34 lit. a Ziff. 2 MWSTV) (E. 3 und 4).

Regeste (fr):
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 tant que paiements anticipés (art. 34 let. a ch. 2 OTVA) (consid. 3 et 4).

Regesto (it):
Art. 26 cpv. 2 e 34 lett. a n. 2 OIVA: anticipi sugli onorari degli avvocati.

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

Sachverhalt ab Seite 250

BGE 126 II 249 S. 250

X., avocate à Lausanne (ci-après: l'intéressée), est immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1er janvier 1995. Elle est autorisée à établir ses décomptes selon les contre-prestations reçues, en appliquant un "taux de dette fiscale nette" de 5,2 %. Lors du dépôt de ses décomptes trimestriels pour l'année 1995, elle a indiqué que les provisions sur honoraires encaissées depuis le 1er janvier n'étaient pas comprises dans son chiffre d'affaires soumis à la TVA. Par décision formelle du 4 juillet 1996, confirmée sur réclamation le 30 janvier 1997, l'Administration fédérale des contributions a notamment estimé que de telles provisions étaient des paiements anticipés faisant naître la créance fiscale, conformément à l'art. 34 lettre a ch. 2 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 juin 1994 régissant la TVA (OTVA; RS 641.201). Seules les provisions déposées sur un compte distinct pour chaque client, ouvert auprès d'un établissement bancaire sis en Suisse et donnant droit au remboursement de l'impôt anticipé, échappaient à la TVA.
Le 3 mars 1997, X. a recouru auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours) en soulignant notamment que les provisions sur honoraires avaient un caractère de garantie et ne pouvaient être assimilées à des paiements anticipés. Il était par ailleurs disproportionné d'admettre que seules celles qui étaient versées sur un compte bancaire séparé au nom de chaque client pouvaient échapper à la TVA. Par décision du 6 mai 1998, la Commission fédérale de recours a admis le

recours de l'intéressée et annulé la décision précitée du 30 janvier 1997. Elle a considéré que les provisions sur honoraires n'étaient pas des contre-prestations imposables au moment de leur réception. En effet, tant l'avocat que ses clients ignoraient pour quelles opérations ces provisions seraient utilisées. Il ne s'agissait

BGE 126 II 249 S. 251

dès lors pas de contre-prestations pour des opérations futures mais de "futures contre-prestations potentielles". En outre, elles remplissaient une fonction de sûreté en rapport avec le recouvrement des honoraires du mandataire et, même si elles ne constituaient pas de véritables garanties au sens du droit privé, elles en assumaient la fonction 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 la période de décompte au cours de laquelle elle les reçoit. Le Tribunal fédéral a admis le recours, annulé la décision attaquée et confirmé celle sur réclamation.

Erwägungen

Extrait des considérants:

3. a) Selon l'art. 4 lettre b OTVA, sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 OTVA, les prestations de service fournies à titre onéreux sur territoire suisse. L'impôt se calcule sur la contre-prestation; est réputée telle tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contre-partie de la livraison ou de la prestation de services; la contre-prestation comprend également la couverture de tous les frais, même s'ils sont facturés séparément (cf. art. 26 al. 1 et 2 OTVA). Le décompte doit en principe être établi selon les contre-prestations convenues (cf. art. 35 al. 1 OTVA). Si la contre-prestation versée par le destinataire est inférieure à la contre-prestation convenue (diminution en raison d'un escompte, d'une remise, d'une perte, etc.; remboursement en raison de l'annulation de la livraison, d'un rabais consenti ultérieurement, d'une ristourne, etc.) ou supérieure à celle-ci, la différence ou le surplus doit être mentionné dans le décompte (cf. art. 35 al. 2 et 3 OTVA). L'Administration fédérale des contributions peut autoriser l'assujetti qui le demande à calculer l'impôt selon les contre-prestations reçues, dans la mesure où cela simplifie son système comptable; elle doit en fixer les conditions de manière à ce qu'il ne soit ni favorisé, ni désavantagé (cf. art. 35 al. 4 OTVA). La créance fiscale prend naissance pour les livraisons et prestations de services en cas d'établissement du décompte selon les contre-prestations reçues au moment de l'encaissement de la contre-prestation; cela vaut également pour les paiements anticipés (cf. art. 34 lettre a ch. 2 OTVA).

BGE 126 II 249 S. 252

b) A bon droit, la Commission fédérale de recours ne met en doute ni la constitutionnalité de l'assujettissement des paiements anticipés à la TVA en cas d'établissement de décomptes selon les prestations reçues (cf. art. 34 lettre a 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 matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires [77/388/CEE; JOCE 1977 no L 145]). Elle admet également qu'une provision sur honoraires versée à un avocat est un paiement anticipé. Elle soutient toutefois qu'une telle provision n'est pas soumise à la TVA lors de son versement, faute de lien direct avec les prestations du mandataire. Elle ne constituerait dès lors pas une contre-prestation mais une garantie, du moins jusqu'au moment

de la compensation avec les honoraires facturés par celui-ci. Selon la recourante, même si son utilisation n'est pas d'emblée définie, la provision sur honoraires représente une contre-prestation pour les services fournis par l'avocat et découle du contrat de mandat qui l'unit à son client. Le fait qu'elle sert à payer des opérations non soumises à la TVA (par exemple des frais de justice) peut donner lieu à des corrections dans le décompte mais ne modifie pas sa nature. L'intimée se rallie à l'argumentation de la Commission fédérale de recours. Elle fait en outre valoir que le fisc viole le principe de la proportionnalité en affirmant que seules les provisions versées sur un compte bancaire séparé au nom de chaque client peuvent échapper à la TVA (cf. également JÜRG BRAND, Die mehrwertsteuerliche Behandlung von 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 la qualification juridique de la provision sur honoraires versée 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 prestation et d'une contre-prestation, (b) entre un et plusieurs prestataires, dont l'un au moins est assujetti à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires, (c) ainsi qu'un rapport économique étroit entre la prestation et la contre-prestation. La question de savoir si le rapport entre prestation et contre-prestation doit être de causalité seulement ou également de finalité et s'il doit être apprécié du point de vue du prestataire ou du bénéficiaire est toutefois

discutée (cf. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA], Berne 1996, p. 52 ss; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, thèse Zurich 1998, p. 223 ss). En règle générale, l'échange de prestations repose sur un contrat: le prestataire fournit sa prestation qui justifie la contre-prestation du bénéficiaire. La conclusion du contrat n'est toutefois pas une condition nécessaire pour qu'il y ait prestation. Seul est à cet égard 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'un tel rapport soit illicite, contraire à l'usage, annulable ou nul (cf. WOLFRAM BIRKENFELD, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, 3ème éd. Cologne 1998, Vol. I, 1ère partie, par. 42 n. 365 ss et 380 ss). L'échange de prestations peut également intervenir sans que le prestataire n'y soit juridiquement ou commercialement tenu, lorsqu'il fournit bénévolement sa prestation tout en comptant sur une contre-prestation parce que c'est l'usage, qu'elle peut être espérée ou à tout le moins n'est pas invraisemblable (cf. BIRKENFELD, op. cit., par. 45 n. 437). Il y a échange de prestations lorsqu'un mandataire qui agit gratuitement obtient le simple remboursement de ses frais (cf. JOHANN BUNJES/REINHOLD GEIST, Umsatzsteuergesetz, 5ème éd. Munich 1997, par. 1 n. 4). Selon la doctrine allemande, le transfert de biens à seule fin de sûreté ne représente pas une opération imposable, car l'acquéreur devra les restituer et n'acquiert pas le pouvoir d'en disposer. La réalisation ultérieure 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 la recourante qui a indiqué dans ses "Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA" (cf. ch. 346) que les montants que le fournisseur de la prestation devra restituer et qui lui servent de garantie (par exemple dépôt, caution en matière de location) ne font pas partie de la contre-prestation imposable. b) L'avocat et son client sont liés par un contrat de mandat. A moins d'un refus immédiat, le mandat est réputé accepté lorsqu'il se rapporte à des affaires pour la gestion desquelles le mandataire a une qualité officielle, ou qui rentrent dans l'exercice de sa profession, ou pour lesquelles il a publiquement offert ses services (cf. art. 395 CO). L'avocat s'oblige, dans les termes de la convention, à gérer l'affaire dont il s'est chargé ou à rendre 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'il a faits pour l'exécution régulière du mandat (cf. art. 402 al. 1 CO). Selon l'art. 394 al. 3 CO, une rémunération est due au mandataire si la convention ou l'usage lui en assure une. Tel est le cas pour l'avocat. Elle est due dès la conclusion du contrat, mais n'est exigible qu'à son terme. En principe, le mandataire est donc tenu d'exécuter sa prestation avant de pouvoir exiger le paiement de sa rémunération. Le contrat qui prend fin autrement que par l'exécution rend l'honoraire dû exigible. La convention ou l'usage peuvent toutefois prévoir le paiement d'avances ou de provisions (cf. PIERRE ENGEL, Contrats de droit suisse, 2ème éd., Berne 2000, p. 493-495; PIERRE TERCIER, Les contrats spéciaux, Zurich 1995, p. 502-504; JOSEF HOFSTETTER, Le mandat et la gestion d'affaires, Traité de droit 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 ad art. 394 CO; ROLF H. WEBER, Praxis zum Auftragsrecht und zu den besonderen Auftragsarten, Berne 1990, p. 67-71; FRANÇOIS JOMINI, Les honoraires et débours de l'avocat vaudois et leur modération, in JdT 1982 III p. 2 ss, p. 6-7). Il est d'usage que le mandataire réclame à son mandant le versement d'avances (provisions) au début du mandat ou le paiement d'acomptes en cours d'exécution; la provision représente un paiement anticipé conditionnel qui éteint par compensation la créance en honoraires et débours dès qu'elle est exigible; le mandant ne peut en réclamer la restitution qu'à la fin du mandat et pour la part qui n'a pas été utilisée (cf. TERCIER, op. cit., p. 504). Selon les "Usages du Barreau Vaudois" (cf. art. 30), l'avocat demande, en principe, des provisions à son client au fur et à mesure du développement de son mandat. D'un point de vue comptable, les provisions ne doivent pas être inscrites immédiatement au compte du client, mais dans un compte spécial, qui sera débité ultérieurement des frais payés par l'avocat pour le compte de son mandant (frais de justice, d'expertise, de traduction, avis de droit, etc.) et de ses honoraires (cf. ALEXANDER FILLI, Ausgewählte Fragen zur Unterstellung der Rechtsanwälte und Notare unter die Mehrwertsteuer, in Archives 63 p. 503 ss, p. 506-507). La provision a pour but de garantir au mandataire le paiement de ses honoraires et de ses frais. Elle lui procure des liquidités et renseigne dans une certaine mesure son client sur l'ordre de grandeur des montants à sa charge, dans l'attente du règlement final que représente la facture de l'avocat (cf. LORENZ HÖCHLI, Das Anwaltshonorar, thèse Zurich 1991, p. 121-123; PHILIPP GMÜR, Die

Vergütung des Beauftragten, thèse Fribourg 1993, p. 95-97 et 142). c) Même si, économiquement, la provision sur honoraires joue le rôle d'une garantie, elle est une contre-prestation au sens des art. 26 al. 2 et 34 lettre a ch. 2 OTVA. En effet, elle ne constitue ni une sûreté réelle (droit de gage, dépôt aux fins de sûretés, transfert de propriété aux fins de garantie), soit un droit complémentaire de l'avocat sur une chose ou une créance qu'il pourrait au besoin faire réaliser pour obtenir le paiement de sa créance envers son client, ni une sûreté personnelle (cautionnement, porte-fort, reprise cumulative de dette), soit l'engagement pris 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-prestation des services du mandataire et des frais qu'il a avancés, soit l'exécution par le mandant de ses obligations. Ce dernier ne verse ce montant que dans l'attente des services de l'avocat qui ne les offre lui-même que contre une juste rémunération. La garantie que représente la provision tient uniquement à son caractère anticipé. Alors que, selon l'ordre légal, le mandataire devrait en principe fournir le premier ses services pour être rémunéré à la fin du mandat, le système des avances et provisions conduit le mandant à exécuter en premier, ou du moins simultanément, ses obligations. Le fait qu'un contrat de mandat ne soit pas d'emblée conclu ou ne soit même jamais conclu n'est pas déterminant, un échange imposable de prestations n'étant pas nécessairement lié à l'existence d'un tel contrat et le simple prélèvement de ses frais par l'avocat sur une provision par ailleurs restituée étant en principe imposable. La Commission fédérale de recours a dès lors considéré à tort que la provision sur honoraires ne représentait pas une contre-prestation dès sa réception,

mais seulement au moment de la compensation entre les honoraires facturés et les versements du client. Au demeurant, même si l'avocat est tenu de comptabiliser séparément les provisions reçues et qu'il est ainsi astreint à une clarté comptable particulièrement élevée, les versements de ses mandants n'en demeurent pas moins des paiements anticipés analogues à ceux qui existent dans d'autres professions ou secteurs économiques dans le but de garantir le paiement de certaines prestations et qui ne sont définitivement acquis que lorsque le prestataire a lui aussi exécuté ses obligations et en a chiffré le coût. Le fait que certaines recettes sont comptabilisées dans des comptes séparés n'est pas déterminant pour décider de leur assujettissement à la TVA. Si tel était le cas, il suffirait en effet à une entreprise ou à

un indépendant de comptabiliser certaines recettes séparément pour choisir le moment de leur imposition. Cette dernière dépend avant tout du fait que le destinataire peut disposer du montant qu'il encaisse. Tel est le cas de l'avocat qui a la libre disposition de la provision versée par son client, même s'il demeure débiteur envers ce dernier de ses propres prestations, ou, s'il ne les fournit pas, d'un montant à lui restituer. Le client a une position de créancier pour la part de sa provision qui n'est pas utilisée et peut en demander, cas échéant, le remboursement. L'interprétation que donne la Commission fédérale de recours de la contre-prestation, si elle était suivie, viderait de tout sens la notion de paiement anticipé de l'art. 34 lettre a OTVA et rendrait cette disposition inapplicable. Or, notamment en cas de décompte selon les contre-prestations reçues, le Conseil fédéral a précisément voulu fixer la naissance de la créance d'impôt avant l'exécution complète du contrat et la facturation de ses prestations par le prestataire, ce qui n'est pas critiqué. La même règle a d'ailleurs été reprise à l'art. 43 de la nouvelle 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 de recours, l'emploi d'une provision n'est pas déterminé dès son versement; elle peut effectivement servir à couvrir les honoraires de l'avocat mais également divers frais, notamment ceux de justice. Cela ne l'empêche toutefois pas de constituer une contre-prestation. Il suffit que les prestations pour lesquelles elle est versée soient déterminables. Le fait que le mandataire jouisse d'une certaine autonomie dans le choix des opérations à accomplir est sans incidence à cet égard. Lorsque la provision concerne plusieurs prestations, dont certaines sont imposables et d'autres non, elle doit être répartie entre elles 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 des opérations exonérées de la TVA, l'avocat débitera le compte séparé qu'il tient pour les provisions de ses clients et paiera la TVA sur le montant net à la fin de la période de décompte; si l'affectation de ces sommes n'intervient que lors d'une période de décompte ultérieure, il défalquera la TVA payée lors de leur encaissement (pour les mécanismes comptables, cf. les "Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA", n. 884 ss). Par ailleurs, comme le souligne la recourante, la correction des décomptes est prévue par l'art. 35 al. 2 et 3 OTVA lorsque les contre-prestations versées sont inférieures ou supérieures aux contre-prestations

convenues (cf. aussi l'art. 44 al. 2 et 3 LTVA). De même, des corrections sont possibles lorsque les conditions des art. 10 al. 1 et 2 et 26 al. 6 lettre a OTVA sont remplies. Au surplus, l'assujetti doit tenir ses livres comptables régulièrement et de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre (cf. art. 47 al. 1 OTVA). Les exigences qui résultent pour l'intimée du système qu'elle a choisi (décompte selon les contre-prestations reçues et taux de dette fiscale nette) n'apparaissent pas exorbitantes, même si elle doit,

sur certains points, adapter sa comptabilité commerciale. bb) L'intimée soutient que l'Administration fédérale des contributions a violé le principe de la proportionnalité en prévoyant que seules peuvent échapper à la TVA les provisions sur honoraires versées auprès d'une banque ou d'une caisse d'épargne en Suisse, sur un compte séparé du client lui donnant droit au remboursement de l'impôt anticipé, ou pouvant lui conférer ce droit s'il était domicilié en Suisse (cf. la brochure de l'Administration fédérale des contributions no 610.507-25 destinée aux avocats et notaires, ch. 8.1 lettre a et 8.2 lettre a in fine). 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 clients dont celui-ci n'a pas le pouvoir de disposer en son propre nom. Par ailleurs, l'intimée n'est nullement tenu de recourir à cette possibilité, ni de la conseiller à ses mandants, surtout si la mesure ne vise qu'à retarder l'assujettissement des provisions et n'a pas de fonction économique particulière. Son grief est dès lors mal fondé.