

Préservation du secret professionnel lors d'un contrôle TVA auprès des avocats

1. Que dit la LTVA ?

L'art. 68 al. 1 LTVA¹ énonce que les assujettis doivent renseigner en conscience l'Administration fédérale des contributions (AFC)² sur les faits qui peuvent influencer de manière déterminante la constatation de l'assujettissement ou le calcul de l'impôt et lui remettre les documents nécessaires.

L'al. 2 de cet article tempère la transparence et le devoir de collaboration posés à l'al. 1 en introduisant des règles particulières afin de préserver les secrets professionnels. En effet, la protection du secret professionnel prévue par la loi est réservée. Les détenteurs du secret professionnel ont l'obligation de présenter leurs livres et les documents pertinents ; ils peuvent masquer les nom et adresse des clients ou les remplacer par des codes mais le nom de la localité doit être lisible. En cas de doute, le président de la cour compétente du Tribunal administratif fédéral (TAF), sur demande de l'AFC ou de l'assujetti, désigne des experts neutres comme organe de contrôle.

2. Que dire de plus ?

2.1 Quel est le principe ?

L'avocate ou l'avocat, comme tout autre contribuable à la TVA, est soumis à l'**obligation de collaborer avec l'AFC** dans l'établissement des faits pertinents pour le prélèvement de l'impôt. Ceci vaut d'autant plus en matière de TVA dont la procédure est régie par le système de l'auto-taxation : le contribuable détermine lui-même les faits pertinents du point de vue de son assujettissement ou du calcul de l'impôt, lesquels peuvent ensuite faire l'objet d'un contrôle par l'AFC. Dans ce cadre, l'AFC est en particulier légitimée à requérir les documents propres à démontrer que le bénéficiaire est bien situé à l'étranger (par exemple les contrats) et que, partant, les prestations de l'avocat ne sont pas soumises à la TVA.

2.2 Quid du secret professionnel des avocats ?

Ce devoir de collaboration peut entrer en **conflit avec le secret professionnel des avocats**, en particulier lorsqu'il s'agit de démontrer le domicile étranger de clients justifiant la non-imposition des prestations. La loi, prise en son art. 68 al. 2 LTVA, règle ce conflit comme suit : les avocats peuvent masquer les nom et adresse des clients ou les remplacer par des codes ; le nom de la localité doit en revanche rester apparent. Bien que l'art. 68 al. 2 LTVA – qui s'applique à l'ensemble des détenteurs du secret professionnel – revêt une forme potestative, les règles de notre profession nous imposent de procéder à un tel caviardage.

1 Loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641.20; LTVA).

2 Plus précisément l'AFC, Division principale de la TVA, qui est en charge de la TVA au niveau de la Confédération et pour tout le territoire de la Confédération.

Il convient ainsi de respecter scrupuleusement les règles qui ressortent de la disposition précitée en caviardant les noms des clients. Cependant, il faut également caviarder des autres parties qui pourraient apparaître dans les notes d'honoraires et autres pièces comptables soumises au contrôleur. Partant, il est recommandé que les livres comptables ne mentionnent pas de noms, mais uniquement des numéros de référence de dossiers ou une autre forme d'identification anonyme. En revanche, et pour contrôler le lieu d'accomplissement de la prestation de services, l'indication du NPA, de la localité, voire du pays s'agissant de factures adressées à un destinataire à l'étranger, doit rester visible sur les notes d'honoraires produites.

2.3 *Offshore*, vous avez dit *offshore* ?

Le devoir de collaboration des avocats implique par ailleurs des **obligations supplémentaires** en présence de prestations rendues en faveur d'une société de domicile étrangère (ou société dite « *offshore* »), soit une société d'investissement passive répondant aux critères dans les directives publiées de l'AFC (cf. Info TVA n° 14 « Finance » ["ITS 14"], ch. 7 [7.1]). En principe, une telle société n'a aucune substance sur place, soit pas de propres locaux ni de propres employés.

Les prestations rendues à de telles sociétés sont dès lors localisées non pas au lieu du siège de la société considérée, **mais au lieu de domicile du détenteur de la majorité des parts**, soit en règle générale au lieu de domicile de l'ayant droit économique. Ainsi, si ce dernier réside en Suisse, les prestations rendues à l'entité *offshore* sont réputées rendues sur territoire suisse et sont soumises à TVA.

Compte tenu de cette approche « en transparence », le devoir de collaboration des contribuables en présence de prestations rendues à des sociétés *offshore* s'étend non plus seulement au lieu du siège de l'entité en question, mais également à la structure de détention de ses parts et au lieu de domicile des détenteurs de parts majoritaires. La non-imposition des prestations rendues ne sera dès lors confirmée que moyennant la production de documents propres à établir le domicile étranger du détenteur majoritaire.

2.4 La liberté des moyens de preuve existe-elle vraiment en cas de facturation à une *offshore* ?

Avec l'entrée en vigueur de l'art. 81 al. 3 LTVA au 1^{er} janvier 2010³, le principe de la libre appréciation des preuves est applicable en matière de TVA et l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. L'avocate ou l'avocat est ainsi libre de déterminer les moyens de preuves appropriés à l'appui des faits précités, ces moyens ne pouvant être présentés que sous une forme permettant la préservation du secret.

Il est à cet égard fortement recommandé de documenter le dossier au moment de l'établissement de la relation d'affaires (par exemple au moyen d'un formulaire T) compte tenu de la difficulté éventuelle de réunir les pièces nécessaires lors d'un contrôle pouvant intervenir jusqu'à cinq ans plus tard (en 2023, les périodes fiscales sous contrôle vont de 2018 à 2022, plus l'année en cours). En pratique, nonobstant l'art. 81 al. 3 LTVA, les inspecteurs TVA puis, en cas de litige, les juristes de la division Droit, s'en tiennent strictement aux exigences figurant dans l'ITS 14.

3 Le principe de la libre appréciation des preuves est applicable. L'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis.

Le Tribunal fédéral a eu récemment à juger une problématique similaire dans un cas genevois⁴. En substance, il rappelle que les détenteurs du secret professionnel ne sont pas dispensés de fournir des informations aux autorités fiscales mais le législateur a pesé les intérêts en présence, en posant à l'art. 68 al. 2 LTVA une règle de compromis entre information complète et une protection absolue du secret. L'essentiel est que l'autorité puisse localiser la prestation. Par conséquent, le détenteur du secret professionnel peut masquer les nom et adresse de ses clients, mais **pas la localité où se situe leur siège ou leur domicile**. En présence d'une structure *offshore*, l'AFC doit pouvoir s'assurer du domicile du détenteur de la majorité des parts de la société *offshore*, puisqu'il s'agit de l'élément déterminant pour la localisation de la prestation. Quant à l'expertise envisagée à l'art. 68 al. 2 *in fine* LTVA, elle n'a pas à être requise par l'autorité fiscale ou ordonnée à la demande de l'assujetti en l'absence complète de collaboration de celui-ci avec les autorités. En effet, le secret professionnel ne doit pas permettre à ses détenteurs d'échapper à leur devoir de collaboration. La possibilité de requérir une expertise ne doit ainsi pas constituer un moyen de contourner les obligations de collaboration ou de permettre de servir des fins dilatoires⁵. Ainsi, il peut être exigé de l'avocate ou l'avocat de fournir les pièces utiles (p. ex. copies de l'acte de fondation/de contrats, extrait du registre du commerce ou encore attestation des conseillers d'administration de la société *offshore* concernant le domicile de l'actionnaire majoritaire), tout en préservant l'anonymat de ses clients.

2.5 Saisine du TAF

En cas de dossier non suffisamment documenté ou de mise en cause des documents présentés dans le cadre d'un contrôle, les avocats ont la possibilité de requérir la désignation par le TAF (soit par la présidente ou le président de la Cour I) d'un expert neutre comme organe de contrôle (art. 68 al. 2 LTVA).

Cette voie présente l'avantage de soumettre le dossier non caviardé à un expert indépendant plutôt qu'à l'inspecteur TVA de l'AFC. Dans la mesure toutefois où elle entraînerait la nécessaire divulgation à un tiers de documents couverts par le secret, une telle possibilité ne devrait être envisagée que moyennant l'**accord préalable écrit de la cliente ou du client**, respectivement de l'ayant-droit économique de la société *offshore*. En cas de refus du client, une demande de levée du secret doit être formulée auprès de la Commission du barreau.

Faute d'obtenir la levée de son secret professionnel, l'avocate ou l'avocat pourrait devoir alors s'acquitter de l'éventuelle reprise de TVA, assortie d'un intérêt moratoire de 4% annuel⁶, sur les prestations déclarées comme chiffre d'affaires non soumis mais dont la localisation à l'étranger n'a pas pu être démontrée. Savoir alors si l'avocate ou l'avocat sera en mesure de répercuter cette charge sur sa cliente ou son client relève uniquement de leurs rapports de droit privé. En d'autres termes, si les avocats ne sont pas en mesure de transférer à leurs clients la charge de TVA que l'AFC lui réclame, non seulement l'AFC persistera à leur réclamer le montant de la reprise TVA mais, de plus, les avocats n'auront pas d'autre choix que d'actionner leurs clients en paiement⁷.

Aussi, afin d'éviter ou d'anticiper pareille situation, il est envisageable de convenir avec la cliente ou le client, au moment de l'ouverture du mandat, que les prestations seront soumises à TVA, nonobstant une facturation à une société *offshore* (taux normal de 7.7% ; dès le 1^{er} janvier 2024, 8.1%).

4 Arrêt du TF 2C_402/2021 du 10 novembre 2021.

5 Consid. 5.4.

6 Bien que cela ne soit pas la pratique actuelle de l'AFC (mais les pratiques peuvent rapidement changer en matière fiscale), il faut rappeler que, même par négligence, le fait de déclarer trop de chiffre d'affaires exonéré, respectivement non soumis, qualifie de soustraction fiscale (art. 96 al. 1 let. a ou al. 3 LTVA).

7 La question de savoir si l'avocate ou l'avocat doit agir contre la société offshore ou contre l'ayant-droit économique de celle-ci est ouverte.