

L'avocat d'office est assujetti à la TVA



Romain Jordan,
avocat*

Le Tribunal fédéral a uniformisé récemment les pratiques cantonales disparates en la matière.

1. Introduction

Depuis le 1^{er} janvier 2011, le CPP régit de façon exhaustive au niveau fédéral les conditions auxquelles un avocat peut – voire doit – être désigné d'office en faveur d'un prévenu (art. 132 ss CPP), ou d'une partie plaignante (art. 136 ss CPP). Les règles applicables à son indemnisation sont en principe identiques dans l'une ou l'autre des hypothèses (cf. art. 138 al. 1 CPP).

Conformément à l'art. 135 al. 1 CPP, le défenseur d'office est toutefois indemnisé conformément au tarif des avocats de la Confédération ou du canton du for du procès. Les cantons sont donc demeurés compétents pour arrêter le tarif auquel l'avocat d'office est indemnisé, ce qui n'a pas échappé au législateur¹.

Ainsi que l'expérience et dans une certaine mesure la jurisprudence² en témoignent, cela a eu pour conséquence de maintenir à flot de nombreuses pratiques cantonales aussi disparates que contradictoires dans le domaine de l'assistance judiciaire. Si, quatre ans après l'entrée en vigueur de ces nouvelles dispositions, un effet d'uniformisation commence à se faire sentir sur la procédure d'indemnisation et l'organisation des voies de recours, la question du montant

de l'indemnisation³, et du tarif, demeure, elle, différenciée⁴.

Une question en particulier a récemment surgi dans la jurisprudence et la pratique, singulièrement à Genève⁵ et au Tessin⁶: l'indemnisation de la TVA au défenseur d'office (2.). Que ce soit au regard du domicile du client (3.), du statut de l'avocat (4.) ou encore du pouvoir d'examen à reconnaître au juge de l'indemnisation (5.), il paraît intéressant d'examiner la problématique, ceci d'autant plus que le TF a tout récemment rendu deux arrêts importants dans le domaine⁷.

2. La défense d'office et la TVA

Conformément à l'art. 12 lit. g LLCA, l'avocat est tenu d'accepter les défenses d'office et les mandats d'assistance judiciaire dans le canton au registre duquel il est inscrit⁸. L'avocat d'office accomplit de la sorte une tâche étatique régie par le droit public cantonal⁹ – dans les limites des dispositions fédérales du CPP depuis le 1^{er} janvier 2011 –, puisque l'Etat lui délègue la mise en œuvre de son devoir constitutionnel (art. 29 al. 3 Cst.) d'assurer à tout individu le droit de se défendre et, dans la matière pénale, le droit à un procès équitable (art. 6 CEDH). L'Etat comme l'avocat

d'office assument une mission d'intérêt public¹⁰. En désignant, révoquant ou remplaçant l'avocat, l'Etat agit par des actes d'autorité. Lors de sa désignation, il s'établit, entre l'avocat et l'Etat, un rapport juridique spécial en vertu duquel l'avocat a, contre l'Etat, une prétention de droit public à être rétribué dans le cadre des prescriptions cantonales applicables. Le rapport ainsi créé est assimilable à un contrat de mandat¹¹.

Au regard du CPP, les frais imputables à la défense d'office et à l'assistance gratuite sont des débours (art. 422 al. 2 lit. a CPP). Ils constituent par conséquent des frais de procédure (art. 422 al. 1 CPP) qui doivent, conformément à l'art. 421 al. 1 CPP, être fixés par l'autorité pénale dans la décision finale au plus tard¹².

Selon la jurisprudence établie peu après l'entrée en vigueur de la LTVA, l'autorité fixant la rémunération de l'avocat d'office est tenue de prendre en compte l'accroissement des charges¹³ de l'avocat au titre de la TVA en augmentant, dans la même proportion, l'indemnité allouée à l'avocat d'office¹⁴. Il n'existait en effet pas de motif raisonnable pour reporter entièrement et exclusivement sur le défenseur d'office la charge nouvelle liée à l'introduction de la TVA¹⁵. Donnant tort à la cour canton-

nale tessinoise, le TF a réaffirmé cette jurisprudence dans un arrêt récent destiné à publication, précisant que le régime d'exception prévu à l'art. 18 al. 1 lit. I LTVA au titre de l'activité relevant de la puissance publique n'était pas applicable, l'avocat d'office déployant bien, en toute indépendance, une activité de nature commerciale n'ayant, en définitive, aucune différence avec celle d'un avocat de choix (avec une référence à l'art. 128 CPP). L'Etat ne délègue par ailleurs aucune de ses compétences propres d'autorité à l'avocat. Enfin, le fait que l'indemnité de l'avocat d'office fasse partie des frais de procédure au sens du CPP n'est pas relevant dans cette analyse, puisque la notion de puissance publique, autonome, est propre à la législation fiscale¹⁶.

Il est ainsi admis que l'activité de l'avocat d'office est en principe comme telle soumise à la TVA. Reste à examiner quels tempéraments doivent être éventuellement apportés à cette conclusion intermédiaire.

3. TVA et le domicile du client

Au regard de la LTVA, le lieu de la prestation de services, autrement dit le domicile du bénéficiaire de la prestation (art. 8 al. 1 LTVA), conditionne l'assujettissement à l'impôt. Si celui-ci se trouve en dehors de Suisse, alors la TVA ne doit pas être perçue (art. 1 al. 1 *in fine* LTVA). Se pose par conséquent la question du bénéficiaire de la défense d'office.

L'Administration fédérale des contributions a de longue date indiqué qu'elle considérait que ce bénéficiaire était l'Etat, et non le client¹⁷, ce que la jurisprudence avait d'ailleurs déjà confirmé dans un *obiter dictum*

en 2012¹⁸. Elle a régulièrement établi des *rulings* allant dans ce sens; corollairement, elle a taxé les avocats même lorsque l'autorité pénale niait, de son côté, l'assujettissement. A ses yeux, l'activité de l'avocat d'office est donc systématiquement soumise à la LTVA, indépendamment du domicile du client.

A Genève et dans le canton du Tessin¹⁹, les juridictions cantonales avaient toutefois retenu que le client de l'avocat d'office était le bénéficiaire, puisque l'institution de la désignation par l'Etat d'un avocat s'apparenterait à une stipulation pour autrui (art. 112 CO) du point de vue de la TVA. C'était ainsi le client qui était le «consommateur de la prestation», et non l'Etat. Les avocats genevois et tessinois n'étaient ainsi pas rétribués au titre d'un impôt qu'ils devaient pourtant par ailleurs payer à l'administration.

Le Tribunal pénal fédéral²⁰ puis le TF²¹ ont récemment mis fin à cette pratique, jugeant que l'Etat apparaît bien comme le destinataire des prestations effectuées par l'avocat d'office et que, par conséquent, la TVA est systématiquement due. Leur raisonnement peut se résumer comme suit: la défense d'office se caractérise par une relation tripartite voyant l'Etat imposer à l'avocat d'intervenir à la défense des intérêts d'un prévenu; autrement dit, l'autorité invite l'avocat à assumer un mandat en faveur d'un tiers. Dans cette constellation, si le prévenu peut apparaître comme le bénéficiaire médiateur de la prestation en cause, il n'en demeure pas moins que c'est dans l'intérêt final de l'Etat que l'avocat déploie avant tout son activité²². Ce raisonnement doit être pleinement approuvé.

Il convient ainsi de retenir à ce stade, que le bénéficiaire de

*Juge suppléant à la Cour de justice du canton de Genève. La présente contribution n'engage que son auteur.

¹FF 2006 1057, p. 1160 *ad* art. 133; ATF 139 IV 261, c. 2.2.3 p. 264.

²Par exemple, la question de la différence de rémunération entre l'avocat d'office et l'avocat de choix, voir au sujet du canton de Berne, notamment les décisions du Tribunal pénal fédéral BB.2012.143 et 144 du 14 mars 2013, c. 3.5 (un certain pourcentage des honoraires doit être alloué au titre d'indemnisation pleine en cas de gain, partiel ou complet, de la cause), ou encore celle de la décision (au fond ou postérieure) devant arrêter l'indemnité versée à l'avocat, cf. ATF 139 IV 199 c. 5.3 p. 202.

³Le TF a toutefois posé un minimum fédéral à 180 fr. l'heure pour l'avocat breveté, cf. ATF 132 I 201.

⁴Ce qui pourrait, à terme, poser des problèmes en termes d'égalité de traitement entre concurrents, étant rappelé que les mesures étatiques qui ne sont pas neutres sur le plan de la concurrence entre les personnes exerçant la même activité économique sont en principe prohibées (ATF 130 I 26 c. 6.3.3.1 p. 53; arrêt 2C_763/2009 du 28 avril 2010 c. 6.1).
⁵ACPR/402/2012 du 27 septembre 2012, c. 3; AARP/426/2014 du 30 septembre 2014, c. 7.

⁶Sentenza della Corte dei reami penali du 14 avril 2014, n° 60.2013.440.

⁷Arrêt 6B_498/2014 du 9 septembre 2015 (publié *in*: SJ 2015 I p. 456) et arrêt 5A_504/2015 du 22 octobre 2015, tous deux destinés à publication.

⁸Arrêt 1B_31/2014 du 26 mai 2014, c. 2.

⁹ATF 117 Ia 23 c. 4a; ATF 95 I 409.

¹⁰Arrêt 6B_498/2014 précité, c. 4.2. BOHNET François/MARTENET Vincent, Droit de la profession d'avocat, 2009, n° 1645.

¹¹Arrêt 5D_145/2007 du 5 février 2008, c. 1.1.

¹²ATF 139 IV 199 c. 5.3 s. p. 20.

¹³Entre autres les charges inhérentes à l'activité indépendante de l'avocat (absences dues aux maladies, au service militaire et aux vacances, nécessité de s'assurer une retraite convenable, etc.).

¹⁴ATF 122 I 1, c. 3 p. 2 ss. Voir aussi: OBERSON Xavier, La taxe sur la valeur ajoutée et les prestations de services des avocats et des notaires, *in*: Mélanges en l'honneur du Professeur OBERSON Raoul, Basel 1995, p. 89 ss., sp. 94; BAND Jürg, Anwaltsberuf und Mehrwertsteuer, Schweizer Anwalt 1994, p. 10 ss.; BÄUMLI Martin/GERMANN Peter/STADELMANN Thomas, Der Anwalt und die Mehrwertsteuer, Zürich 1995, p. 20 ss.

¹⁵ATF 122 I 1, c. 3c p. 4.

¹⁶Arrêt 6B_498/2014 précité, c. 4.2 et 5.2.

¹⁷Info TVA 18 concernant le secteur avocats et notaires, janvier 2010, ch. 1.1, accessible sur le site www.estv.admin.ch

¹⁸Arrêt 6B_638/2012 du 10 décembre 2012, c. 3.4.

¹⁹Voir les arrêts cités ci-dessus aux ch. 5 et 6.

²⁰BB.2015.33 du 28 juillet 2015, c. 5.5; BB.2015.35 du 3 août 2015, c. 6.7. Ce raisonnement avait été porté au TF par le Ministère public genevois, qui a toutefois, finalement, retiré son recours (ordonnance 6B_823/2015 du 10 septembre 2015).

²¹Arrêt 6B_498/2014 précité, c. 4.

²²Arrêt 6B_498/2014 précité, c. 4.4 *in fine*.

l'activité déployée par l'avocat d'office est l'Etat, et nul autre²³. Cette activité est ainsi systématiquement soumise à la TVA au regard de ce critère, et cela indépendamment du domicile du client²⁴. Les autorités cantonales concernées en ont d'ailleurs, depuis lors, pris acte, et modifié leur pratique en conséquence²⁵.

4. TVA et le statut de l'avocat

L'assujettissement à la TVA est également fonction de critères propres à l'avocat, en particulier son organisation, son statut au sein de l'étude dans laquelle il évolue et son chiffre d'affaires.

Au regard de la LTVA, l'avocat qui exerce, à titre indépendant, son activité en vue de réaliser un chiffre d'affaires d'au minimum 100 000 fr. ayant un caractère de permanence et en agissant en son propre nom vis-à-vis des tiers est assujéti (art. 10 al. 1 et 2 lit. a LTVA).

Selon la jurisprudence développée dans la situation spécifique de l'avocat désigné comme avocat d'office, il faut considérer que celui-ci exerce une activité indépendante découlant d'obligations légales, quand bien même il est salarié de l'étude au sein de laquelle il évolue. Les prestations qu'il fournit à ce titre n'ont donc pas à être imputées à l'employeur du point de vue de la TVA. Ainsi, l'avocat salarié ne doit être indemnisé de la TVA que s'il justifie lui-même²⁶.

L'examen des différentes formes de collaboration et de leur appréhension par la législation fiscale dépasse l'objet limité de la présente étude²⁷. Il suffit de rappeler, ici, que, lorsque plusieurs avocats sont réunis au sein d'une même étude, ils peuvent être assujéti soit individuellement, soit collective-

ment en tant que société inscrite au Registre du commerce ou, à défaut, en tant que société simple²⁸.

On peut donc en conclure que, à défaut d'un assujéti collectif, l'avocat d'office, qui exerce forcément une activité indépendante au sens de la LTVA, doit pouvoir justifier d'un assujéti personnel, et cela peu importe son statut interne à l'étude²⁹. A défaut, la TVA ne doit pas lui être indemnisée.

5. Le pouvoir d'examen du juge de l'indemnisation

Face aux problématiques évoquées ci-dessus, il est arrivé que des avocats sollicitent de la part de l'administration fiscale un *ruling* attestant de l'assujéti à la TVA de leur activité en qualité d'avocat d'office.

Le juge pénal de l'indemnisation les a presque systématiquement ignorés. La Cour de justice civile du canton de Genève a, quant à elle, expressément jugé qu'elle ne saurait être liée par la position de l'administration fiscale, a fortiori si elle n'était pas confirmée par une décision judiciaire³⁰. Se pose, partant, la question du pouvoir d'examen du juge de l'indemnisation.

Les autorités judiciaires ont, à ce jour, toujours accepté d'examiner, dans le cadre du procès relatif à l'indemnisation du conseil d'office, la question préjudicielle de l'assujéti à la TVA de l'activité déployée.

Nous pensons, au contraire, que le juge de l'indemnisation est lié par un *ruling* de l'administration fiscale, à la condition que celui-ci soit topique, précis et concerne bien l'avocat d'office concerné. Certes, à teneur de la jurisprudence, les contestations sur le transfert de l'im-

pôt relèvent en principe de la compétence des tribunaux civils (par opposition aux juridictions fiscales)³¹. La réglementation de la rémunération de l'avocat d'office est toutefois particulière à maints égards, ainsi qu'on l'a vu ci-dessus. D'abord, comme l'a relevé la jurisprudence de longue date³², la TVA entre en considération au titre des charges subies par l'avocat d'office. Il n'est pas question d'une rémunération complémentaire, mais bien de l'accroissement des charges justifiant d'augmenter proportionnellement l'indemnité allouée³³. On voit mal comment le juge de l'indemnisation pourrait valablement remettre en cause la réalité aussi bien juridique que factuelle de cette charge pour l'avocat d'office telle qu'établie par un *ruling* répondant aux exigences précitées. Ensuite, il se justifie d'autant plus d'être rigoureux depuis l'ATF 132 I 201, qui a reconnu à l'avocat d'office le droit de désormais réaliser un gain modeste (et pas uniquement symbolique), un tarif minimum de 180 fr. (200 fr. à Genève) étant fixé au niveau suisse³⁴. En permettant au juge de reprendre, ici ou là, librement la réalité d'une charge – a fortiori de nature fiscale – pourtant établie par l'avocat, on accepterait de priver ce dernier de son droit à un gain modeste, et de violer, ce faisant, sa liberté économique³⁵. Enfin, cette solution permet également de faciliter une application uniforme, sur le territoire suisse, de la LTVA.

Le seul tempérament envisageable à cette objection pourrait consister à exiger du juge de l'indemnisation tout du moins qu'il appelle en cause l'Administration fédérale des contributions en cas de litige autour de l'assujéti à la TVA, de

façon à lui rendre le cas échéant opposable son prononcé. Une telle solution aurait toutefois pour conséquence de détourner la problématique des règles de contentieux et de procédure ordinaires prévues aux art. 81 ss LTVA, ce qui ne permet pas de réellement parvenir à un résultat plus satisfaisant.

Par conséquent, le juge de l'indemnisation ne devrait pas avoir la compétence de revoir préjudiciellement la question de l'assujettissement à la TVA de l'activité de l'avocat d'office. En matière pénale, c'est au Ministère public, qui dispose de la qualité de partie dans le procès de l'indemnisation (art. 104 al. 1 lit. c CPP)³⁶, de, cas échéant, disputer le *ruling* devant l'autorité compétente, puis de faire état d'une éventuelle conclusion inverse de l'administration devant le juge de l'indemnisation.

6. Conclusion

Au terme de notre examen, il faut conclure que l'activité de l'avocat d'office, quand bien même celui-ci assume son mandat en toute indépendance à l'instar d'un avocat de choix, est, en principe, systématiquement assujettie à la TVA. La relation tripartite créée par l'institution ne permet pas de faire apparaître le client comme le bénéficiaire de la prestation, qui est l'Etat seul.

L'avocat d'office exerce sa mission – personnelle – à titre indépendant, et ce même s'il est l'employé d'une structure. En dehors du cas d'un assujettissement collectif, l'avocat doit justifier d'un assujettissement propre à la TVA.

En présence d'un *ruling* topique, précis et concernant l'avocat d'office, le juge de l'indemnisation ne devrait pas s'écarter de ses conclusions; il

doit refuser de revoir préjudiciellement la question de l'assujettissement de l'avocat d'office à la TVA.

Les récents éclaircissements apportés par la jurisprudence doivent être salués, car ils uniformisent, conformément au but poursuivi par le législateur, là où les pratiques cantonales en matière d'indemnisation de la TVA étaient encore disparates. Le chemin vers une solution uniforme et cohérente de l'indemnisation de l'avocat d'office (remboursement, tarifs conformes à la Constitution, application de l'art. 135 al. 4 CPP, indemnisation complémentaire, déplacements, mode de calcul, etc.) demeure néanmoins encore long. ■

²³Ce résultat vaut pour l'activité de l'avocat d'office quelle que soit la matière dans laquelle il évolue (civile, administrative ou pénale). Dans ce sens: arrêt 5A_504/2015 précité, c. 3.2.

²⁴On peut aussi relever que la détermination du domicile d'un prévenu accusé d'avoir commis une infraction sur territoire suisse n'était pas sans poser d'indéniables problèmes pratiques, l'analyse relevant bien plus d'un pronostic rétrospectif que d'une analyse factuelle; voir notamment ACPR/402/2012 précité, c. 3.4.

²⁵ACPR/567/2015 du 14 octobre 2015. La question du remboursement rétroactif de l'impôt non versé à l'avocat demeure ouverte.

²⁶Arrêt 6B_638/2012 précité, c. 3.7.

²⁷Pour un exemple des différentes possibilités offertes à l'avocat et les conséquences fiscales en la matière: arrêt A-7032/2013 du 20 février 2015.

²⁸Cf. à cet égard Info TVA 18 (note 18), ch. 3.1; cf. également arrêt 2A.520/2003 du 29 juin 2004, c. 2.3.

²⁹A Genève, l'art. 16 al. 1 RAJ/GE différencie le chef d'étude, le collaborateur et l'avocat stagiaire pour définir le tarif applicable à l'indemnisation de l'avocat. Les critères de délimitation ne sont pas clairs et dépassés par l'évolution du métier d'avocat survenue ces dernières années (ACPR/523/2012 du 26 novembre 2012, c. 2).

³⁰DAAJ/16/2015 du 5 mai 2015, c. 2.3.

³¹Arrêt 4P.166/2006 du 9 novembre 2006, c. 5.2.1.

³²ATF 122 I 1, c. 3c, p. 4.

³³RUCKSTUHL Niklaus, Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung, 2011, n° 2 ad art. 135 CPP.

³⁴Voir note 3.

³⁵L'avocat devra en effet, conformément au *ruling*, verser l'impôt dû, ce qui réduira d'autant sa rémunération et subséquemment son «gain modeste», auquel il a droit. Il ne pourra pas opposer le prononcé du juge d'indemnisation à l'autorité fiscale pour échapper à l'assujettissement. A défaut, il s'expose, entre autres, à une reprise fiscale.

³⁶ATF 139 IV 199, c. 2 p. 200.