

COMMISSION OUVERTE

Droit Fiscal et Douanier

Auteur : Louis-Marie Bourgeois, Alain Theimer

Date : 28 mars 2003 (mise à jour du 4 mars 2009)

L'AVOCAT ET LA TVA

RÉGIME GÉNÉRAL

De par son statut de professionnel indépendant, l'avocat se trouve qualifié d'assujetti à la TVA, de sorte que son activité de prestations de services rendues à titre onéreux au profit de ses clients rentre de plein droit dans le champ d'application de cet impôt.

Par conséquent, les honoraires que nous facturons doivent généralement être assortis de la TVA au taux normal, soit à ce jour 19,6 % du montant hors taxes. A cet égard, le mode de calcul ou de versement des honoraires n'importe pas : que les honoraires soient fixes ou variables, soient forfaitaires ou dépendent d'un résultat, du montant d'une transaction ou du temps passé, soient versés comptant ou en plusieurs versements.

La TVA trouve son fait générateur dans l'achèvement de la prestation de l'avocat, et est exigible au moment de son paiement, c'est-à-dire :

- en espèces : à la date de la remise des fonds,
- par chèque : à la date de la réception du chèque par l'avocat,
- par virement : à la date de l'inscription sur le compte bancaire,
- par effet : à la date d'exigibilité de l'effet, même en cas d'escompte,
- par une société d'affacturage : à la date du paiement de la facture par le client.

Comme tout prestataire de services, l'avocat n'a donc jamais à faire l'avance de la TVA : il ne la doit au Trésor qu'après l'avoir effectivement reçue de son client.

Les prestataires de service ont néanmoins la possibilité de recourir à « l'option pour les débits », qui avance l'exigibilité au moment de la facturation ; cette option n'est pas favorable dans la mesure où l'avocat doit alors faire l'avance de la TVA à son client. Elle n'est généralement utile que dans l'hypothèse d'un professionnel facturant à la fois des biens et des services, ce qui n'est pas notre cas.

En pratique, la TVA est exigible aux alentours du 15 du mois suivant sur déclaration mensuelle ou trimestrielle reprenant les opérations du mois ou du trimestre précédent. La date de paiement exacte dépend de la forme juridique et de l'initiale du nom de l'avocat.

FRANCHISE EN BASE

La Loi, traitant – non sans pertinence – les avocats comme des auteurs d'œuvres de l'esprit ou des artistes-interprètes, a prévu un volume d'activité annuel en-dessous duquel l'avocat peut ne pas soumettre à la TVA les honoraires relatifs à son activité spécifique réglementée (conseil, assistance, représentation en audience).

Le montant de cette franchise s'élève à 41.500 € par an. Son dépassement rend l'avocat redevable de la TVA à partir du 1^{er} janvier de l'année suivante.

En cas de dépassement en cours d'année d'un second seuil fixé à 51.000 €, l'avocat devient redevable de la TVA sur son activité depuis le 1^{er} jour du mois au cours duquel le seuil a été dépassé, donc sans attendre le 1^{er} janvier suivant. Cette conséquence pratique très contraignante doit conduire à la vigilance.

Naturellement, l'avocat qui bénéficie de la franchise, ne facturant pas de TVA, ne peut prétendre récupérer celle frappant ses achats. C'est la raison pour laquelle il est toujours possible à un avocat pouvant bénéficier de la franchise d'y renoncer, et donc d'assortir ses honoraires de TVA dès le premier euro.

Cette option est donc intéressante en ce qu'elle réduit le coût des achats du montant de la TVA, soit généralement 19,6 %, mais elle a pour effet d'augmenter le montant des honoraires du même taux de 19,6 %. Cette augmentation n'est cependant pas ressentie par les clients qui sont eux-mêmes assujettis, puisqu'ils récupèrent cette TVA.

Il y a donc lieu de ne pas hésiter à opter lorsque l'avocat a essentiellement une clientèle d'entreprises ; la question se pose en revanche pour l'avocat ayant une clientèle de particuliers.

En cas d'application de la franchise, la facture devra mentionner le montant hors taxes des honoraires et porter la mention suivante :

« TVA non applicable, art. 293 B du CGI ».

TERRITORIALITÉ

Les règles de territorialité française en matière de TVA (article 259 du CGI) résultent notamment de l'adoption d'un système commun de TVA applicable au sein de l'Union européenne et réglé par la 6ème directive du 17 mai 1977 (n° 77/388/CE).

En ce qui concerne plus particulièrement les règles propres aux prestations rendues par les avocats, l'instruction administrative du 26 mars 1991 (3 A-7-91) apporte des précisions importantes.

Règles générales

Le Code général des impôts pose comme principe général applicable aux prestations de service que ces dernières sont soumises à la TVA française lorsque le prestataire de service est établi en France, c'est-à-dire, dans le cas des avocats, lorsque son Cabinet est en France.

Le second critère à retenir pour déterminer les règles de territorialité applicables aux prestations de service est celui de savoir si la prestation rendue est matérielle (et donc aisément localisable) ou immatérielle.

L'instruction administrative du 26 avril 1991 (3A 7-91) prévoit expressément à quelle catégorie de prestations de service appartiennent les différentes activités exercées par les avocats.

▪ **Régime des prestations "immatérielles"**

Ainsi, sont essentiellement considérées comme des prestations immatérielles au sens de l'article 259 B du CGI les prestations suivantes rendues par les avocats établis en France :

- les prestations de postulation (engagement de la procédure et conduite des instances dans les formes et les délais requis) ;
- les prestations de plaidoirie (exposé, soutien des prétentions des clients devant les juridictions judiciaires ou administratives) ;
- les prestations de consultation, d'assistance, de représentation, de conseil ;
- les prestations de rédaction d'actes juridiques sous seing privé autres que ceux se rapportant à l'achat, à la souscription ou à la vente d'immeubles ou d'actions ou parts de sociétés immobilières;
- les prestations de recouvrement, amiable ou judiciaire, de créances.

Plus généralement, constituent des prestations immatérielles les activités se rapportant à la rédaction de statuts, contrats, baux, déclarations administratives, mémoires, réponses, documents divers adressés aux administrations et organismes publics ou privés pour le compte d'un client ainsi que les consultations orales ou écrites.

L'honoraire facturé par un avocat établi en France en rémunération d'une prestation immatérielle devra être **soumis à la TVA** dans les seules hypothèses suivantes :

- le client est établi en France (article 259 CGI) ;
- le client est un particulier ou une entreprise non assujettie, établi dans un autre État membre de l'Union Européenne (article 259 B du CGI).

En conséquence, l'honoraire facturé par un avocat établi en France en rémunération d'une prestation immatérielle ne sera **pas soumis à la TVA** lorsque :

- le client est assujetti à la TVA dans l'État membre où il est établi (article 259 B du CGI) ;
- le client est établi hors de l'Union européenne (article 259 B du CGI).

- **Régime des prestations matérielles**

Les prestations rendues par les avocats dans le cadre de la rédaction d'actes juridiques sous seing privé se rapportant à l'achat, à la souscription, ou à la vente d'immeubles ou d'actions ou parts de sociétés immobilières sont à traitées comme des prestations matérielles au sens de l'article 259 A-2° du CGI.

De même, les prestations de gestion et d'administration de biens immobiliers et les prestations d'entremise et de négociation en matière de transaction ou de locations immobilières sont considérées comme des prestations matérielles au sens de l'article 259 A-2°.

L'honoraire facturé tendant à rémunérer les prestations qui se rattachent à un immeuble et rendues par les avocats établis en France n'est **soumis à la TVA** française que lorsque l'immeuble est situé en France.

Cas particuliers

- **Opérations réalisées avec les diplomates et les agents consulaires**

Les avocats doivent facturer la TVA applicable aux services acquis en France par les missions diplomatiques et consulaires et les organismes internationaux installés en France.

- **Avocats inscrits à un Barreau français plaidant dans un autre pays de l'UE**

Il est fait application de l'article 259 B du CGI. La TVA française est appliquée dans la mesure où le client est français ou est un non assujetti de l'Union européenne. La TVA n'est pas appliquée si le client est un assujetti résident dans un autre État membre ou réside hors de l'Union

▪ **Prestations d'arbitrage**

Les règles de territorialité à appliquer dans l'hypothèse où un avocat serait amené à remplir les fonctions de membre d'un tribunal arbitral sont assez controversées. En effet, selon une instruction administrative (3A-22-85 du 18 décembre 1985), les prestations d'arbitrage, portant sur des litiges au cours desquels l'arbitre exerce une fonction de conseil dont l'avis se traduit par une sentence arbitrale, s'analysent comme des prestations de service de l'article 259 B du CGI.

A l'inverse, dans une décision du 16 septembre 1997 (aff. 145/96 Bernd von Hoffmann), la Cour de Justice des Communautés Européenne a estimé que les prestations d'arbitrage n'étaient pas incluses dans la notion de prestations rendues par les conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, experts-comptables. Elle est ainsi partie du principe que la notion communautaire d'avocat ne recouvre pas les prestations d'un arbitre et que ces deux types de prestation ne répondent pas à la même finalité, l'arbitre fondant ses décisions sur des considérations de justice ou d'équité. Ainsi, d'après l'analyse de la CJCE, ces prestations entrent dans le champ d'application de l'article 259 A du CGI et sont soumises à la TVA en France dans l'hypothèse où l'arbitre a le siège de son activité économique en France. Cependant, il est important de préciser qu'en matière d'arbitrage, il est tout à fait envisageable qu'un arbitre soit amené à exercer dans un pays autre que celui où il exerce habituellement son activité.

▪ **Professeurs de droit**

Depuis l'intervention de la loi du 1^{er} avril 1991, les honoraires perçus à l'occasion de consultations juridiques dispensées par les agrégés de droit, chargés d'un enseignement juridique et qui sont par ailleurs inscrits au tableau d'un barreau d'avocats, sont soumis à la TVA

Restent hors du champ d'application de la TVA les rémunérations perçues par un avocat au titre de cours ou de leçons qu'il dispense dans des établissements d'enseignement dans la mesure où l'on considère que l'avocat-enseignant se trouve à l'égard de l'établissement dans une situation de subordination caractéristique du contrat de travail (CE 1er juillet 1983 n° 49937 et CE 5 novembre 1984 n° 55324).

De même, les cours ou leçons donnés au titre de l'enseignement universitaire ou professionnel et dispensés par des avocats qui seraient directement rémunérés par leurs élèves ne sont pas soumis à la TVA. Les rémunérations perçues par les avocats qui dispensent des cours dans les centres de formation professionnelle d'avocats ne sont pas non plus soumises à la TVA.

TABLEAU RÉCAPITULATIF Prestations immatérielles

Lieu d'établissement du client	France		Autre État membre de l'Union Européenne		Hors Union Européenne
Type de client	Assujetti	Non-assujetti	Assujetti	Non-assujetti	Tous
TVA	OUI	OUI	NON	OUI	NON

FRAIS ET DÉBOURS

Il s'agit de sommes remboursées aux intermédiaires qui effectuent des dépenses au nom et pour le compte de leurs commettants.

Concernant les avocats, les débours seront principalement constitués par les frais engagés sur l'ordre et pour le compte des clients (frais de procédure, timbres fiscaux, droits d'enregistrement, publications, frais de greffe, etc.).

En application de l'article 267-II-2° du Code Général des Impôts, les débours sont **exclus de la base d'imposition** à la TVA.

Le mécanisme est le suivant :

- L'avocat ne va pas pouvoir récupérer la TVA incluse dans le montant des dépenses engagées pour le compte de son client.
- L'avocat va cependant transmettre à son client le droit à déduction de la TVA : si le client est assujéti à la TVA, il pourra alors déduire la TVA qui aura grevé les débours mentionnés sur le compte rendu qui lui aura été délivré par l'avocat.

Il convient de bien distinguer :

1. les dépenses de l'avocat qui sont engagées pour les besoins de sa prestation et peuvent être mis à la charge du client : ces dépenses constituent des « simples » charges d'exploitations qui sont compris dans la base d'imposition à la TVA
2. les sommes versées à des tierces personnes par l'avocat, au nom et pour le compte de son commettant : il s'agit alors de débours qui ne sont pas compris dans la base d'imposition de l'avocat.

Pour l'administration fiscale, les débours payés pour le compte des clients sont les sommes pour lesquelles, en cas de non-paiement, le client serait directement poursuivi, par exemple les frais d'enregistrement.

Frais mis à la charge du client : assujettissement à la TVA

La base d'imposition de l'avocat à la TVA doit comprendre les frais exposés pour la réalisation de sa prestation même si ces frais sont mis distinctement à la charge des clients. Ce sont les frais dont l'avocat est l'utilisateur direct ; tel est le cas par exemple :

- des frais de déplacement, car c'est l'avocat qui se déplace,
- des frais d'hôtel ou de restaurant, car c'est l'avocat qui mange et dort,
- des frais de documentation, car c'est l'avocat qui la lit.

Ces frais doivent donc être ajoutés aux honoraires avant l'application de la TVA pour leur montant effectivement supporté par l'avocat, c'est-à-dire généralement leur montant hors taxes puisque l'avocat assujetti récupère la TVA.

Attention : pour les frais d'hôtel et de déplacement, la TVA n'est légalement pas déductible. L'avocat doit donc appliquer la TVA sur le prix TTC payé par lui, donc soumettre la TVA à la TVA.

Débours : exonération de TVA

L'administration fiscale a dressé une liste non limitative des dépenses susceptibles d'être engagées par les avocats et pouvant être qualifiée de débours, sous réserve de respecter les conditions générales d'exonération. Il s'agit des dépenses suivantes :

- les **frais de procédure** (valeur des timbres fiscaux apposés sur les pièces de procédure ou des papiers timbrés utilisés, droit d'enregistrement des différents actes et salaires des conservateurs des hypothèques) ;
- le **droit de plaidoirie** fixé par le décret n° 65-379 du 19 mai 1965 ;
- les frais de **publicité légale** et les frais de publicité des ventes judiciaires ;
- les honoraires d'**experts** et les frais et émoluments des **huissiers** de justice.
- les frais d'enregistrement aux **greffes** ou de publication dans un **journal d'annonces légales**.

Les conditions générales d'exonération fixées par l'article 267-II-2° du CGI sont les suivantes :

1. **Mandat** : l'avocat doit avoir reçu un mandat préalable et explicite, ce qui est présumé par l'administration fiscale pour les avocats et avoués lorsqu'ils agissent dans le cadre de leur activité réglementée.
2. **Obligation de rendre compte** : l'intermédiaire doit rendre compte exactement (à l'euro et au centime d'euro près) à son commettant de l'engagement et du montant des dépenses. En pratique, la nature et le montant des débours devront être mentionnés précisément et en tant que tel sur la facture.
3. **Justification** : il est nécessaire, que l'avocat puisse justifier par tous moyens appropriés (factures des fournisseurs de biens ou services, copie des comptes rendus ou factures détaillées adressées aux mandants, etc.), du montant ou de la nature des débours exclus de la base d'imposition.

Ces trois conditions sont donc généralement aisément remplies par l'avocat, de sorte que les débours ne se trouvent pas soumis à TVA.

Ils figurent donc sur la facture indépendamment des honoraires et des frais visés plus haut.