

## FISCALITÉ LIÉE À LA PROFESSION D'AVOCAT

Me Monica Favre  
M. Jean-Marc Wasem

La loi fédérale sur la libre circulation des avocats (LLCA), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2002, consacre le principe de la libre organisation de la profession. En conséquence, il est aujourd'hui possible pour l'avocat de s'organiser non seulement sous la forme juridique individuelle ou de la société de personnes, mais également sous la forme juridique d'une personne morale (société anonyme, société à responsabilité limitée ou société coopérative). Ce choix organisationnel aura des conséquences sur la situation fiscale du contribuable.

A titre liminaire, il sied de préciser que les quelques lignes qui suivent se limiteront à traiter les grandes lignes de la fiscalité directe liée à notre profession.

Les problématiques de fiscalité indirecte ne sont par conséquent pas l'objet du présent article. Au sujet de la TVA, la lecture de l'excellent article de notre Confrère Olivier Weniger publié en page 80 de la Revue de l'Avocat 2/2010 est à recommander.

En outre, la brochure publiée par le Jeune Barreau à la suite du séminaire intensif «Accession à l'indépendance et gestion d'une étude d'avocat», qui s'est tenu le 29 mai 2010, contient une contribution plus exhaustive au sujet de la fiscalité liée à la profession d'avocat, y compris en matière de TVA.

### **I. Aspects du traitement fiscal de l'avocat indépendant: impôts directs**

L'avocat qui entreprend une activité pour son compte sous la forme de l'entreprise individuelle, de la société simple ou de la société de personnes connaîtra un changement de sa situation fiscale au cours de l'année de son installation, dans la mesure où les revenus de son activité lucrative ne seront plus qualifiés fiscalement de salaire (sous réserve des sociétés de personnes où une part de revenu continuera à être

traitée comme un salaire, notamment pour la société en nom collectif) mais de revenus de l'activité lucrative indépendante.

Ce changement de situation aura notamment un impact sur le mode de détermination de la base imposable de chaque période d'imposition, sur les déductions admises, ou encore sur l'éventuelle répartition intercantonale des revenus.

### **A. Détermination du résultat d'exploitation**

La règle veut que l'avocat indépendant puisse déduire de son chiffre d'affaires l'ensemble des charges justifiées par l'usage commercial relatives à son activité.

L'administration genevoise a publié diverses circulaires contenant en détail les obligations comptables et déclaratives du contribuable indépendant. Citons en particulier les circulaires suivantes:

- Guide Indépendants 2009, Personnes Physiques, «Une aide pratique pour remplir la déclaration des indépendants (Annexes B1, B2, B3, B4)»,
- Information n°7/2002, du 22 novembre 2002, «Déclaration des personnes physiques – contribuables de condition indépendante»,
- Information n°1/2004 du 16 décembre 2004, «Activité exercée en la forme indépendante – Nature des frais déductibles et calculs forfaitaires – Avocats indépendants»; ce document précise, en tant qu'accord sectoriel concernant la profession d'avocat, la nature des frais et les montants limites admis en déduction du chiffre d'affaires pour les principaux postes de charges.

En outre, le site Internet de l'administration fiscale cantonale – <http://ge.ch/impots/> – apporte une multitude d'informations utiles.

## B. Répartition intercantonale

Dans le cas d'un avocat salarié dans une étude de Genève mais résidant par exemple dans le canton de Vaud, le salaire sera généralement imposable dans le canton de résidence. A l'inverse, le revenu qu'un avocat indépendant résidant dans le canton de Vaud tire de son activité dans son étude genevoise sera imposable, en principe, dans le canton de Genève.

En principe, le résultat commercial sera attribué au siège de l'activité, dans notre exemple à Genève. Toutefois, les règles de répartition en matière intercantonale prévoient l'application de certains correctifs, lesquels varient selon le cadre juridique choisi pour cette nouvelle activité.

## II. La fiscalité de l'étude d'avocats organisée en personne morale

### A. Principales divergences avec l'avocat exerçant en la forme commerciale indépendante

#### Généralités

Au contraire des raisons individuelles ou des sociétés de personnes, les personnes morales ont une capacité juridique propre et sont des sujets fiscaux à part entière, avec une capacité contributive distincte de celle de leurs membres.

Cette dualité entraîne ce que l'on nomme la double imposition économique. D'une part, le résultat d'exploitation et le capital propre de la personne morale sont soumis respectivement à l'impôt sur le bénéfice et à l'impôt sur le capital. D'autre part, l'actionnaire est aussi soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfice de la personne morale qui lui est distribuée (sous forme de dividende par exemple), ainsi qu'à l'impôt sur la fortune pour sa participation détenue dans son patrimoine.

#### Imposition du bénéfice et du capital de la personne morale

L'impôt sur le bénéfice de l'étude organisée en personne morale a pour objet le bénéfice net. Pour définir le bénéfice imposable, le droit fiscal suisse se base sur le solde du compte de résultat. L'imposition du bénéfice des personnes morales repose donc sur le bénéfice tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial. Le bilan commercial est donc déterminant également en droit fiscal, sous réserve de certaines règles correctrices spécifiques.

Les déductions autorisées sont sensiblement les mêmes que celles de l'indépendant, soit d'une manière générale celles qui sont commercialement justifiées, à la différence notable de l'impôt lui-même, considéré comme une charge d'exploitation. La déduction s'opère sur l'exercice commercial analogue à la période fiscale pour laquelle il est dû. Il s'ensuit qu'une provision pour impôt doit être constituée avant même que celui-ci ne soit acquitté.

Le taux, fixe, de l'impôt fédéral direct sur le bénéfice est de 8,5% et le taux cantonal genevois de base, également fixe, est de 10%. Des centimes additionnels cantonaux et communaux sont ajoutés à l'impôt cantonal de base dû par les personnes morales, quelle que soit la forme juridique. Actuellement, le taux brut du total de l'impôt (fédéral, cantonal et communal) avoisine les 32% à Genève et son taux effectif s'établit en réalité à environ 24% du bénéfice avant impôt.

L'impôt sur le capital a pour objet le capital propre, qui comprend le capital-actions, le capital social libéré et les réserves. Au minimum le capital-actions ou le capital social libéré doit être imposé. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1998, l'impôt sur le capital a été supprimé

---

au niveau de l'impôt fédéral direct. Le capital n'est donc soumis à l'impôt qu'au niveau cantonal et communal. Le taux de base s'élève à 1,8‰, mais celui-ci est porté à 2‰ si la personne morale n'a pas réalisé de bénéfice imposable. Compte tenu des centimes additionnels cantonaux et communaux qui s'y ajoutent, celui-ci s'élève à environ 4‰.

#### Imposition du revenu et de la fortune du détenteur de parts

Les associés de l'étude d'avocats organisée sous forme de personne morale exercent une activité lucrative dépendante pour le compte de la personne morale. Compte tenu de leur devoir spécifique de représentation, et en tant que salariés, ils peuvent bénéficier de frais forfaitaires fiscalement déductibles du produit de leur activité dépendante. A Genève, un accord spécial prévoit un abattement de 5% sur les salaires annuels supérieurs à 150'000 CHF et jusqu'à 250'000 CHF, et 10% d'abattement pour la part salariale supérieure à 250'000 CHF (avec toutefois un maximum de 100'000 CHF). Sur le canton de Vaud la déduction pour frais de représentation est un montant fixe de l'ordre de 6'000 CHF à 18'000 CHF par an.

Toute distribution excédant le montant défini par le contrat de travail (salaire) devrait être considérée comme distribution de bénéfice, sujette à imposition chez le détenteur de parts (associé) en tant que rendement de la fortune mobilière.

Ces montants auront alors subi une double imposition économique, car ils auront été soumis une première fois au titre de l'imposition du bénéfice auprès de la personne morale, puis au titre de l'imposition du revenu dans le chef de l'associé, personne physique, lors de la distribution (dividende).

L'avocat qui, jusqu'alors, déclarait une fortune commerciale sur la base des comptes commerciaux de

sa raison individuelle, se retrouve uniquement actionnaire ou associé de la personne morale et détient ses droits de participation en principe dans sa fortune privée. Cette situation peut être relativement défavorable par rapport à l'indépendant au titre de l'imposition de la fortune. Ce dernier n'était imposé que sur la valeur des fonds propres présents au bouclage de l'exercice commercial. Dorénavant, l'impôt sur la fortune de l'associé/actionnaire aura pour objet la valeur vénale de sa participation au 31 décembre, calculée sur la base d'instructions prenant en compte aussi bien le paramètre de la valeur substantielle (valeur des fonds propres), mais également celui de la valeur de rendement. Il convient dans ce cas de capitaliser les bénéfices de la personne morale afin d'en extraire une valeur théorique. Plus le bénéfice sera grand, plus la valeur de rendement sera élevée et plus l'impôt sur la fortune sera important. Mentionnons que, compte tenu de la transmissibilité restreinte des actions d'une étude d'avocat, un abattement spécial sur l'estimation des titres devrait pouvoir être obtenu.

Lorsque les associés/actionnaires cèderont leurs parts dans l'étude, pour quelle que raison que ce soit, ils réaliseront en principe un gain en capital sur la fortune privée exonéré d'impôt. Ceci présente clairement un avantage de l'indépendant qui «vendrait» son activité et réaliserait ainsi un produit d'activité lucrative indépendante soumis à imposition.

Enfin, en cas de rapports intercantonaux, les règles de répartition d'imposition du revenu de l'avocat ne seront pas les mêmes, suivant que l'étude est exploitée en raison individuelle ou en société anonyme. Le revenu de l'activité lucrative indépendante est soumis à imposition au for d'exploitation de la raison individuelle (canton de travail de l'indépendant), alors que le salaire sera lui soumis à imposition au lieu de domicile de l'avocat salarié.

## **B. Transformation d'une étude en raison individuelle en personne morale**

Les transformations neutres fiscalement sont aujourd'hui possibles grâce à la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la transformation et la scission (LFus), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2004. Un avocat indépendant souhaitant transférer son activité commerciale au sein d'une société de capitaux à créer peut le faire sans conséquence fiscale, c'est-à-dire sans réalisation des réserves latentes sur la fortune commerciale préexistante, pour autant que les conditions suivantes soient cumulativement remplies:

- la personne morale reste assujettie à l'impôt en Suisse. C'est-à-dire que le siège, ou au moins un établissement stable sur lequel est rattachée l'activité commerciale, doit être situé en Suisse;
- les éléments commerciaux sont repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu. Il s'agit là de reprendre les actifs et les passifs à la valeur comptable ou à la valeur fiscale, si celle-ci diffère;
- la fortune commerciale reprise constitue une exploitation ou une partie distincte d'exploitation. Les études d'avocats remplissent ce critère;
- dans les cinq ans qui suivent la restructuration, les droits de participation ne doivent pas être aliénés à une valeur supérieure à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré. Cette condition s'applique afin d'éviter que le détenteur de parts (associé) qui souhaite vendre ne procède à la transformation uniquement dans le but de réaliser un gain en capital franc d'impôt en lieu et place d'un bénéfice d'activité indépendante imposable. La règle impérative des cinq ans s'applique

quelle que soit la raison de la vente, même si celle-ci n'intervient pas pour des motifs d'optimisation fiscale.

## **III. Considérations communes aux diverses formes de sociétés**

### **A. Perspectives dans le cadre de la réforme II de l'imposition des entreprises**

#### Sur les personnes morales

Acceptée en votation populaire le 24 février 2008, cette réforme apporte de grandes modifications dans l'imposition de l'entreprise et a pour but principal d'atténuer la double imposition économique.

Les dividendes et toutes autres prestations provenant de participations obtenues par l'actionnaire ne sont imposables qu'à hauteur de 60% au niveau fédéral, si la participation est détenue dans la fortune privée.

Une condition pour pouvoir bénéficier de cette imposition privilégiée, très importante en pratique pour les études d'avocats, est la détention minimale par l'actionnaire de 10% du capital de la personne morale. Ainsi, l'associé détenant moins de 10% du capital de l'étude d'avocats organisée en personne morale ne peut bénéficier de cette réforme.

Compte tenu de la progressivité importante du barème d'imposition sur le revenu des personnes physiques à Genève, ainsi que des charges sociales, il peut être intéressant fiscalement de renoncer à une part de son salaire. Le bénéfice ainsi laissé auprès de la personne morale sera prélevé en dividende, en partie exonéré d'imposition sur le revenu dans le chef de l'actionnaire.

---

Les cantons sont libres d'adopter ou non des dispositions analogues. Le canton de Genève a accepté le 17 mai 2009 en votation populaire des modifications législatives similaires; leur entrée en vigueur est cependant fixée, pour partie, rétroactivement au 1<sup>er</sup> janvier 2009. Ainsi, à compter de la période fiscale 2009, l'imposition partielle des dividendes est applicable non seulement à l'impôt fédéral direct, mais également aux impôts cantonaux et communaux, selon les taux et les conditions analogues à la réforme de la législation fédérale. Le canton de Vaud, de son côté, a opté pour une imposition partielle à hauteur de 70% pour l'impôt cantonal et communal s'agissant des titres détenus dans la fortune privée.

#### Sur les avocats exerçant en forme indépendante

A noter que la réforme II de l'imposition des entreprises apporte également une modification importante pour les contribuables exerçant en la forme indépendante. Jusqu'à présent, lorsque l'indépendant cesse définitivement son activité, l'ensemble des bénéfices de réalisation et de liquidation des actifs commerciaux sont ajoutés au bénéfice courant d'exploitation sur le dernier exercice commercial. Ceci a pour effet d'augmenter fortement le taux d'imposition alors que très souvent la réalisation de ce capital constitue pour l'indépendant son capital-retraite.

La réforme prévoit donc d'atténuer la charge fiscale sur les réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux. Celles-ci seront imposables séparément à condition que le contribuable soit âgé de 55 ans révolus et qu'il cesse définitivement son activité lucrative, par choix personnel, pour cause d'invalidité, ou pour cause de décès pour autant que le conjoint survivant ou les autres héritiers ne poursuivent pas l'exploitation.

Dans ce cas, les réserves latentes sont imposées séparément au 1/5 du taux pour la part admissible en

tant que rachat de prévoyance au sens de la loi sur la prévoyance professionnelle et, sur le solde, seul 1/5 du montant est pris en considération pour fixer le taux d'imposition, qui s'élève au minimum à 2%. L'entrée en vigueur de cette modification a été fixée par décision du Conseil d'Etat au 1 janvier 2011.

#### **B. Taxe professionnelle communale**

La taxe professionnelle communale s'applique à l'avocat, quelle que soit la forme juridique de son activité (raison individuelle, société simple, SNC, personne morale). Le calcul de la taxe tient compte de l'effectif du personnel, du montant du loyer (loyer notionnel si propriété de l'immeuble) et du chiffre d'affaires (déterminé selon des critères autonomes).

Le prélèvement de cet impôt est de la compétence exclusive des communes (l'Administration fiscale cantonale n'intervenant pas dans cette procédure) sur la base d'une annonce spontanée du contribuable.

De plus amples précisions sur cet impôt peuvent être trouvées sur le site de la Ville de Genève: <http://www.ville-ge.ch/geneve/taxe/>. Les contacts dans les autres communes genevoises (état en mars 2010) sont quant à eux répertoriés à l'adresse: [http://www.ville-ge.ch/geneve/taxe/tele/contacts\\_communes.pdf](http://www.ville-ge.ch/geneve/taxe/tele/contacts_communes.pdf).

#### **IV. Conclusion**

Compte tenu des développements susmentionnés, les questions de rémunération des avocats salariés/actionnaires (problématique de l'imposition du salaire vs. dividende) sont particulièrement importantes. Les produits enregistrés par la personne morale provenant de son activité commerciale sont dus pour leur quasi-totalité à la force de travail de l'ensemble des employés, sous-entendu également des employés actionnaires. En conséquence, il serait logique que la

---

plus grande partie des rémunérations dues aux actionnaires soient transmises sous forme de salaire, à charge du compte de pertes et profits de la personne morale. Il existe un risque que l'administration fiscale considère une partie du salaire versé à l'actionnaire comme une rémunération excessive. Celle-ci serait alors requalifiée de prestations à l'actionnaire, non déductible en charge du compte de résultat et donc imposable en bénéfice auprès de la personne morale. Comme nous l'avons vu plus haut, la double imposition économique s'appliquerait alors en plein. Mentionnons que, face à une telle situation, l'avocat/actionnaire est en droit de réclamer auprès des assurances sociales le remboursement des cotisations perçues sur la partie non admise du salaire.

Cependant, compte tenu de la réforme II de l'imposition des entreprises et de l'attractivité fiscale possible du dividende sur le salaire, il est possible que nous assistions à l'avenir au développement de la notion de «salaire insuffisant» de la part des administrations fiscales.

Chaque étude devra mener, pour elle-même, des discussions avec l'Administration fiscale cantonale dans le but d'obtenir un accord sur le montant des rémunérations octroyées par la société à ses associés/actionnaires. Des facteurs de détermination du bénéfice minimal devant être laissé dans la personne morale tel que, par exemple, 1,5% du chiffre d'affaires, sont négociables. Il est envisageable qu'à l'avenir, sur la base des diverses pratiques, l'administration fiscale édicte des règles en la matière à caractère général, applicables à l'ensemble des études ayant la personnalité morale.

Celles-ci seront pourtant confrontées à des intérêts divergents, et une application de règles uniformes conduira à favoriser ou pénaliser certaines études. De par leur taille, les études dont les associés satisfont au critère de détention de participation mini-

male de 10 % du capital (autrement dit les études qui comptent au maximum 10 associés/actionnaires à part égales) chercheront à pouvoir bénéficier des nouvelles règles d'atténuation de la double imposition économique issues de la réforme II de l'imposition des entreprises.