

# Étude d'avocats sous forme de personne morale, responsabilité, réglementation et fiscalité

Me Tano Barth, Docteur en droit, chargé de cours à l'ECAV

Me Laïla Rochat, Experte fiscale diplômée

# Plan

1. Formes des personnes morales admissibles pour une étude d'avocats
2. Réglementation des études d'avocats en personne morale
3. Responsabilité et représentation
4. Fiscalité d'une étude d'avocats sous forme de personne morale

# Les formes juridiques hors personne morale

- L'exercice individuel
- La société simple
- La société en nom collectif

# Formes des personnes morales et conditions d'admissibilité

Admissibilité de la personne morale sur le principe : ATF 138 II 440 (JdT 2013 I p. 135)

## Pas admissible

Société coopérative (art. 828-926 CO)

## Admissible

Société anonyme (art. 620-763 CO)

Société à responsabilité limitée (art. 772-827 CO)

Société en commandite par actions (art. 764-771 CO)

# Les conditions de l'indépendance structurelle (art. 8 al. 1 let. d LLCA)

- Actionnariat : 100% d'avocats inscrits au registre ou au tableau
- Conseil d'administration : 100% d'avocats inscrits au registre ou au tableau

 Inscription au tableau : pour les avocats des Royaumes-Unis → Brexit : art. 2 al. 2 let. b LLCA

- Actionnaire unique (*Einmanngesellschaft*) admissible
- Attention : art. 12 let. j LLCA → obligation d'annoncer à l'autorité de surveillance la transformation/fondation de personne morale

Le droit fédéral n'impose pas d'autres conditions...

# La procédure d'agrément genevoise (art. 10 al. 2 LPAv/GE)

...mais le droit genevois oui.

- Préalablement à la création/transformation en personne morale, nécessité d'obtenir un agrément de la Commission du barreau (art. 10 al. 2 LPAv)
- Conditions supplémentaires de la Commission du barreau (examen des statuts) :
  - Qualité d'associé réservée aux avocats inscrits
  - Réglementation des transferts de parts sociales et modes d'acquisition de celles-ci (succession, partage successoral, liquidation du régime matrimonial, procédure d'exécution forcée, etc.)
  - Représentation d'un actionnaire limitée à une personne associée ou un avocat inscrit

Conditions **utiles**...

...mais **sans portée** au regard du droit fédéral (TF, 2C\_372/2020 du 26.11.2020).

# *De lege ferenda* : les études pluridisciplinaires ?

*ATF 144 II 147 : interdiction de la multidisciplinarité*

- La pratique zurichoise : pluridisciplinarité autorisée aux conditions suivantes :
  - Minimum 75% d'avocats inscrits actionnaires et au conseil d'administration + majorité d'avocats inscrits doivent approuver les décisions sur la marche des affaires
  - Buts accessoires s'inscrivent dans le cadre du but principal
  - Président du conseil d'administration et son représentant = avocats inscrits



Risque : incapacité de postuler par Tribunal (évtl. sur question préjudicielle)

- Pour autoriser la pratique pluridisciplinaire : nécessité de changer le droit fédéral

# Représentation

- Rappel : distinction entre *monopole*, *activités typiques* et *activités atypiques*
- La personne morale peut être cocontractante du client pour toutes les activités non soumises au monopole, peu importe que les activités soient typiques ou atypiques
- Pour les activités soumises au monopole (cf. art. 127 al. 5 CPP ; 68 al. 2 CPC), la représentation doit se faire par l'avocat inscrit personnellement



# Responsabilité disciplinaire et pénale

Responsabilité disciplinaire	Responsabilité pénale
Avocat inscrit ayant commis la violation de la LLCA	Responsabilité individuelle de la personne ayant commis l'infraction  <u>Réserve</u> : art. 102 CP

# Responsabilité civile

Avocat mandaté personnellement	Personne morale est mandatée
<ul style="list-style-type: none"><li>• Responsabilité personnelle de l'avocat mandaté personnellement</li><li>• La société répond du dommage de ses organes (art. 55 al. 2 CC).</li><li>• La société répond des dommages causés par ses travailleurs (art. 55 CO).</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Responsabilité de la personne morale (levée du voile social uniquement en cas d'abus de droit)</li><li>• Responsabilité personnelle pour les dommages extra-contractuels (art. 41 CO)</li><li>• Éventuelle responsabilité des administrateurs (art. 754 al. 1 CO)</li></ul>

# Impôt sur le revenu / impôt sur le bénéfice

## Activité indépendante (RI/ Société de personnes)

- Contribuable = personne physique (18 LIFD)
- Base imposable : comptabilité s'il y en a une, sinon « carnet de laitier »
  - Recettes – Dépenses justifiées commercialement (27 LIFD)
  - Pratique cantonale : à GE cf. Notice n° 1/2004
  - Exemples : salaires, loyers, revues juridiques, provisions sur débiteurs douteux (Etr. 10%; CH 5%); etc.
  - Pertes reportables sur 7 ans (31 LIFD)
- Taux progressif : max. 11.5% LIFD; GE: 46% (ICC + IFD)
- AVS/AI/ APG : 10%

## Personne morale (SA / Sàrl)

- Contribuable = personne morale (49 LIFD)
- Base imposable : bénéfice net ressortant du compte de résultats (art. 58 lit. a LIFD) (« principe de déterminance »)
  - sont ajoutés au bénéfice net les dépenses non justifiées commercialement (art. 58 lit. b LIFD; art. 59 LIFD)
  - GE : En pratique, application par analogie de la Notice N° 1/2004
  - Exemples (cf. RI)
  - Pertes reportables sur 7 ans (67 LIFD)
- Taux fixe : 7.83% IFD; GE: 13.99 % (ICC + IFD)

# Impôt sur la fortune / impôt sur le capital

Activité indépendante (RI/ Société de personnes)	Personne morale (SA / Sàrl)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contribuable = personne physique</li> <li>• Impôt cantonal uniquement</li> <li>• Base imposable : Actif net (actifs – passifs) de l'Etude attribué à la fortune commerciale de chaque associé ; valeur comptable</li> <li>• Taux : fixé par les cantons               <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ GE : taux progressif max. 1%</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contribuable = personne morale (29 LHID)</li> <li>• Impôt cantonal uniquement</li> <li>• Base imposable : capital propre = capital-actions libérés + réserves ouvertes + réserves latentes imposées + capital propre dissimulé</li> <li>• Taux : fixé par les cantons.               <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ GE: taux fixe de 0,401%</li> <li>➤ GE: imputation partielle de l'impôt sur le bénéfice * ; imputation totale dès 2024 (si IB &gt; IC; pas d'IC).</li> </ul> </li> </ul> <p>* Imputation maximale de l'IB sur l'IC : 8'500 francs en 2020; 25% en 2021; 50% en 2022; 75% en 2023; 100% dès 2024</p>

# Imposition de l'actionnaire

- Notion de « double imposition économique » (DIE) : même substrat économique imposé deux fois (au niveau de la société ; puis au niveau de l'actionnaire)
- **Imposition du dividende** : impôt sur le revenu avec atténuation de la DIE → « imposition partielle du dividende » en cas de détention de 10% du capital-actions (IFD + GE: abattement de 30%)
  - Actualité (IN 179)
- **Imposition du salaire** : cotisations sociales à la charge de l'employé et de la société; déductible au niveau de la société (sous réserve de « salaire excessif »)

# Imposition de l'actionnaire (suite)

- **Imposition des actions (impôt sur la fortune)** : valeur vénale (14 LHID) ; jurisprudence récente (2C\_954/2020 ; 2C\_866/2019)
  - Méthode des praticiens (CSI 28) est applicable à la valorisation des actions non cotées d'une Etude d'avocats constituée sous forme de société de capitaux
  - $(2*VR + VS) / 3$ , avec  $VR = (\text{moyenne du bénéfice net sur 3 ans}) / \text{taux de capitalisation de } 9.5\%$
  - Décote pour minoritaire
  - Cas particulier : méthode dite « Saint-Galloise »
  - Taux de capitalisation est fixé chaque année par l'AFC; taux actuel 9.5 %

# Imposition de l'actionnaire (suite)

- **Imposition des actions (impôt sur la fortune)** : valeur vénale (14 LHID) ; jurisprudence récente (2C\_954/2020 ; 2C\_866/2019)
  - Problématique dans la mesure où pas aliénable à cette valeur / Outil de travail
  - Certains cantons ont pris des mesures (VD: taux de capitalisation de 16% en cas d'outil de travail dès 2021; Neuchâtel et Valais)
  - Affectation des actions à la FC ?
  - Actualité (IN 185)

# Salaire excessif / Dividende excessif

- Salaire « excessif » : problématique de droit fiscal → éviter une déduction trop importante au niveau de la société
  - Notion : rémunération qui excède celle du marché, versée à l'actionnaire-employé
  - Requalification de l'excédent comme distribution dissimulée de bénéfice
  - Charge non déductible
  - Pratique
- Dividende « excessif » : problématique de droit des assurances sociales → s'assurer du prélèvement de cotisations sociales sur un salaire minimum
  - Disproportion manifeste entre la prestation de travail et le salaire / entre le capital propre engagé et le dividende
  - Les dividendes de 10% ou plus en relation avec la valeur fiscale des papiers valeurs sont présumés disproportionnés (cf. Directives AVS sur le salaire déterminant, p. 33)



E

QUESTIONS ?