

**Mise à jour 31.12.2014 (1)**  
**FAQ n° 9 : Mesures de contrôle. Moyens de preuve. Prescription.**  
**Sanctions**

Cette FAQ n° 9 vise tout d'abord à esquisser un bref aperçu des règles générales qui s'appliquent à tous les assujettis à la TVA en ce qui concerne le cadre légal des principales mesures de contrôle et moyens de preuve dont dispose l'administration de la TVA. Nous aborderons ensuite les règles TVA en matière de prescription et de sanction.

Dans la seconde partie de cette FAQ (question 9.20 à 9.27), nous examinerons les questions spécifiques que soulèvent, dans le chef des avocats, ces mesures de contrôle et moyens de preuve en matière de TVA et, notamment, leur (parfois délicate) interaction avec les exigences du secret professionnel.

*Les informations contenues dans cette FAQ sont soumises aux conditions qui figurent sous l'onglet "Avertissement" de ce site. Nous vous invitons vivement à les lire.*

**9.1 Quels sont les principaux moyens de contrôle de l'administration TVA ?**

L'administration de la TVA dispose de différents moyens de contrôle tels que :

- le droit de consulter les livres et documents que la législation TVA impose à un assujetti ;
- la possibilité d'adresser à l'assujetti des demandes de renseignements ;
- le droit d'accéder aux locaux professionnels moyennant le respect de différentes conditions ;
- le droit de mener des enquêtes et d'exercer des pouvoirs d'investigation tant auprès de l'assujetti concerné qu'auprès de parties tierces.

Ces dispositions générales applicables à tout assujetti font l'objet de limites quand il s'agit d'un assujetti avocat (voy. *infra* les questions 9.20 et s.).

## **9.2 Quelles sont les obligations de conservation de livres et de documents qui s'imposent à l'assujetti ?**

Les assujettis sont tenus à une obligation de conservation des livres, factures et autres documents dont la tenue, la rédaction ou la délivrance sont prescrites par la législation TVA.

## **9.3 Quels sont les documents soumis à une obligation de conservation ?**

Il est évident qu'il y a lieu de conserver non seulement les factures d'entrée reçues de fournisseurs et les factures de sortie émises à l'attention des clients, mais également tous les documents comptables, livres comptables, les contrats, les pièces relatives aux commandes de prestations de services et de livraison, les extraits de comptes bancaires, les documents de paiement ainsi que les autres livres et documents relatifs à l'activité.

## **9.4 Quel est le délai de conservation des documents précités ?**

Le délai de conservation est d'une durée de sept ans. Toutefois, le point de départ pour ce calcul du délai de conservation varie selon qu'il s'agit de livres, de factures ou d'autres documents. Les livres comptables doivent être conservés pendant sept ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit leur clôture. Par contre, les factures et autres documents doivent être conservés pendant sept ans à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit leur date ou qui suit l'année au cours de laquelle le droit à déduction a pris naissance.

## **9.5 En matière d'acquisition de biens immeubles neufs ou de droits réels portant sur des biens immobiliers neufs, les délais de conservation sont-ils différents ?**

Oui. Lorsqu'il s'agit de situations où l'assujetti a fait l'acquisition d'un bâtiment neuf soumis à la TVA ou d'un autre droit réel soumis à la TVA, le délai de conservation des livres et documents relatifs à ces opérations immobilières est d'une durée de 15 ans, cette période de conservation correspondant ainsi à la durée pendant laquelle la déduction des taxes ayant grevé ces biens d'investissement est sujette à révision. Sur la notion de bien d'investissement, nous renvoyons à la FAQ N° 6 (à venir).

## **9.6 Dans quels cas y a-t-il lieu de procéder à la révision de la déduction immédiate de la TVA grevant les biens d'investissement ?**

Il est renvoyé à la FAQ n° 6 pour tous les détails relatifs à l'exercice du droit à déduction.

En synthèse, le droit à déduction à la TVA sur les biens d'investissement est exercé par l'assujetti dès qu'elle lui est portée en compte par son fournisseur ou, le cas échéant, dès

que cette TVA devient exigible dans les situations où l'acquéreur des biens est lui-même tenu de l'« *auto-liquider* » en la reprenant parmi les TVA dues de sa déclaration TVA périodique.

Le droit à déduction de la TVA grevant les biens d'investissement (qu'il s'agisse de biens immobiliers ou mobiliers) s'exerce donc par l'assujetti dès qu'il procède aux investissements en question. Toutefois, ce droit à déduction n'est pas définitif. Il reste acquis à l'assujetti aussi longtemps que celui-ci affecte les biens d'investissement concernés à l'exercice d'une activité économique soumise à la TVA, et que cette activité économique soumise à la TVA ne tombe pas dans le champ d'une exemption particulière.

Ainsi, si durant la durée de vie économique du bien d'investissement, l'assujetti modifie, en tout ou en partie, l'affectation donnée au bien investi, ceci a pour effet de faire « *sortir* » le bien du champ d'application de la TVA, et la TVA initialement intégralement déduite lorsqu'il a été procédé à l'investissement, doit être reversée à l'État, à concurrence du prorata correspondant au nombre d'années restant à courir jusqu'au terme de la durée de vie économique présumée du bien.

En matière de TVA, cette durée de vie économique des biens d'investissement est présumée être de 5 ans en ce qui concerne les investissements en biens meubles et d'une durée de 15 ans en ce qui concerne les investissements en biens immobiliers.

### **9.7 Quels sont les contrôles que l'administration de la TVA peut effectuer en matière de révision relative aux biens d'investissement ?**

En vue de vérifier le respect du maintien de l'affectation d'un bien d'investissement dans la sphère du champ d'application de la TVA, l'assujetti peut se voir interrogé quant au respect de la condition d'affectation des biens d'investissement à des activités assujetties et soumises à la TVA.

À titre d'exemple, il est fréquent qu'un bien d'investissement, après avoir été intégralement affecté à l'exercice d'une activité non soumise à TVA, fasse l'objet, après quelques années, d'une modification d'affectation telle que par exemple, une mise à disposition à des fins privées, ou en matière de biens immeubles, à une mise en location immobilière à un tiers, relativement à des espaces devenus superflus.

Le contrôleur de l'administration de la TVA aura pour tâche de vérifier, aussi longtemps que les délais de 5 et 15 ans ci-avant ne sont pas écoulés, s'il n'y a pas lieu d'opérer des révisions de déduction. En cas de changement d'affectation, l'assujetti est tenu de procéder spontanément, par le biais de sa déclaration périodique, à la révision des déductions qui s'imposent, sous peine d'amendes et d'intérêts de retard.

Il est donc vivement conseillé d'assurer un suivi périodique de l'affectation des biens d'investissement ayant donné droit à la déduction de la TVA par la tenue de tableaux d'investissements appropriés.

En ce qui concerne les biens qui font d'emblée l'objet d'affectation partielle à des fins privées, il est renvoyé aux détails de la FAQ n°6 (à venir).

#### **9.8 Quelles sont les obligations de l'assujetti en matière de fourniture de renseignements ?**

L'assujetti est tenu de mettre à la disposition de l'administration TVA, à première demande et sans déplacement, toutes les pièces et documents soumis à l'obligation de conservation et de tenue qui lui incombe.

La mise à disposition des informations s'opère en principe sans déplacement, ce qui signifie que l'administration ne peut pas exiger que les documents soient remis en ses bureaux. Toutefois, l'assujetti peut marquer son accord sur un tel déplacement s'il le souhaite.

De plus, toute personne a l'obligation de donner suite à toute demande verbale ou écrite de renseignements visant à la juste perception de la taxe. La fourniture de l'information requise peut s'opérer verbalement ou par écrit. Dans le dernier cas, les demandes de renseignements peuvent être sollicitées aussi bien par lettre ordinaire que par lettre recommandée et les délais pour y répondre doivent en principe rester raisonnables. Dans la pratique, le délai de réponse est généralement de 20 jours.

En outre, il existe, dans le chef de toute une série d'intervenants tiers, une obligation de notification d'information spontanée visant à assurer la correcte perception de la TVA (notaires, institutions publique, etc.).

Ces dispositions générales applicables à tout assujetti font l'objet de limites quand il s'agit d'un assujetti avocat (voy. *infra* les questions 9.20 et s.).

#### **9.9 Comment s'opère l'obligation de communication lorsqu'il s'agit de données informatisées ?**

Lorsque les livres et pièces comptables sont tenus sur des supports informatiques, les contrôleurs doivent se voir remettre ces données sous un format lisible et compréhensible et en obtenir copie. Ils peuvent solliciter de la part de l'assujetti des manipulations informatiques nécessaires afin d'assurer la pertinence de leur contrôle et la juste perception de la TVA.

Ces dispositions générales applicables à tout assujetti font l'objet de limites quand il s'agit d'un assujetti avocat (voy. *infra* les questions 9.20 et s.).

### **9.10 Les fonctionnaires de l'administration de la TVA ont-ils accès aux locaux professionnels librement ?**

Le principe en matière de TVA est que quiconque exerce une activité économique doit donner le libre accès à ses locaux professionnels à tout moment et sans avertissement préalable des fonctionnaires chargés du contrôle de la TVA. Un tel droit d'accès doit avoir pour but :

- d'examiner les livres et documents là où ils se trouvent ;
- d'opérer des constatations quant à l'activité qui y est exercée, le personnel qui y travaille, les marchandises présentes, les biens, les moyens de production et de transport, etc. ;
- d'examiner la justesse des renseignements informatiques notamment par rapport aux constatations de fait qui sont effectuées.

Ce droit d'accès doit être consenti tant par l'assujetti exerçant une activité économique que par une personne exerçant des activités exemptées.

L'usage du droit d'accès par l'administration ne peut être exercé qu'en conformité avec les objectifs de la loi. Dans le cadre de l'exercice de ce droit d'accès, la jurisprudence considère que l'exercice du droit d'accès par les agents de la TVA comporte le droit de vérifier quels livres et documents se trouvent dans l'espace visité, la nature et l'ampleur des activités qui y sont réalisées, ainsi que le droit d'examiner les livres et documents saisis sans devoir solliciter auparavant la mise à disposition. Selon cette jurisprudence, le droit d'accès vise également les données stockées sur des ordinateurs, de telle manière que le fisc a le droit de consulter toutes les données présentes sur les ordinateurs qui se trouvent dans les locaux concernés. L'agent a le droit de copier ces données et de les emmener même sans l'autorisation de l'assujetti.

Ces dispositions générales applicables à tout assujetti font l'objet de limites quand il s'agit d'un assujetti avocat (voy. *infra* les questions 9.20 et s.).

### **9.11 Quels sont les locaux ou espaces qui sont soumis à ce droit d'accès ?**

La notion de « *locaux professionnels soumis au droit d'accès* » est très large et vise de manière non limitative les bureaux, les fabriques, les ateliers, les entrepôts, les garages, et également l'ensemble des terrains utilisés pour les activités. Ce droit d'accès est

également étendu à tous les locaux ou espaces où il est présumé que des activités soumises à la TVA sont réalisées.

En ce qui concerne les habitations particulières et les locaux affectés à l'habitation, les contrôleurs TVA ne pourront cependant y avoir accès qu'entre cinq heures du matin et neuf heures du soir, et ils devront être munis d'une « *commission* », autorisation délivrée par le juge de police.

Il faut relever à cet égard que cette exigence ne peut en principe pas être remplacée par une autorisation de l'assujetti concerné.

Toutefois, comme c'est le cas en matière d'impôts sur le revenu, ce droit d'accès aux locaux professionnels n'est pas un droit de perquisition. L'ouverture d'une armoire fermée ou l'ouverture de locaux fermés à clé n'est en principe pas autorisée, mais la jurisprudence n'est pas unanime sur ce point.

Le même droit d'accès s'étend à tous types de moyens de transport et véhicules.

Le droit d'accès en vue de contrôle peut être exercé à l'encontre de toute personne physique ou morale sans avoir égard à sa qualité d'assujetti à TVA.

Ces dispositions générales applicables à tout assujetti font l'objet de limites quand il s'agit d'un assujetti avocat (voy. *infra* les questions 9.20 et s.).

### **9.12 Quelles sont les modalités d'exercice de ce droit d'accès ?**

Le droit d'accès ne peut être demandé que par les fonctionnaires compétents pour l'application de la TVA, munis de leurs lettres de commission. À défaut, la procédure d'investigation susvisée sera entachée d'illégalité.

Il est admis que le contribuable assujetti peut consentir spontanément à fournir le droit d'accès sans que les contrôleurs soient munis de la lettre de commission. Ce droit d'accès peut être exercé à tout moment, ce qui est nettement supérieur aux heures normales de travail. En cas de refus du droit d'accès, l'assujetti ne peut pas y être contraint *manu militari*, mais son refus est soumis à des sanctions administratives ou pénales.

Ces dispositions générales applicables à tout assujetti font l'objet de limites quand il s'agit d'un assujetti avocat (voy. *infra* les questions 9.20 et s.).

### **9.13 Quels sont les droits de rétention de documents dont dispose l'administration de la TVA ?**

Il est expressément précisé que le fonctionnaire effectuant un contrôle, dispose d'un droit de rétention sur les livres et documents qui sont soumis à l'obligation de tenue de conservation. Ce droit de rétention peut être effectué à condition, toutefois, qu'il soit opéré dans le respect d'un principe de proportionnalité eu égard aux circonstances de l'espèce. Ces pièces et documents devront toutefois être restitués dans un délai raisonnable afin de ne pas mettre en danger l'activité normale de l'entreprise. L'exercice de ce droit de rétention sur les livres et documents requiert la remise d'un accusé de réception.

Ces dispositions générales applicables à tout assujetti font l'objet de limites quand il s'agit d'un assujetti avocat (voy. *infra* les questions 9.20 et s.).

### **9.14 Quels sont les moyens de preuve dont dispose l'administration de la TVA ?**

En matière de preuve, le régime TVA est le même que pour les autres impôts, la charge de la preuve repose en principe sur l'administration, laquelle dispose, à cet égard, de tous les moyens de preuve de droit commun. Toutefois, il existe en matière de TVA différentes présomptions légales. De plus, lorsque les conditions sont réunies pour procéder à une taxation d'office, celle-ci opère un renversement de la charge de la preuve.

### **9.15 Plus spécifiquement en matière de TVA touchant aux prestations de services, quelles sont les présomptions légales auxquelles il convient d'être particulièrement attentif ?**

Il existe en premier lieu une présomption légale qui présume qu'une prestation de services imposable a été effectuée lorsqu'elle est fournie par une personne qui rend habituellement de tels services. Ainsi, toute personne qui fournit habituellement des services est présumée, jusqu'à preuve du contraire, les avoirs fournis dans des conditions qui rendent la TVA exigible (art. 64, § 2, Code TVA).

Ensuite, il convient d'être attentif à la présomption légale selon laquelle le taux de TVA le plus élevé est en principe d'application à tous les services rendus. Lorsqu'un fournisseur ou prestataire de services effectue des opérations relatives à des biens ou à des services soumis à des taux différents, les opérations sont présumées, jusqu'à preuve du contraire, se rapporter pour le tout, aux biens ou services qui sont imposables au taux le plus élevé.

### **9.16 Quelles sont les limites de la valeur de la preuve établie au moyen d'un procès-verbal rédigé par l'agent chargé du contrôle ?**

Un procès-verbal, établi par un agent chargé du contrôle et qui relate les constatations qu'il a faites dans le cadre de sa mission de contrôle, ne fait foi que jusqu'à preuve du contraire. Il fait foi en particulier pour les faits qui justifient l'application d'une présomption légale ou les faits qui constituent une infraction aux prescriptions légales. Ils permettent, le cas échéant, l'application de la procédure de taxation d'office en matière TVA. Il faut relever que la force probante d'un procès-verbal ne s'attache qu'aux constatations qu'il contient. Elle ne s'étend pas aux déductions ou autres raisonnements que les agents tirent de ces constatations, lesquelles restent soumises à l'appréciation du juge.

### **9.17 Dans quels cas peut-il être procédé à la taxation d'office en matière TVA ?**

Lorsque, pour quelque raison que ce soit, l'assujetti ne remet pas la déclaration périodique ou ne se conforme pas, en tout ou en partie, aux obligations imposées en matière de TVA concernant la tenue, la délivrance, la conservation ou la communication des livres ou documents, ou lorsque l'assujetti omet de répondre à une demande de renseignements, le contrôleur est autorisé à établir d'office les taxes qui sont dues, en raison du montant présumé des opérations qu'il a effectuées pendant la période à laquelle l'irrégularité se rapporte.

Ainsi, une taxation d'office peut être opérée lorsque le journal des recettes n'a pas été présenté ou lorsqu'il n'y a pas eu délivrance de facture au cocontractant alors que le prestataire y est tenu, ou a délivré une facture inexacte quant à l'identité des parties à l'opération.

### **9.18 Quelles sont les sanctions usuelles en cas d'irrégularités en matière de TVA ?**

Sans pouvoir être exhaustifs dans le cadre de la présente, relevons que le non-paiement de la TVA expose son auteur à une amende égale à deux fois la taxe due ou qui est payée tardivement.

Cette amende est due individuellement par chacune des personnes qui sont tenues au paiement de la taxe.

Par ailleurs, quiconque a déduit indûment ou abusivement la taxe encourt une amende égale au double du montant de cette taxe.

Diverses possibilités d'application d'amendes sont également possibles dans différentes situations telles que :

- la non délivrance de documents ;
- l'inexactitude de documents d'importation ;

– l’insuffisance de base déclarée ;

– l’infraction à l’exportation (indication de quantité supérieure à la quantité réelle, prise en compte d’une valeur supérieure au prix ou à la valeur réelle, fausse dénomination, etc.).

La plupart des amendes en matière de TVA sont des amendes administratives et elles sont à la fois fixes et proportionnelles.

A la suite de divers développements en jurisprudence, il est admis qu’une amende fiscale peut constituer une sanction pénale au sens de l’art. 6 de Convention européenne des droits de l’homme et qu’elle doit pouvoir être soumise au contrôle juridictionnel.

Pour plus de détails sur cette abondante jurisprudence et les développements récents qu’elle a connus, nous renvoyons à des ouvrages spécialisés.

Enfin, les infractions en matière de TVA avaient également donné lieu à des sanctions pénales telles que l’amende pénale, la peine d’emprisonnement, l’interdiction professionnelle, la fermeture d’entreprises, la condamnation solidaire au paiement de la taxe éludée, la publicité et la condamnation pénale. Les personnes qui sont condamnées comme auteurs ou complices d’infractions pénales en vertu du code TVA sont solidairement tenues au paiement des droits éludés.

### **9.19 Quels sont les délais de prescription en matière de TVA ?**

En matière de TVA, ainsi que pour le recouvrement des intérêts et amendes administratives, la prescription expire à la fin de la troisième année civile qui suit celle pendant laquelle la cause d’exigibilité de la taxe, des intérêts et amendes, est intervenue.

Toutefois le délai de prescription peut aller jusqu’à sept ans dans les cas suivants :

- en cas d’information d’autorités étrangères ;
- en cas d’action judiciaire;
- en cas de découverte d’éléments probants dont l’administration a eu connaissance;
- en cas de fraude.

L’action en restitution de la TVA, des intérêts et des amendes fiscales se prescrit à l’expiration de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de restitution de cette taxe est intervenue.

Les prescriptions sont interrompues de la manière et dans les conditions prévues par l'art. 2244 du Code civil.

**9.20 Le secret professionnel peut-il être invoqué par l'avocat qui est soumis à un contrôle TVA ?**

Le secret professionnel n'existe que dans l'intérêt du client de l'avocat. Il ne vise pas à protéger en tant que tel l'avocat qui fait l'objet d'un contrôle fiscal.

L'avocat ne peut se soustraire à ses obligations de collaboration avec l'administration fiscale lorsqu'il est soumis à un contrôle touchant sa propre situation fiscale.

L'avocat assujéti à la TVA doit en principe communiquer au contrôleur TVA toutes les pièces et documents utiles afin de lui permettre de vérifier si la TVA a été correctement appliquée sur les services qu'il a rendus, ou si les TVA déduites, l'ont été dans le respect des conditions légales posées pour l'exercice du droit à déduction.

Le droit d'investigation des autorités TVA s'étend également en principe aux documents internes qui ont servis de base à l'établissement des facturations aux clients (relevés de prestations, méthode de calculs des honoraires, etc.)

Ce qui précède doit cependant être nuancé de manière à préserver le principe du respect du secret professionnel des données qui concernent les clients de l'avocat (voy. *infra* les questions 9.22 et 9.23).

**9.21 A quoi être attentif lorsqu'il s'agit d'organiser la tenue de la comptabilité et l'administration de la facturation du cabinet d'avocat en vue de permettre le respect du secret professionnel ?**

Il est recommandé que l'avocat s'organise de manière à établir les documents qu'il émet (tels que les factures et les annexes aux factures) puissent d'une part, permettre au client d'obtenir toutes les précisions utiles quant aux services rendus et aux modes de facturation et d'autre part, permettre au contrôleur de la TVA d'être mis en possession des documents minimaux requis pour effectuer les vérifications qui s'imposent. Nous renvoyons à la réponse à la question n° 9.23 ci-dessous.

**9.22 Quelle est la portée exacte du rôle conféré au bâtonnier, autorité disciplinaire, dans le cadre du respect du secret professionnel de l'avocat dans ses rapports avec les autorités de la TVA ?**

L'administration avait dans un premier temps annoncé son accord de principe sur le fait que, en l'attente d'une insertion dans le Code TVA d'une disposition proche ou similaire à

l'article 334 du Code des impôts sur les revenus (CIR 92) visant les avocats, les avocats bénéficieront d'une garantie de respect d'un secret professionnel « allégé » (*sic!*) en matière de TVA.

L'article 334 CIR 92 prévoit dans différentes hypothèses que, lorsque le fisc demande communication de livres ou documents ou adresse des demandes de renseignements tant à des contribuables faisant l'objet d'un contrôle qu'à des tiers, et que la personne requise d'y donner suite se prévaut du secret professionnel, l'administration sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de renseignements ou production de livres et documents se concilie avec le respect du secret professionnel.

A la date de la présente mise à jour l'on reste toujours en attente d'une disposition législative spécifique en matière de TVA qui viserait à assurer la protection du secret professionnel par l'obligation qui serait faite à l'administration de la TVA de solliciter l'intervention de l'autorité disciplinaire sur le même modèle qu'en matière d'impôts sur les revenus.

### **9.23 Comment se traduit le respect du secret professionnel dans les recommandations à suivre en matière d'établissement des factures ?**

Sans préjuger des positions qui seront finalement retenues par le législateur , une des pistes privilégiées est que le libellé des factures puisse suivre le modèle suivant :

- 1) mention standard sommaire (sans autre détail) de la nature de la prestation :
  - o « assistance dans le cadre d'une procédure judiciaire » ;
  - o « consultation/ avis à des fins privées » ;
  - o « consultation/ avis à des fins professionnelles » ou « avis pour les besoins de votre entreprise/ société » ;
- 2) prix et autres :
  - o Méthode de calcul des honoraires et montant du prix :
    - a) Nombre d'heures facturées multiplié par le tarif horaire appliqué ;
    - b) Nombre de prestations (nature de la prestation sans son contenu) multiplié par le prix forfaitaire par prestation ;

- c) « rémunération en fonction du résultat conformément à l'accord du client ».

En pratique, l'on distinguera donc les documents détaillés à communiquer au client et complètement couverts par le secret professionnel compilés sous une annexe distincte et les documents de facturation avec les mentions minimales requises pour la perception et le contrôle de la TVA.

#### **9.24 Quels sont les lieux où l'administration TVA peut effectuer des contrôles ou avoir accès vis-à-vis dans le cadre de contrôle TVA à charge d'un avocat ?**

L'administration peut avoir accès à tous les lieux où une activité économique est exercée (voy. *supra* les questions 9.10, 9.11 et 9.12).

Les fonctionnaires de la TVA qui sont en charge du contrôle TVA peuvent, à condition qu'ils soient munis de leur lettre de commission, demander l'accès à tout lieu ou local dans lequel des activités économiques sont exercées ou dans lequel l'on peut présumer que de telles activités sont exercées.

Un contrôle peut donc avoir lieu au cabinet de l'avocat, ou à son cabinet secondaire ou encore à son domicile ou habitation pour autant qu'une activité économique y soit exercée ou que l'administration présume qu'une activité économique y est exercée.

Lorsqu'il s'agit de l'habitation privée, il sera requis que l'accès ne puisse être exercé qu'entre 5 heures et 21 heures et moyennant l'autorisation du juge de police.

Une visite des locaux professionnels, même au lieu d'habitation de l'avocat, se justifie notamment lorsqu'il s'agit de vérifier l'exactitude des pourcentages de déductions appliqués par l'avocat pour la ventilation entre la partie professionnelle ou privée des investissements tant immobiliers que mobiliers.

#### **9.25 Le contrôleur TVA a-t-il un libre accès au cabinet de l'avocat ?**

Oui, à condition que l'exercice de ce droit d'accès ait pour but :

- d'examiner les livres et documents là où ils se trouvent ;
- d'opérer des constatations quant à l'activité qui y est exercée, le personnel qui y est mis au travail, les marchandises présentes, les biens, les moyens de production et de transport, etc. ;
- d'examiner la justesse des renseignements informatiques notamment par rapport aux constatations de fait qui sont effectuées.

Ici également, le libre accès permettra de vérifier le caractère professionnel ou privé de certains investissements, ou la justesse de la répartition ou ventilation entre partie professionnelle ou privée de l'affectation des investissements, ou encore la ventilation entre différentes activités assujetties ou exemptées (pour les assujettis avocats effectuant, à côté de leurs activités soumises à TVA, d'autres activités hors champ ou exemptées).

A cet égard, il est utile de mentionner qu'en matière d'impôt directs, le Ministre des Finances a accepté, en vue de préserver le respect du secret professionnel des avocats, que les fonctionnaires fiscaux ne procèdent pas à des visites durant les heures de consultation impliquant la présence de clients, pour éviter tout contact des fonctionnaires avec des clients ou visiteurs, potentiels clients. Les avocats devraient pouvoir se prévaloir des mêmes prérogatives à l'égard des fonctionnaires de l'administration de la TVA (*en attente de confirmation par l'administration*).

A cet égard, en cas de doutes, l'avocat consultera son bâtonnier.

#### **9.26 L'administration de la TVA peut-elle procéder à des investigations dans le but de vérifier la situation TVA des clients de l'avocat ?**

Les pouvoirs d'investigation (fondés sur les articles 60 et 63 du Code de la TVA) ne peuvent être utilisés **que** dans le but de déterminer le montant de la taxe due dans le chef de l'assujetti qu'est l'avocat lui-même.

Si, dans le cadre de leurs investigations menées en toute légalité, et donc initialement opérées en vue du contrôle de l'avocat lui-même, les fonctionnaires prennent connaissance de données ou informations concernant des clients, ils peuvent, selon les règles usuelles applicables à tous les assujettis, utiliser celles-ci pour rectifier la situation TVA de tiers (et donc de clients). Une dérogation à cette règle serait souhaitable s'agissant de clients d'avocats sans quoi l'on risquerait de porter atteinte à la substance du secret professionnel dont les clients de la profession doivent bénéficier.

Par contre, il est exclu que les fonctionnaires TVA puissent procéder à des investigations en partant « à la pêche aux informations » chez un avocat dans le but de trouver « par hasard » des informations à charge des clients de celui-ci.

#### **9.27 Quelles sont les points délicats toujours soumis à discussion en matière de garanties du respect du secret professionnel dans les relations des avocats avec les autorités de la TVA ?**

Les modalités du respect de l'exigence de maintien du secret professionnel des avocats avec les nécessités des contrôles en matière de TVA fait encore faire l'objet de discussions entre nos instances et l'administration de la TVA en vue de clarifier la situation. Nos instances ont souligné l'importance d'assurer la protection du secret professionnel de l'avocat.

Les différents aspects qui sont influencés par le secret professionnel qui sont débattus concernent notamment les points suivants :

- les informations rassemblées chez un avocat ne pourraient en principe jamais être utilisées pour établir une taxation à charge d'un client; or, comme évoqué ci-avant sous la question 9.26, les règles usuelles en matière de TVA permettent l'utilisation de données venues légalement en possession de l'administration de la TVA lors de contrôles en vue de taxer des tiers dont les clients !
- il est exclu que les contrôles effectués aient pour but de procéder à des « collectes ou pêches aux informations » à charge de clients non identifiés ;
- dans des cas exceptionnels, le secret professionnel nécessitera même de ne pas révéler l'identité du client (ceci ne sera pas le cas d'un client assujetti qui a l'obligation de reprendre la facture dans sa comptabilité) ;
- la description des services sur la facture doit être sommaire ; un contrôle du temps presté est envisageable sans faire apparaître le nom du client et le contenu de la prestation (voy. *surpa* la question 9.23);
- pourquoi ne pas accepter que l'avocat reprenne uniquement sur sa facture la mention « à des fins privées » ou « à des fins professionnelles » ? Si cette mention devait apparaître inexacte, il pourrait être question de faux avec toutes les conséquences que cela implique et l'avocat exposerait sa responsabilité ;
- il n'est pas obligatoire d'établir une facture pour un client particulier ; si néanmoins, une facture est établie, elle tomberait alors sous le secret professionnel ; qu'en est-il pour les factures adressées à des clients assujettis ?
- les dossiers de clients, les contrats avec le client, les extraits de compte de paiement tombent sous le coup du secret professionnel. Si l'administration veut les contrôler, elle devra faire appel au bâtonnier, autorité disciplinaire, lequel devra prendre sa décision dans le mois qui suit ;
- en cas de refus du bâtonnier, l'administration entend pouvoir faire appel aux tribunaux ; selon nous, étant donné que les ordres et instances disciplinaires sont

institués par la loi, la confiance en ces organes devrait également prévaloir vis-à-vis de l'administration de la TVA ; si un recours en cas de refus était rendu possible, il devrait rester marginal et limité aux cas de décisions manifestement déraisonnables de la part de l'autorité disciplinaire.

**Nous attirons votre attention sur le fait que les informations reprises ci-avant sont provisoires et susceptibles de modifications ou précisions ultérieures et elles n'ont que pour but de diffuser l'état actuel de nos échanges informels avec l'administration de la TVA.**