

Anwaltspraxis

# L'AVOCAT EST-IL UN ENTREPRENEUR LIMITÉ?



Guillaume Braid docteur en droit, avocat(Poncet Turrettini), LL.M.(Stanford), chargé d'enseignement UNIGE



Aurélien Barakat docteur en droit, avocat(Kellerhals Carrard), expert fiscal diplômé chargé d'enseignement UNINE et UniDistance

**Mots-clés:** AP-LBA, organisation d'étude, conflits d'intérêts, société d'avocat, société holding

L'avocat qui souhaite fonder sa propre étude endosse également le rôle d'un entrepreneur. Il doit faire face à plusieurs contraintes organisationnelles et structurelles d'importance. La présente contribution aborde les défis du recrutement et de l'association sous l'angle des conflits d'intérêts, les tendances en matière de lutte contre le blanchiment d'argent et son impact sur les activités d'avocats ainsi que les conséquences fiscales de la forme juridique choisie. Elle présente en particulier la détention indirecte par le biais d'une société holding<sup>1</sup>.

## I. Introduction

À notre connaissance, il n'existe aucune statistique officielle sur le nombre de nouvelles études chaque année. Il suffit cependant de déambuler sur les réseaux sociaux professionnels pour se rendre compte que l'inauguration de nouvelles Études foisonne. Les raisons de cet élan sont multiples: éclatement de grosses structures, volonté de créer des *boutique firms* spécialisées, ou encore restructuration en vue de bénéficier d'économies d'échelle intéressantes pour les avocats désireux de partager leurs locaux et ainsi une partie des charges.

Les avocats qui décident, avec panache, d'ouvrir leur propre étude d'avocats avec quelques associés s'engagent dans une aventure passionnante. En sus du métier d'avocat, ils endossent celui d'entrepreneur, activités dont les attributs se recoupent partiellement. Comme tout entrepreneur, les avocats visent le but légitime de tirer des rendements lucratifs non seulement de leur activité principale, mais, à terme, également d'autres sources lorsque cela suit une logique commerciale qui se présente à eux.

La présente contribution a pour objectif de jeter un éclairage sur quelques problématiques déontologiques, légistiques et organisationnelles auxquelles l'avocat-entrepreneur risque fort d'être confronté. Nous aborderons d'abord la question de la gestion des conflits d'intérêts en cas de changement d'études et d'association (cf. *infra* II). Ensuite, nous mettrons en lien les derniers développements en matière de lutte contre le blanchiment d'argent et leurs (probables) impacts sur l'activité typique de l'avocat (cf. *infra* III), avant de traiter les problématiques fiscales relatives à la structuration d'une étude d'avocat (cf. *infra* IV).

## II. Les conflits d'intérêts: un casse-tête pour le recrutement et

Das Dokument "L'avocat est-il un entrepreneur limité?" wurde von Patric Nessler, Schweizerischer Anwaltsverband, Bern am 15.12.2023 auf der Website [anwaltsrevue.recht.ch](http://anwaltsrevue.recht.ch) erstellt. | © Staempfli Verlag AG, Bern - 2023

# L'association

## 1. État des lieux de la jurisprudence du Tribunal fédéral

Ces dernières années, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de s'exprimer à plusieurs reprises sur le changement d'étude des avocats sous l'angle de la gestion des conflits d'intérêts<sup>2</sup>. La doctrine spécialisée a eu à maintes reprises l'occasion de commenter, pour ne pas dire critiquer, l'approche restrictive adoptée par le Tribunal fédéral<sup>3</sup>. Ne

désirant pas procéder à une énième redite, nous nous limiterons ici à rappeler quelques points d'ancrage de la jurisprudence utiles à notre raisonnement.

Premièrement, il n'est pas vain de se le rappeler: seul un risque concret de conflit d'intérêts permet de retenir l'existence de deux mandats opposés. Le Tribunal fédéral insiste sur le fait qu'un risque abstrait ou théorique ne permet pas de retenir un conflit d'intérêts<sup>4</sup>. Concrètement, cela signifie que le simple fait d'évoquer un risque latent de conflit d'intérêts ou de soutenir qu'il ne peut en tout état pas être exclu n'est pas suffisant au regard de la jurisprudence actuelle. Au chapitre des nouveautés en matière de conflits d'intérêts, voilà peut-être les seules lignes contemporaines qui circonscrivent un tant soit peu la portée des conflits d'intérêts dans l'activité que déploie l'avocat.

Deuxièmement, il y a lieu de constater la réalisation d'un conflit d'intérêts au sens de [l'art. 12 let. c LLCA](#) dès lors que survient *«la possibilité d'utiliser, consciemment ou non, dans un nouveau mandat les connaissances acquises antérieurement sous le couvert du secret professionnel, dans l'exercice d'un premier mandat»*<sup>5</sup>. Le critère de la «connaissance acquise» d'un dossier antérieur est donc central. Dans sa jurisprudence de 2022, le Tribunal fédéral laisse entendre que la simple connaissance de l'existence d'un mandat serait suffisante. Cette interprétation particulièrement extensive du critère de la connaissance acquise laisse pantois puisqu'elle met à néant tout examen du rôle concret exercé par l'avocat concerné. Une telle approche, si elle se confirme, pourrait avoir des effets significatifs puisqu'il n'est pas inusuel que les études d'avocats communiquent quotidiennement l'ouverture de nouveaux mandats à l'ensemble des associés ou collaborateurs, les informant ainsi de l'existence de ces derniers.

Troisièmement, la problématique du conflit d'intérêts ne se limite pas à la personne de l'avocat concerné, mais irradie toute l'étude dans laquelle ce dernier exerce<sup>6</sup>. À notre avis, le concept d'étude doit dans ce contexte être compris au sens large, dans ce sens qu'elle comprend l'étude traditionnelle, à savoir un groupe d'avocats exerçant dans un lieu unique, l'étude virtuelle d'avocats et également le groupement d'études d'avocats organisées sous la même bannière. Pire encore, la «contamination» du conflit d'intérêts ne se limite pas aux seuls associés d'une étude, mais s'étend, quel que soit le statut des avocats touchés<sup>7</sup>.

Quatrièmement, selon notre Haute Cour, la mise en place de mesures organisationnelles, telles que des *chinese walls*, ne sont pas aptes à éviter la révélation d'un secret et donc un conflit d'intérêts. Le Tribunal fédéral exprime clairement sa position en insistant sur le fait que ces mesures sont généralement impropres à éviter les problématiques liées à l'existence de conflits d'intérêts, faute en particulier de pouvoir empêcher tout échange, par exemple oral, entre les avocats d'une même étude<sup>8</sup>. Contrairement à ce qui a été mis en place avec succès dans d'autres industries (on pense notamment au secteur bancaire), le Tribunal fédéral semble ainsi balayer en quelques considérants la structure en «départements» ou «équipes» dont les accès sont délimités par des mesures techniques.

Cinquièmement, les situations pathologiques de conflits d'intérêts ne peuvent bien évidemment pas être soignées par l'avocat touché. Il en va de même pour le client concerné puisque ce dernier ne peut pas consentir à un conflit d'intérêts. En cas de conflit d'intérêts, une seule issue s'offre à l'avocat: il doit se dessaisir du dossier<sup>9</sup>.

## 2. Conséquences pratiques

Les conséquences pratiques de cette jurisprudence sont multiples.

D'abord, comme le relève à juste titre Bacharach<sup>10</sup>, avant toute problématique organisationnelle, la réalisation d'un conflit d'intérêts expose l'avocat à de potentielles conséquences juridiques de la part de son client. En fonction du moment auquel survient le conflit d'intérêts, et donc la résiliation du mandat, le client pourrait initier une action en responsabilité contre son ancien avocat parce que ce dernier aurait mis un terme à son mandat en temps inopportun ([art. 404 al. 2 CO](#)) ou commis une violation des règles élémentaires de son mandat ([art. 398 al. 2 CO](#)). Jusqu'en 2019, l'avocat pouvait à notre avis (encore) se dédouaner en prouvant qu'il avait mis en place un système de détection des conflits d'intérêts efficace, respectivement qu'il avait cloisonné via des mesures techniques l'information au sein de son groupe. Cette porte de sortie semble à présent fermée au regard des développements tenus dans l'[ATF 145 IV 218](#).

Ensuite, la mise en œuvre de la jurisprudence en matière de conflit d'intérêts entrave le processus de recrutement des avocats et donc leur liberté économique. Le Tribunal fédéral semble faire fi de l'évolution des barreaux cantonaux qui tendent à se spécialiser. Cette tendance touche aujourd'hui même les domaines traditionnellement exercés par tout avocat généraliste (p. ex. droit de la famille, succession, droit du bail, etc.). Il n'est ainsi plus rare d'avoir telle ou telle étude spécialisée dans un domaine du droit commun. L'effet de la spécialisation s'accroît lorsque l'on se réfère à des domaines moins répandus tels que, par exemple, le droit de la propriété intellectuelle, des médias ou encore du droit bancaire<sup>11</sup>. Dans cet environnement, il devient difficile pour un avocat désireux d'affûter ses armes auprès d'une étude concurrente d'y postuler sans voir son dossier de candidature refusé en raison de conflits d'intérêts. Les avocats qui souhaitent s'associer pour créer une *boutique firm* seront confrontés aux mêmes difficultés. L'orientation prise par la jurisprudence est donc une barrière à la mobilité des avocats et porte atteinte à la saine concurrence qui doit prévaloir entre les études.

---

Anwaltsrevue|Revue de l'avocat 11/12|2023 |S. 511–516 513 | ↑

---

Enfin, les propositions de contrôle formulées par la doctrine à ce jour, lors du recrutement ou de l'association d'avocats, ne nous semblent pas satisfaisantes au regard notamment des difficultés qu'un tel contrôle engendre en lien avec le respect du secret professionnel. À notre sens, le simple fait d'expliquer le rôle joué par un avocat dans un mandat exercé au sein de son ancienne étude constitue une violation du secret professionnel. Par ailleurs, la mise en place de base de données en fonction du risque des dossiers nous semble peu opportune puisque l'avocat ne doit pas gérer ses potentiels conflits d'intérêts en fonction du risque (hypothétique) d'action en responsabilité, mais à l'aune de la prohibition de tout conflit d'intérêts qui représente l'une des règles cardinales de la profession d'avocat<sup>12</sup>.

En conclusion, la mise en œuvre des solutions proposées ne peut, par essence, pas être homogénéisée puisque la typologie des contrôles – respectivement leur intensité – varie en fonction des mandats exercés et de la taille de l'étude. Cette situation est donc insatisfaisante eu regard de la sécurité du droit et de la bonne gestion des conflits d'intérêts.

## 3. Le Code suisse de déontologie: une possible porte de sortie

Das Dokument "L'avocat est-il un entrepreneur limité?" wurde von Patric Nessler, Schweizerischer Anwaltsverband, Bern am 15.12.2023 auf der Website [anwaltsrevue.recht.ch](http://anwaltsrevue.recht.ch) erstellt. | © Staempfli Verlag AG, Bern - 2023

Les règles professionnelles énumérées à [l'art. 12 LLCA](#) ont été édictées afin de réglementer, dans l'intérêt public, l'exercice de la profession d'avocat. Elles se distinguent des règles déontologiques qui sont adoptées par les organisations professionnelles<sup>13</sup>. De jurisprudence constante, le Tribunal fédéral considère que si La LLCA définit de manière exhaustive les règles professionnelles auxquelles les avocats sont soumis, les règles déontologiques conservent toutefois une portée juridique en permettant de préciser ou d'interpréter les règles professionnelles, mais uniquement dans la mesure où elles expriment une opinion largement répandue au plan national<sup>14</sup>.

Dans le but d'unifier les règles déontologiques sur tout le territoire de la Confédération, la Fédération Suisse des Avocats a édicté le Code suisse de déontologie (CSD). Dans sa mouture en vigueur jusqu'au 30.6.2023, l'art. 14 al. 2 CSD prévoyait que *«[l]orsqu'un avocat collaborateur change d'étude ou que des avocats s'associent, toutes mesures doivent être prises pour sauvegarder le secret professionnel et éviter les conflits d'intérêts»*. Cette disposition prévoyait donc déjà la mise en place de mesures organisationnelles (*chinese walls*) afin d'éviter tout conflit d'intérêts.

De manière surprenante, le Tribunal fédéral ne fait aucunement référence à cette disposition dans ses arrêts rendus en matière de changement d'études. Afin de pallier ce problème (et par la même occasion, d'attirer l'attention de notre Haute Cour), l'Assemblée des délégués a adopté une nouvelle mouture du CSD le 9.6.2023, laquelle est entrée en vigueur le 1.7.2023. Le nouvel art. 23 CSD («Traitement des conflits d'intérêt») indique désormais qu'«[e]n cas de changement d'étude ou d'associations, toutes mesures, au vu des circonstances spécifiques du cas d'espèce, doivent être prises par les personnes concernées pour sauvegarder le secret professionnel et éviter les conflits d'intérêts». Le texte précise par ailleurs qu'«[i]l convient en particulier de s'assurer que l'avocat·e qui change d'étude n'agira en aucune manière dans la nouvelle étude pour tout dossier dans lequel il ou elle était intervenu·e pour la partie adverse». L'étude accueillant un collaborateur ayant travaillé dans une étude représentant une partie adverse devra dès lors s'assurer qu'il ne puisse pas intervenir sur ces anciens dossiers, ce qui implique à notre sens d'exclure tout accès physique et informatique au dossier. Selon les cas et la taille de l'étude, on peut éventuellement penser à une exclusion formelle de groupe de travail si les points à l'ordre du jour couvrent une problématique juridique spécifique d'un ou de plusieurs dossiers sujets à conflits.

En tout état, le nouveau CSD semble revenir à la charge avec les mesures organisationnelles permettant d'éviter les conflits d'intérêts, et l'on ne peut qu'espérer une atténuation de la jurisprudence actuelle au vu des efforts de clarification opérés par la FSA.

### **III. La lutte contre le blanchiment d'argent: une limite à l'activité d'avocat?**

#### **1. Une première tentative d'étendre la LBA aux activités typiques**

Le 1.6.2018, le Conseil fédéral mettait en consultation un premier projet de révision de la loi fédérale concernant la lutte contre le blanchiment d'argent (AP-LBA 2018). Plusieurs contributions mettaient – à juste titre – en garde contre l'AP-LBA 2018, pointant en particulier l'extension de son champ d'application à des activités typiques de l'avocat grignotant ainsi peu à peu les activités typiques soumises au secret professionnel.

En substance, les critiques soulevées portaient sur l'approche conceptuelle de l'AP-LBA 2018 dont le nouveau dessein était de soumettre non plus les acteurs qui mouvementent des fonds, mais également les conseillers (avocats et/ou notaires) qui fournissent des conseils juridiques notamment en lien avec la création de sociétés à l'étranger ou des sociétés de domicile. Aujourd'hui, les conseillers n'ont pas de pouvoir de disposer sur des valeurs patrimoniales; ils ne peuvent pas ordonner le transfert d'avoir d'une société à une autre ou vers l'étranger. Si tel est le cas, ils tombent déjà sous la législation actuelle qui réglemente l'intermédiation financière.

Das Dokument "L'avocat est-il un entrepreneur limité?" wurde von Patric Nessler, Schweizerischer Anwaltsverband, Bern am 15.12.2023 auf der Website [anwaltsrevue.recht.ch](http://anwaltsrevue.recht.ch) erstellt. | © Staempfli Verlag AG, Bern - 2023

L'AP-LBA 2018 prévoyait toute une série de propositions lacunaires et inadéquates qui ont permis à ces opposants de convaincre une majorité de parlementaires de refuser l'assujettissement à la LBA des *conseillers*, en mars 2021. Ce n'était toutefois que partie remise<sup>15</sup>.

## 2. Le second projet de révision de la LBA: un sentiment de déjà-vu

Le nouveau projet de loi mis en consultation le 30.8.2023 remet l'ouvrage sur le métier (AP-LBA 2023)<sup>16</sup>. Toujours sous l'impulsion du GAFI, cette nouvelle mouture se veut plus aboutie que celle ayant précédemment échoué devant les chambres fédérales. Le rapport explicatif qualifie même de «*lacune essentielle*»<sup>17</sup> le fait que des conseillers, qui ne disposent pas de pouvoir de disposition sur les avoirs, ne tombent pas (encore) dans le champ d'application de la LBA.

Concrètement, la réponse apportée par le Conseil fédéral consiste à inclure dans le concept de «conseillers» les avocats qui fournissent des prestations liées non plus à des sociétés de domicile ou des trusts, mais plus généralement à des sociétés. À titre d'exemple, les conseils portant sur la création, l'achat ou encore la vente de sociétés tombent sous le couvert de l'AP-LBA 2023<sup>18</sup>. Il en va de même pour les conseils en matière d'achat ou de vente d'immeuble<sup>19</sup>. Par ailleurs, l'AP-LBA 2023 prévoit d'introduire dans la LLCA les obligations LBA en les couplant à des mesures disciplinaires en cas de non-respect<sup>20</sup>. Comme le champ d'application matériel est large, l'AP-LBA 2023 prévoit une exception lorsque ces prestations sont exercées dans le cadre d'une représentation en justice<sup>21</sup>. Quant à l'obligation de communiquer, à l'instar de ce qui prévaut actuellement, le secret professionnel s'oppose à toute transmission au MROS d'informations acquises dans le contexte d'une activité typique<sup>22</sup>.

Si le combat réussi contre l'AP-LBA 2018 se voulait légitime, car il prévoyait qu'un pan important de l'activité *typique* de l'avocat devait être soumis à la LBA, celui mené contre l'AP-LBA 2023 est d'autant plus justifié: en l'état, c'est tout un secteur d'activité des avocats qui risquent de tomber dans le champ d'application de la LBA. À notre avis, l'AP-LBA 2023 ne donne que *l'impression* de mieux combattre le blanchiment d'argent, alors qu'en réalité le fait de surveiller ceux qui conseillent des sociétés ne permettra pas de mieux confisquer des avoirs d'origine criminelle de ceux qui les utilisent. L'AP-LBA 2023 foisonne enfin de termes et de concepts flous et indéfinis<sup>23</sup>. Cette situation laisse l'avocat qui exerce un mandat comprenant à la fois des activités à déclaration obligatoire et des activités qui en sont exemptées, dans la crainte permanente de violer soit son secret professionnel, soit son obligation de déclarer, avec pour chacune de ces violations toutes les sanctions (pénales et administratives) que cette situation peu claire implique. La procédure de consultation étant ouverte jusqu'au 29.11.2023, il reste encore plusieurs occasions afin de corriger le tir.

## IV. La structuration des études d'avocats et les problématiques fiscales liées

### 1. Les principaux enjeux financiers de l'organisation

Traditionnellement, l'activité menée par un avocat s'exerçait en la forme de sociétés simples, de raisons individuelles ou de sociétés en nom collectif.

À la suite de l'évolution de la jurisprudence du Tribunal fédéral<sup>24</sup>, il est possible, sous certaines conditions, d'exercer l'activité d'avocat par le biais d'une personne morale, principalement sous la forme d'une société anonyme ou d'une société à responsabilité limitée. Nous reviendrons plus en détail ci-après sur les conditions qui

se dégagent de la jurisprudence et leur interprétation.

La forme juridique que doit revêtir une Étude d'avocats soulève plusieurs enjeux d'intérêts pratiques. Les développements qui suivent mettent en exergue deux aspects. Alors que les sociétés de personnes impliquent une responsabilité solidaire et illimitée des associés entre eux, cette responsabilité est normalement limitée aux seuls fonds propres de la personne morale en cause et ne s'étend pas aux actionnaires. De plus, à la suite de l'entrée en vigueur du nouveau droit comptable en 2013, les honoraires non encaissés à la date de la clôture des comptes, soit les honoraires non encore facturés mais réalisés, doivent comptabilisés être ajoutés aux revenus imposables pour l'année en cours. Même si l'on souscrit à la thèse de l'impôt heureux mise en avant par un Conseiller aux États fraîchement élu, cette imposition des revenus non encaissés, mais réalisés peut poser de réelles difficultés concrètes en termes de *cash-flow* dès lors qu'en pratique il y a toujours des moments plus opportuns que d'autres pour facturer dans un dossier. Si ce principe comptable s'applique tant aux avocats organisés sous forme de sociétés de personnes que ceux organisés sous forme de personnes morales, ses conséquences sont différentes.

Dans la mesure où les revenus de l'activité indépendante d'avocat sont intégralement ajoutés aux autres revenus imposables (rendements de placements financiers ou immobiliers) de l'avocat et à un taux global généralement moyen ou important, cela signifie qu'il faut parfois payer des montants d'impôts importants, quand bien même les honoraires sont encore loin d'être encaissés. Ceci est différent lorsque l'avocat travaille au sein d'une personne morale puisque les honoraires non encaissés ou facturés ne sont soumis qu'à l'impôt sur le bénéfice de cette dernière (à un taux souvent bien moins important), et non pas ajoutés aux revenus imposables de l'avocat actionnaire, qui a plus de latitude pour attendre l'encaisse-

ment effectif avant de se verser un salaire variable ou un dividende.

S'agissant enfin des modèles de rémunération selon lesquels certaines charges communes sont partagées, ce qui modifie la rémunération entre associés, qui n'est ainsi pas égale (partage des coûts par opposition à une intégration complète), il est dans les deux modèles possible de prévoir des rémunérations diverses (même si cela pose quelques défis d'organisation surmontables dans la personne morale, notamment pour la distribution de dividendes asymétriques en fonction de performances individuelles des avocats-actionnaires).

## 2. Les principaux enjeux fiscaux relatifs au choix de la structure

Nous ne reviendrons pas ici en détail sur les avantages et les inconvénients fiscaux de se structurer sous forme de société de personne (statut d'indépendant) ou de personne morale (dépendant), ceci ayant déjà fait l'objet d'une précédente contribution dans cette revue<sup>25</sup>. Rappelons la conclusion générale tirée d'un exemple concret: l'efficacité des structures était généralement dans un même ordre de grandeur, avec un léger avantage pour la structure de personne morale. Le conseil que nous donnons souvent à nos clients s'applique également à nous-mêmes, puisque rien ne remplace finalement une analyse plus précise du cas concret.

Dans le canton de Genève, à titre d'exemple, la charge sociale salariale de 2.34% liée aux allocations familiales est limitée à une base imposable de CHF 148 200 pour les indépendants et est illimitée pour les dépendants, de sorte que les avocats avec de très hauts revenus et se versant des salaires importants seraient légèrement désavantagés sur la question du coût de cette charge sociale dans le cas d'espèce.

Rappelons que le Tribunal fédéral a confirmé que les actions de sociétés d'avocats étaient évaluées de manière



ordinaire<sup>26</sup>. Précisons sur ce point l'introduction relativement récente par la plupart des cantons notamment romands<sup>27</sup>, dernier en date le Canton de Vaud<sup>28</sup> et vraisemblablement prochainement le canton de Genève<sup>29</sup>, d'un abattement sur la taxation de l'outil de travail, autrement dit d'un rabais fiscal de l'impôt sur la fortune sur les actions d'une société qui sert d'outil de travail. Cette réduction cantonale de valeur pour l'impôt sur la fortune permet de rendre comparativement encore un peu plus attractif le choix de la personne morale lorsque cette dernière remplit les conditions de la qualification d'outil de travail, qui varient d'un canton à l'autre, mais suppose en règle générale une détention de 10% et une rémunération adéquate pour la fonction exercée.

### 3. Le recours à une société holding pour détenir les actions dans une société d'avocats

Dans le cadre de cette contribution, nous souhaitons nous attarder plus en profondeur sur une question laissée ouverte dans la précédente, à savoir celle de la possibilité pour un avocat de réinvestir tout ou partie de ses gains directement dans son entreprise ou dans des investissements annexes, comme le font de nombreux clients.

Hormis les situations où l'avocat opère seul son Étude (*one man show*), les stratégies d'investissements d'une société d'avocat, que ce soit dans l'immobilier de placement, *le private equity*, des produits financiers, etc., peuvent varier en fonction des avocats actionnaires d'une même étude. Le mélange des activités peut également être problématique, notamment eu égard aux règles du secret. Il est donc vraisemblable de considérer la société d'avocat comme une structure peu adéquate pour réinvestir. Par conséquent, l'avocat est obligé de se distribuer l'entier des produits de son activité (avec un passage par la case fiscale de l'impôt sur le revenu) afin de pouvoir réinvestir ces derniers s'il détient ses actions en direct.

En revanche, en cas de détention de la société non pas directement par l'avocat, mais par le biais d'une société holding – une structure commerciale tout à fait fréquente pour bon nombre d'entrepreneurs –, alors le rendement du produit de l'activité de l'avocat est distribué, selon des modalités à définir (dividende, refacturation) à la société holding, laquelle peut ensuite réinvestir selon ses souhaits. Si, en cas de distribution à termes de l'entier du produit réinvesti et donc en absence de volonté de thésaurisation, il n'y a pas d'avantage fiscal direct, ceci ouvre néanmoins la possibilité de maîtriser les flux financiers et ainsi de procéder à de la planification fiscale intéressante comme par le biais de la prévoyance ou de la rénovation immobilière.

Se pose la question de savoir si le principe d'indépendance auquel est soumis l'avocat empêche la mise en place d'une telle structure de détention dite indirecte. Le Tribunal fédéral, dans le cadre de ses [ATF 138 II 440](#) et [144 II 147](#), a posé plusieurs critères cumulatifs permettant à l'avocat d'exercer son activité par le biais d'une personne morale, tout en respectant le principe d'indépendance: que la société soit intégralement contrôlée par des avocats inscrits à un registre cantonal de surveillance disciplinaire suisse du respect de la LLCA; seuls des avocats peuvent devenir des associés; des mesures de restriction de transmissibilité sont mises en place; le conseil d'administration est composé uniquement des actionnaires (à savoir des avocats inscrits) et enfin une convention d'action-

naires qui garantit que la direction est exercée par des avocats.

Or, il tout à fait possible que tant la société d'avocat que la société holding respectent toutes deux strictement les conditions précitées qui ne sont pas réshibitoires à la structure. D'ordinaire, les actionnaires avocats signent entre eux une convention d'actionnaires qui prévoit entre autres la restriction de transmissibilité, le droit de rachat des parts, les règles de nomination des administrateurs avocats et de la direction. En pratique, on pourrait

imaginer que les signataires de la convention soient (i) les associés actionnaires ou holding (représentés par les avocats administrateurs) qui détiennent les parts et (ii) les associés actionnaires des sociétés holdings, afin que l'ensemble des participants directs et indirects à la structure s'engagent contractuellement à ce que les règles posées par le Tribunal fédéral soient respectées tant par la société d'avocat que la société holding (c.-à-d. que seuls des avocats soient impliqués dans la direction et l'administration des différentes structures). On imagine en pratique que l'administrateur de la société holding sera l'avocat également administrateur de la société d'avocat avec une double casquette.

Selon nous, la liberté entrepreneuriale de l'avocat ne doit pas être limitée, pour autant que l'indépendance de l'avocat soit respectée dans le cadre d'une détention indirecte, ce qui ne devrait pas soulever de difficulté insurmontable.

---

1 Pour ne pas alourdir le texte, nous nous conformons à la règle qui permet d'utiliser le masculin avec la valeur de neutre. L'utilisation du genre masculin a été adoptée afin de faciliter la lecture et n'a aucune intention discriminatoire.

2 Voir en particulier arrêt du TF [5A\\_967/2014](#) du 27.3.2015, [ATF 145 IV 218](#) et arrêt du TF [5A\\_407/2012](#) du 6.5.2022.

3 Benoît Chappuis, [ATF 145 IV 218](#): Changement d'étude et conflits d'intérêts, réflexions sur la liberté économique de l'avocat collaborateur, in: Revue de l'avocat 12/2019, p. 511; Tano Barth/Michel José Reymond/Maïkl Gerzner, Conflits d'intérêts en cas de changement d'étude – Commentaire de l'arrêt [1B\\_510/2018](#), in: Jusletter 1.7.2019; Jérémy Bacharach, Changement d'étude et conflit d'intérêts in: [Revue de l'avocat 5/2019 p. 213](#); Saverio Lembo/Adrien Schneeberger, Changement d'étude et conflit d'intérêts: le Tribunal fédéral rate une occasion de corriger le tir, in: [Revue de l'avocat 1/2023, p. 28](#).

4 Arrêt du TF [5A\\_967/2014](#) du 23.3.2015, consid. 1.2.2.

5 Arrêt du TF [5A\\_967/2014](#) du 27.3.2015, consid. 3.3.2.

6 Idem, consid. 3.3.2.

7 ATF 145 IV 2018, consid. 2.2.

8 Idem, consid. 2.4.

9 [ATF 145 IV 218](#), consid. 2.5.

10 Bacharach, op. cit., p. 217.

11 Et la liste est longue...

12 [ATF 138 II 162](#), consid. 2.4.

13 [ATF 136 III 296](#), consid. 2.1.

14 [ATF 144 II 473](#), consid. 4.4.; [ATF 140 III 6](#), consid. 3.1.

15 Cf. not. «*Karin Keller-Sutter veut inclure avocats et notaires dans la loi sur le blanchiment d'argent*», RTS 12h30, le 25.2.2023.

16 Pour un accès au projet et au rapport explicatif, cf. le site internet ><https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiqués.msg-id-97561.html><.

17 Rapport explicatif de l'AP-LBA 2023, p. 8.

18 Art. 2 al. 3<sup>bis</sup> let. b à e et al. 3<sup>er</sup> AP-LBA 2023.

19 Art. 2 al. 3<sup>bis</sup> let. a AP-LBA 2023.

20 Art. 13a à 13e et 17a AP-LLCA.

21 Art. 13a al. 2 AP-LLCA.

22 Art. 13e al. 2 AP-LLCA et 9 al. 2 AP-LBA 2023.

23 P.ex., l'art. 18a al. 3 AP-LBA 2023 (qui traite du secret professionnel) prévoit que les informations «*strictement nécessaires au contrôle*» soient divulguées et l'assujettissement des conseillers à plusieurs textes de loi (LLCA et LBA) ainsi qu'à la surveillance de plusieurs nouveaux organismes cantonaux.

24 [ATF 138 II 440](#).

25 Aurélien Barakat/Lionel Delgado/Rachid Boss, *Le choix de la structure juridique lors de la création d'une étude d'avocats – panorama des*

Das Dokument "L'avocat est-il un entrepreneur limité?" wurde von Patric Nessler, Schweizerischer Anwaltsverband, Bern am 15.12.2023 auf der Website [anwaltsrevue.recht.ch](http://anwaltsrevue.recht.ch) erstellt. | © Staempfli Verlag AG, Bern - 2023



*conséquences fiscales*, in: Anwaltsrevue/Revue de l'avocat, N 6/7/2022.

26 Arrêt du TF [2C\\_954/2020](#) du 26.7.2021.

27 Art. 62 al. 1a LICD-FR; art. 56 al. 4 LF (VS); art. 49 al. 4 Lcdir (NE); art. 45 al. 2 LI (JU).

28 Art. 56 al. 1<sup>bis</sup> de la LI-VD et règlement cantonal vaudois du 8.12.2021 sur l'estimation des titres non cotés et des titres non régulièrement cotés en bourse ou hors bourse pour l'impôt sur la fortune (RS VD 642.22.1; RETIF).

29 Voir à ce sujet le PL 13345 Lipp et le communiqué de presse du Conseil d'État genevois du 28.6.2023:

›<https://www.ge.ch/document/communique-hebdomadaire-du-conseil-etat-du-28-juin-2023>‹.