
Schriftenreihe
Finanzwissenschaft und Finanzrecht



118

OREF (éditeur)

Au carrefour des contributions

Mélanges de droit fiscal en l'honneur de
Monsieur le Juge Pascal Mollard



Stämpfli Editions

Plus d'une trentaine de contributions produites par les plumes de près de quarante auteurs se retrouvent dans ces Mélanges. Elles ont toutes en commun d'avoir été écrites en pensant à Pascal Mollard. Le carrefour c'est lui. Les sujets sont très variés, puisque beaucoup traitent – évidemment – de la taxe sur la valeur ajoutée, mais d'autres des impôts directs, de la fiscalité internationale, des conventions de double imposition, d'autres aussi de la procédure fiscale. Ces contributions sont le fait de praticiennes et de praticiens de la fiscalité : qu'ils défendent les contribuables, qu'ils représentent les autorités fiscales ou qu'ils siègent dans une Cour fiscale, leurs contributions apportent une pierre à l'édifice de la fiscalité directe et indirecte en Suisse.

OREF

Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés
(éditeur)

Au carrefour des contributions

Mélanges de droit fiscal
en l'honneur de
Monsieur le Juge Pascal Mollard



Stämpfli Editions

Ce livre est protégé par le droit d'auteur. Toute forme de distribution à des tiers (à titre onéreux ou gratuit) est interdite. Le fichier contient un filigrane caché dans lequel les données de téléchargement sont stockées.

Information bibliographique de la Deutsche Nationalbibliothek

La Deutsche Nationalbibliothek a répertorié cette publication dans la Deutsche Nationalbibliografie; Les données bibliographiques détaillées peuvent être consultées sur Internet à l'adresse <http://dnb.d-nb.de>.

Tous droits réservés, en particulier le droit de reproduction, de diffusion et de traduction. Sans autorisation écrite de l'éditeur, l'œuvre ou des parties de celle-ci ne peuvent pas être reproduites, sous quelque forme que ce soit (photocopies, par exemple), ni être stockées, transformées, reproduites ou diffusées électroniquement, excepté dans les cas prévus par la loi.

© Stämpfli Editions SA Berne · 2020
www.staempfliverlag.com

E-Book ISBN 978-3-7272-2082-1

Dans notre librairie en ligne www.staempflishop.com,
la version suivante est également disponible :

Print ISBN 978-3-7272-2081-4



Avant-propos

Pascal Mollard a eu plusieurs vies. Dans chacune de ces vies, il a rencontré des collègues, des élèves et des praticiens de la fiscalité. À aucun moment, il n'a laissé ces personnes indifférentes. De telle sorte que le jour où est apparue l'idée de publier un recueil de Mélanges en son honneur, un nombre impressionnant de contributeurs ont répondu présents, comme en témoigne l'épaisseur du présent volume.

Sa carrière, Pascal Mollard l'a débutée auprès de l'Administration fédérale des contributions, où il a rapidement dirigé le projet de mise en œuvre de la transition entre l'ICHA et ce qui allait devenir le nouvel impôt général sur la consommation, à savoir la TVA. Il sera ensuite nommé par le Conseil fédéral pour présider, dès leur création et jusqu'à leur intégration dans le Tribunal administratif fédéral en 2007, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (1994–2006) et la Commission fédérale de recours en matière de douanes (1994–2006).

Dès cette période, Pascal Mollard fait montre d'une grande attention aux principes généraux, notamment en matière de TVA. L'examen de la constitutionnalité de l'OTVA (Decisione della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni del 22 ottobre 1996, JAAC 61.65), par exemple, que les initiés appellent affectueusement « la cathédrale » n'occupera pas moins de 35 pages lors de la publication à la RDAF 1997 II 295 !

Au moment du transfert des commissions de recours au Tribunal administratif fédéral, Pascal Mollard a ensuite exercé sa fonction de Juge administratif fédéral jusqu'en 2018. Il a gardé alors ce souci de grande rigueur de réflexion et de cohérence du système fiscal suisse des impôts indirects.

En parallèle à cette activité judiciaire, Pascal Mollard a aussi enseigné notamment dans le cadre du post grade en droit fiscal à l'Université de Genève (LL.M Tax). Il est au surplus l'auteur ou le co-auteur de plusieurs contributions très importantes, notamment le Traité TVA (avec Xavier Oberson et Anne Tissot Benedetto) paru en 2009.

Mais Pascal Mollard ce n'est pas uniquement le Juge, l'Enseignant ou l'Auteur, ni même l'addition des trois, c'est bien plus. La meilleure manière de s'en convaincre reste de lire les pages qui suivent et en particulier les introductions faites par ses anciens collègues, ses anciens greffiers, ses étudiants, et plus largement par ces praticiens du droit fiscal qui l'ont côtoyé au cours de sa longue carrière. Toutes ces personnes qu'il a ainsi inspirées, introduites à la passion de la fiscalité indirecte, poussées à la réflexion, voire contredites témoignent de l'impact de sa pensée !

Les soussignés remercient finalement l'Ordre romand des experts fiscaux (OREF) qui finance ces Mélanges et sans qui les contributions qui suivent n'auraient jamais pu paraître.

St-Gall, mai 2020.

Annie Rochat Pauchard/Raphaël Gani

Table des matières

1. Avant-propos.....	V
2. Table des matières	VII
3. Auteurs	XIII

Taxe sur la valeur ajoutée

1. PATRICK CONRADY

La non-perception de l'intérêt moratoire selon l'article 87 alinéa 2 LTVA.....	1
---	----------

2. PIERRE-MARIE GLAUSER

L'intermédiation dans le contexte des plateformes numériques	17
---	-----------

3. ISABELLE GUT HOMBERGER

De l'imposition des collectivités publiques en matière de TVA de 1995 à nos jours.....	35
---	-----------

4. IVO GUT

Die subjektive Steuerpflicht ausländischer Unternehmen	55
---	-----------

5. VALÉRIE HUMBERT

La taxe tampon, une illustration de la taxe rose Le régime TVA applicable dans l'Union européenne et en Suisse aux produits de protection périodique	67
---	-----------

6. RALF IMSTEF

Mehrwertsteuerlicher Unternehmensbegriff und Steuerumgehung Zusammenspiel zweier komplexer Rechtskonzepte verdeutlicht anhand von Beispielen.....	95
--	-----------

VII

7. FABIEN LIÉGEOIS

**Avantage économique
De la TVA à l'impôt sur le revenu 113**

8. KEITA MUTOMBO

**Der Begriff der Betriebsstätte im In- und Ausland aus
schweizerischer Sicht und seine Bedeutung in der Mehrwertsteuer
In dubio pro fisco? 131**

9. XAVIER OBERSON

Intelligence artificielle et TVA..... 147

10. VALÉRIE PARIS

**L'assujettissement subséquent selon l'article 12 DPA
est-il encore et toujours une arme efficace de l'arsenal de lutte
contre les infractions en matière de TVA? 171**

11. ALEXANDRA PILLONEL

**Organisations d'utilité publique et TVA
En terrain toujours miné..... 197**

12. PER PROD'HOM

**Les points de fidélité, primes, bons de réduction, jetons
et autres avantages remis aux clients par les acteurs
des chaînes de distribution de biens et de services
(traitement en matière de TVA) 213**

13. ANNIE ROCHAT PAUCHARD

**Subventions, mandats de prestations, conventions-programmes
et TVA..... 243**

14. ALEXANDRE SADIK

**TVA et activité entrepreneuriale: infernale relation
ou mariage de raison? 281**

VIII

15. CHRISTINE SAYEGH	
Cryptomonnaies et TVA	287
16. CÉCILIA SIEGRIST	
Actes matériels et TVA.....	297
17. ANNE TISSOT BENEDETTO	
Formalisme ou liberté des moyens de preuves en TVA.....	311
Autres impôts indirects	
18. CÉDRIC BALLENEGGER	
Les pensées de Pascal	
Récit de droit-fiction.....	323
19. SONJA BOSSART MEIER / DOMINIQUE DA SILVA	
Die Zollerlassgründe der «subjektiven Unbilligkeit» im Zollgesetz	
Unter besonderer Berücksichtigung	
der Teilrevision des Zollgesetzes	335
20. THIERRY DE MITRI	
Fonds immobiliers: questions choisies en matière d'impôt anticipé	
Remboursement, perception, échéance de l'impôt et autres	
problématiques.....	353
21. DAMIANO MEZZI / VALENTINA MOSHEK	
Déchéance du droit au remboursement de l'impôt anticipé à	
l'aune du nouvel article 23 LIA.....	385

Droit fiscal international

22. MICHAEL BEUSCH

**«In the case there is any divergence of interpretation
the English text shall prevail»..... 407**

23. ROBERT J. DANON

**Tax treaty abuse from a Swiss perspective
Current state of affairs, uncertainties and future perspective..... 413**

24. DARIO HUG

**L'imposition de la consommation dans un territoire occupé
W(v)at is the question? 447**

25. BEAT KÖNIG / SIMON SOLMS

**Der Begriff der staatlichen Beihilfe im Freihandelsabkommen
und dessen Bedeutung für kantonale Steuerprivilegien..... 467**

Fiscalité directe et procédure administrative

26. RAPHAËL BAGNOUD

**La théorie du carrefour
Le juge administratif à la croisée des chemins..... 489**

27. CHARLOTTE BAUMANN / YVES ROBERT

**Déductibilité des frais d'avocat engendrés par un divorce
Examen sous l'angle des frais d'acquisition du revenu, notamment
en lien avec l'octroi de contributions d'entretien..... 511**

28. GREGORY CLERC

La vie fiscale d'une œuvre d'art, aspects choisis..... 527

29. DANIEL DE VRIES

L'imposition de la famille: quelques réflexions concernant la déduction pour enfant et le barème parental	
Jurisprudence récente concernant la déduction pour enfant et le barème parental applicable en cas d'imposition séparée.....	553

30. RAPHAËL GANI

Les parallèles se rejoignent à l'infini: l'exemple de la solidarité fiscale	569
--	------------

31. MARTIN KOCHER

Aspekte der steuerlichen Zweidimensionalität	
Gedankensplitter im Licht der bundesgerichtlichen	
Rechtsprechung	593

32. THIERRY OBRIST / THIERRY BORNICK

La prise en compte de la jurisprudence lors de l'élaboration de la loi à la lumière du projet de loi pour une imposition équilibrée des couples et de la famille.....	617
--	------------

33. LYSANDRE PAPADOPOULOS

Le cas d'espèce devant le TAF	
(Théorie de la) motivation en trois temps.....	637

34. PETER SPINLER

Die Besteuerung einer Beteiligung einer in der Schweiz ansässigen Person an einer (vermögensverwaltenden) französischen société civile immobilière (SCI) nach schweizerischem Steuerrecht	649
--	------------

35. THOMAS STADELMANN

Vorverständnis, Ergebnisorientierung und Methodik der	
Entscheidfindung	
Ein Beitrag zur Rechtsprechungslehre	663

36. LILIANE SUBILIA-ROUGE

**Le juge fiscal à l'épreuve du législateur – les questions
environnementales dans la détermination du revenu imposable
L'exemple des frais d'entretien des immeubles privés..... 717**

Auteurs

RAPHAËL BAGNOUD

CÉDRIC BALLENEGGER

CHARLOTTE BAUMANN

MICHAEL BEUSCH

THIERRY BORNICK

SONJA BOSSART MEIER

GREGORY CLERC

PATRICK CONRADY

DOMINIQUE DA SILVA

ROBERT DANON

THIERRY DE MITRI

DANIEL DE VRIES

RAPHAËL GANI

PIERRE-MARIE GLAUSER

IVO GUT

ISABELLE GUT HOMBERGER

DARIO HUG

VALÉRIE HUMBERT

RALF IMSTEPF

MARTIN KOCHER

BEAT KÖNIG

FABIEN LIÉGEOIS

DAMIANO MEZZI

VALENTINA MOSHEK

KEITA MUTOMBO

XAVIER OBERSON

THIERRY OBRIST

LYSANDRE PAPADOPOULOS

VALERIE PARIS

ALEXANDRA PILLONEL

PER PROD'HOM

YVES ROBERT

ANNIE ROCHAT PAUCHARD

ALEXANDRE SADIK

CHRISTINE SAYEGH

CECILIA SIEGRIST

SIMON SOLMS

PETER SPINNLER

THOMAS STADELMANN

LILIANE SUBILIA-ROUGE

ANNE TISSOT BENEDETTO

La non-perception de l'intérêt moratoire selon l'article 87 alinéa 2 LTVA

PATRICK CONRADY

Lic. iur., Expert fiscal diplômé, Associé-gérant, TVA Solutions Sàrl,
Lausanne/Genève

Table des matières

I.	Introduction.....	1
II.	Historique.....	2
	A. Avant 2010	2
	B. À partir de 2010.....	3
III.	Délimitation	3
	A. Par rapport aux dispositions pénales.....	3
	B. Par rapport à l'article 57 LTVA.....	4
	C. Par rapport à l'article 108 lettre b LTVA	4
IV.	Conditions d'application	5
	A. Retard de paiement	5
	B. Erreur.....	6
	C. Absence de préjudice financier pour la Confédération.....	7
	1. Notion de préjudice financier.....	7
	2. Preuve.....	10
V.	Exemples de cas d'application	12
	A. Impôt sur les acquisitions	12
	B. Prestation imposable non imposée.....	13
	C. Erreur de taux d'impôt.....	13
	D. Prestations entre personnes étroitement liées	13
	E. Erreur de forme.....	14
	F. Autres cas	15
VI.	Conclusion	15

I. Introduction

En matière de TVA, la perception d'un intérêt moratoire en cas de retard de paiement de l'impôt est la règle. Des intérêts moratoires sont non seulement dus en cas de simple retard de paiement de décomptes TVA transmis à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA (ci-après AFC), mais également lors d'erreurs d'application des dispositions

légales. Dans ce dernier cas, les corrections peuvent être le fait de l'assujetti lui-même ou de l'Administration et entraînent des retards de paiement pouvant porter sur plusieurs années en raison des règles sur la prescription. Or, compte tenu de la complexité d'application de certaines de ces dispositions, les intérêts moratoires trouvent fréquemment application et peuvent représenter des montants importants à payer pour les assujettis.

Dans ce contexte, il nous paraît intéressant de regarder à quelles conditions et dans quels cas l'exception de l'article 87 alinéa 2 LTVA¹ trouve application et permet d'éviter à l'assujetti de devoir des intérêts moratoires :

- Texte en français : « Aucun intérêt moratoire n'est dû si la perception ultérieure résulte d'une erreur qui n'aurait entraîné aucun préjudice financier pour la Confédération si elle avait été traitée correctement. »
- Texte en allemand : « Kein Verzugszins ist geschuldet bei einer Nachbelastung, wenn diese auf einem Fehler beruht, der bei richtiger Abwicklung beim Bund zu keinem Steuerausfall geführt hätte. »
- Texte en italien : « In caso di ripresa fiscale, non è dovuto un interesse moratorio qualora la stessa sia stata determinata da un errore che non avrebbe comportato perdita d'imposta per la Confederazione se fosse stato trattato correttamente. »

II. Historique

A. Avant 2010

Lors de l'introduction de la TVA en Suisse au 1^{er} janvier 1995, l'aOTVA du 22 juin 1994² fixait déjà qu'en cas de retard dans le paiement, un intérêt moratoire était dû sans sommation préalable. Aucune exception à ce principe n'était alors prévue.

La première loi fédérale sur la TVA, l'aLTVA du 2 septembre 1999³, entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2001, n'a rien changé au principe d'un intérêt moratoire et ne prévoyait également aucune exception à ce principe.

¹ RS 641.20.

² RO 1994 1464.

³ RO 2000 1300.

B. À partir de 2010

Dans le cadre du processus d'élaboration de la LTVA du 12 juin 2009, l'exception de l'article 87 alinéa 2 LTVA n'avait initialement pas été prévue. En effet, elle ne figure pas dans le message⁴ qui avait été transmis au Parlement fédéral.

Ce n'est que par la suite, à la fin des travaux parlementaires, que l'exception a été introduite par la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (ci-après CER-N).

Ceci explique que le message ne donne que très peu d'informations utiles à l'interprétation l'exception de l'article 87 alinéa 2 LTVA⁵.

III. Délimitation

A. Par rapport aux dispositions pénales

Dans la LTVA, l'article 87 LTVA se trouve au titre 5 « Procédure applicable à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et à l'impôt sur les acquisitions », plus précisément au sein du chapitre 6 « Perception ». Il ne fait ainsi pas partie des dispositions pénales du titre 6 de la loi.

L'objectif principal de l'intérêt moratoire ne semble ainsi pas être de vouloir punir l'assujetti en cas de retard de paiement.

Au contraire, placé dans le chapitre traitant de la perception, juste après l'article 86 LTVA consacré aux dispositions relatives au paiement de l'impôt et en particulier au délai de 60 jours prévu pour acquitter la créance fiscale, l'article 87 LTVA doit être examiné comme une simple conséquence économique en cas de retard de paiement et non comme une mesure visant à sanctionner ce retard.

L'intérêt moratoire de l'article 87 LTVA est le pendant de l'intérêt rémunérateur de l'article 88 alinéa 4 LTVA. Dans ce système, il doit permettre à l'AFC de garantir qu'elle recevra des assujettis les montants dus et d'avoir ainsi à disposition les ressources financières afin de pouvoir à son tour verser dans les délais les remboursements aux assujettis (excédents d'impôt préalable en faveur des assujettis).

⁴ Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, 2008 FF 6397 ss.

⁵ FELIX GEIGER, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson* (éd.), 2015, n° 7 ad art. 87 LTVA.

Par ailleurs, dans le système de la TVA, l'assujetti prélève l'impôt pour le compte de la Confédération. S'il verse trop tard cet impôt, on considère que l'assujetti a pu indûment profiter du fruit (intérêts) de la TVA perçue. L'intérêt moratoire a ainsi également pour objectif d'inciter l'assujetti à verser l'impôt dans les délais ou, en cas de retard, à récupérer le fruit de l'impôt correspondant au retard.

C'est à l'aune de ce mécanisme économique qu'il faut selon nous interpréter l'article 87 LTVA, y compris l'exception de l'alinéa 2 et non comme une sanction qui aurait été voulue par la législateur. Cette approche économique se retrouve par ailleurs dans la notion de préjudice financier puisqu'en l'absence de celui-ci le législateur prévoit qu'il peut être renoncé à un intérêt moratoire malgré le retard de paiement.

B. Par rapport à l'article 57 LTVA

Placé au sein du titre 5 « Procédure applicable à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse et à l'impôt sur les acquisitions » de la loi, l'article 87 LTVA et en particulier l'exception prévue à son alinéa 2 ne s'applique pas à l'impôt sur les importations.

On retrouve au titre 4 de la LTVA les dispositions concernant l'impôt sur les importations avec notamment l'article 57 LTVA qui prévoit un intérêt moratoire si l'impôt n'est pas versé dans les délais et l'article 58 LTVA qui prévoit des exceptions à l'obligation de payer un intérêt moratoire.

Ces exceptions sont spécifiques à l'impôt sur les importations et on n'y trouve pas de disposition aussi générale que l'exception prévue à l'article 87 alinéa 2 LTVA.

C. Par rapport à l'article 108 lettre b LTVA

L'article 108 lettre b LTVA prévoit que le Département fédéral des finances (ci-après DFF) « détermine les cas dans lesquels l'intérêt moratoire n'est pas perçu ».

L'Ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur du 11 décembre 2009⁶ est pourtant muette sur ces cas.

⁶ RS 641.207.1.

Il n'est pas clair si l'article 108 lettre b LTVA se réfère, même partiellement, à l'article 87 alinéa 2 LTVA⁷.

Cela ne pouvait en tous les cas pas être l'intention initiale puisque dans le projet présenté par le Conseil fédéral⁸, il était prévu que cette délégation devait constituer une base légale suffisante pour permettre à l'AFC de continuer sa pratique selon laquelle aucun intérêt moratoire n'est perçu pour des vices de forme qui peuvent être corrigés postérieurement. Le message prévoyait également d'« envisager de n'exiger aucun intérêt moratoire en cas d'erreurs des assujettis si ces erreurs n'entraînent aucune perte fiscale pour la Confédération. Ce peut être le cas par exemple si le destinataire de la prestation est autorisé à déduire la totalité de l'impôt préalable et qu'il ne résulte de cette transaction aucune recette fiscale supplémentaire effective pour la Confédération ».

Comme on peut le constater, cette dernière possibilité envisagée par le Conseil fédéral a été concrétisée par l'ajout de l'article 87 alinéa 2 LTVA, qui, comme expliqué ci-dessus, ne faisait pas partie du projet initial. Le législateur a ainsi choisi d'ajouter cette disposition sans toutefois toucher à l'article 108 lettre b LTVA. Il n'est ainsi par clair si ce faisant le législateur a voulu que l'article 108 lettre b LTVA permette au DFF de déterminer d'autres cas dans lesquels l'intérêt moratoire n'est pas perçu ou si cette délégation se limite aux cas d'application de l'article 87 alinéa 2 LTVA.

IV. Conditions d'application

A. Retard de paiement

Notre propos se limitant à traiter de la non-perception des intérêts moratoires selon l'article 87 alinéa 2 LTVA, nous n'entrerons pas ici en détail sur la notion de retard de paiement, qu'il faut analyser à la lumière de l'article 86 LTVA traitant du paiement de l'impôt.

Il s'agit simplement d'énoncer le retard de paiement comme une des conditions d'application de l'article 87 alinéa 2 LTVA étant entendu que la question de savoir si aucun intérêt moratoire n'est dû ne se pose pas en l'absence de retard de paiement.

⁷ FELIX GEIGER, op. cit., n° 8 ad art. 87 LTVA.

⁸ Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, 2008 FF 6412 s.

B. Erreur

La loi ne précise ni la notion d'erreur ni quelles erreurs sont concernées. Rien n'indique que le législateur aurait voulu limiter les cas d'application à certaines erreurs en particulier. Il convient ainsi de considérer que toutes les erreurs sont potentiellement visées, les cas d'application étant limités non par la notion d'erreur, mais par les autres conditions d'application fixées par la loi.

Cette interprétation est à notre sens renforcée par le projet de texte prévu lors de la révision partielle de la LTVA dans le message du 25 février 2015⁹. Le Conseil fédéral proposait en effet de modifier l'article 87 alinéa 2 LTVA pour le rendre plus facilement applicable selon lui¹⁰, mais sans toucher à la notion d'erreur, qui n'était ni précisée ni limitée dans le projet. Dans ce message¹¹, le Conseil fédéral ne semble pas vouloir limiter l'application de l'article 87 alinéa 2 LTVA à certaines erreurs puisqu'il précise : « La nouvelle formulation exprime de manière plus claire les intentions du législateur : c'est l'erreur, et non pas son traitement correct, qui ne doit pas avoir occasionné de perte fiscale pour qu'aucun intérêt moratoire ne soit dû. En effet, si le traitement est correct, c'est-à-dire s'il est conforme à la loi, il n'y a pas lieu de se demander si des pertes fiscales ont été subies, étant donné que dans ce cas elles auraient été voulues par la loi. Par conséquent, il n'y aurait jamais de pertes fiscales qui ne sont pas prévues par la loi et aucun intérêt moratoire ne serait jamais dû, quelle que soit l'erreur commise. »

S'agissant de la notion d'erreur, il faut encore relever que lorsque l'assujetti a effectivement fait une erreur, la correction de celle-ci peut être le fait soit de l'AFC, par exemple à l'occasion d'un contrôle TVA, soit de l'assujetti lui-même.

En effet, le système de la TVA étant basé sur le principe de l'auto-taxation, tout assujetti doit spontanément corriger des erreurs qu'il aurait commises. Ce principe trouve notamment application à l'article 72 LTVA. L'alinéa 2 précise que « L'assujetti est tenu de corriger ultérieurement les erreurs découvertes dans les décomptes des périodes fiscales antérieures pour autant que les créances de ces périodes fiscales ne soient pas entrées en force ou prescrites. » Il peut ainsi arriver que l'assujetti soit amené à corriger de lui-même des erreurs plusieurs années après leur réalisation même en l'absence de tout contrôle TVA. Bien qu'une telle correction effectuée selon les conditions de l'article 72 LTVA constitue une dénonciation spontanée au sens de l'article 102 alinéa 4 LTVA, elle pourrait entraîner des intérêts mora-

⁹ Message concernant la révision partielle de la loi sur la TVA, du 25 février 2015, FF 2015 2397ss.

¹⁰ Voir point C. « Absence de préjudice financier pour la Confédération » ci-après.

¹¹ Message concernant la révision partielle de la loi sur la TVA, du 25 février 2015, 2015 FF 2449.

toires si dans un cas d'espèce les conditions d'application de l'exception de l'article 87 alinéa 2 LTVA n'étaient pas remplies.

C. Absence de préjudice financier pour la Confédération

1. *Notion de préjudice financier*

L'exigence d'absence de préjudice financier pour la Confédération n'est pas spécifiquement définie à l'article 87 LTVA.

On peut admettre qu'un tel préjudice fait défaut, s'il n'existe pas, du point de vue des recettes de TVA, de différence entre la situation ensuite de la commission de l'erreur et la situation après la correction de l'erreur. Tel peut par exemple être le cas lorsqu'un assujetti ayant droit à une déduction pleine et entière de l'impôt préalable omet de soumettre les prestations acquises auprès d'entreprises à l'étranger à l'impôt sur les acquisitions. Tel peut également être le cas lorsqu'un assujetti omet d'imposer les prestations qu'il fournit à un assujetti ayant droit à une déduction pleine et entière de l'impôt préalable¹².

En effet, compte tenu du droit à la déduction de l'impôt préalable dans les exemples donnés ci-dessus, l'impôt payé en raison de la correction de l'erreur pourra être compensé ou déduit dans les 60 jours selon l'article 88 LTVA, comme cela aurait été le cas en l'absence de la commission de l'erreur par l'assujetti.

L'absence de préjudice financier et donc l'application de l'exception de l'article 87 alinéa 2 LTVA n'est ainsi a priori pas donnée lorsque le retard de paiement porte sur une prestation rendue à un non-assujetti ou à un assujetti n'ayant pas droit à une déduction pleine et entière de l'impôt préalable. Tel serait par exemple le cas d'un assujetti décomptant la TVA selon une méthode forfaitaire¹³ (taux de la dette fiscale nette ou taux forfaitaires), qui ne pourrait par définition pas déduire l'impôt préalable. Dans le cas d'un destinataire de la prestation non assujetti, il ne pourrait pas non plus déduire l'impôt préalable, si bien que le retard de paiement entraînerait effectivement un préjudice financier pour la Confédération.

La loi prévoit qu'« aucun intérêt moratoire n'est dû » s'il n'y a « aucun préjudice financier ». Il se pose dès lors la question du traitement d'un cas pour lequel il y a un préjudice financier limité ou partiel.

¹² Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, 2008 FF 6413 ; GUIDO MÜLLER in MWST Kommentar, Felix Geiger/Regine Schuckebier (éd.), Zurich 2012, ad art. 87 n°11 s.

¹³ Art. 37 LTVA.

Selon nous, dans un tel cas, l'intérêt moratoire devrait être limité au préjudice financier effectif en tenant compte de toute possibilité de déduction de l'impôt préalable, qui viendrait réduire le préjudice. L'intérêt moratoire serait dû, mais uniquement sur la part de l'impôt pour laquelle il existe réellement un préjudice financier pour la Confédération.

On peut illustrer un tel cas par l'exemple suivant : un assujetti effectue une livraison de bien imposable à un client assujetti dont le droit à la déduction de l'impôt préalable est limité à 50 % en raison d'une double affectation¹⁴. Toutefois, le prestataire n'impose pas sa livraison et ne la déclare pas dans son décompte TVA, ce qui constitue une erreur. En cas de correction de cette erreur par l'AFC ou par l'assujetti lui-même dans une période fiscale ultérieure, il faut admettre qu'un préjudice financier pour la Confédération existe. En effet, sans cette erreur, l'assujetti destinataire n'aurait pu déduire au titre de l'impôt préalable que 50 % de ce dernier. Le préjudice financier se monte ainsi à l'autre moitié de l'impôt préalable, qui n'aurait pas pu être déduite par le destinataire de la prestation. Dans un tel cas, l'intérêt moratoire doit être calculé sur cette seule part. L'autre part, qui aurait pu être déduite par le destinataire si la TVA lui avait été correctement facturée, ne constitue en effet pas un préjudice financier pour la Confédération et l'exception de l'article 87 alinéa 2 LTVA devrait s'appliquer selon notre interprétation.

Si l'on admet que l'exception de l'article 87 alinéa 2 LTVA s'applique également lorsque l'absence de préjudice financier pour la Confédération n'est que partielle, elle devrait également pouvoir s'appliquer selon nous dans certains cas de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

Ce cas d'application peut être illustré par l'exemple suivant : un assujetti effectue une livraison d'un bien mobilier imposable à un client non assujetti à la TVA, mais il n'impose pas et ne déclare pas sa prestation comme prestation imposable dans son décompte TVA. L'année suivante, le destinataire de la prestation devient assujetti à la méthode effective de décompte et aurait pu bénéficier d'un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable au sens de l'article 32 LTVA si le prestataire lui avait facturé la TVA sur la livraison. Un amortissement de 20 % en raison de l'utilisation du bien acquis devrait être pris en compte. Si le prestataire avait correctement imposé sa prestation, l'impôt dû aurait donc été déductible par l'acquéreur à raison de 80 % l'année suivante. Dans le cas d'une correction, par l'AFC ou l'assujetti, qui aurait lieu après l'ouverture du droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (dans notre exemple après l'assujettissement du destinataire de la prestation), il nous semble que le préjudice financier effectif pour la Confédération correspond uniquement au manque à gagner réel, c'est-à-dire tenant compte du fait

¹⁴ Art. 30 LTVA.

qu'une année après la transaction le destinataire avait effectivement un droit de déduire 80 % de l'impôt préalable.

Il serait faux selon nous de ne pas tenir compte dans un tel cas du droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable sous prétexte qu'il est facultatif et que le nouvel assujetti ne l'aurait peut-être pas utilisé. En effet, le droit ordinaire à la déduction de l'impôt préalable, selon l'article 28 LTVA, n'est également pas une obligation mais bien un droit de l'assujetti et sa prise en compte est admise pour l'application de l'article 87 alinéa 2 LTVA.

Par contre, il ne semble pas possible de pouvoir prendre en considération un droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable si celui-ci naît après la correction. Selon notre compréhension, c'est ce que semble vouloir dire le TF dans un arrêt récent¹⁵. Le TF y a examiné si un dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable qui aurait été possible après la correction de l'erreur par l'AFC suite à un contrôle TVA devait être pris en compte au niveau de l'examen du préjudice financier pour la Confédération. Le TF a considéré que les conditions d'application de l'article 87 alinéa 2 LTVA n'étaient pas remplies dans un tel cas.

Contrairement à la question de la preuve de l'absence de préjudice financier¹⁶, la notion de préjudice financier ne semble pas poser de problème particulier en pratique.

D'ailleurs, bien qu'elle ait été et soit toujours utilisée à plusieurs reprises dans la législation concernant la TVA, le législateur n'a pas jugé nécessaire de la préciser ou de la définir.

On trouvait en effet déjà la notion de préjudice financier à partir du 1^{er} juillet 2006 à l'article 45a aOLTVA du 29 mars 2000 concernant le traitement des vices de forme¹⁷. Dans la loi actuelle, l'article 27 alinéa 2 lettre b LTVA¹⁸ concernant la mention inexacte ou induite de l'impôt, de même que l'article 92 alinéa 1 lettre b LTVA¹⁹ concernant la remise de l'impôt, reprennent chacun la notion d'absence de préjudice financier pour la Confédération sans la définir.

¹⁵ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_809/2017 du 23 avril 2019.

¹⁶ Voir point 2. « Preuve » ci-après.

¹⁷ RO 2000 1347, art. 45a aOLTVA : « Un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou par la présente ordonnance sur l'établissement de justificatifs. »

¹⁸ Art. 27 al. 2 let. b LTVA : « il établit de manière crédible que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier, ce qui est le cas notamment lorsque le destinataire de la facture n'a pas déduit l'impôt préalable ou que l'impôt préalable déduit a été remboursé à la Confédération ».

¹⁹ Art. 92 al. 1 let. b LTVA : « l'assujetti est débiteur de l'impôt uniquement parce qu'il n'a pas respecté des exigences de forme ou qu'il a commis des erreurs pour des raisons

2. *Preuve*

La preuve de l'absence de préjudice financier pour la Confédération constitue à notre avis la condition d'application la plus délicate pour la non-perception des intérêts moratoires selon l'article 87 alinéa 2 LTVA.

Le texte ne précise pas à qui incombe le fardeau de la preuve.

La pratique administrative de l'AFC consiste à considérer qu'il appartient à l'assujetti de prouver la réalisation des conditions d'application de l'article 87 alinéa 2 LTVA, y compris d'établir l'absence de préjudice financier.

Il existe toutefois à notre sens plusieurs arguments tendant à démontrer qu'une interprétation différente est possible et qu'il n'appartient pas ou, en tout cas pas uniquement, à l'assujetti de prouver l'absence de préjudice financier pour la Confédération.

Tout d'abord, on peut certainement avancer que si le législateur avait voulu que l'assujetti apporte la preuve de l'absence de préjudice, il l'aurait expressément prévu. C'est d'ailleurs ce qu'il a fait dans la même loi, à l'article 27 alinéa 2 lettre b LTVA en prévoyant que celui qui fait figurer l'impôt dans une facture sans en avoir le droit ou mentionne un taux ou un montant d'impôt trop élevé est redevable de cet impôt sauf s'il « établit de manière crédible » que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier ou s'il corrige sa facture conformément à l'alinéa 4 du même article.

Il est d'ailleurs intéressant de noter que cette formulation « établit de manière crédible » a été introduite par la révision partielle de la loi et qu'elle est en vigueur seulement depuis le 1^{er} janvier 2018²⁰, alors qu'avant cette date cet article exigeait de l'assujetti qu'il « prouve » que la Confédération n'a subi aucun préjudice.

L'autre article de la LTVA qui fait référence à la notion de préjudice financier est également précis dans sa formulation puisqu'à l'article 92 alinéa 1 lettre b LTVA prévoit, au sujet des cas dans lesquels l'AFC peut accorder une remise de l'impôt, celui dans lequel « l'assujetti est débiteur de l'impôt uniquement parce qu'il n'a pas respecté des exigences de forme ou qu'il a commis des erreurs pour des raisons d'organisation et il est évident – ou l'assujetti peut prouver – que la Confédération ne subit aucun préjudice financier ».

Au surplus, le législateur aurait pu modifier ou préciser la question du fardeau de la preuve dans le cadre de la révision partielle de la LTVA. Il a exprimé-

d'organisation et il est évident – ou l'assujetti peut prouver – que la Confédération ne subit aucun préjudice financier ».

²⁰ Nouvelle teneur selon le ch. I de la LF du 30 sept. 2016 (révision partielle de la LTVA), RO 2017 3575 ; 2015 FF 2467.

ment décidé de ne pas le faire. Le projet du Conseil fédéral²¹ prévoyait en effet un renversement du fardeau de la preuve avec le texte suivant : « Aucun intérêt moratoire n'est dû si l'assujetti prouve que la perception ultérieure résulte d'une erreur qui n'a entraîné aucun préjudice financier pour la Confédération ».

Dans le message²², le Conseil fédéral précisait, au sujet du texte toujours en vigueur à ce jour : « La législation actuelle n'établit pas clairement si, sur la base de la maxime de l'instruction, l'AFC doit d'office vérifier si les conditions permettant d'éviter qu'un intérêt moratoire ne soit perçu sont réunies ou si cette disposition est aussi régie par le principe, applicable dans la législation fiscale, de la répartition du fardeau de la preuve ». Plusieurs membres de la CER-N²³ ont par ailleurs considéré que, contrairement au Conseil fédéral²⁴ et à l'Administration, le texte existant était clair et que le projet de texte proposé entraînerait un renversement du fardeau de la preuve sans aucune raison d'être. La CER-N a proposé par 15 voix contre 9 de maintenir le droit en vigueur. Le Conseil national a finalement suivi la proposition de la majorité de la CER-N et choisi le statu quo en votant pour le maintien du texte actuel par 112 voix contre 64²⁵.

Compte tenu de ce qui précède, la volonté du législateur de ne pas faire porter à l'assujetti le fardeau de la preuve semble avérée, au moins depuis la révision partielle de la loi.

On peut d'ailleurs se poser la question de savoir si cette volonté du législateur est une exception au principe général du fardeau de la preuve applicable en droit fiscal selon lequel il revient à l'assujetti de prouver les faits qui diminuent la créance fiscale. Tel n'est pas le cas si l'on considère qu'il ne s'agit pas de la détermination de la créance fiscale en tant que telle, mais d'un intérêt de retard en lien avec la perception de l'impôt.

En pratique, la vérification de l'absence de préjudice financier pour la Confédération peut effectivement se révéler complexe pour l'AFC. Cela est particulièrement vrai lorsqu'un assujetti a commis une erreur portant sur une transaction ou un type de transaction qui concerne un grand nombre de clients.

Dans pareil cas et si la jurisprudence devait admettre que c'est à l'AFC d'apporter la preuve de l'absence de préjudice financier pour la Confédération

²¹ 2015 FF 2482.

²² Message concernant la révision partielle de la loi sur la TVA, du 25 février 2015, 2015 FF 2448 s.

²³ THOMAS AESCHI BO 2015 CN 1822 s. ; LUCREZIA MEIER-SCHATZ BO 2015 CN 1823 ; PHILIPP MÜLLER BO 2015 CN 1823.

²⁴ EVELINE WIDMER-SCHLUMPF BO 2015 CN 1823.

²⁵ BO 2015 CN 1823.

tion, il serait possible pour l'AFC de faire usage non seulement des informations dont elle dispose (notamment la méthode de décompte des clients concernés, l'étendue du droit à la déduction de l'impôt préalable), mais également, d'informations qui lui seraient fournies par l'assujetti lui-même (notamment raison sociale, adresse, n° TVA des clients, nature de la prestation, période, etc.) ou par des tiers. En effet, les obligations de fournir des renseignements à l'AFC selon l'article 68 LTVA et l'article 73 LTVA, de même que l'obligation de collaboration selon l'article 13 PA²⁶ (applicable en vertu de l'article 81 LTVA), pourraient être utilisées par l'AFC pour vérifier l'absence de préjudice financier pour la Confédération et appliquer le cas échéant l'article 87 alinéa 2 LTVA.

V. Exemples de cas d'application

A. Impôt sur les acquisitions

Avant l'introduction de l'article 87 alinéa 2 LTVA et son entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010, il arrivait fréquemment qu'en cas de demande par un assujetti à l'AFC de renoncer au prélèvement d'intérêts moratoires, celle-ci répondait qu'en application de la loi, elle n'avait pas la possibilité d'y renoncer.

Pourtant, à notre connaissance, l'AFC n'a jamais eu pour pratique de procéder à une reprise fiscale concernant l'impôt sur les acquisitions²⁷ lorsque les acquisitions étaient faites par un assujetti inscrit au registre des contribuables TVA et disposant d'un droit complet à la déduction de l'impôt préalable. En conséquence, aucun intérêt moratoire n'était prélevé dans ces cas.

L'impôt sur les acquisitions constitue naturellement un cas d'application possible de l'article 87 alinéa 2 LTVA lorsque les conditions d'application (voir IV ci-dessus) sont remplies. Tel devrait en particulier être le cas lorsqu'il est démontré que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait de la non-déclaration de l'impôt sur les acquisitions en raison du droit complet à la déduction de l'impôt préalable de l'acquéreur assujetti.

En pratique, de tels cas devraient être plutôt rares du fait de l'absence de reprise fiscale par l'AFC. L'approche pragmatique de l'AFC en la matière est à saluer. Si toutefois la pratique administrative de l'AFC devait changer et que la non-déclaration de l'impôt sur les acquisitions devait être constatée lors des contrôles TVA, l'article 87 alinéa 2 LTVA permettrait alors d'éviter l'intérêt

²⁶ RS 172.021.

²⁷ Art. 45 ss LTVA.

moratoire s'il s'agit d'un cas dans lequel l'impôt sur les acquisitions est dû par un assujetti ayant un droit complet à la déduction de l'impôt préalable.

B. Prestation imposable non imposée

Compte tenu de la complexité de certaines règles en matière de TVA, il peut arriver qu'un assujetti n'impose pas des prestations qui sont portant de nature imposable.

Tel peut par exemple être le cas d'un assujetti pensant réaliser une prestation exonérée sans que les conditions de l'exonération soient remplies ou encore d'un assujetti pensant que la prestation qu'il rend est exclue du champ de l'impôt alors que ce n'est pas le cas. On peut également classer ici l'échange de prestations, chaque prestation échangée étant à traiter pour elle-même, la contre-prestation correspondant, selon l'article 24 alinéa 3 LTVA, à la valeur marchande de la prestation fournie en contrepartie. Si la TVA n'est pas décomptée malgré cette règle, l'article 87 alinéa 2 LTVA pourrait être applicable.

Pour les exemples mentionnés ci-dessus, si les bénéficiaires de ces prestations sont des assujettis ayant droit à une déduction pleine et entière de l'impôt préalable, l'absence de préjudice financier pour la Confédération devrait être donnée et l'intérêt moratoire ne serait pas dû en application de l'article 87 alinéa 2 LTVA.

C. Erreur de taux d'impôt

L'article 87 alinéa 2 LTVA peut également être applicable en cas d'erreur de taux d'impôt, par exemple lorsqu'un assujetti impose certaines prestations au taux réduit alors qu'elles sont à imposer au taux normal.

Si les bénéficiaires de ces prestations sont des assujettis ayant droit à une déduction pleine et entière de l'impôt préalable, l'absence de préjudice financier pour la Confédération devrait être donnée et l'intérêt moratoire ne serait pas dû en application de l'article 87 alinéa 2 LTVA.

D. Prestations entre personnes étroitement liées

S'agissant de la base de calcul de l'impôt, l'article 24 LTVA prévoit qu'il se calcule sur la contre-prestation effective. L'alinéa 2 précise que : « Lorsque la prestation est fournie à une personne étroitement liée (article 3, lettre h), la

contre-prestation correspond à la valeur qui aurait été convenue entre des tiers indépendants ».

En pratique, il arrive toutefois souvent que certaines prestations ne soient pas facturées entre personnes étroitement liées ou qu'elles soient offertes à un prix inférieur au prix pour tiers.

Si le bénéficiaire de la prestation est un assujetti ayant droit à une déduction pleine et entière de l'impôt préalable, l'absence de préjudice financier pour la Confédération devrait être donnée et l'intérêt moratoire ne serait pas dû.

Bien entendu, si l'AFC n'effectue aucune reprise fiscale dans un tel cas, la question de l'intérêt moratoire ne se pose pas²⁸.

E. Erreur de forme

Bien qu'il ne devrait en principe plus y avoir d'erreur de forme entraînant une reprise fiscale dans la LTVA actuelle en particulier en raison du principe de la libre appréciation des preuves²⁹, si de telles erreurs devaient malgré tout intervenir, l'article 87 alinéa 2 LTVA devrait être applicable aussi dans ce type de cas et serait en quelque sorte une codification de l'article 45a aOLTVA³⁰.

Dans un arrêt du 23 avril 2019³¹, le TF a examiné si les conditions d'application de l'article 87 alinéa 2 LTVA étaient remplies. Il s'agissait d'un cas dans lequel l'option d'imposition n'était pas valablement exercée, car elle n'avait pas été clairement indiquée comme l'exigeait l'article 22 alinéa 1 LTVA avant le 1^{er} janvier 2018. La recourante invoquait qu'il s'agissait d'une simple erreur de forme n'ayant pas entraîné de préjudice financier pour la Confédération. Dans le cadre de l'examen des conditions d'application de l'article 87 alinéa 2 LTVA, le TF constate au contraire que l'erreur aurait entraîné un préjudice financier pour la Confédération si l'AFC ne l'avait pas corrigée et qu'en conséquence l'article 87 alinéa 2 LTVA n'est pas applicable dans ce cas.

²⁸ FELIX GEIGER, op. cit., n° 17 ad art. 87 LTVA.

²⁹ Art. 81 al. 3 LTVA.

³⁰ ALOIS CAMENZIND, NIKLAUS HONAUER, KLAUS A. VALLENDER, MARCEL R. JUNG, SIMEON L. PROBST, *Handbuch zum (neuen) Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)*, 3e éd. 2012, p. 872, n° 2352 ; FELIX GEIGER, op. cit., n°12 s. ad art. 87 LTVA.

³¹ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_809/2017 du 23 avril 2019.

F. Autres cas

Les cas mentionnés ci-dessus ne sont pas exhaustifs. D'autres cas d'application sont possibles si les conditions d'application de l'article 87 alinéa 2 LTVA sont remplies, en particulier l'absence de préjudice financier pour la Confédération.

VI. Conclusion

La non-perception de l'intérêt moratoire selon l'article 87 alinéa 2 LTVA pose encore de nombreux problèmes d'interprétation et d'application en pratique.

Par ailleurs, à notre connaissance, l'AFC n'examine pas d'office si cette exception est applicable, ce qui limite également son application pratique.

Pourtant, le législateur a confirmé plusieurs fois sa volonté de limiter effectivement la perception de l'intérêt moratoire aux seuls cas où il y a un préjudice financier pour la Confédération. Il l'a fait non seulement au moment de l'élaboration de la LTVA, mais à nouveau dans le cadre de la révision partielle de celle-ci.

Il serait dès lors souhaitable que l'article 87 alinéa 2 LTVA soit appliqué de manière plus systématique lorsque les conditions sont remplies. Cela permettrait de réduire les montants dus par les assujettis, ce qui serait en ligne avec le but de la TVA, qui est d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale³².

³² Art. 1 al. 1 i.f. LTVA.

