



## Arrêt du 17 août 2020

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Annie Rochat Pauchard, Marianne Ryter, juges,  
Raphaël Bagnoud, greffier.

---

Parties

**Groupe TVA A.** \_\_\_\_\_,  
représenté par  
PricewaterhouseCoopers SA,  
recourant,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,  
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,  
autorité inférieure.

---

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée; prestations au sein d'une même  
collectivité publique.

**Faits :****A.**

**A.a** Le Groupe TVA A.\_\_\_\_\_ (ci-après : le Groupe ou l'assujetti) est immatriculé au Registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) des assujettis en qualité de groupe d'imposition depuis le 1<sup>er</sup> juillet 1999. Il compte deux membres, à savoir d'une part, B.\_\_\_\_\_, institut de droit public inscrit au Registre du commerce depuis le \*\*\* 1965, et d'autre part, C.\_\_\_\_\_, société anonyme inscrite au Registre du commerce depuis le \*\*\* 1992. Le représentant du Groupe TVA est B.\_\_\_\_\_.

Le but social de B.\_\_\_\_\_, tel qu'il résulte du Registre du commerce à ce jour, est de « procurer aux assurés des pensions aux conditions les plus favorables et avec l'aide de l'Etat. ». Il a été créé par la loi \*\*\* du \*\*\* (actuellement : \*\*\*, RS\*\*\* \*\*\*) .

**A.b** D.\_\_\_\_\_ est une entreprise de droit public inscrite, sous sa forme actuelle, au Registre du commerce depuis le \*\*\* 2014, selon le décret du Grand conseil \*\*\* du \*\*\*. Elle existe toutefois légalement depuis le \*\*\* 1923, selon le décret du même organe législatif de cette date, reconnaissant comme personne morale D.\_\_\_\_\_. Elle a été fondée par F.\_\_\_\_\_ dans le but d'assurer principalement les collaborateurs des communes, des associations de communes et autres types de collaborations intercommunales pour la prévoyance professionnelle. D.\_\_\_\_\_ est inscrite au Registre des assujettis TVA depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995, pour ses activités immobilières, en tant que « Caisse \*\*\* de pensions, Travaux de conciergerie et location de places de parc » (n° IDE \*\*\*). La gérance de D.\_\_\_\_\_ est confiée à B.\_\_\_\_\_.

**A.c** E.\_\_\_\_\_ est une entreprise de droit public inscrite au Registre du commerce dans sa forme actuelle en date du \*\*\* 2014 qui assure les collaborateurs de l'Etat de \*\*\* pour la prévoyance professionnelle. Elle a cependant été créée en 1952 déjà. La gérance de E.\_\_\_\_\_ est confiée à B.\_\_\_\_\_.

**B.**

A la suite d'un contrôle du 22 juillet 2015 portant sur les périodes fiscales 2010 à 2014, l'AFC considéra que certaines prestations effectuées par le Groupe n'avaient pas été soumises à la TVA alors qu'elles auraient dû l'être et que des erreurs avait été commises dans certains décomptes rectificatifs du Groupe. L'AFC adressa ainsi à l'assujetti, le 2 septembre 2015, une notification d'estimation (n° \*\*\*) fixant les créances fiscales pour les

périodes 2010 à 2014 (respectivement CHF 1'721'357.-, CHF 1'931'651.-, CHF 2'035'004.-, CHF 2'118'794.- et CHF 1'999'389.-) pour un montant total en faveur de l'Etat de CHF 535'376.-.

### **C.**

Par courrier du 15 septembre 2015, l'assujetti contesta le bien-fondé de la notification d'estimation précitée sur deux objets : d'une part, la reprise effectuée sur les notes d'honoraires pour l'établissement de décomptes de chauffage, et d'autre part la perception d'intérêts moratoires sur les montants d'impôts dus à raison des erreurs dans les décomptes rectificatifs. Par décision du 16 mai 2017, l'AFC admit partiellement la contestation du Groupe, mais maintint l'essentiel des reprises. Par courrier du 8 juin 2017, ce dernier forma une réclamation contre cette décision concluant à son annulation, réclamation complétée par une correspondance du 29 janvier 2018. Par décision sur réclamation du 8 mai 2019, l'AFC rejeta entièrement la réclamation précitée. Elle fixa la créance fiscale en sa faveur pour les périodes fiscales 2010 à 2014 à hauteur de CHF 439'016.-- et les intérêts moratoires dus entre le 1<sup>er</sup> mai 2013 et le 27 septembre 2015 (date du paiement avec réserve) à hauteur de CHF 42'291.--.

### **D.**

Par recours du 5 juin 2019, le Groupe (ci-après également : le recourant) a conclu principalement et sous suite de frais et dépens à l'annulation de la décision du 8 mai 2019 et à sa réforme en ce sens que le montant d'impôt payé CHF 7'504'923.63 doit lui être restitué (voir pièce n° 5 du recours). Les parties se sont encore déterminées par échanges d'écritures des 23 juillet 2019 (Réponse de l'AFC [ci-après : l'autorité inférieure]) et 27 août 2019 (Réplique spontanée du recourant).

Les autres faits et les arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit du présent arrêt.

## **Droit :**

### **1.**

**1.1** En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAf, RS 173.32) et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAf. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par

l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

**1.2** En sa qualité de destinataire de la décision du 8 mai 2019, le recourant est spécialement touché par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA), le recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

## **2.**

**2.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n. marg. 2.149). Le tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., 2011, ch. 2.2.6.5 p. 300 s.).

La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.).

**2.2** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C\_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019

consid. 1.3.2 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour - Le juge administratif à la croisée des chemins, in : Au carrefour des contributions, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 504 s.). En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 3<sup>e</sup> éd., 2014, n. marg. 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2<sup>e</sup> éd., 2018, n. marg. 1563 ; BAGNOUD, op. cit., p. 505 s.).

Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujéti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; arrêt du TAF A-3003/2017 du 1<sup>er</sup> mai 2019 consid. 1.4.2). Elle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-3003/2017 précité consid. 1.4.2 et A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 1.4 ; BAGNOUD, op. cit., p. 506).

**2.3** La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la TVA (LTVA, RS 641.20) et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Le présent litige portant sur des périodes fiscales postérieures à cette date, la LTVA et l'OTVA sont seules applicables, tant au fond qu'en ce qui concerne la procédure (cf. art. 112 et 113 LTVA).

L'art. 21 al. 2 ch. 28 LTVA a cependant été révisé par le ch. I de la modification du 30 septembre 2016 de la LTVA et sa nouvelle teneur est en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 (RO 2017 3575 4857 ; FF 2015 2467). C'est bien l'art. 21 dans sa version valable jusqu'au 31 décembre 2017 qui est applicable au présent litige. Il en va de même de l'art. 38 OTVA, dont seule la version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 est ici applicable.

### 3.

**3.1** Conformément à l'art. 130 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), la Confédération peut percevoir une TVA sur les livraisons de biens et les prestations de services, y compris les prestations à soi-même, ainsi que sur les importations. En se fondant sur cette disposition, l'art. 1 al. 1 première phrase LTVA prévoit que la Confédération perçoit, à chaque stade du processus de production et de distribution, un impôt général sur la consommation (TVA). La TVA a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (art. 1 al. 1 deuxième phrase LTVA). Pour des motifs de praticabilité, la perception de la TVA n'intervient pas auprès des acquéreurs de prestations, qui sont les réels destinataires de la TVA, mais auprès des fournisseurs de prestations (cf. ATF 140 II 495 consid. 2.2.1, 140 I 168 consid. 2.5.1, 138 II 251 consid. 2.1 et 123 II 295 consid. 5a).

**3.2** Sont soumises à la TVA les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux, c'est-à-dire moyennant une contre-prestation, sur le territoire suisse, pour autant que la loi n'exclue pas leur imposition (cf. art. 1 al. 2 let. a et art. 18 al. 1 LTVA). La notion de prestation est un terme générique qui recouvre tant les livraisons (cf. art. 3 let. d LTVA) que les prestations de services (art. 3 let. e LTVA). Une prestation est en particulier le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation (art. 3 let. c LTVA). Le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération TVA : une prestation imposable n'existe que pour autant qu'elle s'effectue en échange d'une contre-prestation. Celle-ci, qui sert de base au calcul de l'impôt (dimension quantitative ; cf. art. 24 al. 1 LTVA), est définie à l'art. 3 let. f LTVA comme la « valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation » (dimension qualitative ; cf. arrêt du TF 2C\_307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.3).

**3.3** Dans le cas présent, le recourant a fourni des prestations de gérance immobilière, plus précisément des prestations d'établissement de décomptes de chauffage à deux entités qui ne font pas partie du Groupe TVA. Ainsi, les prestations de gérance effectuées par le recourant en faveur de D.\_\_\_\_\_ et de E.\_\_\_\_\_ sont, *a priori*, imposables (cf. Info TVA secteur 17, ch. 10.5.3.3), sous réserve d'un cas d'exclusion du champ de l'impôt. C'est précisément sur ce point que les parties divergent, et ce, à double titre.

**3.4** Les parties sont en effet divisées déjà sur la notion de collectivité publique au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 28 LTVA et de l'art. 38 OTVA en vigueur entre 2010 et 2014 (cf. ci-avant consid. 2.3). Plus précisément, est premièrement litigieuse la question de savoir si les prestations effectuées par le recourant (*a priori* imposables, cf. consid. 3.3 ci-avant) en faveur de D. \_\_\_\_\_ sont des prestations effectuées *au sein d'une même collectivité publique*, auquel cas elles seraient alors exclues du champ de l'impôt (consid. 4 ci-après). Le litige tient en outre en ce que des prestations ont été facturées par le recourant à E. \_\_\_\_\_ et soumises à l'impôt, alors que le recourant et E. \_\_\_\_\_ doivent – et ce n'est plus contesté entre les parties – être considérés comme une même collectivité publique dans le sens précité. Dès lors, ces prestations auraient dû être exclues du champ l'impôt : les parties sont ainsi également divisées quant à la conséquence de cette facturation à tort de la TVA, le recourant estimant qu'une correction de cette erreur au sens de l'art. 27 LTVA doit être admise, ce que réfute l'autorité inférieure (consid. 5 ci-après).

#### **4.**

**4.1** L'art. 21 al. 2 ch. 28 LTVA prévoyait pour les périodes fiscales sous revue (cf. consid. 2.3 ci-avant) que « les prestations fournies au sein d'une même collectivité publique » étaient exclues du champ de l'impôt. L'ordonnance définissait ensuite les « prestations au sein d'une même collectivité publique [comme] des prestations fournies entre les unités organisationnelles d'une commune, d'un canton ou de la Confédération » (cf. art. 38 OTVA). L'ordonnance précisait encore que « les prestations entre diverses communes ou entre divers cantons, les prestations entre les communes et les cantons ainsi que les prestations entre la Confédération et les cantons ou les communes ne sont pas considérées comme des prestations au sein d'une même collectivité publique » (art. 38 al. 3 OTVA, voir à cet égard sur les changements intervenus au 1<sup>er</sup> janvier 2018, ISABELLE HOMBERGER GUT, Impact de la révision partielle de la LTVA pour les collectivités publiques, ExpertFocus 11/16 p. 876).

**4.2** Il n'est pas contesté que les prestations ont été effectuées entre deux personnes morales de droit public. On appelle usuellement entreprises publiques les entités étatiques ou contrôlées par l'Etat qui fournissent des biens ou des services de nature économique, tout en jouissant d'une certaine autonomie (cf. PIERRE MOOR/FRANÇOIS BELLANGER /THIERRY TANQUEREL, Droit administratif, Volume III : L'organisation des activités administratives - Les biens de l'Etat, 2<sup>e</sup> éd., 2018, p. 190). L'art. 12 al. 1 LTVA prévoit que « les services autonomes de la Confédération, des cantons et des communes et les autres institutions de droit public sont les

sujets fiscaux des collectivités publiques », sur la base duquel l'art. 12 al. 2 let. b OTVA inclut en tant qu'autres institutions de droit public « les établissements de droit public ayant une personnalité juridique propre ». Il résulte de ce qui précède que deux personnes morales de droit public – ici B.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_ – sont considérées comme des collectivités publiques au sens de la LTVA, et qu'elles pourraient donc faire partie d'une « même collectivité publique ».

**4.3** Le recourant est un institut de droit public cantonal \*\*\* qui a effectué des prestations à une autre entité de droit public (D.\_\_\_\_\_). D.\_\_\_\_\_ a été fondée par F.\_\_\_\_\_ pour assurer la prévoyance professionnelle de leurs employés. Sa personnalité juridique de droit public repose, à l'instar de celle de B.\_\_\_\_\_, sur une base légale de droit cantonal \*\*\* : la loi \*\*\* du \*\*\* pour B.\_\_\_\_\_ et le décret du Grand conseil \*\*\* du \*\*\* pour D.\_\_\_\_\_. Le recourant soutient sur la base de ce qui précède qu'il s'agit d'une même collectivité publique.

Le but visé par le législateur lorsqu'il a exclu les prestations effectuées au sein d'une même collectivité publique était lié à des raisons inhérentes au système de la TVA : tout comme les prestations fournies au sein d'une même entreprise privée ne sont pas qualifiées de prestations imposables, les prestations au sein de la même collectivité publique ne sont pas soumises à l'impôt (cf. Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA [FF 2008 6457]). L'exclusion du champ ne peut ainsi être admise que si les entités de droit public sont liées à la même collectivité publique. Tel est le cas clairement pour des prestations effectuées par un service cantonal en faveur d'un autre service cantonal. Ce qui est donc déterminant dans la notion de même collectivité publique, ce n'est pas tant le fondement juridique de la personnalité morale, mais bien plus si les entités en cause peuvent être rattachées à la même collectivité publique. Dans ce sens, il apparaît que le critère de la base légale n'est à cet égard pas pertinent et que le fait que les deux entités reposent toutes deux sur un acte législatif cantonal ne permet pas d'admettre déjà qu'il s'agit d'une même collectivité publique. En effet, l'art. \*\*\* de la Constitution du Canton de \*\*\* du \*\*\* (RS\*\*\* \*\*\*) prévoit – comme l'admet lui-même le recourant – que toute entité de droit public du canton de \*\*\* doit faire l'objet d'un décret ou d'une loi *cantonale*. L'existence d'une base légale élaborée par un même organe ne saurait ainsi constituer un critère déterminant pour circonscrire la notion de même collectivité publique, faute de quoi toutes les entités de droit public tomberaient dans l'exception de l'art. 21 al. 2 ch. 28 LTVA, ce qui excéderait largement le but du législateur.

En l'espèce, on ne saurait admettre que B.\_\_\_\_\_ et D.\_\_\_\_\_ sont rattachées à la même collectivité publique dans le sens retenu ci-dessus. En effet, le recourant assure les employés du canton, tandis que D.\_\_\_\_\_ tend à assurer les employés des communes. De même, les employeurs affiliés à D.\_\_\_\_\_ (cf. art. 5 des Statuts de la Caisse \*\*\* de pension) sont les communes \*\*\*, les associations de communes ainsi que les autres employeurs accomplissant une tâche d'intérêt ou d'utilité publique à la condition qu'ils bénéficient d'une garantie légale ou contractuelle d'une collectivité publique, qui en font la demande et sont agréés par le Conseil. D'un autre côté, B.\_\_\_\_\_ est dirigée par le Conseil d'état \*\*\* qui nomme notamment les membres du Conseil d'administration. Force est ainsi d'admettre que sur un plan organique les deux entités de droit public ne peuvent être rattachées à une même collectivité publique.

**4.4** Les prestations effectuées par le recourant en faveur de D.\_\_\_\_\_ ne peuvent donc pas être considérées comme exclues du champ de l'impôt en application de l'art. 21 al. 2 ch. 28 LTVA et c'est donc à juste titre que l'autorité inférieure les a reprises dans la décision attaquée.

Sur ce point, le recours doit donc être rejeté.

## **5.**

**5.1** Le litige porte en outre sur des prestations effectuées en faveur de E.\_\_\_\_\_ par le recourant. Il n'est plus contesté à ce stade que ces prestations – au contraire de celles effectuées en faveur de D.\_\_\_\_\_ – tombent dans le champ d'application de l'art. 21 al. 2 ch. 28 LTVA dès lors que E.\_\_\_\_\_ fait partie de la même collectivité publique que le recourant. Au regard des explications du considérant 4 (ci-avant), B.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_ sont l'émanation d'une même collectivité publique, à savoir le Canton de \*\*\*. Les prestations que le Groupe recourant effectuait pour E.\_\_\_\_\_ tombaient par conséquent dans le champ d'application de l'art. 21 al. 2 ch. 28 LTVA pour les périodes concernées. Elles étaient donc exclues du champ de l'impôt.

Il n'est cependant pas contesté que le recourant a fait figurer la TVA sur ses factures de prestations à E.\_\_\_\_\_ et dans ses décomptes trimestriels et qu'il a ainsi rempli valablement toutes les conditions pour l'imposition de prestations qui pouvaient faire l'objet d'une option (voir ci-après consid. 5.3). Le recourant souligne dans ce cadre que s'il a mentionné la TVA sur les factures litigieuses, c'est qu'il estimait – ce qui s'est révélé erroné – que les prestations n'étaient pas exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 28 LTVA et qu'à aucun moment il

n'avait eu la volonté d'assujettir volontairement à la TVA une prestation qui ne l'était pas de par la loi.

**5.2** L'autorité inférieure soutient que la facturation des prestations avec la mention de la TVA – même issue d'une erreur de l'assujettie – équivaut à une option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt et qu'il n'est pas possible, après le délai de finalisation, de revenir sur cette option. A l'inverse, le recourant estime remplir les conditions pour avoir le droit de corriger les factures mentionnant de manière erronée la TVA alors qu'elle n'entendait pas opter pour leur imposition.

**5.3** La réglementation de l'option pour l'imposition au sens de l'art. 22 LTVA a fait l'objet d'un examen approfondi par le Tribunal fédéral dans l'ATF 140 II 495 consid. 3.4, en particulier consid. 3.4.7 p. 508 s. (traduit in RDAF 2015 II 330). Il a ainsi été jugé que l'option est un état de fait doublement déterminant : l'option exercée de manière juridiquement valable conduit immédiatement à l'imposition de la prestation (art. 22 al. 1 LTVA) et écarte l'exclusion, qui prend sinon place, du droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 29 al. 1 LTVA). En ce qui concerne l'exigence de la divulgation (« qu'il l'indique clairement », « offener Ausweis der Steuer », « lo indichi chiaramente »), il s'agit d'une prescription de validité (question du « si »). Cette prescription est remplie lorsque la manifestation de volonté au sujet de l'existence de l'impôt et la déclaration de reconnaissance sur le montant de l'impôt sont exprimées, ce qui en règle générale ne peut se produire que par la mention dans la facture au débiteur (question du « comment »). En l'espèce, il n'est pas contesté que le recourant a fait figurer la TVA sur ses factures de prestations à E.\_\_\_\_\_ et dans ses décomptes trimestriels et qu'il a ainsi rempli valablement toutes les conditions pour l'imposition de prestations qui pouvaient faire l'objet d'une option.

**5.4** Il faut relever en premier lieu avec l'autorité intimée que le recourant a clairement mentionné la TVA sur les factures de prestations et dans ses décomptes trimestriels et qu'il a ainsi fait usage de son droit d'option au sens de l'art. 22 LTVA. L'erreur dans la formation de sa volonté, qui n'est pas douteuse en soi, n'y change rien. L'aménagement du droit d'option à l'art. 22 LTVA ne laisse pas de place à une composante *véritablement* subjective : dès lors que l'option est exercée de manière juridiquement valable, elle conduit immédiatement à l'imposition de la prestation. Or, la mention sur la facture couplée en l'espèce à l'indication dans le décompte trimestriel remplit incontestablement les conditions légales. Ainsi, on ne saurait suivre le recourant lorsqu'il soutient (Recours p. 28) qu'il serait

nécessaire de rechercher la volonté de l'assujetti lors de l'option et que l'absence d'une telle volonté rendrait l'option caduque. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral (consid. 5.3 ci-avant), l'option exercée de manière juridiquement valable conduit immédiatement à l'imposition de la prestation même si l'option est « involontaire ». C'est aussi la conséquence de l'importance déterminante que la facture (commerciale) revêt dans le système suisse de la TVA (cf. notamment ATF 131 II 185 consid. 5 ; arrêt du TF 2C\_411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 2.2.2). Conditionner la validité d'une option pour l'imposition d'une prestation à une correcte volonté – interne – de l'assujetti n'est pas compatible avec ce système. C'est d'autant moins le cas si l'on prend en considération que la TVA facturée justifie du point de vue de la personne assujettie destinataire de la prestation à nouveau un impôt préalable en principe susceptible d'être déduit. Seule est donc déterminante la manifestation externe de la volonté de l'assujetti d'opter, laquelle, encore une fois, est réalisée à satisfaction de droit en l'espèce par l'indication de la TVA sur la facture et sur le décompte trimestriel correspondant.

Autre est cependant la question d'une correction ultérieure de l'option dont il a été valablement fait usage.

## 5.5

**5.5.1** D'une manière générale, que la TVA facturée l'ait été à tort ou qu'elle ait été calculée de manière trop élevée et qu'aucune correction n'ait eu lieu (art. 27 al. 4 LTVA), l'impôt porté en compte reste dû au regard du principe « Impôt facturé, impôt dû », respectivement, « fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer » (cf. arrêt du TF 2C\_411/2014 précité consid. 2.2.3). Il existe en effet une base légale de droit positif dans la législation sur la TVA fonctionnant comme une base d'imposition propre. Il s'agit d'un « objet complémentaire de l'impôt » (« Hilfssteuerobjekt »), qui – contrairement à l'objet principal de l'impôt – ne repose pas sur un rapport de prestations (cf. arrêt du TF 2C 240/2017 du 18 septembre 2018 in RDAF 2019 II 704). Cet objet complémentaire existait déjà sous l'ancien droit, mais sans base légale formelle (cf. ATF 131 II 185 consid. 5 ; arrêts du TF 2C\_487/2011 du 13 février 2013 consid. 3.9 in : Archives 82 p. 241, 2C\_391/2010 du 10 janvier 2011 consid. 4 et 2C\_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3). Dans la version de la LTVA en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 (cf. ci-avant consid. 2.3), l'art. 27 al. 2 était formulé de la manière suivante : « *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 remplit une des conditions suivantes: a. il corrige sa facture conformément à l'al. 4 ; ou b. il prouve 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* ». Il y a ainsi, dans cette disposition légale, le principe même selon lequel la facturation erronée de la TVA constitue un fait générateur de l'imposition et l'exception à ce principe, à savoir les circonstances dans lesquelles cette facturation erronée peut être corrigée.

Pour déclencher l'imposition sur la base du principe « impôt facturé = impôt dû », il importe peu de connaître la raison pour laquelle la TVA est indiquée de manière erronée. La qualification inexacte d'une prestation concernant son caractère imposable (bien qu'exclue du champ de l'impôt sans droit d'option ou franche d'impôt), la qualification inexacte d'une prestation sous l'angle du taux d'imposition (taux d'imposition trop haut), mais aussi de simples fautes dans la détermination de la base de calcul de l'impôt ou du montant de l'impôt constituent des exemples typiques qui conduisent à une imposition (à ce sujet cf. particulièrement REGINE SCHLUCKEBIER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n° 8 ad. art. 27 LTVA ; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL RENÉ JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum MWSTG, 3<sup>e</sup> éd. 2012, ch. 1614). Il en va de même des taux d'imposition (excessifs) fantaisistes (cf. Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA [FF 2008 6277 6363]).

**5.5.2** La restitution du sens des dispositions relevant du droit de la TVA suit intrinsèquement les règles habituelles d'interprétation des lois et des ordonnances (cf. ATF 140 II 495 précité consid. 2.3.4, 140 II 80 consid. 2.5.3 et 138 II 251 consid. 2.3.3). Au-delà de ce principe, il s'agit de prendre en considération le fait que les exceptions à l'assujettissement (objectif et subjectif) dans un système d'impôt général sur la consommation sont d'emblée problématiques d'un point de vue téléologique et systématique (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.3.3 ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>e</sup> éd. 2012, § 16 ch. 8 ; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., ch. 1447 ; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 1 ch. 86; dans ce sens également, PHILIP ROBINSON, in : MARKUS REICH, Steuerrecht, 2<sup>e</sup> éd. 2012, § 33 ch. 18).

**5.5.3** Il résulte du texte légal de l'art. 27 al. 2 LTVA que son champ d'application concerne des cas de « mention inexacte ou indue de l'impôt », comme l'indique déjà sa note marginale. Pour remplir les conditions de cette disposition et pouvoir en quelque sorte être libéré de

l'assujettissement au principe « Impôt facturé, impôt dû », il faut avoir fait figurer l'impôt dans une facture sans en avoir le droit ou avoir indiqué un montant d'impôt trop élevé. La mention de l'impôt est ainsi indue lorsqu'elle est le fait d'une entité qui n'est pas immatriculée au registre des assujettis (art. 27 al. 1 LTVA ; cf. BÉATRICE BLUM, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n. 11 ad art. 27 LTVA; REGINE SCHLUCKEBIER, in : MWSTG-Kommentar, 2<sup>e</sup> éd., 2019, n. 15 ad art. 27 LTVA). L'indication de la TVA est également prohibée dans le cadre de la procédure de déclaration (art. 27 al. 1 LTVA ; cf. BLUM, op. cit., n. 11 ad art. 27 LTVA). L'auto-taxation de la TVA survient finalement sans droit lorsqu'elle s'opère en relation avec des prestations exclues du champ de l'impôt pour lesquelles l'option est prohibée (art. 22 al. 2 LTVA ; cf. BLUM, op. cit., n. 11 ad art. 27 LTVA; SCHLUCKEBIER, in : MWSTG-Kommentar, n° 6 ad art. 27 LTVA). La mention de la TVA est inexacte lorsque la facture indique « un taux ou un montant d'impôt trop élevé ». Il en est ainsi quand l'assujetti facture au taux normal des prestations soumises au taux réduit ou au taux spécial (cf. arrêt du TF 2C\_411/2014 précité in RDAF 2016 II 204 ; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, op. cit., ch. 11). Dans ces cas, la facturation n'est pas prohibée par la loi mais procède d'une erreur commise par l'assujetti. Celui-ci applique la loi de manière erronée ou détermine le montant de l'impôt de façon incorrecte (cf. SCHLUCKEBIER, in : MWSTG-Kommentar, n° 19 ad art. 27 LTVA), ce qui conduit à un résultat non conforme à la loi. L'assujetti commet dans ce contexte une erreur de qualification induisant un traitement fiscal illégal (cf. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., ch. 1614) et non pas une simple erreur dans la formation de sa volonté (qui conduit à un résultat conforme à la loi). Il y a ainsi mention inexacte de l'impôt lorsque l'assujetti fait application d'un traitement qui contrevient à la LTVA (p. ex. imposition de prestations exonérées ou application d'un taux d'impôt trop élevé).

Tel n'est en revanche pas le cas lorsque l'assujetti commet une erreur dans le choix entre plusieurs traitements conformes à la loi (soit lorsqu'il opère un choix qu'il regrette par la suite). Or, tel est le cas du recourant en l'espèce même si l'on considère qu'il a mentionné de manière involontaire la TVA sur sa facture dès lors que, compte tenu des prestations en cause, il avait le droit de le faire. L'erreur du recourant n'entre ainsi pas dans le champ d'application de l'art. 27 al. 2 LTVA déjà sur la base d'une interprétation grammaticale de son texte. Il y a lieu ainsi d'admettre que l'option pour l'imposition valablement effectuée juridiquement ne peut pas être corrigée sur la base de l'art. 27 al. 2 LTVA, faute d'être « inexacte » ou « indue ».

Au surplus, l'exclusion du champ de l'impôt au sens de l'art. 21 LTVA ne saurait être qualifiée d'imposition au « taux zéro » de la TVA. Par conséquent, l'option pour l'imposition d'une prestation exclue du champ ne peut pas être qualifiée de taux d'imposition trop haut, hypothèse couverte par l'art. 27 al. 2 LTVA. En d'autres termes, l'option erronée d'imposition pour des prestations pour lesquelles l'option est autorisée à l'art. 22 LTVA n'est pas une erreur de taux de l'impôt.

Cette solution, qui découle de l'interprétation grammaticale et systématique de la loi, est encore confortée par les indications résultant des travaux préparatoires.

**5.6** En effet, comme l'indique l'autorité inférieure, le Tribunal fédéral dans l'ATF 140 II 495 précité (spéc. consid. 3.3.3, les citations sont celles de l'arrêt dans sa traduction à la RDAF 2015 II 330) a minutieusement examiné les travaux préparatoires de cette disposition légale. Au cours des délibérations devant la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N) des 12 et 13 janvier 2009, la discussion en relation avec l'art. 22 P-LTVA tourna essentiellement autour de la rétroactivité de l'option et du champ d'application de l'option simple. Le membre de la commission X. exposa au sujet de sa proposition (n° 81) que lorsque quelqu'un opte, cela devrait signifier qu'il « doit mettre la TVA sur la facture ». On retrouve plus loin dans le protocole la remarque suivante: « En tant que consommatrice (en s'adressant à une membre de la commission), peut-être allez-vous dire que cela vous paraît trop cher. Alors le fournisseur de la prestation n'optera pas de manière imprudente » (p. 14 en bas). Lors de la séance de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats (CER-E) du 27 avril 2009, l'émissaire de l'AFC mentionna les difficultés administratives qui résulteraient en cas d'option rétroactive du fait que les pièces sont « établies de manière erronée ». C'est pourquoi l'AFC pouvait d'autant plus adhérer à la proposition « élégante » du membre de la commission Y., d'après laquelle « chaque fois que quelqu'un facture une prestation avec de la TVA, même si celle-ci est exclue du champ de l'impôt, il doit la soumettre à l'impôt » (p. 16). Le membre de la commission Z. s'enquit ensuite auprès des délégués de l'AFC qui étaient présents de la manière dont il convenait de comprendre la notion « pour autant qu'il l'indique clairement ». Il demanda: « Est-ce que cela signifie qu'il faut inscrire l'impôt sur la facture ? Le destinataire doit le voir. Deuxièmement, cela doit aussi être fait dans le décompte trimestriel. [...] Lorsque vous (en s'adressant au représentant de l'AFC) effectuez un contrôle, vous allez sur place et vous vérifiez si c'est conforme avec les factures. Si c'est ainsi que cela se passe, je suis

d'accord (également p. 16) ». Cette contribution ne donna lieu à aucune opposition. Par conséquent, la proposition de la CER-E à l'attention du plénum à ce sujet fut que « la personne assujettie [...] sous réserve de l'alinéa 2 peut imposer chaque prestation exclue du champ de l'impôt par l'indication claire de l'impôt ». Cela correspond à la version que l'on trouve dans la loi.

Il résulte ainsi de ces travaux préparatoires que le législateur a voulu un système d'option pour l'imposition des prestations exclues qui soit relativement souple. Selon la jurisprudence, l'option peut être effectuée indépendamment pour chaque prestation, par la « simple » mention de la TVA sur la facture de prestations et dans le décompte trimestriel (cf. supra consid. 4 et 5.2). Le corolaire de cette souplesse du système pour opter consiste dans la relative rigidité d'une correction de cette option. Même si les discussions en commission ont tourné autour de la question d'une option rétroactive – pour l'exclure finalement avec le système adopté –, il doit en aller de même pour la correction de l'option.

**5.7** La LTVA prévoit en effet que les prestations exclues du champ de l'impôt pour lesquelles l'option est autorisée peuvent être soumises à deux traitements distincts : la non-imposition sans droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 21 al. 1 LTVA et art. 29 al. 1 LTVA) d'une part et l'imposition avec droit à la mise en compte de la charge préalable (art. 22 al. 1 LTVA et 29 al. 1 *a contrario* LTVA) d'autre part. La mention de la TVA en relation avec de telles prestations ne procède ainsi cas échéant pas d'une erreur de qualification dès lors qu'il n'est pas fait application d'un traitement non conforme à la loi, mais d'une erreur dans la manifestation externe de la volonté de l'assujetti (l'émetteur de la facture choisissant un traitement ne contrevenant pas à la loi). Dans cette hypothèse, qui est celle du cas d'espèce, l'obligation d'acquitter l'impôt résulte par ailleurs de l'objet principal et non pas de l'objet complémentaire de l'impôt. Elle repose sur des règles de droit matériel (art. 22 al. 1 LTVA) et non pas sur la seule indication de la TVA sur la facture (art. 27 al. 2 LTVA). La mention de la TVA en relation avec des prestations exclues du champ de l'impôt pour lesquelles l'option est autorisée n'étant ni induite, ni inexacte, le droit de corriger les factures au sens de l'art. 27 al. 2 let. a LTVA ne trouve pas application dans ce contexte.

**5.8** Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté également en lien avec les prestations facturées à E.\_\_\_\_\_ par le recourant. L'indication de la TVA sur la facture de prestation et dans les décomptes correspondants, même résultant d'une manifestation erronée de la volonté

du recourant, remplit les conditions pour une option juridiquement valable et représente par conséquent le mode d'exercice de l'option. Dans un tel cas, cette option n'est ni inexacte, ni indue, de telle sorte que l'art. 27 LTVA ne saurait trouver application. Une correction de cette option n'est ainsi plus possible dans le cas d'espèce.

## 6.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par CHF 8'500.--, qui incluent donc les frais de la procédure incidente en suspension de la cause, sont mis à la charge du recourant, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par le recourant, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni au recourant (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de CHF 8'500.--, sont mis à la charge du recourant. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Raphaël Bagnoud

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai ne court pas du 15 juillet au 15 août inclus (art. 46 al. 1 let. b LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :